

Vec C-98/05

De Danske Bilimportører

proti

Skatteministeriet

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Østre Landsret)

„Šiesta smernica o DPH – článok 11 A ods. 2 písm. a) a článok 11 A ods. 3 písm. c) – Základ dane – Dať z evidencie nových motorových vozidiel“

Abstrakt rozsudku

Daťové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zdaniteľný základ

[Smernica Rady 77/388, článok 11 A ods. 2 písm. a) a článok 11 A ods. 3 písm. c)]

V rámci kúpnej zmluvy, ktorá stanovuje, že v súlade so spôsobom používania vozidla, ktorý určil kupujúci, predajca dodá toto vozidlo so zaevidovaním a za cenu zahŕňajúcu dať z evidencie nových motorových vozidiel, ktorú zaplatil pred dodaním, nespadá táto dať, ktorej zdaniteľným plnením nie je uvedené dodanie, ale prvé zaevidovanie vozidla na vnútroštátnom území, do pojmu dane, clá, odvody a poplatky v zmysle článku 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, ktoré musia byť zahrnuté do základu dane. Taká dať zodpovedá sume, ktorú platiteľ dane získal od kupujúceho vozidla ako náhradu výdavkov vynaložených v jeho mene a na jeho účet v zmysle odseku 3 písm. c) rovnakého ustanovenia, ktorá musí byť vyčatá zo základu dane.

(pozri body 14, 16, 30 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 1. júna 2006 (*)

„Šiesta smernica o DPH – článok 11 A ods. 2 písm. a) a článok 11 A ods. 3 písm. c) – Zdaniteľný základ – Dať z evidencie nových motorových vozidiel“

Vo veci C-98/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Østre Landsret (Dánsko) z 11. februára 2005 a doručený Súdnemu dvoru 24.

februára 2005, ktorý súvisí s konaním:

De Danske Bilimportører

proti

Skatteministeriet,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (spravodajca), M. Ilešič a E. Levits,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: H. von Holstein,

so zreteňom na písomnú žiadosť konania a po pojednávaní z 23. februára 2006,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- De Danske Bilimportører, v zastúpení: K. Dyekjær, advokat,
- dánska vláda, v zastúpení: J. Molde, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci K. Hagel-Sørensen, advokat,
- holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a D. J. M. de Grave, splnomocnení zástupcovia,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: N. B. Rasmussen a D. Triantafyllou, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 16. marca 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 11 A ods. 2 písm. a) a článku 11 A ods. 3 písm. c) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, a oprava Ú. v. EÚ L 226, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi De Danske Bilimportører (ďalej len „DBI“), profesijným združením dovozcov osobných automobilov do Dánska, a Skatteministeriet (dánskym ministerstvom daní) vo veci postavenia dane z evidencie nových motorových vozidiel (ďalej len „dať z evidencie“) vo vzťahu k základu dane v prípade dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

Právny rámec

Právna úprava Spoločnosti

3 ?lánok 11 šiestej smernice, ktorý sa nachádza v jej hlave VIII nazvanej „Zdaniteľná ?iastka [Základ dane – *neoficiálny preklad*]“, uvádza:

„A. Na území štátu

1. Zdaniteľným základom [Základom dane – *neoficiálny preklad*] je:

a) v prípade poskytovania tovaru alebo služieb, ktoré nie sú uvedené v nasledujúcich bodoch b), c) a d), všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb;

...

2. Zdaniteľný základ [Základ dane – *neoficiálny preklad*] obsahuje:

a) dane, clá, odvody a poplatky, s výnimkou samotnej dane z pridanej hodnoty;

b) vedľajšie výdavky, ako sú napríklad náklady na provízie, balenie, prepravu a poistenie, ktoré dodávateľ inkasuje od kupujúceho alebo zákazníka. Výdavky podliehajúce samostatnej dohode môžu ?lenské štáty považovať za vedľajšie výdavky.

3. Zdaniteľný základ [Základ dane – *neoficiálny preklad*] neobsahuje:

...

c) ?iastky získané osobou podliehajúcou dani od svojho kupujúceho alebo zákazníka vo forme spätných splátok za výdavky zaplatené v mene a na účet kupujúceho alebo zákazníka, ktoré boli zapísané do jej účtovných kníh na pozastavenom účte. Osoba podliehajúca dani musí predložiť dôkaz o skutočnej výške týchto výdavkov a nesmie odpožičať žiadnu daň, ktorá by sa mohla vyrubiť z týchto plnení.“

Vnútroštátne právo

4 Daň z evidencie bola zavedená zákonom o povinnosti evidencie motorových vozidiel (lov om registreringspligt af motorkøretøjer) v jeho znení vyplývajúcom z kodifikačnej vyhlášky ?. 977 z 2. decembra 2002 (alej len „zákon o dani z evidencie“).

5 Podľa § 1 tohto zákona sa daň z evidencie vzťahuje na „motorové vozidlá, ktoré musia byť evidované podľa zákona o premávke na pozemných komunikáciách“. Je splatná pri pristavení vozidla na zaevidovanie. Povolenie používať vozidlo na verejných pozemných komunikáciách v Dánsku podlieha zaplateniu tejto dane.

6 Podľa § 8 ods. 1 zákona o dani z evidencie je zdaniteľnou hodnotou nového motorového vozidla „jeho aktuálna cena vrátane dane z pridanej hodnoty, ale bez dane stanovenej týmto zákonom“. Pokiaľ ide o ojazdené motorové vozidlá, najmä tie, ktoré sú dovezené ako osobný majetok v rámci sťahovania, ako aj opravené motorové vozidlá, napríklad po dopravnej nehode, DPH je takisto súčasťou zdaniteľného základu dane z evidencie.

7 Podľa § 14 zákona o dani z evidencie sa každý, kto v rámci podnikateľskej činnosti predáva vozidlá podliehajúce tejto dani, môže nechať zaregistrovať na daňových a colných orgánoch. Na rozdiel od právneho riešenia, ktoré platí pre niektoré iné výrobky podliehajúce spotrebnej dani, je taká registrácia pre predajcov dobrovoľná a nepovinná. Registrovaný predajca

využíva úver, ktorý ho zbavuje povinnosti zaplatiť uvedenú daň v hotovosti pri predložení vozidla na zaevidovanie.

Skutkové okolnosti vo veci samej a prejudiciálne otázky

8 DBI kúpil v januári 1999 nové vozidlo, ktoré mal používať jeho riaditeľ.

9 Podľa vnútroštátneho súdu sa predajca pred dodaním vozidla postaral o zaevidovanie tohto vozidla v mene kupujúceho a zaobstaral evidenčné číslo, ako je to v Dánsku zvykom v prípade kúpy motorového vozidla, od autorizovaného predajcu.

10 Vo faktúre za kúpu vozidla je uvedená celková cena 498 596 DKK. Táto cena pozostáva z týchto položiek: suma požadovaná predajcom od kupujúceho bez DPH a dane z evidencie, DPH v obvyklej sadzbe 25 % z ceny vozidla a daň z evidencie stanovená, s výnimkou určitých úprav a zrážok, zo sumy prvých dvoch položiek.

11 DBI podal žalobu na Østre Landsret, pretože sa domnieval, že spôsob výpočtu uvedený v predchádzajúcom bode je v rozpore s článkom 11 A šiestej smernice a že DPH musí byť vyrubená z celkovej ceny vozidla vrátane dane z evidencie.

12 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že podľa toho, či je DPH vypočítaná na základe metódy používanej dánskou daňovou správou alebo metódou, ktorú odporúča DBI, sa suma celkovej ceny vozidla líši o 14 899 DKK. Tento rozdiel sa vysvetľuje progresívnou povahou dane z evidencie.

13 Keďže sa Østre Landsret domnieval, že rozsudok Súdneho dvora zo 17. júna 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, Zb. s. I-6065), neobsahuje odpoveď relevantnú pre vyriešenie sporu, ktorý na ňom prebieha, rozhodol sa prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa ustanovenie článku 11 A ods. 2 písm. a) v spojení s článkom 11 A ods. 3 písm. c) šiestej smernice... vykladať tak, že daň z evidencie motorových vozidiel (osobných automobilov) patrí do základu pre stanovenie DPH, keď sa uzavrela kúpna zmluva stanovujúca dodanie nového vozidla určeného na prepravu osôb, pokiaľ je vozidlo, v súlade s kúpnu zmluvou a na používanie určené kupujúcim, dodané predajcom so zaevidovaním a za celkovú cenu, ktorá zahŕňa tak cenu zaplatenú predajcovi, ako aj daň [z evidencie]?

2. Môže členský štát upraviť svoj daňový systém tak, že daň z evidencie sa považuje za výdavok zaplatený predajcom na úžitok konečného kupujúceho, ktorý sa tak stáva priamym platiteľom dane?

3. Má vo vzťahu k prvej a druhej otázke nejaký význam skutočnosť, že osobný automobil možno kúpiť a dodať bez toho, aby sa zaplatila daň z evidencie, k čomu dochádza, pokiaľ kupujúci nemá v úmysle používať automobil na prepravu osôb alebo tovarov v oblasti, kde platí zákon o premávke na pozemných komunikáciách?

4. Má nejaký význam skutočnosť, že ojazdené vozidlá sa v nezanedbateľnom rozsahu dovážajú okrem iného ako osobný majetok konečného používateľa, ktorý sám platí daň z evidencie bez úasti predajcu?

5. Má nejaký význam skúmanie, či k zdaniteľnému plneniu dane z evidencie dochádza a daň sa tak stáva splatnou – prípadne ako výdavok – pred zdaniteľným plnením DPH a okamihom, keď sa táto daň stáva splatnou?“

O prejudiciálnych otázkach

14 Týmito otázkami, ktoré treba preskúma? spoľne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či táká da? z evidencie, akou je da? vo veci samej, musí byť zahrnutá do základu dane ako da? v zmysle článku 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice alebo naopak musí byť vylúčená z tohto základu v súlade s odsekom 3 písm. c) rovnakého ustanovenia, pokiaľ predajca, v súlade so zmluvou o kúpe tohto vozidla a spôsobom jeho používania plánovaným kupujúcim, dodá vozidlo s jeho zaevidovaním za cenu, ktorá zahŕňa túto da?.

15 Podľa článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice je základom dane na území štátu v prípade dodávky tovaru všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho. Odseky 2 a 3 toho istého článku vymenúvajú niektoré položky, ktoré základ dane obsahuje, a iné, ktoré základ dane neobsahuje (rozsudok z 27. marca 1990, Boots Company, C-126/88, Zb. s. I-1235, bod 15).

16 Podľa článku 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice musia byť do základu dane zahrnuté dane, clá, odvody a poplatky, s výnimkou samotnej DPH.

17 Ako uvádza generálna advokátka v bodoch 16 a 17 svojich návrhov, aby mohli byť takéto položky zahrnuté do základu pre stanovenie DPH, aj keď samy nepredstavujú pridanú hodnotu a nie sú ekonomickou protihodnotou dodania tovaru, musia sa priamo vzťahovať na toto dodanie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 23. novembra 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, Zb. s. 6365, body 11 a 12; z 2. júna 1994, *Empire Stores*, C-33/93, Zb. s. I-2329, bod 12, a z 3. júla 2001, *Bertelsmann*, C-380/99, Zb. s. I-5163, body 17 a 18).

18 Ako však zdôrazňujú dánska a holandská vláda, ako aj Komisia Európskych spoločenstiev, v prejednávanej veci zdanenie plnením dane z evidencie nie je dodanie vozidla, ale jeho prvé zaevidovanie na dánskom území (pozri rozsudky De Danske Bilimportører, už citovaný, bod 34, a zo 16. júna 2005, Komisia/Dánsko, C-138/04, neuverejnený v Zbierke, bod 12).

19 Túto analýzu potvrdzuje skutočnosť, ktorá je predmetom tretej otázky položenej vnútroštátnym súdom, že nové vozidlo kúpené na iný účel, než je uvedenie do premávky v oblastiach, kde platí dánsky zákon o premávke na pozemných komunikáciách (napríklad v prípade vozidla na zberateľské účely, vozidla určeného na používanie len na súkromnom pozemku alebo vozidla určeného na používanie mimo štátneho územia), nepodlieha, bez ohľadu na existenciu dodania tohto vozidla v tuzemsku, výberu dane z evidencie.

20 Taká analýza je podporená aj skutočnosťou spomínanou v štvrtej otázke položenej vnútroštátnym súdom, že daň z evidencie je splatná v určitých prípadoch, ktoré sa vyznačujú neexistenciou dodania na dánske územie, ako je prípad vozidla premiestneného jeho majiteľom v Dánsku v rámci sťahovania a určeného na používanie na verejných pozemných komunikáciách v tomto členskom štáte alebo prípad vozidla opraveného po dopravnej nehode a znovu určeného na také používanie.

21 V rozpore s tvrdeniami DBI sa súvislosť medzi výberom uvedenej dane a evidenciou vozidla za týchto okolností nemôže považovať len za odpoveď na snahu vnútroštátnych orgánov zabezpečiť účinnú kontrolu výberu dane, ktorá je v skutočnosti spojená s dodaním. Naopak, zodpovedá skutočnému charakteru a zdaniteľnému plneniu tejto dane, ktorá je daňou s priamym vzťahom k evidencii, a jej splatnosť závisí od predloženia vozidla na zaevidovanie na účely jeho používania na verejných pozemných komunikáciách v Dánsku.

22 Je pravda, ako tvrdí DBI, že ke? sa autorizovaný predajca zmluvne zaviazá doda? vozidlo

po tom, čo ho nechal zaevidovať, čo je podľa vnútroštátneho súdu pri kúpe vozidla od takéhoto predajcu obvyklé, k splatnosti DPH dochádza až po splatnosti dane z evidencie, ktorá je zahrnutá v sume vyúčtovanej kupujúcemu pri dodaní vozidla.

23 Na účely odpovede na piatu otázku položenú vnútroštátnym súdom však táto okolnosť nemôže zakryť existenciu koncepčného rozdielu medzi zdaniteľným plnením dane z evidencie a zdaniteľným plnením DPH, ktorý robí prvú daň nezávislou od druhej.

24 To platí aj pre ďalšie tvrdenie DBI, podľa ktorého vnútroštátna právna úprava týkajúca sa uvádzania cien ukladá predajcom povinnosť uvádzať vo svojich reklamách celkovú cenu vozidla vrátane dane z evidencie.

25 Z toho vyplýva, že pokiaľ bola daň z evidencie zaplatená, ako je to vo veci samej, predajcom na základe zmluvného záväzku dodať kupujúcemu vozidlo, ktoré je zaevidované v jeho mene, je potrebné prísť k záveru, že vyúčtovanie tejto dane kupujúcemu zodpovedá náhrade výdavkov vynaložených predajcom v mene a na účet tohto kupujúceho a nie protihodnote dodaného tovaru. Takú daň preto možno analyzovať len ako položku, ktorá sa zapisuje do účtovníctva predajcu ako priebežná položka v zmysle článku 11 A ods. 3 písm. c) šiestej smernice.

26 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, ako uviedla generálna advokátka v bode 42 svojich návrhov, že v rámci kúpnej zmluvy, ako je tá vo veci samej, registrovaný predajca, ktorý platí daň z evidencie predtým, než dodá vozidlo, tak neurobí vo vlastnom záujme, ale v záujme kupujúceho, ktorý sa chce stať vlastníkom nového vozidla zaevidovaného v jeho mene, ktoré môže legálne premávať na verejných pozemných komunikáciách v Dánsku.

27 Registrovaný predajca je síce, ako zdôrazňuje DBI, v takomto prípade zodpovedný za zaplatenie dane z evidencie príslušným daňovým orgánom. Daňovým dlžníkom tejto dane je však kupujúci vozidla, ako potvrdzuje skutočnosť, že predajca následne prenesie sumu dane, ktorú zaplatil, na tohto kupujúceho.

28 Pri odpovedi na druhú otázku je tiež potrebné upresniť, že až na niektoré výnimky, ktoré pre predmetné konanie nie sú relevantné, zdaňovanie motorových vozidiel nebolo harmonizované a v jednotlivých členských štátoch sa podstatne líši. Členské štáty preto môžu v tejto oblasti voľne vykonávať svoju daňovú právomoc, pokiaľ rešpektujú právne predpisy Spoločenstva (rozsudok z 21. marca 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Zb. s. I-3193, bod 40, a z 15. septembra 2005, Komisia/Dánsko, C-464/02, Zb. s. I-7929, bod 74).

29 Vzhľadom na ustanovenia článku 11 A ods. 3 písm. c) šiestej smernice je teda potrebné pripustiť, že členský štát môže zaviesť daň z nových motorových vozidiel, ktorej zdaniteľným plnením je prvá evidencia na území tohto štátu a ktorej daňovým dlžníkom je kupujúci vozidla, a ktorá, keď je zaplatená predajcom na základe zmluvného záväzku dodať vozidlo so zaevidovaním v mene kupujúceho, zodpovedá čiastke vopred zaplatenej predajcom v mene a na účet tohto kupujúceho.

30 Na položené otázky je preto potrebné odpovedať tak, že v rámci kúpnej zmluvy, ktorá stanovuje, že v súlade so spôsobom používania, na ktoré určil vozidlo kupujúci, predajca dodá toto vozidlo so zaevidovaním a za cenu zahŕňajúcu daň z evidencie nových motorových vozidiel, ktorú zaplatil pred dodaním, nespadá táto daň, ktorej zdaniteľným plnením nie je uvedené dodanie, ale prvé zaevidovanie vozidla na vnútroštátnom území, do pojmu dane, clá, odvody a poplatky v zmysle článku 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice. Taká daň zodpovedá sume, ktorú platíte dane získal od kupujúceho vozidla ako náhradu výdavkov vynaložených v jeho mene a na jeho účet v zmysle ods. 3 písm. c) rovnakého ustanovenia.

O trovách

31 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania vo veci samej, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (prvá komora) rozhodol takto:

V rámci kúpnej zmluvy, ktorá stanovuje, že v súlade so spôsobom používania, na ktoré určil vozidlo kupujúci, predajca dodá toto vozidlo so zaevidovaním a za cenu zahŕňajúcu daň z evidencie nových motorových vozidiel, ktorú zaplatil pred dodaním, nespadá táto daň, ktorej zdaniteľným plnením nie je uvedené dodanie, ale prvé zaevidovanie vozidla na vnútroštátnom území, do pojmu dane, clá, odvody a poplatky v zmysle článku 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia. Taká daň zodpovedá sume, ktorú platíte dane získal od kupujúceho vozidla ako náhradu výdavkov vynaložených v jeho mene a na jeho účet v zmysle odseku 3 písm. c) rovnakého ustanovenia.

Podpisy

* Jazyk konania: dánčina.