

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 16. března 2006(1)

Věc C-98/05

De Danske Bilimportører

proti

Skatteministeriet

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Østre Landsret (Dánsko)]

„Šestá směrnice o DPH – článek 11 část A – Základ daně – Registrační daň z motorových vozidel“

I – Úvod

1. V rámci tohoto řízení Østre Landsret (Dánsko) žádá Soudní dvůr o výklad čl. 11 části A šesté směrnice o dani z přidané hodnoty(2) (dále jen „šestá směrnice“), pokud jde o vztah mezi DPH a registrační daní z motorových vozidel.

2. Jedná se již o druhou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, jež má svůj základ ve stejném sporu v původním řízení. V rozsudku *De Danske Bilimportører I*(3) již Soudní dvůr rozhodl, že registrační daň není poplatkem s rovnocenným účinkem jako clo ve smyslu článku 25 ES, protože není vybírána při dovozu, nýbrž při registraci, a že navíc nespadá do článku 28 ES. Zákaz diskriminačního vnitrostátního zdanění zatěžujícího dovezené výrobky, který je uveden v článku 90 ES, se navíc nepoužije při neexistenci dánské automobilové výroby konkurující dovozem(4).

3. V projednávané věci se jedná o otázku, zda při dodání motorového vozidla náleží registrační daň do základu DPH. Dánská daňová správa v současnosti nejprve používá DPH na prodejní cenu vozidla, které má být registrováno, a dále vybírá registrační daň z celkové částky. Podle názoru žalobkyně v původním řízení musí být registrační daň naopak zahrnuta do základu DPH. Vzhledem k tomu, že výše registrační daně je progresivní, má pochyby, ve kterém se obě daně použijí na cenu, vliv na celkovou výši daňové zátěže.

II – Právní rámec

A – Právo Společenství

4. Základ daně vnitrostátních plnění je upraven článkem 11 částí A šesté směrnice, který zejména stanoví:

„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?epřevu 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.“

B – Vnitrostátní právo

5. Registra?ní da? je vybírána na základ? zákona o povinnosti registrace motorových vozidel (Lov om registreringspligt af motorkøretøjer m. v., dále jen „zákon o registra?ní dani“)(5). Podle ?lánku 1 tohoto zákona zat?žuje tato da? motorová vozidla, která musí být registrována na základ? silni?ního zákoníku. Registra?ní da? je splatná p?i nahlášení vozidla k registraci. Pokud nejsou motorová vozidla registrována (a tudíž pokud není zaplacena da?), nemohou jezdit na veřejných komunikacích.

6. Podle ?l. 8 odst. 1 zákona o registra?ní dani je zdanitelnou hodnotou nového motorového vozidla jeho b?žná cena v?etn? dan? z p?idané hodnoty, ale bez dan? stanovené tímto zákonem. B?žná cena se ur?uje na základ? seznam? cen dovozc?, ke kterým se p?idává marže prodejce. Hodnota ojetých motorových vozidel a zejména t?ch, která jsou dovezena jako osobní majetek v rámci st?hování, se ur?uje v souladu s ?lánkem 10 zákona o registra?ní dani. K tomu se používá b?žná cena vozidla v?etn? DPH, ale bez registra?ní dan?.

7. Registra?ní da? je mimoto splatná z motorových vozidel, která jsou – například po dopravní nehod? – opravena a která nejsou nadále z da?ového hlediska totožná s p?vodním vozidlem, ze kterého již byla da? zaplacena. V takovém p?ípád? je da? rovn?ž vym?ena na základ? tržní hodnoty vozidla, v?etn? DPH.

8. Podle § 14 zákona o registrační dani se každý, kdo prodává v rámci podnikání vozidla podléhající dani, může zaregistrovat u státních daňových a celních orgánů. Na rozdíl od prodejce různých výrobků podléhajících spotřební dani nejsou nicméně prodejci motorových vozidel povinni se registrovat. Jednotlivci tedy mohou sami požádat o registraci. Registrovaní prodejci pouze využívají výhody spočívající ve skutečnosti, že nejsou povinni zaplatit registrační daň při nahlášení vozidla v hotovosti, ale mohou ji zaplatit také bankovním převodem.

III – Skutkový základ sporu, řízení a předběžné otázky

9. De Danske Bilimportører, žalobkyně v původním řízení (dále jen „DBI“), je profesním sdružením dánských dovozců motorových vozidel. Dne 14. ledna 1999 koupilo nové vozidlo, které měl užívat jeho ředitel. Jak je to obvyklé při koupi od dovozce nebo jeho autorizovaného prodejce, zaregistroval prodejce vozidlo jménem kupujícího a opatřil poznávací značkou. Registrované vozidlo poté dodal kupujícímu.

10. Faktura předložená prodejcem DBI uvádí celkovou cenu vozidla, včetně registrační daně (297 456 DKK) a DPH, ve výši 498 596 DKK, která odpovídá obvyklé spotřební ceně. Tato cena se skládá z následujících položek:

- (1) konečná cena požadovaná za vozidlo prodejcem od kupujícího, bez DPH a registrační daně,
- (2) běžná sazba DPH ve výši 25 % z ceny uvedené v bodě 1,
- (3) registrační daň vypočtená, s výhradou některých odpotů a úprav, ze součtu položek v bodě 1 a 2.

11. Podle názoru DBI měla být celková cena naopak vypočtena následujícím způsobem:

- (1) konečná cena stanovená prodejcem,
- (2) registrační daň
- (3) DPH vypočtená z položek uvedených v bodech 1 a 2.

12. Způsob výpočtu požadovaný DBI by vedl k daňovému zatížení nižšímu o 14 899 DKK. Rozdíl lze vysvětlit skutečností, že registrační daň je progresivní.

13. Usnesením ze dne 11. února 2005 položil Østre Landsret v souladu s § 234 ES Soudnímu dvoru následujících pět předběžných otázek:

„1. Musí být ustanovení § 11 části A odst. 2 písm. a) ve vzájemném spojení s § 11 části A odst. 3 písm. c) šesté směrnice o DPH 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 určen, 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 přímým plátcem daně?

3. Má ve vztahu k první a druhé otázce nějaký význam skutečnost, že osobní automobil lze

koupit a dodat bez zaplacení registrační daní, 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?“

IV – Právní posouzení

14. Třetí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je tvořeno první otázkou, která se týká výkladu ustanovení článku 11 části A šesté směrnice ohledně základu daní, pokud jde o zahrnutí nebo vyloučení takové daní, jakou je dánská registrační daň z motorových vozidel. Otázky 2 až 5 se týkají spíše druhotných vedlejších hledisek, které mohou hrát úlohu při posouzení dotčené daní. Je proto třeba zkoumat všechny otázky společně.

A – Úvodní poznámky k výkladu článku 11 části A šesté směrnice

15. Podle základního pravidla čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, protiplnění, tedy obecně zaplacená cena, představuje základ daní při dodání v tuzemsku. Odstavce 2 a 3 upřesňují částky, které jsou (odstavec 2) nebo nejsou zahrnuty (odstavec 3) v základu daní. Tato ustanovení musí být v důsledku toho zkoumána předmětně(6). Základní myšlenka, která je vyjádřena v odstavci 1, má nicméně nadále význam pro výklad odstavců 2 a 3.

16. Podle čl. 11 části A odst. 2 písm. a) šesté směrnice musí být v základu daní zahrnuty zvláště daně a poplatky. Toto ustanovení na první pohled překvapí. Vede totiž k tomu, že daň nebo poplatek samy podléhají DPH, aťkoliv zaplacení daní samo o sobě nevytváří předdanou hodnotu.

17. Pravidlo lze vysvětlit, pokud je vykládáno ve světle čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice a pokud je použito výlučně na daně, které tak úzce souvisí s dodáním zboží, že jsou zahrnuty do hodnoty tohoto plnění. Protiplnění, které představuje obecné kritérium zdanění, se v důsledku toho musí vztahovat k dodání zboží včetně daní a poplatků zahrnutých v jeho hodnotě. Z judikatury totiž zejména vyplývá, že do základu daní náleží jako protiplnění pouze to, co má bezprostřední souvislost s plněním(7).

18. To, co je určující pro zahrnutí takové daně do hodnoty dodávaného zboží, tedy je, zda subjekt daň zaplatil *svým jménem a na své účet*. Pokud tomu tak je, pak protiplnění, které je určující pro základ daní, zahrnuje částku dotčené daně. Tak náleží spotřební daň z minerálních olejů, alkoholu a alkoholických nápojů, jakož i ze zpracovaného tabáku, pro který směrnice 92/12/EHS(8) zavedla obecný režim, do základu DPH. Tyto daně totiž obecně musí být zaplacený tím, kdo zboží uvádí do volného oběhu.

19. Naproti tomu dan? netvoří ?ást základu dan?, pokud p?edstavují pouze pr?b?žné položky ve smyslu ?l. 11 ?ásti A odst. 3 písm. c) šesté sm?rnice. Velmi široké zn?ní ustanovení zahrnuje všechny typy „?ástek“, a tedy rovn?ž dan?. Pokud osoba povinná k DPH totiž zaplatí da? jménem a na ú?et kupujícího a pokud je dot?ená ?ástka zanesena v jeho ú?etnictví v pr?b?žných položkách, da? není zahrnuta v pln?ní osoby povinné k dani(9). V d?sledku toho kupující tím, že uhradí p?edem zaplacenou da?, neodm?uje osobu povinnou k dani za poskytnutou službu. V takovém p?ípad? je to ve skute?nosti kupující, který sám platí da?; osoba povinná k dani se ú?astní pouze jako mezistupe? p?i provedení platby.

20. Naproti tomu okamžik, kdy má být da? zaplacená, není sám o sob? ur?ujícím kritériem. Zajisté, da? zaplacená po dodání není dále obecn? považována za sou?ást základu dan?. Nicmén? ne všechny dan? zaplacené p?ed dodáním(10) se musí zahrnout do základu dan?. Pokud totiž da? náleží do pr?b?žných položek ve smyslu ?l. 11 ?ásti A odst. 3 písm. c) šesté sm?rnice, není zahrnuta do základu dan?, i když ji dodavatel zaplatil p?ed dodáním.

21. Ú?astníci ?ízení se vícemén? shodují na abstraktním výkladu ?lánku 11 ?ásti A šesté sm?rnice. Naproti tomu je sporné, jak konkrétn? posoudit da? mající povahu dánské registra?ní dan?.

B – *Ke kvalifikaci dánské registra?ní dan?*

1. Stanoviska ú?astník? ?ízení

22. Dánská a nizozemská vláda, jakož i Komise mají za to, že základ DPH nezahrnuje registra?ní da?, protože ta se neváže na dodání, ale na registraci(11). Doty?né vlády považují da? za pr?b?žnou položku. Prodejce p?ihlašuje vozidlo pro zákazníka, jehož jménem je ostatn? registrace provedena.

23. Podle názoru DBI je naproti tomu registra?ní da? daní zat?žující zboží, jež má být zahrnuta do základu dan?. Použitím registra?ní dan? se nezda?uje používání vozidla na silnicích, nýbrž vozidlo samé. Prakticky není možné používat motorové vozidlo bez registrace.

24. DBI považuje registra?ní da? za složku ceny. Podle n?j registrace a nákup nep?edstavují odlišné úkony, kupováno je naopak vozidlo, které je již zaregistrováno. Registra?ní da? je splatná p?ed pln?ním vedoucím ke vzniku DPH – dodáním vozidla. Z rozsudk? Weigel a Lindfors není možné dovodit záv?ry použitelné pro tento problém, jelikož se uvedené v?ci týkaly výkladu sm?rnice Rady 83/183.

25. DBI uplat?uje, že prodejce, který nahlašuje vozidlo k registraci, neplatí da? na ú?et t?etí osoby, nýbrž je sám osobou povinnou k dani.

2. Stanovisko

26. S výhradou n?kterých výjimek nebylo zdan?ní motorových vozidel harmonizováno. ?lenské státy tedy mohou voln? vykonávat svou da?ovou pravomoc v této oblasti za podmínky dodržování práva Spole?enství(12).

27. Krom toho šestá směrnice neomezuje členské státy při zavádění jiných daní, které jsou vybírány při dodání nebo registraci motorových vozidel za podmínky, že tyto daně nemají povahu daní z obratu a že nevedou, v obchodu mezi členskými státy, ke vzniku formalit spojených s překročením hranice (čl. 33 odst. 1 šesté směrnice)(13). Podle způsobu, kterým jsou upraveny, mohou ze šesté směrnice nicméně vyplývat různé právní důsledky, pokud jde o zacházení s takovými vnitrostátními daněmi z hlediska DPH.

28. V důsledku toho není možné vyjádřit se obecně k zacházení s vnitrostátními daněmi zatěžujícími motorová vozidla z hlediska DPH. V každém případě musí být posuzována vnitrostátní daň naopak posouzena s ohledem na její vlastnosti.

29. Nicméně, jak správně uvádí dánská vláda, Soudnímu dvoru nepřísluší vykládat v této souvislosti vnitrostátní daňové právo. Soudní dvůr nicméně může vyložit šestou směrnici a vzít v tomto rámci v úvahu vlastnosti vnitrostátních právních předpisů, které mu předkládající soud oznámil.

30. První hledisko, kterému v tomto ohledu přísluší zásadní význam, je, že sporná daň je vybírána při registraci motorového vozidla. Soudní dvůr mnohokrát potvrdil zařazení daně jako registrační daně a dovedl z toho různé právní důsledky.

31. V rozsudku De Danske Bilimportører I z toho dovedl, že se nejedná o dovozní daň, nýbrž o vnitrostátní poplatek(14). V rozsudku ze dne 16. června 2005, Komise v. Dánsko(15), přenesl na dánskou registrační daň poznatky učiněné ve výše uvedených rozsudcích Weigel a Lindfors. Došel k závěru, že daň nespadá pod článek 1 směrnice Rady 83/183/EHS ze dne 28. března 1983 o osvobození od daní, které se vztahuje na trvalý dovoz osobního majetku jednotlivců z členského státu(16). V této souvislosti Soudní dvůr rovněž odkázal na čl. 1 odst. 2 směrnice 83/183, který z působnosti směrnice výslovně vylučuje daně týkající se používání majetku v určité zemi(17).

32. Tvzení DBI, podle kterého se registrační daň ve skutečnosti váže na dodání vozidla a nikoliv na jeho používání, nemůže být v důsledku toho přijato. Skutečnost, že prohlášení Soudního dvora vycházejí z jiné právní souvislosti, nemění nic na skutečné kvalifikaci daně. Navíc, pokud by bylo pravdou, že registrační daň je skutečně daní spojenou s výrobkem, Soudní dvůr by ji v rozsudku De Danske Bilimportører I musel zkoumat ve vztahu k článku 25 ES a nikoliv článku 90 ES. Jakožto daň spojená s výrobkem by totiž učinila dovoz obtížnějším.

33. Zajisté, v praxi se často nestává, aby dodání nového vozidla a jeho registrace byly odděleny, protože prodejci šetří kupujícím námahu s nahlášením vozidla příslušným orgánem k registraci. Právně jsou dodání a registrace nicméně dvěma oddělenými operacemi(18).

34. Jednak je možné nabýt neregistrované motorové vozidlo od dánského prodejce. Prodejce totiž nemá právní povinnost prodávat pouze registrovaná a zdaněná vozidla. Z tohoto důvodu nejsou prodejci nezbytně registrováni u daňových orgánů.

35. Prodejce například dodá neregistrované vozidlo ve spíše výjimečných případech, kdy si zákazník přeje zaregistrovat vozidlo sám nebo ve kterých dokonce registrace není nutná, protože vozidlo není určeno k provozu na veřejných komunikacích. Registrace tak není nutná, pokud je vozidlo používáno výlučně v sídle podniku nebo vystavováno v muzeu. Krom toho není registrace v Dánsku nutná, pokud zákazník zamýšlí vyvézt vozidlo mimo Dánsko k provozu v místě svého bydliště v jiném členském státě.

36. Krom toho jsou v některých případech motorová vozidla registrována, ačkoliv nebyla přímo

dodána prodejcem v Dánsku, zejména pokud je vozidlo dovezeno jeho majitelem – například z titulu osobního majetku v rámci stěhování – z jiného členského státu nebo pokud je opravené vozidlo nově určeno pro provoz na silnicích. Zaplacení registrační daně v Dánsku může být rovněž nezbytné, pokud je motorové vozidlo, které je již registrované v jiném členském státě, používáno v průběhu relativně dlouhého období v Dánsku osobou, která tam má své bydliště(19).

37. DBI uvádí, že daň je spojena s registrací pouze proto, že umožňuje účinné vybrání daně. Důvody, pro které vnitrostátní zákonodárce konkrétně určil skutečnost vedoucí ke vzniku daňové povinnosti, nicméně nejsou relevantní pro zacházení s daní z hlediska DPH.

38. I když registrace není neoddtělitelná od dodání, není nicméně vyloučeno, že tvoří součást celkového plnění uskutečněného prodejcem. To se na první pohled zdá být potvrzeno vícero skutkovým okolnostmi uváděnými DBI. Ceny vozidel uvedené v reklamě tak zpravidla zahrnují registrační daň. Krom toho se uzavřená smlouva obecně týká dodání registrovaného vozidla.

39. Tyto okolnosti nicméně neposkytují žádné objasnění, pokud jde o kvalifikaci rozhodující skutečnosti plnění, totiž, zda prodejce zaplatil registrační daň vlastním jménem nebo jménem a na účet zákazníka.

40. Právně musí být tato otázka vyřešena s ohledem na čl. 11 části A odst. 3 písm. c) šesté směrnice, a tedy na pojem Společenství „jednání jménem a na účet jiného“, a nikoliv na základě ustanovení obecného práva o zastoupení a mandátu, která se v jednotlivých právních řádech liší.

41. Navíc musí být plnění posouzeno s ohledem na objektivní prvky a nemůže záviset jen na ustanoveních smlouvy dohodnutých mezi prodejcem a kupujícím. V opačném případě by smluvní strany mohly volně určovat, které faktory vstupují do základu daně.

42. Z údajů dánské vlády vyplývá, že zákon o registrační dani upravuje registraci tak, že prodejce sice přihlašuje vozidlo za účelem registrace, ale registrace je dále prováděna jménem zákazníka. Tento výklad je podpořen skutečností, že prodejce předkládá vozidlo k registraci pouze tehdy, pokud byla s kupujícím uzavřena kupní smlouva týkající se dotyčného vozidla. Krom toho registrace předchází používání vozidla na veřejné komunikaci, což představuje v konečném výsledku zájem pouze pro samotného zákazníka. Konečně, registrační daň je účtována zákazníkovi v její úplnosti a z titulu odlišné skutečnosti. Pokud je registrace provedena jménem zákazníka, lze předpokládat, že je daň rovněž zaplacena jeho jménem a že představuje v účtnictví prodejce průběžnou položku.

43. Taková úprava režimu daně je zcela v souladu se šestou směrnicí, která v čl. 11 části A odst. 3 písm. c) obsahuje výslovné ustanovení pro průběžné položky, které je rovněž použitelné na daň.

44. Nicméně jiné daně z vozidel, které mají být zahrnuty do základu DPH, jsou rovněž přípustné. Sporná nizozemská daň v rozsudku Wisselink a další(20) tak byla vybírána jakožto spotřební daň z dodání a dovozu vozidel, což Soudní dvůr považoval za přípustné. V důsledku toho náležela do základu DPH(21). Z toho nicméně nelze učinit z hlediska DPH závěr pro zacházení s dánskou daní, která se váže na registraci.

45. DBI ovšem zpochybňuje, že podle dánských daňových právních předpisů prodejce platí registrační daň jménem svého zákazníka. Je včím předkládajícího soudu, aby nakonec vyložil vnitrostátní právo a objasnil tuto otázku.

46. Dánská a nizozemská vláda, jakož i Komise, mají ostatně za to, že zahrnutí registrační daně

do základu DPH, požadované žalobcem, porušuje zásadu neutrality DPH. S dodáním vozidla, které prodejce předtím zaregistroval, by bylo zacházeno odlišně, než s dodáním vozidla, které zákazník zaregistroval sám po dodání.

47. Zásada neutrality DPH v podstatě uvádí, že srovnatelná plnění musí být zdaněna stejným způsobem(22). Pokud by se vyšlo ze stanoviska DBI, nebyla by plnění srovnatelná, protože v jednom případě je dodáno neregistrované vozidlo a v jiném registrované vozidlo, přičemž je registrace poté považována za nedílnou součást dodání. Jak jsem již konstatovala, registrace ale ve skutečnosti netvoří část plnění prodejcem. Jeho plnění tedy v každém případě spočívá pouze v dodání motorového vozidla. V důsledku toho by nebylo slučitelné se zásadou neutrality DPH, aby byla tak podobná plnění zdaňována odlišně podle toho, zda vozidlo je přihlášeno k registraci prodejcem před dodáním nebo kupujícím po dodání.

48. Dánská vláda nakonec uvádí, že existuje nebezpečí diskriminace dovezených ojetých vozidel, pokud by byla registrační daň uplatněna před DPH.

49. Při nedostatku harmonizace registračních daní z motorových vozidel, mohou členské státy zvolit referenční hodnotu, na které je založena daň. Nicméně, jak určil Soudní dvůr, zejména ve výše uvedeném rozsudku ze dne 11. prosince 1990, Komise v. Dánsko (C-47/88), článek 90 ES zakazuje použít jako základ daně pro dovezená ojetá vozidla méně příznivou hodnotu než pro vozidla nabytá v tuzemsku(23). V důsledku toho nemůže být přípustné, aby registrační daň pro dovezená ojetá motorová vozidla byla závislá na hodnotě k referenčnímu dni, včetně obsažené DPH, zatímco pro vozidla nabytá v tuzemsku by byla registrační daň vypočtena v závislosti na ceně bez DPH.

50. Takové diskriminaci může být nicméně zabráněno, pokud se registrační daň vybere z referenční hodnoty ojetého vozidla s odpovídající DPH. Vnitrostátnímu zákonodárci je ostatně dovoleno, aby použil registrační daň na stejnou cenu (bez DPH). Použití stejné ceny z titulu základu registrační daně totiž může nastat nezávisle na tom, zda je registrační daň obsažena v základu DPH či nikoliv. Nelze tedy říci závěry ze zákazu diskriminačního vnitrostátního zdanění, které postihuje dovezené zboží, co se týče výkladu pravidel týkajících se základu DPH.

V – Závěry

51. Závěrem navrhuji následující odpovědi na předložené otázky Østre Landsret:

„Registrační daň z motorových vozidel (osobních vozidel), kterou prodejce platí jménem svého zákazníka před dodáním, která je v jeho účetnictví zanesena do příběžných položek a kterou následně fakturuje zákazníkovi společně s cenou vozidla, není daní, která je zahrnuta do základu DPH v souladu s čl. 11 odst. 2 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně, nýbrž částkou, která se nezahrnuje do základu daně ve smyslu čl. 11 odst. 3 písm. c) uvedené směrnice.“

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23 a – oprava – Úř. věst. L 149, s. 26).

3 – Rozsudek ze dne 17. června 2003 (C-383/01, Recueil, s. I-6065, body 32, 34, 35 a 42). Krom toho dánská právní úprava týkající se registrace motorových vozidel již byla předmětem rozsudků ze dne 11. prosince 1990, Komise v. Dánsko (C-47/88, Recueil, s. I-4509); ze dne 16. června

2005, Komise v. Dánsko (C-138/04, nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, ale přístupný v dánském a francouzském jazyce na stránce Soudního dvora: www.curia.europa.eu), a ze dne 15. září 2005, Komise v. Dánsko (C-464/02, Sb. rozh. s. I-7929).

4 – Rozsudky uvedené výše v poznámce pod čarou 3, De Danske Bilimportører I (body 38 a 39), a ze dne 11. prosince 1990, Komise v. Dánsko (bod 17).

5 – K registračním daním v Dánsku a jiných členských státech viz obecné stanovisko generálního advokáta Jacobse ze dne 27. února 2003 ve věci De Danske Bilimportører I (rozsudek uvedený výše v poznámce pod čarou 5, body 10 a násl.).

6 – Rozsudky ze dne 27. března 1990, Boots Company (C-126/88, Recueil, s. I-1235, body 15 a 16), a ze dne 3. července 2001, Bertelsmann (C-380/99, Recueil, s. I-5163, bod 15).

7 – Rozsudky ze dne 23. listopadu 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Recueil, s. 6365, bod 11), a ze dne 2. června 1994, Empire Stores (C-33/93, Recueil, s. I-2329, bod 12), a Bertelsmann (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, bod 17).

8 – Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Ú. v. st. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179) naposledy změněná směrnicí Rady 2004/106/ES ze dne 16. listopadu 2004 (Ú. v. st. L 359, s. 30).

9 – Viz stanovisko generálního advokáta Gilmanna ve věci Bally (rozsudek ze dne 25. května 1993, C-18/02, Recueil, s. I-2871, bod 15).

10 – V tomto ohledu je namístě považovat za okamžik dodání okamžik skutečného předání vozidla a nikoliv uzavření kupní smlouvy, jelikož pojem Společenství „dodání“ předpokládá faktický převod dispozičního práva k majetku (viz rozsudky ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, s. I-285, body 7 a 8, a ze dne 6. února 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Recueil, s. I-1317, bod 32).

11 – Účastníci řízení v této souvislosti odkazují na rozsudky ze dne 29. dubna 2004, Weigel (C-387/01, Recueil, s. I-4981, bod 47), a ze dne 15. července 2004, Lindfors (C-365/02, Sb. rozh. s. I-7183, bod 26).

12 – Rozsudky ze dne 21. března 2002, Cura Anlagen (C-451/99, Recueil, s. I-3193, bod 40), a ze dne 5. září 2005, Komise v. Dánsko (uvedený výše v poznámce pod čarou 3, bod 74).

13 – Rozsudek ze dne 13. července 1989, Wisselink a další (93/88 a 94/88, Recueil, s. 2671, bod 13).

14 – Uvedený výše v poznámce pod čarou 3, bod 34.

15 – Uvedený výše v poznámce pod čarou 3, body 13 a 14.

16 – Ú. v. st. L 105, s. 64.

17 – Rozsudek ze dne 16. června 2005, Komise v. Dánsko (uvedený výše v poznámce pod čarou 3, bod 15).

18 – Zjištění Soudního dvora v rozsudku ze dne 4. února 1988, Komise v. Belgie (391/85, Recueil, s. 579, body 25 a 26) se nelze dovolávat na podporu tvrzení, podle kterého DPH a registrační daň jsou považovány za celek, i když z formálního hlediska spoívají na různých skutečnostech, které

vedou k jejich vzniku. Tato prohlášení se vážou na zvláštní okolnosti uvedené v?ci, které se od projednávané v?ci liší skute?ností, že tyto dv? dan? jsou spojeny mechanismem zapo?tení. Belgická dopl?ková registra?ní da? ve skute?nosti slouží ke kompenzaci nižšího výnosu DPH vyplývajícího z opravy základu dan? v souladu s právem Spole?enství.

19 – Viz v tomto p?ípad? rozsudek ze dne 5. zá?í 2005, Komise v. Dánsko (uvedený výše v poznámce pod ?arou ?. 3).

20 – Uvedený výše v poznámce pod ?arou ?. 13.

21–

Ibidem, bod 22.

22 – Rozsudky ze dne 7. zá?í 1999, Gregg (C?216/97, Recueil, s. I?4947, bod 20); ze dne 10. zá?í 2002, Kügler (C?141/00, Recueil, s. I?6833, bod 30), a ze dne 17. února 2005, Linneweber a Akritidis (C?453/02 a C?462/02, Sb. rozh. s. I?1131, bod 24).

23 – Rozsudek uvedený výše v poznámce pod ?arou ?. 3, body 21 a 22.