

V?c C-98/05

De Danske Bilimportører

v.

Skatteministeriet

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Østre Landsret)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 11 ?ást A odst. 2 písm. a) a ?l. 3 písm. c) – Základ dan? – Registra?ní da? z nových motorových vozidel“

Stanovisko generální advokátky J. Kokott p?ednesené dne 16. b?ezna 2006

Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 1. ?ervna 2006

Shrnutí rozsudku

Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Základ dan?

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 11 ?ást A odst. 2 písm. a) a ?l. 3 písm. c)]

V rámci kupní smlouvy, která stanoví, že v souladu se zp?sobem užívání, pro který kupující vozidlo ur?í, prodejce dodá toto vozidlo s registrací a za cenu zahrnující registra?ní da? z nových motorových vozidel, kterou zaplatil p?ed dodáním, nespadá tato da?, u které je skute?ností zakládající povinnost k její úhrad? nikoliv uvedené dodání, ale první registrace vozidla na vnitrostátním území, pod pojem dan?, cla, dávky a poplatky ve smyslu ?l. 11 ?ásti A odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, které musí být zahrnuty do základu dan?. Taková da? odpovídá ?ástce, kterou osoba povinná k dani obdržela od kupujícího vozidla jako úhradu výdaj? vynaložených jeho jménem a na jeho ú?et ve smyslu odst. 3 písm. c) téhož ustanovení, která musí být z tohoto základu vylou?ena.

(viz body 14, 16, 30 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

1. ?ervna 2006 (*)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 11 ?ást A odst. 2 písm. a) a ?l. 3 písm. c) – Základ dan? – Registra?ní da? z nových motorových vozidel“

Ve v?ci C?98/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Østre Landsret (Dánsko) ze dne 11. února 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 24. února 2005, v řízení

De Danske Bilimportører

proti

Skatteministeriet,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (zpravodaj), M. Ilešič a E. Levits, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: H. von Holstein,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 23. února 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za De Danske Bilimportører K. Dyekjærem, advokat,
- za dánskou vládu J. Moldem, jako zmocněncem, ve spolupráci s K. Hagel-Sørensenem, advokat,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a D. J. M. de Gravem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství N. B. Rasmussenem a D. Triantafyllouem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 16. března 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 11 část A odst. 2 písm. a) a čl. 3 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 daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145 s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, a – oprava – Úř. věst. L 149, s. 26, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi De Danske Bilimportører (dále jen „DBI“), profesním sdružením dovozců motorových vozidel do Dánska, a Skatteministeriet (dánské ministerstvo financí), ohledně postavení registrační daní z nových motorových vozidel (dále jen „registrační daň“) ve vztahu k základu daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 ?lánek 11 šesté sm?rnice, který je obsažen v její hlav? VIII, nazvané „Základ dan?“, stanoví:

„A. *V tuzemsku*

1. Základem dan? je:

a) p?i dodání zboží a poskytování služeb jiných než t?ch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co p?edstavuje protipln?ní, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo t?etí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby v?etn? dotací p?ímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby;

[...]

2. Základ dan? zahrnuje:

a) dan?, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné dan? z p?idané hodnoty;

b) dopl?kové výdaje, jako jsou provize, náklady na balení, p?pravu a pojišt?ní, které ú?tuje dodavatel zboží nebo poskytovatel služby k tíži kupujícího nebo zákazníka. ?lenské státy mohou považovat výdaje zahrnuté do samostatné dohody za dopl?kové výdaje.

3. Základ dan? nezahrnuje:

[...]

c) ?ástky, které osoba povinná k dani obdržela od svého kupujícího nebo zákazníka na úhradu výdaj? zaplacených jménem a na ú?et kupujícího nebo zákazníka a které zanesla do svého ú?etnictví jako pr?b?žné položky. Osoba povinná k dani musí prokázat skute?nou výši t?chto výdaj? a nesmí si odpo?íst žádnou da?, která byla z t?chto pln?ní vym?ena.“

Vnitrostátní právo

4 Registrační da? byla zavedena zákonem o povinnosti registrace motorových vozidel (lov om registreringspligt af motorkøretøjer), v jeho zn?ní vyplývajícím z kodifikační vyhlášky ?. 977 ze dne 2. prosince 2002 (dále jen „zákon o registrační dani“).

5 Podle ?lánku 1 uvedeného zákona se registrační da? vztahuje na „motorová vozidla, která musí být registrována na základ? silni?ního zákoníku“. Je splatná p?i nahlášení vozidla k registraci. Povolení používat motorové vozidlo na ve?ejných komunikacích v Dánsku podléhá zaplacení této dan?.

6 Podle ?l. 8 odst. 1 zákona o registrační dani je zdanitelnou hodnotou nového motorového vozidla „jeho b?žná cena, v?etn? dan? z p?idané hodnoty, ale bez dan? stanovené tímto zákonem“. Co se tý?e ojetých motorových vozidel, zejména t?ch, které jsou dovezeny jako osobní majetek v rámci st?hování, jakož i opravených motorových vozidel, například v d?sledku dopravní nehody, je TVA rovnž zahrnuta do základu registrační dan?.

7 Podle § 14 zákona o registrační dani se každý, kdo v rámci podnikání prodává vozidlo podléhající této dani, může zaregistrovat u daňových a celních orgánů. Na rozdíl od právního řešení, které platí u některých jiných výrobků podléhajících spotřební dani, je takové zaregistrování pro prodejce automobilů dobrovolné, a nikoliv povinné. Registrovaný prodejce využívá úřadu, který jej zbavuje povinnosti platit při nahlášení vozidla k registraci uvedenou daň v hotovosti.

Skutkový základ sporu v převodním řízení a předběžné otázky

8 V průběhu ledna roku 1999 koupilo DBI nové vozidlo, které měl užívat jeho ředitel.

9 Podle předkládajícího soudu vozidlo zaregistroval jménem kupujícího prodejce a opatřil jej před dodáním poznávací značkou, v souladu s obvyklou praxí, která v Dánsku existuje v případě koupě motorového vozidla autorizovaným prodejcem.

10 Faktura za koupi vozidla uvádí celkovou cenu 498 596 DKK. Tato cena se dělí následně: částka požadovaná prodejcem od kupce, bez DPH a registrační daně; DPH stanovená podle běžné sazby 25 % z ceny vozidla a registrační daň stanovená, s výhradou určitých úprav a odpotů, ze součtu prvních dvou položek.

11 Protože se DBI domnívalo, že způsob stanovení daně uvedený v předcházejícím bodě je v rozporu s ustanoveními § 11 části A šesté směrnice a že DPH musí být založena na celkové ceně vozidla, včetně registrační daně, podalo žalobu k Østre Landsret.

12 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že podle toho, zda je DPH stanovena na základě metody používané dánskou finanční správou nebo podle metody doporučené DBI, se výše celkové ceny vozidla liší o 14 899 DKK. Tento rozdíl je vysvětlen progresivním charakterem registrační daně.

13 Máje za to, že rozsudek Soudního dvora ze dne 17. června 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, Recueil, s. I-6065), neobsahuje odpovědi relevantní pro vyřešení sporu, který před ním probíhá, rozhodl se Østre Landsret přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být ustanovení § 11 části A odst. 2 písm. a) ve vzájemném spojení s § 11 částí A odst. 3 písm. c) šesté směrnice [...] vykládána tak, že registrační daň z motorových vozidel (osobní automobily) musí být zahrnuta v základu DPH, když je uzavřena kupní smlouva, která stanoví dodání nového vozidla určeného pro přepravu osob, pokud je vozidlo, v souladu s kupní smlouvou a se způsobem užívání, ke kterému je kupující určí, prodejcem kupujícímu dodáno s registrací a za celkovou cenu, která zahrnuje jak cenu zaplacenou prodejci, tak [registrační] daň?

2) Může členský stát upravit svůj daňový systém tak, že registrační daň je považována za výdaj, který prodejce zaplatí na účet konečného kupujícího, takže konečný kupující je primárním plátcem daně?

3) Má ve vztahu k první a druhé otázce nějaký význam skutečnost, že osobní automobil lze koupit a dodat bez zaplacení registrační daně, pokud kupující nezamýšlí používat vozidlo pro přepravu osob nebo zboží v oblasti, na kterou se vztahuje silniční zákoník?

4) Má nějaký význam skutečnost, že použitá motorová vozidla jsou v nikoli bezvýznamném rozsahu dovážena mimo jiné jako osobní majetek konečného uživatele, který sám platí registrační daň bez zásahu prodejce?

5) Má nějaký význam otázka, zda ke skutečnosti, která zakládá povinnost uhradit registrační daň, dochází a daň se tak stává splatnou – případně jako výdaj – před skutečností, která zakládá povinnost uhradit DPH a okamžikem, kdy se tato daň stává splatnou?“

K pedbžným otázkám

14 Podstatou otázek pedkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda taková registrační daň, jako je daň dotčená v povodním řízení, musí být zahrnuta v základu daně jakožto daň ve smyslu čl. 11 části A odst. 2 písm. a) šesté směrnice nebo naopak musí být vyloučena z tohoto základu podle odst. 3 písm. c) téhož ustanovení, pokud prodejce dodá vozidlo, v souladu s kupní smlouvou ohledně tohoto vozidla a způsobem užívání, který kupující plánuje, spolu s registrací za cenu, která tuto daň zahrnuje.

15 Podle čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice je při dodání zboží základem daně v tuzemsku vše, co představuje protiplnění, které dodavatel získal nebo má získat od kupujícího. Odstavce 2 a 3 téhož článku uvádí určité položky, které je třeba zahrnout do základu daně a jiné, které se nezahrnují (rozsudek ze dne 27. března 1990, Boots Company, C-126/88, Recueil, s. I-1235, bod 15).

16 V souladu s čl. 11 částí A odst. 2 písm. a) šesté směrnice musí být do základu daně zahrnuty daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH.

17 Jak uvedla generální advokátka v bodech 16 a 17 svého stanoviska, aby takovéto položky mohly být zahrnuty do základu DPH, i když nepředstavují předanou hodnotu ani hospodářské protiplnění za dodání zboží, musí se přímo vztahovat k tomuto dodání (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 23. listopadu 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Recueil, s. 6365, body 11 a 12; ze dne 2. června 1994, Empire Stores, C-33/93, Recueil, s. I-2329, bod 12, a ze dne 3. července 2001, Bertelsmann, C-380/99, Recueil, s. I-5163, body 17 a 18).

18 V projednávaném případě, jak zdůraznila dánská a nizozemská vláda, jakož i Komise Evropských společností, skutečností, která zakládá povinnost uhradit registrační daň, není dodání vozidla, ale jeho první registrování na dánském území (viz výše uvedený rozsudek De Danske Bilimportører, bod 34, a rozsudek ze dne 16. června 2005, Komise v. Dánsko, C-138/04, nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 12).

19 Tato analýza je potvrzena skutečností, kterou představuje předem tětí otázky položené pedkládajícím soudem, že nové vozidlo zakoupené za jiným účelem než je uvedení do provozu v oblastech, na něž se vztahuje dánský silniční zákoník (například v případě sběratelského vozidla, vozidla určeného k výlučnému užívání na soukromém pozemku nebo vozidla určeného k přepravě mimo vnitrostátní území) nepodléhá, bez ohledu na existenci dodání na dánské území, vybrání registrační daně.

20 Taková analýza je rovněž podpořena skutečností, uvedenou ve čtvrté otázce položené pedkládajícím soudem, že registrační daň je splatná za určitých předpokladů, které se vyznačují neexistencí dodání na dánské území, jako je případ vozidla přepraveného svým vlastníkem do Dánska v rámci stěhování a určeného k užívání na veřejných komunikacích tohoto členského státu nebo případ vozidla opraveného v důsledku nehody a znovu určeného k takovému užívání.

21 V rozporu s tím, co tvrdí DBI, nemůže být za těchto podmínek vztah mezi vybráním uvedené daně a registrací vozidla považován pouze za odpověď na snahu vnitrostátních orgánů zajistit účinnou kontrolu nad vybíráním daně, která je ve skutečnosti spojená s dodáním. Naopak, odpovídá skutečné povaze této daně a skutečnosti zakládající povinnost uhradit tuto daň, která je

daní s přímým vztahem k registraci, přičemž povinnost k této dani závisí na nahlášení vozidla k registraci za účelem jeho užívání na dánských veřejných komunikacích.

22 Je pravda, jak uplatňuje DBI, že když se autorizovaný prodejce smluvně zaváže dodat vozidlo poté, co jej zaregistroval, jak je to podle předkládajícího soudu při koupi vozidla od takového prodejce obvyklé, povinnost k úhradě DPH vzniká později, než je tomu u registrační daně, která je zahrnuta do částky účtované kupujícímu při dodání tohoto vozidla.

23 Pro účely odpovědi na pátou otázku položenou předkládajícím soudem tato okolnost nicméně nemůže zakrýt existenci pojmového rozdílu mezi skutečností zakládající povinnost k úhradě registrační daně a k úhradě DPH, který činí první daň nezávislou na druhé.

24 Totéž platí pro argument, který DBI rovněž uplatnilo, podle kterého vnitrostátní právní úprava uvádí cen ukládá prodejcem uvádět v jejich inzerci celkovou cenu vozidla včetně registrační daně.

25 Z toho vyplývá, že když byla registrační daň, tak jako ve věci v původním řízení, zaplácena prodejcem z důvodu smluvní povinnosti dodat kupujícímu vozidlo, které je zaregistrované na jeho jméno, je namístě mít za to, že vyúčtování této daně kupujícímu odpovídá úhradě výdaje vynaložených prodejcem jménem a na účet tohoto kupujícího, a nikoliv protiplnění za dodané zboží. Taková daň tedy může být zanalyzována pouze jako položka, která se zanáší do účtnictví prodejce a představuje přeběžnou položku ve smyslu čl. 11 části A odst. 3 písm. c) šesté směrnice.

26 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, jak uvedla generální advokátka v bodě 42 svého stanoviska, že v rámci takové kupní smlouvy, jako je smlouva dotčená v původním řízení, registrovaný prodejce, který platí registrační daň před dodáním vozidla, tak nečiní ve svém vlastním zájmu nýbrž v zájmu kupujícího, jenž chce nabýt vlastnictví k novému vozidlu, které je zaregistrované na jeho jméno, a může legálně jezdit na veřejných komunikacích v Dánsku.

27 Registrovaný prodejce je sice, jak zdůrazňuje DBI, v podobném případě osobou odpovědnou za platbu registrační daně ve vztahu k příslušným daňovým orgánům. Nic to ale nemění na tom, že co se týče této daně, je daňovým dlužníkem kupující vozidla, což potvrzuje skutečnost, že prodejce následně na uvedeného kupujícího přenechá částku daně, kterou zaplatil.

28 V odpovědi na druhou otázku je třeba rovněž upřesnit, že s výhradou některých výjimek, které v projednávaném případě nejsou relevantní, nebylo zdanění motorových vozidel harmonizováno a v jednotlivých členských státech se značně liší. členské státy tedy mohou v této oblasti vykonávat svou daňovou pravomoc za podmínky, že je při jejím výkonu dodržováno právo Společenství (rozsudky ze dne 21. března 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Recueil, s. I-3193, bod 40, a ze dne 15. září 2005, Komise v. Dánsko, C-464/02, Sb. rozh. s. I-7929, bod 74).

29 V důsledku toho, s přihlédnutím k ustanovením čl. 11 části A odst. 3 písm. c) šesté směrnice, je třeba připustit, že členský stát může zavést daň z nových motorových vozidel, u které je skutečností zakládající povinnost k její úhradě první registrace na území tohoto státu a jejíž daňovým dlužníkem je kupující vozidla a která, když je placena prodejcem z důvodu smluvní povinnosti dodat vozidlo s registrací na jméno kupujícího, odpovídá částce zaplacené tímto prodejcem jménem a na účet tohoto kupujícího.

30 V důsledku toho je namístě odpovědět na položené otázky tak, že v rámci kupní smlouvy, která stanoví, že v souladu se způsobem užívání, pro který kupující vozidlo určí, prodejce dodá toto vozidlo s registrací a za cenu zahrnující registrační daň, kterou zaplatil před dodáním,

nespadá tato da?, u které je skute?ností zakládající povinnost k její úhrad?, nikoliv uvedené dodání, ale první registrace vozidla na vnitrostátním území, pod pojem dan?, cla, dávky a poplatky ve smyslu ?l. 11 ?ásti A odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice. Taková da? odpovídá ?ástce, kterou osoba povinná k dani obdržela od kupujícího vozidla jako úhradu výdaj? vynaložených jeho jménem a na jeho ú?et ve smyslu odst. 3 písm. c) téhož ustanovení.

K náklad?m ?ízení

31 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení vzhledem ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (první senát) rozhodl takto:

V rámci kupní smlouvy, která stanoví, že v souladu se zp?sobem užívání, pro který kupující vozidlo ur?í, prodejce dodá toto vozidlo s registrací a za cenu zahrnující registra?ní da? z nových motorových vozidel, kterou zaplatil p?ed dodáním, nespadá tato da?, u které je skute?ností zakládající povinnost k její úhrad?, nikoliv uvedené dodání, ale první registrace vozidla na vnitrostátním území, pod pojem dan?, cla, dávky a poplatky ve smyslu ?l. 11 ?ásti A odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan?. Taková da? odpovídá ?ástce, kterou osoba povinná k dani obdržela od kupujícího vozidla jako úhradu výdaj? vynaložených jeho jménem a na jeho ú?et ve smyslu odst. 3 písm. c) téhož ustanovení.

Podpisy.

* Jednací jazyk: dánština.