ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 16ης Μαρτίου 2006 [1]

I — Εισαγωγή

1. Στην παρούσα υπόθεση το Østre Landsret (Δανία) ερωτά το Δικαστήριο επί της ερμηνείας του άρθρου 11, Α, της έκτης οδηγίας περί του φόρου προστιθέμενης αξίας [2] (στο εξής: έκτη οδηγία) και της σχέσεως μεταξύ του ΦΠΑ και του τέλους ταξινομήσεως για οχήματα με κινητήρα.

2. Πρόκειται για τη δεύτερη προδικαστική παραπομπή στο πλαίσιο της ίδιας διαφοράς ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου. Με την απόφαση De Danske Bilimportører I [3] το Δικαστήριο έκρινε ότι το τέλος ταξινομήσεως δεν συνιστά ούτε μέτρο ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμό κατά την έννοια του άρθρου 25 ΕΚ, δεδομένου ότι δεν επιβάλλεται κατά την εισαγωγή αλλά κατά την ταξινόμηση, ούτε μέτρο εμπίπτον στο άρθρο 28 ΕΚ. Εξάλλου, δεν μπορεί να γίνει επίκληση του άρθρου 90 ΕΚ, το οποίο απαγορεύει την επιβολή σε εισαγόμενα προϊόντα εσωτερικών φόρων υψηλότερων από τους ισχύοντες για τα ομοειδή εθνικά προϊόντα, δεδομένου ότι δεν υφίσταται εν προκειμένω ανταγωνιστική εγχώρια παραγωγή οχημάτων με κινητήρα [4].

3. Εν προκειμένω ανακύπτει το ζήτημα αν κατά την παράδοση ενός οχήματος με κινητήρα το τέλος ταξινομήσεως πρέπει να περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ. Οι δανικές φορολογικές υπηρεσίες υπολογίζουν πρώτα τον ΦΠΑ επί της τιμής πωλήσεως του αυτοκινήτου που πρέπει να ταξινομηθεί και στη συνέχεια υπολογίζουν το τέλος ταξινομήσεως επί του συνολικού ποσού. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης υποστηρίζει, αντιθέτως, ότι το τέλος ταξινομήσεως πρέπει να συνυπολογίζεται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το ύψος του τέλους ταξινομήσεως είναι ανάλογο της τιμής του αυτοκινήτου, η σειρά με την οποία προστίθενται στην τιμή οι δύο επιβαρύνσεις επηρεάζει το ύψος τους.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

3 — Απόφαση της 17ης Ιουνίου 2003, C-383/01 (Συλλογή 2003, σ. I-6065, σκέψεις 32, 34, 35 και 42). Το Δικαστήριο έκρινε, επίσης, επί των δανικών ρυθμίσεων περί του τέλους ταξινομήσεως οχημάτων με κινητήρα με τις αποφάσεις της 11ης Δεκεμβρίου 1990, C-47/88, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 1990, σ. I-4509), της 16ης Ιουνίου 2005, C-138/04, Επιτροπή κατά Δανίας (που δεν έχει δημοσιευθεί στη Συλλογή, αλλά υπάρχει δημοσιευμένη, στη δανική και στη γαλλική γλώσσα, στην ιστοσελίδα του Δικαστηρίου www.curia.eu.int), και της 15ης Σεπτεμβρίου 2005, C-464/02, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 2005, σ. I-7929).

4 — Απόφαση De Danske Bilimportører I (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψεις 38 και 39) και απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 1990 στην υπόθεση C-47/88, Επιτροπή κατά Δανίας (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 17).

II — Νομικό πλαίσιο

Α — *Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση*

4. Η βάση επιβολής φόρου για πράξεις στην ημεδαπή ρυθμίζεται στο άρθρο 11, Α, της έκτης οδηγίας, το οποίο προβλέπει μεταξύ άλλων τα εξής:

«(1) Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β', γ' και δ', οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών

[...]

(2) Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται:

α) οι φόροι, δασμοί, δικαιώματα, εισφορές και τέλη, εξαιρέσει του φόρου προστιθεμένης αξίας·

β) τα παρεπόμενα έξοδα, όπως έξοδα προμηθείας, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφαλίσεως, με τα οποία επιβαρύνει ο προμηθευτής τον αγοραστή ή τον λήπτη. Τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως παρεπόμενα τα έξοδα που αποτελούν αντικείμενο χωριστής συμφωνίας.

(3) Στη βάση επιβολής του φόρου δεν περιλαμβάνονται:

[...]

γ) τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στον φόρο από τον αγοραστή ή τον λήπτη, για κάλυψη εξόδων γενομένων επ' ονόματι και για λογαριασμό τους, και τα οποία έχουν καταχωρηθεί σε εκκρεμή λογαριασμό των λογιστικών του βιβλίων. Ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο οφείλει να δικαιολογήσει το πραγματικό ποσό των εξόδων αυτών και δεν δικαιούται να εκπέσει τον φόρο, στον οποίο ενδεχομένως έχουν υποβληθεί.»

Β — *Η εθνική κανονιστική ρύθμιση*

5. Το τέλος ταξινομήσεως εισπράττεται σύμφωνα με τον Lov om registreringspligt

af motorkøretøjer m. v. (νόμο περί υποχρεώσεως ταξινομήσεως οχημάτων με κινητήρα κ.λπ.· στο εξής: νόμος περί τέλους ταξινομήσεως) [5]. Από το άρθρο 1 του νόμου αυτού προκύπτει ότι το τέλος προβλέπεται υποχρεωτικώς για οχήματα με κινητήρα που πρέπει να ταξινομούνται σύμφωνα με τον Κώδικα Οδικής Κυκλοφορίας. Το τέλος ταξινομήσεως καθίσταται απαιτητό με την προσκόμιση του οχήματος με κινητήρα προς ταξινόμηση. Χωρίς ταξινόμηση (και, επομένως, χωρίς καταβολή του τέλους) δεν επιτρέπεται η κυκλοφορία των εν λόγω οχημάτων στο δημόσιο οδικό δίκτυο.

6. Κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, του νόμου περί τέλους ταξινομήσεως, η φορολογητέα αξία ενός καινούριου οχήματος με κινητήρα είναι η συνήθης τιμή του, περιλαμβανομένου του ΦΠΑ, αλλά χωρίς το προβλεπόμενο από τον νόμο αυτό τέλος. Η συνήθης τιμή καθορίζεται βάσει καταλόγων τιμών των εισαγωγέων, στις οποίες προστίθεται το κέρδος των μεταπωλητών. Η αξία των μεταχειρισμένων οχημάτων με κινητήρα, περιλαμβανομένων οχημάτων με κινητήρα που εισάγονται συνεπεία μετοικεσίας, καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 10 του νόμου περί τέλους ταξινομήσεως. Η αξία αυτή συνίσταται στη συνήθη τιμή του οχήματος, συμπεριλαμβανομένου του φόρου προστιθεμένης αξίας, χωρίς όμως το τέλος ταξινομήσεως.

7. Οφείλεται περαιτέρω τέλος ταξινομήσεως για οχήματα με κινητήρα τα οποία γίνονται αντικείμενο εκτεταμένων επισκευών σε βαθμό ανακατασκευής, π.χ. κατόπιν τροχαίου ατυχήματος, και τα οποία στη συνέχεια δεν θεωρούνται από φορολογικής απόψεως πανομοιότυπα με το όχημα για το οποίο έχει προηγουμένως καταβληθεί το τέλος. Και στην περίπτωση αυτή το τέλος υπολογίζεται βάσει της αγοραίας αξίας του οχήματος, περιλαμβανομένου του ΦΠΑ.

8. Από το άρθρο 14 του νόμου περί τέλους ταξινομήσεως προκύπτει ότι οι μεταπωλητές υποκείμενων στο τέλος οχημάτων με κινητήρα μπορούν να καταχωρίσουν την επιχείρησή τους στους καταλόγους των τελωνειακών και φορολογικών αρχών του κράτους. Αντιθέτως, πάντως, προς τους μεταπωλητές διαφόρων άλλων υποκείμενων σε φόρο καταναλώσεως προϊόντων, οι μεταπωλητές μηχανοκίνητων οχημάτων δεν υπέχουν υποχρέωση καταχωρίσεως. Την ταξινόμηση μπορούν να ζητήσουν και ιδιώτες. Οι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους μεταπωλητές έχουν απλώς την ευχέρεια να μην καταβάλουν το τέλος ταξινομήσεως σε μετρητά κατά την προσκόμιση του οχήματος προς ταξινόμηση, αλλά να λάβουν τραπεζική πίστωση σε σχέση με τον διακανονισμό.

III — Ιστορικό της διαφοράς, διαδικασία και προδικαστικά ερωτήματα

9. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης De Danske Bilimportører (στο εξής: DBI) είναι η επαγγελματική ένωση των Δανών εισαγωγέων αυτοκινήτων. Στις 14 Ιανουαρίου 1999

5 — Για μια ενδελεχή εξέταση των τελών ταξινομήσεως στη Δανία και σε άλλα κράτη μέλη, βλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs της 27ης Φεβρουαρίου 2003, C-383/01, De Danske Bilimportører I (Συλλογή 2003, σ. I-6065, σημεία 10 επ.).

αγόρασε ένα καινούριο αυτοκίνητο προς χρήση του διευθυντή της. Ο προμηθευτής, όπως συνηθίζεται στην περίπτωση αγοράς μέσω εισαγωγέα ή του εξουσιοδοτημένου από αυτόν μεταπωλητή, μερίμνησε για την ταξινόμηση στο όνομα της αγοράστριας και την έκδοση των πινακίδων κυκλοφορίας. Στη συνέχεια παρέδωσε το ταξινομηθέν όχημα στην αγοράστρια.

10. Για το αυτοκίνητο εκδόθηκε τιμολόγιο στο όνομα της DBI, στο οποίο αναγράφηκε συνολική τιμή 498 596 DKK, περιλαμβανομένων του τέλους ταξινομήσεως (297 456 DKK) και του ΦΠΑ, η οποία ήταν η συνήθης προσφερόμενη τιμή καταναλωτή για το συγκεκριμένο αυτοκίνητο. Η τιμή αυτή ενσωμάτωνε τα εξής στοιχεία:

(1) την τιμή μεταπωλήσεως του αυτοκινήτου, άνευ ΦΠΑ και επιβαρύνσεων,

(2) τον συνήθη ΦΠΑ 25 % επί της τιμής του στοιχείου (1),

(3) το τέλος ταξινομήσεως υπολογιζόμενο, κατόπιν κάποιων εκπτώσεων και προσαρμογών, επί του αθροίσματος των στοιχείων (1) και (2).

11. Η DBI υποστηρίζει ότι η συνολική τιμή πρέπει να υπολογίζεται ως εξής:

(1) τιμή μεταπωλήσεως του αυτοκινήτου,

(2) τέλος ταξινομήσεως,

(3) ΦΠΑ υπολογιζόμενος επί των στοιχείων (1) και (2).

12. Η προτεινόμενη από την DBI μέθοδος υπολογισμού συνεπάγεται μείωση του ύψους του τέλους ταξινομήσεως κατά 14 899 DKK. Η αιτία αυτής της διαφοράς είναι ότι το τέλος ταξινομήσεως αυξάνεται αναλόγως προς την αύξηση της τιμής του οχήματος.

13. Με διάταξη της 11ης Φεβρουαρίου 2005 το Østre Landsret υπέβαλε στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, πέντε προδικαστικά ερωτήματα.

«1) Έχει το άρθρο 11, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο γ΄, την έννοια ότι ένα τέλος ταξινομήσεως οχημάτων με

κινητήρα (επιβατηγών αυτοκινήτων) περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ στην περίπτωση συνάψεως συμβάσεως πωλήσεως που προβλέπει την παράδοση ενός καινούριου οχήματος με κινητήρα για τη μεταφορά προσώπων, όταν το όχημα, σύμφωνα με τη σύμβαση πωλήσεως και τη σκοπούμενη από τον αγοραστή χρήση, παραδίδεται από τον μεταπωλητή στον καταναλωτή ταξινομημένο και αντί συνολικής τιμής που περιλαμβάνει τόσο το καταβαλλόμενο στον μεταπωλητή τίμημα όσο και το τέλος;

2) Μπορεί ένα κράτος μέλος να διαμορφώνει το φορολογικό του σύστημα κατά τέτοιο τρόπο ώστε το τέλος ταξινομήσεως να θεωρείται ως προκαταβολή για λογαριασμό άλλου, στην οποία προβαίνει ο μεταπωλητής επ' ονόματι του τελικού αγοραστή, οπότε άμεσα υποκείμενος στο τέλος είναι ο τελικός αγοραστής;

3) Έχει σημασία για τα ερωτήματα 1 και 2 ότι ένα επιβατηγό αυτοκίνητο μπορεί να αγορασθεί και να παραδοθεί άνευ καταβολής τέλους ταξινομήσεως, πράγμα που θα συνέβαινε αν ο αγοραστής δεν σκοπεύει να χρησιμοποιεί το αυτοκίνητο για μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων εντός περιοχής όπου έχει εφαρμογή ο ΚΟΚ;

4) Έχει σημασία το ότι μεταχειρισμένα οχήματα με κινητήρα εισάγονται ή εισέρχονται στη χώρα σε όχι αμελητέο βαθμό, μεταξύ άλλων, ως προσωπικά είδη συνεπεία μετοικήσεως, από τον τελικό καταναλωτή, ο οποίος καταβάλλει ο ίδιος, χωρίς τη μεσολάβηση μεταπωλητή, το τέλος ταξινομήσεως;

5) Έχει σημασία το αν η γενεσιουργός αιτία του τέλους ταξινομήσεως επέρχεται και το τέλος καθίσταται απαιτητό —ενδεχομένως ως προκαταβολή για λογαριασμό άλλου— πριν επέλθει η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ και πριν ο ΦΠΑ καταστεί απαιτητός;»

IV — Νομική εκτίμηση

14. Τον πυρήνα της παρούσας προδικαστικής παραπομπής αποτελεί το πρώτο ερώτημα περί της ερμηνείας των διατάξεων του άρθρου 11, Α, της έκτης οδηγίας, οι οποίες αφορούν τη βάση επιβολής του ΦΠΑ, υπό το πρίσμα του συνυπολογισμού ή μη μιας επιβαρύνσεως όπως το δανικό τέλος ταξινομήσεως για οχήματα με κινητήρα. Τα ερωτήματα 2 έως 5 αφορούν μάλλον μη αυτοτελή, δευτερεύοντα ζητήματα, τα οποία ασκούν ενδεχομένως επιρροή επί της αξιολογήσεως της συγκεκριμένης επιβαρύνσεως. Συνεπώς, τα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να εξετασθούν από κοινού.

A — *Εισαγωγικές παρατηρήσεις επί της ερμηνείας του άρθρου 11, Α της έκτης οδηγίας*

15. Σύμφωνα με τον βασικό κανόνα του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, της έκτης

οδηγίας, τη βάση επιβολής του ΦΠΑ για πράξεις στην ημεδαπή αποτελεί η αντιπαροχή, ήτοι, γενικώς, η καταβληθείσα τιμή. Οι παράγραφοι 2 και 3 διευκρινίζουν τα ποσά που συνυπολογίζονται στη βάση επιβολής ΦΠΑ (παράγραφος 2) και τα ποσά που εξαιρούνται αυτής (παράγραφος 3). Συνεπώς, η εξέταση των διατάξεων αυτών πρέπει να προηγείται [6]. Πάντως, οι εν λόγω παράγραφοι 2 και 3 πρέπει να ερμηνεύονται υπό το πρίσμα της βασικής κατευθύνσεως την οποία χαράσσει η παράγραφος 1.

16. Σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, στη βάση επιβολής ΦΠΑ περιλαμβάνονται ιδίως φόροι και τέλη. Η διάταξη αυτή εκ πρώτης όψεως εκπλήσσει. Και τούτο διότι συνεπάγεται ότι το τέλος ή ο φόρος υπάγεται στον ΦΠΑ, μολονότι η επιβολή ενός τέλους ή φόρου δεν δημιουργεί προστιθέμενη αξία.

17. Η διάταξη αυτή αποκτά νόημα εφόσον ερμηνευθεί υπό το πρίσμα του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας και εφαρμοσθεί μόνον επί επιβαρύνσεων που είναι τόσο στενά συνδεδεμένες με την παράδοση του αγαθού, ώστε έχουν ενσωματωθεί στην αξία της παροχής αυτής. Η αντιπαροχή, η οποία αποτελεί το βασικό μέτρο για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, πρέπει, επομένως, να επικεντρώνεται στην παράδοση του αγαθού, περιλαμβανομένου του τέλους ή του φόρου που ενσωματώνεται στην αξία αυτής. Από τη νομολογία προκύπτει, συναφώς, ότι στη βάση επιβολής συνυπολογίζεται ως αντιπαροχή μόνον η παροχή που έχει άμεση σχέση με την παράδοση του αγαθού [7].

18. Αποφασιστικής σημασίας για τον συνυπολογισμό ενός τέλους στην αξία του παραδοθέντος αγαθού είναι το ζήτημα αν ο παρέχων την υπηρεσία κατέβαλε το τέλος *στο όνομά του και για λογαριασμό του*. Στην περίπτωση αυτή, η καθοριστική για τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής αντιπαροχή περιλαμβάνει το ποσό του οικείου τέλους. Π.χ., οι φόροι καταναλώσεως για τα ορυκτέλαια, το οινόπνευμα και τα αλκοολούχα ποτά, καθώς και τα βιομηχανοποιημένα καπνά, για τους οποίους η οδηγία 92/12 [8] καθιερώνει ενιαίο σύστημα, συνυπολογίζονται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ. Πράγματι, τους φόρους αυτούς καταβάλλει γενικώς αυτός που θέτει τα προϊόντα σε ελεύθερη κυκλοφορία.

19. Αντιθέτως, δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής ΦΠΑ τα τέλη που, σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, έχουν καταχωρισθεί σε εκκρεμή λογαριασμό των λογιστικών βιβλίων του παρέχοντος την υπηρεσία. Η ευρεία διατύπωση της διατάξεως περιλαμβάνει κάθε είδος «ποσού», επομένως και τέλη. Όταν ο υποκείμενος στον ΦΠΑ καταβάλει τέλος *στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή* και καταχωρίζει το οικείο

6 — Αποφάσεις της 27ης Μαρτίου 1990, C-126/88, Boots Company (Συλλογή 1990, σ. I-1235, σκέψεις 15 και 16), και της 3ης Ιουλίου 2001, C-380/99, Bertelsmann (Συλλογή 2001, σ. I-5163, σκέψη 15).

7 — Αποφάσεις της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Συλλογή 1988, σ. 6365, σκέψη 11), και της 2ας Ιουνίου 1994, C-33/93, Empire Stores (Συλλογή 1994, σ. I-2329, σκέψη 12), καθώς και προαναφερθείσα απόφαση Bertelsmann (υποσημείωση 6, σκέψη 17).

8 — Οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως (ΕΕ L 76, σ. 1). Η οδηγία αυτή τροποποιήθηκε προσφάτως με την οδηγία 2004/106/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2004 (ΕΕ L 359, σ. 30).

ποσό σε εκκρεμή λογαριασμό των λογιστικών βιβλίων που τηρεί, τότε το τέλος δεν ενσωματώνεται στην παροχή του υποκείμενου στον φόρο. Με την απόδοση του προσωρινώς καταβληθέντος τέλους ο αγοραστής δεν καταβάλλει αμοιβή για κάποια παροχή εκ μέρους του υποκείμενου στον φόρο [9]. Στην περίπτωση αυτή ο αγοραστής καταβάλλει, κατ' ουσίαν, ο ίδιος το τέλος· ο υποκείμενος στον φόρο μεσολαβεί απλώς για τη διεκπεραίωση της πληρωμής.

20. Αντιθέτως, ο χρόνος καταβολής του τέλους δεν αποτελεί, αυτός καθαυτός, καθοριστικό κριτήριο για τον συνυπολογισμό ή μη του τέλους αυτού στη βάση επιβολής του ΦΠΑ. Τα τέλη που καταβάλλονται μετά την παράδοση δεν συνυπολογίζονται κατά κανόνα στη βάση επιβολής. Εντούτοις, τα τέλη που καταβάλλονται προ της παραδόσεως [10] δεν συνυπολογίζονται οπωσδήποτε στην εν λόγω βάση. Εφόσον το τέλος καταχωρίζεται, σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, σε εκκρεμή λογαριασμό των λογιστικών βιβλίων του παρέχοντος την υπηρεσία, δεν συνυπολογίζεται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ, έστω και αν ο τελευταίος το κατέβαλε προ της παραδόσεως.

21. Οι μετέχοντες στην κύρια δίκη είναι μόνο σε γενικές γραμμές σύμφωνοι ως προς την ερμηνεία του άρθρου 11, Α, της έκτης οδηγίας. Οι απόψεις διίστανται ως προς την αξιολόγηση ενός τέλους που φέρει τις ιδιότητες του δανικού τέλους ταξινομήσεως.

9 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Gulmann της 3ης Μαρτίου 1993, υπόθεση C-18/92, Bally (απόφαση της 25ης Μαΐου 1993, Συλλογή 1993, σ. I-2871, σημείο 15).

10 — Ως χρόνος παραδόσεως νοείται εν προκειμένω η πραγματική μεταβίβαση του αυτοκινήτου και όχι η σύναψη της συμβάσεως πωλήσεως, δεδομένου ότι η έννοια της παραδόσεως κατά το κοινοτικό δίκαιο προϋποθέτει τη μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως [βλ. αποφάσεις της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψεις 7 και 8), και της 6ης Φεβρουαρίου 2003, C-185/01, Auto Lease Holland (Συλλογή 2003, σ. I-1317, σκέψη 32)].

Β — *Επί της αξιολογήσεως του δανικού τέλους ταξινομήσεως*

1. Ισχυρισμοί των μετεχόντων στην κύρια δίκη

22. Η Δανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, υποστηρίζουν ότι η βάση επιβολής του ΦΠΑ δεν περιλαμβάνει το τέλος ταξινομήσεως, διότι αυτό δεν συνδέεται με την παράδοση, αλλά με την ταξινόμηση [11]. Εκτιμούν ότι πρόκειται για περίπτωση καταχωρίσεως του τέλους σε εκκρεμή λογαριασμό των λογιστικών βιβλίων του παρέχοντος την υπηρεσία. Ο μεταπωλητής δηλώνει το όχημα για λογαριασμό του πελάτη, στο όνομα του οποίου πραγματοποιείται, εξάλλου, η ταξινόμηση.

23. Κατά την DBI, το τέλος ταξινομήσεως συνιστά φόρο επί προϊόντος, ο οποίος πρέπει να συνυπολογίζεται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ. Το τέλος αυτό δεν πλήττει τη θέση του οχήματος σε κυκλοφορία, αλλά το ίδιο το όχημα. Στην πράξη, δεν είναι δυνατή η χρήση του οχήματος χωρίς προηγούμενη ταξινόμηση.

24. Το τέλος ταξινομήσεως αποτελεί μέρος της τιμής. Η ταξινόμηση και η πώληση δεν συνιστούν χωριστές πράξεις, αντιθέτως πρόκειται για την πώληση ενός ήδη ταξινομηθέντος οχήματος. Το τέλος ταξινομήσεως

11 — Οι μετέχοντες στην κύρια δίκη παραπέμπουν συναφώς στις αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, C-387/01, Weigel (Συλλογή 2004, σ. I-4981, σκέψη 47), και της 15ης Ιουλίου 2004, C-365/02, Lindfors (Συλλογή 2004, σ. I-7183, σκέψη 26).

καθίσταται απαιτητό προ της επελεύσεως της γενεσιουργού αιτίας του ΦΠΑ, ήτοι της παραδόσεως του οχήματος. Από τις αποφάσεις Weigel και Lindfors δεν μπορούν να αντληθούν συμπεράσματα για το υπό κρίση ζήτημα, δεδομένου ότι οι εν λόγω υποθέσεις αφορούσαν την ερμηνεία της οδηγίας 83/183.

25. Ο μεταπωλητής, ο οποίος προσκομίζει οχήματα προς ταξινόμηση, δεν καταβάλλει το τέλος στο όνομα άλλου, αλλά είναι ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο.

2. Εκτίμηση

26. Εκτός ορισμένων εξαιρέσεων, η φορολόγηση των οχημάτων με κινητήρα δεν έχει αποτελέσει αντικείμενο εναρμονίσεως. Κατά συνέπεια, κατά την άσκηση της φορολογικής κυριαρχίας τους τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα στον τομέα αυτό, καθόσον δεν παραβιάζουν το κοινοτικό δίκαιο [12].

27. Ούτε η έκτη οδηγία προβλέπει για τα κράτη μέλη περιορισμούς ως προς τη διαμόρφωση των τελών που επιβάλλονται κατά την παράδοση ή ταξινόμηση οχημάτων με κινητήρα, εφόσον τα τέλη αυτά δεν έχουν χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών και δεν συνδέονται με διατυπώσεις κατά τη διέλευση των συνόρων στο πλαίσιο του διακοινοτικού εμπορίου (άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας) [13]. Αναλόγως, πάντως, προς τη μορφή και τα χαρακτηριστικά των εθνικών αυτών επιβαρύνσεων, η έκτη οδηγία προβλέπει διαφορετικές έννομες συνέπειες για την αντιμετώπισή τους από απόψεως ΦΠΑ.

28. Επομένως, δεν είναι δυνατό να διατυπωθεί ένας γενικός κανόνας για την αξιολόγηση από απόψεως ΦΠΑ των εθνικών τελών για τα οχήματα με κινητήρα. Αντιθέτως, το εκάστοτε εθνικό τέλος πρέπει να εξετάζεται κατά περίπτωση, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του.

29. Όπως ορθώς επισημαίνει η Δανική Κυβέρνηση, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να ερμηνεύσει τις συναφείς εθνικές διατάξεις περί επιβολής τελών. Αντιθέτως, μπορεί να ερμηνεύσει την έκτη οδηγία, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της εθνικής ρυθμίσεως, όπως τα περιέγραψε το αιτούν δικαστήριο.

12 — Απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, C-451/99, Cura Anlagen (Συλλογή 2002, σ. I-3193, σκέψη 40), και προαναφερθείσα απόφαση στην υπόθεση C-464/02, Επιτροπή κατά Δανίας (υποσημείωση 3, σκέψη 74).

13 — Απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 93/88 και 94/88, Wisselink κ.λπ. (Συλλογή 1989, σ. 2671, σκέψη 13).

30. Καθοριστικής σημασίας είναι, εν προκειμένω, το γεγονός ότι το επίμαχο τέλος επιβάλλεται κατά την ταξινόμηση των μηχανοκίνητων οχημάτων. Το Δικαστήριο επικύρωσε επανειλημμένως τον χαρακτηρισμό ως τέλους ταξινομήσεως και έκρινε επί των εννόμων συνεπειών αυτού.

31. Στην υπόθεση De Danske Bilimportører I το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι δεν πρόκειται για εισαγωγικό δασμό, αλλά για εσωτερικό φόρο [14]. Με την απόφαση C-138/04, Επιτροπή κατά Δανίας [15], εξέτασε το δανικό τέλος ταξινομήσεως υπό το πρίσμα των διαπιστώσεων στις οποίες κατέληξε με τις αποφάσεις Weigel και Lindfors. Σύμφωνα με αυτές, το τέλος δεν εμπίπτει στο άρθρο 1 της οδηγίας 83/183/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, σχετικά με τις φορολογικές ατέλειες που εφαρμόζονται στις οριστικές εισαγωγές, από κράτος μέλος, προσωπικών ειδών που ανήκουν σε ιδιώτες [16]. Το Δικαστήριο παρέπεμψε, συναφώς, και στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 83/183, το οποίο εξαιρεί ρητώς από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας τα τέλη που αφορούν τη χρήση των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας [17].

32. Επομένως, δεν ευσταθεί η άποψη της DBI ότι το τέλος ταξινομήσεως συνδέεται, στην πράξη, με την παράδοση ενός οχήματος και όχι με τη χρήση αυτού. Το γεγονός ότι οι διαπιστώσεις του Δικαστηρίου διατυπώθηκαν σε διαφορετικό νομικό πλαίσιο δεν επηρεάζει τον ουσιαστικό χαρακτηρισμό του τέλους. Εάν γινόταν δεκτό ότι το τέλος ταξινομήσεως συνιστά στην πράξη επιβάρυνση συνδεόμενη με το προϊόν, τότε το Δικαστήριο θα έπρεπε, με την απόφαση De Danske Bilimportører I, να εξετάσει το εν λόγω τέλος υπό το πρίσμα του άρθρου 25 ΕΚ και όχι του άρθρου 90 ΕΚ. Πράγματι, ως επιβάρυνση συνδεόμενη με το προϊόν, το τέλος αυτό θα δυσχέραινε την εισαγωγή.

33. Είναι, βεβαίως, αληθές ότι στην πράξη σπανίως συμβαίνει να αποσυνδέονται η παράδοση ενός καινούριου οχήματος και η ταξινόμησή του, δεδομένου ότι οι μεταπωλητές απαλλάσσουν τους αγοραστές από τον κόπο να προσκομίσουν οι ίδιοι το όχημα ενώπιον της αρμόδιας για την ταξινόμηση υπηρεσίας. Εντούτοις, από νομικής απόψεως, η παράδοση και η ταξινόμηση συνιστούν χωριστές πράξεις [18].

34. Αφενός, είναι δυνατή η αγορά από Δανό μεταπωλητή και μη ταξινομηθέντος μηχανοκίνητου οχήματος. Πράγματι, δεν υφίσταται υποχρέωση εκ του νόμου οι μεταπωλητές να πωλούν αποκλειστικώς ταξινομηθέντα και φορολογηθέντα οχήματα. Για τον λόγο αυτό, άλλωστε, οι έμποροι αυτοκινήτων δεν υπέχουν υποχρέωση εγγραφής στα μητρώα των φορολογικών αρχών.

14 — Υποσημείωση 3, σκέψη 34.

15 — Υποσημείωση 3, σκέψεις 13 και 14.

16 — ΕΕ L 105, σ. 64.

17 — Προαναφερθείσα απόφαση στην υπόθεση C-138/04, Επιτροπή κατά Δανίας (υποσημείωση 3, σκέψη 15).

18 — Οι διαπιστώσεις στις οποίες προέβη το Δικαστήριο με την απόφαση της 4ης Φεβρουαρίου 1988, 391/85, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1988, σ. 579, σκέψεις 25 και 26), δεν μπορούν να προβληθούν προς στήριξη της απόψεως ότι ο ΦΠΑ και ο φόρος ταξινομήσεως μπορούν να θεωρηθούν ως ενιαίο σύνολο, έστω και αν τύποις ανάγονται σε διαφορετικές γενεσιουργούς αιτίες. Οι διαπιστώσεις του Δικαστηρίου αφορούν ειδικώς τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως εκείνης, η οποία διαφέρει από την υπό κρίση υπόθεση, καθόσον οι δύο επιβαρύνσεις συνδέονταν μεταξύ τους μέσω μιας μεθόδου υπολογισμού. Το συμπληρωματικό βελγικό τέλος ταξινομήσεως αποσκοπούσε, τελικώς, στην αντιστάθμιση της απώλειας του ΦΠΑ, η οποία οφειλόταν στη διόρθωση της βάσεως επιβολής σύμφωνα με τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου.

35. Μη ταξινομηθέν όχημα παραδίδει ο μεταπωλητής, λόγου χάρη, στις σπάνιες περιπτώσεις που ο πελάτης επιθυμεί να μεριμνήσει ο ίδιος για την ταξινόμηση του οχήματος ή που δεν απαιτείται καν ταξινόμηση, διότι το όχημα δεν πρόκειται να χρησιμοποιηθεί στο δημόσιο οδικό δίκτυο. Η ταξινόμηση παρέλκει, πράγματι, σε περίπτωση χρησιμοποιήσεως του οχήματος στις εγκαταστάσεις μιας επιχειρήσεως ή στους χώρους ενός μουσείου. Υποχρέωση ταξινομήσεως στη Δανία δεν υφίσταται ούτε στην περίπτωση που ο πελάτης προτίθεται να εξαγάγει το όχημα από τη χώρα, προκειμένου να το χρησιμοποιήσει στον τόπο κατοικίας του σε άλλο κράτος μέλος.

36. Αφετέρου, σε ορισμένες περιπτώσεις ταξινομούνται μηχανοκίνητα οχήματα τα οποία δεν προμηθεύει απευθείας μεταπωλητής εγκατεστημένος στη Δανία, όπως, π.χ., όταν ο κάτοχος οχήματος το εισάγει στη Δανία από άλλο κράτος μέλος, ενδεχομένως λόγω μετοικεσίας, ή όταν ένα όχημα πρόκειται να χρησιμοποιηθεί εκ νέου στο οδικό δίκτυο κατόπιν ανακατασκευής. Η καταβολή τέλους ταξινομήσεως στη Δανία μπορεί, επίσης, να καταστεί αναγκαία όταν ένα ταξινομημένο σε άλλο κράτος όχημα χρησιμοποιείται για μεγάλο χρονικό διάστημα στη Δανία από πρόσωπο εγκατεστημένο εκεί [19].

19 — Ως προς την περίπτωση αυτή, βλ. προαναφερθείσα απόφαση στην υπόθεση C-464/02, Επιτροπή κατά Δανίας (υποσημείωση 3).

37. Η DBI υποστηρίζει ότι το επίμαχο τέλος συνδέεται με την ταξινόμηση αποκλειστικώς για λόγους διευκολύνσεως της εισπράξεώς του. Εντούτοις, πρέπει να τονισθεί ότι τα κίνητρα που ωθούν τον εθνικό νομοθέτη να καθορίσει με ορισμένο τρόπο τη γενεσιουργό αιτία ενός φόρου είναι άνευ σημασίας για την αντιμετώπιση του τέλους αυτού από απόψεως υπαγωγής στον ΦΠΑ.

38. Μολονότι η ταξινόμηση δεν συνδέεται κατ' ανάγκη με την παράδοση οχήματος, εντούτοις δεν μπορεί να αποκλεισθεί η περίπτωση να αποτελεί τμήμα της συνολικής παροχής του πωλητή. Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορούν εκ πρώτης όψεως ορισμένες περιστάσεις τις οποίες επισημαίνει η DBI. Π.χ., οι τιμές των οχημάτων που αναφέρονται στις διαφημιστικές καταχωρίσεις περιλαμβάνουν συνήθως το τέλος ταξινομήσεως. Εξάλλου, η συναπτόμενη σύμβαση πωλήσεως οχήματος προβλέπει κατά κανόνα την παράδοση ταξινομηθέντος οχήματος.

39. Εντούτοις, πρέπει να τονισθεί ότι οι περιστάσεις αυτές δεν δίδουν απάντηση στο καθοριστικό για τον χαρακτηρισμό της πράξεως ζήτημα αν ο πωλητής κατέβαλε το τέλος ταξινομήσεως στο όνομά του ή στο όνομα και για λογαριασμό του πελάτη.

40. Το νομικό κριτήριο για την επίλυση του ζητήματος αυτού περιλαμβάνεται στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας και συνίσταται στην κοινοτικού

δικαίου έννοια της ενέργειας στο όνομα και για λογαριασμό άλλου, και όχι στις ποικίλες διατάξεις αστικού δικαίου περί αντιπροσωπεύσεως και εντολής των διαφόρων εθνικών εννόμων τάξεων.

41. Επιπλέον, η αξιολόγηση της πράξεως πρέπει να στηρίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια και δεν είναι δυνατό να εξαρτάται αποκλειστικώς από τις συμβατικές συμφωνίες μεταξύ μεταπωλητή και αγοραστή. Σε αντίθετη περίπτωση, τα συμβαλλόμενα μέρη θα είχαν την ευχέρεια να αποφασίζουν ποιες παράμετροι θα λαμβάνονται υπόψη για τη διαμόρφωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ.

42. Σύμφωνα με τα στοιχεία της Δανικής Κυβερνήσεως, η εθνική κανονιστική ρύθμιση προβλέπει ότι ο μεταπωλητής δηλώνει το όχημα προς ταξινόμηση, πλην όμως η ταξινόμηση πραγματοποιείται στο όνομα του πελάτη. Για τον λόγο αυτό, άλλωστε, ο μεταπωλητής προσκομίζει ένα όχημα για ταξινόμηση μόνον κατόπιν της συνάψεως συμβάσεως πωλήσεως με τον αγοραστή για το συγκεκριμένο όχημα. Εξάλλου, η ταξινόμηση αποτελεί προϋπόθεση για τη χρήση του οχήματος στο δημόσιο οδικό δίκτυο, στην οποία συμφέρον έχει μόνον ο ίδιος ο πελάτης. Τέλος, το τέλος ταξινομήσεως επιβαρύνει εξ ολοκλήρου τον πελάτη και αναγράφεται χωριστά στο τιμολόγιο. Όταν η ταξινόμηση γίνεται στο όνομα του πελάτη, τεκμαίρεται ότι το τέλος καταβάλλεται στο όνομά του και καταχωρίζεται σε εκκρεμή λογαριασμό των λογιστικών βιβλίων του μεταπωλητή.

43. Η νομοτεχνική αυτή μορφή της ρυθμίσεως περί του τέλους ταξινομήσεως συνάδει απολύτως προς την έκτη οδηγία, της οποίας το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο γ', περιλαμβάνει μια ρητή, εφαρμοζόμενη και επί επιβαρύνσεων, ρύθμιση περί καταχωρίσεως σε εκκρεμή λογαριασμό των λογιστικών βιβλίων.

44. Από νομικής απόψεως νοούνται, βεβαίως, και άλλες μορφές επιβαρύνσεων επί μηχανοκίνητων οχημάτων, οι οποίες περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ. Το Δικαστήριο έκρινε με την απόφαση Wisselink [20] ότι επιτρέπεται η επιβολή του επίμαχου ολλανδικού τέλους ως φόρου καταναλώσεως επί της παραδόσεως και της εισαγωγής οχημάτων. Ως εκ τούτου, το τέλος αυτό περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ [21]. Εντούτοις, οι διαπιστώσεις αυτές δεν ασκούν επιρροή ως προς την αξιολόγηση του δανικού τέλους από απόψεως υπαγωγής στον ΦΠΑ, δεδομένου ότι το εν λόγω τέλος συνδέεται με την ταξινόμηση.

45. Η DBI αμφισβητεί ότι, σύμφωνα με τη δανική κανονιστική ρύθμιση, ο μεταπωλητής καταβάλλει το τέλος ταξινομήσεως στο όνομα του πελάτη του. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να ερμηνεύσει το εθνικό δίκαιο και να δώσει απάντηση στο ερώτημα αυτό.

46. Η Δανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, υποστηρίζουν ότι ο προβαλλόμενος από την προσφεύγουσα

20 — Προαναφερθείσα απόφαση Wisselink (υποσημείωση 13).

21 — Προαναφερθείσα απόφαση Wisselink (υποσημείωση 13, σκέψη 22).

συνυπολογισμός του τέλους ταξινομήσεως στη βάση επιβολής του ΦΠΑ προσκρούει στην αρχή της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας. Η παράδοση ενός οχήματος του οποίου την ταξινόμηση διεκπεραίωσε προηγουμένως ο πωλητής θα υπέκειτο σε διαφορετική μεταχείριση σε σχέση με την παράδοση ενός οχήματος το οποίο ταξινομεί ο ίδιος ο πελάτης μετά την παράδοση.

47. Η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ προβλέπει κατ' ουσίαν ότι ομοειδείς πράξεις πρέπει να υπόκεινται στην ίδια φορολογική μεταχείριση [22]. Εάν γίνει δεκτή η άποψη της DBI, τότε οι παροχές δεν είναι ομοειδείς, διότι στη μία περίπτωση πρόκειται για παράδοση μη ταξινομηθέντος και στην άλλη περίπτωση για παράδοση ταξινομηθέντος οχήματος, οπότε η ταξινόμηση θεωρείται ως συστατικό στοιχείο της παραδόσεως. Όπως όμως διαπιστώθηκε ανωτέρω, η ταξινόμηση *δεν* αποτελεί στην πράξη τμήμα της παροχής του μεταπωλητή. Η παροχή του συνίσταται μόνο στην παράδοση του οχήματος. Επομένως, δεν συνάδει προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ η διαφορετική φορολόγηση τέτοιων ομοειδών πράξεων αναλόγως του αν για την ταξινόμηση μερίμνησε ο μεταπωλητής προ της παραδόσεως ή ο πελάτης κατόπιν της παραδόσεως του οχήματος.

48. Τέλος, η Δανική Κυβέρνηση εφιστά την προσοχή στον κίνδυνο δυσμενών διακρίσεων σε βάρος των εισαγόμενων μεταχειρισμένων οχημάτων σε περίπτωση επιβολής του τέλους ταξινομήσεως προ της επιβολής του ΦΠΑ.

49. Ελλείψει εναρμονίσεως των τελών ταξινομήσεως για οχήματα με κινητήρα, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να επιλέγουν το μέγεθος αναφοράς που λαμβάνεται ως βάση επιβολής του τέλους. Πάντως, όπως διαπίστωσε το Δικαστήριο με την απόφαση C-47/88, Επιτροπή κατά Δανίας, το άρθρο 90 ΕΚ απαγορεύει να λαμβάνεται ως βάση επιβολής του τέλους για τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα οχήματα μια αξία υψηλότερη σε σχέση με τη λαμβανόμενη ως βάση για τα πωλούμενα στην ημεδαπή οχήματα [23]. Συνεπώς, δεν θα ήταν δυνατό το τέλος ταξινομήσεως για εισαγόμενα μεταχειρισμένα οχήματα να καθορίζεται με γνώμονα την αξία του οχήματος βάσει της παλαιότητάς του, στην οποία περιλαμβάνεται και ο ΦΠΑ, ενώ το τέλος ταξινομήσεως για πωλούμενα στην ημεδαπή οχήματα να καθορίζεται με βάση τιμή που δεν περιλαμβάνει ΦΠΑ.

50. Εντούτοις, πρέπει να τονισθεί ότι μια τέτοια δυσμενής διάκριση είναι δυνατό να αποφευχθεί και διά του καθορισμού του τέλους ταξινομήσεως για εισαγόμενα μεταχειρισμένα οχήματα με γνώμονα την αξία του οχήματος βάσει της παλαιότητάς του, αφού πρώτα αφαιρεθεί ο επιβληθείς ΦΠΑ. Εξάλλου, ο εθνικός νομοθέτης έχει τη

22 — Αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg (Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 20), της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, Kügler (Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 30), και της 17ης Φεβρουαρίου 2005, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-453/02 και C-462/02, Linneweber και Ακριτίδης (Συλλογή 2005, σ. I-1131, σκέψη 24).

23 — Προαναφερθείσα απόφαση στην υπόθεση C-47/88, Επιτροπή κατά Δανίας (υποσημείωση 3, σκέψεις 21 και 22).

δυνατότητα να συνδέσει το τέλος ταξινομήσεως με την καθαρή τιμή (άνευ ΦΠΑ). Πράγματι, η καθαρή τιμή μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως βάση επιβολής του τέλους ταξινομήσεως ανεξαρτήτως του ζητήματος αν το εν λόγω τέλος συνυπολογίζεται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ. Συνεπώς, η απαγόρευση δυσμενών εθνικών φόρων επί εισαγόμενων αγαθών δεν ασκεί επιρροή επί της ερμηνείας των κανόνων που αφορούν τη βάση επιβολής του ΦΠΑ.

V — Πρόταση

51. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στα υποβληθέντα από το Østre Landsret προδικαστικά ερωτήματα:

Ένα τέλος ταξινομήσεως για οχήματα με κινητήρα (επιβατηγά οχήματα), το οποίο καταβάλλεται από τον μεταπωλητή στο όνομα του πελάτη προ της παραδόσεως του οχήματος, καταχωρίζεται σε εκκρεμή λογαριασμό των λογιστικών βιβλίων του μεταπωλητή και, τελικώς, αναγράφεται στο τιμολόγιο για τον πελάτη μαζί με την τιμή του οχήματος, δεν συνιστά τέλος το οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας, αλλά, αντιθέτως, συνιστά ποσό το οποίο, δυνάμει του άρθρου 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας, δεν περιλαμβάνεται στη εν λόγω βάση επιβολής φόρου.