

Zadeva C-98/05

De Danske Bilimportører

proti

Skatteministeriet

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Østre Landsret)

„Šesta direktiva o DDV – člen 11(A)(2)(a) in (3)(c) – Davčna osnova – Davek na registracijo novih motornih vozil“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Davčna osnova

(Direktiva Sveta 77/388, člena 11(A)(2)(a) in 3(c))

V okviru prodajne pogodbe, ki določa, da v skladu z uporabo, za katero kupec nameni vozilo, distributer dobavi vozilo z registracijo in za ceno, ki zajema davek na registracijo, ki ga je plačal pred dobavo, ta davek, katerega obdavčljivi dogodek ni navedena dobava, ampak prva registracija vozila na nacionalnem ozemlju, ne spada med davke, dajatve, prelevmane in takse v smislu člena 11(A)(2)(a) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, ki morajo biti zajeti v davčno osnovo. Tak davek ustreza znesku, ki ga je prejel davčni zavezanec od kupca vozila kot povračilo za stroške, ki jih je ta imel v njegovem imenu in za njegov račun, v smislu odstavka 3(c) iste določbe, ki mora biti izključen iz te osnove.

(Glej točke 14, 16 in 30 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 1. junija 2006(*)

„Šesta direktiva o DDV – člen 11(A)(2)(a) in (3)(c) – Davčna osnova – Davek na registracijo novih motornih vozil“

V zadevi C-98/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Østre Landsret (Danska) z odločbo z dne 11. februarja 2005, ki je na Sodišče prispela 24. februarja 2005, v postopku

De Danske Bilimportører

proti

Skatteministeriet,

SODIŠŸE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (poroŸevalec), M. IleŸiŸ
in E. Levits, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: H. von Holstein,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 23. februarja 2006,

ob upoštevanju staliŸŸ, ki so jih predloŸili:

- za De Danske Bilimportører K. Dyekjær, odvetnik,
- za dansko vlado J. Molde, zastopnik, skupaj s K. Hagel-Sørensenom, odvetnik,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in D. J. M. de Grave, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti N. B. Rasmussen in D. Triantafyllou, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 16. marca 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odloŸbe se nanaŸa na razlago Ÿlena 11(A)(2)(a) in (3)(c) Ÿeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje drŸav Ÿlanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, in – popravek – UL L 149, str. 26, v nadaljevanju: Ÿesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vloŸen v okviru spora med De Danske Bilimportører (v nadaljevanju: DBI), poklicnim zdruŸenjem uvoznikov motornih vozil na Dansko, in Skatteministeriet (dansko ministrstvo za davke in troŸarine) zaradi statusa davka na registracijo novih motornih vozil (v nadaljevanju: davek na registracijo) glede na davŸno osnovo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Ÿlen 11 Ÿeste direktive, pod naslovom VIII „DavŸna osnova“, doloŸa:

„A) Na ozemlju drŸave

1. DavŸna osnova:

(a) pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar

predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav;

[...]

2. Davčna osnova vključuje:

(a) davke, dajatve, prelevmane in takse, razen davka na dodano vrednost;

(b) dodatne stroške, kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki jih dobavitelj ali izvajalec zaračuna kupcu ali naročniku. Stroške, ki so predmet posebnega dogovora, lahko države članice štejejo za dodatne stroške.

3. Davčna osnova ne vključuje:

[...]

(c) zneskov, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega kupca ali naročnika kot povračilo za stroške, ki jih je plačal v imenu in za račun kupca ali naročnika in ki jih je v svojih knjigah knjižil na prehodnem kontu. Davčni zavezanec mora predložiti dokazilo o dejanskem znesku teh izdatkov in ne sme odbiti nobenega davka, ki je bil lahko obračunan od teh transakcij.“

Nacionalno pravo

4 Davek na registracijo je bil uveden z zakonom o obveznosti registracije motornih vozil (lov om registreringspligt af motorkøretøjer), v različitosti, ki izhaja iz zakonika št. 977 z dne 2. decembra 2002 (v nadaljevanju: zakon o davku na registracijo).

5 V skladu s členom 1 navedenega zakona se z davkom na registracijo obdavčijo „motorna vozila, ki jih je treba registrirati na podlagi cestnoprometnih predpisov“. Davek je torej treba obračunati na registracijo vozila. Dovoljenje za uporabo vozila na javnih cestah na Danskem je podrejeno plačilu tega davka.

6 V skladu s členom 8(1) zakona o davku na registracijo je obdavčljiva vrednost novega motornega vozila „njegova trenutna cena, z vržanim davkom na dodano vrednost, vendar brez davka, predvidenega s tem zakonom“. Pri rabljenih motornih vozilih, zlasti tistih, ki so uvožena kot osebna lastnina v okviru selitve, in pri obnovljenih motornih vozilih, na primer po prometni nesreči, se DDV prav tako vržuna v osnovo davka na registracijo.

7 V skladu s členom 14 zakona o davku na registracijo se lahko kdor koli, ki poklicno prodaja vozila, ki so obdavčena s tem davkom, registrira pri davčnih in carinskih oblasteh. Drugače od pravne rešitve, ki prevlada pri določenih drugih proizvodih, ki so obdavčeni s trošarinami, je za distributerje avtomobilov taka registracija mogoča in ne obvezna. Registriranemu distributerju je pri obračunu dodeljen kredit, ki ga razreši obveznosti plačila navedenega davka, ki se zaračuna ob registraciji vozila.

Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odločanje

8 DBI je januarja 1999 kupilo novo vozilo, namenjeno njegovemu direktorju.

9 Po mnenju predložitvenega sodišča je distributer prevzel obveznost registracije vozila v imenu kupca in dobave registrskih tablic pred dobavo tega vozila v skladu z običaji na Danskem ob nakupu avtomobila pri pooblaščenem distributerju.

10 Na račun za nakup vozila je navedena celotna cena 498.596 DKK. Ta cena se razdeli tako: znesek, ki ga zahteva distributer od kupca, razen DDV in davka na registracijo; DDV, obračunan po normalni stopnji 25 % na ceno vozila; in ugotovljen davek na registracijo, s pridržkom določenih popravkov in odbitkov, na vsoto prvih dveh delov.

11 Ker je DBI menilo, da je način izražena, razložen v prejšnji točki, v nasprotju z določbami člena 11(A) Šeste direktive in da bi se moral DDV obračunati na celotno ceno vozila, v katero bi bil zajet tudi davek na registracijo, je vložilo tožbo pri Østre Landsret.

12 Iz predložitvene odločbe izhaja, da glede na to, ali se DDV izražena na podlagi metode, ki jo je uporabila danska davčna uprava, ali pa na podlagi metode, ki jo predlaga DBI, znaša razlika v znesku celotne cene vozila 14.899 DKK. Ta razlika se razloži s progresivnim značajem davka na registracijo.

13 Glede na to, da sodba Sodišča z dne 17. junija 2003 v zadevi De Danske Bilimportører (C-383/01, Recueil, str. I-6065) ne vsebuje odgovora, ki bi bil upošteven za rešitev spora pred Østre Landsret, je to prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 11(A)(2)(a) v povezavi s členom 11(A)(3)(c) Šeste direktive [...] razlagati tako, da pomeni, da je treba davek na registracijo motornih vozil (avtomobilov) vključiti v davčno osnovo za DDV, kadar se prodajna pogodba sklene za dobavo novega vozila, ki se uporablja za prevoz potnikov, in kadar v skladu s prodajno pogodbo in z uporabo, za katero kupec nameni vozilo, distributer dobavi kupcu motorno vozilo z registracijo in za celotno ceno, ki vključuje ceno, plačano trgovcu, in davek [na registracijo]?

2. Ali lahko država članica svoj davčni sistem uredi tako, da se davek na registracijo šteje za strošek, ki ga trgovec plača za račun končnega kupca, tako da je končni kupec neposredni davčni zavezanec?

3. Ali je za prvo in drugo vprašanje pomembno, da se avtomobil lahko kupi in dobavi, ne da bi se plačal davek na registracijo, kar se zgodi, če kupec nima namena uporabljati vozila za običajni prevoz potnikov ali blaga na območju, na katerem se uporabljajo cestnoprometno predpisi?

4. Ali je pomembno, da rabljena motorna vozila v bistveni meri uvozi, zlasti kot osebno lastnino, končni uporabnik, ki plača davek na registracijo sam brez posredovanja distributerja?

5. Ali je pomembno, da nastaneta obdavčljivi dogodek za davek na registracijo in obveznost obračuna davka – glede na okoliščine primera kot strošek – pred nastankom obdavčljivega dogodka DDV in obveznosti obračuna tega?“

Vprašanja za predhodno odločanje

14 Predložitveno sodišče z vprašanji, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali bi moral biti davek na registracijo, kot je ta v postopku v glavni stvari, če distributer dobavi vozilo z registracijo za ceno, ki vključuje ta davek, v skladu s prodajno pogodbo za navedeno vozilo, ki ga namerava kupec uporabljati, vključen v davčno osnovo kot davek v smislu člena 11(A)(2)(a) Šeste direktive ali pa bi moral biti izključen iz te osnove na podlagi odstavka 3(c) iste določbe.

15 V skladu s členom 11(A)(1)(a) Šeste direktive je na ozemlju države davčna osnova pri

dobavah blaga vse, kar pomeni plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj od kupca. Odstavka 2 in 3 istega člena naštevata določene dele, ki jih davčna osnova vključuje, in dele, ki jih ne vključuje (sodba z dne 27. marca 1990 v zadevi Boots Company, C-126/88, Recueil, str. I-1235, točka 15).

16 V skladu s členom 11(A)(2)(a) Šeste direktive davčna osnova vključuje davke, dajatve, prelevmane in takse, razen davka na dodano vrednost.

17 Kot je poudarila generalna pravobranilka v točkah 16 in 17 sklepnih predlogov, bi ti deli, če bi lahko povišali osnovo DDV, čeprav ne pomenijo dodane vrednosti in niso plačilo dobave blaga, lahko pomenili neposredno povezavo s to dobavo (glej v tem smislu sodbe z dne 23. novembra 1988 v zadevi Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Recueil, str. 6365, točki 11 in 12; z dne 2. junija 1994 v zadevi Empire Stores, C-33/93, Recueil, str. I-2329, točka 12, in z dne 3. julija 2001 v zadevi Bertelsmann, C-380/99, Recueil, str. I-5163, točki 17 in 18).

18 Torej v tem primeru, kot so poudarile danska in nizozemska vlada ter Komisija Evropskih skupnosti, obdavčljivi dogodek za davek na registracijo ni dobava vozila, ampak njegova prva registracija na danskem ozemlju (glej zgoraj navedeno sodbo De Danske Bilimportører, točka 34, in sodbo z dne 16. junija 2005 v zadevi Komisija proti Dansk, C-138/04, neobjavljena v ZOdl., točka 12).

19 Ta analiza se potrdi s tem, kar je predmet tretjega vprašanja, ki ga je zastavilo predložitveno sodišče, da novo vozilo, kupljeno za drug namen kot ga dati v promet na območjih, kjer veljajo danski cestnoprometni predpisi, (na primer vozilo za zbiralce, vozilo, namenjeno za uporabo izključno na zasebnem zemljišču, ali vozilo, ki bo preneseno zunaj nacionalnega ozemlja), ni razlog, da bi se pobral davek na registracijo, čeprav obstaja dobava na ozemlju te države.

20 Taka analiza je podkrepljena z dejstvom, omenjenim v četrtem vprašanju predložitvenega sodišča, da nastane obveznost obračuna davka na registracijo v določenih primerih, za katere je znano, da dobava ni bila opravljena na danskem ozemlju, kot pri vozilu, ki ga prenese njegov lastnik na Dansko zaradi selitve in ki je namenjeno za uporabo na javnih cestah v tej državi članici, ali pri vozilu, obnovljenem po prometni nesreči in namenjenem na novo za tako uporabo.

21 V nasprotju s tem, kar trdi DBI, povezave med pobiranjem navedenega davka in registracijo vozila v teh okoliščinah ni mogoče obravnavati, kot da gre samo za skrb nacionalnih oblasti, da zagotovijo učinkovit nadzor nad pobiranjem davka, ki bi bil dejansko povezan z dobavo. Nasprotno, povezava izraža resnično naravo in obdavčljivi dogodek za ta davek, ki je neposredno povezan z registracijo in katerega obveznost obračuna je odvisna od predložitve avtomobila za registracijo z namenom njegove uporabe na javnih cestah na Danskem.

22 Res je, kot trdi DBI, če se pooblašeni distributer pogodbeno zaveže, da bo dostavil vozilo po tem, ko ga bo registriral, kot je po navadi, po mnenju predložitvenega sodišča ob nakupu vozila pri takem distributerju nastane obveznost obračuna DDV po tem, ko je nastala obveznost obračuna davka na registracijo, in ta je vključen v zaračunani znesek kupcu ob dobavi tega vozila.

23 Vendar, in za odgovor na peto vprašanje predložitvenega sodišča, ta okoliščina ne bi smela zakriti obstoja pojmovne razlike med zadevnimi obdavčljivimi dogodki davka na registracijo in davka na dodano vrednost, zaradi katere je prvi neodvisen od drugega.

24 Enako velja za utemeljitev, ki jo navaja DBI, v skladu s katero nacionalna ureditev označevanja s cenami od distributerjev zahteva, naj v reklamnih oglasih navedejo celotno ceno vozila, ki vključuje davek na registracijo.

25 Iz tega sledi, kadar je, kot v postopku v glavni stvari, davek na registracijo plačal distributer kot del pogodbene obveznosti, da bo kupcu dobavil vozilo, ki je registrirano na njegovo ime, je treba upoštevati, da zaračunanje tega davka kupcu ustreza povračilu stroškov, ki jih je plačal distributer v imenu in za račun omenjenega kupca, in ne plačilu blaga, ki je bilo dobavljeno. Tak davek se torej lahko obravnava samo kot postavka, knjižena v računovodskih knjigah distributerja na prehodnem kontu v smislu člena 11(A)(3)(c) Šeste direktive.

26 Kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 42 sklepnih predlogov, v okviru prodajne pogodbe, kot je ta v postopku v glavni stvari, registrirani distributer, ki plača davek na registracijo pred dobavo vozila, ne naredi tega v svojem interesu, ampak v interesu kupca, ki želi dobiti v posest novo vozilo, registrirano na svoje ime, s katerim se lahko zakonito vozi po javnih cestah na Danskem.

27 Kot poudarja DBI, je registrirani distributer v takem primeru gotovo odgovoren za plačilo davka na registracijo z vidika pristojnih davčnih oblasti. Kljub temu pa je v primeru tega davka davčni zavezanec kupec vozila, kar se potrdi z dejstvom, da distributer pozneje prenese znesek davka, ki ga je plačal, na omenjenega kupca.

28 V odgovoru na drugo vprašanje je treba tudi določiti, da s pridržkom določenih izjem, ki niso upoštevne v tem primeru, obdavčitev motornih vozil ni usklajena in se precej razlikuje med državami članicami. Države članice so tako svobodne pri izvrševanju davčnih pristojnosti na tem področju, če jih izvršujejo s spoštovanjem prava Skupnosti (sodbi z dne 21. marca 2002 v zadevi Cura Anlagen, C-451/99, Recueil, str. I-3193, točka 40, in z dne 15. septembra 2005 v zadevi Komisija proti Dansk, C-464/02, ZOdl., str. I-7929, točka 74).

29 Ob upoštevanju določb člena 11(A)(3)(c) Šeste direktive je treba priznati, da država članica lahko uvede davek na nova motorna vozila, za katerega je obdavčljivi dogodek prva registracija na ozemlju te države, za katerega je zavezan kupec vozila, in ki, kadar ga plača distributer zaradi pogodbene obveznosti, da bo dobavil vozilo z registracijo na ime kupca, ustreza znesku, ki ga je vnaprej plačal distributer v imenu in za račun omenjenega kupca.

30 Na zastavljena vprašanja je treba torej odgovoriti, da v okviru prodajne pogodbe, ki predvideva, da v skladu z uporabo, za katero kupec nameni vozilo, distributer dobavi vozilo z registracijo in za ceno, ki zajema davek na registracijo, ki ga je plačal pred dobavo, ta davek, katerega obdavčljivi dogodek ni navedena dobava, ampak prva registracija vozila na nacionalnem ozemlju, ne sodi med davke, dajatve, prelevmane in takse v smislu člena 11(A)(2)(a) Šeste direktive. Tak davek ustreza znesku, ki ga je prejel davčni zavezanec od kupca vozila kot povračilo za stroške, ki jih je ta imel v njegovem imenu in za njegov račun, v smislu odstavka 3(c) iste določbe.

Stroški

31 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ, Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

V okviru prodajne pogodbe, ki določa, da v skladu z uporabo, za katero kupec nameni vozilo, distributer dobavi vozilo z registracijo in za ceno, ki zajema davek na registracijo, ki ga je plačal pred dobavo, ta davek, katerega obdavčljivi dogodek ni navedena dobava, ampak prva registracija vozila na nacionalnem ozemlju, ne spada med davke, dajatve, prelevmane in takse v smislu člena 11(A)(2)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem

davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero. Tak davek ustreza znesku, ki ga je prejel davčni zavezanec od kupca vozila kot povračilo za stroške, ki jih je ta imel v njegovem imenu in za njegov račun, v smislu odstavka 3(c) iste določbe.

Podpisi

* Jezik postopka: danščina.