

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

19. července 2012(*)

„Směrnice 2006/112/ES – DPH – Článek 136 – Osvobození od daně – Články 313 až 315 – Zvláštní režim zdanění ziskové přírůstky – Dodání ojetých motorových vozidel obchodníkem povinným k dani – Motorová vozidla předtím dodaná obchodníkovi povinnému k dani osvobozená od DPH jinou osobou povinnou k dani, která uplatnila nárok na ústřední odpouštění daně zaplacené na vstupu“

Ve věci C-160/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko) ze dne 25. února 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 1. dubna 2011, v řízení

Bawaria Motors sp. z o.o.

proti

Minister Finansów,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts (zpravodaj), předseda senátu, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz a D. Šváby, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: A. Impellizzeri, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 16. února 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Bawaria Motors sp. z o.o. D. Baczevska-Golišskou, advokát, a M. Zajcem, daňový poradce,
- za Minister Finansów T. Tratkiewiczem a J. Kautem, jako zmocněnci,
- za polskou vládu M. Szpunarem, jakož i A. Gawlowskou a A. Krajskou, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a K. Herrmann, jako zmocněnkyni,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 24. května 2012,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 313 odst. 1 a článku 314 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané

hodnoty (Úř. v. st. L 347, s. 1), ve spojení s články 136 a 315 téže směrnice.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Bawaria Motors sp. z o.o. (dále jen „Bawaria Motors“) a Minister Finansów (ministerstvo financí) ve věci použitelnosti režimu zdanění ziskové přírůstky na které činnosti této společnosti spočívající v následném prodeji ojetých motorových vozidel.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 1 odst. 2 směrnice 2006/112 zní:

„Společný systém [daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“)] je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v právním poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.

Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpote daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.

[...]

4 Hlava IX směrnice 2006/112, nadepsaná „Osvobození od daně“, obsahuje kapitolu 3 nadepsanou „Ostatní případy osvobození od daně“. Článek 136 této směrnice, který se nachází v této kapitole, stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

a) dodání zboží použitého výlučně na činnost, která je osvobozena od daně podle článků 132, 135, 371, 375, 376 a 377, čl. 378 odst. 2, čl. 379 odst. 2 a články 380 až 390, pokud u tohoto zboží nevznikl nárok na odpote daně;

b) dodání zboží, při jehož pořízení nebo použití v souladu s článkem 176 nevznikl nárok na odpote daně.“

5 Hlava X směrnice 2006/112, nadepsaná „Odpote daně“, obsahuje kapitolu 3 nadepsanou „Omezení nároku na odpote daně“. Článek 176 této směrnice, který se nachází v této kapitole, stanoví:

„Rada na návrh Komise jednomyslně rozhodne o tom, z jakých výdajů nelze daň odpoteíst. V žádném případě nelze daň odpoteíst z výdajů, které nejsou právními provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

Do vstupu ustanovení uvedených v prvním pododstavci v platnost mohou členské státy zachovat veškerá vyloučení obsažená ve svých vnitrostátních předpisech k 1. lednu 1979, nebo jde-li o členské státy, které přistoupily ke Společenství po tomto dni, ke dni svého přistoupení.“

6 Hlava XII směrnice 2006/112, nadepsaná „Zvláštní režimy“, obsahuje kapitolu 4 nadepsanou „Zvláštní režim pro použité zboží, umělecká díla, sbíratelské předměty a starožitnosti“, kterou tvoří články 311 až 343.

7 ?lánek 311 odst. 1 body 1 a 5 sm?rnice 2006/112 zní:

„Pro účely této kapitoly a aniž jsou dot?eny jiné p?edpisy Spole?enství, se rozumí:

1) ‚použitým zbožím‘ movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po oprav?, krom? um?leckých díl, sb?ratelských p?edm?t? nebo starožitností a krom? drahých kov? a drahokam?, jak jsou vymezeny ?lenskými státy;

[...]

5) ‚obchodníkem povinným k dani‘ osoba povinná k dani, která v rámci své ekonomické ?innosti se zám?rem následného prodeje nakupuje nebo po?izuje pro účely svého podnikání nebo dováží použité zboží, um?lecká díla, sb?ratelské p?edm?ty nebo starožitnosti, bez ohledu na to, jedná-li p?itom na vlastní účet nebo na účet jiné osoby na základ? smlouvy, podle níž jí z koup? nebo prodeje p?ísluší provize“.

8 ?lánek 313 odst. 1 sm?rnice 2006/112 stanoví:

„Na dodání použitého zboží, um?leckých díl, sb?ratelských p?edm?t? a starožitností, která uskute?ují obchodníci povinní k dani, uplat?ují ?lenské státy zvláštní režim zdan?ní ziskové p?irážky dosažené obchodníkem povinným k dani v souladu s tímto pododdílem.“

9 ?lánek 314 sm?rnice 2006/112 stanoví:

„Režim ziskové p?irážky se uplat?uje na dodání použitého zboží, um?leckých díl, sb?ratelských p?edm?t? nebo starožitností uskute?ná obchodníkem povinným k dani, pokud mu toto zboží bylo dodáno jednou z t?chto osob:

- a) osobou nepovinnou k dani;
- b) jinou osobou povinnou k dani, je-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani osvobozeno od dan? podle ?lánku 136;
- c) jinou osobou povinnou k dani, zakládá-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani nárok na osvobození pro malé podniky podle ?lánek? 282 až 292 a zahrnuje-li investiční majetek;
- d) jiným obchodníkem povinným k dani, pokud byla p?i dodání zboží tímto jiným obchodníkem povinným k dani uplatn?na da? podle tohoto zvláštního režimu.“

10 ?lánek 315 sm?rnice 2006/112 stanoví:

„Základem dan? p?i dodáních zboží uvedených v ?lánku 314 je zisková p?irážka dosažená obchodníkem povinným k dani snižená o da? vztahující se k této ziskové p?irážce.

Zisková p?irážka obchodníka povinného k dani je rovna rozdílu mezi prodejní cenou ú?tovanou obchodníkem povinným k dani za zboží a kupní cenou.“

Polské právo

11 Zákon o daních ze zboží a služeb (Ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. ?. 54, ?ástka 535), ve zn?ní použitelném na skutkové okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení (dále jen „zákon o DPH“), ve svém ?l. 15 odst. 1 stanoví:

„Osobami povinnými k dani jsou právnické osoby, organizační jednotky bez právní subjektivity a

fyzické osoby, které samostatně vykonávají hospodářskou činnost uvedenou v odstavci 2, bez ohledu na účel její výsledky takové činnosti.“

12 Podle § 43 odst. 1 bodu 2 zákona o DPH je dodání použitého zboží od daně osvobozeno za předpokladu, že osoba uskutečňující dodání nebyla u tohoto zboží oprávněna provést odpout daně zaplacené na vstupu.

13 Použité zboží ve smyslu tohoto ustanovení je definováno v § 43 odst. 2 jako „movitý hmotný majetek, který byl užíván hospodářským subjektem, který je dodáván, po dobu alespoň pět roku po nabytí práva nakládat s tímto majetkem jako vlastník“.

14 Podle § 86 odst. 3 zákona o DPH:

„Při koupi osobních motorových vozidel nebo jiných motorových vozidel s celkovou přípustnou hmotností do 3,5 tuny je výše daně zaplacené na vstupu 60 % částky daně vykázané na fakturě nebo částky daně dlužné z důvodu pořízení uvnitř Společenství nebo částky daně dlužné za dodání zboží, jestliže je nabyvatel osobou povinnou k dani – nejvýše však 6 000 PLN.“

15 § 113 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„Osvobozeny od daně jsou osoby povinné k dani, jejichž celková výše zdanitelných prodejů v předcházejícím daňovém roce nepřekročila částku 50 000 PLN. Tato částka se vypočítá bez daně.“

16 § 120 zákona o DPH, který se týká režimu zdanění ziskové přírůžky, obsahuje následující ustanovení:

„1. [...]

4) Pro účely této kapitoly se za ‚použité zboží‘ považuje movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě, kromě [uměleckých děl, sbíratelských předmětů nebo starožitností] a kromě drahých kovů a drahokamů [...]

[...]

4. V případě osob povinných k dani, které vykonávají činnosti spočívající v dodání použitého zboží, uměleckých děl, sbíratelských předmětů nebo starožitností, které osoba povinná k dani předtím nabyla za účelem její vykonávané činnosti nebo které dovezla za účelem následného prodeje, je základem daně zisková přírůžka jakožto rozdíl mezi celkovou částkou, kterou musí nabyvatel zboží zaplatit, a částkou za nabytí sníženou o daň.

[...]

10. Odstavce 4 a 5 se vztahují na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sbíratelských předmětů či starožitností, které osoba povinná k dani nabyla od:

- 1) fyzické osoby, právnické osoby nebo organizační jednotky bez právní subjektivity, které nejsou osobami povinnými k dani podle § 15 nebo osobami povinnými pro účely DPH;
- 2) osob povinných k dani uvedených v § 15, jestliže dodání tohoto zboží bylo podle § 43 odst. 1 bodu 2 nebo § 113 osvobozeno od daně;
- 3) osob povinných k dani, jestliže dodání tohoto zboží bylo zdaněno podle odstavců 4 a 5;
- 4) osob povinných k dani pro účely DPH, jestliže dodání tohoto zboží bylo osvobozeno od daně

na základě čl. 43 odst. 1 bodu 2 nebo článku 113;

5) osob povinných k dani pro účely DPH, jestliže dodání tohoto zboží podléhalo DPH podle pravidel stanovených v odstavcích 4 a 5, a jestliže nabyvatel vlastní dokumenty, které jednoznačně dokládají, že k nabytí zboží došlo podle těchto pravidel.“

17 Ustanovení § 13 nařízení ministerstva financí ze dne 28. listopadu 2008, kterým se provádí některá ustanovení zákona o daních ze zboží a služeb (rozporozdzenie Ministra Finansów r.w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz. U. L. 212, částka 1336, dále jen „nařízení o DPH“) ve svém odst. 1 bodu 5 stanoví:

„Od daní jsou osvobozena dodání osobních motorových vozidel a jiných motorových vozidel osobami povinnými k dani, které byly při jejich pořízení oprávněny provést odpočet daní odvedené na vstupu ve smyslu čl. 86 odst. 3 zákona, pokud se u těchto osobních a jiných vozidel jedná o použité zboží ve smyslu čl. 43 odst. 2 zákona.“

Skutkový základ sporu v původním řízení a předběžná otázka

18 Bawaria Motors je osobou povinnou k DPH ve smyslu článku 15 zákona o DPH. Tato společnost vykonává podnikatelskou činnost spočívající v provozu autosalónu a v souvislosti s tím pořizuje osobní motorová vozidla a následně je prodává, a sice jak nová, tak i ojetá motorová vozidla. V rámci této činnosti nakupuje ojetá motorová vozidla od hospodářských subjektů, které vzhledem k tomu, že jim nevznikl nárok na odpočet DPH zaplacené při nákupu tohoto zboží, vystavují při dodání této společnosti faktury, na nichž je u použitelné sazby DPH uvedeno „osvobozeno od daní“ s odkazem na čl. 43 odst. 1 bod 2 zákona o DPH. Při následném prodeji těchto ojetých motorových vozidel tato společnost uplatňuje režim zdanění ziskové přírůžky podle článku 120 uvedeného zákona.

19 V rámci činnosti společnosti Bawaria Motors nastanou rovněž situace, kdy tato společnost koupí ojetá motorová vozidla od hospodářských subjektů, které při koupi těchto vozidel provedly odpočet DPH v mezích stropní hodnoty stanovené v čl. 86 odst. 3 zákona o DPH. V takových případech vystaví hospodářský subjekt společnosti Bawaria Motors fakturu, na níž je u sazby DPH splatné při dodání uvedeno „osvobozeno od daní“ s odkazem na § 13 odst. 1 bod 5 nařízení o DPH.

20 Vzhledem k tomu, že se Bawaria Motors domnívala, že v případech uvedených v předcházejícím bodu tohoto rozsudku je oprávněna uplatnit režim zdanění ziskové přírůžky stanovený v článku 120 zákona o DPH, podala dne 9. února 2009 žádost k Ministerstwu Finansów o individuální výklad.

21 Dne 20. února 2009 Ministerstwu Finansów na tuto žádost odpověděl. Ministerstwu Finansów tak konstatoval, že s ohledem na znění čl. 120 odst. 10 zákona o DPH není názor společnosti Bawaria Motors opodstatněný. Uvedl, že § 13 nařízení o DPH nerozšiřuje případy uvedené v článku 43 zákona o DPH, na něž odkazuje uvedený čl. 120 odst. 10. Podle názoru Ministerstwu Finansów je ostatně tento zákon v souladu s články 312 až 325 směrnice 2006/112, které omezují použití režimu zdanění ziskové přírůžky pouze na případy, kdy obchodník povinný k dani nabyl použité zboží od hospodářského subjektu, který nebyl oprávněn provést odpočet DPH zaplacené na vstupu, a který tedy tuto daň započítal do ceny dodání uvedenému obchodníkovi povinnému k dani.

22 Bawaria Motors podala proti tomuto výkladu žalobu k Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (správní soud vojvodství Varšava) a tvrdila, že názor Ministerstwu Finansów vychází z doslovného výkladu článku 120 zákona o DPH, který je neslučitelný se základními zásadami DPH,

kterými jsou daňová neutralita, účinné zdanění v jedné fázi uvedení na trh, jakož i zachování podmínek hospodářské soutěže.

23 Rozsudkem ze dne 10. listopadu 2009 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie napadený výklad zrušil. Měl za to, že § 13 odst. 1 bod 5 nařízení o DPH, který zavádí osvobození od daně, jež unijní právo neupravuje, neosvobozuje hospodářský subjekt, který dodá obchodníkovi povinnému k dani ojeté motorové vozidlo, od povinnosti toto dodání zdanit v případě, že mu při pořízení tohoto vozidla nevznikl nárok na úplný odpout DPH zaplacené na vstupu. Podle tohoto soudu se osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení nařízení o DPH vztahuje pouze na tu část DPH, která byla hospodářským subjektem v souladu se stropními hodnotami uvedenými v čl. 86 odst. 3 zákona o DPH odvedena, a nezahrnuje částku odpovídající v závislosti na případě 60 % částky daně uvedené na fakturě nebo 6 000 PLN, kterou tento hospodářský subjekt odpoutl při koupi vozidla. Podle názoru uvedeného soudu z toho plyne, že Bawaria Motors může uplatnit režim zdanění ziskové přírůžky, avšak pouze v míře omezené na to, co si hospodářský subjekt, který jí dodal vozidlo, nemohl odejít na vstupu, která v závislosti na případě odpovídá 40 % částky daně uvedené na fakturě nebo té části této daně představující 6 000 PLN.

24 Bawaria Motors podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Naczelny Sąd Administracyjny (nejvyšší správní soud), když v podstatě namítá, že skutečnost, že nemůže plně uplatnit režim zdanění ziskové přírůžky na následný prodej použitého zboží pořízeného v rámci dodání osvobozeného od daně na základě § 13 odst. 1 bodu 5 nařízení o DPH, porušuje zejména čl. 120 odst. 4 a 10 zákona o DPH i výše uvedené ustanovení nařízení o DPH.

25 Minister Finansów podal rovněž kasační opravný prostředek, v němž trvá na svém převodním názoru, že obchodník povinný k dani není za okolností projednávané věci oprávněn, a to ani částečně, k uplatnění režimu zdanění ziskové přírůžky.

26 Za těchto okolností se Naczelny Sąd Administracyjny rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba ustanovení čl. 313 odst. 1 a článku 314 směrnice 2006/112 [...], ve spojení s články 136 a 315 této směrnice, vykládat v tom smyslu, že umožňují uplatnit zvláštní režim ‚ziskové přírůžky‘ pro obchodníky povinné k dani v souvislosti s dodáním použitého zboží rovněž tehdy, jestliže tito obchodníci dále prodávají zakoupená osobní a jiná motorová vozidla, na něž se použilo podle vnitrostátní polské právní úpravy stanovené v § 13 odst. 1 bodu 5 nařízení [o DPH] osvobození od daně pro dodání osobních a jiných motorových vozidel osobami povinnými k dani, které měly při jejich koupi pouze nárok na částečný odpout daně zaplacené na vstupu podle čl. 86 odst. 3 zákona [o DPH], jestliže se u těchto osobních motorových vozidel a jiných motorových vozidel jednalo o použité zboží ve smyslu čl. 43 odst. 2 zákona o DPH a čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice 2006/112?“

K předběžné otázce

27 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda je čl. 313 odst. 1 a článek 314 směrnice 2006/112, ve spojení s články 136 a 315 této směrnice, třeba vykládat v tom smyslu, že je obchodník povinný k dani oprávněn k uplatnění režimu zdanění ziskové přírůžky, pokud dodá motorová vozidla považovaná za použité zboží ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 uvedené směrnice, které předtím nabyli osvobozená od DPH od jiné osoby povinné k dani, která měla nárok pouze na částečný odpout uvedené daně zaplacené na vstupu z kupní ceny těchto vozidel.

28 K tomuto je třeba připomenout, že režim zdanění ziskové přírůžky, které při dodání

takového použitého zboží, jako je zboží dotčené v p?vodním ?ízení, dosáhl obchodník povinný k dani, p?edstavuje zvláštní režim DPH, odchylný od obecného režimu sm?rnice 2006/112 (viz rozsudky ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans, C-280/04, Sb. rozh. s. I-10683, bod 35, a ze dne 3. b?ezna 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, Sb. rozh. s. I-1083, bod 46).

29 ?lánek 314 sm?rnice 2006/112, který ur?uje p?ípady použití tohoto zvláštního režimu, tudíž musí být vykládán restriktivn?. Z toho plyne, že tyto p?ípady jsou vyjmenovány taxativn?, jak to zd?raznil generální advokát v bod? 29 svého stanoviska.

30 Ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že skutkové okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení nespádají pod žádný z p?ípad? uvedených ve zmín?ném ?l. 314 písm. a), c) a d). Podle údaj? v tomto spise byla totiž dodání ojetých motorových vozidel společnosti Bawaria Motors dotčená v p?vodním ?ízení uskute?n?na osobami, které jsou samy osobami povinnými k DPH a nem?ly nárok ani na osvobození pro malé podniky podle ?lánek? 282 až 292 sm?rnice 2006/112, ani se na n? nevztahoval režim zdan?ní ziskové p?irážky.

31 Vzhledem k tomu, že uvedená dodání byla osvobozena od DPH podle § 13 odst. 1 bodu 5 na?ízení o DPH, je za t?chto podmínek t?eba p?ezkoumat, zda mohou spadat pod p?ípad specificky uvedený v ?l. 314 písm. b) sm?rnice 2006/112, a sice p?ípad, kdy je dodání zboží obchodníkovi povinnému k dani jinou osobou povinnou k dani osvobozeno od dan? podle ?látku 136 této sm?rnice.

32 Co se zaprvé tý?e použití ?l. 136 písm. a) uvedené sm?rnice, to musí být ve v?ci v p?vodním ?ízení vylou?eno. Jak na to poukázal generální advokát v bod? 37 svého stanoviska, ze spisu totiž vyplývá, že dodání motorových vozidel společnosti Bawaria Motors, jež jsou dotčena v p?vodním ?ízení, nemají žádnou souvislost s jakoukoli ?inností osvobozenou od dan? podle ustanovení vyjmenovaných v bod? a) tohoto ?látku.

33 Zadruhé je k použití ?l. 136 písm. b) sm?rnice 2006/112 na projednávanou v?c t?eba p?ipomenout, že toto ustanovení stanoví, že je osvobozeno od dan? dodání zboží, p?i jehož po?ízení nebo použití v souladu s ?lánkem 176 uvedené sm?rnice nevznikl nárok na odpo?et DPH. Uvedený ?lánek 176 obsahuje ve svém druhém pododstavci doložku „standstill“, která oprav?uje ?lenské státy k tomu, aby do vstupu ustanovení Rady uvedených v prvním pododstavci tohoto ?látku, kterými se stanoví, z jakých výdaj? nelze da? odpo?íst, v platnost zachovaly veškerá vylou?ení obsažená v jejich vnitrostátních p?edpisech k 1. lednu 1979, nebo v p?ípad? ?lenských stát?, které p?istoupily ke Spole?enství po tomto dni, jako Polská republika, ke dni jejich p?istoupení.

34 Tento ?l. 136 písm. b) musí být vykládán restriktivn?. Osvobození od dan?, které zavádí, totiž p?edstavuje odchylku od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého dodání zboží za protipln?ní uskute?n?ného osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Jyske Finans, bod 21). Mimoto toto osvobození od dan? zapadá v d?sledku odkazu u?in?ného v ?l. 314 písm. b) uvedené sm?rnice na zmín?ný ?lánek 136 do p?sobnosti odchylného režimu zdan?ní ziskové p?irážky.

35 Osvobození od dan? stanovené v ?l. 136 písm. b) sm?rnice 2006/112 se tedy m?že vztahovat pouze na dodání zboží, p?i jehož po?ízení nevznikl podle vnitrostátních právních p?edpis? nárok na odpo?et DPH (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Jyske Finans, bod 24).

36 Tento výklad má oporu ve zn?ní ?látku 176 sm?rnice 2006/112, který ve svém prvním pododstavci zmi?uje výdaje, z nichž „nelze da? odpo?íst“, a ve svém druhém pododstavci „vylou?ení“ obsažená ve stávajících vnitrostátních p?edpisech, tj. ?látku, na který odkazuje ?l.

136 písm. b) této směrnice.

37 Takový výklad ostatně odpovídá obecné systematické úvaze článku 314 směrnice 2006/112. Jak to totiž zdůraznila polská vláda a Komise, stejně jako generální advokát v bodě 30 svého stanoviska, společným znakem případů uplatnění režimu zdanění ziskové přírůžky, do jejichž výtu spadá osvobození od daní stanovené v čl. 136 písm. b) uvedené směrnice, je skutečnost, že osoba, která dodala dotyčné zboží obchodníkovi povinnému k dani, neměla nárok na odpout daní zaplacené na vstupu při koupi tohoto zboží, a tudíž plně nesla toto daňové zatížení.

38 Ve věci v původním řízení však čl. 86 odst. 3 zákona o DPH nestanoví, že „nevznikl nárok na odpout daní“ ve smyslu čl. 136 písm. b) směrnice 2006/112, nýbrž stanoví omezení odpoutatelné částky daní. Osoba povinná k dani, která nabyla zboží, které bylo poté dodáno obchodníkovi povinnému k dani, zdaleka není zcela zbavena nároku na odpout DPH zaplacené na vstupu; tato osoba má nárok na odpout této daní v mezích stropních hodnot stanovených tímto vnitrostátním ustanovením, a sice v závislosti na případě ve výši 60 % daní zaplacené na vstupu nebo 6 000 PLN.

39 Aniž je tedy třeba posoudit, zda ustanovení čl. 86 odst. 3 zákona o DPH spadá či nespadá pod doložku „standstill“ zakotvenou v čl. 176 druhém pododstavci směrnice 2006/112, osvobození od DPH přiznané § 13 odst. 1 bodem 5 nařízení o DPH dodáním motorových vozidel obchodníkovi povinnému k dani uskutečňovanými osobami povinnými k dani, které uplatnily nárok na ústeňný odpout daní zaplacené na vstupu na základě uvedeného čl. 86 odst. 3 zákona o DPH, každopádně neodpovídá případu striktně vymezenému v čl. 136 písm. b) uvedené směrnice. Z toho plyne, že následné dodání těchto motorových vozidel obchodníkem povinným k dani neopravňuje k uplatnění režimu zdanění ziskové přírůžky.

40 Bawaria Motors tvrdí, že důsledkem takového výkladu, jež zastává Minister Finansów, je, že se na ni uplatní ústeňné dvojí zdanění. Vysvětluje, že v souladu s tímto výkladem je na základě běžného režimu DPH povinná uplatnit DPH na plnou výši prodejní ceny dotčeného ojetého motorového vozidla, a to přesto, že – jelikož jí uvedené vozidlo bylo předtím dodáno jinou osobou povinnou k dani osvobozené od DPH podle § 13 odst. 1 bodu 5 nařízení o DPH – nemůže odeřít tu část DPH, kterou na základě omezení stanoveného v čl. 86 odst. 3 zákona o DPH nemohla tato jiná osoba povinná k dani odeřít na vstupu, a která tudíž byla zahrnuta do ceny tohoto dodání.

41 S ohledem na důvody vyjádřené v bodech 34 a 35 tohoto rozsudku však čl. 136 písm. b) směrnice 2006/112 nepřipouští žádný jiný výklad, než je výklad uvedený v bodě 39 uvedeného rozsudku, který by umožnil zabránit tomu, aby se obchodník povinný k dani, který se, jako Bawaria Motors, nemůže dovolávat skutečnosti, že původní pořizování jinou osobou povinnou k dani zboží, které mu bylo poté dodáno jako použité zboží, bylo podle tohoto ustanovení vyřazeno z nároku na odpout DPH, ocitl v situaci ústeňného dvojího zdanění (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Jyske Finans, bod 24). Tato situace totiž nemá vliv na určení podmínek pro uplatnění režimu zdanění ziskové přírůžky stanoveného v článku 314 uvedené směrnice.

42 Jak to tvrdila Komise ve svých písemnostech i na jednání, ukončení takové situace spadá do pravomoci polského zákonodárce. K ukončení této situace nemůže naproti tomu dojít za cenu takového výkladu směrnice 2006/112, který by byl v rozporu s její literou, jakož i s její obecnou systematickou.

43 Je ještě třeba zdůraznit, že na rozdíl od názoru zastávaného Bawaria Motors nebrání zásadě daňové neutrality odmítnout uplatnění režimu zdanění ziskové přírůžky obchodníkovi povinnému k dani v takovém případě, jako je případ v původním řízení, přestože se uvedený režim uplatní na základě ustanovení čl. 136 písm. b) směrnice 2006/112 ve spojení s čl. 314 písm.

b) této směrnice v případě, kdy obchodník povinný k dani předtím nabyt dotčené zboží osvobozené od DPH od jiné osoby povinné k dani, která nikterak nemohla odejít daň zaplacenou na vstupu.

44 Jak to totiž na jednání zdrazil Minister Finansów, v tomto druhém případě zahrnuje cena za dodání zboží obchodníkovi povinnému k dani plnou výši DPH zaplacené na vstupu touto jinou osobou povinnou k dani, jelikož ji tato jiná osoba povinná k dani nemohla při pořízení uvedeného zboží odejít, a to ani řádně. Naproti tomu v případě dotčeném v povodním řízení zahrnuje tato cena pouze část DPH zaplacené na vstupu, a sice tu část, kterou s ohledem na omezení stanovené v čl. 86 odst. 3 zákona o DPH nemohla osoba povinná k dani, která dodala dotčené zboží obchodníkovi povinnému k dani, odejít při pořízení tohoto zboží.

45 Jak tvrdila polská vláda, povolit uplatnění režimu zdanění ziskové přirážky v takové situaci, jako je situace dotčená v povodním řízení, by mělo za následek, že by DPH nebyla úměrná ceně použitého zboží následně prodaného obchodníkem povinným k dani, a to ani tehdy, kdy mohla být podstatná část daně zaplacené na vstupu odejtena jinou osobou povinnou k dani v předcházející fázi uvedení na trh. Takováto situace by byla v rozporu se zásadou uplatnění všeobecné DPH vyjádřené v čl. 1 odst. 2 směrnice 2006/112.

46 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 313 odst. 1 a článek 314 směrnice 2006/112, ve spojení s články 136 a 315 této směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že obchodník povinný k dani není oprávněn k uplatnění režimu zdanění ziskové přirážky, pokud dodá motorová vozidla považovaná za použité zboží ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 uvedené směrnice, která předtím nabyt osvobozená od DPH od jiné osoby povinné k dani, jež uplatnila nárok na řádný odpočet uvedené daně zaplacené na vstupu z kupní ceny těchto vozidel.

K nákladům řízení

47 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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:

článek 313 odst. 1 a článek 314 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve spojení s články 136 a 315 této směrnice, je třeba vykládat v tom smyslu, že obchodník povinný k dani není oprávněn k uplatnění režimu zdanění ziskové přirážky, pokud dodá motorová vozidla považovaná za použité zboží ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 uvedené směrnice, která předtím nabyt osvobozená od daně z přidané hodnoty od jiné osoby povinné k dani, jež uplatnila nárok na řádný odpočet uvedené daně zaplacené na vstupu z kupní ceny těchto vozidel.

Podpisy.

* Jednací jazyk: polština.