STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 16. března 2006 [1]

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 dovozům [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 pořadí, ve kterém se obě daně použijí na cenu, vliv na celkovou výši daňové zátěže.

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 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).

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 č. 3, De Danske Bilimportører I (body 38 a 39), a ze dne 11. prosince 1990, Komise v. Dánsko (bod 17).

II – Právní rámec

A – *Právo Společenství*

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

„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."

B – *Vnitrostátní právo*

5. Registrační daň je vybírána na základě zákona o povinnosti registrace motorových

vozidel (Lov om registreringspligt af motorkøretøjer m. v., dále jen „zákon o registrační dani") [5]. Podle článku 1 tohoto zákona zatěžuje tato daň motorová vozidla, která musí být registrována na základě silničního zákoníku. Registrační daň je splatná při nahlášení vozidla k registraci. Pokud nejsou motorová vozidla registrována (a tudíž pokud není zaplacena daň), nemohou jezdit na veřejných komunikacích.

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. Běžná cena se určuje na základě seznamů cen dovozců, ke kterým se přidává marže prodejce. Hodnota ojetých motorových vozidel a zejména těch, která jsou dovezena jako osobní majetek v rámci stěhování, se určuje v souladu s článkem 10 zákona o registrační dani. K tomu se používá běžná cena vozidla včetně DPH, ale bez registrační daně.

7. Registrační daň je mimoto splatná z motorových vozidel, která jsou – například po dopravní nehodě – opravena a která nejsou nadále z daňového hlediska totožná s původním vozidlem, ze kterého již byla daň zaplacena. V takovém případě je daň rovněž vyměřena na základě tržní hodnoty vozidla, včetně DPH.

8. Podle článku 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 prodejců různých výrobků podléhajících spotřební dani nejsou nicméně prodejci motorových vozidel povinni se zaregistrovat. 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

5 — K registračním daním v Dánsku a jiných členských státech viz obecně 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.).

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 odpočtů 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 článkem 234 ES Soudnímu dvoru následujících pět předběžných otázek:

„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 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 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?"

IV – Právní posouzení

14. Těžiště žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je tvořeno první otázkou, která se týká výkladu ustanovení článku 11 části A šesté směrnice ohledně základu daně, pokud jde o zahrnutí nebo vyloučení takové daně, 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 daně. 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, proti-

plnění, tedy obecně zaplacená cena, představuje základ daně při dodání v tuzemsku. Odstavce 2 a 3 upřesňují částky, které jsou (odstavec 2) nebo nejsou zahrnuty (odstavec 3) v základu daně. Tato ustanovení musí být v důsledku toho zkoumána přednostně [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 daně zahrnuty zvláště daně a poplatky. Toto ustanovení na první pohled překvapí. Vede totiž k tomu, že daň nebo poplatek samy podléhají DPH, ačkoliv zaplacení daně samo o sobě nevytváří přidanou 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 daně 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 svůj účet*. Pokud tomu tak je, pak protiplnění, které je určující pro základ daně, zahrnuje částku dotčené daně. Tak náleží spotřební daně 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 zaplaceny tím, kdo zboží uvádí do volného oběhu.

19. Naproti tomu daně netvoří část základu daně, pokud představují pouze průběžné položky ve smyslu čl. 11 části A odst. 3 písm. c) šesté směrnice. Velmi široké znění ustanovení zahrnuje všechny typy „částek", a tedy rovněž daně. Pokud osoba povinná k DPH totiž zaplatí daň *jménem a na účet kupujícího* a pokud je dotčená částka zanesena v jeho účetnictví v průběžných polož-

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 č. 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 (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179) naposledy změněná směrnicí Rady 2004/106/ES ze dne 16. listopadu 2004 (Úř. věst. L 359, s. 30).

kách, daň není zahrnuta v plnění osoby povinné k dani [9]. V důsledku toho kupující tím, že uhradí předem zaplacenou daň, neodměňuje osobu povinnou k dani za poskytnutou službu. V takovém případě je to ve skutečnosti kupující, který sám platí daň; osoba povinná k dani se účastní pouze jako mezistupeň při provedení platby.

20. Naproti tomu okamžik, kdy má být daň zaplacena, není sám o sobě určujícím kritériem. Zajisté, daň zaplacená po dodání není dále obecně považována za součást základu daně. Nicméně ne všechny daně zaplacené před dodáním [10] se musí zahrnout do základu daně. Pokud totiž daň náleží do průběžných položek ve smyslu čl. 11 části A odst. 3 písm. c) šesté směrnice, není zahrnuta do základu daně, i když ji dodavatel zaplatil před dodáním.

21. Účastníci řízení se víceméně shodují na abstraktním výkladu článku 11 části A šesté směrnice. Naproti tomu je sporné, jak konkrétně posoudit daň mající povahu dánské registrační daně.

9 — Viz stanovisko generálního advokáta Gulmanna 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).

B – *Ke kvalifikaci dánské registrační daně*

1. Stanoviska účastníků řízení

22. Dánská a nizozemská vláda, jakož i Komise mají za to, že základ DPH nezahrnuje registrační daň, protože ta se neváže na dodání, ale na registraci [11]. Dotyčné vlády považují daň za průběžnou položku. Prodejce přihlašuje vozidlo pro zákazníka, jehož jménem je ostatně registrace provedena.

23. Podle názoru DBI je naproti tomu registrační daň daní zatěžující zboží, jež má být zahrnuta do základu daně. Použitím registrační daně se nezdaňuje používání vozidla na silnicích, nýbrž vozidlo samé. Prakticky není možné používat motorové vozidlo bez registrace.

24. DBI považuje registrační daň za složku ceny. Podle něj registrace a nákup nepředstavují odlišné úkony, kupováno je naopak vozidlo, které je již zaregistrováno. Registrační daň je splatná před plněním vedoucím

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).

ke vzniku DPH – dodáním vozidla. Z rozsudků Weigel a Lindfors není možné dovodit závěry použitelné pro tento problém, jelikož se uvedené věci týkaly výkladu směrnice Rady 83/183.

25. DBI uplatňuje, že prodejce, který nahlašuje vozidlo k registraci, neplatí daň na účet třetí osoby, nýbrž je sám osobou povinnou k dani.

2. Stanovisko

26. S výhradou některých výjimek nebylo zdanění motorových vozidel harmonizováno. Členské státy tedy mohou volně vykonávat svou daňovou pravomoc v této oblasti za podmínky dodržování práva Společenství [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 posuzovaná 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.

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 č. 3, bod 74).

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

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 dovodil z toho různé právní důsledky.

31. V rozsudku De Danske Bilimportører I z toho dovodil, 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. Tvrzení 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 orgánům 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.

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

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

16 — Úř. věst. L 105, s. 64.

17 — Rozsudek ze dne 16. června 2005, Komise v. Dánsko (uvedený výše v poznámce pod čarou č. 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 spočívají na různých skutečnostech, které vedou k jejich vzniku. Tato prohlášení se vážou na zvláštní okolnosti uvedené věci, které se od projednávané věci liší skutečností, že tyto dvě daně jsou spojeny mechanismem započtení. Belgická doplňková registrační daň ve skutečnosti slouží ke kompenzaci nižšího výnosu DPH vyplývajícího z opravy základu daně v souladu s právem Společenství.

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].

19 — Viz v tomto případě rozsudek ze dne 5. září 2005, Komise v. Dánsko (uvedený výše v poznámce pod čarou č. 3).

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 neoddělitelná 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 občanského 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 účetnictví 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 daně.

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 věcí 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, požado-

20 — Uvedený výše v poznámce pod čarou č. 13.

21 — Ibidem, bod 22.

vané 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 odpočtem příslušné DPH. Vnitrostátnímu zákonodárci je ostatně dovoleno, aby použil

22 — Rozsudky ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, Recueil, s. I-4947, bod 20); ze dne 10. září 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 čarou č. 3, body 21 a 22.

registrační daň na čistou cenu (bez DPH). Použití čisté ceny z titulu základu registrační daně totiž může nastat nezávisle na tom, zda je registrační daň obsažena v základu DPH či nikoliv. Nelze tedy činit 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 odpověď na předběžné 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 průběžných položek a kterou následně fakturuje zákazníkovi společně s cenou vozidla, není daní, která je zahrnuta do základu DPH v souladu s čl. 11 částí 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, nýbrž částkou, která se nezahrnuje do základu daně ve smyslu čl. 11 části A odst. 3 písm. c) uvedené směrnice."