

Asia C-98/05

De Danske Bilimportører

vastaan

Skatteministeriet

(Østre Landsretin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohta ja 3 alakohdan c alakohta – Veron peruste – Uusien ajoneuvojen rekisteröintivero

Julkisasiamies J. Kokottin ratkaisuehdotus 16.3.2006

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (ensimmäinen jaosto) 1.6.2006

Tuomion tiivistelmä

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Veron peruste

(Neuvoston direktiivin 77/388 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohta ja 3 alakohdan c alakohta)

Kun on kyse kauppasopimuksesta, jossa määrätään ostajan käyttötarkoituksen mukaisesti, että jälleenmyyjä luovuttaa ajoneuvon rekisteröitynä ja sellaiseen kokonaishintaan, joka sisältää jälleenmyyjän ennen luovutusta maksaman uusien ajoneuvojen rekisteröintiveron, tämä maksu, jonka osalta verotettava tapahtuma ei ole luovuttaminen vaan ajoneuvon ensirekisteröinti maan alueella, ei sisälly jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa tarkoitettujen sellaisten verojen, tullien ja maksujen käsitteeseen, jotka on sisällytettävä veron perusteeseen. Tällainen maksu vastaa verovelvollisen ajoneuvon ostajalta saamaa erää, joka on jälkimmäisen nimissä ja tämän lukuun kertyneiden kustannusten korvausta saman säännöksen 3 alakohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla ja joka on jätettävä tämän perusteen ulkopuolelle.

(ks. 14, 16 ja 30 kohta sekä tuomiolauselman)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

1 päivänä kesäkuuta 2006 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohta ja 3 alakohdan c alakohta – Veron peruste – Uusien ajoneuvojen rekisteröintivero

Asiassa C-98/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Østre Landsret

(Tanska) on esittänyt 11.2.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 24.2.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

De Danske Bilimportører

vastaan

Skatteministeriet,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (esittelevä tuomari), M. Ileši? ja E. Levits,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 23.2.2006 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- De Danske Bilimportører, edustajanaan advokat K. Dyekjær,
- Tanskan hallitus, asiamiehenään J. Molde, avustajanaan advokat K. Hagel?Sørensen,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään H. G. Sevenster ja D. J. M. de Grave,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään N. B. Rasmussen ja D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.3.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ja 3 alakohdan c alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat De Danske Bilimportører (jäljempänä DBI), joka on tanskalainen autojen maahantuojien yhdistys, ja Skatteministeriet (Tanskan veroministeriö) ja jossa on kyse uusien ajoneuvojen rekisteröintiveron (jäljempänä rekisteröintivero) ja arvonlisäveron perusteen välisestä suhteesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 11 artiklassa, joka on direktiivin VIII osastossa, jonka otsikko on ”Veron peruste”, säädetään seuraavaa:

"A. Maan alueella

1. Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet;

2. Veron perusteeseen on sisällytettävä:

a) verot, tullit ja maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa;

b) sivukustannukset, kuten luovuttajan ostajalta tai vastaanottajalta veloittamat provisio?, pakkaus?, kuljetus? ja vakuutuskustannukset. Jäsenvaltiot voivat pitää sivukustannuksina erilliseen sopimukseen perustuvia kustannuksia.

3. Veron perusteeseen ei ole sisällytettävä:

--

c) verovelvollisen ostajalta tai vastaanottajalta saamia eriä, jotka ovat jälkimmäisten nimissä ja näiden lukuun kertyneiden kustannusten korvausta ja jotka verovelvollisen kirjanpidossa käsitellään läpikulkuerinä. Verovelvollisen on osoitettava näiden kustannusten todellinen määrä, eikä verovelvollinen saa vähentää niitä mahdollisesti rasittavaa veroa."

Kansallinen lainsäädäntö

4 Rekisteröintivero on perustettu lailla moottoriajoneuvojen rekisteröintivelvollisuudesta (lov om registreringspligt af motorkøretøjer), sellaisena kuin se on muutettuna 2.12.2002 annetulla lailla nro 977 (jäljempänä rekisteröintiverolaki).

5 Tämän lain 1 §:n mukaan rekisteröintivero koskee "tieliikennelain nojalla rekisteröitäviä moottoriajoneuvoja". Maksuvelvollisuus syntyy, kun ajoneuvo esitetään rekisteröitäväksi. Veron maksaminen on edellytyksenä ajoneuvon käyttämiselle liikenteeseen yleisillä teillä Tanskassa.

6 Rekisteröintiverolain 8 §:n 1 momentin mukaan uuden moottoriajoneuvon verotusarvo on "sen yleinen arvonlisäverollinen hinta ilman tämän lain mukaista veroa". Käytettyjen moottoriajoneuvojen, myös muuttotavarana tuotujen moottoriajoneuvojen ja moottoriajoneuvojen, jotka rakennetaan uudelleen esimerkiksi liikenneonnettomuuden jälkeen, osalta arvonlisävero sisältyy myös rekisteröintiveron määräytymisperusteeseen.

7 Rekisteröintiverolain 14 §:n mukaan ammattimaisesti rekisteröintivelvollisuuden piiriin kuuluvia ajoneuvoja myyvät tahot voivat ilmoittaa itsensä valtion tulli? ja veroviranomaisten rekisteriin. Toisin kuin eräiden muiden valmisteveron alaisten tavaroiden osalta lainsäädännössä määrätään, autojen jälleenmyyjillä on rekisteröitymismahdollisuus mutta ei ?velvollisuutta. Rekisteröitynyt jälleenmyyjä saa maksuluottoa, eli sen ei tarvitse maksaa kyseistä veroa käteisellä silloin, kun ajoneuvo esitetään rekisteröitäväksi.

Pääasian oikeudenkäynnin tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

8 DBI osti tammikuussa 1999 uuden ajoneuvon yhdistyksen johtajan käyttöön.

9 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan jälleenmyyjä hoiti ajoneuvon rekisteröinnin ostajan nimiin ja hankki rekisterikilvet ennen ajoneuvon luovuttamista, kuten Tanskassa on tapana silloin, kun moottoriajoneuvo ostetaan hyväksytyltä jälleenmyyjältä.

10 Ajoneuvon laskussa mainitaan kokonaishinta 498 596 Tanskan kruunua (DKK). Hinta koostuu seuraavista eristä: jälleenmyyjän ostajalta perimä auton hinta ilman arvonlisäveroa ja rekisteröintiveroa, normaali arvonlisävero 25 prosenttia ajoneuvon hinnasta ja rekisteröintivero, joka lasketaan tietyin mukautuksin ja vähennyksin kahden ensin mainitun erän summan pohjalta.

11 DBI nosti kanteen Østre Landsretissa, koska sen mukaan edellisessä kohdassa esitetty laskentatapa on kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan vastainen, sillä arvonlisävero on laskettava auton kokonaishinnasta, johon sisältyy rekisteröintivero.

12 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että auton kokonaishinnassa on 14 899 DKK:n suuruinen ero sen mukaan, lasketaanko se Tanskan veroviranomaisten käyttämällä menetelmällä vai DBI:n esittämällä menetelmällä. Ero johtuu siitä, että rekisteröintivero on progressiivinen.

13 Østre Landsret katsoo, että yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-383/01, De Danske Bilimportører, 17.6.2003 antamassa tuomiossa (Kok. 2003, s. I-6065) ei anneta tarvittavaa vastausta sen käsiteltävänä olevan oikeusriidan ratkaisemiseksi, joten se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen – – direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohtaa yhdessä 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohdan kanssa tulkittava siten, että moottoriajoneuvojen (henkilöautojen) rekisteröintiveron on sisällyttävä arvonlisäveron perusteeseen, kun tehdään kauppasopimus henkilöiden kuljettamiseen tarkoitetun uuden moottoriajoneuvon toimituksesta, kun kyseinen moottoriajoneuvo kauppasopimuksen ja ostajan käyttötarkoituksen mukaisesti luovutetaan autokauppiaalta kuluttajalle rekisteröitynä ja sellaiseen kokonaishintaan, joka sisältää sekä autokauppiaille maksetun hinnan että [rekisteröinti]veron?

2) Voiko jäsenvaltio toteuttaa sellaisen verojärjestelmän, jossa rekisteröintiveroa käsitellään läpikulkueränä, jonka autokauppias maksaa lopullisen ostajan puolesta, jolloin tämä lopullinen ostaja on välittömästi verovelvollinen?

3) Onko ensimmäisen ja toisen kysymyksen kannalta merkityksellistä, että henkilöauto voidaan ostaa ja luovuttaa ilman rekisteröintiveron maksamista, mikä voi tapahtua silloin, kun ostaja ei aio käyttää autoa yleisesti henkilöiden tai tavaroiden kuljettukseen tieliikennelain voimassaoloalueella?

4) Onko sillä merkitystä, että lopulliset kuluttajat tuovat käytettyjä moottoriajoneuvoja maahan huomattavassa laajuudessa muun muassa muuttotavarana ja maksavat rekisteröintiveron itse ilman autokauppiaan myötävaikutusta?

5) Onko sillä merkitystä, syntyykö rekisteröintiveron maksamista koskeva velvollisuus ja eräänntykö tämä vero – mahdollisesti läpikulkueränä – ennen kuin arvonlisäveron maksamista koskeva velvollisuus syntyy ja tämä vero eräänntyy?”

Ennakkoratkaisukysymykset

14 Kysymyksillään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustele, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen rekisteröintivero, kun jälleenmyyjä luovuttaa ajoneuvon rekisteröitynä kokonaishintaan, joka sisältää rekisteröintiveron

ajoneuvon kauppasopimuksen ja ostajan käyttötarkoituksen mukaisesti, sisällytettävä veron perusteeseen kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa tarkoitettuna verona vai onko se päinvastoin jätettävä veron perusteen ulkopuolelle saman säännöksen 3 alakohdan c alakohdan mukaisesti.

15 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan veron perusteen on maan alueella oltava tavaroiden luovutusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan ostajalta saatavan vastikkeen. Saman säännöksen 2 ja 3 alakohdassa luetellaan joitakin eriä, jotka on sisällytettävä veron perusteeseen, ja joitakin eriä, jotka on jätettävä sen ulkopuolelle (asia C?126/88, Boots Company, tuomio 27.3.1990, Kok. 1990, s. I?1235, 15 kohta).

16 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan mukaan veron perusteeseen on sisällytettävä verot, tullit ja maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa.

17 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 16 ja 17 kohdassa, jotta tällaiset erät voivat kuulua arvonlisäveroa varten sovellettavaan veron perusteeseen, vaikka niistä ei synny arvonlisää eivätkä ne muodosta taloudellista vastiketta tavaran luovutuksesta, niillä täytyy olla suora yhteys luovutukseen (ks. vastaavasti asia 230/87, Naturally Yours Cosmetics, tuomio 23.11.1988, Kok. 1988, s. 6365, 11 ja 12 kohta; asia C?33/93, Empire Stores, tuomio 2.6.1994, Kok. 1994, s. I?2329, 12 kohta ja asia C?380/99, Bertelsmann, 3.7.2001, Kok. 2001, s. I?5163, 17 ja 18 kohta).

18 Kuten Tanskan ja Alankomaiden hallitukset sekä Euroopan yhteisöjen komissio ovat korostaneet, tässä tapauksessa rekisteröintiveron osalta verotettava tapahtuma ei kuitenkaan ole ajoneuvon luovutus vaan sen ensirekisteröinti Tanskan alueella (ks. em. asia De Danske Bilimportører, tuomion 34 kohta ja asia C?138/04, komissio v. Tanska, tuomio 16.6.2005, 12 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

19 Tätä arviointia vahvistaa se ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kolmannen kysymyksen kohteena oleva seikka, että jos uusi ajoneuvo ostetaan jossain muussa tarkoituksessa kuin käytettäväksi Tanskan tieliikennelain soveltamisalueella (esimerkiksi keräilyautoksi, vain yksityisalueella käytettäväksi ajoneuvoksi tai Tanskan alueen ulkopuolelle vietäväksi ajoneuvoksi), siitä ei kanneta rekisteröintiveroa, vaikka se luovutettaisiin tällä alueella.

20 Tämän arvioinnin puolesta puhuu myös se ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen neljännessä kysymyksessä mainittu seikka, että rekisteröintivero erääntyy maksettavaksi tietyissä tilanteissa, joihin ei liity luovutusta Tanskan alueella, kuten ajoneuvon omistajan tuodessa ajoneuvon muuttotavarana Tanskaan siellä yleisillä teillä käytettäväksi tai otettaessa liikenneonnettomuuden jälkeen uudelleenrakennettu ajoneuvo uudelleen tähän käyttöön.

21 Toisin kuin DBI väittää, kyseisen veron kantamisen ja ajoneuvon rekisteröinnin välisellä yhteydellä ei näissä olosuhteissa voida katsoa vastattavan yksinomaan kansallisten viranomaisten huoleen taata sellaisen veron, joka tosiasiaassa liittyisikin luovutukseen, kantamisen tehokas valvonta. Päinvastoin se osoittaa tämän veron, joka liittyy suoraan rekisteröintiin ja jonka maksamista koskevan velvollisuuden syntyminen riippuu ajoneuvon esittämisestä rekisteröitäväksi käytettäväksi yleisillä teillä Tanskassa, todellisen luonteen ja verotettavan tapahtuman.

22 On totta, kuten DBI väittää, että kun hyväksytty jälleenmyyjä sitoutuu sopimuksella luovuttamaan ajoneuvon hoidettuaan ensin sen rekisteröinnin, kuten ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan on yleensäkin tapana silloin, kun ajoneuvo ostetaan tällaiselta myyjältä, arvonlisäveron maksamista koskeva velvollisuus syntyy myöhemmin kuin rekisteröintiveron osalta, ja se sisältyy ajoneuvon luovutuksen yhteydessä asiakkaalta

laskutettavaan summaan.

23 Jotta voidaan vastata ennakkoratkaisupyyntöön esittäneen tuomioistuimen viidenteen kysymykseen, on kuitenkin todettava, että tämä seikka ei peitä rekisteröintiveron ja arvonlisäveron osalta verotettavien tapahtumien välistä konseptuaalista eroa, jonka johdosta rekisteröintivero on itsenäinen arvonlisäveroon nähden.

24 On todettava samoin sen myös DBI:n esittämän lausuman osalta, jonka mukaan hintailmoittelua koskevassa kansallisessa lainsäädännössä veloitetaan jälleenmyyjä ilmoittamaan mainoksissa ajoneuvon kokonaishinta, joka sisältää rekisteröintiveron.

25 Tästä seuraa, että kun jälleenmyyjä on maksanut rekisteröintiveron luovuttaessaan sopimusvelvoitteen perusteella ostajalle tämän nimiin rekisteröidyn ajoneuvon, kuten pääasiassa, tämän veron laskuttaminen ostajalta vastaa sitä, että jälleenmyyjän ostajan nimissä ja lukuun suorittamat kulut korvataan, eikä sitä, että annetaan vastike luovutetusta tavarasta. Tällaista maksua on siten pidettävä jälleenmyyjän kirjanpitoon vietyinä erinä, jota on pidettävä kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohdassa tarkoitettuna läpikulkueränä.

26 Kuten julkiasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 42 kohdassa, on tältä osin korostettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kauppasopimuksen osalta rekisteröitynyt jälleenmyyjä, joka maksaa rekisteröintiveron ennen ajoneuvon luovutusta, ei tee sitä omassa vaan ostajan intressissä, koska tämä haluaa saada nimiinsä rekisteröidyn uuden ajoneuvon, jolla voi laillisesti ajaa yleisillä teillä Tanskassa.

27 On totta, kuten DBI korostaa, että rekisteröitynyt jälleenmyyjä on tällaisessa tilanteessa velvollinen maksamaan rekisteröintiveron asianomaisiin veroviranomaisiin nähden. Ajoneuvon ostaja on kuitenkin velvollinen maksamaan tämän veron, kuten osoittaa se, että autokauppias vyöryttää maksamansa veron määrän ostajalle.

28 Vastauksena toiseen kysymykseen on myös syytä todeta, että tiettyjä käsiteltävänä olevan asian kannalta merkityksettömiä poikkeuksia lukuun ottamatta moottoriajoneuvojen verotusta ei ole yhdenmukaistettu ja se vaihtelee huomattavasti jäsenvaltiosta toiseen. Jäsenvaltiot saavat siis vapaasti käyttää verotusvaltaansa ajoneuvojen alalla, kunhan ne tätä toimivaltaansa käyttäessään noudattavat yhteisön oikeutta (asia C-451/99, Cura Anlagen, tuomio 21.3.2002, Kok. 2002, s. I-3193, 40 kohta ja asia C-464/02, komissio v. Tanska, tuomio 15.9.2005, Kok. 2005, s. I-7929, 74 kohta).

29 Kun otetaan huomioon kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohdan säännökset, on näin ollen todettava, että jäsenvaltio voi perustaa uusista moottoriajoneuvoista kannettavan maksun, jonka osalta verotettava tapahtuma on ensirekisteröinti tämän valtion alueella ja jonka ajoneuvon ostaja on velvollinen maksamaan ja joka vastaa, kun jälleenmyyjä on sen maksanut luovuttaessaan sopimusvelvoitteen perusteella ostajan nimiin rekisteröidyn ajoneuvon, jälleenmyyjän ostajan nimissä ja tämän lukuun maksamaa summaa.

30 Näin ollen ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että kun on kyse kauppasopimuksesta, jossa määrätään ostajan käyttötarkoituksen mukaisesti, että jälleenmyyjä luovuttaa ajoneuvon rekisteröitynä ja sellaiseen kokonaishintaan, joka sisältää jälleenmyyjän ennen luovutusta maksaman rekisteröintiveron, tämä maksu, jonka osalta verotettava tapahtuma ei ole luovuttaminen vaan ajoneuvon ensirekisteröinti maan alueella, ei sisälly kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa tarkoitettujen verojen, tullien ja maksujen käsitteeseen. Tällainen maksu vastaa verovelvollisen ajoneuvon ostajalta saamaa erää, joka on jälkimmäisen nimissä ja tämän lukuun kertyneiden kustannusten korvausta saman säännöksen 3 alakohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

Oikeudenkäyntikulut

31 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Kun on kyse kauppasopimuksesta, jossa määrätään ostajan käyttötarkoituksen mukaisesti, että jälleenmyyjä luovuttaa ajoneuvon rekisteröitynä ja sellaiseen kokonaishintaan, joka sisältää jälleenmyyjän ennen luovutusta maksaman uusien ajoneuvojen rekisteröintiveron, tämä maksu, jonka osalta verotettava tapahtuma ei ole luovuttaminen vaan ajoneuvon ensirekisteröinti maan alueella, ei sisälly jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa tarkoitettujen verojen, tullien ja maksujen käsitteeseen. Tällainen maksu vastaa verovelvollisen ajoneuvon ostajalta saamaa erää, joka on jälkimmäisen nimissä ja tämän lukuun kertyneiden kustannusten korvausta saman säännöksen 3 alakohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: tanska.