ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

8. prosince 2005 *

Ve věci C-280/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 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,

* Jednací jazyk: dánština.

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J. Malenovský (zpravodaj), J.-P. Puissochet, S. von Bahr a U. Lõhmus, 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. Kyriazopoulosem, 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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (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 společností Jyske Finans A/S (dále jen „Jyske Finans") a Skatteministeriet (dánské ministerstvo financí) ve věci daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH"), která byla vymáhána od uvedené společnosti z důvodu jejích následných prodejů vozidel pořízených jako použitá.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

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

4 Článek 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 Článek 13 část B téže 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 čl. 17 odst. 6 daň z přidané hodnoty nestala odpočitatelnou;

[...]"

6 Podle čl. 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 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."

7 Článek 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, sběratelské předměty a starožitnosti. Na základě tohoto článku 26a jsou dodávky tohoto zboží, které uskutečňují obchodníci povinní 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 odůvodnění 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 čl. 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 Článek 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 odpočet, zejména při pořízení nebo výrobě položky aktiv."

11 Podle čl. 13 odst. 2 zákona o DPH:

„Dodání zboží použitého pouze v rámci podniku, který je osvobozen od daně podle prvního odstavce tohoto článku, nebo dodání zboží, jehož pořízení nebo použití bylo vyňato z nároku na odpočet podle kapitoly 9, je osvobozeno od daně".

12 V kapitole 9 uvedeného zákona stanoví čl. 42 odst. 1 bod 7, že podniky si nemohou odpočíst daň 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 článku 42:

„Podniky, které obchodují s motorovými vozidly nebo je pronajímají nebo které provozují autoškoly, si mohou, bez ohledu na ustanovení odst. 1 bod 7, odpočíst daň 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 čl. 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 původním řízení a předběžné otázky

16 Obchodní činností společnosti 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 odpočíst 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 odpočet 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 věc v původním řízení se týká jednak otázky, zda je požadavek zdanění v rozporu s čl. 13 částí B písm. c) šesté směrnice, a jednak otázky, zda společnost Jyske Finans měla právo dovolávat se zvláštního režimu zdanění prodejů použitého zboží na základě ziskového rozpětí, stanoveného článkem 26a téže směrnice. Domníval se, že výsledek věci v původním 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 čl. 13 část B písm. c) šesté směrnice [...] ve spojení s čl. 2 bodem 1 a čl. 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 značném rozsahu vložila investiční majetek do svého obchodního majetku, na rozdíl od prodejců 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 popsaných 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 uvedené 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 daně 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 uvedené 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 uvedené 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 uskuteční 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 vyňaty 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 vyňato 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 daň z pořízení pro tyto účely, vyplývá z toho, že pořízení vozidla takovým podnikem není ve smyslu čl. 13 části B písm. c) šesté směrnice vyňato z nároku na odpočet v souladu s čl. 17 odst. 6 uvedené směrnice. Následný prodej tohoto vozidla tak nemůže být považován za náležející k dodáním, na která se vztahuje osvobození stanovené tímto čl. 13 částí B písm. c). Okolnost, že takové pořízení nezaložilo nárok na odpočet z důvodu, jako je tomu ve věci v původním řízení, kdy k němu došlo u prodejců, kteří sami nemohli podle vnitrostátních právních předpisů odpočíst daň na vstupu ze svých nákupů vozidel, a tudíž nepodali přiznání k DPH na výstupu, nemá dopad na kvalifikaci tohoto pořízení pro použití téhož článku 13.

26 Za těchto podmínek je namístě odpovědět na první otázku, že ustanovení čl. 13 části B písm. c) šesté směrnice musí být vykládána tak, že nebrání vnitrostátním právním předpisům, které DPH podrobují operace, při nichž osoba povinná k dani následně prodá, poté co jej zahrnula do svého podnikání, zboží, jehož pořízení nebylo vyňato z nároku na odpočet v souladu s čl. 17 odst. 6 uvedené směrnice, přestože uvedené pořízení uskutečněné u osoby povinné k dani, která nemohla podat přiznání k DPH, na základě této skutečnosti nezaložilo nárok na odpočet.

K druhé otázce

27 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda osoba povinná k dani, která v rámci běžného výkonu svých činností následně prodává vozidla, která pořídila jako použitá se záměrem zahrnout je do své leasingové činnosti, za účelem může být považována za „obchodníka povinného k dani" ve smyslu článku 26a šesté směrnice.

28 Tento článek pocházející ze směrnice 94/5 zavádí zvláštní režim zdaňování na základě ziskového rozpětí, kterého dosahuje obchodník povinný k dani při dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností.

29 Je třeba připomenout, že ustanovení čl. 26a části A písm. e) šesté směrnice vymezují obchodníka povinného k dani jako osobu povinnou k dani, která v rámci své hospodářské činnosti nakupuje nebo si pořizuje pro účely svého podnikání, popřípadě dováží se záměrem následného prodeje použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti.

30 Četné verze šesté směrnice, včetně verze anglické, by mohly vést k úvaze, že výraz „se záměrem následného prodeje" se vztahuje pouze ke slovesu „dováží", které jej bezprostředně předchází. Bylo by tedy možné připustit, že při pořízení, která jsou jako jediná dotčená ve věci v původním řízení, znění šesté směrnice nevyžaduje, aby dotčená osoba k tomu, aby se na ni vztahovala definice obchodníka povinného k dani, měla již v okamžiku pořízení použitého zboží záměr následně je prodat. Za těchto podmínek by nebylo možné vyloučit z této definice podnik zabývající se leasingem, který jako společnost Jyske Finans nakupuje v rámci své hospodářské činnosti použité zboží.

31 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury musí být ustanovení Společenství vykládána a používána jednotně na základě verzí vypracovaných ve všech jazycích Společenství (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 5. prosince 1967, Van der Vecht, 19/67, Recueil, s. 445, 456; ze dne 17. července 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 případě rozdílů mezi různými jazykovými verzemi textu Společenství musí být dotčené ustanovení vykládáno podle celkové systematiky a účelu právní úpravy, jejíž část tvoří (rozsudky ze dne 9. března 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, třetího a pátého bodu odůvodnění směrnice 94/5 vyplývá, že zákonodárce Společenství zamýšlel provést určitou harmonizaci velmi rozdílných režimů, které byly tehdy použitelné v členských státech v oblasti zdanění použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských 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, sběratelských 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 nájemní činnost 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, sběratelských 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 odůvodnění 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 odpočíst 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 uskutečněného podniky zabývajícími 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 DPH, kterou dluží, což by mělo za důsledek odpovídající snížení jeho ziskového rozpětí.

41 Použití režimu stanoveného článkem 26a šesté směrnice na podniky zabývající se leasingem, které jsou činné za uvedených podmínek, tak umožňuje dosáhnout právě cíle, který si stanovil zákonodárce Společenství, když přijal tento režim, to znamená zamezení dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže v oblasti použitého zboží.

42 Za těchto podmínek musí být s přihlédnutím k cílům článku 26a šesté směrnice tento článek vykládán v tom smyslu, že z kategorie obchodníků povinných k dani nevylučuje podnik, který se zabývá leasingem použitých vozidel, pokud je následný prodej běžnou součástí jeho činnosti a pokud cíl následného prodeje existuje v okamžiku pořízení, i když jeho činnost následného prodeje je druhořadá ve vztahu k činnosti leasingu.

43 Je třeba ještě poukázat na to, že Komise uvedla v průběhu veřejného zasedání, že členské státy nepřijaly návrh, který jim byl učiněn v rámci návrhu „sedmé směrnice", přijmout společný režim zdanění dodání použitého zboží, který by rovněž za účelem zamezení dvojímu zdanění stanovil obnovení DPH z použitého zboží před konečným následným prodejem, aby tak umožnil jak odpočet této DPH, tak i zdanění celkové prodejní ceny. I za předpokladu, že by *de lege ferenda* takový nebo

jiný systém umožňoval zajistit ve větším rozsahu vybírání DPH z takových dodání, nelze jej namítat proti výkladu, který Soudní dvůr musí podat, pokud jde o článek 26a šesté směrnice, jenž představuje jediné pravidlo práva Společenství použitelné na projednávaný případ k dnešnímu dni.

44 S ohledem na vše výše uvedené je namístě odpovědět na druhou otázku, že čl. 26a část A písm. e) šesté směrnice 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.

K nákladům řízení

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

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí 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 obratu – Společný systém daně 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 vyňato z nároku na odpočet v souladu s čl. 17 odst. 6 uvedené směrnice 77/388 ve znění změn, přestože uvedené pořízení uskutečněné 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 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.**

Podpisy.