

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

3. března 2011 *

Ve věci C-203/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Varhoven administrativen sad (Bulharsko) ze dne 20. dubna 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 26. dubna 2010, v řízení

Direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna

proti

Auto Nikolovi OOD,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

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

generální advokát: J. Mazák,
vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

* Jednací jazyk: bulharština.

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za direkcia „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna Sv. Avramovem,
- za Auto Nikolovi OOD M. Nikolovem,
- za Evropskou komisi D. Roussanovem a D. Triantafyllouem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

¹ Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 311 odst. 1 bodu 1 a článků 314 a 320 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Auto Nikolovi OOD (dále jen „Auto Nikolovi“) a direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna (ředitelství „Odvolací agenda a správa výkonu“ ve Varně) při Centralno upravlenie na Nacionalna agencia za prihodite (ústřední správě Národní agentury pro příjmy), který vznikl poté, co tento orgán odmítl přiznat společnosti Auto Nikolovi nárok na okamžitý odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která byla odvedena při dovozu použitých dílů pro motorová vozidla pocházejících ze Švýcarska do Unie.

Právní rámec

Právo Unie

- 3 Padesátý první bod odůvodnění směrnice 2006/112 uvádí:

„Je vhodné přijmout daňový režim Společenství vztahující se na použité zboží, umělecká díla, starožitnosti a sběratelské předměty s cílem zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani.“

- 4 Podle čl. 30 prvního pododstavce této směrnice:

„Dovozem zboží“ se rozumí vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu ve smyslu článku 24 Smlouvy, do Společenství.“

- 5 Ohledně tohoto typu plnění článek 70 uvedené směrnice stanoví, že „[z]danitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká okamžikem dovozu zboží“.

- 6 Podle článku 167 uvedené směrnice „[n]árok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“.

- 7 Článek 168 směrnice 2006/112 stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

[...]

e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu.“

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

9 Článek 311 odst. 1 body 1 a 5 této směrnice stanoví:

„1. Pro účely této kapitoly a aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, se rozumí:

1) ‚použitým zbožím‘ movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností a kromě drahých kovů a drahokamů, jak jsou vymezeny členskými státy;

[...]

5) ‚obchodníkem povinným k dani‘ osoba povinná k dani, která v rámci své ekonomické činnosti se záměrem následného prodeje nakupuje nebo pořizuje pro účely svého podnikání nebo dováží použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti, bez ohledu na to, jedná-li přitom na vlastní účet nebo na účet jiné osoby na základě smlouvy, podle níž jí z koupě nebo prodeje přísluší provize“.

10 Článek 313 odst. 1 uvedené směrnice uvádí:

„1. Na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností, která uskutečňují obchodníci povinní k dani, uplatňují členské státy zvláštní režim zdanění ziskové přírážky dosažené obchodníkem povinným k dani v souladu s tímto pododdílem.“

11 Článek 314 směrnice 2006/112 stanoví:

„Režim ziskové přírážky se uplatňuje na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností uskutečněná obchodníkem povinným k dani, pokud mu toto zboží bylo dodáno jednou z těchto osob:

- a) osobou nepovinnou k dani;
- b) jinou osobou povinnou k dani, je-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani osvobozeno od daně podle článku 136;
- c) jinou osobou povinnou k dani, zakládá-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani nárok na osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292 a zahrnuje-li investiční majetek;
- d) jiným obchodníkem povinným k dani, pokud byla při dodání zboží tímto jiným obchodníkem povinným k dani uplatněna daň podle tohoto zvláštního režimu.“

12 Podle čl. 316 odst. 1 této směrnice:

„1. Členské státy přiznají obchodníkům povinným k dani možnost rozhodnout se pro použití režimu ziskové přírážky na dodání tohoto zboží:

a) uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností, které sami dovezli;

[...]“

13 Článek 319 uvedené směrnice stanoví, že „[o]bchodník povinný k dani může na každé dodání, na které se vztahuje režim ziskové přírážky, použít běžný režim DPH“.

14 Podle článku 320 směrnice 2006/112:

„1. Jestliže obchodník povinný k dani použije běžný režim DPH na dodání uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, jež sám dovezl, má nárok odpočíst od daně, kterou je povinen odvést, daň splatnou nebo odvedenou při dovozu tohoto zboží.

[...]

2. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti při dodání, u kterého se obchodník povinný k dani rozhodne pro použití běžného režimu DPH.“

Vnitrostátní právo

- 15 Bulharský zákon o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost, DV č. 63, ze dne 4. srpna 2006, dále jen „zákon o DPH“), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, v čl. 16 odst. 1 uvádí:

„Dovozem zboží ve smyslu tohoto zákona se rozumí vstup zboží, které není zbožím Společenství, na vnitrostátní území.“

- 16 Podle čl. 54 odst. 1 zákona o DPH:

„Při dovozu zboží je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká dnem, kdy vzniká nebo má v tuzemsku vzniknout povinnost k zaplacení dovozního cla, a to i tehdy, pokud celní dluh neexistuje nebo jeho výše je rovna nule.“

- 17 Článek 68 zákona o DPH stanoví:

„(1) Odpočtem daně odvedené na vstupu se rozumí daň, kterou si může registrovaná osoba odečíst podle tohoto zákona od svého daňového dluhu v následujících případech:

[...]

3. dovoz uskutečněný touto osobou.

[...]

(2) Nárok na odpočet daně odvedené na vstupu vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti k odpočitatelné dani.“

¹⁸ Článek 69 odst. 1 bod 2 zákona o DPH stanoví, že pokud jsou zboží a služby použity pro účely zdanitelného plnění uskutečněného registrovanou osobou, může tato osoba odečíst daň, která byla podle článku 56 tohoto zákona vybrána při dovozu zboží.

¹⁹ Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně odvedené na vstupu jsou uvedeny v článku 71 zákona o DPH, který stanoví zejména:

„Dotyčný uplatní svůj nárok na odpočet daně odvedené na vstupu, pokud splnil alespoň jednu z následujících podmínek:

[...]

3. pokud je držitelem celního prohlášení, ve kterém je uveden jako dovozce a pokud byla odvedena daň podle podmínek stanovených v čl. 90 odst. 1 (v případě dovozu ve smyslu článku 16);“

20 Článek 90 odst. 1 zákona o DPH uvádí:

„V případech, na které se vztahuje článek 16, odvede dovozce zboží do rozpočtu republiky daň, kterou celní orgány skutečně vyměřily, [...]“.

21 V kapitole zákona o DPH nadepsané „Zvláštní režim zdanění ziskové přírážky“ má článek 143 následující znění:

„(1) Ustanovení této kapitoly se vztahují na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností uskutečněné obchodníkem, které mu bylo dodáno v tuzemsku (včetně dovezeného zboží) nebo které mu bylo dodáno z území jiného členského státu:

1. osobou nepovinnou k dani;
2. jinou osobou povinnou k dani v rámci dodání zboží osvobozeného od daně podle článku 50;
3. jinou osobou povinnou k dani, která není zaregistrována podle tohoto zákona;

4. jiným obchodníkem, který podléhá zvláštnímu režimu zdanění ziskové přírážky.

(3) Obchodníci jsou rovněž oprávněni použít ustanovení této kapitoly na dodání:

1. uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností, které dovezli;“

²² Článek 151 zákona o DPH, nadepsaný „Právo volby“, stanoví:

„(1) Obchodník může používat běžný režim zdanění stanovený zákonem v souvislosti s dodáním použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností.

(2) Dotyčný uplatní nárok stanovený v odstavci 1 pro každé jednotlivé dodání tím, že na faktuře nebude uvedeno, že se použije zvláštní režim.

[...]

(4) V případech uvedených v odstavci 2 vzniká a uplatní se nárok na odpočet daně odvedené na vstupu u zboží, které dotyčný přijal nebo dovezl a na které se nepoužije zvláštní režim zdanění ziskové přírážky, v tom zdaňovacím období, ve kterém vznikla daňová povinnost v souvislosti s pozdějším dodáním.“

23 Ustanovení § 1 bod 19 doplňujících ustanovení k zákonu o DPH stanoví:

„Použitým zbožím‘ se rozumí použitý individuálně určený movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě a který může být použit k tomu účelu, pro který byl vytvořen. Použitým zbožím nejsou:

umělecká díla;

sběratelské předměty;

starožitnosti;

drahé kovy a drahokamy ve všech svých formách.“

24 Podle § 1 bodu 23 uvedených doplňujících ustanovení se „obchodníkem s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi‘ rozumí osoba povinná k dani, která v rámci své hospodářské činnosti nakupuje, pořizuje nebo dováží použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti za účelem jejich dalšího prodeje, a to i tehdy, když jedná jako komisionář ve smyslu obchodního zákoníku.“

Skutkový základ sporu v původním řízení a předběžné otázky

- ²⁵ Auto Nikolovi je společností se sídlem v Silistře (Bulharsko). Obchoduje zejména s ojetými motorovými vozidly.
- ²⁶ V červenci 2008 u ní byla provedena daňová kontrola týkající se dlužné DPH zaměřená zejména na období od 17. ledna 2003 do 31. května 2008.
- ²⁷ Na základě této kontroly bylo dne 16. ledna 2009 vydáno rozhodnutí o dodatečném výměru daně. Na podporu svého rozhodnutí poukázal příslušný finanční úřad na zjištění, že během uvedené kontroly se část použitých dílů, které Auto Nikolovi dovezla ze Švýcarska, stále nacházela u ní a nebyla tedy předmětem pozdějších zdanitelných dodání. Uvedený úřad vycházel z toho, že Auto Nikolovi si zvolila použití běžného režimu DPH, a na základě čl. 151 odst. 1 a 4 zákona o DPH jí odmítl uznat nárok na odpočet daně odvedené na vstupu ve výši 405,55 BGN za daňový měsíc duben 2007 u DPH odvedené při dovozu ojetých pneumatik a ve výši 375,31 BGN za daňový měsíc červenec 2007 u DPH odvedené při dovozu ojetých pneumatik, disků kol, zvedáku a nárazníků.
- ²⁸ Společnost Auto Nikolovi podala proti tomuto rozhodnutí o dodatečném výměru daně odvolání k řediteli direkcii „Обжалване и управление на изпалненито“ – Varna, jehož podstatou bylo tvrzení, že dotčené zboží nespadá pod pojem „použité zboží“ ve

smyslu § 1 bodu 19 doplňujících ustanovení k zákonu o DPH, takže ustanovení tohoto zákona týkající se použitého zboží se na projednávaný případ nevztahují.

- 29 Toto odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím ze dne 11. března 2009, ve kterém uvedený ředitel vycházel z toho, že Auto Nikolovi provozuje obchod s použitým zbožím a pro dodávky dotčeného zboží si zvolila běžný režim DPH.
- 30 Společnost Auto Nikolovi napadla toto rozhodnutí u Administrativen sad Varna (správní soud ve Varně). V zásadě uvedla, že její situace nespadá pod režim ziskové přírážky, neboť podle článku 314 směrnice 2006/112 a na rozdíl od toho, co je stanoveno v čl. 143 odst. 1 zákona o DPH, se tento režim nevztahuje na dodání zboží, které bylo dovezeno samotným obchodníkem povinným k dani. V důsledku toho byla oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně odvedené na vstupu za podmínek uvedených v čl. 71 odst. 1 uvedeného zákona.
- 31 Rozsudkem ze dne 11. června 2009 Administrativen sad Varna zrušil rozhodnutí ze dne 11. března 2009 v části, ve které nebyl Auto Nikolovi přiznán nárok na odpočet daně odvedené na vstupu za použité pneumatiky, disky kol a zvedák dovezený touto společností.
- 32 Administrativen sad Varna rozhodl, že toto zboží nebylo použitým zbožím ve smyslu zákona o DPH, protože se jednalo o zboží určené podle druhu, a ne o zboží individuálně určené prostřednictvím znaků, které by ho umožňovaly odlišit od jiných předmětů stejného druhu. Proto na základě ustanovení článku 54 ve spojení s článkem 68 odst. 1 a 2 tohoto zákona konstatoval, že Auto Nikolovi oprávněně uplatnila svůj

nárok na odpočet daně odvedené na vstupu u dovozů za poslední měsíc dovozního řízení.

- 33 Ředitel direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna podal proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Varhoven administrativen sad (nejvyšší správní soud).
- 34 Předkládající soud, který vychází ze skutečnosti, že Auto Nikolovi je obchodníkem povinným k dani, je při rozhodování sporu v původním řízení konfrontován s několika otázkami.
- 35 Předkládající soud má pochybnosti týkající se kvalifikace dotčeného zboží jako „použitého zboží“, a to vzhledem ke skutečnosti, že na rozdíl od definice uvedeného zboží, která je obsažena v čl. 311 odst. 1 bodě 1 směrnice 2006/112, definice, která se nachází v § 1 bodě 19 doplňujících ustanovení k zákonu o DPH, uvádí zboží „individuálně určené“. Předkládající soud si v této souvislosti klade otázku, zda členské státy mohou samy definovat pojem „použité zboží“.
- 36 V případě, že by dotčené zboží bylo použitým zbožím, se táže, zda je režim zdanění ziskové přírážky použitelný na projednávanou věc, v níž dotyčné osobě, která má podle zákona o DPH nárok na odpočet DPH odvedené při dovozu, nehrozí dvojí zdanění.
- 37 V případě, že by režim zdanění ziskové přírážky byl ve věci v původním řízení použitelný, se táže, zda je legislativní předpis, který nárok dotyčné osoby na odpočet DPH

odvedené při dovozu odkládá na období, během kterého bylo použité dovezené zboží předmětem následných zdanitelných dodání, slučitelný s přísnými podmínkami pro uplatnění takového odkladu, které vyplývají z článku 319 a čl. 320 odst. 1 prvního pododstavce a odst. 2 směrnice 2006/112.

³⁸ V případě, že by se takový odklad nevztahoval na dovoz použitého zboží samotným obchodníkem, se táže, zda čl. 314 písm. a) až d) a čl. 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2 směrnice 2006/112 mají přímý účinek, který umožňuje se na ně odvolat, aby se tím zabránilo použití odporujících vnitrostátních právních ustanovení.

³⁹ Za těchto podmínek se Varhoven administrativen sad rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. Zahrnuje pojem ‚použité zboží‘ upravený v ustanovení čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice 2006/112 [...] i použité movité předměty, které nejsou natolik (na základě značky, modelu, sériového čísla, roku výroby atd.) individualizovány, aby se odlišovaly od ostatních předmětů téhož druhu, nýbrž jsou určeny podle druhových znaků?

2. Je členským státům na základě formulace, jak jsou vymezeny členskými státy, obsažené v ustanovení čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice 2006/112 [...] dána možnost, aby si samy definovaly pojem ‚použité zboží‘, nebo musí být definice tohoto pojmu, která je uvedena ve směrnici, striktně převzata do vnitrostátního zákona?

3. Odpovídá požadavek uvedený ve vnitrostátním ustanovení, že použité zboží musí být individuálně určeno, obsahu a smyslu definice „použitého zboží“ obsažené v právu Společenství?
4. Je možné se s ohledem na 51. bod odůvodnění směrnice 2006/112 [...] domnívat, že formulace „pokud mu toto zboží bylo dodáno“, obsažená v ustanovení čl. 314 odst. 1 směrnice 2006/112 [...], zahrnuje také dovoz použitého zboží, které obchodník povinný k dani sám dovezl?
5. V případě, že je režim zdanění ziskové přírážky použitelný také na dodání použitého zboží uskutečněné prostřednictvím obchodníka povinného k dani, který toto zboží sám dovezl: Musí osoba, od které obchodník povinný k dani toto zboží získal, náležet do některé ze skupin osob uvedených v čl. 314 písm. a) až d)?
6. Je výčet zboží uvedený v čl. 320 odst. 1 směrnice 2006/112 [...] taxativní?
7. Musí být čl. 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2 směrnice 2006/112 [...] vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu ustanovení, podle kterého nárok obchodníka povinného k dani na odpočet daně z přidané hodnoty, kterou odvedl při dovozu použitého zboží, vzniká a uplatní se v tom období, ve kterém bylo toto zboží dodáno v rámci následného zdanitelného dodání, u kterého se obchodník povinný k dani rozhodne pro použití běžného daňového režimu?

8. Mají ustanovení čl. 314 písm. a) až d) a čl. 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2 směrnice 2006/112 [...] přímý účinek a může na ně vnitrostátní soud v případě, jako je ten projednávaný, přímo odkázat?“

K předběžným otázkám

Ke čtvrté otázce

- ⁴⁰ Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu – kterou je třeba přezkoumat na prvním místě – je, zda článek 314 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že režim ziskové přírážky je použitelný na dodání použitého zboží, které do Unie dovezl sám obchodník povinný k dani.
- ⁴¹ V této souvislosti je třeba připomenout, že pro určení dosahu ustanovení práva Unie je třeba vzít do úvahy zároveň jeho znění, cíle a kontext (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 8. prosince 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Sb. rozh. s. I-10683, bod 34, a ze dne 22. prosince 2010, *Feltgen a Bacino Charter Company*, C-116/10, Sb. rozh. s. I-14187, bod 12).
- ⁴² V projednávaném případě je v souladu s tím, co uvedla Evropská komise, nejprve nutno připomenout, že část věty „pokud mu toto zboží bylo dodáno [v rámci Společenství]“, která se nachází v článku 314 směrnice 2006/112, se jasně vztahuje na situaci, kdy dotyčné zboží bylo před svým dalším prodejem obchodníkem povinným k dani předmětem dodání, vnitrostátního nebo uvnitř Společenství, ve smyslu této směrnice dotyčnému.

- 43 Ze struktury a obecné systematiky směrnice 2006/112, zejména z klasifikace zdani-
 telných plnění, která je provedena v její hlavě IV, nicméně vyplývá, že pojem „dodání
 zboží“ musí být odlišován zejména od pojmu „dovoz zboží“ pocházejícího ze třetích
 zemí do Unie. Z toho vyplývá, že část věty uvedená v předchozím bodě se nemůže
 vztahovat na zboží, které obchodník povinný k dani sám dovezl do Unie ze třetích
 zemí.
- 44 Je sice pravdou, jak rovněž uvádí direkcja „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ –
 Varna, že úvodní definice „obchodníka povinného k dani“, která je uvedena v čl. 311
 odst. 1 bodě 5 směrnice 2006/112, se vztahuje obecně na každou osobu povinnou
 k dani, která v rámci své ekonomické činnosti „se záměrem následného prodeje naku-
 puje nebo pořizuje pro účely svého podnikání nebo dováží“ použité zboží, umělecká
 díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti.
- 45 Tato definice, která má zahrnovat různé situace, které jsou postupně upraveny usta-
 novenými kapitoly směrnice 2006/112 věnovanými zvláštním režimům použitelným
 pro uvedené zboží a předměty, nicméně nemůže zakrýt skutečnost, že působnost sa-
 motného ustanovení článku 314 této směrnice je omezena na následný prodej pou-
 žitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností, které byly
 napřed „dodány“ obchodníkovi povinnému k dani v Unii.
- 46 Dále je třeba připomenout, že režim zdanění ziskové přírážky, které při dodání po-
 užitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností dosáhl
 obchodník povinný k dani, představuje zvláštní režim DPH, odchylný od obecné-
 ho režimu směrnice 2006/112, který stejně jako jiné zvláštní režimy stanovené v této

směrnici má být použit pouze v míře nezbytné pro dosažení svého cíle (viz výše uvedený rozsudek Jyske Finans, bod 35).

- 47 Jak vyplývá z padesátého prvního bodu odůvodnění směrnice 2006/112, cílem režimu ziskové přírážky je zamezit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani v oblasti použitého zboží (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 1. dubna 2004, Stenholmen, C-320/02, Recueil, s. I-3509, bod 25, a výše uvedený rozsudek Jyske Finans, body 37 a 41).
- 48 Zdanění celkové ceny dodání použitého zboží obchodníkem povinným k dani, i když cena, za kterou posledně uvedený toto zboží nabyt, zahrnuje částku DPH, která byla odvedena na vstupu osobou patřící do některé z kategorií uvedených v čl. 314 písm. a) až d) uvedené směrnice a kterou ani tato osoba, ani obchodník povinný k dani nemohli odečíst, by totiž vedlo k takovému dvojímu zdanění (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Stenholmen, bod 25, a Jyske Finans, bod 38).
- 49 Nicméně pokud obchodník povinný k dani pro účely svých zdanitelných plnění dále prodává zboží, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení a které sám jako zboží podléhající běžnému režimu DPH dovezl do členského státu, ve kterém tato zdanitelná plnění uskutečňuje, a pokud tedy podle čl. 168 písm. d) směrnice 2006/112 má nárok na odpočet dlužné nebo odvedené DPH za toto dovezené zboží, neexistuje, jak zdůrazňuje Komise, žádné riziko dvojího zdanění, které by mohlo odůvodnit použití režimu, jež se od ziskové přírážky odklání.
- 50 V této souvislosti je nutno uvést, že důvodová zpráva k návrhu směrnice předložené Komisi Radě Evropské unie dne 11. ledna 1989, kterou se doplňuje systém daně z přidané hodnoty a mění články 32 a 28 směrnice 77/388/EHS – zvláštní režim pro

použité zboží, umělecká díla, starožitnosti a sběratelské předměty (Úř. věst. 1989, C 76, s. 10), výslovně uvádí, že pokud bylo zboží dovezeno obchodníkem povinným k dani jako zboží, které při svém dovozu podléhá běžnému režimu DPH, existence nároku na odpočet vylučuje nebezpečí dvojího zdanění, takže neexistuje žádný důvod, který by umožňoval vyloučit použití běžného režimu ve prospěch zvláštního režimu ziskové přírážky.

51 Konečně nepoužitelnost tohoto posledně uvedeného režimu za takových okolností, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, potvrzuje čl. 316 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112. Toto ustanovení, které určuje, pro která dodání zboží, které obchodník povinný k dani sám dovezl, mu členské státy mají přiznat právo rozhodnout se pro použití uvedeného režimu, se totiž vztahuje na „umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti“, a ne na takové zboží, které dovezla Auto Nikolovi.

52 Z toho plyne, že nezávisle na tom, zda zboží, o které se jedná ve věci v původním řízení, spadá či nespadá pod pojem „použité zboží“ ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice 2006/112, režim ziskové přírážky v každém případě není použitelný na dodání zboží, jako je to, o které se jedná v projednávané věci, které jako zboží podléhající běžnému režimu DPH do Unie dovezl sám obchodník povinný k dani.

53 V důsledku toho je nutno na čtvrtou otázku odpovědět, že článek 314 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že režim ziskové přírážky není použitelný na dodání zboží, jako jsou použité díly pro motorová vozidla, které jako zboží podléhající běžnému režimu DPH do Unie dovezl sám obchodník povinný k dani.

54 Za těchto podmínek není namístě odpovídat na první tři otázky ani na pátou otázku.

K šesté a sedmé otázce

55 Podstatou šesté a sedmé otázky předkládajícího soudu – které je třeba zkoumat společně – je, zda čl. 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání ustanovení vnitrostátního práva, které stanoví odklad nároku obchodníka povinného k dani na odpočet DPH odvedené při dovozu jiného zboží než uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností až do následného dodání podléhajícího běžnému režimu DPH.

56 Ze znění obou těchto ustanovení v této souvislosti jasně vyplývá, že kromě situace uvedené v čl. 320 odst. 1 druhém pododstavci směrnice 2006/112, která není v projednávaném případě relevantní, je pravidlo, podle kterého – jako výjimka z běžného režimu okamžitého odpočtu uvedeného v článku 167 a násl. této směrnice – nárok na odpočet daně vzniká v okamžiku následného zdanitelného dodání, použitelné pouze tehdy, když se obchodník povinný k dani „rozhodne“ pro použití běžného režimu DPH na „dodání uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, jež sám dovezl“, místo aby využil možnosti, kterou mu podle článku 316 uvedené směrnice poskytuje vnitrostátní právo, použít na takovéto dodání režim ziskové přírážky.

57 Jak zdůrazňuje Komise, tento doslovný výklad je podepřen cílem, který tato výjimka sleduje. Tímto cílem je vyhnout se riziku podvodu příznačnému pro situace, kdy by obchodník povinný k dani, který má na výběr mezi použitím běžného režimu DPH a režimu ziskové přírážky, při dovozu prohlásil, že se rozhodl pro uvedený běžný

režim, aby tím okamžitě získal nárok na úplný odpočet DPH splatné nebo odvedené při dovozu, poté by ale následný další prodej dovezených předmětů neoprávněně zařadil do režimu ziskové přírážky.

58 Naopak, pokud je jako ve věci v původním řízení použitelnost režimu ziskové přírážky, jak vyplývá z odpovědi na čtvrtou otázku, vyloučena a v důsledku toho tedy i výběr mezi použitím uvedeného režimu a běžného režimu DPH, neexistuje žádné riziko podvodu, které by mohlo odůvodňovat nepoužití běžného režimu odpočtu daně.

59 V důsledku toho je nutno na šestou a sedmou otázku odpovědět, že čl. 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání ustanovení vnitrostátního práva, které stanoví odklad nároku obchodníka povinného k dani na odpočet DPH odvedené na základě uvedeného režimu při dovozu jiného zboží než uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností až do následného dodání podléhajícího běžnému režimu DPH.

K osmé otázce

60 Podstatou osmé otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení článku 314 a čl. 320 odst. 1 prvního pododstavce a odst. 2 směrnice 2006/112 mají přímý účinek, takže se těchto ustanovení lze dovolávat ve sporu, jako je ten, o který se jedná ve věci v původním řízení.

- ⁶¹ V této souvislosti je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, jsou jednotlivci oprávněni dovolávat se jich u vnitrostátních soudů vůči státu, pokud tuto směrnici neprovedl ve stanovených lhůtách do vnitrostátního práva nebo ji provedl nesprávně (viz rozsudky ze dne 17. července 2008, Flughafen Köln v. Bonn, C-226/07, Sb. rozh. s. I-5999, bod 23; ze dne 12. února 2009, Cobelfret, C-138/07, Sb. rozh. s. I-731, bod 58, a ze dne 14. října 2010, Fuß, C-243/09, Sb. rozh. s. I-9849, bod 56).
- ⁶² V článku 314 směrnice 2006/112 není vymezení případů, ve kterých se použije režim zdanění ziskové přírážky, provedeno nejednoznačně a nevyžaduje použití žádného jiného aktu, ať už ze strany orgánů Unie, nebo ze strany členských států.
- ⁶³ Článek 320 odst. 1 první pododstavec uvedené směrnice jasně a bezpodmínečně identifikuje dovážené předměty, jejichž následné dodání podléhající běžnému režimu DPH zakládá obchodníkovi povinnému k dani nárok na odpočet DPH splatné nebo odvedené při dovozu. Článek 320 odst. 2 této směrnice stejným způsobem vymezuje rozsah působnosti pravidla upravujícího odklad nároku na odpočet daně.
- ⁶⁴ Vzhledem k tomu, že ustanovení článku 314 a čl. 320 odst. 1 prvního pododstavce a odst. 2 směrnice 2006/112 se z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, jejich přímý účinek, který z tohoto zjištění vyplývá, opravňuje jednotlivce dovolávat se těchto ustanovení před vnitrostátními soudy v rámci takového sporu, jakým je spor v původním řízení, s vnitrostátním daňovým orgánem, aby zabránil použití vnitrostátní právní úpravy, která je s těmito ustanoveními neslučitelná (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Flughafen Köln v. Bonn, bod 39).

- 65 Na osmou otázku je tedy nutno odpovědět, že článek 314 a čl. 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2 směrnice 2006/112 mají přímý účinek, který opravňuje jednotlivce dovolávat se těchto ustanovení před vnitrostátním soudem, aby zabránil použití vnitrostátní právní úpravy, která je s těmito ustanoveními neslučitelná.

K nákladům řízení

- 66 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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:

- 1) Článek 314 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že režim ziskové přírážky není použitelný na dodání zboží, jako jsou použité díly pro motorová vozidla, které jako zboží podléhající běžnému režimu daně z přidané hodnoty do Unie dovezl sám obchodník povinný k dani.
- 2) Článek 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání ustanovení vnitrostátního práva, které stanoví odklad nároku obchodníka povinného k dani na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na základě uvedeného režimu při dovozu jiného zboží než

uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností až do následného dodání podléhajícího běžnému režimu daně z přidané hodnoty.

- 3) Článek 314 a čl. 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2 směrnice 2006/112 mají přímý účinek, který opravňuje jednotlivce dovolávat se těchto ustanovení před vnitrostátním soudem, aby zabránil použití vnitrostátní právní úpravy, která je s těmito ustanoveními neslučitelná.**

Podpisy.