

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

1. června 2006\*

Ve věci 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,

\* Jednací jazyk: dánština.

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 daně 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, 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 daně z nových motorových vozidel (dále jen „registrační daň“) ve vztahu k základu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

## **Právní rámec**

### *Právní úprava Společenství*

- 3 Článek 11 šesté směrnice, který je obsažen v její hlavě VIII, nazvané „Základ daně“, stanoví:

„A. *V tuzemsku*

1. Základem daně je:

- a) při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby;

[...]

2. Základ daně zahrnuje:

- a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné daně z přidané hodnoty;
- b) doplňkové výdaje, jako jsou provize, náklady na balení, přepravu a pojištění, které účtuje dodavatel zboží nebo poskytovatel služby k tíži kupujícího nebo zákazníka. Členské státy mohou považovat výdaje zahrnuté do samostatné dohody za doplňkové výdaje.

3. Základ daně nezahrnuje:

[...]

- c) částky, které osoba povinná k dani obdržela od svého kupujícího nebo zákazníka na úhradu výdajů zaplacených jménem a na účet kupujícího nebo zákazníka

a které zanesla do svého účetnictví jako průběžné položky. Osoba povinná k dani musí prokázat skutečnou výši těchto výdajů a nesmí si odpočíst žádnou daň, která byla z těchto plnění vyměřena.“

### *Vnitrostátní právo*

- 4 Registrační daň byla zavedena zákonem o povinnosti registrace motorových vozidel (lov om registreringspligt af motorkøretøjer), v jeho znění vyplývajícím z kodifikační vyhlášky č. 977 ze dne 2. prosince 2002 (dále jen „zákon o registrační dani“).
  
- 5 Podle článku 1 uvedeného zákona se registrační daň vztahuje na „motorová vozidla, která musí být registrována na základě silničního zákoníku“. Je splatná při nahlášení vozidla k registraci. Povolení používat motorové vozidlo na veřejných komunikacích v Dánsku podléhá zaplacení této daně.
  
- 6 Podle čl. 8 odst. 1 zákona o registrační dani je zdanitelnou hodnotou nového motorového vozidla „jeho běžná cena, včetně daně z přidané hodnoty, ale bez daně stanovené tímto zákonem“. Co se týče ojetých motorových vozidel, zejména těch, které jsou dovezeny jako osobní majetek v rámci stěhování, jakož i opravených motorových vozidel, například v důsledku dopravní nehody, je TVA rovněž zahrnuta do základu registrační daně.

- 7 Podle článku 14 zákona o registrační dani se každý, kdo v rámci podnikání prodává vozidla 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 úvěru, který jej zbavuje povinnosti platit při nahlášení vozidla k registraci uvedenou daň v hotovosti.

### Skutkový základ sporu v původním 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 odpočtů, ze součtu prvních dvou položek.
- 11 Protože se DBI domnívalo, že způsob stanovení daně uvedený v předcházejícím bodě je v rozporu s ustanovením čl. 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) Maje 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 čl. 11 části A odst. 2 písm. a) ve vzájemném spojení s čl. 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 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 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 předběžným otázkám

- 14 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda taková registrační daň, jako je daň dotčená v původním 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 přidanou 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 společenství, 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 předmět třetí otázky položené předkládajícím 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 předkládajícím 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 uvádění cen ukládá prodejším 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, zaplacená prodejcem z důvodu smluvní povinnosti dodat kupujícímu vozidlo, které je zaregistrované na jeho jméno, je namísto mít za to, že vyúčtování této daně kupujícímu odpovídá úhradě výdajů 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 účetnictví prodejce a představuje průběžnou 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 přenesl 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 volně 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 daň, u které je skutečností zakládající povinnost k její úhradě, nikoliv uvedené dodání, ale první registrace vozidla na vnitrostátním území, pod pojem daně, cla, dávky a poplatky ve smyslu čl. 11 části A odst. 2 písm. a) šesté směrnice. Taková daň odpovídá částce, kterou osoba povinná k dani obdržela od kupujícího vozidla jako úhradu výdajů vynaložených jeho jménem a na jeho účet ve smyslu odst. 3 písm. c) téhož ustanovení.

## **K nákladům řízení**

- 31 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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 (první senát) rozhodl takto:

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 z nových motorových vozidel, kterou zaplatil před dodáním, nespadá tato daň, u které je skutečností zakládající povinnost k její úhradě, nikoliv uvedené dodání, ale první registrace vozidla na vnitrostátním území, pod pojem daně, cla, dávky a poplatky ve smyslu čl. 11 části A 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. Taková daň odpovídá částce, kterou osoba povinná k dani obdržela od kupujícího vozidla jako úhradu výdajů vynaložených jeho jménem a na jeho účet ve smyslu odst. 3 písm. c) téhož ustanovení.

Podpisy.