OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 16 marca 2006 r. [1] — Język oryginału: niemiecki.

I — Wprowadzenie

1. W niniejszym postępowaniu Østre Landsret (Dania) wystąpił do Trybunału o dokonanie wykładni art. 11 część A szóstej dyrektywy VAT [2] (zwanej dalej „szóstą dyrektywą") w kontekście relacji między podatkiem VAT a opłatą za rejestrację pojazdów samochodowych.

2. Jest to już drugi wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony w związku z tym samym postępowaniem głównym. W wyroku w sprawie De Danske Bilimportører I [3] Trybunał orzekł już, że opłata rejestracyjna nie stanowi opłaty o skutku równoważnym cłu w rozumieniu art. 25 WE, bowiem nie jest ona pobierana w związku z przywozem, lecz w związku z rejestracją, oraz że nie jest ona objęta zakresem stosowania art. 28 WE. Nie ma tutaj zastosowania również zakaz nakładania dyskryminujących podatków wewnętrznych na przywiezione towary, określony w art. 90 WE, z uwagi na brak duńskiej produkcji pojazdów samochodowych, która konkurowałaby z przywozem [4].

3. Niniejsze postępowanie dotyczy pytania, czy w przypadku dostawy pojazdu samochodowego opłata rejestracyjna powinna zostać wliczona do podstawy opodatkowania podatkiem VAT. Duńskie organy podatkowe obecnie najpierw nakładają podatek VAT od ceny zakupu pojazdu podlegającego zarejestrowaniu, a następnie pobierają od łącznej kwoty opłatę rejestracyjną. Natomiast zdaniem skarżącego w postępowaniu głównym opłata rejestracyjna powinna zostać wliczona do podstawy opodatkowania podatkiem VAT. Ponieważ wysokość opłaty rejestracyjnej ma charakter progresywny, kolejność, w jakiej obie daniny są stosowane do ceny, wpływa na łączną kwotę obciążenia.

2 — Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1).

3 — Wyrok z dnia 17 czerwca 2003 r. w sprawie C-383/01, Rec. str. I-6065, pkt 32, 34, 35 i 42. Ponadto duńskie uregulowania dotyczące opłaty za rejestrację pojazdów samochodowych były już przedmiotem wyroków z dnia 11 grudnia 1990 r. w sprawie C-47/88 Komisja przeciwko Danii, Rec. str. I-4509, z dnia 16 czerwca 2005 r. w sprawie C-138/04 Komisja przeciwko Danii, niepublikowany w Zbiorze, lecz dostępny na stronie internetowej Trybunału w języku duńskim i francuskim (www.curia.eu.int) i z dnia 15 września 2005 r. w sprawie C-464/02 Komisja przeciwko Danii, Zb.Orz. str. I-7929.

4 — Wyrok w sprawie De Danske Bilimportører I, przywołany w przypisie 3, pkt 38 i 39, i wyrok w sprawie C-47/88 Komisja przeciwko Danii, przywołany w przypisie 3, pkt 17.

II — Ramy prawne

A — *Prawo wspólnotowe*

4. Podstawa opodatkowania obrotów krajowych została określona w art. 11 część A szóstej dyrektywy, który ma następujące brzmienie:

„1. Podstawą opodatkowania jest:

a) w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione w lit. b), c) i d) poniżej wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw;

[...].

2. Do podstawy opodatkowania wlicza się:

a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego podatku od wartości dodanej;

b) wydatki nadzwyczajne, takie jak prowizja, koszty pakowania, transportu i ubezpieczenia naliczane nabywcy lub klientowi przez dostawcę. Wydatki objęte odrębną umową mogą być uważane przez państwa członkowskie za wydatki nadzwyczajne.

3. Podstawa opodatkowania nie obejmuje:

[...]

c) kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub klienta jako zwrot wydatków, wypłaconych na nazwisko [poniesionych w imieniu] i na rachunek tego ostatniego, i które są wpisane w jego księgowości na rachunkach przejściowych. Podatnik musi przedstawić dowód na rzeczywistą kwotę tych wydatków i nie może odliczyć żadnego podatku, który w danym przypadku mógłby być naliczony od tych transakcji".

B — *Prawo krajowe*

5. Opłata rejestracyjna jest pobierana na podstawie lov om registreringspligt af

motorkøretøjer m. v. (ustawy o obowiązku rejestracji pojazdów samochodowych i innych — zwanej dalej „ustawą o opłacie rejestracyjnej") [5]. Zgodnie z § 1 tej ustawy opłata pobierana jest od pojazdów samochodowych, które zgodnie z kodeksem drogowym podlegają obowiązkowi rejestracji. Opłata rejestracyjna podlega zapłacie w chwili zgłoszenia pojazdu samochodowego do rejestracji. Bez rejestracji (a tym samym bez uiszczenia opłaty) pojazdy samochodowe nie są dopuszczone do ruchu na drogach publicznych.

6. Zgodnie z § 8 ust. 1 ustawy o opłacie rejestracyjnej wartością nowego pojazdu samochodowego, od której pobierana jest opłata, jest jego zwykła cena wraz z podatkiem VAT, lecz bez opłat przewidzianych w tej ustawie. Zwykła cena jest ustalana na podstawie cenników importerów z uwzględnieniem zysku sprzedawców. Wartość pojazdów używanych, w tym pojazdów przywiezionych w związku ze zmianą miejsca zamieszkania, podlega oszacowaniu na podstawie § 10 ustawy o opłacie rejestracyjnej. Stosowana jest tutaj zwykła cena pojazdu wraz z podatkiem VAT, lecz bez opłaty rejestracyjnej.

5 — Zobacz w przedmiocie opłat rejestracyjnych w Danii i w innych państwach członkowskich opinię rzecznika generalnego F.G. Jacobsa z dnia 27 lutego 2003 r. w sprawie C-383/01 (De Danske Bilimportorer I, Rec. str. I-6065, pkt 10 i nast.).

7. Ponadto opłata rejestracyjna podlega zapłacie od pojazdów samochodowych, które — na przykład po wypadku drogowym — zostały odbudowane i w związku z tym pod względem podatkowym nie są tożsame z poprzednim pojazdem, od którego uiszczono opłatę. Również w tym przypadku opłata obliczana jest na podstawie wartości rynkowej pojazdu wraz z podatkiem VAT.

8. Zgodnie z § 14 ustawy o opłacie rejestracyjnej podmioty zajmujące się zawodowo sprzedażą pojazdów samochodowych podlegających obowiązkowi rejestracji mogą zarejestrować się w organach celnych i podatkowych. W przeciwieństwie jednak do sprzedawców innych towarów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym nie są oni zobowiązani do dokonania rejestracji. Osoby fizyczne mogą zatem samodzielnie wystąpić o dokonanie rejestracji. Zarejestrowani sprzedawcy korzystają jedynie z ułatwienia polegającego na tym, że opłata rejestracyjna związana ze zgłoszeniem pojazdu nie musi być uiszczona w gotówce, lecz może zostać dokonana przy wykorzystaniu przelewu bankowego.

III — Stan faktyczny, postępowanie i pytania prejudycjalne

9. De Danske Bilimportører, skarżący w postępowaniu głównym (zwany dalej „DBI"), jest stowarzyszeniem duńskich importerów pojazdów samochodowych.

W dniu 14 stycznia 1999 r. nabył on nowy pojazd samochodowy, który miał zostać oddany do dyspozycji dyrektora stowarzyszenia. Jak ma to zwyczajowo miejsce w przypadku nabycia od importera lub jego przedstawiciela, sprzedawca wystąpił w imieniu nabywcy o dokonanie rejestracji pojazdu i uzyskał tablice rejestracyjne. Następnie dostarczył on zarejestrowany pojazd nabywcy.

10. Sprzedawca wystawił na rzecz DBI fakturę dotyczącą rzeczonego pojazdu, w której wykazał cenę całkowitą, opłatę rejestracyjną (297 456 DKK) oraz podatek VAT w wysokości 498 596 DKK, co odpowiadało zwykłej cenie. Na rzeczoną cenę składały się następujące pozycje:

1. cena końcowa sprzedawcy za pojazd bez podatku VAT i opłat,

2. podatek VAT w wysokości 25% ceny wymienionej w pkt 1,

3. opłata rejestracyjna od sumy pozycji 1. i 2. z określonymi odliczeniami i dostosowaniami.

11. Natomiast zdaniem DBI cena całkowita powinna zostać obliczona w następujący sposób:

1. cena końcowa sprzedawcy

2. opłata rejestracyjna

3. podatek VAT od pozycji 1. i 2.

12. Zaproponowany przez DBI sposób obliczenia prowadzi do obciążenia (daninami), które byłoby niższe o 14 899 DKK. Różnica wynika z faktu, iż opłata rejestracyjna jest progresywna.

13. Østre Landsret postanowieniem z dnia 11 lutego 2005 r. przedstawił Trybunałowi zgodnie z art. 234 WE pięć następujących pytań z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

„1) Czy wykładni art. 11 część A ust. 2 lit. a) w związku z art. 11 część A ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy [...] należy dokonywać w ten sposób, że opłata rejestracyjna dotycząca pojazdów samochodowych (samochodów osobowych)

mieści się w podstawie wymiaru podatku VAT w przypadku umowy sprzedaży przewidującej dostawę nowego pojazdu przeznaczonego do przewozu osób, gdy zgodnie z tą umową i ze sposobem używania, do jakiego przeznaczył go nabywca, pojazd ten został dostarczony nabywcy przez sprzedawcę już zarejestrowany, za całkowitą cenę obejmującą zarówno cenę zapłaconą sprzedawcy, jak i opłatę [rejestracyjną]?

2) Czy państwo członkowskie może zorganizować swój system podatkowy w ten sposób, że opłata rejestracyjna jest uważana za wydatek ponoszony przez sprzedawcę na rachunek ostatecznego nabywcy, co oznacza, że zobowiązanym do uiszczenia opłaty jest ostateczny nabywca?

3) Czy dla pytań pierwszego i drugiego ma znaczenie okoliczność, że samochód osobowy może zostać zakupiony i dostarczony bez uiszczenia opłaty rejestracyjnej, co ma miejsce, w sytuacji gdy nabywca nie ma zamiaru używać pojazdu do przewozu osób lub towarów na obszarze, na którym mają zastosowanie przepisy kodeksu drogowego?

4) Czy ma znaczenie okoliczność, że pojazdy używane są sprowadzane, w szczególności jako mienie osobiste, w znacznej mierze przez ostatecznych użytkowników, którzy sami uiszczają opłatę rejestracyjną bez pośrednictwa sprzedawcy?

5) Czy ma znaczenie kwestia, że zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania z tytułu opłaty rejestracyjnej zachodzi lub opłata ta staje się wymagalna — w danym przypadku jako wydatek na rachunek innej osoby — jeszcze przed wystąpieniem zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania z tytułu podatku VAT lub przed jego wymagalnością?".

IV — Analiza prawna

14. Centralny punkt wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym stanowi pytanie pierwsze dotyczące wykładni przepisów art. 11 część A szóstej dyrektywy w odniesieniu do wliczenia do podstawy opodatkowania lub wyłączenia z podstawy opodatkowania opłaty takiej jak duńska opłata za rejestrację pojazdów samochodowych. Pytania od drugiego do piątego dotyczą raczej kwestii ubocznych, które mogą mieć znaczenie przy ocenie oznaczonej opłaty. W związku z tym pytania te powinny zostać rozpatrzone łącznie.

A — *Uwagi wstępne w przedmiocie wykładni art. 11 część A szóstej dyrektywy*

15. Zgodnie z podstawową zasadą określoną w art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej

dyrektywy podstawą opodatkowania w odniesieniu do dostawy krajowej jest wartość otrzymanego świadczenia wzajemnego, czyli zasadniczo zapłacona cena. W ust. 2 i 3 wskazano, jakie kwoty wlicza się do podstawy opodatkowania (ust. 2) oraz jakich kwot podstawa opodatkowania nie obejmuje (ust. 3). Należy zatem zbadać przede wszystkim te przepisy [6]. Jednakże istotne znaczenie dla wykładni ust. 2 i 3 ma zasada podstawowa określona w ust. 1.

16. Zgodnie z art. 11 część A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy do podstawy opodatkowania wlicza się w szczególności podatki i opłaty. Regulacja ta jest zaskakująca, prowadzi ona bowiem do tego, że opłata lub podatek będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT, mimo że zapłata podatku jako taka nie wiąże się z powstaniem dodatkowej wartości.

17. Przepis ten staje się zrozumiały, jeśli dokona się jego wykładni w świetle art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy oraz zastosuje jedynie do opłat, które są związane z dostawą towaru w tak ścisły sposób, iż stały się integralnym elementem wartości tego świadczenia. Świadczenie wzajemne, które stanowi ogólną miarę dla opodatkowania, musi odnosić się do dostawy towaru oraz do opłaty lub podatku zawartego w wartości tego towaru. Z orzecznictwa wynika w szczególności, że do podstawy opodatkowania wlicza się jako świadczenie wzajemne to, co pozostaje w bezpośrednim związku ze świadczeniem [7].

18. Dla wliczenia opłaty do wartości dostarczonego towaru rozstrzygające jest to, czy wykonujący świadczenie uiścił opłatę *we własnym imieniu i na własny rachunek*. Jeśli tak, to wówczas świadczenie wzajemne, kluczowe dla określenia podstawy opodatkowania, obejmuje kwotę takiej opłaty. Toteż na przykład podatek akcyzowy od oleju mineralnego, alkoholu i napojów alkoholowych oraz wyrobów tytoniowych, dla których dyrektywa nr 92/12/EWG [8] ustanawia wspólny system, wliczany jest do podstawy opodatkowania podatkiem VAT. Podatki te bowiem powinny co do zasady podlegać zapłacie przez tego, kto wprowadza towary do swobodnego obrotu.

19. Natomiast do podstawy opodatkowania nie są wliczane opłaty, jeśli zgodnie z art. 11 część A ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy są one wpisane na rachunkach przejściowych. Szerokie brzmienie tego przepisu obejmuje „kwoty" każdego rodzaju, czyli również opłaty. Jeśli podatnik podatku VAT uiszcza opłatę w *imieniu i na rachunek odbiorcy*, a odpowiednia kwota w księgowości tego podatnika ujmowana jest na rachunkach przejściowych, to opłata ta nie stanowi

6 — Wyrok z dnia 27 marca 1990 r. w sprawie C-126/88, Boots Company, Rec. str. I-1235, pkt 15 i 16, i z dnia 3 lipca 2001 r. w sprawie C-380/99 Bertelsmann, Rec. str. I-5163, pkt 15.

7 — Wyroki z dnia 23 listopada 1988 r. w sprawie 230/87 Naturally Yours Cosmetics, Rec. str. 6365, pkt 11, i z dnia 2 czerwca 1994 r. w sprawie C-33/93 Empire Stores, Rec. str. I-2329, pkt 12, oraz w sprawie Bertelsmann, przywołany w przypisie 6, pkt 17.

8 — Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, str. 1), zmieniona ostatnio dyrektywą Rady 2004/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r. (Dz.U. L 359, str. 30).

elementu świadczenia podatnika. W konsekwencji odbiorca, dokonując zwrotu opłaty, nie odwzajemnia żadnego świadczenia podatnika [9]. W tym przypadku to odbiorca w rzeczywistości uiszcza opłatę. Podatnik uczestniczy w tej operacji jedynie w celu zrealizowania płatności.

20. Natomiast termin, w którym należy uiścić opłatę, nie stanowi sam w sobie rozstrzygającego kryterium. Wprawdzie opłaty uiszczonej po dokonaniu dostawy nie można co do zasady uznać za część podstawy opodatkowania, to jednak nie każda opłata, która zostanie uiszczona przed dokonaniem dostawy [10], podlega wliczeniu do podstawy opodatkowania. Jeśli bowiem rzeczoną opłatę należy zakwalifikować jako wpisaną na rachunkach przejściowych w rozumieniu art. 11 część A ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy, to nie podlega ona wliczeniu do podstawy opodatkowania, nawet gdy dostawca uiścił ją przed dokonaniem dostawy.

21. Strony są mniej więcej zgodne co do wykładni abstrakcyjnej art. 11 część A szóstej dyrektywy. Sporne jest natomiast to, jak należy konkretnie ocenić opłatę mającą cechy duńskiej opłaty rejestracyjnej.

9 — Zobacz opinię rzecznika generalnego C. Gulmanna z dnia 3 marca 1993 r. w sprawie C-18/92 Bally, Rec. str. I-2871, pkt 15.

10 — Za moment dokonania dostawy należy uznać rzeczywiste przekazanie pojazdu, a nie moment zawarcia umowy, bowiem wspólnotowe pojęcie dostawy zakłada przeniesienie faktycznego prawa do rozporządzania (zobacz wyroki z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. str. I-285, pkt 7 i 8, i z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 Auto Lease Holland, Rec. str. I-1317, pkt 32).

B — *W przedmiocie kwalifikacji duńskiej opłaty rejestracyjnej*

1. Stanowiska stron

22. Zdaniem rządów duńskiego i niderlandzkiego oraz Komisji podstawa opodatkowania podatkiem VAT nie obejmuje opłaty rejestracyjnej, bowiem nie jest ona związana z dostawą, lecz z rejestracją [11]. Wspomniane rządy uważają rzeczoną opłatę za kwotę wpisywaną na rachunkach przejściowych. Sprzedawca zgłasza do rejestracji pojazd klienta, w imieniu którego rejestracja jest dokonywana.

23. Natomiast zdaniem DBI opłata rejestracyjna jest podatkiem od towaru, który należy wliczyć do podstawy opodatkowania. Poprzez opłatę rejestracyjną opodatkowany zostaje sam pojazd, a nie jego używanie w ruchu drogowym. Bez rejestracji nie istnieje praktycznie żadna możliwość używania pojazdu samochodowego.

24. Opłatę rejestracyjną należy według DBI uznać za składnik ceny. Rejestracja i nabycie nie stanowią odrębnych czynności, przeciwnie nabycie dotyczy już zarejestrowanego pojazdu. Opłata rejestracyjna podlega zapła-

11 — Strony wskazują w tym kontekście na wyroki z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-387/01 Weigel, Rec. str. I-4981, pkt 47, i z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-365/02 Lindfors, Zb.Orz. str. I-7183, pkt 26.

cie przed dokonaniem czynności wiążącej się z powstaniem obowiązku zapłaty podatku VAT, czyli przed dokonaniem dostawy pojazdu. Wyroki w sprawach Weigel i Lindfors nie pozwalają na wyciągnięcie wniosków w odniesieniu do niniejszej sprawy, bowiem postępowania te dotyczyły wykładni dyrektywy 83/183

25. Sprzedawca, który zgłasza pojazdy do rejestracji, nie uiszcza opłaty w imieniu innego podmiotu, lecz sam jest tu podatnikiem.

2. Ocena

26. Opodatkowanie pojazdów samochodowych — z zastrzeżeniem pewnych wyjątków — nie zostało zharmonizowane. Państwom członkowskim przysługuje zatem swobodne uznanie w zakresie wykonywania władztwa podatkowego w tej dziedzinie, o ile przestrzegają przy tym prawa wspólnotowego [12].

27. Również szósta dyrektywa nie określa wymogów, jakimi państwa członkowskie powinny kierować się, ustanawiając inne opłaty pobierane w związku z dostawą lub rejestracją pojazdów samochodowych, o ile nie mają one charakteru podatku obrotowego i nie są związane z formalnościami przy przekraczaniu granicy w ruchu między państwami członkowskimi (art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy) [13]. Z szóstej dyrektywy mogą jednak wynikać różne skutki prawne w zakresie traktowania opłat krajowych tego rodzaju pod względem ich opodatkowania podatkiem VAT, w zależności od sposobu ukształtowania takich opłat.

28. Z tego powodu nie jest możliwe przedstawienie ogólnego stanowiska dotyczącego traktowania krajowych opłat od pojazdów samochodowych pod względem ich opodatkowania podatkiem VAT. Każda krajowa opłata powinna podlegać ocenie w poszczególnych przypadkach z uwzględnieniem jej cech charakterystycznych.

29. Jak trafnie wskazał rząd duński, dokonanie wykładni prawa krajowego nie jest zadaniem Trybunału. Jednakże Trybunał może dokonać wykładni szóstej dyrektywy, uwzględniając przy tym cechy charakterystyczne uregulowania krajowego, które przedstawił mu sąd krajowy.

12 — Wyroki z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-451/99 Cura Anlagen, Rec. str. I-3193, pkt 40, i w sprawie C-464/02 Komisja przeciwko Danii, przywołany w przypisie 3, pkt 74.

13 — Wyrok z dnia 13 lipca 1989 r. w sprawach połączonych 93/88 i 94/88 Wisselink i in., Rec. str. 2671, pkt 13.

30. Zasadnicze znaczenie ma tutaj przede wszystkim to, że sporna opłata jest pobierana w związku z rejestracją pojazdu samochodowego. Trybunał wielokrotnie potwierdził jej zakwalifikowanie jako opłaty rejestracyjnej i wskazał na różne skutki prawne z tym związane.

31. W wyroku w sprawie De Danske Bilimportører I wywiódł on z powyższego, że nie jest to opłata przywozowa, lecz opłata wewnętrzna [14]. W wyroku w sprawie Komisja przeciwko Danii (C-138/04) [15] odniósł on ustalenia dokonane w wyrokach w sprawach Weigel i Lindfors do duńskiej opłaty rejestracyjnej. Zgodnie z nimi opłata ta nie podlega zakresowi art. 1 dyrektywy 83/183/EWG z dnia 28 marca 1983 r. w sprawie zwolnień od podatku stosowanych do przywozu na stałe z państw członkowskich majątku prywatnego osób fizycznych [16]. W tym kontekście Trybunał wskazał również na art. 1 ust. 2 dyrektywy 88/183, zgodnie z którym opłaty związane z korzystaniem z takiego majątku na terenie danego kraju nie są objęte przepisami tej dyrektywy [17].

32. Nie można zatem zgodzić się z tezą DBI, iż opłata rejestracyjna w rzeczywistości jest związana z dostawą pojazdu samochodowego, a nie z jego używaniem. Na faktyczną kwalifikację opłaty nie ma wpływu to, że przyjęte przez Trybunał ustalenia zostały dokonane w innym kontekście prawnym. Ponadto jeśli rzeczona teza, zgodnie z którą opłata rejestracyjna jest w rzeczywistości związana z produktem, byłaby trafna, to Trybunał musiałby w wyroku sprawie De Danske Bilimportører I dokonać jej oceny w świetle art. 25 WE, a nie w świetle art. 90 WE. Jako opłata związana z produktem utrudniałaby ona bowiem przywóz.

33. Wprawdzie w praktyce rzadko może zdarzyć się, by dostawa nowego pojazdu oraz jego rejestracja nie były powiązane, bowiem sprzedawca wyręcza klienta w zakresie zgłoszenia pojazdu w organie właściwym w sprawach rejestracji, to jednak pod względem prawnym dostawa i rejestracja stanowią dwie odrębne czynności [18].

34. Po pierwsze, możliwe jest nabycie niezarejestrowanego pojazdu samochodowego od duńskiego sprzedawcy. Nie istnieje bowiem obowiązek ustawowy przewidujący, że sprzedawca może sprzedawać jedynie zarejestrowane pojazdy, od których uiszczono podatek. Z tego też powodu sprzedawcy samochodów nie muszą być zarejestrowani przez organy podatkowe.

14 — Przywołany w przypisie 3, pkt 34.

15 — Przywołany w przypisie 3, pkt 13 i 14.

16 — Dz.U. Ł 105, str. 64.

17 — Wyrok w sprawie C-138/04 Komisja przeciwko Danii, przywołany w przypisie 3, pkt 15.

18 — Ustalenia dokonane przez Trybunał w wyroku z dnia 4 lutego 1988 r. w sprawie 391/85 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. 579, pkt 25 i 26, nie mogą być traktowane jako dowód na to, że podatek VAT i podatek rejestracyjny należy postrzegać jako stanowiące jedność, nawet gdy pod względem formalnym oparte są one na odmiennych zdarzeniach podatkowych. Stanowisko to odnosi się do szczególnych okoliczności faktycznych owego przypadku, które tym różnią się od niniejszego przypadku, że oba podatki były powiązane ze sobą w wyniku mechanizmu polegającego na możliwości odliczenia. Dodatkowy belgijski podatek rejestracyjny służył temu, by wyrównać brak wpływów z podatku VAT, który wynikał ze zgodnej z prawem wspólnotowym korekty podstawy opodatkowania.

35. Sprzedawca dostarcza niezarejestrowany pojazd na przykład w tych nielicznych przypadkach, gdy klient chce sam dokonać rejestracji lub gdy rejestracja nie jest wymagana, bowiem pojazd nie będzie używany na drogach publicznych. I tak rejestracja nie jest wymagana, gdy pojazd będzie używany wyłącznie na terenie zakładu lub wystawiany w muzeum. Rejestracja nie jest wymagana w Danii również w przypadku, gdy klient ma zamiar dokonać wywozu pojazdu z Danii w celu używania go w miejscu zamieszkania znajdującym się w innym państwie członkowskim.

36. Po drugie, w oznaczonych przypadkach rejestracją objęte są pojazdy samochodowe, które nie zostały dostarczone bezpośrednio przez sprzedawcę duńskiego, a mianowicie, gdy pojazd zostanie przywieziony przez posiadacza, na przykład jako składnik majątku w związku ze zmianą miejsca zamieszkania, lub gdy odbudowany pojazd ponownie ma być używany w ruchu drogowym. Ponadto uiszczenie opłaty rejestracyjnej w Danii będzie konieczne, gdy pojazd zarejestrowany w innym państwie członkowskim będzie używany w Danii przez dłuższy czas przez osobę mającą miejsce zamieszkania w tym państwie [19].

19 — Zobacz w odniesieniu do takiego przypadku wyrok w sprawie C-464/02 Komisja przeciwko Danii, przywołany w przypisie 3.

37. DBI wskazuje, że opłata związana jest z rejestrację jedynie z tego względu, iż umożliwia to skuteczne pobranie opłat. Motywy, jakimi kierował się ustawodawca krajowy w zakresie konkretnego określenia zdarzenia podatkowego, są jednakże nieistotne w odniesieniu do traktowania opłaty pod względem opodatkowania podatkiem VAT.

38. Nawet jeśli rejestracja nie jest nierozerwalnie związana z dostawą, to nie można wykluczyć tego, że stanowi ona część świadczenia sprzedawcy. Przemawia za tym szereg okoliczności faktycznych, wskazanych przez DBI. I tak ceny pojazdów samochodowych zamieszczane w reklamie zawierają co do zasady opłatę rejestracyjną. Poza tym umowa dotyczy zasadniczo dostawy zarejestrowanego pojazdu.

39. Okoliczności te nie dostarczają jednak wyjaśnienia w zakresie elementu rozstrzygającego dla kwalifikacji tej czynności, a mianowicie, czy sprzedawca uiścił opłatę rejestracyjną we własnym imieniu czy w imieniu i na rachunek klienta.

40. Pod względem prawnym kwestia ta podlega regulacji art. 11 część A ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy, a tym samym wspólnotowemu pojęciu działania w cudzym imieniu

i na cudzy rachunek, a nie odmiennie ukształtowanym w poszczególnych porządkach prawnych uregulowaniom prawa cywilnego dotyczącym przedstawicielstwa i zlecenia.

41. Ponadto ocena tej czynności powinna być dokonana na podstawie kryteriów obiektywnych i nie może być uzależniona jedynie od porozumienia umownego zawartego między sprzedającym i nabywcą. W przeciwnym wypadku to, jakie elementy wliczane są do podstawy opodatkowania, zależałoby do ustaleń stron.

42. Zgodnie z informacjami przedstawionymi przez rząd duński opłata rejestracyjna została ukształtowana w ustawie o opłacie rejestracyjnej w taki sposób, że sprzedawca wprawdzie zgłasza pojazd do rejestracji, lecz rejestracja dokonywana jest w imieniu klienta. Za interpretacją taką przemawia to, że sprzedawca zgłasza pojazd do rejestracji dopiero wówczas, gdy została zawarta umowa sprzedaży z odbiorcą dotycząca konkretnego pojazdu. Ponadto rejestracja jest warunkiem używania pojazdu na drodze publicznej, czym zainteresowany jest tylko sam klient. Wreszcie opłatą rejestracyjną jest w całości obciążany klient i jest ona wykazywana jako odrębna pozycja na fakturze. Jeśli rejestracja jest dokonywana w imieniu klienta, to należy przyjąć, że opłata jest uiszczana w jego imieniu i jest wykazywana w księgowości sprzedawcy na rachunkach przejściowych.

43. Takie ukształtowanie uregulowania dotyczącego opłaty jest w pełni zgodne z szóstą dyrektywą, która w art. 11 część A ust. 3 lit. c) zawiera wyraźną regulację dotyczącą rachunków przejściowych znajdującą zastosowanie również do opłat.

44. Jednak pod względem prawnym dopuszczalne są również inne rodzaje opłat od pojazdów samochodowych, które należy wliczyć do podstawy opodatkowania podatkiem VAT. I tak niderlandzka opłata będąca przedmiotem sporu w sprawie Wisselink i in. [20] była pobierana jako podatek akcyzowy od dostawy i przywozu pojazdów, co Trybunał uznał za dopuszczalne. W związku z tym podatek ten podlegał wliczeniu do podstawy opodatkowania podatkiem VAT [21]. Nie pozwala to jednak na wyciągnięcie wniosków w odniesieniu do traktowania pod względem opodatkowania podatkiem VAT opłaty duńskiej, która jest związana z rejestracją.

45. DBI kwestionuje jednakże to, że sprzedawca zgodnie z duńskim uregulowaniem dotyczącym opłat uiszcza opłatę rejestracyjną w imieniu swojego klienta. Do sądu krajowego należy dokonanie ostatecznej wykładni prawa krajowego i wyjaśnienie tej kwestii.

46. Ponadto zdaniem rządów duńskiego i niderlandzkiego oraz Komisji wliczenie opłaty rejestracyjnej do podstawy opo-

20 — Wyrok w sprawie Wisselink, przywołany w przypisie 13.

21 — Wyrok w sprawie Wisselink, przywołany w przypisie 13, pkt 22.

datkowania podatkiem VAT, którego domaga się skarżący, narusza zasadę neutralności podatku VAT. Dostawa pojazdu, którego rejestracji dokonał wcześniej sprzedawca, byłaby traktowana odmiennie niż dostawa pojazdu, który po dokonaniu dostawy klient zarejestrował samodzielnie.

47. Zasada neutralności podatku VAT w istocie stanowi, że porównywalne obroty powinny być tak samo opodatkowane [22]. Jeśli zostałoby przyjęte stanowisko DBI, to świadczenia te nie byłyby porównywalne, ponieważ w jednym przypadku przedmiotem dostawy byłby pojazd niezarejestrowany, a w innym pojazd zarejestrowany, przy czym rejestracja byłaby traktowana jako integralna część dostawy. Jak już ustalono, rejestracja w rzeczywistości *nie* jest częścią świadczenia sprzedawcy. Jego świadczenie w każdym przypadku polega na dostawie pojazdu samochodowego. Dlatego też odmienne opodatkowanie obrotów tego samego rodzaju w zależności od tego, czy pojazd został zgłoszony do rejestracji przez sprzedawcę przed dostawą czy przez klienta po dokonaniu dostawy, byłoby sprzeczne z zasadą neutralności podatku VAT.

48. Wreszcie rząd duński wskazuje na niebezpieczeństwo dyskryminacji przywożonych pojazdów używanych, w przypadku gdyby opłata rejestracyjna była stosowana przed podatkiem VAT.

49. Z uwagi na brak harmonizacji opłat od rejestracji pojazdów samochodowych państwom członkowskim przysługuje swobodne uznanie w zakresie wyboru wartości, która będzie stanowiła podstawę opodatkowania taką opłatą. Jak jednak stwierdził Trybunał w szczególności w wyroku w sprawie Komisja przeciwko Danii (C-47/88) art. 90 WE zakazuje stosowania w odniesieniu do przywożonych pojazdów używanych jako podstawy opodatkowania wartości mniej korzystnej niż w przypadku pojazdów nabytych na terytorium kraju [23]. Dlatego też byłoby niedopuszczalne, aby opłata rejestracyjna w przypadku przywiezionych pojazdów używanych była obliczana na podstawie wartości aktualnej wraz z zawartym w niej podatkiem VAT, podczas gdy opłata rejestracyjna od pojazdów nabytych na terytorium kraju byłaby obliczana na podstawie ceny niezawierającej podatku VAT.

50. Jednakże dyskryminacji tego rodzaju można uniknąć także poprzez to, że opłata rejestracyjna od przywiezionych pojazdów używanych będzie pobierana od wartości aktualnej bez podatku VAT. Ponadto ustawodawca krajowy może pobierać opłatę rejestracyjną od ceny netto (bez podatku VAT). Uwzględnienie bowiem ceny netto jako podstawy opodatkowania dla opłaty rejestracyjnej może nastąpić niezależnie od

22 — Wyroki z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. str. I-4947, pkt 20, z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. str. I-6833, pkt 30, i z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawach połączonych C-453/02 i C-462/02 Linneweber i Akritidis, Zb.Orz. str. I-1131, pkt 24.

23 — Wyrok w sprawie C-47/88 Komisja przeciwko Danii, przywołany w przypisie 3, pkt 21 i 22.

tego, czy opłata rejestracyjna jest wliczona do podstawy opodatkowania podatkiem VAT. Zakaz stosowania dyskryminujących opłat wewnętrznych w odniesieniu do przywiezionych towarów nie pozwala zatem na wyprowadzenie wniosku w zakresie wykładni zasad dotyczących podstawy opodatkowania podatkiem VAT.

V — Wnioski

51. W związku z powyższym proponuję udzielić następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne Østre Landsret:

Opłata za rejestrację pojazdów samochodowych (samochodów osobowych), którą sprzedawca uiścił w imieniu klienta przed dostawą, którą wykazuje w księgowości na rachunkach przejściowych i którą obciąża następnie klienta wraz z ceną pojazdu, nie stanowi opłaty, która zgodnie z art. 11 część A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku podlega wliczeniu do podstawy opodatkowania podatkiem VAT, lecz kwotę, której zgodnie z art. 11 część A ust. 3 lit. c) dyrektywy nie należy wliczać do podstawy opodatkowania.