

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

L. A. GEELHOED

prednesené 22. septembra 2005 1(1)

Vec C-280/04

Jyske Finans A/S

proti

Skatteministeriet

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Vestre Landsret)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Vestre Landsret – Výklad článku 11 A ods. 1 písm. a), článku 13 B písm. c) a článku 26a A písm. e) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia – Dať z opätovného predaja vozidiel, ktoré kúpila leasingová spoločnosť od jednotlivcov na účely ich leasingu (predaj a opätovný leasing) ako ojazdené a bez dane“

I – Úvod

1. Tento spor, ktorý vznikol na základe návrhu predloženého Vestre Landsret (západný oblastný súd) Dánsko, nastojuje otázku, či by sa v prípade, keď podnikateľ podnikajúci v oblasti predaja a opätovného leasingu vozidiel nakúpi použité vozidlá, prenajíma ich a napokon ich opätovne predá, mal takýto opätovný predaj 1. klasifikovať ako dodávka oslobodená od DPH v zmysle článku 13 B šiestej smernice(2) alebo 2. zahrnúť pod osobitnú úpravu stanovenú pre opätovný predaj použitého tovaru v článku 26a šiestej smernice.

II – Právny rámec

A – Právo Spoločenstva

Šiesta smernica

2. Článok 2 šiestej smernice definuje jej pôsobnosť. Na základe článku 2 ods. 1 šiestej smernice podlieha DPH dodávka tovarov alebo služieb za protihodnotu v rámci štátu uskutočnená platiteľom dane, ktorý tak aj koná.

3. Článok 11 šiestej smernice stanovuje spôsob výpočtu zdaniteľnej čiastky v prípade dodávky (neimportovaných) tovarov a služieb spadajúcich do rámca pôsobnosti smernice. Všeobecné pravidlo pre takýto výpočet je uvedené v článku 11 A ods. 1 a síce, že ju tvorí všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú dodávateľ získal alebo získa od kupujúceho, zákazníka alebo od

tretej strany za takéto dodávky, a to vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou takýchto dodávok.

4. Hlava X šiestej smernice obsahuje zoznam oslobodení od DPH, t. j. dodávok, ktoré sú poskytované kupujúcemu za odplatu bez toho, aby sa na daný predaj vzťahovala DPH. Článok 13 pozostávajúci z dvoch zoznamov stanovuje oslobodenia v rámci územia štátu. Prvý zoznam, Článok 13 A, obsahuje zoznam štandardných oslobodení stanovených na účely určitých činností „vo verejnom záujme“. Druhý zoznam, Článok 13 B, obsahuje niektoré ďalších oslobodení. Relevantná časť tohto článku stanovuje, že:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

c) dodávky tovaru používaného výhradne na činnosť od daní na základe tohto článku alebo na základe článku 28(3)b) ak tento tovar nie je dôvodom na uplatňovanie práva na odpočet, alebo dodávky tovaru, pri nadobudnutí alebo výrobe ktorého sa na základe článku 17(6) stáva daň s pridanej hodnoty odpočítateľnou [je podľa článku 17 ods. 6 právo na odpočet vylúčené – *neoficiálny preklad*],

...“

5. Článok 17 šiestej smernice rieši otázku vzniku a rozsahu práva nespotrebitel'ov na odpočet dane. Článok 17 ods. 6 stanovuje, že:

„Najneskôr do uplynutia 4 rokov od dátumu, kedy táto smernica nadobudla platnosť, Rada v úzkej spolupráci s a podľa návrhu Komisie rozhodne, aké výdavky nespôžujú podmienky pre odpočet dane z pridanej hodnoty. ...

Pokiaľ uvedené pravidlo nenadobudne platnosť, členské štáty si môžu ponechať všetky výnimky, ktoré umožňujú ich národné zákony aj po vstupe tejto smernice do platnosti.“

6. V súvislosti s výdavkami umožňujúcimi odpočet dane, ktoré by boli relevantné pre tento prípad, doposiaľ Rada nestanovila podrobnejšie pravidlá.

7. Článok 28 ods. 3 písm. b) stanovuje, že členské štáty môžu počas prechodného obdobia určiť na implementáciu šiestej smernice naďalej uplatňovať výnimky stanovené pre činnosti uvedené v prílohe F smernice a to za podmienok platných v danom členskom štáte.

Smernica 94/5

8. Smernica 94/5(3) bola prijatá na základe článku 32 šiestej smernice, ktorý stanovoval, že Rada má prijať daňový systém Spoločenstva, ktorý by sa vzťahoval na tovary, umelecké diela, starožitnosti a zberateľské predmety.(4) Táto smernica stanovila osobitné režimy pre použité tovary, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti, a to osobitne tým, že na jej základe bol do šiestej smernice vložený článok 26a.

9. Vo svojej podstate tento článok vytvára takzvanú „maržovú schému“, ktorú za určitých okolností môžu obchodníci s použitým tovarom uplatniť namiesto štandardných režimov DPH. Zatiaľ čo v prípade uplatňovania štandardných režimov suma tvoriaca základ dane na účely DPH pozostáva z celej protihodnoty obdržanej obchodníkom od zákazníka zníženej o sumu DPH vzťahujúcu sa na takúto protihodnotu, v prípade, že sa uplatňuje maržová schéma, sa suma

podliehajúca DPH stanovuje na základe ziskovej marže. V nasledujúcom texte je uvedený prehľad najdôležitejších ustanovení článku 26a relevantných pre tento prípad.

10. V zmysle článku 26a A písm. d) je použitý tovar definovaný ako „hmotný hnuteľný majetok, ktorý je vhodný na ďalšie používanie tak ako je alebo po oprave, ak ide o iné veci ako umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti a iné než vzácne kovy alebo vzácne kamene tak ako sú v členských štátoch“.

11. V zmysle článku 26a B ods. 1 členské štáty použijú osobitné režimy na zdaťovanie miery zisku, ktorý má obchodník podliehajúci dani, pokiaľ ide o použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti dodané obchodníkmi podliehajúcimi dani (t. j. „maržová schéma“). Článok 26a B ods. 2 stanovuje, že maržová schéma sa uplatní len v prípade dodania predmetných tovarov obchodníkovi podliehajúcemu dani určitými definovanými osobami v rámci Spoločenstva a to:

„nezdaniťnou osobou, alebo

inou zdaniťnou osobou [iným platiteľom dane – *neoficiálny preklad*], pokiaľ je dodanie tovaru touto inou zdaniťnou osobou [týmto iným platiteľom dane – *neoficiálny preklad*] oslobodené v súlade s článkom 13 B(c), alebo

inou zdaniťnou osobou [iným platiteľom dane – *neoficiálny preklad*] pokiaľ dodanie tovaru touto inou zdaniťnou osobou [týmto iným platiteľom dane – *neoficiálny preklad*] zakladá nárok na oslobodenie od dane podľa článku 24 a zahŕňa aktíva, alebo

iným obchodníkom podliehajúcim dani pokiaľ bolo dodanie tovaru týmto iným obchodníkom podliehajúcim dani predmetom dane z pridanej hodnoty v súlade s týmito osobitnými režimami“.

12. V každom z týchto prípadov by bol obchodník v prípade neexistencie maržovej schémy povinný uplatňovať DPH na celú protihodnotu obdržanú od svojho zákazníka, ale nebol by oprávnený odpísať žiadnu DPH.

13. Článok 26a B ods. 3 definuje základ dane pri dodávkach tovaru pri uplatňovaní maržovej schémy ako „mieru zisku, ktorú dosiahne obchodník podliehajúci dani bez sumy dane z pridanej hodnoty súvisiacou s mierou zisku. Táto miera zisku sa rovná rozdielu medzi predajnou cenou útočovanou obchodníkom podliehajúcim dani za tovar a kúpnu cenou“.

14. Článok 26a A písm. e) definuje „obchodníka podliehajúceho dani“ ako „dávateľa [platiteľa dane – *neoficiálny preklad*], ktorý v priebehu svojej ekonomickej činnosti nakupuje alebo získava na účely svojho podnikania alebo dováža s perspektívou opätovného predaja použitý tovar resp. umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti...“.

15. Článok 26a B ods. 6 stanovuje, že tovar dodávaný obchodníkom podliehajúcim dani v rámci týchto osobitných režimov nezakladá právo na odpis DPH platiteľmi dane.

16. Článok 26a B ods. 11 stanovuje, že obchodník podliehajúci dani si môže zvoliť uplatňovanie štandardných režimov DPH na akúkoľvek dodávku spadajúcu pod osobitné režimy v zmysle článku 26a B ods. 2 alebo 4.

B – *Dánska právna úprava*

Všeobecné ustanovenia o DPH

17. § 4 ods. 1 bod 1 dánskeho zákona o DPH (pozri najnovšie úplné znenie podľa zákona č. 703

z 8. augusta 2003) stanovuje, že „Da? sa platí za tovary a služby dodávané v rámci Dánska za protihodnotu“.

18. § 13 ods. 1 dánskeho zákona o DPH uvádza zoznam tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od DPH, pričom tieto tovary a služby sa zhodujú s tými, ktoré sú uvedené v článku 13(A) šiestej smernice.

19. § 13 ods. 2 dánskeho zákona o DPH stanovuje, že

„Oslobodená od DPH je dodávka tovarov, ktoré sa používali výlučne na činnosť oslobodenú od DPH v súlade s odsekom 1 tohto článku alebo tovarov, pri nadobudnutí alebo použití ktorých bolo na základe kapitoly 9 právo na odpôčet vylúčené“.

20. Kapitola 9 dánskeho zákona o DPH obsahuje nasledujúci § relevantný pre posudzovaný prípad:

„§ 42. Podniky nemôžu odpôčítať daň na vstupe, atď. týkajúcu sa...

7. nadobudnutia a prevádzkovania motorových vozidiel určených na dopravu najviac 9 osôb, s výnimkou prípadov stanovených v odsekoch 4, 6 a 7;...

Odsek 6. Podniky, ktoré uvádzajú na trh alebo prenajímajú motorové vozidlá alebo ktoré prevádzkujú autoškolu, sú napriek ustanoveniam odseku 1 bodu 7 oprávnené odpôčítať daň pri nadobudnutiach... určených na tieto činnosti.“

21. § 42 ods. 1 bod 7 tak vychádza z ustanovenia článku 17 ods. 6 šiestej smernice zachovávajúcej *status quo* tým, že umožňuje členským štátom ponechať si až do zverejnenia pravidiel zjednocujúcich právo na odpôčet Radou všetky výnimky stanovené vnútroštátnymi zákonmi v prípade vstupu smernice do účinnosti.

22. Dôsledkom § 13 ods. 2 tak je, že podniky spadajúce pod režim § 42 ods. 1 bodu 7 sú vyňaté spod možnosti uplatniť si právo na odpôčet a tieto podniky neodvádzajú daň z predaja vozidiel spadajúcich do kategórie uvedenej v posledne menovanom §.

Ustanovenia DPH pre použitý tovar

23. Dánsko prebralo smernicu 94/5 v § 69 až 71 zákona o DPH z roku 1994 (zákon č. 375 z 18. mája 1994), pričom z hľadiska relevantnosti na účely posudzovania tohto sporu použilo obdobné pojmy ako pojmy používané v smernici.

III – Skutkový stav a priebeh konania

24. Predmetom činnosti spoločnosti Jyske Finans A/S (ďalej len „Jyske Finans“) je leasing motorových vozidiel, v rámci ktorého spoločnosť kupuje od obchodníkov súkromné motorové vozidlá s tzv. „bielymi poznávacími značkami“ (t. j. obyčajnými dánskymi poznávacími značkami) a následne tie isté motorové vozidlá spätne prenajíma týmto obchodníkom („sale-and-leaseback“).

25. Navyše ako súčasť svojej podnikateľskej činnosti nakupuje Jyske Finans od obchodníkov použité motorové vozidlá a prenecháva ich vo forme leasingu iným obchodníkom. Po skončení týchto leasingov Jyske Finans tieto použité motorové vozidlá opätovne odpredá.

26. Spor vo veci samej sa týka opätovného odpredaja 145 použitých motorových vozidiel v období medzi 1. januárom 1999 a 31. májom 2001 zo strany Jyske Finans. V každom z týchto prípadov si predávajúci pri predaji týchto použitých motorových vozidiel spoločnosti Jyske Finans

neuplatnili DPH. V zmysle § 13 ods. 2 dánskeho zákona o DPH tomu tak bolo preto, že tieto podniky pôvodne nadobudli tieto motorové vozidlá bez možnosti uplatniť si právo na odpočet DPH, čo znamenalo, že tieto predaje boli oslobodené od DPH.

27. V máji 2001 dánske daňové orgány (Told og Skatteregion Horsens) vyzvali Jyske Finans, aby uhradil DPH z ceny týchto vozidiel dosiahnutej pri ich opätovnom predaji, t. j. vo výške 2 236 413 DKK.

28. Dňa 22. januára 2003 podal Jyske Finans na súde Vestre Landsret žalobu, v ktorej namietal svoju povinnosť uhradiť DPH v tejto výške okrem iného z dôvodu, že by to bolo v rozpore so šiestou smernicou, keďže úhrada tejto DPH by znamenala dvojité zdanenie. Toto dvojité zdanenie by vzniklo tým, že napriek tomu, že by Jyske Finans mal v zmysle § 42 ods. 6 dánskeho zákona o DPH v prípade kúpy použitých motorových vozidiel právo na odpočet DPH, toto právo by si nemohol uplatniť, keďže v ňase predaja týchto motorových vozidiel predajcovia žiadnu DPH z ceny týchto motorových vozidiel nezaplatili.

29. Za týchto podmienok Vestre Landsret rozhodol položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 13 B písm. c) šiestej smernice 77/388 EHS v súvislosti s článkom 2 bodom 1 a článkom 11 A ods. 1 písm. a) vykladať v tom zmysle, že je v rozpore s týmito ustanoveniami, keď členský štát zachováva právny stav vyplývajúci zo zákona o DPH, podľa ktorého platíte dane, ktorý v širokej miere zaľenil do svojho podnikateľského majetku investičné majetky, na rozdiel od predajcov ojazdených motorových vozidiel a ďalších podnikateľských subjektov predávajúcich použité motorové vozidlá, je platiteľom dane, ktorého predmetom je predaj týchto investičných majetkov, aj keď investičný majetok nadobudol od platiteľa dane, ktorí neuplatnili k cene investičného majetku daň s tým, že pri nadobudnutí majetku nevzniklo právo na odpočítanie dane?

2. Má sa článok 26a A písm. e) šiestej smernice... vykladať v tom zmysle, že pojem „obchodník podliehajúci dani“ sa vzťahuje len na osoby, ktorých hlavnou činnosťou je kúpa a predaj ojazdených motorových vozidiel, keď použitý tovar je nadobudnutý na účely dosiahnutia zisku pri jeho opätovnom predaji, pričom dosiahnutie zisku je jediným alebo hlavným cieľom nadobudnutia, alebo tento pojem tiež zahŕňa osoby, ktoré obvykle opätovne predávajú tento majetok po uplynutí doby nájmu, vykonávajú tak vedľajšiu činnosť vzhľadom na celkovú hospodársku činnosť zameranú na leasing za vyššie opísaných okolností [v uznesení o návrhu na začatie prejudiciálneho konania]“

30. V súlade s článkom 23 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora svoje písomné pripomienky v rámci tohto konania predložili Jyske Finans, Nordania Finans A/S and BG Factoring A/S, Skatteministeriet a Dánske kráľovstvo, Helénska republika, Poľská republika, ako aj Komisia Európskych spoločenských. Dňa 7. júla 2005 sa v danej veci konalo pojednávanie, na ktorom uvedení účastníci konania s výnimkou Poľskej republiky predložili svoje stanoviská.

IV – Analýza

A – O prvej otázke

31. Svojou prvou otázkou sa Vestre Landsret v podstate pýta, či je v rozpore s ustanoveniami článku 13 B písm. c) šiestej smernice, ak vnútroštátna právna úprava stanovuje, že platíte dane v pozícii Jyske Finans – t. j. leasingová spoločnosť uskutočňujúca opätovný predaj použitých motorových vozidiel – má povinnosť z týchto opätovných predajov platiť DPH, a to bez ohľadu na skutočnosť, že si nemôže odpísať DPH na vstupe z ceny týchto motorových vozidiel.

32. Ako predbežnú poznámku uvádzam, že dánska vláda a vedajúci úsudník konania vo veci samej, Nordania Finans, nadviedol otázku, či motorové vozidlá nakupované a dávané do prenájmu spoločnosťou Jyske Finans predstavujú kapitálové tovary v zmysle šiestej smernice. Tento problém vyvstal v rámci samostatného sporu prebiehajúceho pred Højesteret (dánsky Najvyšší súd) vo veci výkladu jedného ustanovenia dánskeho zákona o DPH a je dôsledkom formulácie prvej otázky použitej Vestre Landsret a predloženej Súdnemu dvoru v rámci tohto konania.(5)

33. K tomuto poznamenávam, že tento problém nebol nastolený zo strany vnútroštátneho súdu v rámci uznesenia o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania a žiaden z vedajších úsudníkov konania nepredložil v danej veci podstatnejšie argumenty. Súdnym dvorom sa preto musí obmedziť na zodpovedanie otázok predložených Vestre Landsret. Nemôže najmä rozhodnúť o platnosti premisy, na ktorej sú tieto otázky založené z pohľadu dánskeho práva. V dôsledku toho nie je ani potrebné, ani vhodné, aby som sa na tomto mieste touto otázkou zaoberal.

34. Pokiaľ ide o meritum prvej otázky tak, ako je uvedená vyššie, článok 13 B písm. c) stanovuje výnimku z DPH v dvoch prípadoch.

35. Prvý sa týka dodávky tovaru „používaného výhradne na činnosť oslobodenú od daní na základe tohto článku alebo článku 28 ods. 3 písm. b), ak tento tovar nie je dôvodom na uplatňovanie práva na odpis...“.

36. Druhý sa týka tovaru, pri nadobudnutí alebo výrobe ktorého je právo na odpis sa v zmysle článku 17 ods. 6 DPH vylúčené.

37. Je zrejmé, že žiaden z týchto prípadov sa nevzťahuje na opätovný predaj použitých motorových vozidiel spoločnosťou Jyske Finans, a to z dvoch dôvodov.

38. Po prvé, tovar dodávaný Jyske Finans – použité motorové vozidlá – sa nemajú, podľa informácií poskytnutých zo strany Vestre Landsret, výlučne využívať na činnosť oslobodenú v zmysle článku 13 (či už ide o činnosti vo verejnom záujme alebo iné). Rovnako sa na tento prípad nevzťahuje prechodné ustanovenie článku 28 ods. 3 písm. b). Takéto dodávky sú preto v zásade zdaniteľné podľa všeobecného pravidla uvedeného v článku 2 smernice.

39. Po druhé, § 42 ods. 6 dánskeho zákona o DPH explicitne priznáva Jyske Finans ako podniku obchodujúcemu s motorovými vozidlami alebo dávajúcemu do prenájmu tieto vozidlá právo na odpis DPH odvádzaný z kúp uskutočnených na tieto účely. Ako uviedol súd predkladajúci návrh na začatie prejudiciálneho konania vo svojom uznesení o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania, dôvod prečo sa tento odpis v danom prípade neuskutočnil, bol jednoducho ten, že neexistovala žiadna daň na vstupe, ktorú by bolo možné odpísať. Bolo tomu tak preto, že Jyske Finans nadobudol použité motorové vozidlá od komerčných prevádzkovateľov, ktorí v súlade s § 13 ods. 2 a § 42 dánskeho zákona o DPH pri predaji neúčtovali DPH.

40. V dôsledku toho nebola splnená podmienka pre oslobodenie opätovného odpredaja zo strany Jyske Finans od DPH v zmysle článku 13 B písm. c) šiestej smernice, ktorý požaduje, aby na

strane Jyske Finans neexistovalo žiadne právo na odpoveť.

41. Z toho vyplýva, že pri akomkoľvek rozumnom výklade všeobecnej schémy DPH uvedenej v šiestej smernici a osobitne v jej článku 13 B písm. c) je Jyske Finans povinný uhradiť DPH vzniknutú pri opätovnom predaji motorových vozidiel tak, ako je to opísané v uznesení o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

42. V súlade so stanoviskom dánskej vlády takýto výsledok znamená, že vzhľadom na to, že Jyske Finans musí uhradiť DPH vzniknutú pri opätovných predajoch bez toho, aby mal možnosť odrátať DPH na vstupe, podlieha dvojitému zdaneniu.

43. V stanovisku Jyske Finans sa uvádza, že takýto záver je v rozpore s účelom šiestej smernice vzhľadom na to, že DPH je vo svojej podstate daňou zaťažujúcou konečného spotrebiteľa, ktorá by nemala dopadať na ekonomický subjekt stojaci uprostred hospodárskeho reťazca vedúceho k tomuto konečnému spotrebiteľovi. Podľa jeho názoru by DPH vo vzťahu k takýmto subjektom pôsobiacim v rámci takéhoto reťazca s výnimkou prípadu explicitne stanovenej výnimky zo zásady obsiahnutej v šiestej smernici, mala byť neutrálna. Z tohto dôvodu Jyske Finans tvrdí, že na prvú otázku by sa malo odpovedať kladne.

44. Toto vyjadrenie ma nepresvedčilo.

45. Je síce pravda, že v prípade, že, ako uvádzam nižšie, možno znenie určitého ustanovenia interpretovať viacerými spôsobmi, by sa takéto ustanovenie všade tam, kde je to možné, malo vykladať spôsobom, ktorý umožňuje čo najúčinnejším spôsobom naplniť účel tejto smernice. Takisto je pravda, že jedným z cieľov smernice je zachovávanie daňovej neutrality medzi platiteľmi dane, ako aj predchádzanie dvojitému zdaňovaniu platiteľov dane.

46. Napriek vyššie uvedenému však znenie článku 13 B písm. c) pri rozumnom výklade zreteľne stanovuje povinnosť platiť daň v postavení Jyske Finans pri opätovnom predaji motorových vozidiel uhradiť DPH. Podľa môjho názoru neexistuje priestor na opačný výklad tohto článku.

47. Obzvlášť je tomu tak preto, že vzhľadom na to, že ide o výnimky zo všeobecného režimu DPH stanoveného v šiestej smernici, rozsah článku 13 by sa mal vykladať reštriktívne.(6)

48. V takom prípade nie je možné vykladať článok 13 spôsobom umožňujúcim vyhnúť sa platiť daň v postavení analogickom postaveniu Jyske Finans dvojitému zdaneniu. Účel predchádzania dvojitého zdaňovania nemôže byť „nadradený“ zneniu jedného z ustanovení smernice.(7)

49. Odpoveď na prvú otázku Vestre Landsret by preto mala znieť tak, že článok 13 B písm. c) v spojení s článkom 2 ods. 1 a článkom 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice by sa nemal vykladať spôsobom neumožňujúcim členskému štátu zachovávať vo vnútroštátnom právnom poriadku takú právnu úpravu dane z pridanej hodnoty, v zmysle ktorej je platiť daň pri opätovnom predaji použitých motorových vozidiel používaných v rámci predmetu jej činnosti povinný zaplatiť DPH i v prípade, že si nemôže uplatniť odpoveď DPH zaplatenej pri nadobudnutí týchto motorových vozidiel z dôvodu, že pri tomto nadobudnutí v skutočnosti nedošlo k zaplateniu DPH.

B – O druhej otázke

50. Svojou druhou otázkou sa Vestre Landsret v podstate pýta, či platíte a dane, ktorí v rámci bežného výkonu svojej činnosti opätovne predáva vozidlá, ktoré nadobudol ako ojazdené s cieľom použiť ich v rámci svojej leasingovej činnosti, možno považovať za „obchodníka podliehajúceho dani“ v zmysle článku 26a šiestej smernice.

51. V rámci skutkových okolností uvádzaných v konaní vo veci samej nedochádza k spochybňovaniu skutočnosti, že použité motorové vozidlá tvoriace predmet sporu spĺňajú kvalifikačné znaky stanovené pre „použitý tovar“ v zmysle článku 26a A písm. d) ani k spochybňovaniu toho, že tieto motorové vozidlá boli nadobudnuté od osôb spadajúcich do rámca definície uvedenej v článku 26a B ods. 2).

52. Kľúčovým momentom ovplyvňujúcim za daných okolností prípadu to, či má byť Jyske Finans umožnené uplatniť si pri úhrade svojej DPH maržovú schému, je teda to, či spadá do rámca definície „obchodníka podliehajúceho dani“ uvedenej v článku 26a A písm. e), a síce „daŕovníka [platíte a dane – *neoficiálny preklad*], ktorý v priebehu svojej ekonomickej činnosti nakupuje alebo získava na účely svojho podnikania alebo dováža s perspektívou opätovného predaja použitý tovar resp. umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti“.

53. Ak by som mal argumentovať výlučne na základe oficiálneho anglického znenia smernice, je zrejmé, že Jyske Finans by spadol do tejto definície vzhľadom na to, že nadobúdal motorové vozidlá „v rámci svojej ekonomickej činnosti“. Kritérium „s perspektívou opätovného predaja“ sa v tejto verzii na prvý pohľad nezdá byť nevyhnutnou podmienkou klasifikácie daného subjektu ako obchodníka podliehajúceho dani.

54. Takýto spôsob argumentácie by však nebol akceptovateľný, keďže iné jazykové verzie sa v tomto bode od anglickej verzie zásadným spôsobom líšia.

55. Na rozdiel od vyššie uvedeného, iné jazykové verzie článku 26a vo všeobecnosti definujú obchodníka podliehajúceho dani ako toho, kto nakupuje alebo nadobúda v rámci svojej ekonomickej činnosti alebo dováža s *perspektívou opätovného predaja* použitý tovar a/alebo umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti.⁽⁸⁾ Povedané inými slovami, v týchto iných jazykových verziách je zrejmé, že nevyhnutnou podmienkou klasifikácie určitého subjektu ako obchodníka podliehajúceho dani je skutočnosť, že tovar bol kúpený alebo získaný s perspektívou opätovného predaja.

56. Kľúčovým aspektom analýzy druhej otázky položenej Vestre Landsret sa tak stáva interpretácia spojenia „s perspektívou opätovného predaja“.

57. Ako bolo uvedené v uznesení o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania, za daných okolností prebiehajúceho sporu možno toto spojenie pri jeho rozumnom čítaní interpretovať viacerými spôsobmi. Možno si najmä predstaviť taký výklad, v zmysle ktorého sa vzťahuje na platiteľov dane nakupujúcich ojazdené vozidlá v prípadoch, že:

- hlavnou ekonomickou činnosťou platiteľa dane je (nákup) a opätovný predaj použitých motorových vozidiel,
- hlavnou ekonomickou činnosťou platiteľa dane je (nákup a) opätovný predaj použitých motorových vozidiel a predmetné motorové vozidlá boli v danom prípade nakúpené s výlučným cieľom ich opätovného predaja, alebo

– v ?ase kúpy zamýšľal platiť dane tieto motorové vozidlá neskôr opätovne predať po tom, ako ich predtým využil na vlastné podnikateľské účely.

58. Neexistuje žiaden náznak toho, že by zákonodarca Spoločenstva pri prijímaní smernice 94/5 zaujal nejaké stanovisko k otázke, ktorý z týchto výkladov je správny a či sa výraz „obchodník podliehajúci dani“ vzťahuje aj na skutkové okolnosti obdobné danému prípadu, alebo či sa vôbec touto otázkou explicitne zaoberal.

59. Skutočne, ako som uviedol vo svojich návrhoch vo veci Francúzsko/Rada a Parlament, z povahy legislatívnych aktov nevyhnutne vyplýva, že zákonodarcovia nemôžu predvídať a legislatívne pokryť všetky možné skutkové eventuality uplatnenia daného legislatívneho aktu.(9) Bolo by to jednak nepraktické a navyše nemožné. Napríklad v obchodnej a daňovej oblasti zákonodarcovia zjavne nemôžu predvídať a explicitne upraviť všetky možné obchodné usporiadania alebo formy obchodných organizácií, ktoré sa neustále kontinuálne vyvíjajú.

60. V dôsledku toho zostáva úlohou Súdneho dvora stanoviť v medziach znenia článku 26a, ktorý z možných výkladov je najkonzistentnejší s účelom osobitných režimov stanovených pre použitý tovar a ktorý z týchto výkladov tak najvernejšie naplní úmysel zákonodarcu Spoločenstva.

61. Tento účel je vyjadrený v preambule smernice 94/5 ako v zásade dvojaký a to:

- vyhýbanie sa dvojitému zdaťovaniu a
- vyhýbanie sa narušeniam hospodárskej súťaže medzi platiteľmi dane.

62. Preambula takto zdôrazňuje potrebu prijať „pravidlá spoločenstva s cieľom vyhýbania sa dvojitému zdaneniu a deformácii konkurencie medzi daňovníkmi“ a konštatuje, že „Súdny dvor v mnohých rozhodnutiach zaznamenal potrebu dosiahnuť určitý stupeň harmonizácie, ktorá umožní vyhýbanie sa dvojitému zdaneniu pri obchodovaní vo vnútri spoločenstva“.(10)

63. Preambula ďalej zdôrazňuje potrebu vyhnúť sa „používaniu veľa odlišných systémov (DPH), ktoré spôsobujú deformáciu konkurencie a odklon obchodu tak vnútorného ako aj medzi členskými štátmi“.(11)

64. Tieto ciele boli v nedávnej dobe spomenuté v návrhoch, ktoré predniesla generálna advokátka Stix-Hackl vo veci Stenholmen(12). Vec sa týkala možného uplatňovania smernice 94/5 na koňa, ktorý bol obstaraný na základe kúpy od súkromnej osoby, pričom bol následne vycvičený a potom predaný ako pretekársky koň. V rámci svojho záveru o uplatniteľnosti smernice na danú situáciu generálna advokátka poznamenala, že takýto výsledok je v súlade s účelom vyhýbania sa dvojitému zdaťovaniu a narušovaniu hospodárskej súťaže sledovaným článkom 26a:

„Cieľom článku 26a šiestej smernice a úmyslom zákonodarcu Spoločenstva, ako možno vyvodíť zo smernice 94/5, ktorá zaviedla tieto osobitné režimy, je vyhnúť sa takémuto narušeniu“.(13)

65. Súdny dvor v danej veci vyjadril explicitný súhlas s názorom generálnej advokátky, odmietnuc tak reštriktívny výklad relevantného pojmu uvedeného v článku 26a v definícii pojmu použitý tovar z dôvodu, že

„... vyňatie takýchto dodávok z osobitných režimov vzťahujúcich sa na použitý tovar by bolo v rozpore s výslovným úmyslom zákonodarcu vyhnúť sa dvojitému zdaťovaniu“.(14)

66. Tento cieľ tvorí napríklad zreteľné východisko v článku 26a B ods. 2 uvedenej definície obchodníkov, od ktorých musel opätovný predajca nadobudnúť použitý tovar preto, aby spadol pod schému v zmysle článku 26a. Ako som už poznamenal, v každom z týchto prípadov by bol opätovný predajca v prípade neexistencie maržovej schémy povinný uplatniť si DPH z celej obdržanej protihodnoty, pričom by si však nemohol uplatniť žiaden odpust DPH na vstupe.
67. V dôsledku toho v prípadoch, kde existuje možnosť viacerých prijateľných výkladov znenia článku 26a by sa mal uprednostniť taký výklad, ktorý najlepšie naplní účel vyhýbania sa dvojitému zdaťovaniu a narušeniu hospodárskej súťaže.
68. Vrátiac sa k trom možným spôsobom výkladu pojmu „obchodník podliehajúci dani“, ktoré som zhrnul vyššie, je zrejmé, že účel vyhýbania sa dvojitému zdaťovaniu možno najlepšie dosiahnuť osvojením najširšieho z týchto výkladov a to toho, ktorý rozširuje jeho rozsah aj na platiteľov dane nakupujúcich s cieľom ich opätovného predaja v neskoršom období.
69. Ako konštatoval súd predkladajúci návrh na začatie prejudiciálneho konania, v prípade, ak by bol Jyske Finans oprávnený pri výpočte sumy, z ktorej sa uplatňuje DPH použiť maržovú schému, dvojité zdaťovanie by bolo minimalizované ak nie úplne odstránené. To preto, že pri opätovnom predaji by sa z dôvodu amortizácie hodnoty motorových vozidiel pravdepodobne dosahoval malý, ak vôbec nejaký zisk, na ktorý by sa potom mohla uplatňovať DPH.
70. V protiklade k vyššie uvedenému by osvojenie si ktoréhokoľvek zo zvyšných výkladov požadujúcich, aby hlavná ekonomická činnosť platiteľa dane spočívala v (nákupe a) opätovnom predaji použitých motorových vozidiel a požadujúcich, aby predmetné motorové vozidlá boli nadobudnuté s výlučným cieľom ich opätovného predaja, znamenalo vyatie platiteľov dane v obdobnom postavení ako Jyske Finans spod pôsobnosti článku 26a. Ako uviedol Vestre Landsret vo svojom uznesení o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania, to by v dôsledku opätovného predaja predmetných použitých motorových vozidiel viedlo k dvojitému zdaťovaniu vzhľadom na to, že tieto motorové vozidlá by boli v plnom rozsahu znovu zdaťované pri opätovnom predaji bez toho, aby mal opätovný predajca možnosť uplatniť si právo na odpust.
71. Navyše, v prípade, že by platitelia dane v obdobnom postavení ako Jyske Finans nespádali pod osobitné režimy stanovené v článku 26a, znamenalo by to narušenie hospodárskej súťaže v sektore opätovného predaja použitých motorových vozidiel. Vzhľadom na to, že platitelia dane v obdobnom postavení ako Jyske Finans by boli nútení presunúť daňové zaťaženie vyplývajúce z DPH vo forme zvýšených predajných cien na kupujúcich, obchodníci s použitým tovarom, ktorých hlavná ekonomická činnosť spočíva v opätovnom predaji a ktorí by tak spadali do pôsobnosti článku 26a, by boli v rámci tohto sektora v porovnaní s inými súťažiteľmi zvýhodnení. Záujem daňovej neutrality medzi platiteľmi dane tak tiež svedčí v prospech výkladu článku 26a ako vzťahujúceho sa aj na subjekty nachádzajúce sa v obdobnom postavení ako Jyske Finans.(15)
72. Doplnil by som, že nie som presvedčený o správnosti tvrdenia dánskej vlády, podľa ktorej medzi opätovnými predajmi uskutočňovanými obchodníkmi s použitými motorovými vozidlami na jednej strane a spoločnosťami uskutočňujúcimi predaj a opätovný leasingu typu Jyske Finans existuje len malá alebo neexistuje žiadna zastupiteľnosť.
73. V každom prípade mi nie je zrejmé, ako možno z praktického hľadiska zmysluplne rozlišovať medzi prípadmi platiteľov dane, ktorých „hlavná“ ekonomická činnosť spočíva v opätovnom predaji použitých tovarov (napríklad predajcovia použitých motorových vozidiel) a subjektov v obdobnom postavení ako Jyske Finans používajúcich tieto tovary okrem opätovného odpredaja aj na iné činnosti (v tomto prípade leasing).

74. V danom prípade by sa napríklad na základe tvrdení uvedených v uznesení o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ako aj tvrdení uvádzaných Jyske Finans zdalo, že opätovný odpredaj motorových vozidiel predstavuje integrálnu súčasť obchodného plánu spoločnosti Jyske Finans. Jej zmluvy na prenájom motorových vozidiel sa uzatvárajú na určitý čas a obsahujú explicitné ustanovenie o opätovnom predaji po uplynutí doby platnosti zmluvy (i keď za splnenia určitých podmienok). Navyše fixný mesačný leasingový poplatok sa vyratúva zo sumy pôvodne zaplatenej za motorové vozidlo zníženej o pravdepodobnú cenu motorového vozidla dosiahnutú pri jeho opätovnom predaji. Z toho mi jasne vyplýva, že opätovný odpredaj týchto áut možno vnímať ako cieľ, hoci nie jediný, pre ktorý spoločnosť Jyske Finans tieto motorové vozidlá nadobúdala.

75. Zo všetkých týchto dôvodov nesúhlasím s argumentáciou dánskej vlády, v zmysle ktorej by sa pojem „obchodník podliehajúci dani“ uvedený v článku 26a mal vykladať tak, že sa vzťahuje len na podniky, ktorých hlavná ekonomická činnosť spočíva v nákupe a predaji použitého tovaru a ktorých hlavným cieľom pri nákupe tohto použitého tovaru je dosahovanie zisku pri jeho opätovnom predaji. Rovnako neakceptujem tvrdenie poľskej vlády, podľa ktorého by sa takýto úzky výklad mal prijať preto, že osobitné režimy článku 26a stanovené pre použitý tovar predstavujú výnimku zo všeobecného režimu DPH pre tovary a služby.

76. Z toho vyplýva, že pojem „obchodník podliehajúci dani“ by sa podľa môjho názoru mal vykladať tak, že by mal zahŕňať platiteľov dane nakupujúcich motorové vozidlá s úmyslom ich neskoršieho opätovného predaja a to i v prípade, že takýto opätovný predaj nepredstavuje jediný a výlučný dôvod nákupu.

77. Vo svojej argumentácii smerujúcej proti takémuto záveru uvádza dánska vláda dva ďalšie argumenty.

78. Po prvé sa odvoláva na určité konštatovania, ktoré vo svojich návrhoch vo veci Backsi uviedol generálny advokát Saggio.⁽¹⁶⁾ Tento prípad sa netýkal priamo článku 26a. V skratke, na ktorú sa odvoláva dánska vláda, sa z pohľadu zásad uvedených v článku 2 ods. 1 šiestej smernice zaoberá všeobecnou otázkou dlhu DPH platiteľa dane, ktorý nadobudol tovar od súkromnej osoby na obchodné účely a bez práva na odpis a následne ho predal. Hlavnou otázkou bolo rozlišovanie, relevantné na účely odpisu DPH, medzi (príslušným) zaradením tovaru do podnikateľského majetku a vyňatím tohto tovaru z podnikateľského majetku.

79. Pri konštatovaní svojho záveru o tom, že platiteľ dane, ktorý sa rozhodol zahrnúť tovar do svojho podnikateľského majetku by v prípade, že spadá výlučne do pôsobnosti zásad uvedených v článku 2 ods. 1 mal byť povinný v plnom rozsahu uhradiť DPH, generálny advokát poznamenal, že podľa jeho názoru sa článok 26a na danú situáciu nevzťahuje. Ďalej dodal, že „uplatňovanie [článku 26a] je obmedzené výlučne na prípady obchodníkov podliehajúcich dani; inak povedané tých, ktorých hlavná ekonomická činnosť spočíva v kúpe a predaji použitého tovaru“.⁽¹⁷⁾

80. Táto pasáž nie je podľa môjho názoru dostatočne presvedčivá na to, aby mohla spochybniť presvedčivosť vyššie uvedeného záveru o tom, že platitelia dane v podobnom postavení, aké má Jyske Finans, spadajú do definovaného okruhu pojmu „obchodník podliehajúci dani“ – a to z týchto dôvodov.

81. Po prvé, táto poznámka nebola podstatná pre rozhodovanie v danom spore, ktorý sa, ako už bolo uvedené, vysporiadaval s úplne inou problematikou. Neexistuje žiaden náznak toho, že by pred Súdnym dvorom boli vznesené argumenty tvrdiace, že nevyhnutnou podmienkou uplatnenia článku 26a je to, že platiteľ dane uskutočňuje opätovný predaj ako svoju jedinou alebo hlavnú činnosť (na rozdiel od prípadu, kedy takýto platiteľ dane uskutočňuje opätovné odpredaje ako

síce dôležitú, avšak len doplnkovú aktivitu).

82. ?alej, Súdny dvor sa vo svojom rozsudku neodvolával na tento argument a ani sa explicitne nezaoberal možnosťou aplikovateľnosti schémy stanovenej v ?lánku 26a.

83. Po druhé, dánska vláda sa odvoláva na rozsudok Súdneho dvora vo veci ORO a to osobitne na nasledujúce tvrdenie Súdneho dvora:

„Celkovo je systém DPH Spoločenstva výsledkom postupnej harmonizácie vnútroštátnej právnej úpravy uskutočňovanej podľa ?lánkov 99 a 100 Zmluvy ES. Súdny dvor opakovane a jednotne uvádzal, že táto harmonizácia dosahovaná na základe viacerých smerníc a osobitne šiestej smernice je stále len čiastočná.

Cieľom uvedenej harmonizácie je najmä predchádzanie dvojitému zdaťovaniu tak, aby odpôčet dane na vstupe tvoril v ktoromkoľvek štádiu zdaťovania integrálnu súčasť systému DPH.

Tento cieľ však, ako je zrejmé z ?lánku 32 šiestej smernice, doposiaľ nebol dosiahnutý a v súčasnom spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty nemožno nikde nájsť nevyhnutné základy pre určenie a stanovenie podrobných pravidiel uplatňovania spoločného systému zdaťovania umožňujúcim predchádzať dvojitému zdaťovaniu v oblasti obchodu s použitým tovarom“.(18)

84. Podľa názoru dánskej vlády sa táto argumentácia obdobným spôsobom vzťahuje aj na súasný prípad. Skutočnosť, že na základe jej výkladu pojmu „obchodník podliehajúci dani“ by sa Jyske Finans stal subjektom dvojitého zdaťovania, je podľa jej názoru dôsledkom jednoduchej medzery v súčasnom systéme DPH vyplývajúcej výlučne zo stavu čiastočnej harmonizácie.

85. V súvislosti s týmto bodom stačí poznamenať, že zatiaľ čo prípad ORO sa naozaj týkal daňového posudzovania použitého tovaru, k rozhodnutiu v tejto veci došlo skôr, než osobitný režim ?lánku 26a vstúpil do účinnosti. V dôsledku toho nebol Súdny dvor konfrontovaný s interpretáciou rozsahu predtým existujúcej osobitnej schémy DPH, ale s otázkou, či existencia dvojitého zdaťovania vzniknutého v dôsledku vnútroštátnej právnej úpravy DPH vzťahujúcej sa na daný prípad je sama osebe v rozpore so všeobecnými zásadami šiestej smernice. Argumentácia Súdneho dvora preto na účely súasného prípadu nie je rozhodujúca, resp. smerodajná.

86. Odpoveď na druhú otázku by preto mala byť tá, že pojem „obchodník podliehajúci dani“ v zmysle ?lánku 26a A písm. e) šiestej smernice by sa nemal vykladať tak, že sa týka len platiteľa dane, ktorého hlavná činnosť spočíva v nákupe a predaji použitého tovaru v prípadoch, kde je tento tovar nadobudnutý s výlučným alebo hlavným cieľom dosiahnutia zisku pri jeho opätovnom predaji. Namiesto toho je potrebné ho vykladať tak, že sa vzťahuje na osobu, ktorá v záse nákupe tovaru, ktorý sa má neskôr opätovne predať, mala v úmysle tento tovar použiť na vlastné obchodné účely.

V – Návrh

87. Na základe vyššie uvedených dôvodov zastávam názor, že Súdny dvor by na otázky predložené zo strany Vestre Landsret mal odpovedať takto:

1. ?lánok 13 B písm. c) v spojitosti s ?lánkom 2 ods. 1 a ?lánkom 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu (ďalej len „šiesta smernica“) sa nemá vykladať v tom zmysle, že im odporuje, aby členský štát zachoval vo vnútroštátnom právnom poriadku takú právnu úpravu dane z pridanej hodnoty, v zmysle ktorej je platiteľ dane pri opätovnom predaji použitých motorových vozidiel používaných v rámci predmetu jeho činnosti povinný zaplatiť DPH i v prípade, že si

nemôže uplatniť odpoveď DPH zaplatenej pri nadobudnutí týchto motorových vozidiel z dôvodu, že pri tomto nadobudnutí v skutočnosti nedošlo k zaplateniu DPH.

2. Pojem „obchodník podliehajúci dani“ v zmysle článku 26a A písm. e) šiestej smernice sa vzťahuje aj na platiteľa dane, ktorý v čase nadobudnutia tovaru mal v úmysle v neskoršom období tento tovar opätovne prediť potom, ako ho predtým použil na vlastné obchodné účely.

1 – Jazyk prednesu: angličtina.

2 – Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145 s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

3 – Smernica Rady 94/5/ES zo 14. februára 1994 ktorá dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty a mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS – osobitné režimy používané na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti (Ú. v. ES L 60, s. 16; Mim. vyd. 09/001, s. 255).

4 – Tento článok bol zo znenia šiestej smernice vyňatý na základe smernice 94/5.

5 – Osobitne v dôsledku použitia spojenia „osoba podliehajúca dani, ktorá v širokej miere začlenila do svojho podnikateľského majetku investičné majetky“.

6 – Pozri napríklad rozsudky z 3. marca 2005, Fonden Marselisborg, C-428/02, Zb. s. I-1527, a z 20. novembra 2003, Taksatorringen, C-8/01, Zb. s. I-13711.

7 – Pozri napríklad Súdnym dvorom nenapraveného hoci napraviteľného dvojitého zdaťovania v rozsudku z 5. decembra 1999, ORO Amsterdam Beheer BV a Concerto BV/Inspecteur der Omzetbelasting Amsterdam, C-165/88, Zb. s. 4081, ktorý rozoberám nižšie.

8 – Takto je obchodník podliehajúci dani vo francúzskej verzii definovaný ako „l'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 d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité...“ a v holandskej verzii ako „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 – Návrhy zo 17. marca 2003, C-244/03 (rozsudok z 24. mája 2005, Zb. s. I-4021) body 74 a 75.

10 – Preambula, tretie a piate odôvodnenie.

11 – Preambula, druhé odôvodnenie.

12 – Návrhy z 10. júla 2003, C-320/02 (rozsudok z 1. apríla 2004, Zb. s. I-3509).

13 – Tamže, body 60 a 61. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka J. Kokott 24. februára 2005 vo veci Komisia/Spojené kráľovstvo, C-305/03, vec v konaní, bod 59, a k pozadiu návrhov Komisie vedúcich v konečnom dôsledku k prijatiu smernice 94/5 pozri rozsudok z 10. júla 1985, Komisia/Holandsko, 16/84, Zb. s. 2355.

14 – Pozri rozsudok Stenholmen, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 25.

15 – Poznamenávam, že v odpovedi z 20. decembra 2002 adresovanej Association of Danish Finance Companies, Komisia (Generálny direktoriát pre dane a colnú úniu) uviedla, že definícia

„obchodníka podliehajúceho dani“ uvedená v článku 26a A písm. e) neobsahuje nič také, čo by umožňovalo obmedziť uplatňovanie takýchto režimov na platiteľov dane, ktorých výlučná alebo hlavná ekonomická činnosť spočíva v nákupe a obchodovaní s použitým tovarom.

16 – Návrhy z 13. apríla 2000, C-415/98 (rozsudok z 8. marca 2001, Zb. s. I-1831).

17 – Tamže, bod 34.

18 – Pozri rozsudok ORO, už citovaný v poznámka pod čiarou 9, body 21 až 23.