JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
16 päivänä maaliskuuta 2006 [1]

I Johdanto

1. Østre Landsret (Tanska) pyytää tässä asiassa yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) 11 artiklan A kohtaa liikevaihtoveron ja ajoneuvojen rekisteröintiveron välisen suhteen osalta.

2. Tämä on jo toinen ennakkoratkaisupyyntö, joka esitetään samassa kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa oikeusriidassa. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi jo asiassa C-383/01, De Danske Bilimportører I antamassaan tuomiossa, [3] että rekisteröintivero ei ole EY 25 artiklassa tarkoitettu vaikutukseltaan tulleja vastaava maksu, koska sitä ei peritä tuonnin vaan rekisteröinnin yhteydessä, ja että se ei kuulu myöskään EY 28 artiklan soveltamisalaan. Myöskään EY 90 artiklan mukaisesta maahantuoduille tuotteille määrättyjen syrjivien sisäisten maksujen kielto ei tule sovellettavaksi, koska maahantuotujen tuotteiden kanssa kilpailevaa tanskalaista ajoneuvotuotantoa ei ole. [4]

3. Nyt esillä olevassa asiassa kysymys on siitä, kuuluuko rekisteröintivero arvonlisäveron määräytymisperusteeseen ajoneuvon luovutuksen yhteydessä. Tanskan veroviranomaiset lisäävät tällä hetkellä ensin arvonlisäveron rekisteröintivelvollisuuden piiriin kuuluvan ajoneuvon kauppahintaan ja kantavat rekisteröintiveron sitten tästä kokonaismäärästä. Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian kantajan mukaan rekisteröintivero on sen sijaan sisällytettävä arvonlisäveron määräytymisperusteeseen. Koska rekisteröintiveron suuruus on porrastettu progressiivisesti, verorasituksen kokonaismäärään vaikuttaa se, missä järjestyksessä nämä verot lisätään hintaan.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

3 – –Asia C-383/01, tuomio 17.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6065, 32, 34, 35 ja 42 kohta). Tanskan ajoneuvojen rekisteröintiveroa koskevista säännöksistä oli jo kyse asiassa C-47/88, komissio v. Tanska, tuomio 11.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4509), asiassa C-138/04, komissio v. Tanska, tuomio 16.6.2005 (ei julkaistu oikeustapauskokoelmassa, mutta luettavissa tanskan ja ranskan kielillä yhteisöjen tuomioistuimen kotisivulla www.curia.eu.int) ja asiassa C-464/02, komissio v. Tanska, tuomio 15.9.2005 (Kok. 2005, s. I-7929).

4 – Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia De Danske Bilimportorer I, tuomion 38 ja 39 kohta ja edellä alaviitteessä 3 mainittu asia C-47/88, komissio v. Tanska, tuomion 17 kohta.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön lainsäädäntö*

4. Maan alueella suoritettujen liiketoimien veron perusteesta säädetään kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdassa; tämä säännös kuuluu – osin tähän otettuna – seuraavasti:

"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."

B *Kansallinen lainsäädäntö*

5. Rekisteröintivero kannetaan Lov om registreringspligt af motorkøretøjer m. v.

-nimisen lain perusteella (laki moottoriajoneuvojen ym. rekisteröintivelvollisuudesta; -jäljempänä rekisteröintiverolaki).[5] Tämän lain 1 §:n mukaan vero koskee tieliikennelain nojalla rekisteröitäviä moottoriajoneuvoja. Rekisteröintivero erääntyy maksettavaksi, kun moottoriajoneuvo esitetään rekisteröitäväksi. Moottoriajoneuvoja, joita ei ole rekisteröity (ja joista ei ole täten maksettu veroa), ei saada käyttää liikenteeseen yleisillä teillä.

6. Rekisteröintiverolain 8 §:n 1 momentin mukaan uuden moottoriajoneuvon verotusarvo on sen yleinen arvonlisäverollinen hinta ilman tämän lain mukaista veroa. Yleinen hinta selvitetään maahantuojan hintaluettelon avulla siten, että tähän hintaan lisätään autokauppiaan kate. Käytettyjen moottoriajoneuvojen, myös muuttotavarana tuotujen moottoriajoneuvojen, arvot määritetään rekisteröintiverolain 10 §:n mukaan arvioimalla. Tällöin määrittelyssä käytetään ajoneuvon yleistä hintaa arvolisävero mukaan luettuna, mutta ilman rekisteröintiveroa.

5 - Ks. yleisesti rekisteröintimaksujen yksityiskohtaisemmasta sääntelystä Tanskassa ja muissa jäsenvaltioissa julkisasiamies Jacobsin 27.2.2003 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-383/01, De Danske Bilimportorer I, tuomio 17.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6065, ratkaisuehdotuksen 10 kohta).

7. Rekisteröintivero maksetaan myös moottoriajoneuvoista, jotka rakennetaan uudelleen esimerkiksi liikenneonnettomuuden jälkeen ja jotka eivät ole tämän jälkeen verotukselliselta kannalta enää samoja kuin ne ajoneuvot, joista oli maksettu aiemmin rekisteröintivero. Veron laskemisessa käytetään samoin perusteena moottoriajoneuvon markkina-arvoa arvonlisävero mukaan lukien.

8. Rekisteröintiverolain 14 §:n mukaan ammattimaisesti rekisteröintivelvollisuuden piiriin kuuluvia ajoneuvoja myyvät tahot voivat ilmoittaa itsensä valtion tulli- ja veroviranomaisten rekisteriin. Toisin kuin erilaisten valmisteveron alaisten tavaroiden myyjät, niillä ei kuitenkaan ole rekisteröitymisvelvollisuutta. Tämän takia yksityishenkilöt voivat myös itse hakea ajoneuvon rekisteröintiä. Ainoa rekisteröityneelle autokauppiaalle tuleva helpotus on se, että tämän ei tarvitse maksaa ajoneuvon rekisteröintiveroa käteisellä silloin kun ajoneuvo esitetään rekisteröitäväksi, vaan rekisteröintivero voidaan maksaa myös pankin välityksellä.

III Tosiseikat, menettely ja ennakkoratkaisukysymykset

9. Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian kantajana oleva De Danske Bilimportører (jäljempänä DBI) on tanskalainen autojen maahantuojien yhdistys. Se

osti 14.1.1999 uuden moottoriajoneuvon yhdistyksen johtajan käyttöön. Kuten yleensäkin silloin, kun ajoneuvo ostetaan maahantuojalta tai tämän valtuuttamalta myyjältä, myyjä hoiti ajoneuvon rekisteröinnin ostajan nimiin ja hankki rekisterikilvet. Myyjä luovutti tämän jälkeen rekisteröidyn ajoneuvon ostajalle.

10. Myyjä esitti DBI:lle autosta laskun, jonka mukaan auton kokonaishinta rekisteröintivero (297 456 DKK) ja arvonlisävero mukaan lukien oli 498 596 DKK, joka oli tavanomainen kuluttajahinta. Tarkemmin ottaen hinta koostui seuraavista eristä:

1) Autokauppiaan kuluttajalta perimä auton hinta ilman arvonlisäveroa ja rekisteröintiveroa

2) normaali arvonlisävero 25 prosenttia hinnasta (1)

3) Rekisteröintivero, joka lasketaan tietyin vähennyksin ja mukautuksin erien 1) ja 2) summan pohjalta.

11. Sen sijaan DBI:n käsityksen mukaan kokonaishinta olisi pitänyt laskea seuraavasti:

1) Kuluttajan autokauppiaalle maksama lopullinen hinta

2) Rekisteröintivero

3) Arvonlisävero laskettuna erien 1) ja 2) pohjalta.

12. DBI:n sovellettavaksi vaatima laskentamenetelmä johtaisi 14 899 DKK alempaan verorasitukseen. Ero johtuu siitä, että rekisteröintivero on progressiivinen.

13. Østre Landsret on esittänyt EY 234 artiklan nojalla 11.2.2005 tekemällään päätöksellä yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat viisi kysymystä ennakkoratkaisun antamista varten.

"1. Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 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 autokauppiaalle maksetun hinnan että verot?

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 kysymysten 1 ja 2 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 kuljetukseen 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 erääntyykö tämä vero – mahdollisesti läpikulkueränä – ennen kuin arvonlisäveron maksamista koskeva velvollisuus syntyy ja tämä vero erääntyy?"

IV Asian oikeudellinen arviointi

14. Tämän ennakkoratkaisupyynnön painopisteen muodostaa ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys, joka koskee kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdassa olevan veron perusteen tulkintaa sen osalta, sisällytetäänkö siihen Tanskan ajoneuvojen rekisteröintiveron kaltainen vero vai jätetäänkö se sen ulkopuolelle. Kysymykset 2–5 koskevat pikemminkin itsenäisiä sivunäkökohtia, joilla voi olla merkitystä konkreettisen veron arvioinnin suhteen. Näin ollen tässä on luontevaa tutkia kysymykset yhdessä.

A *Edeltävä huomautus ennen kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan tulkintaa*

15. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan perus-

säännön mukaan vastike, eli yleensä maksettu hinta, muodostaa veron perusteen maan alueella suoritettavien tavaran luovutusten osalta. Säännöksen 2 ja 3 alakohdissa konkretisoidaan tarkemmin, mitkä määrät on sisällytettävä veron perusteeseen (2 alakohta) ja mitkä määrät on jätettävä sen ulkopuolelle (3 alakohta). Nämä säännökset on siten tutkittava ensiksi.[6] Kuitenkin 1 alakohdassa ilmaistu perusajatus säilyttää merkittävyytensä 2 ja 3 alakohdan tulkinnassa.

16. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan mukaan veron perusteeseen on sisällytettävä erityisesti verot ja maksut. Tämä sääntely yllättää aluksi. Se nimittäin johtaa siihen, että maksut ja verot saatetaan arvonlisäveron alaisiksi, vaikka veron maksamisesta ei sinänsä synny minkäänlaista arvonlisää.

17. Säännös tulee ymmärrettäväksi, kun sitä tulkitaan kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan valossa ja se ulotetaan koskemaan vain maksuja, jotka ovat niin läheisesti sidoksissa tavaran luovutukseen, että ne kuuluvat tämän suorituksen arvoon. Vastikkeen, joka on yleinen verotusta määrittävä peruste, on vastaavasti koskettava tavaran luovutusta, mukaan lukien sen arvoon sisältyvät maksut ja verot. Oikeuskäytännöstä ilmenee nimittäin erityisesti, että veron perusteeseen sisältyy vastikkeena ainoastaan se, millä on suora yhteys suoritukseen.[7]

18. Sen osalta, sisällytetäänkö maksu luovutetun tavaran arvoon, ratkaisevaa on se, onko luovuttaja tai suorittaja maksanut maksun *omissa nimissään ja omaan lukuunsa.* Jos näin on, veron perusteen kannalta ratkaiseva vastike käsittää kyseisen maksun määrän. Siten esim. kivennäisöljyjen, alkoholin ja alkoholijuomien sekä valmistetun tupakan, joita varten direktiivissä 92/12[8] on otettu käyttöön yhteinen järjestelmä, valmisteverot sisältyvät arvonlisäveroa varten sovellettavaan veron perusteeseen. Nämä verot on nimittäin kannettava yleensä siltä, joka luovuttaa tavarat kulutukseen.

19. Sen sijaan maksut eivät ole veron perusteen osa, jos ne ovat kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohdassa tarkoitettuja niin sanottuja läpikulkueriä. Säännöksen laajasti muotoiltu sanamuoto käsittää kaikki "erien" lajit, eli myös verot ja julkiset maksut. Jos arvonlisäverovelvollinen maksaa maksun *ostajan nimissä ja tämän lukuun* ja jos vastaava erä viedään verovelvollisen kirjanpitoon läpikulkueränä,

6 – Asia C-126/88, Boots Company, tuomio 27.3.1990 (Kok. 1990, s. I-1235, 15 ja 16 kohta) ja asia C-380/99, Bertelsmann, tuomio 3.7.2001 (Kok. 2001, s. I-5163, 15 kohta).

7 – Asia 230/87, Naturally Yours Cosmetics, tuomio 23.11.1988 (Kok. 1988, s. 6365, 11 kohta); asia C-33/93, Empire Stores, tuomio 2.6.1994 (Kok. 1994, s. I-2329, 12 kohta) ja edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Bertelsmann, tuomion 17 kohta.

8 – Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annettu neuvoston direktiivi 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1). Sitä on muutettu viimeksi 16.11.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/106/EY (EYVL L 359. s. 30).

maksu ei kuulu verovelvollisen suoritukseen. [9] Ostaja ei tällöin myöskään hyvitä jonkin toisen maksamien maksujen korvaamisella verovelvollisen suoritusta. Aineellisesti ostaja maksaa tällaisessa tilanteessa maksun päinvastoin itse, ja verovelvollinen tulee väliin mukaan ainoastaan maksun teknistä suorittamista varten.

20. Ajankohta, jona maksu on suoritettava, ei sen sijaan ole yksinään ratkaiseva peruste eron tekemistä varten. Tavaran luovutuksen jälkeen maksettavan maksun ei tosin yleensä katsota olevan enää veron perusteen osa. Jokaista ennen luovutusta maksettua maksua [10] ei ole kuitenkaan sisällytettävä veron perusteeseen. Jos maksut on luokiteltava kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohdassa tarkoitetuiksi läpikulkueriksi, ne eivät tule mukaan veron perusteeseen myöskään silloin, kun tavaroiden luovuttaja on maksanut ne ennen tavaroiden luovuttamista.

21. Asianosaiset ovat enemmän tai vähemmän yksimielisiä kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan abstraktista tulkinnasta. Riidanalaista on sen sijaan se, miten ominaisuuksiltaan Tanskan rekisteröintiveron kaltaista maksua on arvioitava konkreettisesti.

9 – Ks. julkisasiamies Gulmannin 3.3.1993 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-18/92, Bally, tuomio 25.5.1993 (Kok. 1993, s. I-2871, ratkaisuehdotuksen 15 kohta).

10 – Sen osalta tavaroiden luovutuksen ajankohdan on katsottava olevan tosiasiallinen ajoneuvon luovutusajankohta eikä kauppasopimuksen tekemisen ajankohta, koska yhteisön oikeuden käsite luovutus edellyttää omaisuutta koskevan todellisen määräämisvallan siirtymistä (ks. asia C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomio 8.2.1990, Kok. 1990, s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 7 ja 8 kohta, ja asia C-185/01, Auto Lease Holland, tuomio 6.2.2003, Kok. 2003, s. I-1317, 32 kohta).

B *Tanskan rekisteröintiveron oikeudellinen luonnehdinta*

1. Asian osapuolten kannat

22. Tanskan ja Alankomaiden hallitukset sekä komissio katsovat, että arvonlisäveron veron peruste ei sisällä rekisteröintiveroa, koska rekisteröintivero ei liity tavaran luovutukseen, vaan rekisteröintiin. [11] Nämä hallitukset pitävät rekisteröintiveroa läpikulkueränä. Niiden mukaan autokauppias suorittaa ajoneuvon ilmoittamisen sen asiakkaan puolesta, jonka nimissä rekisteröinti myös tapahtuu.

23. DBI:n näkemyksen mukaan rekisteröintivero on sen sijaan tavarasta kannettava vero, joka täytyy sisällyttää veron määräytymisperusteeseen. Rekisteröintiverolla ei veroteta ajoneuvon käyttöä liikenteessä, vaan itse ajoneuvoa. Se toteaa, että ajoneuvoa ei ole käytännössä juurikaan mahdollista käyttää, jos sitä ei ole rekisteröity.

24. Rekisteröintivero on katsottava DBI:n mukaan hinnanosaksi. Rekisteröinti ja osto eivät muodosta erillisiä toimia, vaan pikemminkin oston kohteena on jo rekisteröity ajoneuvo. Rekisteröintivero erääntyy ennen

11 – Asian osapuolet viittaavat tältä osin asiassa C-387/01, Weigel, 29.4.2004 annettuun tuomioon (Kok. 2004, s. I-4981, 47 kohta) ja asiassa C-365/02, Lindfors, 15.7.2004 annettuun tuomioon (Kok. 2004, s. I-7183, 26 kohta).

arvonlisäveron aikaansaavaa tapahtumaa eli ajoneuvon luovutusta. Asiassa Weigel ja asiassa Lindfors annetuista tuomioista ei saada ratkaisua nyt esillä olevaan ongelmaan, koska kummassakin niissä oli kysymys direktiivin 83/183 tulkinnasta.

25. Autokauppias, joka esittää ajoneuvon rekisteröitäväksi, ei DBI:n mukaan maksa maksua vieraan nimissä, vaan se on itse verovelvollinen.

2. Kannanotto

26. Moottoriajoneuvojen verotutusta ei ole – tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta – yhdenmukaistettu. Jäsenvaltiot saavat siis vapaasti käyttää verotusvaltaansa tällä alalla, kunhan ne noudattavat yhteisön oikeutta tätä toimivaltaansa käyttäessään. [12]

27. Myöskään kuudennessa direktiivissä ei aseteta jäsenvaltioille minkäänlaisia normeja moottoriajoneuvojen luovutuksen tai rekisteröinnin yhteydessä kannettavien muiden maksujen ominaispiirteiden osalta, sikäli kuin maksut eivät ole liikevaihtoveron luonteisia maksuja ja ne eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa (kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohta). [13] Kuudennesta direktiivistä voi kuitenkin näiden maksujen ominaispiirteistä riippuen seurata erilaisia oikeudellisia seurauksia tämänlaisten kansallisten maksujen arvonlisäverokohtelun osalta.

28. Siten ei ole mahdollista lausua yleispätevällä tavalla moottoriajoneuvojen maan sisäisten maksujen arvonlisäverokohtelusta. Pikemminkin kukin kansallinen maksu on arvioitava tapauskohtaisesti siten, että arvioinnissa otetaan huomioon sen erityispiirteet.

29. Kuten Tanskan hallitus on todennut osuvasti, yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä ei ole tulkita tällaisessa yhteydessä kansallisen verolainsäädännön säännöksiä. Yhteisöjen tuomioistuin voi kuitenkin tulkita kuudetta direktiiviä ja ottaa tulkinnassa huomioon ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen sille esittämät kansallisen lainsäädännön ominaispiirteet.

12 – Asia C-451/99, Cura Anlagen, tuomio 21.3.2002 (Kok. 2002, s. I-3193, 40 kohta) ja edellä alaviitteessä 3 mainittu asia C-464/02, komissio v. Tanska, tuomion 74 kohta.

13 – Yhdistetyt asiat 93/88 ja 94/88, Wisselink, tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. 2671, 13 kohta).

30. Tässä on keskeistä ensinnäkin se, että riidanalainen vero kannetaan moottoriajoneuvojen rekisteröinnin yhteydessä. Yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut useaan kertaan rekisteröintiveron oikeudellisen luonnehdinnan ja tehnyt sen perusteella tiettyjä oikeudellisia päätelmiä.

31. Se katsoi tämän perusteella asiassa De Danske Bilimportører I antamassaan tuomiossa, että kysymyksessä ei ole maahantuonnin yhteydessä kannettava maksu, vaan maan sisäinen maksu. [14] Yhteisöjen tuomioistuin siirsi sitten asiassa C-138/04, komissio vastaan Tanska, antamassaan tuomiossa [15] asiassa Weigel ja asiassa Lindfors antamissaan tuomioissa toteamansa koskemaan Tanskan rekisteröintiveroa. Sen mukaan vero ei kuulu luonnollisten henkilöiden henkilökohtaisen omaisuuden lopullisessa maahantuonnissa jäsenvaltiosta sovellettavista verovapauksista 28 päivänä maaliskuuta 1983 annetun neuvoston direktiivin 83/183/ETY [16] 1 artiklan soveltamisalaan. Yhteisöjen tuomioistuin viittasi tässä yhteydessä myös direktiivin 83/183 1 artiklan 2 kohtaan, jossa omaisuuden käytöstä maan alueella kannettavat maksut jätetään nimenomaisesti direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle. [17]

32. DBI:n väitettä, jonka mukaan rekisteröintivero liittyy tosiasiassa ajoneuvon luovutukseen eikä sen käyttöön, ei voida tämän takia pitää perusteltuna. Se, että yhteisöjen tuomioistuin on lausunut asiassa toisessa oikeudellisessa yhteydessä, ei muuta rekisteröintiveron tosiasiallista luokittelua. Jos väite, jonka mukaan rekisteröintivero todella olisi tuotetta koskeva maksu, pitäisi paikkansa, yhteisöjen tuomioistuimen olisi pitänyt tutkia rekisteröintivero asiassa De Danske Bilimportører I antamassaan tuomiossa lisäksi EY 25 artiklan eikä EY 90 artiklan kannalta. Se vaikeuttaisi tuotetta koskevana maksuna nimittäin maahantuontia.

33. Tosin käytännössä saattaa tapahtua vain harvoin, että uuden ajoneuvon luovuttaminen ja sen rekisteröinti tapahtuvat toisistaan erillään, koska autokauppias säästää ostajalta ajoneuvon rekisteröintipaikkaan viemistä koskevan vaivan. Oikeudellisesti tavaran luovutuksen ja rekisteröinnin osalta on kysymys kuitenkin kahdesta erillisestä tapahtumasta. [18]

34. Yhtäältä on mahdollista, että henkilö hankkii tanskalaiselta autokauppiaalta rekisteröimättömän auton. Lakiin ei nimittäin sisälly velvollisuutta, jonka mukaan autokauppiaat saisivat myydä ainoastaan rekisteröityjä ja verotettuja autoja. Tämän takia autokauppiaiden ei ole myöskään välttämättä ilmoitettava itseään veroviranomaisten pitämään rekisteriin.

14 – Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia De Danske Bilimportører I, tuomion 34 kohta.

15 – Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia C-138/04, komissio v. Tanska, tuomion 13 ja 14 kohta.

16 – EYVL L 105, s. 64.

17 – Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia C-138/04, komissio v. Tanska, tuomion 15 kohta.

18 – Yhteisöjen tuomioistuimen asiassa 391/85, komissio v. Belgia, 4.2.1988 antamassa tuomiossa (Kok. 1988, s. 579, 25 ja 26 kohta) toteamaa ei voida pitää osoituksena siitä, että arvonlisäveroa ja rekisteröintiveroa on tarkasteltava yhtenä kokonaisuutena siitä huolimatta, että ne muodollisesti koskevat eri verotunnusmerkistöjä. Nämä toteamukset koskevat silloin kysymyksessä ollutta erikoista tosiseikastoa, joka eroaa nyt esillä olevasta asiassa siten, että molemmat verot olivat laskemismekanismin takia sidoksissa toisiinsa. Täydentävän Belgian rekisteröintiveron tarkoituksena oli loppujen lopuksi korvata yhteisön oikeuden mukaisesta veron perusteen oikaisemisesta johtuvaa arvonlisäveron saamatta jäämistä.

35. Autokauppias toimittaa rekisteröimättömän auton esimerkiksi sellaisissa pikemminkin harvinaisissa tapauksissa, että asiakas haluaa itse hoitaa rekisteröinnin tai että rekisteröinti ei ylipäätään ole tarpeen siksi, että ajoneuvoa ei ole tarkoitus kuljettaa yleisillä teillä. Siten ajoneuvoa ei tarvitse rekisteröidä, jos sitä käytetään vain yrityksen kiinteistöllä tai se asetetaan näytteille museoon. Tanskassa ei tarvita rekisteröintiä myöskään silloin, kun asiakas haluaa viedä ajoneuvon pois Tanskasta käyttääkseen sitä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa asuinpaikassaan.

36. Toisaalta tietyissä tapauksissa rekisteröidään sellaisia ajoneuvoja, joita Tanskassa oleva autokauppias ei luovuta suoraan, nimittäin silloin kun ajoneuvon haltija tuo ajoneuvon maahan toisesta jäsenvaltiosta – esimerkiksi muuttotavarana – tai uudelleenrakennettu ajoneuvo on määrä ottaa uudelleen käyttöön tieliikenteessä. Rekisteröintimaksun maksaminen Tanskassa voi olla lisäksi tarpeen silloin, kun Tanskassa asuva henkilö käyttää jo toisessa jäsenvaltiossa rekisteröityä ajoneuvoa Tanskassa pidemmän aikaa. [19]

19 – Ks. tällaisesta tapauksesta edellä alaviitteessä 3 mainittu asia C-464/02, komissio v. Tanska.

37. DBI viittaa siihen, että maksu liittyy rekisteröintiin ainoastaan siksi, että sillä mahdollistetaan tehokas maksujen kantaminen. Kansallisen lainsäätäjän motiivit, joiden perusteella se on konkreettisesti muotoillut verosäännökset, eivät ole kuitenkaan merkityksellisiä maksun arvonlisäverokohtelun kannalta.

38. Vaikka rekisteröinnillä ei olekaan erottamatonta yhteyttä tavaran luovutuksen kanssa, ei tosin ole poissuljettua, että rekisteröinti on myyjän kokonaissuorituksen osa. Tämän puolesta puhuu ensi näkemältä muutamat DBI:n esittämät tosiseikat. Mainoksissa esitetyt moottoriajoneuvojen hintatarjoukset sisältävät säännönmukaisesti rekisteröintiveron. Sitä paitsi sopimustasolla sovitaan yleensä rekisteröidyn auton toimittamisesta.

39. Näistä seikoista ei saada kuitenkaan minkäänlaista valaistusta tapahtumakokonaisuuden luokittelun kannalta ratkaisevaan kysymykseen eli siihen, onko myyjä maksanut rekisteröintiveron omissa nimissään vai asiakkaan nimissä ja sen lukuun.

40. Tämän kysymyksen oikeudellinen arvioinnin kannalta ratkaiseva peruste on kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohta ja siten yhteisön

oikeuden käsite toimiminen toisen nimissä ja tämän lukuun, eikä eri oikeusjärjestyksissä eri tavalla muotoillut edustamista ja toimeksiantoa koskevat yksityisoikeudelliset säännelyt.

41. Edelleen tapahtumakokonaisuuden arviointi on tehtävä objektiivisten seikkojen perusteella, eikä se saa riippua pelkästään autokauppiaan ja ostajan välillä tehdystä sopimuksesta. Muussa tapauksessa se, mitä tekijöitä veron perusteeseen kuuluu, olisi sopijapuolten suorittaman sopimuksen muotoilun varassa.

42. Tanskan hallituksen antamien tietojen mukaan rekisteröintiverolaissa säädetään rekisteröinnistä siten, että autokauppias tosin ilmoittaa auton rekisteröintiä varten, mutta rekisteröinti tapahtuu sitten asiakkaan nimissä. Sen puolesta, että asia on ymmärrettävä tällä tavoin, puhuu se, että autokauppias esittää ajoneuvon rekisteröitäväksi vasta silloin, kun konkreettisesta ajoneuvosta on tehty kauppasopimus ostajan kanssa. Sitä paitsi rekisteröinti on edellytys ajoneuvon käytölle yleisillä teillä, mihin loppujen lopuksi vain asiakkaalla itsellään on intressiä. Edelleen on huomattava, että rekisteröintivero laskutetaan asiakkaalta kokonaisuudessaan ja erillisenä eränä. Silloin kun rekisteröinti tapahtuu asiakkaan nimissä, voidaan lähteä siitä, että myös vero maksetaan tämän nimissä ja että vero muodostaa autokauppiaan kirjanpidossa läpikulkuerän.

43. Näin muotoiltu verosäänteły vastaa täysin kuudetta direktiiviä, jonka 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohta sisältää nimenomaisen, myös veroihin sovellettavan sääntelyn läpikulkueriä varten.

44. Kuitenkin oikeudellisesti sallittuja ovat myös muut, arvonlisäveron veron perusteeseen sisällytettävät moottoriajoneuvoista kannettavien verojen ja maksujen muodot. Täten asiassa Wisselink annetussa tuomiossa [20] riidanalainen alankomaalainen maksu kannettiin valmisteverona ajoneuvojen luovutuksesta ja maahantuonnista, minkä yhteisöjen tuomioistuin katsoi sallituksi. Maksu kuului näin ollen arvonlisäverotuksessa veron perusteeseen. [21] Tästä ei voida kuitenkaan tehdä mitään johtopäätöksiä sen osalta, miten rekisteröintiin liittyvää tanskalaista veroa on kohdeltava arvonlisäverotuksessa.

45. DBI kiistää tosin, että autokauppias maksaisi Tanskan verosäännösten mukaisen rekisteröintiveron asiakkaansa nimissä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tulkita lopullisella tavalla kansallista oikeutta ja selvittää tämä kysymys.

46. Tanskan ja Alankomaiden hallitukset sekä komissio ovat sitä paitsi sitä mieltä, että kantajan vaatimalla rekisteröintiveron sisäl-

20 - Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Wisselink.

21 - Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Wisselink, tuomion 22 kohta.

lyttämisellä arvonlisäveron perusteeseen loukataan arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta. Sellaisen ajoneuvon luovutusta, jonka rekisteröinnin autokauppias on suorittanut ennen luovutusta, kohdeltaisiin eri tavalla kuin sellaisen ajoneuvon luovutusta, jonka rekisteröinnin suorittamisesta asiakas on itse huolehtinut sen luovutuksen jälkeen.

47. Arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen ytimenä on, että toisiaan vastaavia liiketoimia on myös verotettava samalla tavalla. [22] Jos tässä yhdyttäisiin DBI:n kantaan, suoritukset eivät olisi toisiinsa verrattavia, koska toisaalta luovutetaan rekisteröimätön ajoneuvo ja toisaalta rekisteröity ajoneuvo, jolloin rekisteröinti nähdään ajoneuvon luovutukseen sisältyvänä elementtinä. Kuten edellä on jo todettu, rekisteröinti *ei* kuitenkaan tosiasiassa ole autokauppiaan suorituksen osa. Autokauppiaan suoritus on siten joka tapauksessa vain moottoriajoneuvon luovutus. Tämän takia arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen kanssa sopusoinnussa ei olisi se, että sellaisia samanlaisia liiketoimia verotetaan eri tavalla sen mukaan, onko autokauppias ilmoittanut auton rekisteröitäväksi ennen auton luovutusta vai onko asiakas ilmoittanut auton rekisteröitäväksi luovutuksen jälkeen.

48. Tanskan hallitus viittaa tässä yhteydessä lopuksi maahantuotujen käytettyjen autojen syrjintään, joka olisi vaarana tapahtua, jos rekisteröintivero lisätään arvonlisäveroon.

49. Koska moottoriajoneuvoveroja ei ole yhdenmukaistettu, jäsenvaltiot saavat valita sen suureen, jota ne käyttävät maksujen määräytymisperusteena. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa C-47/88, komissio vastaan Tanska, antamassaan tuomiossa, EY 90 artiklassa kielletään kuitenkin käyttämästä käytettyjen ajoneuvojen verotuksessa perusteena epäedullisempaa arvoa kuin maan sisällä hankittujen ajoneuvojen verotuksessa. [23] Tämän takia ei olisi sallittua määrittää rekisteröintivero maahantuotujen käytettyjen autojen kohdalla käyvän hinnan perusteella siten, että perusteeseen luetaan mukaan vielä hintaan sisältyvä arvonlisävero, kun taas maan sisällä hankittujen ajoneuvojen kohdalla rekisteröintivero lasketaan ajoneuvon arvonlisäverottoman hinnan perusteella.

50. Tosin sellainen syrjintä voidaan välttää myös sillä, että rekisteröintivero kannetaan maahantuoduista käytetyistä ajoneuvoista niiden käyvästä hinnasta, josta on vähennetty arvonlisäveron suhteellinen osuus. Lisäksi mikään ei estä kansallista lainsäätäjää kantamasta rekisteröintiveroa nettohinnasta (ilman arvonlisäveroa). Nettohintaa voidaan

22 – Asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999 (Kok. 1999, s. I-4947, 20 kohta); asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002 (Kok. 2002, s. I-6833, 30 kohta) ja yhdistetyt asiat C-453/02 ja C-462/02, Linneweber ja Akritidis, tuomio 17.2.2005 (Kok. 2005, s. I-1131, 24 kohta).

23 – Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia C-47/88, komissio v. Tanska, tuomion 21 ja 22 kohta.

nimittäin käyttää rekisteröintiveron määräytymisperusteena siitä riippumatta, kuuluuko rekisteröintivero arvonlisäveron veron perusteeseen vai ei. Maahantuoduista tavaroista kannettavien syrjivien sisäisten maksujen kiellon perusteella ei voida näin ollen tehdä minkäänlaista johtopäätöstä siitä, miten arvolisäveron veron perustetta koskevia sääntöjä on tulkittava.

V Ratkaisuehdotus

51. Ehdotan, että Østre Landsretin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

Autokauppiaan asiakkaansa nimissä ennen luovutusta maksama ajoneuvojen (henkilöautojen) rekisteröintivero, jota autokauppias on käsitellyt kirjanpidossaan läpikulkueränä ja josta se on sen jälkeen laskuttanut asiakasta yhdessä ajoneuvon hinnan kanssa, ei ole maksu, joka kuuluu 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 alakohdan mukaan arvonlisäveron perusteeseen, vaan se on direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 kohdan c alakohdan mukaan jätettävä veron perusteen ulkopuolelle.