# NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
# JULIANE KOKOTT
prednesené 16. marca 2006 [1]

## I — Úvod

1. V tomto konaní žiada Østre Landsret (Dánsko) Súdny dvor o výklad článku 11 A šiestej smernice o DPH [2] (ďalej len „šiesta smernica") k otázke postavenia dane z pridanej hodnoty k dani z evidencie nových motorových vozidiel.

2. Toto je už druhý návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý vychádza z toho istého sporu vo veci samej. V rozsudku De Danske Bilimportører I [3] Súdny dvor už rozhodol, že daň z evidencie nie je poplatkom s rovnakým účinkom ako clo v zmysle článku 25 ES, pretože nie je vyberaný pri dovoze, ale pri zaevidovaní vozidla, a že sa naň nevzťahuje ani článok 28 ES. Ani zákaz diskriminačných vnútroštátnych daní na dovážané výrobky podľa článku 90 ES sa ho netýka z dôvodu, že v Dánsku neexistuje výroba vozidiel, ktorá by konkurovala dovážaným vozidlám. [4]

3. V danom prípade ide teraz o otázku, či je pri dodávke motorového vozidla daň z evidencie súčasťou základu pre výpočet DPH. Dánske daňové orgány v súčasnosti najprv prirátajú DPH k cene vozidla, ktoré sa má zaevidovať, a následne vyberú daň z evidencie z celkovej sumy. Podľa názoru žalobcu vo veci samej sa má daň z evidencie naopak zarátať do základu pre výpočet DPH. Keďže výška dane z evidencie je stanovená progresívne, ovplyvňuje poradie, v ktorom sú tieto obe dane prirátané k cene, celkovú výšku daňového zaťaženia.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, oprava Ú. v. EÚ L 226, s. 23).

3 — Rozsudok zo 17. júna 2003, C-383/01, Zb. s. I-6065, body 32, 34, 35 a 42. Dánska úprava dane z evidencie motorových vozidiel bola okrem toho už predmetom rozsudkov z 11. decembra 1990, Komisia/Dánsko (C-47/88, Zb. s. I-4509), zo 16. júna 2005, Komisia/Dánsko (C-138/04, neuverejnený v Zbierke), a z 15. septembra 2005, Komisia/Dánsko (C-464/02, Zb. s. I-7929).

4 — Rozsudky De Danske Bilimportører I, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, body 38 a 39, a Komisia/Dánsko, C-47/88, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 17.

## II — Právny rámec

A — *Právna úprava Spoločenstva*

4. Základ dane pre plnenia na území štátu je upravený v článku 11 A šiestej smernice, ktorý znie takto (výňatky):

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

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

...

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

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

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

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

...

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

B — *Vnútroštátne právo*

5. Daň z evidencie bola zavedená zákonom o povinnosti evidencie motorových vozidiel

(lov om registreringspligt af motorkøretøjer) v jeho znení vyplývajúcom z kodifikačnej vyhlášky č. 977 z 2. decembra 2002 (ďalej len „zákon o dani z evidencie"). [5] Podľa § 1 tohto zákona sa daň z evidencie vzťahuje na motorové vozidlá, ktoré musia byť evidované podľa zákona o premávke na pozemných komunikáciách. Je splatná pri pristavení vozidla na zaevidovanie. Používanie vozidla na verejných pozemných komunikáciách v Dánsku je podmienené evidenciou a zaplatením tejto dane.

6. Podľa § 8 ods. 1 zákona o dani z evidencie je zdaniteľnou hodnotou nového motorového vozidla jeho aktuálna cena vrátane dane z pridanej hodnoty, ale bez dane stanovenej týmto zákonom. Aktuálna cena sa vypočíta na základe cenníkov dovozcov s prirátaním zisku predajcu. Hodnota ojazdeného vozidla, aj takého, ktoré je dovezené ako osobný majetok v rámci sťahovania, sa podľa § 10 zákona o dani z evidencie stanoví odhadom. Pri tom sa používa aktuálna cena vozidla s DPH, ale bez dane z evidencie.

7. Ďalej sa daň z evidencie platí z motorových vozidiel, ktoré boli dané opäť do prevádzky, napríklad po dopravnej nehode a z daňového hľadiska nie sú totožné s predchádzajúcim vozidlom, z ktorého bola daň zaplatená. Daň z evidencie sa pritom vypočíta tiež z trhovej hodnoty s prirátaním DPH.

8. Podľa § 14 zákona o dani z evidencie sa každý, kto v rámci podnikateľskej činnosti predáva vozidlá podliehajúce tejto dani, môže nechať zaregistrovať na daňových a colných orgánoch. Na rozdiel od registrácie predajcov iných výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani je taká registrácia pre predajcov vozidiel nepovinná. Preto môžu aj súkromné osoby požiadať o evidenciu. Registrovaný predajca má len tú výhodu, že nemusí zaplatiť daň z evidencie v hotovosti pri pristavení vozidla na zaevidovanie, ale ju môžu uhradiť aj prostredníctvom bankového inkasa.

## III — Skutkové okolnosti, konanie a prejudiciálne otázky

9. De Danske Bilimportører, žalobca v konaní vo veci samej (ďalej len „DBI"), je profesijným združením dovozcov osobných automobilov do Dánska. DBI kúpilo

5 — O dani z evidencii v Dánsku a iných členských štátoch vo všeobecnosti pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs 27. februára 2003 vo veci De Danske Bilimportører I, C-383/01(rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 3), bod 10 a nasl.

14. januára 1999 nové vozidlo, ktoré mal používať jeho riaditeľ. Predajca sa pred dodaním vozidla postaral o zaevidovanie tohto vozidla v mene kupujúceho a zaobstaral evidenčné číslo, ako je to v Dánsku zvykom v prípade kúpy motorového vozidla od dovozcu alebo od jeho autorizovaného predajcu. Potom dodal zaevidované vozidlo kupujúcemu.

10. Predávajúci vystavil DBI faktúru za kúpu vozidla, v ktorej bola uvedená celková cena 498 596 DKK vrátane dane z evidencie (297 456 DKK) a DPH, čo zodpovedalo obvyklej kúpnej cene. Táto cena pozostávala z týchto položiek:

1. konečná cena predajcu za vozidlo bez DPH a dane z evidencie,

2. DPH v obvyklej sadzbe 25 % z ceny vozidla 1.,

3. daň z evidencie stanovená, zo sumy položiek 1. a 2., s určitými úpravami a zrážkami.

11. Podľa názoru DBI však mala byť celková cena vypočítaná týmto spôsobom:

1. konečná cena predajcu

2. daň z evidencie

3. DPH z položiek 1. a 2.

12. Tento zo strany DBI požadovaný spôsob výpočtu by viedol k nižšiemu daňovému zaťaženiu o14 899 DKK. Rozdiel vyplýva z toho, že daň z evidencie je progresívna.

13. Østre Landsret k tomu predložil Súdnemu dvoru rozhodnutím z 11. februára 2005 v súlade s článkom 234 ES týchto päť prejudiciálnych otázok:

1. Má sa ustanovenie článku 11 A ods. 2 písm. a) v spojení s článkom 11 A ods. 3 písm. c) šiestej smernice vykladať tak, že daň z evidencie motorových vozidiel (osobných automobilov) patrí do

základu pre stanovenie DPH, keď sa uzavrela kúpna zmluva stanovujúca dodanie nového vozidla určeného na prepravu osôb, pokiaľ je vozidlo, v súlade s kúpnou zmluvou a na používanie určené kupujúcim, dodané predajcom so zaevidovaním a za celkovú cenu, ktorá zahŕňa tak cenu zaplatenú predajcovi, ako aj daň [z evidencie]?

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

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

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

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

## IV — Právne posúdenie

14. Ťažiskom návrhu na začatie prejudiciálneho konania je prvá otázka, ktorá sa týka výkladu ustanovení článku 11 A šiestej smernice o základe dane, pokiaľ ide o zahrnutie do základu alebo vylúčenie zo základu takej dane, akou je dánska daň z evidencie motorových vozidiel. Otázky 2 až 5 sa týkajú skôr druhotných vedľajších hľadísk, ktoré môžu mať význam pri posúdení konkrétnej dane. Je preto vhodné skúmať všetky otázky spoločne.

### A — *Úvodná poznámka k výkladu článku 11 A šiestej smernice*

15. Podľa základného pravidla článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice je základom

dane pre plnenia na území štátu protihodnota, teda vo všeobecnosti zaplatená cena. Odseky 2 a 3 bližšie konkretizujú, ktoré čiastky sa majú do základu dane zahrnúť (odsek 2) a ktoré vylúčiť (odsek 3). Tieto ustanovenia teda treba preskúmať prednostne.[6] Základná myšlienka vyjadrená v odseku 1 však má naďalej význam pri výklade odsekov 2 a 3.

16. Podľa článku 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice sa do základu dane majú zahrnúť najmä dane a poplatky. Táto úprava na prvý pohľad prekvapí. Vedie totiž k tomu, že dane alebo poplatky samotné podliehajú DPH, hoci zaplatenie dane samo o sebe nevytvára pridanú hodnotu.

17. Pravidlo možno pochopiť, keď sa vyloží vo svetle článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice a ak sa použije len na dane, ktoré tak úzko súvisia s dodaním tovaru, že sú zahrnuté do hodnoty tohto plnenia. Protihodnota, ktorá je všeobecným kritériom pre zdanenie, sa v dôsledku toho musí vzťahovať na dodanie tovaru vrátane daní a poplatkov zahrnutých v jeho hodnote. Z judikatúry totiž vyplýva najmä to, že do základu dane patrí ako protihodnota len to, čo má bezprostrednú súvislosť s plnením.[7]

18. Na zahrnutie dane do hodnoty dodávaného tovaru je rozhodujúce to, či dodávateľ daň zaplatil *vo svojom mene a na vlastný účet*. Ak je to tak, potom protihodnota, ktorá je rozhodujúca pre základ dane zahŕňa čiastku príslušnej dane. Tak napríklad spotrebné dane na minerálne oleje, alkohol a alkoholické nápoje, ako aj na tabakové výrobky, pre ktoré zaviedla smernica 92/12[8] spoločný systém, patria do základu dane pre výpočet DPH. Tieto dane uhrádza totiž vo všeobecnosti ten, kto uvádza tovar do voľného obehu.

19. Dane nie sú naproti tomu súčasťou základu dane vtedy, keď sú len takzvanými priebežnými položkami v zmysle článku 11 A ods. 3 písm. c) šiestej smernice. Široko formulované znenie ustanovenia zahŕňa pritom všetky druhy „čiastok", a teda aj dane. Ak osoba podliehajúca DPH zaplatí daň v *mene a na účet kupujúceho* a ak je príslušná čiastka zapísaná do jej účtovných kníh ako priebežná položka, tak sa daň

6 — Rozsudky z 27. marca 1990, Boots Company, C-126/88, Zb. s. I-1235, body 15 a 16, a z 3. júla 2001, Bertelsmann, C-380/99, Zb. s. I-5163, bod 15.

7 — Rozsudky z 23. novembra 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Zb. s. 6365, bod 11; z 2. júna 1994, Empire Stores, C-33/93, Zb. s. I-2329, bod 12, a Bertelsmann, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 17.

8 — Smernica Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov, Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179, naposledy zmenená a doplnená smernicou Rady 2004/106/ES zo 16. novembra 2004, Ú. v. EÚ L 359, s. 30.

nezahŕňa do plnenia osoby povinnej platiť daň. Kupujúci náhradou za zaplatenú daň teda neuhrádza žiadnu službu poskytnutú osobou povinnou platiť daň.[9] V takomto prípade platí v skutočnosti daň kupujúci, osoba povinná platiť daň je zapojená len ako medzičlánok pre vykonanie platby.

20. Moment, kedy má byť daň zaplatená, nie je naproti tomu sám osebe rozhodujúcim kritériom. Daň zaplatená po dodaní sa síce vo všeobecnosti už nepovažuje za súčasť základu dane. No nie všetky dane zaplatené pred dodaním[10] sa musia zahrnúť do základu dane. Ak sa totiž daň má považovať za priebežnú položku v zmysle článku 11 A ods. 3 písm. c) šiestej smernice, nezahŕňa sa do základu dane, aj keď ju dodávateľ zaplatil pred dodaním.

21. O abstraktom výklade článku 11 A šiestej smernice je medzi účastníkmi konania viac-menej zhoda. Sporným je naproti tomu, ako sa má konkrétne posúdiť taká daň, ktorá má povahu dánskej dane z evidencie.

9 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Gulmann 3. marca 1993 vo veci Bally, C-18/02 (rozsudok z 25. mája 1993, Zb. s. I-2871), bod 15.

10 — Za moment dodania sa má považovať moment skutočného odovzdania vozidla a nie moment uzavretia kúpnej zmluvy, pretože pojem práva Spoločenstva „dodanie" predpokladá faktický prevod dispozičného práva. Pozri rozsudky z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Zb. s. I-285, body 7 a 8, a zo 6. februára 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Zb. s. I-1317, bod 32.

B — *O kvalifikácii dánskej dane z evidencie*

1. Názory účastníkov konania

22. Dánska a holandská vláda, ako aj Komisia zastávajú názor, že základ DPH nezahŕňa daň z evidencie, lebo táto sa neviaže na dodávku, ale na evidenciu vozidla.[11] Tieto vlády považujú daň za priebežnú položku. Predajca sa postaral o zaevidovanie tohto vozidla za zákazníka, na jeho meno sa aj zaevidovanie uskutočnilo.

23. Podľa názoru DBI je daň z evidencie naproti tomu daňou za tovar, ktorá má byť zahrnutá do základu dane. Daňou z evidencie sa nezdaňuje používanie vozidla v premávke, ale vozidlo samotné. Prakticky nie je možné používať motorové vozidlo bez toho, aby bolo zaevidované.

24. DBI považuje daň z evidencie za súčasť ceny. Podľa neho nepredstavuje zaevidovanie a kúpa odlišné úkony, kupuje sa naopak už zaevidované vozidlo. Daň z evidencie je splatná pred plnením vedúcim k vzniku

11 — Účastníci konania v tejto súvislosti odkazujú na rozsudky z 29. apríla 2004, Weigel (C-387/01, Zb. s. I-4981, bod 47), a z 15. júla 2004, Lindfors (C-365/02, Zb. s. I-7183, bod 26).

DPH — pred dodaním vozidla. Z rozsudkov Weigel a Lindfors nemožno vyvodiť závery použiteľné pre tento problém, pretože v uvedených konaniach išlo o výklad smernice Rady 83/183 z 28. marca 1983 o oslobodení od daní, ktoré sa vzťahuje na trvalý dovoz osobného majetku jednotlivcov z členského štátu.

25. DBI uvádza, že predajca, ktorý prihlasuje vozidlo na evidenciu, neplatí daň na účet tretej osoby, ale je sám osobou povinnou platiť daň.

2. Posúdenie

26. Zdanenie motorových vozidiel nie je harmonizované, odhliadnuc od niektorých výnimiek. Členské štáty teda môžu voľne vykonávať svoju daňovú zvrchovanosť v tejto oblasti, pokiaľ pritom dodržujú právo Spoločenstva. [12]

27. Ani šiesta smernica neobmedzuje členské štáty pri úprave iných daní, ktoré sa vyberajú pri dodávke alebo evidencii motorových vozidiel, pokiaľ tieto dane nemožno charakterizovať ako dane z obratu a pokiaľ nevedú v obchode medzi členskými štátmi ku vzniku formalít spojených s prekročením hraníc (článok 33 ods. 1 šiestej smernice). [13] V závislosti od toho, ako sú upravené, však môžu zo šiestej smernice vyplývať rôzne právne účinky týkajúce sa zaobchádzania s takými vnútroštátnymi daňami z hľadiska DPH.

28. Nemožno sa preto všeobecne vyjadriť k zaobchádzaniu s vnútroštátnymi daňami zaťažujúcimi motorové vozidlá z hľadiska DPH. Vnútroštátna daň sa musí naopak posudzovať so zohľadnením jej charakteristiky v jednotlivom prípade.

29. Ako k tomu správne uvádza dánska vláda, úlohou Súdneho dvora v tejto súvislosti nie je vykladať vnútroštátne daňové právo. Súdny dvor však môže vyložiť šiestu smernicu a zohľadniť pri tom charakteristiky vnútroštátnych právnych predpisov, ktoré mu vnútroštátny súd oznámil.

12 — Rozsudky z 21. marca 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Zb. s. I-3193, bod 40, a Komisia/Dánsko, C-464/02, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 74.

13 — Rozsudok z 13. júla 1989, Wisselink, 93/88 a 94/88, Zb. s. 2671, bod 13.

30. Zásadný význam tu má v prvom tade to, že sporná daň sa vyberá pri evidencii motorového vozidla. Súdny dvor viackrát potvrdil jej zaradenie ako daň z evidencie a vyvodil z toho rôzne právne následky.

31. V rozsudku De Danske Bilimportører I z toho vyvodil, že nejde o dovoznú daň, ale o vnútroštátnu daň. [14] V rozsudku zo 16. júna 2005, Komisia/Dánsko [15], preniesol na dánsku daň z evidencie závery, ktoré urobil vo vyššie uvedených rozsudkoch Weigel a Lindfors. Podľa nich sa na túto daň nevzťahuje článok 1 smernice Rady 83/183 z 28. marca 1983 o oslobodení od daní, ktoré sa vzťahuje na trvalý dovoz osobného majetku jednotlivcov z členského štátu [16]. Aj v tejto súvislosti Súdny dvor odkázal na článok 1 ods. 2 smernice 83/183, ktorý z pôsobnosti smernice výslovne vyníma dane týkajúce sa používania tohto majetku v určitej krajine. [17]

32. Názor DBI, že daň z evidencie sa v skutočnosti viaže na dodávku motorového vozidla a nie na jeho používanie, nie je preto prijateľný. Skutočnosť, že vyjadrenia Súdneho dvora vychádzajú z inej právnej súvislosti, nemení nič na skutočnej kvalifikácii dane. Ak by bol názor DBI, že daň z evidencie je skutočne daňou spojenou s výrobkom, správny, Súdny dvor by ho v rozsudku De Danske Bilimportører I musel skúmať vo vzťahu k článku 25 ES, a nie k článku 90 ES. Ako daň spojená s výrobkom by totiž sťažovala dovoz.

33. V praxi sa síce často nestáva, aby dodanie nového vozidla a jeho zaevidovanie boli oddelené, pretože predajcovia odoberajú kupujúcim námahu spojenú s prihlásením vozidla na príslušných orgánoch do evidencie. Právne sú však dodanie a zaevidovanie dve oddelené operácie. [18]

34. Na jednej strane možno kúpiť nezaevidované motorové vozidlo od dánskeho predajcu. Predajca totiž nemá právnu povinnosť predávať len zaevidované a zdanené vozidlá. Z tohto dôvodu nemusia byť predajcovia bezpodmienečne zaregistrovaní na daňových orgánoch.

14 — Rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 34.

15 — Rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 3, body 13 a 14.

16 — Ú. v. ES L 105, s. 64; Mim. vyd. 09/001, s. 117.

17 — Rozsudok Komisia/Dánsko, C-138/04, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 15.

18 — Na konštatovania Súdneho dvora v rozsudku zo 4. februára 1988, Komisia/Belgicko, 391/85, Zb. s. 579, body 25 a 26, sa nemožno odvolávať ako na dôkaz toho, že DPH a daň z evidencie sa majú považovať za celok, aj keď sa z formálneho hľadiska zakladajú na rozdielnych daňových skutočnostiach. Tieto výroky sa viažu na zvláštne okolnosti uvedeného prípadu, ktoré sa od tejto veci odlišujú tým, že tieto dve dane sú spojené mechanizmom započítania. Belgická doplňujúca daň z evidencie slúži vlastne na kompenzáciu výpadku príjmov z DPH vyplývajúcich z opravy základu dane v súlade s právom Spoločenstva.

35. Predajca dodá nezaevidované vozidlo skôr vo výnimočných prípadoch, napríklad keď si zákazník chce zaevidovať vozidlo sám, alebo keď dokonca zaevidovanie nie je potrebné, pretože vozidlo sa nemá používať na verejných pozemných komunikáciách. Takto nie je zaevidovanie potrebné, ak sa vozidlo používa výlučne na území podniku, alebo sa vystavuje v múzeu. Okrem toho zaevidovanie nie je v Dánsku potrebné, ak zákazník chce vozidlo vyviesť z Dánska, aby ho používal vo svojom bydlisku v inom členskom štáte.

36. Na druhej strane sa v niektorých prípadoch evidujú motorové vozidla, ktoré nedodal priamo predajca v Dánsku, a to keď vozidlo dovezie jeho majiteľ — napríklad ako osobný majetok v rámci sťahovania — z iného členského štátu alebo ak má byť zrekonštruované vozidlo znovu určené na premávku na verejných komunikáciách. Zaplatiť daň z evidencie môže byť potrebné tiež vtedy, ak vozidlo, ktoré je už zaevidované v inom členskom štáte, používa počas dlhšej doby v Dánsku osoba, ktorá tam má bydlisko. [19]

19 — Pozri k tejto konštelácii rozsudok Komisia/Dánsko, C-464/02, už citovaný v poznámke pod čiarou 3.

37. DBI uvádza, že daň je spojená s evidenciou len preto, že to umožňuje účinné vyberanie dane. Dôvody prečo vnútroštátny zákonodarca konkrétne určil skutkovú podstatu vzniku daňovej povinnosti, však nie sú relevantné pre zaobchádzanie s daňou z hľadiska DPH.

38. Aj keď zaevidovanie nesúvisí neoddeliteľne s dodaním, nie je napriek tomu vylúčené, že tvorí súčasť celkového plnenia predajcu. To sa na prvý pohľad zdá byť potvrdené viacerými skutočnosťami, ktoré uvádza DBI. Ceny vozidiel uvádzané v reklame tak spravidla zahŕňajú daň z evidencie. Okrem toho sa v zmluve spravila dohodne dodanie zaevidovaného vozidla.

39. Tieto okolnosti však neobjasňujú kvalifikáciu rozhodujúcej skutočnosti plnenia, totiž, či predajca zaplatil daň z evidencie vo vlastnom mene, alebo v mene a na účet zákazníka.

40. Odpoveď na túto otázku sa po právnej stránke musí hľadať na základe článku 11 A ods. 3 písm. c) šiestej smernice, a teda vzhľadom na pojem práva Spoločenstva

konať v cudzom mene a na cudzí účet, a nie na základe v jednotlivých právnych poriadkoch rozdielne upravených ustanovení občianskeho práva o zastúpení a o mandáte.

41. Ďalej sa konanie musí posudzovať podľa objektívnych hľadísk a nemôže závisieť len od dohody uzavretej medzi predajcom a kupujúcim v zmluve. V opačnom prípade by zmluvné strany mohli určovať, ktoré faktory patria do základu dane.

42. Z údajov dánskej vlády vyplýva, že zákon o dani z evidencie upravuje evidenciu tak, že predajca sa síce postará o zaevidovanie vozidla, ale zaevidovanie sa uskutoční v mene zákazníka. Tomuto výkladu nasvedčuje to, že predajca pristaví vozidlo na zaevidovanie až vtedy, keď je s kupujúcim uzavretá kúpna zmluva na konkrétne vozidlo. Okrem toho je zaevidovanie podmienkou používania vozidla na verejných pozemných komunikáciách, na čom má v konečnom dôsledku záujem len samotný zákazník. Nakoniec je celá daň z evidencie ako osobitná položka vyfakturovaná zákazníkovi. Ak sa zaevidovanie uskutoční v mene zákazníka, možno vychádzať z toho, že aj daň sa platí v jeho mene a že v účtovníctve predajcu tvorí priebežnú položku.

43. Takáto daňová úprava je celkom v súlade so šiestou smernicou, ktorá v článku 11 A ods. 3 písm. c) obsahuje výslovnú úpravu priebežných položiek použiteľnú aj pre dane.

44. Aj iné dane z motorových vozidiel, ktoré sa majú zahrnúť do základu DPH, sú prípustné. Sporná holandská daň v rozsudku Wisselink a i.[20] bola vyberaná ako spotrebná daň z dodania a dovozu vozidiel, čo Súdny dvor považoval za prípustné. V dôsledku toho patrila do základu DPH.[21] Z toho sa však nedajú urobiť závery pre zaobchádzanie s dánskou daňou, ktorá sa viaže na evidenciu, z hľadiska DPH.

45. DBI však popiera, že podľa dánskych daňových právnych predpisov predajca platí daň z evidencie v mene svojho zákazníka. Je vecou vnútroštátneho súdu, aby nakoniec vyložil vnútroštátne právo a objasnil túto otázku.

46. Dánska a holandská vláda, ako aj Komisia zastávajú navyše názor, že žalobcom požadované započítanie dane z evidencie do

20 — Rozsudok Wisselink, už citovaný v poznámke pod čiarou 13.
21 — Tamže, bod 22.

základu DPH porušuje zásadu neutrality DPH. S dodaním vozidla, ktoré predajca predtým zaevidoval, by sa zaobchádzalo rozdielne, ako s dodaním vozidla, ktoré zákazník zaevidoval sám po jeho dodaní.

47. Zásada neutrality DPH si v podstate vyžaduje to, že porovnateľné plnenia musia byť zdanené rovnakým spôsobom. [22] Ak by sa vychádzalo z názoru DBI, neboli by plnenia porovnateľné, pretože v jednom prípade je dodané nezaevidované vozidlo a v inom zaevidované, pričom sa potom zaevidovanie považuje za neoddeliteľnú súčasť dodávky. Ako som už konštatovala, zaevidovanie však v skutočnosti *nie je* súčasťou plnenia predajcu. Jeho plnením je teda v každom prípade len dodanie motorového vozidla. Preto by nebolo v súlade so zásadou neutrality DPH, aby sa také podobné plnenia zdaňovali rozdielne podľa toho, či vozidlo je prihlásené do evidencie predajcom pred dodaním alebo kupujúcim po dodaní.

48. Dánska vláda nakoniec uvádza, že existuje nebezpečenstvo diskriminácie dovezených ojazdených vozidiel, ak by sa daň z evidencie pripočítala pred DPH.

49. Pri neexistujúcej harmonizácii daní z evidencie motorových vozidiel majú členské štáty voľnosť pri voľbe referenčnej hodnoty, na ktorej sa zakladá daň. Ako však určil Súdny dvor, najmä v už citovanom rozsudku Komisia/Dánsko, C-47/88, článok 90 ES zakazuje použiť ako základ dane pre dovezené ojazdené vozidlá nepriaznivejšiu hodnotu než pre vozidlá zakúpené v tuzemsku. [23] Nebolo by preto prípustné, aby sa daň z evidencie na dovezené ojazdené motorové vozidlá uplatňovala z momentálnej hodnoty vozidla, vrátane v nej ešte obsiahnutej DPH, pričom sa pri vozidlách zakúpených v tuzemsku daň z evidencie vypočíta na základe ceny bez DPH.

50. Takejto diskriminácii však možno zabrániť aj tým, že sa daň z evidencie vyberie z momentálnej hodnoty dovezeného ojazdeného vozidla s odrátaním pomernej časti DPH. Vnútroštátnemu zákonodarcovi nič nebráni v tom, aby upravil vyberanie dane

22 — Rozsudky zo 7. septembra 1999, Gregg, C-216/97, Zb. s. I-4947, bod 20; z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, Zb. s. I-6833, bod 30, a zo 17. februára 2005, Linneweber a Akritidis, C-453/02 a C-462/02, Zb. s. I-1131, bod 24.

23 — Rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 3, body 21 a 22.

z evidencie z netto ceny (bez DPH). Netto cenu ako základ dane z evidencie totiž možno použiť nezávisle od toho, či je daň z evidencie súčasťou základu DPH, alebo nie.

Zo zákazu diskriminačného vnútroštátneho zdanenia dovezených výrobkov teda nemožno robiť závery pre výklad pravidiel týkajúcich sa základu DPH.

## V — Návrh

51. Na záver navrhujem túto odpoveď na prejudiciálne otázky, ktoré predložil Østre Landsret:

Daň z evidencie motorových (osobných) vozidiel, ktorú zaplatí predajca v mene svojho zákazníka pred dodaním, vo svojom účtovníctve ju vykazuje ako priebežnú položku a ktorú následne vyfakturuje zákazníkovi spolu s cenou vozidla, nie je daňou, ktorá patrí do základu DPH podľa článku 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, ale je sumou, ktorá sa nezahŕňa do základu dane v zmysle článku 11 A ods. 3 písm. c) uvedenej smernice.