

Byla C-98/05

De Danske Bilimportører

prieš

Skatteministeriet

(Østre Landsret prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktas ir 3 dalies c punktas –
Apmokestinamoji vertė – Naujų transporto priemonių registracijos mokestis“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamoji vertė

(Tarybos direktyvos 77/388 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktas ir 3 dalies c punktas)

Pagal pirkimo sutartį, numatančią, jog pagal pirkėjo numatytą transporto priemonės paskirtį platintojas ją pristato registruotą už kainą, kuri įskaičiuotas ir naujų transporto priemonių registracijos mokestis, kurį jis sumokėjo prieš pristatydamas, šis mokestis, apmokestinimo kuriuo momentas yra ne minėtas pristatymas, o pirmasis transporto priemonės registravimas nacionalinėje teritorijoje, nelaikomas mokesčiu, muitu ir rinkliava. Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto prasme, kurie turi sudaryti apmokestinamąją vertę. Toks mokestis atitinka sumą, gautą iš pirkėjo kompensuoti apmokestinamojo asmens išlaidoms, kurias jis patiria pirmojo vardu ir jo sąskaita, tos pačios nuostatos 3 dalies c punkto prasme, ir kuri neturi būti įskaityta į šią vertę.

(žr. 14, 16, 30 punktus ir rezoliucinę dalį)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. birželio 1 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktas ir 3 dalies c punktas –
Apmokestinamoji vertė – Naujų transporto priemonių registracijos mokestis“

Byloje C-98/05,

dėl Østre Landsret (Danija) 2005 m. vasario 11 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo

2005 m. vasario 24 d., pagal EB sutarties 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

De Danske Bilimportører

prieš

Skatteministeriet,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (pranešėjas), M. Ilešič ir E. Levits,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius H. Von Holstein,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2006 m. vasario 23 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *De Danske Bilimportører*, atstovaujamos advokato K. Dyekjær,
- Danijos vyriausybės, atstovaujamos J. Molde, padedamo advokato K. Hagel Sørensen,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir D. J. M. de Grave,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos N. B. Rasmussen ir D. Triantafyllou,

išklausęs 2006 m. kovo 16 d. posėdyje pateiktą generalinio advokato išvadą,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1 ir ištaisyimas OL L 149, p. 26, toliau – Šeštoji direktyva) 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto ir 3 dalies c punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas byloje tarp *De Danske Bilimportører* (toliau – DBI), profesinės transporto priemonių importuotojų į Daniją asociacijos, ir Danijos mokesčių ir akcizų ministerijos (*Skatteministeriet*) dėl naujų autotransporto priemonių registracijos mokesčio (toliau – registracijos mokestis) statuso pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) apmokestinamosios vertės atžvilgiu.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 11 straipsnis, kuris yra jos VIII antraštinėje dalyje „Apmokestinamoji vertė“, nustato:

„A. Šalies teritorijoje

1. Apmokestinamąjį vertę sudaro:

a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar turi būti tiektojo gautas iš pirktojo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šia prekių ar paslaugų kaina;

<...>

2. Į apmokestinamąjį vertę įeina:

a) mokesčiai, maitai ir rinkliavos, išskyrus patį pridėtinąs vertės mokestį;

b) atsitiktinės išlaidos, tokios kaip komisiniai mokesčiai, pakavimo, transportavimo ir draudimo išlaidos, kurias tiektoji turi padengti pirkėjas ar klientas. Valstybės narų atsitiktiniais išlaidomis gali laikyti ir tas išlaidas, dėl kurių sudaryta atskira sutartis.

3. Į apmokestinamąjį vertę neįeina:

<...>

c) sumos, gautos iš pirktojo ar kliento kompensuoti apmokestinamojo asmens išlaidoms, kurias apmokestinamasis asmuo patiria pirktojo ar kliento vardu ir jo sąskaita ir kurias rašo į savo tarpinį sąskaitą. Apmokestinamasis asmuo privalo pateikti tokių savo faktiškų išlaidų rodymus ir neturi teisės atskaityti jokio mokesčio, kuris galtojo būti apskaičiuotas tokių sandorių atveju.“

Nacionalinė teisė

4 Registracijos mokestis buvo nustatytas įstatymu dėl pareigos registruoti transporto priemonės (*lov om registreringspligt af motorkøretøjer*), pakeistu 2002 m. gruodžio 2 d. įstatyminiu modifikuojančiu dekretu Nr. 977 (toliau – įstatymas dėl registracijos mokesčio).

5 Pagal minėto įstatymo 1 straipsnį registracijos mokesčiu apmokestinamos „autotransporto priemonės, kurios turi būti registruotos pagal Kelių kodeksą“. Jos yra apmokestinamos pateikiant transporto priemonę registruoti. Leidimo naudoti transporto priemonę Danijos valstybiniuose keliuose išdavimas priklauso nuo šio mokesčio sumokėjimo.

6 Pagal įstatymo dėl registracijos mokesčio 8 straipsnio 1 dalį naujos transporto priemonės apmokestinamoji vertė yra „jos tuometinė kaina, įskaitant pridėtinąs vertės mokestį, bet neįskaitant šiuo įstatymu numatyto mokesčio“. Kalbant apie nenaujas transporto priemones, būtent apie tas, kurios importuojamos kaip asmeninės prekės persikeliant, taip pat apie suremontuotas transporto priemones, pavyzdžiui, po eismo įvykio, skaičiuojant registracijos mokestį PVM taip pat yra skaičiuojamas.

7 Pagal įstatymo dėl registracijos mokesčio 14 straipsnį kiekvienas, kuris verčiasi transporto priemonių, kurioms taikomas šis mokestis, pardavimo veikla, gali siregistruoti mokesčių ir maitų institucijose. Priešingai nei kai kurioms kitoms akcizais apmokestinamoms prekėms teisės aktais numatyta traktuoti, toks siregistravimas yra transporto priemonių platintojo teisė, o ne pareiga. Siregistravęs platintojas turi teisę pasinaudoti mokėjimo kreditu, kuris jį atleidžia nuo pareigos sumokėti minėtą mokestį iš karto pinigais pateikiant transporto priemonę registruoti.

Pagrindin?s bylos aplinkyb?s ir prejudiciniai klausimai

- 8 1999 m. sausio mėn. DBI nusipirko naują transporto priemonę, skirtą direktoriui.
- 9 Pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą platintojas yra ?sipareigojęs ?registruoti transporto priemonę pirkėjo vardu ir parąpinti registracijos numerius iki šios transporto priemonės perdavimo, kaip yra priimta Danijoje perkant transporto priemonę iš ?galioto platintojo.
- 10 Transporto priemonės pirkimo sąskaitoje fakturoje nurodyta bendra 498 596 DKK kaina. Ši kaina sudaryta iš: sumos, kurios platintojas prašo iš pirkėjo, be PVM ir registracijos mokesčio; ?prasto 25 % nuo transporto priemonės kainos dydžio PVM ir registracijos mokesčio, kuris nustatomas nuo dviejų pirmųjų elementų sumos, atsižvelgiant ? tam tikrus jos atskaitymus ir sumažinimus.
- 11 Tvirtindama, kad ankstesniame punkte nurodytas skaičiavimo būdas prieštarauja Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 daliai ir kad PVM turi būti apskaičiuojamas nuo bendros transporto priemonės kainos, ?skaitant ir registracijos mokestį, DBI pateikė ieškinį *Østre Landsret*.
- 12 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo yra aišku, kad, atsižvelgiant ? tai, ar PVM yra apskaičiuojamas taikant Danijos mokesčių administratoriaus naudojamą metodą, ar DBI siūlomą metodą, bendra transporto priemonės kaina skiriasi 14 899 DKK. Šis skirtumas paaiškinamas progresyviu registracijos mokesčio pobūdžiu.
- 13 Manydamas, kad 2003 m. birželio 17 d. Teisingumo Teismo sprendime *De Danske Bilimportører* (C-383/01, Rink. p. I-6065) nepateikiamas jo nagrinėjamai bylai išspręsti reikalingas atsakymas, *Østre Landsret* nusprendė sustabdyti bylą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1) Ar Šeštosios <...> direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktas kartu su 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punktu turi būti aiškinami taip, kad autotransporto priemonių (lengvųjų transporto priemonių) registracijos mokestis turi būti ?skaitytas ? PVM apmokestinamąjį vertę, kai sudaryta naujos keleivių vežimui skirtos transporto priemonės pardavimo sutartis, jei, atsižvelgiant ? pardavimo sutartį ir pirkėjo numatomą naudojimą, platintojas pristato pirkėjui ?registruotą transporto priemonę jį ?registravęs ir už bendrą kainą, kurią sudaro platintojui sumokėta kaina ir (registracijos) mokestis?
- 2) Ar valstybė narė gali tvarkyti savo mokesčių sistemą taip, kad registracijos mokestis būtų laikomas išlaidomis, kurias platintojas moka galutinio pirkėjo sąskaita, ir todėl galutinis pirkėjas yra tiesioginis mokesčio mokėtojas?
- 3) Ar atsakant ? pirmąjį ir antrąjį klausimus svarbu, kad lengvoji transporto priemonė gali būti nupirktą ir pristatyta nesumokėjus registracijos mokesčio, o taip yra tuomet, kai pirkėjas nesiekia naudoti transporto priemonės keleivių ar prekių vežimui teritorijoje, kurioje taikomas Kelių kodeksas?
- 4) Ar yra svarbu, kad didelė dalis nenaudojamų transporto priemonių kaip asmeninis turtas importuojama, be kita ko, galutinis vartotojas, kuris be platintojo ?sikišimo pats moka registracijos mokestį?
- 5) Ar yra svarbu, kad apmokestinimo registracijos mokesčiu momentas ir pareiga mokėti mokestį, atitinkamu atveju – kaip išlaidas, atsiranda iki apmokestinimo PVM momento ir pareigos mokėti PVM?“

D?I prejudicini? klausim?

14 Šiais prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia išnagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar registracijos mokestis, kaip antai pagrindin?je byloje, turi b?ti ?skai?iuotas ? apmokestinam?j? vert? kaip mokestis Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto prasme, ar, priešingai, ne?skai?iuotas pagal tos pa?ios nuostatos 3 dalies c punkt?, kai platintojas pristato ?registruot? transporto priemon? už kain?, kuri, atsižvelgiant ? min?tos transporto priemon?s pardavimo sutart? ir pirk?jo numatyt? naudojim?, apima š? mokest?.

15 Pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkt? šalies teritorijoje apmokestinam?j? tiekiam? prekį vert? sudaro viskas, kas sudaro atlyg?, kuris yra ar turi b?ti tiek?jo gautas iš pirk?jo. Šio straipsnio 2 ir 3 dalys išvardija tam tikrus elementus, kurie sudaro apmokestinam?j? vert? arba jos nesudaro (1990 m. kovo 27 d. Sprendimo *Boots Company*, C?126/88, Rink. p. I?1235, 15 punktas).

16 Pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkt? ? apmokestinam?j? vert? sudaro mokes?iai, maitai ir rinkliavos, išskyrus pat? PVM.

17 Kaip nurod? generalin? advokat? išvados 16 ir 17 punktuose, tam, kad tokie elementai sudaryt? PVM apmokestinam?j? vert? net ir tuomet, kai jie n?ra prid?tin? vert? ir nesudaro ekonominio atlygio už prekį tiekim?, jie turi b?ti tiesiogiai susij? su šiuo tiekimu (žr. šiuo klausimu 1988 m. lapkri?io 23 d. Sprendimo *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, Rink. p. 6365; 11 ir 12 punktus, 1994 m. birželio 2 d. Sprendimo *Empire Stores*, C?33/93, Rink. p. I?2329, 12 punkt? ir 2001 m. liepos 3 d. Sprendimo *Bertelsmann*, C?380/99, Rink. p. I?5163, 17 ir 18 punktus).

18 Ta?iau šiuo atveju, kaip pabr?ž? Danijos ir Nyderland? vyriausyb?s bei Europos Bendrij? Komisija, apmokestinimo registracijos mokes?iu momentas yra ne transporto priemon?s pristatymas, bet pirmasis jos ?registravimas Danijos teritorijoje (žr. min?to sprendimo *De Danske Bilimportører* 34 punkt? ir 2005 m. birželio 16 d. Sprendimo *Komisija prieš Danij?*, C?138/04, Rink. p. I?0000, 12 punkt?).

19 Ši? analiz? patvirtina aplinkyb?, nurodyta prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pateiktame tre?iame klausime, kad nauja transporto priemon?, nupirktą nesiekiant jos naudoti teritorijoje, kurioje taikomas Danijos keli? kodeksas (pavyzdžiui, kolekcin? transporto priemon?, transporto priemon?, skirta naudoti tik priva?ioje teritorijoje, ar transporto priemon?, skirta išgabenti iš nacionalin?s teritorijos), negali b?ti apmokestinta registracijos mokes?iu, nepaisant to, kad ji pristatoma toje teritorijoje.

20 Ši? analiz? taip pat patvirtina aplinkyb?, min?ta ketvirtajame prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausime, kad registracijos mokes?iu apmokestinama tam tikrais atvejais, kuriems b?dinga tai, jog transporto priemon?s pristatymo Danijos teritorijoje n?ra, pavyzdžiui, kai ši? transporto priemon? persikeldamas ? Danij? atsigabena savininkas ir ji yra skirta naudoti šios valstyb?s nar?s valstybiniuose keliuose arba kai transporto priemon? yra po eismo nelaim?s suremontuota ir iš naujo skirta tokiam naudojimui.

21 Priešingai nei tvirtina DBI, tokiomis aplinkybomis apmokestinimo min?tu mokes?iu ir transporto priemon?s registravimo ryšys netur?t? b?ti laikomas išreiškian?iu tik nacionalini? valdžios institucij? r?pest? užtikrinti efektyvi? mokes?io, kuris iš ties? yra susij?s su tiekimu, surinkimo kontrol?. Priešingai, jis parodo tikr?j? šio su ?registravimu tiesiogiai susijusio mokes?io, kuriuo apmokestinama pateikiant transporto priemon? registruoti jos naudojimo valstybiniuose Danijos keliuose tikslu, pob?d? ir apmokestinimo juo moment?.

22 Tiesa, kaip tvirtina DBI, jei ?galiotas tiek?jas sutartimi ?sipareigoja pristatyti transporto priemon? prieš tai j? ?registrav?s, kaip, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, tai yra ?prasta perkant transporto priemon? iš tokio tiek?jo, apmokestinimo PVM momentas atsiranda v?liau nei registracijos mokes?iu, o pastarasis mokestis, pristatant transporto priemon?, yra ?traukiamas ? pirk?jui išrašomoje s?skaitoje fakt?roje nurodyt? sum?.

23 Ta?iau, atsakant ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo penkt?j? klausim?, ši aplinkyb? netur?t? pasl?pti esminio skirtumo tarp apmokestinimo registracijos mokes?iu ir PVM moment?, d?l kurio šie mokes?iai yra nepriklausomi vienas nuo kito.

24 Tai taip pat matyti iš DBI pateikto motyvo, pagal kur? nacionaliniai teis?s aktai nurodant kain? reikalauja iš platintoj? j? reklamose nurodyti bendr? transporto priemon?s kain?, ?skaitant registracijos mokest?.

25 Taigi, jei platintojas sumok?jo registracijos mokest? vykdydamas sutartin? ?sipareigojim? pristatyti pirk?jui jo vardu ?registruot? transporto priemon?, kaip yra pagrindin?je byloje, reik?t? laikyti, kad šis pirk?jui išrašytoje s?skaitoje fakt?roje nurodytas mokestis yra suma, gauta iš pirk?jo kompensuoti išlaidoms, kurias jis patyr? pastarojo vardu ir s?skaita, o ne atlyginimas už pristatyt? prek?. Tod?l toks mokestis tur?t? b?ti vertinamas kaip ? platintojo apskait? ?trauktas elementas, turintis tarpin?s s?skaitos požymį. Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkto prasme.

26 Kaip teigia generalin? advokat? išvados 42 punkte, šiuo klausimu svarbu pabr?žti, kad pagal pardavimo sutart?, tokį kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, ?siregistrav?s platintojas, kuris sumoka registracijos mokest? iki pristatydamas transporto priemon?, veikia ne savo asmeniniais interesais, o pirk?jo, kuris ketina ?gyti nauj? savo vardu ?registruot? transporto priemon?, tinkam? teis?tam naudojimui valstybiniuose Danijos keliuose.

27 Aišku, kaip pabr?žia DBI, ?siregistrav?s platintojas panašiu atveju yra už registracijos mokes?io sumok?jim? kompetentingoms mokes?i? institucijoms atsakingas asmuo. To nepaneigia tai, kad š? mokest? turintis sumok?ti asmuo yra transporto priemon?s pirk?jas, k? patvirtina aplinkyb?, jog platintojas v?liau atgauna sumok?t? mokes?io sum? iš min?to pirk?jo.

28 Atsakant ? antr?j? klausim? taip pat svarbu pabr?žti, kad, išskyrus kai kurias šioje byloje nereikšmingas išimtis, autotransporto priemoni? apmokestinimas nebuvo suderintas ir valstyb?se nar?se iš esm?s skiriasi. Taigi šiuo atžvilgiu valstyb?s nar?s gali laisvai naudotis savo kompetencija mokes?i? srityje su s?lyga, kad bus laikomasi Bendrijos teis?s (2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Cura Anlagen*, C?451/99, Rink. p. I?3193, 40 punktas ir 2005 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Danij?*, C?464/02, Rink. p. I?0000, 74 punktas).

29 Tod?l pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkt? reikia pripažinti, kad valstyb? nar? gali nustatyti mokest? už naujas autotransporto priemones, apmokestinimo kuriuo momentas yra pirmasis ?registravimas šios valstyb?s teritorijoje, kur? turintis sumok?ti asmuo yra transporto priemon?s pirk?jas ir kuris, jei j? sumok?jo platintojas vykdydamas sutartin? ?sipareigojim? pristatyti pirk?jo vardu ?registruot? transporto priemon?, atitinka platintojo min?to

pirkėjo vardu ir sąskaita sumokėta suma.

30 Todėl pateiktus klausimus reikia atsakyti taip, kad kai pardavimo sutartis numato, jog atsižvelgiant į pirkėjo numatytą transporto priemonės naudojimą platintojas ją pristato registruotai bei už kainą, kurią sąskaituotas ir naujų transporto priemonių registracijos mokestis, kurį jis sumokėjo prieš pristatydamas, šio mokesčio, apmokestinimo kuriuo momentas yra ne minėtas pristatymas, o pirmasis transporto priemonės registravimas nacionalinėje teritorijoje, nepatenka į termino „mokesčiai, maitai ir rinkliavos“ Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto prasme apimtį. Toks mokestis atitinka sumą, apmokestinamojo asmens gautą iš transporto priemonės pirkėjo kompensuoti išlaidoms, patirtoms pirmojo vardu ir sąskaita, tos pačios nuostatos 3 dalies c punkto prasme.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

31 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

Pagal pirkimo sutartį, numatančią, jog pagal pirkėjo numatytą transporto priemonės paskirtą platintojas ją pristato registruotai už kainą, kurią sąskaituotas ir naujų transporto priemonių registracijos mokestis, kurį jis sumokėjo prieš pristatydamas, šis mokestis, apmokestinimo kuriuo momentas yra ne minėtas pristatymas, o pirmasis transporto priemonės registravimas nacionalinėje teritorijoje, nelaikomas mokesčiu, maitu ir rinkliava 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto prasme. Toks mokestis atitinka sumą, apmokestinamojo asmens gautą iš transporto priemonės pirkėjo kompensuoti išlaidoms, patirtoms pastarojo vardu ir sąskaita, tos pačios nuostatos 3 dalies c punkto prasme.

Parašai.

* Proceso kalba: danų.