

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2006 m. kovo 16 d.(1)

Byla C-98/05

De Danske Bilimportører

prieš

Skatteministeriet

(*Østre Landsret* (Danija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 11 straipsnio A skirsnis – Apmokestinamoji vertė – Naujų transporto priemonių registracijos mokestis“

I – **Žangai**

1. Nagrinėjamoje byloje *Østre Landsret* (Danija) prašo Teisingumo Teismo išaiškinti Šeštosios PVM direktyvos(2) 11 straipsnio A skirsnį (toliau – Šeštoji direktyva) dėl santykio tarp pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) ir transporto priemonių registracijos mokesčio (toliau – registracijos mokestis).

2. Tai yra jau antras prašymas priimti prejudicinį sprendimą, kilęs iš tos pačios pagrindinės bylos. Sprendime *De Danske Bilimportører I*(3) Teisingumo Teismas jau yra nustatęs, kad registracijos mokestis nėra lygiavertis muito mokesčiui EB 25 straipsnio prasme, nes registracijos mokestis renkamas ne importuojant, bet registruojant transporto priemonę, o taip pat jis nepatenka į EB 28 straipsnio reglamentavimo sritį. Kadangi importuotos transporto priemonės nekonkuruoja su daniškomis transporto priemonėmis, tai nacionalinė nuostata, draudžianti diskriminuoti nacionalinio mokesčio taikymą importuotiems gaminiams, pagal EB 90 straipsnį taip pat netaikoma(4).

3. Šioje byloje nagrinjamas klausimas, ar pristatant transporto priemonę registracijos mokestis turi būti įskaitytas į PVM apmokestinamąją vertę. Šiuo metu Danijos mokesčių administratorius apmokestina PVM pirmiausia registruojamą transporto priemonių pirkimo kainą ir tik tada nustato registracijos mokestį nuo bendros sumos. Tačiau pagrindinėje byloje ieškovų mano, kad, priešingai, registracijos mokestis turi būti įskaitytas į PVM apmokestinamąją vertę. Kadangi registracijos mokestis didėja progresyviai, tai eilės tvarka, kuria abu mokesčiai įskaičiuojami į kainą, turi įtakos bendram mokestinai naštai dydžiui.

II – **Teisinis pagrindas**

A – Bendrijos teis?

4. Vidaus ?kini? operacij? apmokestinam?j? vert? reglamentuoja Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnis, kuris numato:

„1. Apmokestinam?j? vert? sudaro:

a) tiekiam? prek? ir teikiam? paslaug?, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju — viskas, kas sudaro atlyg?, kuris yra ar turi b?ti tiek?jo gautas iš pirk?jo, kliento ar tre?iosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, ?skaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su ši? prek? ar paslaug? kaina.

<...>

2. ? apmokestinam?j? vert? ?eina:

a) mokes?iai, muitai ir rinkliavos, išskyrus pat? prid?tin?s vert?s mokest?;

b) atsitiktin?s išlaidos, tokios kaip komisiniai mokes?iai, pakavimo, transportavimo ir draudimo išlaidos, kurias tiek?jui turi padengti pirk?jas ar klientas. Valstyb?s nar?s atsitiktin?mis išlaidomis gali laikyti ir tas išlaidas, d?l kuri? sudaryta atskira sutartis.

3. ? apmokestinam?j? dal? ne?eina:

<...>

c) sumos, gautos iš pirk?jo ar kliento kompensuoti apmokestinamojo asmens išlaidoms, kurias apmokestinamasis asmuo patiria pirk?jo ar kliento vardu ir jo s?skaita ir kurias ?rašo ? savo tarpin? s?skait?. Apmokestinamasis asmuo privalo pateikti toki? savo faktišk? išlaid? ?rodymus ir neturi teis?s atskaityti jokio mokes?io, kuris gal?jo b?ti apskai?iuotas toki? sandori? atveju.“

B – Nacionalin? teis?

5. Apmokestinimo registracijos mokes?iu pagrindas yra ?statymas d?l pareigos registruoti transporto priemonės (Lov om registreringspligt af motorkøretøjer m. v., toliau – ?statymas d?l registracijos mokes?io)(5). Pagal šio ?statymo 1 straipsn? registracijos mokes?iu apmokestinamos transporto priemon?s, kurios turi b?ti ?registruotos taikant Keli? kodeks?. Registracijos mokestis yra mokamas pateikiant transporto priemon? registruoti. Neregistruotos transporto priemon?s (ir atitinkamai nesumok?jus mokes?io) negali b?ti naudojamos valstybiniuose keliuose.

6. Pagal ?statymo d?l registracijos mokes?io 8 straipsnio 1 dal? naujos transporto priemon?s apmokestinamoji vert? yra jos tuometin? kaina, ?skaitant prid?tin?s vert?s mokest?, bet ne?skaitant šiuo ?statymu numatyto mokes?io. Tuometin? kaina nustatoma remiantis importuotoj? kain? s?rašu, pridedant platintojo peln?. Naudot? transporto priemoni?, ?skaitant ir transporto priemonės, importuojamas kaip asmenin?s prek?s persikeliant, vert? nustatoma pagal ?statymo d?l registracijos mokes?io 10 straipsn?. Tokiu atveju prie tuometin?s transporto priemon?s kainos pridedamas PVM, bet ne?skai?iuojamas registracijos mokestis.

7. Registracijos mokestis turi b?ti sumok?tas ir už transporto priemonės, kurios suremontuojamos, pavyzdžiui, po eismo ?vykio, ir po to mokestine prasme n?ra identiškos ankstesnei transporto priemonei, už kuri? jau buvo sumok?tas mokestis. Mokestis šiuo atveju nustatomas pagal transporto priemon?s rinkos kain?, ?skaitant PVM.

8. Pagal Įstatymo dėl registracijos mokesčio 14 straipsnį kiekvienas, kuris veržiasi transporto priemonių, kurioms taikomas šis mokestis, pardavimo veikla, gali įsiregistruoti mokesčių ir muitų institucijose. Priešingai nei įvairių akcizais apmokestinamų prekių platintojai, jie neprivalo registruotis. Todėl privatūs asmenys turi teisę patys pateikti prašymą dėl registracijos. Įsiregistravusiems platintojams taikoma lengvata, pagal kurią jie neprivalo sumokėti registracijos mokesčio iš karto grynaisiais pinigais pateikiant transporto priemonės registracijai, o turi teisę padaryti tai banko pavedimu.

III – Faktinės aplinkybės, byla ir prejudiciniai klausimai

9. *De Danske Bilimportører*, ieškovų pagrindinėje byloje (toliau – DBI), yra profesinė Danijos transporto priemonių importuotojų asociacija. 1999 m. sausio 14 d. ji nusipirko naują transporto priemonę, kuri turėjo būti skirta asociacijos direktoriui. Kaip yra įprasta perkant transporto priemonę iš importuotojo ar jo įgalioto platintojo, pardavėjas registravo transporto priemonę pirkėjo vardu ir paršpino registracijos numerius. Po to jis perdavė registruotą transporto priemonę pirkėjui.

10. Pardavėjas pateikė DBI sąskaitą faktūrą už transporto priemonę, kurioje nurodė bendrą 498 596 DKR kainą, įskaitant registracijos mokestį (297 456 DKR) ir PVM, o tai atitiko įprastiną vartotojams taikomą kainą. Ši kaina konkrečiai sudaro:

- 1) galutinę platintojo nurodyta transporto priemonės kainą be PVM ir mokesčių;
- 2) įprasto dydžio PVM, sudarančio 25 % nuo 1 punkte nurodytos kainos;
- 3) registracijos mokestis, kuris apskaičiuojamas nuo 1 ir 2 punktuose nurodytų sumų, atsižvelgiant į tam tikrus atskaitymus ir sumažinimus.

11. Tačiau, DBI nuomone, bendra kaina turėjo būti apskaičiuota taip:

- 1) galutinę platintojo kainą;
- 2) registracijos mokestis;
- 3) PVM, kuris apskaičiuojamas nuo 1 ir 2 punktuose nurodytų sumų.

12. Skaičiuojant DBI nurodytu būdu mokesčio našta sumažėtų 14 899 DKR. Skirtumas yra pagrįstas progresyviu registracijos mokesčio pobūdžiu.

13. 2005 m. vasario 11 d. sprendimu *Østre Landsret* pagal EB 234 straipsnį pateiktas Teisingumo Teismui šiuos penkis 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 transporto priemonių (lengvųjų transporto priemonių) registracijos mokestis turi būti įskaitytas į PVM apmokestinamąją vertę, kai sudaryta naujos keleivinės vežimui skirtos transporto priemonės pardavimo sutartis, jei, atsižvelgiant į pardavimo sutartį ir pirkėjo numatomą naudojimą, platintojas pristato pirkėjui įregistruotą transporto priemonę į įregistruotą 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 į 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 keleiviams ir prekėms vežti teritorijoje, kurioje taikomas Kelių kodeksas?

4. Ar yra svarbu, kad didelė dalis nenaujų transporto priemonių kaip asmeninis turtas importuojama, be kita ko, galutinis vartotojas, kuris, platintojui nesikišant, pats moka registracijos mokestį?

5. Ar yra svarbu, kad apmokestinimo registracijos mokesčiu momentas ir pareiga mokėti mokesčius, atitinkamu atveju – kaip išlaidas, atsiranda iki apmokestinimo PVM momento ir pareigos mokėti PVM?

IV – Teisinis vertinimas

14. Pagrindinis prašymo priimti prejudicinį sprendimą aspektas yra pirmas prejudicinis klausimas, kuriuo siekiama išsiaiškinti, ar pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio nuostatas toks mokestis, koks yra Danijos transporto priemonių registracijos mokestis, turi būti įskaitytas į apmokestinamąjį vertę. 2 ir 5 prejudiciniai klausimai labiau yra susiję su šalutiniais aspektais, kurie gali būti reikšmingi vertinant konkretų mokestį. Todėl į nurodytus klausimus reikia atsakyti bendrai.

A – Pirminiai pastebėjimai dėl Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio išaiškinimo

15. Pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą šalies teritorijoje apmokestinamąjį tiekiamą prekių vertę sudaro atlygio vertė, iš esmės tai yra sumokėta kaina. 2 ir 3 dalys konkretina, kokios sumos turi būti įskaitytos į apmokestinamąjį vertę (2 dalis), ir kas neskaičiuojama į apmokestinamąjį vertę (3 dalis). Visų pirma turi būti patikrintos šios nuostatos(6). Tačiau pagrindinė mintis, išreikšta 1 dalyje, išlieka reikšminga aiškinant ir 2 bei 3 dalis.

16. Pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktą į apmokestinamąjį vertę visų pirma turi būti įskaityti mokesčiai ir rinkliavos. Tokia nuostata iš pirmo žvilgsnio stebina. Pagal šį taisyklę rinkliava arba mokestis apmokestinami PVM, nors sumokant mokestį ir nesukuriama pridėtinė vertė.

17. Minėta nuostata tampa suprantama, jei ją aiškinant atsižvelgiama į Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto nuostatą ir jei ji taikoma tik tokiems mokesčiams, kurie yra taip glaudžiai susiję su prekių tiekimu, jog sudaro ir tokio tiekimo vertę. Atlygis, kuris yra apmokestinimo pagrindas, turi turėti tiesioginį ryšį su prekių tiekimu, įskaitant jo vertę įskaičiuotas rinkliavas ar mokesčius. Remiantis nusistovėjusia teismo praktika, atlygis įtraukiamas į apmokestinamąjį vertę tik tuomet, kai jis tiesiogiai susijęs su paslaugų teikimu(7).

18. Ar mokestis ?skai?iuojamas ? tiekiamos prek?s vert?, priklauso nuo to, ar tiek?jas sumoka mokest? *savo vardu ir savo s?skaita*. Tokiu atveju atlygis, kuris yra svarbus nustatant apmokestinam?j? vert?, apima ir atitinkam? mokes?io sum?. Pavyzdžiui, akcizai, gauti apmokestinant mineralin? naft?, alkohol? ir alkoholinius g?rimus bei tabako gaminius, kuriems Direktyva 92/12(8) nustato bendr? tvark?, ?skai?iuojami ? PVM apmokestinam?j? vert?. Tokius mokes?ius paprastai moka tas asmuo, kuris juos išleidžia ? laisv? apyvart?.

19. Ta?iau mokes?iai ne?skai?iuojami ? apmokestinam?j? vert?, jeigu jie patenka ? vadinam?sius tarpines s?skaitas Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkto prasme. Plati šios nuostatos formuluot? apima vis? r?ši? „sumas“, taigi ir mokes?ius. Jeigu PVM mok?tojas sumoka mokest? *gav?jo vardu ir jo s?skaita* ir jeigu mokes?i? mok?tojas ?traukia atitinkam? sum? ? tarpin? s?skait?, tai mokestis nepriskiriamas mokes?io mok?tojo suteiktai prievolei. Kompensuodamas sumok?to mokes?io sum? gav?jas neatlieka apmok?jimo už apmokestinamojo asmens suteiktas paslaugas(9). Iš esm?s tokiu atveju gav?jas mokest? sumoka pats, o apmokestinamasis asmuo tik tarpininkauja atliekant mok?jim?.

20. Ta?iau pats momentas, kada turi b?ti sumok?tas mokestis, n?ra lemiamas kriterijus. Mokestis, sumok?tas prista?ius transporto priemon?, nebelaikomas apmokestinamosios vert?s dalimi. Ne kiekvienas mokestis, kuris sumokamas iki pristatymo(10), yra ?skaitomas ? apmokestinam?j? vert?. Jeigu mokestis priskiriamas trapinei s?skaitai Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkto prasme, jis ne?skaitomas ? apmokestinam?j? vert? net ir tuo atveju, kai tiek?jas sumok?jo mokest? prieš tiekim?.

21. Proceso dalyviai iš esm?s sutaria d?l abstraktaus Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio aiškinimo. Ta?iau yra nesutariama, kaip konkre?iai turi b?ti vertinamas toks mokestis, koks yra Danijos registracijos mokestis.

B – *D?l Danijos registracijos mokes?io kvalifikavimo*

1. Šali? nuomon?s

22. Danijos ir Nyderland? vyriausyb?s bei Komisija mano, kad PVM apmokestinamoji vert? neapima registracijos mokes?io, nes jis yra susij?s ne su transporto priemon?s pristatymu, bet su jos ?registravimu(11). Vyriausyb? nuomone, mokestis turi b?ti ?rašytas ? tarpin? s?skait?. Pardav?jas atlieka transporto priemon?s registracij? už pirk?j?, kurio vardu ir atliekama registracija.

23. DBI nuomone, registracijos mokestis yra prek?s apmokestinimas mokes?iu, kuris turi b?ti ?trauktas ? apmokestinam?j? vert?. Registracijos mokes?iu apmokestinamas ne transporto priemon?s naudojimas, bet pati transporto priemon?. Praktiškai neb?t? galima naudoti transporto priemon?s, prieš tai jos ne?registravus.

24. Registracijos mokestis yra laikomas sudedam?ja kainos dalimi. Registracija ir pirkimas n?ra atskiri veiksmi. Priešingai, buvo nupirkta registruota transporto priemon?. Registracijos mokestis buvo sumok?tas iki to momento, kai atsiranda prievol? mok?ti PVM, t. y. iki transporto priemon?s perdavimo. Remiantis sprendimais *Weigel* ir *Lindfors* negalima daryti joki? išvad? šioje byloje, nes min?tos bylos buvo susijusios su Direktyvos 83/138 išaiškinimu.

25. Pardav?jas, kuris pristat? transporto priemones registruoti, mokest? sumoka ne tre?iojo asmens vardu, bet savo, kaip mokes?i? mok?tojo, vardu.

2. Vertinimas

26. Išskyrus tam tikras išimtis, transporto priemonių apmokestinimas suderintas nebuvo. Todėl valstybės narės gali laisvai vykdyti savo kompetenciją mokesčių srityje, susijusioje su šiuo klausimu, su sąlyga, kad bus laikomasi Bendrijos teisės(12).

27. Šeštoji direktyva taip pat nedraudžia valstybės narės nustatyti mokesčių, mokamų už transporto priemonių pristatymą ar registraciją, kurie neturi apyvartos mokesčių bėdingą savybę ir kurie vykstant prekybą tarp valstybių narių nėra susiję su formalumais kertant valstybės narės sieną (Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dalis)(13). Atsižvelgiant į pasirinktą formą, remiantis Šeštoja direktyva, gali atsirasti skirtingų teisinių pasekmių dėl tokių nacionalinių mokesčių vertinimo PVM atžvilgiu.

28. Visuotinai taikoma nuostata dėl nacionalinio transporto priemonių mokesčių vertinimo PVM atžvilgiu yra negalima. Priešingai, konkretus nacionalinis mokestis turi būti vertinamas atsižvelgiant į jo ypatumus kiekvienu atskiru atveju.

29. Kaip teisingai nurodo Danijos vyriausybė, šiuo atveju Teisingumo Teismas neturi aiškinti nacionalinės mokesčių teisės nuostatų. Tačiau Teisingumo Teismas gali aiškinti Šeštoją direktyvą, kartu atsižvelgdamas į nacionalinių teisės aktų ypatybes, kurias jam nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

30. Šioje byloje esminę reikšmę turi tai, kad ginčytinas mokestis mokamas registruojant transporto priemonę. Teisingumo Teismas jau ne kartą patvirtino tokios registracijos mokesčio kvalifikavimą su visomis iš to išplaukiančiomis teisinėmis pasekmėmis.

31. Sprendime *De Danske Bilimportører I* Teisingumo Teismas konstatavo, kad tai yra ne importo mokestis, o nacionalinis mokestis(14). Sprendime *Komisija prieš Daniją* (C-138/04)(15) Danijos registracijos mokesčio atžvilgiu Teisingumo Teismas taikė minėtą sprendimą *Weigel* ir *Lindfors* nuostatas. Atsižvelgiant į tai, mokestis neatitinka 1983 m. kovo 28 d. Tarybos direktyvos 83/183/EEB dėl mokesčių netaikymo asmeniniam turtui, kurį asmenys iš valstybės narės įsiveža visam laikui(16), 1 straipsnio. Šia prasme Teisingumo Teismas nurodė ir į Direktyvos 83/183/EEB 1 straipsnio 2 dalį, pagal kurią minėta direktyva aiškiai netaikoma mokesčiams, susijusiems su turto naudojimu šalies viduje(17).

32. Todėl DBI teiginys, kad registracijos mokestis faktiškai yra susijęs su transporto priemonių pristatymu, o ne jos naudojimu, nėra pagrįstas. Tai, kad Teisingumo Teismo nuostatos yra susijusios su kitu teisiniu kontekstu, nekeičia faktinio mokesčio kvalifikavimo. Jeigu nuostata, kad registracijos mokestis iš tiesų yra apmokestinamosios prekės vertės skaitytinas mokestis, būtų teisingas, Teisingumo Teismas Sprendime *De Danske Bilimportører I* būtų turėjęs remtis EB 25 straipsniu, o ne EB 90 straipsniu. Kadangi mokestis yra susijęs su preke, jis apsunkintų importą.

33. Tik išimtiniais atvejais praktikoje gali pasitaikyti, kad naujos transporto priemonės pristatymas ir jos registracija atliekama atskirai, nes pardavėjai yra suinteresuoti atlikti transporto priemonių registraciją kompetentingoje institucijoje vietoj pirkėjų. Tačiau teisiniu požiūriu transporto priemonių pristatymas ir registracija yra du atskiri veiksmai(18).

34. Viena vertus, iš Danijos platintojo galima įsigyti ir neregistruotą transporto priemonę. Įstatymuose nėra numatyta pareiga, pagal kurią pardavėjui leidžiama parduoti tik registruotas ir apmokestintas transporto priemonės. Todėl transporto priemonių pardavėjai neprivalo būti užsiregistravę mokesčių institucijoje.

35. Praktikoje tik retais atvejais pardavėjas pristato klientui neregistruotą transporto priemonę – dėl to, kad klientas pageidauja pats atlikti transporto priemonės registraciją arba transporto priemonės registracija iš viso nėra reikalinga, nes transporto priemonę nebus naudojama valstybiniuose keliuose. Transporto priemonės registracija nėra privaloma, jeigu transporto priemonę naudojama tik žemės teritorijoje arba eksponuojama muziejuje. Danijoje transporto priemonės registracija nėra reikalinga ir tuo atveju, kai klientas pageidauja eksportuoti transporto priemonę iš Danijos, norėdamas naudoti ją kitoje valstybėje narėje esančioje gyvenamojoje vietoje.

36. Kita vertus, tam tikrais atvejais yra registruojamos transporto priemonės, kurias Daniją pristato ne pardavėjas, t. y. jeigu transporto priemonę iš kitos valstybės narės pristato jos turėtojas, pavyzdžiui, kaip asmeninė prekė persikeliant, arba jeigu suremontuotą transporto priemonę vėl yra norima naudoti valstybiniuose keliuose. Be to, gali būti reikalaujama sumokėti Danijoje transporto priemonių registracijos mokestį ir tuomet, kai asmuo, kurio gyvenamoji vieta yra Danijoje, ilgesnį laiko tarpą joje naudoja transporto priemonę, kuri jau yra registruota kitoje valstybėje narėje(19).

37. DBI nurodo, kad mokestis susiejamas su registracija tik todėl, kad šitaip užtikrinama efektyvesnė mokesčių surinkimo kontrolė. Tačiau nacionalinio įstatymų leidėjo motyvai dėl konkrečių apmokestinimo aplinkybių nėra reikšmingi sprendžiant klausimą dėl mokesčio vertinimo PVM prasme.

38. Net jeigu registracija nėra neatskiriama susijusi su transporto priemonės pristatymu, negalima atmesti, kad ji yra pardavėjo bendros paslaugos dalis. Tai iš pirmo žvilgsnio patvirtina keletas DBI nurodytų motyvų. Pirmia, nurodant kainą transporto priemonių reklamose, paprastai yra įskaičiuojamas transporto priemonės registracijos mokestis. Antra, sutartyje bendrai yra sutariama dėl jau registruotos transporto priemonės pristatymo.

39. Tačiau tokios aplinkybės nepaaiškina, kvalifikuojant mokestį, esminio klausimo, t. y. ar pardavėjas sumokėjo registracijos mokestį savo vardu, ar kliento vardu ir šį skaita.

40. Šio klausimo teisinį pagrindą sudaro Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punktas, tai yra Bendrijos teisėje vartojama sąvoka „veikimas trečiojo asmens vardu ir šį skaita“, o ne skirtingos įvairiose teisės sistemose tvirtintos civilinės teisės nuostatos dėl atstovavimo ir pavedimo santykių.

41. Be to, vertinimas turi remtis objektyviais kriterijais ir negali priklausyti vien tik nuo sutartinio pardavėjo ir pirkėjo susitarimo. Priešingu atveju sutarties šalys galėtų nustatyti, kokie elementai turi būti įskaityti apmokestinamąjį vertę.

42. Danijos vyriausybė nurodo, kad įstatymas dėl registracijos mokesčio reglamentuoja registraciją taip, kad nors pardavėjas ir registruoja transporto priemonę, tačiau registracijos dokumentą forminimas atliekamas kliento vardu. Pardavėjas gali atlikti transporto priemonės registraciją tik tuo atveju, kai su pirkėju yra pasirašyta konkrečios transporto priemonės pardavimo sutartis. Be to, transporto priemonės registracija yra sąlyga, leidžianti naudoti transporto priemonę valstybiniuose keliuose, o tuo yra suinteresuotas visų pirma klientas. Be to, visa registracijos mokesčio suma kliento sąskaitoje nurodoma atskiroje skiltyje. Tuo atveju, jeigu transporto priemonės registracija atliekama kliento vardu, galima numanyti, kad mokestis taip pat mokamas jo vardu ir traukiamas į pardavėjo tarpinį sąskaitą.

43. Tokia mokesčio mokėjimo reglamentavimo tvarka yra visiškai suderinama su Šeštosios direktyvos, kurios 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkte yra aiškiai numatyta mokesčiams

taikoma taisyklė dėl įtraukimo į tarpines sąskaitas, nuostatomis.

44. Teisiškai yra leistinos ir kitos transporto priemonių apmokestinimo formos, kurios turi būti įskaitytos į PVM apmokestinamąją vertę. Sprendime *Wisselink*(20) Nyderlandų akcizo mokesčiu – kuris joje yra ginčio objektas, – buvo apmokestintas transporto priemonių pristatymas ir importas, ir Teisingumo Teismas tokį apmokestinimą pripažino teisėtu. Be to, šis mokestis buvo įskaitytas į PVM apmokestinamąją vertę(21). Tačiau minėtu sprendimu negalima remtis nagrinėjant Danijos mokesčio, kuris yra susijęs su registracija, vertinimą PVM atžvilgiu.

45. Tačiau DBI nesutinka, kad pardavėjas registracijos mokestį pagal Danijos įstatymų dėl registracijos mokesčio moka savo kliento vardu. Atsakymas į šį klausimą, taip pat ir nacionalinės teisės aiškinimas, priklauso prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo kompetencijai.

46. Danijos ir Nyderlandų vyriausybės bei Komisija vis dėlto mano, kad ieškovų reikalaujamas registracijos mokesčio įskaitymas į PVM apmokestinamąją vertę pažeidžia PVM neutralumo principą. Transporto priemonės, kurios registraciją atliko pardavėjas, pristatymas yra vertinamas kitaip nei pristatymas transporto priemonės, kurios registraciją atliko pats klientas pristačius transporto priemonę.

47. PVM neutralumo principas iš esmės nurodo, kad tapašios kinų operacijos ir apmokestinamos turi būti taip pat(22). Laikantis DBI nuomonės, paslaugos nebūtų laikomos tapašiomis, nes vienu atveju būtų pristatoma neregistruota, o kitu atveju registruota transporto priemonė, šiuo atveju registracija būtų laikoma sudedamąja transporto priemonės pristatymo dalimi. Kaip jau buvo konstatuota, registracija iš tiesų nėra sudedamoji platintojo teikiamų paslaugų dalis. Jo paslauga visų pirma yra tik transporto priemonės pristatymas. Todėl skirtingas tapašios pajamų apmokestinimas atsižvelgiant į tai, ar platintojas transporto priemonę užregistruoja prieš ją perduodamas, ar klientas pats atlieka transporto priemonės registraciją po jos pristatymo, yra nesuderinamas su PVM neutralumo principu.

48. Galiausiai Danijos vyriausybė nurodo, kad importuotos nenaujos transporto priemonės būtų diskriminuojamos naujų transporto priemonių atžvilgiu, jeigu registracijos mokestis būtų mokamas prieš apmokestinant PVM.

49. Kadangi transporto priemonių registracijos mokesčio mokėjimo tvarka nėra suderinta, valstybės narės gali pačios pasirinkti dydį, kurį jos įskaitys į apmokestinamąją vertę. Teisingumo Teismas Sprendime *Komisija prieš Daniją* (C-47/88) jau yra nustatęs, kad EB 90 straipsnis draudžia importuojamoms nenaujoms transporto priemonėms nustatyti mažiau palankių apmokestinamąją vertę, nei ji taikoma šalies viduje įgytoms transporto priemonėms(23). Todėl registracijos mokestis už importuotas nenaujas transporto priemones negali būti apskaičiuojamas faktinės kainos pagrindu, įskaičiuojant į šią sumą įskaitytą PVM, o už šalies viduje įsigytas transporto priemones – kainos be PVM pagrindu.

50. Tačiau tokios diskriminacijos galima išvengti registracijos mokestį už importuotas nenaujas transporto priemones apskaičiuojant nuo faktinės sumos, iš kurios atskaitytas PVM. Be to, nacionaliniams įstatymų leidėjams nėra draudžiama registracijos mokesčiu apmokestinti neto vertę (be PVM). Skaičiuojant registracijos mokestį apmokestinamoji vertė, esanti neto verte, gali būti taikoma nepriklausomai nuo to, ar registracijos mokestis yra įskaitytas į PVM apmokestinamąją vertę. Draudimas apmokestinti importuotas prekes skirtingais nacionaliniais mokesčiais, nei yra apmokestinamos vietinės prekės, neleidžia daryti išvados dėl nuostatų, susijusių su PVM apmokestinamosios vertės aiškinimu.

V – Išvada

51. Remiantis išdėstytais argumentais, siūlau Teisingumo Teismui *Østre Landsret* prejudicinius klausimus atsakyti taip:

Transporto priemonių (lengvųjų automobilių) registracijos mokestis, kurį pardavėjas sumoka kliento vardu iki pristatydamas transporto priemonę ir kurį įtraukia į savo tarpinį sąskaitą bei nurodo kliento sąskaitoje kartu su transporto priemonės kaina, nėra mokestis, kuris 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 prasme turi būti įskaitomas į PVM apmokestinamųjų vertę, bet suma, kuri neįskaičiuojama į apmokestinamųjų vertę pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punktą.

1 – Originalo kalba: vokiečių.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1).

3 – 2003 m. birželio 17 d. Sprendimas (C-383/01, Rink. p. I-6065, 32, 34, 35 ir 42 punktai). Danijos teisės aktai dėl transporto priemonių registracijos mokesčio jau buvo nagrinėjami 1990 m. gruodžio 11 d. Sprendime *Komisija prieš Daniją* (C-47/88, Rink. p. I-4509); 2005 m. birželio 16 d. Sprendime *Komisija prieš Daniją* (C-138/04, Rink. p. I-0000, bet yra versijos danų ir prancūzų kalbomis Teisingumo Teismo interneto svetainėje (www.curia.eu.int)) ir 2005 m. rugsėjo 15 d. Sprendime *Komisija prieš Daniją* (C-464/02, Rink. p. I-0000).

4 – Sprendimas *De Danske Bilimportører I* (minutas 3 išnašoje, 38 ir 39 punktai) ir sprendimas *Komisija prieš Daniją* (C-47/88, minutas 3 išnašoje, 17 punktas).

5 – Bendrai dėl išsamesnio registracijos mokesčio Danijoje ir kitose valstybėse narėse reglamentavimo žr. 2003 m. vasario 27 d. generalinio advokato F. G. Jacobs išvadą byloje *De Danske Bilimportører I* (C-383/01, Rink. p. I-6065, 10 ir paskesni punktai).

6 – 1990 m. kovo 27 d. Sprendimas *Boots Company* (C-126/88, Rink. p. I-1235, 15 ir 16 punktai) ir 2001 m. liepos 3 d. Sprendimas *Bertelsmann* (C-380/99, Rink. p. I-5163, 15 punktas).

7 – 1988 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Naturally Yours Cosmetics* (C-230/87, Rink. p. 6365, 11 punktas); 1994 m. birželio 2 d. Sprendimas *Empire Stores* (C-33/93, Rink. p. I-2329, 12 punktas) bei sprendimas *Bertelsmann* (minutas 6 išnašoje, 17 punktas).

8 – 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, p. 1), iš dalies pakeista 2004 m. lapkričio 16 d. Tarybos direktyva 2004/106/EB (OL L 359, p. 30).

9 – Žr. generalinio advokato C. Ch. Gulmann 1993 m. kovo 3 d. išvadą byloje *Bally* (C-18/92, Rink. p. I-2871, 15 punktas).

10 – Tokiomis aplinkybėmis tiekimo momentu laikomas faktinis automobilio perdavimas, o ne pardavimo sutarties sudarymas, nes Bendrijos teisės sąvoka „tiekimas“ reikalauja faktinio disponavimo teisės perdavimo (žr. 1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rink. p. I-285, 7 ir 8 punktus ir 2003 m. vasario 6 d. Sprendimo *Auto Lease Holland*, C-185/01, Rink. p. I-1317, 32 punktą).

- 11 – Šia prasme proceso dalyviai remiasi 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimu *Weigel* (C-387/01, Rink. p. I-4981, 47 punktas) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimu *Lindfors* (C-365/02, Rink. p. I-7183, 26 punktas).
- 12 – 2002 m. kovo 21 d. Sprendimas *Cura Anlagen* (C-451/99, Rink. p. I-3193, 40 punktas) ir sprendimas *Komisija prieš Daniją* (C-464/02, min?tas 3 išnašoje, 74 punktas).
- 13 – 1989 m. liepos 13 d. Sprendimas *Wisselink* (93/88 ir 94/88, Rink. p. 2671, 13 punktas).
- 14 – Min?tas 3 išnašoje, 34 punktas.
- 15 – Min?tas 3 išnašoje, 13 ir 14 punktai.
- 16 – OL L 105, p. 64.
- 17 – Sprendimas *Komisija prieš Daniją* (C-138/04, min?tas 3 išnašoje, 15 punktas).
- 18 – 1988 m. vasario 4 d. Sprendime *Komisija prieš Belgiją* (391/85, Rink. p. 579, 25 ir 26 punktai) pateiktais Teisingumo Teismo teiginiais negalima remtis kaip ?rodymais, kad PVM ir registracijos mokestis turi b?ti vertinami kaip visuma, net jeigu jie formaliai ir apskai?iuojami taikant skirting? apmokestinimo moment?. Tokie teiginiai remiasi tuo metu nagrin?tos bylos ypatingomis faktin?mis aplinkyb?mis, kurios skiriasi nuo šio atvejo tuo, kad abu min?ti mokes?iai buvo susij? tam tikru kompensavimo mechanizmu. Be to, papildomas Belgijos transporto priemoni? registracijos mokestis buvo taikomas siekiant kompensuoti sumaž?jus? PVM surinkim?, kuris atsiranda atlikus apmokestinamosios vert?s koregavimus pagal Bendrijos teis?.
- 19 – D?l ši? aplinkybi? žr. sprendim? *Komisija prieš Daniją* (C-464/02, min?tas 3 išnašoje).
- 20 – Sprendimas *Wisselink* (min?tas 13 išnašoje).
- 21 – Sprendimas *Wissenlink* (min?tas 13 išnašoje, 22 punkte).
- 22 – 1999 m. rugs?jo 7 d. Sprendimas *Gregg* (C-216/97, Rink. p. I-4947, 20 punktas); 2002 m. rugs?jo 10 d. Sprendimas *Kügler* (C-141/00, Rink. p. I-6833, 30 punktas) ir 2005 m. vasario 17 d. Sprendimas *Linneweber ir Akritidis* (C-453/02 ir C-462/02, Rink. p. I-1131, 24 punktas).
- 23 – Sprendimas *Komisija prieš Daniją* (C-47/88, nurodytas 3 išnašoje, 21 ir 22 punktai).