SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 16. marca 2006 [1]

I – Uvod

1. Østre Landsret (Danska) v tem postopku prosi Sodišče za razlago člena 11(A) Šeste direktive o DDV [2] (v nadaljevanju: Šesta direktiva) glede razmerja med davkom na dodano vrednost in davkom na registracijo motornih vozil.

2. To je že drugi predlog za sprejetje predhodne odločbe, predložen na podlagi istega pravnega spora v postopku v glavni stvari. V sodbi De Danske Bilimportører I [3] je Sodišče že odločilo, da davek na registracijo ne pomeni carini podobnega davka v smislu člena 25 ES, saj se ne obračunava ob uvozu, temveč ob registraciji, in da tudi ne spada pod člen 28 ES. Tudi ne velja prepoved diskriminatornih notranjih davkov na uvožene izdelke po členu 90 ES, ker ni danske proizvodnje vozil, ki bi bila konkurenčna uvoženim izdelkom. [4]

3. V obravnavanem primeru gre le za vprašanje, ali se ob dobavi motornega vozila davek na registracijo vključi v osnovo za odmero DDV. Danska davčna uprava trenutno najprej obračuna DDV na nakupno ceno za vozilo, ki ga je treba registrirati, potem pa obračuna davek na registracijo na podlagi skupnega zneska. Po mnenju tožeče stranke v sporu v postopku v glavni stvari pa je, nasprotno, davek na registracijo treba vključiti v osnovo za odmero DDV. Ker je višina davka na registracijo oblikovana progresivno, vrstni red, po katerem se davka obračunata na ceno, vpliva na skupni znesek bremena dajatev.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – Šesta Direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1).

3 – Sodba z dne 17. junija 2003 (C-383/01, Recueil, str. I-6065, točke 32, 34, 35 in 42). Poleg tega so bili danski predpisi o davku na registracijo za motorna vozila že predmet sodb z dne 11. decembra 1990 v zadevi Komisija proti Danski (C-47/88, Recueil, str. I-4509), z dne 16. junija 2005 v zadevi Komisija proti Danski (C-138/04, neobjavljeno v ZOdl., vendar dostopno v danskem in francoskem jeziku na domači strani Sodišča (www.curia.eu.int)) in z dne 15. septembra 2005 v zadevi Komisija proti Danski (C-464/02, ZOdl., str. I-7929).

4 – Sodba De Danske Bilimportører I (navedena v opombi 3, točki 38 in 39) in sodba Komisija proti Danski (C-47/88, navedena v opombi 3, točka 17).

II – Pravni okvir

A – *Skupnostna ureditev*

4. Davčna osnova za nacionalne transakcije je urejena v členu 11(A) Šeste direktive, katere odlomki se glasijo:

„(1) Davčna osnova:

a) pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav;

[…]

(2) Davčna osnova vključuje:

a) davke, dajatve, prelevmane in takse, razen davka na dodano vrednost;

b) dodatne stroške, kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki jih dobavitelj ali izvajalec zaračuna kupcu ali naročniku. Stroške, ki so predmet posebnega dogovora, lahko države članice štejejo za dodatne stroške.

(3) Davčna osnova ne vključuje:

[…]

c) zneskov, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega kupca ali naročnika kot povračilo za stroške, ki jih je plačal v imenu in za račun kupca ali naročnika in ki jih je v svojih knjigah knjižil na prehodnem kontu. Davčni zavezanec mora predložiti dokazilo o dejanskem znesku teh izdatkov in ne sme odbiti nobenega davka, ki je bil lahko obračunan od teh transakcij.“

B – *Nacionalno pravo*

5. Podlaga za obračunavanje davka na registracijo je določena v Lov om

registreringspligt af motorkøretøjer m. v. (zakon o obveznosti registracije motornih vozil in drugo – v nadaljevanju: zakon o davku na registracijo). [5] V skladu s členom 1 navedenega zakona se z davkom na registracijo obdavčijo motorna vozila, ki jih je treba registrirati na podlagi zakona o cestnem prometu. Davek na registracijo se obračuna ob registraciji motornega vozila. Brez registracije (in s tem brez plačila tega davka) se motorna vozila ne smejo uporabljati na javnih cestah.

6. V skladu s členom 8(1) zakona o davku na registracijo je obdavčljiva vrednost novega motornega vozila njegova trenutna cena, z vračunanim davkom na dodano vrednost, vendar brez davkov, predvidenih s tem zakonom. Trenutna cena se določi na podlagi cenikov uvoznikov, ki se ji prišteje dobiček distributerja. Vrednost rabljenih vozil, med njimi tistih vozil, ki so uvožena kot osebna lastnina v okviru selitve, se oceni v skladu s členom 10 zakona o davku na registracijo. Pri tem se običajna cena vozila določi skupaj z davkom na dodano vrednost, vendar brez davka na registracijo.

5 – Na splošno glede podrobnejšega oblikovanja davkov na registracijo na Danskem in v drugih državah članicah glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Jacobsa, predstavljene 27. februarja 2003 v zadevi De Danske Bilimportører I (C-383/01, Recueil, str. I-6065, točka 10 in naslednje).

7. Treba je plačati tudi davek na registracijo za motorna vozila, ki so – na primer po prometni nesreči – obnovljena in po tem z davčnega vidika niso več enaka prejšnjemu vozilu, za katero je bil plačan davek. Davek se v tem primeru prav tako odmeri glede na tržno vrednost vozila, skupaj z davkom na dodano vrednost.

8. V skladu s členom 14 zakona o davku na registracijo se lahko kdor koli, ki poklicno prodaja vozila, ki so obdavčena s tem davkom, registrira pri davčnih in carinskih oblasteh. Drugače kot pri prodajalcih različnih drugih proizvodov, ki so obdavčeni s trošarinami, za distributerje avtomobilov taka registracija ni obvezna. Zato lahko zasebniki tudi sami zaprosijo za registracijo. Za registrirane distributerje velja le olajšava, da jim ob registraciji vozila davka na registracijo ni treba plačati v gotovini, temveč lahko to storijo z neposredno obremenitvijo pri banki.

III – Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

9. De Danske Bilimportører, tožeča stranka v pravnem sporu v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: DBI), je združenje danskih uvoznikov avtomobilov. Združenje

je 14. januarja 1999 kupilo novo motorno vozilo, namenjeno njegovemu direktorju. Kot je običajno pri nakupu od uvoznika ali njegovega pooblaščenega distributerja, je prodajalec v imenu kupca poskrbel za registracijo vozila in dobavo registrske tablice. Potem je registrirano vozilo izročil kupcu.

10. Prodajalec je DBI za vozilo izdal račun, na katerem je bila navedena celotna cena 498.596 DKK, skupaj z davkom na registracijo (297.456 DKK) in davkom na dodano vrednost, kar je ustrezalo običajni drobnoprodajni ceni. Ta cena je bila sestavljena takole:

(1) končna cena distributerja za vozilo brez davka na dodano vrednost in dajatev,

(2) davek na dodano vrednost, obračunan po splošni stopnji 25 % cene (1),

(3) davek na registracijo, obračunan na vsoto postavk (1) in (2), z določenimi odbitki in popravki.

11. Po mnenju DBI bi morali skupno ceno nasprotno obračunati takole:

(1) končna cena distributerja,

(2) davek na registracijo,

(3) davek na dodano vrednost, obračunan na vsoto postavk (1) in (2).

12. Po tem obračunskem postopku, ki ga je zahteval DBI, bi bilo breme dajatev nižje za 14.899 DKK. Razlika temelji na tem, da je davek na registracijo progresiven.

13. Østre Landsret je s sklepom z dne 11. februarja 2005 Sodišču predložil predlog za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 234 ES glede naslednjih petih vprašanj.

„1. Ali je treba člen 11(A)(2)(a) v zvezi s členom 11(A)(3)(c) Šeste direktive razlagati tako, da pomeni, da je treba davek na registracijo motornih vozil (avtomobilov) vključiti v davčno osnovo za

DDV, kadar se prodajna pogodba sklene za dobavo novega vozila, ki se uporablja za prevoz potnikov, in kadar v skladu s prodajno pogodbo in z uporabo, za katero kupec nameni vozilo, distributer dobavi kupcu motorno vozilo z registracijo in za celotno ceno, ki vključuje ceno, plačano trgovcu, in davek?

2. Ali lahko država članica svoj davčni sistem uredi tako, da se davek na registracijo šteje za strošek, ki ga trgovec plača za račun končnega kupca, tako da je končni kupec neposredni davčni zavezanec?

3. Ali je za prvo in drugo vprašanje pomembno, da se avtomobil lahko kupi in dobavi, ne da bi se plačal davek na registracijo, kar se zgodi, če kupec nima namena uporabljati vozila za običajni prevoz potnikov ali blaga na območju, na katerem se uporabljajo cestnoprometni predpisi?

4. Ali je pomembno, da rabljena motorna vozila v znatni meri uvozi, zlasti kot osebno lastnino, končni uporabnik, ki plača davek na registracijo sam brez posredovanja distributerja?

5. Ali je pomembno, da nastaneta obdavčljivi dogodek za davek na registracijo in obveznost obračuna davka – glede na okoliščine primera kot strošek – pred nastankom obdavčljivega dogodka DDV in obveznosti obračuna tega?“

IV – Pravna presoja

14. Poudarek predloga za sprejetje predhodne odločbe je na prvem vprašanju za predhodno odločanje v zvezi z določbami o davčni osnovi iz člena 11(A) Šeste direktive glede vključitve ali izključitve dajatve, kot je danski davek na registracijo motornih vozil. Vprašanja od 2 do 5 zadevajo bolj nesamostojne stranske vidike, ki so lahko pomembni pri presoji konkretne dajatve. Zato se ponuja možnost za skupno preučitev vprašanj.

A – *Uvodna pripomba glede razlage člena 11(A) Šeste direktive*

15. Po osnovnem pravilu člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive pomeni plačilo, torej na splošno

plačana cena, davčno osnovo za dobavo na ozemlju države. V odstavkih 2 in 3 je konkretneje navedeno, katere zneske je treba vključiti v davčno osnovo (odstavek 2) in katerih ni treba (odstavek 3). Zato je treba najprej preučiti te določbe.[6] Vsekakor pri razlagi odstavkov 2 in 3 ostaja pomembna osnovna misel, ki se izrazi v odstavku 1.

16. V skladu s členom 11(A)(2)(a) Šeste direktive je treba v davčno osnovo vključiti zlasti davke in dajatve. Ta določba na prvi pogled preseneča, vodi pa do tega, da je neka dajatev ali davek sam podvržen davku na dodano vrednost, čeprav se s plačilom davka sama po sebi ne ustvarja dodana vrednost.

17. Določba je razumljiva, če se razlaga v smislu člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive in če zajame le dajatve, ki so tako tesno povezane z dobavo blaga, da se vključijo v vrednost te storitve. Temu primerno se mora plačilo, ki je splošno merilo za obdavčitev, nanašati na dobavo blaga, skupaj z dajatvijo ali davkom, vključenim v njegovo vrednost. Iz sodne prakse je namreč razvidno predvsem, da se kot plačilo v osnovo za odmero vključi le tisto, kar je v neposredni povezavi s storitvijo.[7]

18. Za vključitev neke dajatve v vrednost dobavljenega blaga je odločilno, ali je oseba, ki opravi storitev, dajatev plačala *v lastnem imenu in za lasten račun.* V tem primeru plačilo, ki je odločilno za davčno osnovo, vsebuje ustrezen znesek dajatve. Tako se v davčno osnovo za davek na dodano vrednost vključijo na primer trošarine na mineralno olje, alkohol, alkoholne pijače in tobačne izdelke, za katere Direktiva 92/18[8] uvaja skupni sistem. Te davke namreč na splošno odvaja tisti, ki blago sprosti v prosti promet.

19. Nasprotno dajatve niso del davčne osnove, kadar gre za tako imenovane postavke, knjižene na prehodnem kontu, v skladu s členom 11(A)(3)(c) Šeste direktive. Široko zajemajoče besedilo te določbe tako vključuje vsako vrsto „zneskov“, torej tudi dajatve. Če zavezanec za DDV plača dajatev *v imenu kupca in za njegov račun* in se ustrezni znesek v računovodstvu davčnega

6 – Sodbi z dne 27. marca 1990 v zadevi Boots Company (C-126/88, Recueil, str. I-1235, točki 15 in 16) in z dne 3. julija 2001 v zadevi Bertelsmann (C-380/99, Recueil, str. I-5163, točka 15).

7 – Sodbe z dne 23. novembra 1988 v zadevi Naturally Yours Cosmetics (230/87, Recueil, str. 6365, točka 11), z dne 2. junija 1994 v zadevi Empire Stores (C-33/93, Recueil, str. I-2329, točka 12) in Bertelsmann (navedena v opombi 6, točka 17).

8 – Direktiva Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL L 76, str. 1), kakor je bila nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta 2004/106/ES z dne 16. novembra 2004 (UL L 359, str. 30).

zavezanca vknjiži kot postavka na prehodnem kontu, se dajatev namreč ne vključi v storitev davčnega zavezanca. S povračilom založene dajatve kupec torej ne plača nobene storitve davčnega zavezanca.[9] Materialno plača kupec v teh okoliščinah dajatev pravzaprav sam; davčni zavezanec se vključi le za izvršitev plačila.

20. Čas, ko je treba plačati dajatev, nasprotno, nikakor ni odločilno merilo za razmejitev. Dajatev, plačana po dobavi, na splošno ni več obravnavana kot del davčne osnove. Vendar v davčno osnovo ni mogoče vključiti vsake dajatve, ki je bila plačana pred dobavo[10]. Namreč, če je dajatev opredeljena kot postavka, knjižena na prehodnem kontu, v smislu člena 11(A)(3)(c) Šeste direktive, se ne vključi v davčno osnovo, čeprav jo je dobavitelj plačal pred dobavo.

21. Glede splošne razlage člena 11(A) Šeste direktive so si udeležene stranke bolj ali manj enotne. Sporno je le, kako konkretno presoditi dajatev, ki ima značilnosti danskega davka na registracijo.

B – *Umestitev danskega davka na registracijo*

1. Mnenja udeleženih strank

22. Danska in nizozemska vlada ter Komisija menijo, naj davčna osnova za davek na dodano vrednost ne bi vključevala davka na registracijo, saj se ta ne navezuje na dobavo, temveč na registracijo.[11] Vladi obravnavata to dajatev kot postavko, knjiženo na prehodnem kontu. Distributer naj bi vozilo prijavil za kupca, v čigar imenu naj bi bila tudi opravljena registracija.

23. Nasprotno naj bi bil davek na registracijo po mnenju DBI davek na blago, ki naj bi ga vključili v osnovo za odmero. Z davkom na registracijo naj ne bi obdavčili uporabe vozila v prometu, temveč samo vozilo. Brez registracije naj pravzaprav ne bi bilo nobene možnosti za uporabo motornega vozila.

24. Davek na registracijo naj bi bil obravnavan kot sestavni del cene. Registracija in nakup naj ne bi pomenila ločenih dejanj, pravzaprav naj bi se kupilo že registrirano vozilo. Davek na registracijo naj bi bilo treba

9 – Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Gulmanna z dne 3. marca 1993 v zadevi Bally (C-18/92, Recueil, str. I-2871, točka 15).

10 – Pri tem velja kot čas dobave dejanska predaja vozila, in ne sklenitev prodajne pogodbe, saj pojem dobave po pravu Skupnosti predvideva prenos dejanske pravice razpolaganja (glej sodbi z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Recueil, str. I-285, točki 7 in 8) in z dne 6. februarja 2003 v zadevi Auto Lease Holland (C-185/01, Recueil, str. I-1317, točka 32)).

11 – V zvezi s tem udeleženci opozarjajo na sodbi z dne 29. aprila 2004 v zadevi Weigel (C-387/01, Recueil, str. I-4981, točka 47) in z dne 15. julija 2004 v zadevi Lindfors (C-365/02, ZOdl., str. I-7183, točka 26).

obračunati pred dogodkom, obdavčljivim z davkom na dodano vrednost – dobavo vozila. Iz sodb Weigel in Lindfors glede obravnavanega vprašanja ni mogoče sklepati ničesar, saj naj bi šlo v navedenih postopkih za razlago Direktive 83/138.

25. Distributer, ki naj bi vozila registriral, naj dajatve ne bi plačal v tujem imenu, temveč naj bi bil sam davčni zavezanec.

2. Presoja

26. Obdavčevanje motornih vozil – razen določenih izjem – ni usklajeno. Države članice so tako svobodne pri izvrševanju davčnih pristojnosti na tem področju, če jih izvršujejo s spoštovanjem prava Skupnosti. [12]

27. Tudi Šesta direktiva državam članicam ne določa, kako oblikovati druge dajatve, ki se pobirajo ob dobavi ali registraciji motornih vozil, če te dajatve nimajo narave prometnih davkov in v prometu med državami članicami niso povezane s formalnostmi pri prehodu čez mejo (člen 33(1) Šeste direktive). [13] Odvisno od ureditve pa iz Šeste direktive izhajajo različne pravne posledice za obravnavanje davka na dodano vrednost pri tovrstnih nacionalnih dajatvah.

28. Tako ni mogoča splošno veljavna izjava za obravnavanje davka na dodano vrednost pri nacionalnih dajatvah na motorna vozila. Pravzaprav je treba konkretno nacionalno dajatev obravnavati posamično, z upoštevanjem njenih značilnosti.

29. Vendar v zvezi s tem, kot pravilno poudarja danska vlada, ni naloga Sodišča, da razlaga nacionalno davčno zakonodajo. Sodišče lahko razlaga Šesto direktivo in pri tem upošteva značilnosti nacionalne ureditve, o kateri ga je obvestilo predložitveno sodišče.

12 – Sodbi z dne 21. marca 2002 v zadevi Cura Anlagen (C-451/99, Recueil, str. I-3193, točka 40) in Komisija proti Danski (C-464/02, navedena v opombi 3, točka 74).

13 – Sodba z dne 13. julija 1989 v združenih zadevah Wisselink (93/88 in 94/88, Recueil, str. 2671, točka 13).

30. V prvi vrsti je osrednjega pomena, da se sporni davek pobira ob registraciji motornih vozil. Sodišče je večkrat potrdilo, da gre za davek na registracijo, in iz tega izvajalo različne pravne posledice.

31. V sodbi De Danske Bilimportører I je ugotovilo, da ne gre za uvozni davek, temveč za notranji davek. [14] V sodbi Komisija proti Danski (C-138/04) [15] je Sodišče ugotovitve iz sodb Weigel in Lindfors preneslo na danski davek na registracijo. V skladu s tem ta davek ni zajet s členom 1 Direktive Sveta 83/183/EGS z dne 28. marca 1983 o davčnih oprostitvah, ki veljajo za končni uvoz zasebne lastnine posameznikov iz države članice. [16] V zvezi s tem je Sodišče napotilo na člen 1(2) Direktive 83/183, ki davke, povezane z uporabo lastnine v državi, izrecno izvzema iz področja uporabe te direktive. [17]

32. Trditev DBI, da se davek na registracijo dejansko navezuje na dobavo motornega vozila, in ne na njegovo uporabo, torej ne vzdrži. To, da se izjave Sodišča nanašajo na nek drug pravni kontekst, ne spremeni ničesar glede dejanske opredelitve dajatve. Če naj bi držala trditev, da je davek na registracijo dajatev, vezana na izdelek, bi jo moralo Sodišče v sodbi De Danske Bilimportører I poleg tega preučiti glede na merilo iz člena 25 ES, in ne člena 90 ES. Kot dajatev, ki se nanaša na izdelek, bi namreč oteževala uvoz.

33. V praksi se lahko redko zgodi, da se dobava novega vozila in njegova registracija ne ujemata, saj distributerji prevzamejo breme kupcev, tako da tem vozila ni treba pripeljati organu, pristojnemu za registracije. Pravno pa gre pri dobavi in registraciji vendarle za ločena dogodka. [18]

34. Po eni strani je pri danskem distributerju mogoče nabaviti neregistrirano motorno vozilo. Noben zakon namreč ne predpisuje, da bi smel distributer prodajati le registrirana in obdavčena vozila. Zato tudi ni nujno, da so distributerji avtomobilov registrirani pri davčnih organih.

14 – Navedena v opombi 3, točka 34.

15 – Navedena v opombi 3, točki 13 in 14.

16 – UL L 105, str. 64.

17 – Sodba Komisija proti Danski (C-138/04, navedena v opombi 3, točka 15).

18 – Ugotovitev Sodišča v sodbi z dne 4. februarja 1988 v zadevi Komisija proti Belgiji (391/85, Recueil, str. 579, točki 25 in 26) ni mogoče uporabiti kot dokazilo, da je treba davek na dodano vrednost in davek na registracijo obravnavati kot celoto, tudi kadar formalno temeljita na različnih obdavčljivih dogodkih. Ugotovitve se nanašajo na posebno dejansko stanje v tisti zadevi, ki se od trenutno obravnavanega primera razlikuje v tem, da sta bila davka medsebojno povezana prek mehanizma vračunavanja. Namen dopolnilnega belgijskega davka na registracijo je bil navsezadnje nadomestiti izpad pri davku na dodano vrednost, ki je bil posledica popravka davčne osnove zaradi uskladitve s pravom Skupnosti.

35. Distributer na primer v precej redkih primerih dobavi neregistrirano vozilo, ki ga želi kupec sam registrirati ali za katero registracija sploh ni potrebna, ker naj vozila ne bi uporabljali na javnih cestah. Registracija tako ni potrebna, če se bo vozilo uporabljalo v prostorih podjetja ali če bo razstavljeno v muzeju. Registracija na Danskem tudi ni potrebna, če želi kupec vozilo izvoziti iz Danske, da ga bo uporabljal v svojem kraju prebivanja v drugi državi članici.

36. Po drugi strani se v določenih primerih registrirajo motorna vozila, ki jih na Dansko ni nujno dobavil distributer, in sicer kadar vozilo iz druge države članice – na primer kot osebno lastnino v okviru selitve – uvozi lastnik ali kadar naj bi se obnovljeno vozilo znova uporabljalo v prometu. Plačilo davka na registracijo na Danskem je lahko potrebno tudi, kadar vozilo, ki je že bilo registrirano v drugi državi članici, na Danskem dlje časa uporablja oseba, ki ima tam stalno prebivališče. [19]

19 – Glede teh okoliščin glej sodbo Komisija proti Danski (C-464/02, navedena v opombi 3).

37. DBI očita, da se davek navezuje na registracijo le zato, ker to omogoča učinkovito izterjavo davkov. Motivi nacionalnega zakonodajalca za konkretno opredelitev obdavčljivega dogodka pa za obravnavanje davka na dodano vrednost pri dajatvi niso pomembni.

38. Čeprav registracija ni neločljivo povezana z dobavo, nikakor ni izključeno, da je del celotne storitve distributerja. To na prvi pogled potrjujejo nekatere dejanske okoliščine, ki jih navaja DBI. Tako podatki o cenah za motorna vozila v oglasnih sporočilih redno vključujejo davek na registracijo. Poleg tega je na splošno pogodbeno dogovorjena dobava registriranega vozila.

39. Vendar te okoliščine ne pojasnjujejo vprašanja, odločilnega za opredelitev dogodka: ali je distributer plačal registracijo v lastnem imenu ali v imenu in za račun kupca.

40. Pravno merilo za to vprašanje je člen 11(A)(3)(c) Šeste direktive in s tem pojem ravnanja v tujem imenu in za tuj račun

po pravu Skupnosti, ne pa predpisi civilnega prava o zastopanju in pooblastilu, ki se med pravnimi redi razlikujejo.

41. Presoja dogodka mora upoštevati tudi objektivne vidike in ne more biti odvisna le od pogodbenih dogovorov med distributerjem in kupcem. V nasprotnem primeru bi bilo odvisno od strank, kateri dejavniki bodo vključeni v davčno osnovo.

42. Po navedbah danske vlade zakon o davku na registracijo ureja registracijo tako, da distributer prijavi avtomobil za registracijo, vendar se registracija opravi v imenu kupca. Tako razlago podkrepljuje to, da distributer registrira vozilo šele po sklenitvi prodajne pogodbe s kupcem konkretnega vozila. Poleg tega je registracija pogoj za uporabo vozila na javni cesti, kar je konec koncev izključno v interesu kupca. Na koncu se davek na registracijo kupcu obračuna v polnem obsegu in kot ločena postavka. Če se registracija opravi v imenu kupca, se izhaja iz tega, da je tudi davek plačan v njegovem imenu in da se v računovodstvu distributerja vknjiži kot postavka na prehodnem kontu.

43. Tako oblikovana davčna ureditev je popolnoma skladna s Šesto direktivo, ki v členu 11(A)(3)(c) vključuje izrecno ureditev za postavke na prehodnem kontu, ki jo je mogoče uporabiti tudi za dajatve.

44. Vendar so pravno dopustne tudi druge dajatve na motorna vozila, ki jih je treba vključiti v davčno osnovo za DDV. Tako je bila v sodbi Wisselink [20] nizozemska dajatev, ki je bila predmet spora, obračunana kot trošarina na dobavo in uvoz vozil, kar je bilo po mnenju Sodišča dopustno. Temu primerno se je vključila v davčno osnovo za DDV. [21] Iz tega ni mogoče oblikovati nobenih sklepov glede DDV pri obravnavanem danskem davku, ki se navezuje na registracijo.

45. DBI vsekakor oporeka, da je distributer plačal davek na registracijo po danski davčni ureditvi v imenu svojega kupca. Predložitveno sodišče je tisto, ki mora dokončno razložiti nacionalno pravo in pojasniti to vprašanje.

46. Danska in nizozemska vlada ter Komisija poleg tega menijo, da naj bi z vključitvijo davka na registracijo v davčno osnovo

20 – Sodba Wisselink (navedena v opombi 13).

21 – Sodba Wisselink (navedena v opombi 13, točka 22).

za DDV, ki jo zahteva tožeča stranka, kršili načelo nevtralnosti davka na dodano vrednost. Dobava vozila, ki ga je distributer predhodno registriral, bi bila obravnavana drugače kot dobava vozila, ki ga je po dobavi registriral kupec sam.

47. Načelo nevtralnosti davka na dodano vrednost pravzaprav pomeni, da je treba primerljive dobave tudi enako obdavčiti. [22] Če bi se pridružili mnenju DBI, storitve ne bi bile primerljive, saj gre enkrat za dobavo neregistriranega vozila, drugič pa za dobavo registriranega vozila, pri čemer se registracija potem obravnava kot sestavni element dobave. Kot je že bilo ugotovljeno, registracija *ni* sestavni del storitve distributerja. Njegova storitev torej v vsakem primeru vključuje le dobavo motornega vozila. Zato ne bi bilo združljivo z načelom nevtralnosti davka na dodano vrednost, če bi take istovrstne dobave obdavčevali različno, odvisno od tega, ali avtomobil priglasi k registraciji distributer pred dobavo ali kupec po dobavi.

48. Danska vlada na koncu opozarja na diskriminacijo v zvezi z uvoženimi rabljenimi vozili, do katere bi prišlo, če bi davek na registracijo pribili pred davkom na dodano vrednost.

49. Ker davki na registracijo motornih vozil niso usklajeni, države članice prosto odločajo o izbiri višine zneska, ki ga uporabijo kot osnovo za odmero davka. Kot je Sodišče ugotovilo predvsem v sodbi Komisija proti Danski (C-47/88), člen 90 ES prepoveduje, da bi pri uvoženih rabljenih vozilih kot osnovo za obdavčitev uporabili manj ugodno vrednost kot pri vozilih, pridobljenih na ozemlju države. [23] Zato ne bi bilo dopustno, da bi se pri davku na registracijo za uvožena rabljena vozila ravnali po trenutni vrednosti, skupaj z DDV, medtem ko bi davek na registracijo vozil, pridobljenih na ozemlju države, obračunavali na podlagi cene brez DDV.

50. Seveda se je takemu razlikovanju mogoče izogniti tudi tako, da se davek na registracijo uvoženih rabljenih vozil obračuna glede na trenutno vrednost z odbitkom sorazmernega DDV. Nacionalnega zakonodajalca pa nič ne

22 – Sodbe z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg (C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 20), z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler (C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 30) in z dne 17. februarja 2005 v zadevah Linneweber in Akritidis (C-453/02 in C-462/02, ZOdl., str. I-1131, točka 24).

23 – Zadeva Komisija proti Danski (C-47/88, navedena v opombi 3, točki 21 in 22).

ovira, da ne bi obračunaval davka na registracijo od neto cene (brez davka na dodano vrednost). Neto ceno je namreč mogoče uporabiti kot osnovo za odmero davka na registracijo neodvisno od tega, ali se davek na registracijo vključi v davčno osnovo za DDV ali ne. Prepoved diskriminatornih notranjih dajatev na uvoženo blago torej ne dopušča nikakršnih sklepov glede razlage pravil o davčni osnovi za DDV.

V – Predlog

51. Na koncu predlagam naslednji odgovor na vprašanja za predhodno odločanje Østre Landsret:

davek na registracijo motornih vozil (avtomobilov), ki ga je distributer pred dobavo plačal v imenu svojega kupca in se v distributerjevem računovodstvu obravnava kot postavka na prehodnem kontu ter se kupcu nato zaračuna skupaj s ceno vozila, ni davek, ki se v skladu s členom 11(A)(2)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero vključi v davčno osnovo za davek na dodano vrednost, temveč je znesek, ki se izvzame iz davčne osnove v skladu s členom 11(A)(3)(c) Direktive.