

ENERGĀDĀVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2006. gada 16. martā (1)

Lieta C-98/05

De Danske Bilimportører

pret

Skatteministeriet

[Østre Landsret (Dānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu]

Sestā PVN direktīvā – 11. panta A daļa – Nodokļu bāze – Nodeva par transportlīdzekļu reģistrāciju

I – Ievads

1. Šajā prāvā Østre Landsret (Dānija) lūdz Tiesu interpretēt 11. panta A daļu Sestajā PVN direktīvā (2) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīvā”) jautājumā par saistību starp transportlīdzekļa reģistrācijas nodevu un PVN.

2. Šis ir jau otrais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, kas iesniegts vienā un tajā pašā pamata prāvā. Spriedumā lietā *De Danske Bilimportører I* (3) Tiesa jau ir atzinusi, ka transportlīdzekļa reģistrācijas nodeva nav ievedmuitai pielīdzināma nodeva EKL 25. panta izpratnē, jo tā netiek iekasēta, ievedot transportlīdzekli, bet to reģistrējot, un tai nav piemērojams arī EKL 28. pants. Pret to neiestājas arī EKL 90. pants, kas aizliedz noteikt diskriminējošas iekšzemes nodevas par ievestām precēm, jo Dānijā netiek ražoti ar importētajiem konkurējoši transportlīdzekļi (4).

3. Šajā lietā radies jautājums, vai, piegādājot transportlīdzekli, transportlīdzekļa reģistrācijas nodeva ir ietverta PVN aprēķinā bāzē. Dānijas nodokļu pārvalde pašlaik vispirms aprēķina pievienotās vērtības nodokli, ņemot par pamatu reģistrājamā transportlīdzekļa pirkuma cenu, un pēc tam iekasē reģistrācijas nodevu, ņemot par pamatu kopējo summu. Prasītājs pamata prāvā uzskata, ka transportlīdzekļa reģistrācijas nodeva, tieši pretēji, ir jāietver PVN aprēķinā bāzē. Tā kā reģistrācijas nodevas lielums ir progresīvs, tad secināta, ka nodoklis un nodeva tiek aprēķināta no cenas, ietekmējot kopējo nodokļa un nodevas summu.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Kopienas tiesības

4. Nodokļa bāzi valsts teritorijā veiktiem darījumiem reglamentē Sestās direktīvas 11. panta A daļa, kas nosaka šādi:

“1. Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

a) pre?u pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanai, iz?emot b), c) un d) apakšpunkt? min?tos, visa summa, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js ir sa??mis vai kura tam j?sa?em no pirc?ja, klienta vai treš?s personas par š?d?m pieg?d?m, ieskaitot subs?dijas, kas tieši saist?tas ar š?du pieg?žu cen?m;

[..].

2. Summa, kurai uzliek nodokli, ietver:

a) nodok?us un citus maks?jumus, iz?emot pašu pievienot?s v?rt?bas nodokli;

b) neparedz?tus izdevumus, piem?ram, komisijas naudu, iepakošanas, transporta un apdrošin?šanas izmaksas, ko pieg?d?t?js iekas? no pirc?ja vai klienta. Izdevumus, uz ko attiecas atseviš?s nol?gums, dal?bvalstis var uzskat?t par neparedz?tiem izdevumiem.

3. Summa, kurai uzliek nodokli, neietver:

[..]

c) summas, ko nodok?u maks?t?js sa??mis no pirc?ja vai klienta k? apmaksu par izdevumiem, kas izmaks?ti klienta v?rd? un uz t? r??ina un kas iegr?matoti pagaidu kont?. Nodok?u maks?t?jam j?sniedz pier?d?jums par šo izdevumu faktisko summu un tas nedr?kst atskait?t nodok?us, kas var?tu b?t iekas?ti par šiem dar?jumiem.”

B – *Valsts ties?bas*

5. Re?istr?cijas nodevu iekas? saska?? ar Likumu par pien?kumu veikt jaunu transportl?dzek?u re?istr?šanu (*lov om registreringspligt afmotorkøretøjer m. v. (5)*), turpm?k tekst? – “likums par re?istr?cijas nodevu”). Atbilstoši iepriekš min?t? likuma 1. pantam re?istr?cijas nodevu uzliek transportl?dzek?iem, kas ir j?re?istr? saska?? ar ce?u satiksmes likumu. Re?istr?cijas nodeva j?maks?, uzr?dot transportl?dzekli re?istr?cijai. Bez re?istr?cijas (uz l?dz ar to bez nodevas samaksas) tos nedr?kst izmantot uz koplietošanas ce?iem.

6. Saska?? ar likuma par re?istr?cijas nodevu 8. panta 1. punktu jauna transportl?dzek?a ar nodokli apliekam? v?rt?ba ir t? pašreiz?j? cena, ieskaitot pievienot?s v?rt?bas nodokli, bet neieskaitot šaj? likum? paredz?to nodevu. Pašreiz?jo cenu apr??ina saska?? ar import?t?ju cenr?žiem, pieskaitot autoizplat?t?ja pe??u. Lietotu transportl?dzek?u v?rt?ba, tostarp t?du, kas tiek ievesti k? person?g?s lietošanas preces sakar? ar dz?vesvietas mai?u, apr??ina saska?? ar likuma par re?istr?cijas nodevu 10. pantu. Lai to apr??in?tu, izmanto transportl?dzek?a pašreiz?jo cenu, ieskaitot PVN, bet neieskaitot re?istr?cijas nodevu.

7. Re?istr?cijas nodeva ir j?maks? ar? par transportl?dzekli, kas, piem?ram, p?c ce?u satiksmes negad?juma p?rb?v?ts un attiec?b? uz nodok?iem nav identisks agr?kajam transportl?dzeklim, par kuru ir samaks?ta nodeva. Šaj? gad?jum? nodevu apr??ina, t?pat ?emot par pamatu transportl?dzek?a tirgus v?rt?bu, ieskaitot PVN.

8. Saska?? ar likuma par re?istr?cijas nodevu 14. pantu profesion?li transportl?dzek?u izplat?t?ji var re?istr?ties valsts muitas un nodok?u iest?d?s. Tom?r atš?ir?b? no daž?du akc?zes pre?u izplat?t?jiem transportl?dzek?u izplat?tajiem nav pien?kuma re?istr?ties. T?d?? ar? priv?tpersonas var iesniegt transportl?dzekli re?istr?cijai. Re?istr?tiem transportl?dzek?u izplat?t?jiem tiek piem?rots atvieglojums – uzr?dot transportl?dzekli, vi?iem re?istr?cijas nodeva

nav j?maks? skaidr? naud?, bet to var izdar?t ar p?rskait?jumu.

III – Fakti, proced?ra un prejudici?lie jaut?jumi

9. *De Danske Bilimportører*, pras?t?js pamata pr?v? (turpm?k tekst? – “*DBI*”), ir transportl?dzek?u profesion?lo import?t?ju D?nij? apvien?ba. *DBI* 1999. gada 14. janv?r? nopirka jaunu transportl?dzekli, ko bija paredz?ts nodot apvien?bas direktora lietošan?. K? tas parasti notiek, p?rkot transportl?dzekli no import?t?ja vai t? autoriz?ta izplat?t?ja, p?rdev?js pirc?ja v?rd? re?istr?ja transportl?dzekli un sa??ma t? numura z?mi. P?c tam vi??š re?istr?to transportl?dzekli pieg?d?ja pirc?jam.

10. P?rdev?ja izrakst?taj? r??in? par šo transportl?dzekli *DBI* bija nor?d?ta kop?j? cena, kas, ieskaitot re?istr?cijas nodevu (DKK 297 456) un PVN, bija DKK 498 596, kas atbilda parastajai pat?r?t?ja cenai. Šo cenu veidoja:

- 1) transportl?dzek?a gal?g? cena, ko izplat?t?js prasa no pirc?ja, bez PVN un nodevas,
- 2) p?c parast?s 25 % likmes apr??in?tais PVN no 1) punkt? min?t?s cenas,
- 3) re?istr?cijas nodeva, ko apr??in?ja, iz?emot atsevi??us 1) un 2) punkt? min?to summu atskait?jumus un korekcijas.

11. *DBI* turpretim uzskata, ka kop?j? cena bija j?apr??ina š?di:

- 1) izplat?t?ja gal?g? cena,
- 2) re?istr?cijas nodeva,
- 3) PVN, ko apr??ina no 1) un 2) punkta min?t?m summ?m.

12. Š?s *DBI* piepras?t?s metodes piem?rošanas rezult?t? apr??in?t? re?istr?cijas nodeva b?tu par DKK 14 899 maz?ka. Atš?ir?ba rodas t?d??, ka re?istr?cijas nodeva ir progres?va.

13. Šaj? sakar? ar 2005. gada 11. febru?ra r?kojumu *Østre Landsret* [Austrumu apgabaltiesa] saska?? ar EKL 234. pantu uzdeva Tiesai š?dus piecus prejudici?los jaut?jumus:

“1) Vai Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 2. panta a) apakšpunkts kontekst? ar 11. panta A da?as 3. punkta c) apakšpunktu ir interpret?jams t?d?j?di, ka re?istr?cijas nodeva par transportl?dzek?iem (t?risma automaš?n?m) ir ietverama ar PVN apliekamaj? summ?, nosl?dzot pirkuma l?gumu par jauna pasažieru p?rvad?jumiem paredz?ta transportl?dzek?a pieg?di, ja atbilstoši pirkuma l?gumam un pirc?ja iecer?tajai izmantošanai izplat?t?js ir pat?r?t?jam pieg?d?jis re?istr?tu transportl?dzekli par kop?jo cenu, kas ietver gan izplat?t?jam samaks?to cenu, gan ar? [re?istr?cijas] nodevu?

2) Vai dal?bvalsts var sav? nodok?u sist?m? paredz?t, ka re?istr?cijas nodeva tiek uzskat?ta par izdevumiem, ko izplat?t?js veic par labu gal?gajam pirc?jam, t?, ka nodeva ir j?maks? pašam gal?gajam pirc?jam?

3) Vai, atbildot uz 1. un 2. jaut?jumu, ir noz?me tam, ka t?risma automaš?nas var nopirkt un pieg?d?t bez re?istr?cijas nodevas samaksas, kas ir iesp?jams, ja pirc?js negras?s transportl?dzekli izmantot pasažieru vai pre?u p?rvad?jumiem teritorij?, uz kuru attiecas ce?u satiksmes likums?

4) Vai ir noz?me tam, ka lietoti transportl?dzek?i iev?rojam? apjom? tiek import?ti un pirkti

tostarp k? gal?g? lietot?ja person?g?s lietošanas preces, kurš pats, bez izplat?t?ja iesaist?šan?s, maks? re?istr?cijas nodevu?

5) Vai ir noz?me tam, ka dar?jums, par ko ir j?maks? re?istr?cijas nodeva, notiek vai nodevas maks?šanas termi?š iest?jas – vajadz?bas gad?jum? k? izdevums –, pirms notiek dar?jums, par ko ir j?maks? PVN, vai pirms iest?jas PVN samaksas termi?š?”

IV – Juridisk? anal?ze

14. Svar?g?kais š? l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu jaut?jums ir pirmais, kur? ir l?gts interpret?t Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as noteikumus par nodok?a b?zi attiec?b? uz t?das nodevas ietveršanu vai izsl?gšanu, k?da ir D?nijas transportl?dzek?u re?istr?cijas nodeva. Otrais l?dz piektais jaut?jums vair?k attiecas uz papildu aspektiem, kas nav piln?b? noš?irti, kuriem var b?t noz?me, izv?rt?jot konkr?to nodevu. Š? iemesla d?? daž?di jaut?jumi j?izskata kop?.

A – Ievada apsv?rumi attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as interpret?ciju

15. Atbilstoši Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkta pamatnoteikumam nodok?a b?zi pre?u pieg?d?m valsts teritorij? veido visa samaks?t? cena. 2. un 3. punkt? tiek konkretiz?tas summas, ko ietver (2. punkts) un ko neietver (3. punkts) nodok?a b?z?. T?d?? vispirms j?p?rbauda šie noteikumi (6). Tom?r 1. punkt? paust? pamatdoma ir noz?m?ga, interpret?jot 2. un 3. punktu.

16. Saska?? ar Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunktu nodok?a b?z? it ?paši ietver nodok?us un citus maks?jumus. Šis noteikums pirmaj? br?d? p?rsteidz. Tas ta?u rada situ?ciju, ka nodeva vai nodoklis savuk?rt ir apliekams ar PVN, kaut gan š? nodok?a samaksa pati nerada pievienoto v?rt?bu.

17. Norma k??st saprotama, ja to interpret?, ?emot v?r? Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunktu, un attiecina tikai uz nodev?m un maks?jumiem, kas ir tik cieši saist?ti ar pre?u pieg?di, ka ir iek?auti š? pakalpojuma v?rt?b?. L?dz ar to atl?dz?bai, kas ir nodok?a b?zes visp?r?jais krit?rijs, j?attiecas uz preces pieg?di, ieskaitot t?s v?rt?b? iek?aut?s nodevas vai nodok?us. Proti, no judikat?ras it ?paši izriet, ka apr??inu b?z? ir ietverta tikai t? atl?dz?ba, kas ir tieši saist?ta ar pakalpojumu (7).

18. Noz?m?gs apst?klis nodevas ietveršanai pieg?d?t?s preces v?rt?b? ir tas, vai uz??m?js ir samaks?jis nodevu *sav?v?rd? un uz sava r??ina*. Ja tas t? ir, tad atl?dz?ba, kas ir j??em v?r? nodok?a b?zes apr??in?, ietver attiec?go nodevas summu. T?, piem?ram, akc?zes nodoklis par miner?le??u, spirtu un alkoholiskiem dz?rieniem, k? ar? tabakas izstr?d?jumiem, attiec?b? uz kuriem Direkt?va 92/12/EEK (8) ieviesa kop?ju sist?mu, tiek ietverts PVN apr??ina b?z?. Šie nodok?i princip? j?maks? tiem, kas laiž preces br?v? apgroz?b?.

19. Savuk?rt nodevas neietver nodok?a b?z?, ja t?s saska?? ar Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 3. punkta c) apakšpunktu iegr?matotas k? pagaidu konta poste?i. ?oti plašais noteikuma teksts ietver jebkura veida “summas”, t?tad ar? nodevas. Ja PVN maks?t?js samaks? nodevu pirc?ja v?rd? un uz t? r??ina un attiec?g? nodeva tiek iegr?matota k? pagaidu konta postenis, tad nodeva netiek ietverta š? nodok?u maks?t?ja pakalpojum?. L?dz ar to, atl?dzinot samaks?t?s nodevas summu, pirc?js nemaks? par šo pakalpojumu (9). No finansi?l? aspekta š?d? situ?cij? tieši pirc?js pats samaks? nodevu; nodok?a maks?t?js ir iesaist?ts vien?gi maks?juma izpildei.

20. Savuk?rt br?dis, kur? nodeva ir j?samaks?, nav izš?irošs krit?rijs. Protams, p?c pieg?des samaks?ta nodeva princip? vairs nav j?uzskata par da?u no nodok?a b?zes. Tom?r visi nodok?i, kas ir samaks?ti pirms pieg?des, nav j?ietver nodok?a b?z? (10). Ja nodeva uzskat?ma par

pagaidu konta posteni Sestās direktīvas 11. panta A daļas 3. punkta c) apakšpunkta izpratnē, tad tū netiek iekāauta nodokļa bāze? ar? tad, ja piegādātājs to ir samaksājis pirms piegādes.

21. Lietas dalībniekiem ir vairāki vai mazāki vienāds viedokļi par abstraktu Sestās direktīvas 11. panta A daļas interpretāciju. Turpretim strīds ir par to, kā konkrēti jāvērtē tāda nodeva, kurai ir Dānijas reģistrācijas nodevai raksturīgas pazīmes.

B – Par Dānijas reģistrācijas nodevas klasifikāciju

1) Lietas dalībnieku viedokļi

22. Dānijas un Nīderlandes valdības, kā arī Komisija uzskata, ka PVN bāze reģistrācijas nodeva nav ietverta, jo tā nav saistīta ar piegādi, bet gan ar transportlīdzekļa reģistrāciju (11). Mīnētās valdības nodevu uzskata par pagaidu konta posteni. Izplatītājs deklarē transportlīdzekļa klienta intereses, uz kura vārda tas tiek arī reģistrēts.

23. DBI turpretim uzskata, ka, tā kā reģistrācijas nodeva ir nodoklis, ko uzliek precei, tas ir jāietver nodokļa aprēķinā bāzē. Ar reģistrācijas nodevu netiek aplikta transportlīdzekļa izmantošana satiksmē, bet pats transportlīdzeklis. Transportlīdzekli, kurš nav reģistrēts, izmantot praktiski nav iespējams.

24. DBI reģistrācijas nodevu uzskata par cenas sastāvdaļu. Pēc tās domā, reģistrācija un pirkšana nav nošķirtas darbības, tieši pretēji – tiek pirkti jau reģistrēti transportlīdzekļi. Reģistrācijas nodevas samaksas termiņš ir pirms darījuma, par ko jāmaksā PVN, proti, transportlīdzekļa piegādes. No spriedumiem lietās *Weigel* un *Lindfors* nevar veikt šai problēmai piemērojamus secinājumus, jo tās bija par Direktīvas 83/183 interpretāciju.

25. DBI norāda, ka izplatītājs, kas uzrāda transportlīdzekļu reģistrācijai, nemaksā nodevu trešās personas vietā, bet tas pats ir nodokļa maksātājs.

2) Vērtējums

26. Ar atsevišķiem izņēmumiem transportlīdzekļu aplikšana ar nodokļiem nav saskaņota. Tādēļ dalībvalstis var brīvi ņēstot savas pilnvaras aplikāt ar nodokļiem šajā jomā, bet pie nosacījuma, ka tās ņēm vērē Kopienē tiesības (12).

27. Turklāt Sestā direktīva neliedz dalībvalstēm ieviest citus nodokļus un nodevas, kas tiek iekasētas transportlīdzekļu piegādes vai reģistrācijas brīdē, ja šiem maksājumiem nav apgrozījuma nodokļa raksturs un tie nav pamatē robežas šērsrošanas formalitētm (Sestās direktīvas 33. panta 1. punkts) (13). Tomēr, atkarībā no šo nodevu ieviešanas paēmēiena, no Sestās direktīvas var izrietēt atšēirģas tiesiskas sekas jautājumā par šēdu valsts nodevu statusu attiecībā uz PVN.

28. Tādēļ nav iespējams sniegt vispērģēji spēkē esošu informāciju attiecībā uz PVN uzlikšanu vai neuzlikšanu dalībvalsts nodevai, kas jāmaksā par transportlīdzekļiem. Tieši pretēji, katrē gadājumā atbilstošā valsts nodeva jāvērtē, ņēmot vērē tās konkrēts pašģbas.

29. Tomēr, kā pareizi norāda Dānijas valdģba, šajā kontekstē Tiesas uzdevums nav interpretēt valsts nodokļu tiesģbas. Tomēr Tiesa var interpretēt Sesto direktģvu un šajā sakarē ņēmt vērē valsts tiesģbu aktu pazģmes, ko tai paziģojusi iesniedzģjtiesa.

30. Pirmais būtiskais apstāklis šajā gadījumā ir tas, ka apstrīdētā nodeva tiek iekasēta transportlīdzekļa reģistrācijas laikā. Tiesa atkārtoja, ir apstiprinājusi reģistrācijas nodevas klasifikāciju un no tās veikusi dažādus tiesiskus secinājumus.

31. Spriedumā lietā *De Danske Bilimportører / Tiesa* secināja, ka tās nav ievēdumitas nodoklis, bet valsts iekšējā nodeva (14). Spriedumā lietā Komisija/Dānija (C-138/04) (15) tās attiecināja uz Dānijas reģistrācijas nodevu atzinumus no iepriekš minētajiem spriedumiem lietās *Weigel* un *Lindfors*. Tās secināja, ka uz nodevu nevar attiecināt Padomes 1983. gada 28. marta Direktīvas 83/183/EEK 1. pantu par atbrīvojumiem no nodokļiem, ko piemēro privātpersonu lietu galīgajai ievēšanai no kādas dalībvalsts (16). Šajā sakarā Tiesa arī atsaucās uz 1. panta 2. punktu Direktīvā 83/183, ar kuru no šīs direktīvas piemērošanas jomas ir skaidri atbrīvota pašuma izmantošana valsts teritorijā (17).

32. Tādēļ *DBI* apgalvojums, ka reģistrācijas nodeva faktiski ir saistīta ar transportlīdzekļa piegādi, bet ne ar tās izmantošanu, nav pieņemama. Tas, ka Tiesas atzinumi ir sniegti citā tiesiskā kontekstā, negroza nodevas faktisko kvalifikāciju. Turklāt, ja reģistrācijas nodeva patiešām būtu ar precīzi saistīta nodeva, tad Tiesai spriedumā lietā *De Danske Bilimportører / Tiesa* būtu jāizvērtē saskaņā ar EKL 25. pantu un nevis ar EKL 90. pantu. Kā nodeva, kas ir saistīta ar precīzi, tās apgrūtina importu.

33. Protams, praksē tikai retos gadījumos jauna transportlīdzekļa piegāde tiek noširta no tās reģistrācijas, jo izplatītājs vālas atbrīvot pircēju no apgrūtinošās transportlīdzekļa uzrādīšanas procedūras kompetentā iestādē. Tiesiski tomēr piegāde un reģistrācija ir divas noširtas darbības (18).

34. Pirmkārt, Dānijā no izplatītāja ir iespējams nopirkt nereģistrētu transportlīdzekli. Proti, likumā nav noteikts izplatītāja pienākums pārdot tikai reģistrētus transportlīdzekļus, par kuriem samaksāts nodoklis. Tādēļ autoizplatītājiem nav obligāti jābūt reģistrātiem nodokļu iestādēs.

35. Ņemot vērā retos gadījumos izplatītājs piegādā nereģistrētu transportlīdzekli, ja klients pats vālas reģistrēt transportlīdzekli vai ja reģistrācija nav nepieciešama, jo transportlīdzeklis nav paredzēts izmantošanai uz koplietošanas ceļiem. Reģistrācija nav vajadzīga, ja transportlīdzeklis tiks izmantots tikai uzņēmuma teritorijā vai izstādēts muzejā. Turklāt reģistrācija Dānijā nav vajadzīga arī tad, ja klients paredz transportlīdzekli no Dānijas izvest, lai to izmantotu savā dzīvesvietā citā dalībvalstī.

36. Otrkārt, atsevišķos gadījumos reģistrācija tiek transportlīdzekļiem, ko Dānijā nav tieši ievēdis izplatītājs, it īpaši, ja tās pašnieks ievē transportlīdzekli no citas dalībvalsts – piemēram, kā personīgās lietošanas precī sakarā ar dzīves vietas maiņu – vai ja pārdevēju transportlīdzekli no jauna paredzēts izmantot ceļu satiksmē. Dānijā transportlīdzekli jāreģistrē arī tad, ja transportlīdzekli, kas reģistrēti citā dalībvalstī, ilgāku laika posmu izmanto persona ar dzīvesvietu Dānijā (19).

37. *DBI* norāda, ka nodeva tikai tādēļ esot saistīta ar reģistrāciju, ka tas atvieglo efektīvu nodevu iekasēšanu. Valsts likumdevēja pamati, nosakot darījumu, par ko jāmaksā nodoklis, tomēr nav nozīmīgi attiecībā uz nodevas aplikšanu vai neaplikšanu ar PVN.

38. Ar? gad?jum?, ja re?istr?cija nav cieš? sakar? ar pieg?di, tom?r nav izsl?gts, ka t? ir da?a no izplat?t?ja kop?j? pakalpojuma. Par to liecina daži faktiskie apst?k?i, ko nor?da *DBI*. T?, piem?ram, rekl?mas materi?los automobi?u cen?s vienm?r tiek ietvertas ar? re?istr?cijas nodevas. Turkl?t nosl?gtaj? l?gum? parasti tiek ietverts punkts par re?istr?ta transportl?dzek?a pieg?di.

39. Tom?r šie apst?k?i nesniedz skaidrojumu par veikt?s darb?bas kvalifik?cijai izš?irošo faktoru, proti, vai izplat?t?js ir samaks?jis re?istr?cijas nodevu sav? v?rd? vai klienta v?rd? un uz vi?a r??ina.

40. Tiesiskais krit?rijs attiec?b? uz šo jaut?jumu ir Kopienu ties?bu j?dziens, kas noteikts Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 3. punkta c) apakšpunkt?, proti, r?c?ba citas personas v?rd? un uz citas personas r??ina, nevis civiltiesiskie noteikumi par p?rst?v?bu un pilnvarojumu, kas ir atš?ir?gi dal?bvalstu tiesiskaj? regul?jum?.

41. Turkl?t darb?bas ir j?izv?rt?, balstoties uz objekt?viem aspektiem, un šis v?rt?jums nevar b?t atkar?gs tikai no l?guma punktiem starp izplat?t?ju un pirc?ju. Pret?j? gad?jum? l?guma puses var?tu br?vi noteikt, k?das summas ir ietveramas nodok?a b?z?.

42. No D?nijas vald?bas nor?d?m izriet, ka likums par re?istr?cijas nodevu nosaka t?da veida re?istr?ciju, ka p?rdev?js deklar? transportl?dzekli re?istr?cijai, bet pati re?istr?cija notiek klienta v?rd?. Šo interpret?ciju atbalsta ar? tas, ka izplat?t?js uzr?da transportl?dzekli re?istr?cijai tikai tad, kad ar pirc?ju ir nosl?gts pirkuma l?gums par konkr?ta transportl?dzek?a pirkumu. Turkl?t re?istr?cija ir priekšnoteikums transportl?dzek?a izmantošanai uz koplietošanas ce?iem, kas ir tikai klienta interes?s. Visbeidzot, re?istr?cijas nodevas summu piln? m?r? un k? atseviš?u poz?ciju iek?auj klientam izdotaj? r??in?. Ja re?istr?cija notiek klienta v?rd?, tad j?pie?em, ka ar? nodeva ir samaks?ta vi?a v?rd? un izplat?t?ja gr?matved?b? iek?auta tikai pagaidu kont?.

43. Š?da nodevas tiesisk? regul?juma interpret?cija piln?gi atbilst Sestajai direkt?vai, kas 11. panta A da?as 3. punkta c) apakšpunkt? ietver skaidru noteikumu par pagaidu kontu, ko piem?ro ar? nodev?m.

44. Tom?r tiesiski ir pie?aujamas ar? cita veida nodevas par transportl?dzek?iem, kas j?ietver PVN b?z?. T?, piem?ram, spriedum? liet? *Wisselink* (20) apstr?d?to N?derland? noteikto nodevu iekas?ja k? pat?ri?a pre?u nodokli par transportl?dzek?u pieg?di un ievēšanu, un Tiesa to atzina par likum?gu. L?dz ar to š? nodeva tika ietverta PVN b?z? (21). No t? tom?r nevar izdar?t secin?jumus par D?nijas ar re?istr?ciju saist?t?s nodevas statusu attiec?b? uz PVN.

45. Protams, *DBI* apstr?d, ka saska?? ar D?nijas ties?bu aktiem par šo nodevu izplat?t?js maks? re?istr?cijas nodevu sava klienta v?rd?. Iesniedz?jtiesai ir izsme?oši j?interpret? dal?bvalsts ties?bas un j?paskaidro šis jaut?jums.

46. Turkl?t D?nijas un N?derlandes vald?ba, k? ar? Komisija uzskata, ka pras?t?ja pras?ba ietvert re?istr?cijas nodevu PVN b?z? ir PVN neitralit?tes principa p?rk?pums. Transportl?dzek?a, kura re?istr?ciju iepriekš ir veicis izplat?t?js, pieg?de j?v?rt? atš?ir?gi no t?da transportl?dzek?a pieg?des, kuru re?istr? pats klients p?c t? pieg?des.

47. PVN neitralit?tes princips b?t?b? nosaka, ka l?dz?g?m prec?m ir j?piem?ro vien?ds nodoklis (22). Ja m?s piekristu *DBI* viedoklim, tad darb?bas nav l?dz?gas, jo vien? gad?jum? tiek pieg?d?ts nere?istr?ts transportl?dzeklis, bet otr? gad?jum? – re?istr?ts, turkl?t re?istr?cija t?d? gad?jum? tiek uzskat?ta par pieg?des neat?emamu sast?vda?u. Tom?r, k? jau iepriekš konstat?ts, faktiski re?istr?cija nav izplat?t?ja pakalpojuma da?a. T? pakalpojums ir tikai transportl?dzek?a pieg?de.

Tādā tas nebūtu saderīgi ar PVN neitralitātes principu, ja tik līdzīgus darījumus apliktu ar nodokli atšķirīgi, atkarībā no tā, vai transportlīdzekli reģistrācijai uzrēda izplatītājs pirms piegādes vai klients pēc piegādes.

48. Visbeidzot, Dānijas valdība norēda uz ieviesto lietoto transportlīdzekļu diskrimināciju, kas notiktu, ja reģistrācijas nodevu uzliktu pirms PVN.

49. Tā kā noteikumi transportlīdzekļu reģistrācijas nodevu jomā nav saskaņoti, dalībvalstis var brīvi izvēlēties atbilstošās nodevas aprēķinu bāzi. Tomēr, kā Tiesa cita starpā jau atzina iepriekš minētajā spriedumā lietā Komisija/Dānija (C-47/88), EKL 90. pants aizliedz ievestajiem lietotajiem transportlīdzekļiem kā nodokļa bāzi izmantot nelabvēlīgāku vērēšanu, nekā tā ir atbilstošajā dalībvalstī pirktiem transportlīdzekļiem (23). Tādā nebūtu likumīgi reģistrācijas nodevu par ievestiem lietotiem transportlīdzekļiem aprēķināt atkarībā no faktiskās vērēšanas attiecīgajā brīdī, ieskaitot tajā ietverto PVN, bet reģistrācijas nodevu atbilstošajā dalībvalstī pirktiem transportlīdzekļiem aprēķināt, ņemot par pamatu cenu bez PVN.

50. Tomēr šādu diskrimināciju var novērst, aprēķinot lietoto transportlīdzekļu reģistrācijas nodevu atkarībā no faktiskās vērēšanas attiecīgajā brīdī un atskaitot attiecīgo PVN. Turklāt valsts likumdevējs reģistrācijas nodevu drīkst iekasēt no neto cenas (bez PVN). Neto cenu kā reģistrācijas nodevas aprēķina bāzi var izmantot neatkarīgi no tā, vai reģistrācijas nodeva ir ietverta PVN bāzē. Tātad no aizlieguma dalībvalstij uzlikt diskriminājošas nodevas ievestām precēm nevar izdarīt secinājumus par noteikumu par PVN bāzi interpretāciju.

V – Secinājumi

51. Secinot es piedāvāju Tiesai uz *Østre Landsret* iesniegtajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Transportlīdzekļu (tārisma automašīnu) reģistrācijas nodeva, ko pārdēvējs maksā klienta vārdā pirms piegādes un kas ir iegrāmatota viā grāmatvedības pagaidu kontā, un ko viņš pēc tam iekāuj klienta rēķinā kopā ar transportlīdzekļa cenu, nav nodeva, ko saskaņā ar 11. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktu Padomes 1977. gada 17. maija Direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķina bāze, iekāuj PVN bāzē, bet tā ir summa, kuru saskaņā ar iepriekš minētās direktīvas 11. panta A daļas 3. punkta c) apakšpunktu nodokļa bāzē neietver.

1 – Oriģinālvārdā – vācu.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķina bāze (OV L 145, 1. lpp.).

3 – 2003. gada 17. jūnija spriedums lietā C-383/01 (*Recueil*, I-6065. lpp., 32., 34., 35. un 42. punkts). Turklāt par Dānijas tiesību aktiem attiecībā uz transportlīdzekļu reģistrācijas nodevu bija jau pieņemti šādi spriedumi: 1990. gada 11. decembra spriedums lietā C-47/88 Komisija/Dānija (*Recueil*, I-4509. lpp.); 2005. gada 16. jūnija spriedums lietā C-138/04 Komisija/Dānija (Krājums nav publicēts, bet dāņu un franču valodā publicēts Tiesas mājas lapā [www.curia.eu.int]) un 2005. gada 15. septembra spriedums lietā C-464/02 Komisija/Dānija (Krājums, I-7929. lpp.).

4 – Iepriekš 3. zemsvētras pieņemtais spriedums lietā *De Danske Bilimportører I*, 38. un 39. punkts, un 3. zemsvētras pieņemtais spriedums lietā C-47/88 Komisija/Dānija, 17. punkts.

5 – Skat. vispārīgus atbildes par reģistrācijas nodevām Dānijā un citās dalībvalstīs

Ģenerālvokļa Džeikobsa [Jacobs] 2003. gada 27. februāra secinājums iepriekš 3. zemesvētras piezīmi minētaj lietā C-383/01 *De Danske Bilimportører I* (10. un turpmākie punkti).

6 – 1990. gada 27. marta spriedums lietā C-126/88 *Boots Company* (*Recueil*, I-1235. lpp., 15. un 16. punkts) un 2001. gada 3. jūlija spriedums lietā C-380/99 *Bertelsmann* (*Recueil*, I-5163. lpp., 15. punkts).

7 – 1988. gada 23. novembra spriedums lietā 230/87 *Naturally Yours Cosmetics* (*Recueil*, 6365. lpp., 11. punkts) un 1994. gada 2. jūnija spriedums lietā C-33/93 *Empire Stores* (*Recueil*, I-2329. lpp., 12. punkts), un iepriekš 6. zemesvētras piezīmi minētais spriedums lietā *Bertelsmann*, 17. punkts.

8 – Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīva 92/12/EEK par vispārīgu režīmu precēm, uz kurām attiecas akcīzes nodokļu piemērošana un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV L 76, 1. lpp.), pārdotie grozījumi izdarīti ar Padomes 2004. gada 16. novembra Direktīvu 2004/106/EK (OV L 359, 30. lpp.).

9 – Skat. Ģenerālvokļa Gulmana [Gulmann] 1993. gada 3. marta secinājums lietā C-18/92 *Bally* (1993. gada 25. maija spriedums, *Recueil*, I-2871. lpp., 15. punkts).

10 – Šajā sakarā par piegādes brīdi jāuzskata transportlīdzekļa faktiskās nodošanas un nevis pirkuma līguma noslēgšanas brīdis tādēļ, ka ar piegādes dienu Kopienas tiesību sistēmā saprotamā lietojuma tiesību faktisko nodošanu (skat. 1990. gada 8. februāra spriedumu lietā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (*Recueil*, I-285. lpp., 7. un 8. punkts) un 2003. gada 6. februāra spriedumu lietā C-185/01 *Auto Lease Holland* (*Recueil*, I-1317. lpp., 32. punkts)).

11 – Lietas dalībnieki šajā sakarā atsaucas uz 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-387/01 *Weigel* (*Recueil*, I-4981. lpp., 47. punkts) un 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-365/02 *Lindfors* (Krājums, I-7183., 26. punkts).

12 – 2002. gada 21. marta spriedums lietā C-451/99 *Cura Anlagen* (*Recueil*, I-3193. lpp., 40. punkts) un iepriekš 3. zemesvētras piezīmi minētais 2005. gada 5. septembra spriedums lietā C-464/02 Komisija/Dānija, 74. punkts.

13 – 1989. gada 13. jūlija spriedums apvienotajās lietās 93/88 un 94/88 *Wisselink* (*Recueil*, 2671. lpp., 13. punkts).

14 – Iepriekš minēts 3. zemesvētras piezīmi, 34. punkts.

15 – Iepriekš minēts 3. zemesvētras piezīmi, 13. un 14. punkts.

16 – OV L 105, 64. lpp.

17 – Iepriekš 3. zemesvētras piezīmi minētais spriedums lietā C-138/04 Komisija/Dānija, 15. punkts.

18 – Tiesas atzinumus 1988. gada 4. februāra spriedumā lietā 391/85 Komisija/Bēnija (*Recueil*, 25. un 26. lpp.) nevar izmantot, lai atbalstītu apgalvojumu, ka PVN un reģistrācijas nodeva jāaplako kā vienots veselums, kaut arī formāli tie balstās uz atšķirīgiem darījumiem, par ko jāmaksā nodoklis. Šie atzinumi attiecas uz atbilstošās lietas pašajiem apstākļiem, kas atšķiras no šīs lietas ar to, ka abi nodokļi saistīti ar ieskaita sistēmu. Bēnijas papildu reģistrācijas nodevas mērķis bija kompensēt PVN nemaksāšanu, kas izrietēja no nodokļa bāzes korekcijas atbilstoši Kopienas tiesiskajam regulējumam.

19 – Skat. šajā sakarā: iepriekš 3. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā C-464/02 Komisija/Dānija.

20 – Iepriekš 13. zemesvērtības piezīmi minētais spriedums lietā *Wisselink*.

21 – Iepriekš 13. zemesvērtības piezīmi minētais spriedums lietā *Wisselink*, 22. punkts.

22 – 1999. gada 7. septembra spriedums lietā C-216/97 *Gregg* (*Recueil*, I-4947. lpp., 20. punkts); 2002. gada 10. septembra spriedums lietā C-141/00 *Kügler* (*Recueil*, I-6833. lpp., 30. punkts) un 2005. gada 17. februāra spriedums apvienotajās lietās C-453/02 un C-462/02 *Linneweber* un *Akritidis* (Krājums, I-1131. lpp., 24. punkts).

23 – Iepriekš 3. zemesvērtības piezīmi minētais spriedums lietā C-47/88 Komisija/Dānija, 21. un 22. punkts.