

V?c C-106/10

Lidl & Companhia

v.

Fazenda Pública

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Supremo Tribunal Administrativo)

„Dan? – Na?ízení 2006/112/ES – DPH – Základ dan? – Da? z výroby, montáže, propušt?ní nebo dovozu vozidel“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Základ dan?

[Sm?rnice Rady 2006/112, ?l. 78 první pododstavec písm. a)]

Da? z motorových vozidel, u níž je uskute?n?ní zdanitelného pln?ní p?ímo spojené s dodáním vozidla, které spadá do oblasti p?sobnosti této dan?, a která je uhrazena dodavatelem tohoto vozidla, spadá pod pojem „dan?, cla, dávky a poplatky“ ve smyslu ?l. 78 prvního pododstavce písm. a) sm?rnice 2006/112 o spole?ném systému dan? z p?ídané hodnoty a musí být na základ? tohoto ustanovení zahrnuta do základu dan? z p?ídané hodnoty z dodání uvedeného vozidla.

?ástky uhrazené dodavatelem z titulu uvedené dan? z motorových vozidel z d?vodu výroby, montáže, propušt?ní nebo dovozu vozidel na území ?lenského státu, jejichž registrace je v tomto ?lenském stát? povinná, jsou sou?ástí hodnoty dodaného vozidla. Po?ízovatel vozidla, které podléhá uvedené dani z motorových vozidel odvedené dodavatelem svým jménem a na vlastní ú?et, tak platí za p?edchozí pln?ní, které uskute?nila tato osoba povinná k dani.

(viz body 34, 37, 42 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

28. ?ervence 2011(*)

„Dan? – Na?ízení 2006/112/ES – DPH – Základ dan? – Da? z výroby, montáže, propušt?ní nebo dovozu vozidel“

Ve v?ci C?106/10,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 267 SFEU,

podaná rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko) ze dne 27. ledna 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 25. února 2010, v řízení

Lidl & Companhia

proti

Fazenda Pública,

za přítomnosti:

Ministério Público,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení D. Šváby (zpravodaj), předseda senátu, G. Arestis a J. Malenovský, soudci,

generální advokátka: V. Trstenjak,

vedoucí soudní kanceláře: A. Impellizzeri, rada

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 5. května 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Lidl & Companhia, M. Lourençem a I. Ramosem, advogados,
- za Fazenda Pública N. Severinem, advogado,
- za portugalskou vládu L. Fernandesem a R. Lairesem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi M. Afonso, jako zmocněnkyní,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 78 prvního pododstavce písm. a) a čl. 79 prvního pododstavce písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Ú. v. st. L 347, s. 1, a oprava Ú. v. st. 2007, L 335, s. 60).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Lidl & Companhia a Fazenda Pública (státní pokladna) ve věci zahrnutí daně z motorových vozidel („imposto sobre veículos“, dále jen „ISV“) související s nákupem dvou vozidel od portugalské společnosti, která dováží motorová vozidla, do základu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Unijní právní úprava

3 Článek 73 směrnice 2006/112 stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v §láncích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

4 §lánek 78 první pododstavec písm. a) této směrnice stanoví:

„Základ daně zahrnuje tyto položky:

a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH“.

[...]“

5 §lánek 79 uvedené směrnice stanoví:

„Základ daně nezahrnuje tyto položky:

[...]c) částky, které osoba povinná k dani obdržela od pořizovatele nebo od příjemce na úhradu výdajů zaplacených jejich jménem a na jejich účet, o kterých účtuje jako o průběžných položkách.

Osoba povinná k dani musí prokázat skutečnou výši výdajů podle prvního pododstavce písm. c) a nesmí si odpočíst daň, která byla u těchto plnění uplatněna.“

6 §lánek 83 směrnice 2006/112 stanoví:

„Při pořízení zboží uvnitř Společenství je základ daně tvořen stejnými položkami, jaké se podle kapitoly 1 použijí ke stanovení základu daně při dodání stejného zboží na území dotyčného členského státu. [...]“

Vnitrostátní právní úprava

Vnitrostátní právní předpisy upravující DPH

7 §lánek 16 zákona o dani z přidané hodnoty (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, dále jen „CIVA“) stanoví:

„1. Aniž jsou dotčena ustanovení odstavce 2, odpovídá základ daně u zdanitelných dodání zboží a poskytování služeb hodnotě protiplnění, které bylo získáno nebo má být získáno od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby.

[...]5. Základ daně u zdanitelných dodání zboží a poskytování služeb zahrnuje následující položky:

a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné [DPH];

[...]

6. Základ daně uvedený v předchozím odstavci nezahrnuje tyto položky:

[...]

c) částky získané jménem a na účet pořizovatele zboží nebo příjemce služeb, které byly daňovým poplatníkem náležitě zaevidovány na cizím účtu;

[...].“

8 ?lánek 17 CIVA stanoví:

„1. Základ dan? u dovezeného zboží tvoří celní hodnota určená v souladu s platnými pravidly práva Evropské unie.

2. Základ dan? zahrnuje následující položky, pokud v něm již nejsou zahrnuty:

a) dan?, cla, dávky a poplatky dlužné před dovozem nebo z důvodu dovozu, s výjimkou [DPH], která má být vybrána;

[...].“

9 ?lánek 17 režimu DPH u plnění uvnitř Společenství (Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias) zní následovně:

„1. Ustanovení ?lánku 16 CIVA týkající se dodání zboží se použijí za stejných podmínek na výpočet základu dan? u pořízení zboží uvnitř Společenství.

[...]

3. U pořízení zboží uvnitř Společenství, která podléhají spotřební dani nebo dani z vozidel, zahrnuje základ dan? tyto dan?, i když nejsou ukládány souasn?.

Právní úprava ISV

10 Zákon o dani z vozidel (Código do imposto sobre veículos), vyhlášený v příloze zákona ? 22-A/2007 ze dne 29. ?ervna 2007 (*Diário da República* I, ? 124, 29. ?ervna 2007, dále jen „CISV“) vstoupil v platnost 1. ?ervence 2007.

11 ?lánek 3 odst. 1 CISV stanoví:

„Osobami povinnými zaplatit da? jsou autorizovaní obchodníci, uznaní obchodníci a soukromé osoby určené tímto zákonem, které uvádí do ob?hu zdanitelná vozidla, tedy osoby, jejichž jménem je podáno celní prohlášení pro vozidla nebo dodatečné celní prohlášení pro vozidla.“

12 ?lánek 5 CISV zní následovně:

„1. Uskutečnění zdanitelného plnění představuje výroba, montáž, propuštění nebo dovoz vozidel do tuzemska, jejichž registrace je v Portugalsku povinná.

2. Uskutečnění zdanitelného plnění tvoří rovněž:

a) přidělení nového a konečného registračního ?ísla po dobrovolném výmazu tuzemské registrační značky spolu s vrácením dan? nebo jakékoli jiné daňové výhody;

[...]

d) výskyt vozidla v tuzemsku v rozporu s tímto zákonem.

3. Pro účely tohoto zákona se použijí následující definice:

a) ‚propuštěním‘ se rozumí vstup vozidla, které pochází z jiného ?lenského státu Evropské

unie nebo v něm bylo propuštěno do volného oběhu, do tuzemska;

b) „dovozem“ se rozumí vstup vozidla, které pochází ze třetí země, do tuzemska.

[...]“.

13 Podle čl. 6 odst. 1 CISV vzniká povinnost k ISV v okamžiku propuštění do oběhu, tedy:

„a) v okamžiku podání žádosti o propuštění do oběhu podané autorizovanými a uznanými obchodníky;

b) v okamžiku podání celního prohlášení k vozidlu nebo dodatečného prohlášení k vozidlům podaných soukromými osobami.“

14 Článek 16 CISV definuje soukromou osobu jako „každou osobu povinnou k dani, která uskuteční propuštění či dovoz zdanitelných vozidel, bez ohledu na to[,] jsou-li nová či ojetá, jejichž hlavním účelem je zajistit vlastní dopravní potřeby“.

15 Podle čl. 27 odst. 3 CISV mohou orgány příslušné pro registraci registrovat vozidla pouze tehdy, prokáže-li se mimo jiné zaplacení ISV, zda je tato daň dlužná.

16 Na základě čl. 58 odst. 1 CISV nazvaného „Změna bydliště“ jsou vozidla vlastněná osobami, které mají své bydliště z jiného členského státu Evropské unie či třetí země do Portugalska, osvobozena od ISV.

Spor v povodním řízení a předložení otázka

17 Dne 28. září 2007 požádala společnost Lidl & Companhia dvě motorová vozidla. Faktury vydané dodavatelem, které tato společnost uhradila, zahrnovaly základní cenu, ISV a různé poplatky. Z celkové částky byla vyměřena DPH ve výši 21 %.

18 Společnost Lidl & Companhia podala dne 25. ledna 2008 odvolání v rámci autoremedury proti vyměření DPH uvedeného na obou výše uvedených fakturách, která činila v prvním případě 8 601,23 eur a ve druhém 4 554,33 eur. Ředitel finančního oddělení regionu Sintra 1 toto odvolání dne 7. dubna 2008 zamítl usnesením oznámeným zúčastněné osobě.

19 Vzhledem k tomu, že Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra zamítl v celém rozsahu žalobu podanou proti vyměření DPH společností Lidl & Companhia, předložila tato společnost uvedenou věc Supremo Tribunal Administrativo. Žalobkyně u tohoto soudu tvrdí, že rozhodnutí Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra porušuje ustanovení čl. 16 odst. 6 písm. c) CIVA a čl. 79 prvního pododstavce písm. c) směrnice 2006/112, jelikož uznalo argument, že ISV – vyměřená a uhrazená při dovozu motorových vozidel do tuzemska – musí být zahrnuta do výpočtu základu DPH. Lidl & Companhia tvrdí, že aťkoli není osobou povinnou odvést ISV, kterou byla zatížena již pořízená vozidla, byla na ni tato daň přenesena a vedla k zaplacení poplatku na DPH, jehož vrácení tato společnost požaduje.

20 Ministério Público u předkládajícího soudu uvádí, že ISV je „jednofázovou“ daní, která je hrazena jen jednou při prvním uvedení vozidla na portugalský trh v okamžiku první registrace v Portugalsku. Tento orgán má v této souvislosti za to, že tato daň, u níž je uskutečněním zdanitelného plnění uvedení vozidla na portugalský trh při první registraci v Portugalsku, vykazuje podobné charakteristiky, jako „registrační daň“, ohledně které byl vydán rozsudek ze dne 1. března 2006, De Danske Bilimportører (C-98/05, Sb. rozh. s. I-4945). Navrhuje tedy, aby Soudnímu dvoru byla předložena předložena otázka.

21 Vzhledem k návrhům žalobkyně v p?vodním řízení a Ministério Público, avšak s ohledem na skutečnost, že zahrnutí ISV do základu DPH neporušuje unijní právo, se Supremo Tribunal Administrativo rozhodl p?erušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edběžnou otázku:

„Musí být čl. 78 první pododstavec písm. a) ve spojení s čl. 79 prvním pododstavcem písm. c) směrnice 2006/112 [...] vykládán v tom smyslu, že neumožňuje, aby při pořízení zboží při Společenství byla do základu DPH zahrnuta částka daně z motorových vozidel zavedené zákonem č. 22-A/2007 ze dne 29. června 2007?“

K p?edběžné otázce

K přípustnosti

22 Portugalská vláda ve svém vyjádření zpochybňuje přípustnost této žádosti o rozhodnutí o p?edběžné otázce.

23 Tato vláda p?edevším tvrdí, že uvedená otázka není dostatečně přesná, a to v první řadě ohledně povahy plnění, které je předmětem věci v p?vodním řízení – jímž je dodání zboží při pořízení uvnitř Společenství – ani ohledně způsobu, jímž společnost Lidl & Companhia uhradila ISV a spornou DPH, a konečně ani z hlediska vztahu mezi sporem v p?vodním řízení a ustanoveními, jejichž výklad je požadován.

24 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je v rámci řízení upraveného v článku 267 SFEU, které je založeno na jasném rozdělení funkcí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem, ke zjištění a posouzení skutkových okolností sporu v p?vodním řízení i k výkladu a uplatnění vnitrostátního práva příslušný pouze vnitrostátní soud. Stejně tak je v cí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci nezbytnost a relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. V důsledku toho, týkají-li se položené otázky výkladu unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (viz rozsudek ze dne 26. května 2011, Stichting Natuur en Milieu a další, C-165/09 až C-167/09, Sb. rozh. s. I-0000, bod 47 a citovaná judikatura).

25 Z toho vyplývá, že na p?edběžné otázky týkající se unijního práva se vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí žádosti podané vnitrostátním soudem je tak možné pouze je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v p?vodním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na jemu položené otázky (viz rozsudek ze dne 2. prosince 2010, Jakubowska, C-225/09, Sb. rozh. s. I-0000, bod 28 a citovaná judikatura).

26 Je přitom nutné konstatovat, že předkládací rozhodnutí dostatečným způsobem líčí právní a skutkový rámec sporu v p?vodním řízení a že informace poskytnuté předkládajícím soudem umožňují určit rozsah položených otázek. Mimoto je na místě, aby Soudní dvůr nezpochybnil ani kvalifikaci plnění, které je předmětem věci v p?vodním řízení, jako pořízení uvnitř Společenství, k níž předkládající soud dospěl v p?edběžné otázce, ani implicitní úvahu, podle níž žalobkyně v p?vodním řízení uhradila DPH z částky ISV, a jejíž vrácení požaduje. Vzhledem k odkazu článku 83 směrnice 2006/112 na její články 73 a následující je výklad článků 78 a 79 uvedené směrnice pro vyřešení sporu v p?vodním řízení v každém případě relevantní, bez ohledu na to, zda plnění, které je předmětem věci v p?vodním řízení, představuje dodání zboží nebo pořízení uvnitř Společenství.

27 Z toho vyplývá, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je přípustná.

K věci samé

28 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda taková daň, jako je ISV, musí být zahrnuta do základu DPH jakožto daň, clo, dávka nebo poplatek ve smyslu čl. 78 prvního pododstavce písm. a) směrnice 2006/112, nebo naopak z tohoto základu daně vyloučena na základě čl. 79 prvního pododstavce písm. c) této směrnice.

29 Úvodem je třeba uvést, že podle čl. 83 směrnice 2006/112 platí, že v případě pořízení zboží uvnitř Společenství je základ daně tvořen stejnými položkami, jaké se podle čl. 73 až 82 této směrnice použijí pro stanovení základu daně při dodání stejného zboží na území dotyčného členského státu.

30 Článek 78 první pododstavec písm. a) směrnice 2006/112 konkrétně stanoví, že základ daně při dodání zboží zahrnuje daň, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH.

31 Článek 79 první pododstavec písm. c) uvedené směrnice stanoví, že základ daně nezahrnuje částky, které osoba povinná k dani obdržela od pořizovatele nebo od příjemce na úhradu výdajů zaplacených jejich jménem a na jejich účet, o kterých účtuje jako o průběžných položkách.

32 Ke zjištění toho, zda taková daň, jako je ISV, musí být zahrnuta do základu DPH, nebo z ní musí naopak být vyloučena, je nutné určit, zda spadá pod pojem „daň, cla, dávky a poplatky“ ve smyslu čl. 78 prvního pododstavce písm. a) směrnice 2006/112, a dále zda se na ni vztahuje výjimka upravená v čl. 79 prvním pododstavci písm. c) této směrnice.

33 Soudní dvůr v první řadě ohledně čl. 78 prvního pododstavce písm. a) směrnice 2006/112 upřesnil, že k tomu, aby daň, cla, dávky a poplatky mohly být zahrnuty do základu DPH, i když nepředstavují předanou hodnotu ani hospodářské protiplnění za dodání zboží, musejí se přímo vztahovat k tomuto dodání (rozsudek ze dne 22. prosince 2010, Komise v. Rakousko, C-433/09, bod 34 a citovaná judikatura).

34 V této souvislosti z judikatury vyplývá, že otázka, zda dodavatel vozidla uhradil daň svým jménem a na svůj vlastní účet, představuje rozhodující hledisko pro zahrnutí daně do hodnoty dodaného zboží, a že je-li tomu tak, musí protiplnění, které se zohledňuje pro účely výpočtu zdanitelného základu, v zásadě zahrnovat předemtnou částku daně (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 20. května 2010, Komise v. Polsko, C-228/09, bod 40).

35 V daném případě čl. 3 odst. 1 CISV stanoví, že osobami povinnými zaplatit ISV jsou autorizovaní obchodníci, uznání obchodníci a soukromé osoby, které uvádějí do oběhu zdanitelná vozidla, tedy osoby, jejichž jménem je podáno celní prohlášení pro vozidla nebo dodatečné celní prohlášení pro vozidla. V případě soukromých osob, které jsou definovány v čl. 16 CISV, je přitom zjevné, že jak na jednání uvedla Portugalská republika, představují tyto pouze zbytkovou kategorii osob povinných k dani.

36 Je tedy třeba konstatovat, že výdaje z titulu ISV byly odvedeny nikoli jménem pořizovatele vozidla, ale dodavatelem uvedeného vozidla ve smyslu čl. 73 směrnice 2006/112, čímž byl založen přímý vztah mezi dodáním uskutečněným posledně uvedenou osobou a touto daní.

37 Stejně tak je třeba uvést, že bez ohledu na chybnou výslovnou zmínku dodání jakožto uskutečněného zdanitelného plnění z čl. 5 odst. 1 CISV vyplývá, že všechna uskutečněná

zdanitelného plnění jsou zjevně plněními na vstupu, která jsou součástí dodání. Částky uhrazené dodavatelem z titulu ISV z důvodu výroby, montáže, propuštění nebo dovozu vozidel na portugalské území, jejichž registrace je v Portugalsku povinná, jsou tedy, jak uvedla Portugalská republika, součástí hodnoty dodaného vozidla. Pořizovatel vozidla, které podléhá ISV odvedené dodavatelem uvedeného vozidla, tak platí za předchozí plnění, které uskutečnila tato osoba povinná k dani.

38 Mimoto nelze na rozdíl od případu daný, jež byla předmětem věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek De Danske Bilimportører, prokázat primární právní vztah mezi ISV a registrací. Lze totiž zejména uvést, že CISV upravuje několik případů, v nichž ISV není dlužná, přestože dochází k registraci vozidla, která spadá do její působnosti. Je tomu tak především u osvobození od daně přiznaného čl. 58 odst. 1 CISV vozidlům, jejichž držiteli jsou osoby, které převádí své bydliště do Portugalska. V tomto ohledu je rovněž relevantní okolnost, že jak uskutečnění zdanitelného plnění, tak i vznik povinnosti k ISV předcházejí registraci, což vyplývá z článku 27 CISV, podle něhož může být zdanitelné vozidlo zaregistrováno pouze tehdy, jestliže byly zaplacený veškeré daně a poplatky s ním související.

39 Taková daň, jako je ISV, musí být proto považována za daň, která má primární vztah k dodání vozidel, které spadá do její oblasti působnosti, a musí být tedy zahrnuta do základu DPH podle čl. 78 prvního pododstavce písm. a) směrnice 2006/112.

40 Z druhé nelze o čl. 79 první pododstavec písm. c) směrnice 2006/112 úspěšně tvrdit, že k výdajům vynaloženým autorizovaným nebo uznaným obchodníkem z titulu ISV došlo jménem a na účet pořizovatele dotčeného vozidla. Za tímto účelem postačí konstatovat, jak vyplývá z bodu 35 tohoto rozsudku, že osobami povinnými odvést ISV jsou dodavatelé vozidel, a nikoli jejich pořizovatelé (viz obdobně výše uvedený rozsudek Komise v. Rakousko, bod 48).

41 Takovou daň, jako je ISV, proto nelze vyloučit ze základu DPH na základě čl. 79 prvního pododstavce písm. c) směrnice 2006/112.

42 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že taková daň, jako je ISV, která je předmětem převodního řízení, u níž je uskutečnění zdanitelného plnění přímo spojené s dodáním vozidla, které spadá do oblasti působnosti této daně, a která je uhrazena dodavatelem tohoto vozidla, spadá pod pojem „daně, cla, dávky a poplatky“ ve smyslu čl. 78 prvního pododstavce písm. a) směrnice 2006/112 a musí být na základě tohoto ustanovení zahrnuta do základu DPH z dodání uvedeného vozidla.

K nákladům řízení

43 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního 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 (sedmý senát) rozhodl takto:

1) Taková daň, jako je daň z vozidel (imposto sobre veículos), která je předmětem vrací v převodním řízení, u níž je uskutečnění zdanitelného plnění přímo spojené s dodáním vozidla, které spadá do oblasti působnosti této daně, a která je uhrazena dodavatelem tohoto vozidla, spadá pod pojem „daň, cla, dávky a poplatky“ ve smyslu čl. 78 prvního pododstavce písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a musí být na základě tohoto ustanovení zahrnuta do základu daně z přidané hodnoty z dodání uvedeného vozidla.

Podpisy.

* Jednací jazyk: portugalsština.