KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 16. märtsil 2006[1] [1]

I. Sissejuhatus

1. Østre Landsret (Taani) palub Euroopa Kohtul käesolevas kohtumenetluses tõlgendada kuuenda käibemaksudirektiivi [2] (edaspidi „kuues direktiiv") artikli 11 A osa, mis puudutab käibemaksu ja mootorsõidukite registreerimismaksu vahelist suhet.

2. See on juba teine eelotsusetaotlus, mis pärineb samast põhikohtuasjast. Euroopa Kohus sedastas juba kohtuotsuses De Danske Bilimportører I, [3] et registreerimismaks ei kujuta endast tollimaksu toimega samaväärset maksu EÜ artikli 25 tähenduses, sest seda ei nõuta importimisel, vaid registreerimisel, ja et see ei kuulu ka EÜ artikli 28 kohaldamisalasse. Samuti ei kohaldata EÜ artiklis 90 sätestatud keeldu kehtestada imporditavatele toodetele diskrimineeriv siseriiklik maks, sest impordiga konkureerivat Taani mootorsõidukite tootmist ei ole olemas. [4]

3. Käesolevas asjas tõusetub küsimus, kas registreerimismaks arvestatakse mootorsõiduki tarnimisel käibemaksu arvestusbaasi hulka. Käesoleval ajal maksustab Taani maksuamet registreeritava mootorsõiduki müügihinna kõigepealt käibemaksuga ja nõuab seejärel registreerimismaksu kogusummalt. Põhikohtuasja hageja arvates tuleb registreerimismaks vastupidi lisada käibemaksu arvestusbaasi. Kuna registreerimismaksu summa on progresseeruv, mõjutab maksusummat tervikuna see, millises järjekorras neid makse hinnale kohaldatakse.

1 — Algkeel: saksa.

2 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

3 — —17. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-383/01 (EKL 2003, lk I-6065, punktid 32, 34, 35 ja 42). Taani mootorsõidukite registreerimismaksu reguleerivaid õigusnorme käsitleti juba 11. detsembri 1990. aasta otsuses kohtuasjas C-47/88: komisjon *vs.* Taani (EKL 1990, lk I-4509), 16. juuni 2005. aasta otsuses kohtuasjas C-138/04: komisjon *vs.* Taani (kohtulahendite kogumikus ei avaldata, kuid kättesaadav taani ja prantsuse keeles Euroopa Ühenduste Kohtu kodulehel www.curia.eu.int) ja 15. septembri 2005. aasta otsuses kohtuasjas C-464/02: komisjon *vs.* Taani (EKL 2005, lk I-7929).

4 — Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus De Danske Bilimportører I, punktid 38 ja 39, ning eespool 3. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-47/88: komisjon *vs.* Taani, punkt 17.

II. Õiguslik raamistik

A. *Ühenduse õigus*

4. Siseriiklike tehingute maksustatavat summat reguleerib kuuenda direktiivi artikli 11 A osa, mis sätestab muu hulgas:

„1. Maksustatava summa moodustab:

a) punktides b, c ja d nimetamata kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused;

[...]

2. Maksustatava summa hulka kuuluvad:

a) maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, v.a käibemaks;

b) kõrvalkulud, nagu komisjoni-, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud, mille tarnija nõuab sisse ostjalt või kliendilt. Liikmesriigid võivad kõrvalkuludena käsitada ka eraldi lepingus käsitletavaid kulusid.

3. Maksustatava summa hulka ei kuulu:

[...]

c) summad, mille maksukohustuslane saab ostjalt või kliendilt tagasimaksena viimase nimel ja eest tehtud kulude katteks ning on raamatupidamisdokumentides kajastatud vahekontol. Maksukohustuslane peab esitama tõendid oma kulude tegeliku summa kohta ega tohi maha arvata ühtki maksu, mida oleks võinud nimetatud tehingutelt sisse nõuda."

B. *Siseriiklik õigus*

5. Registreerimismaksu nõutakse vastavalt mootorsõidukite kohustusliku regist-

reerimise seadusele (lov om registreringspligt af motorkøretøjer m.v., edaspidi „registreerimismaksu seadus").[5] Vastavalt nimetatud seaduse paragrahvile 1 tasutakse registreerimismaksu mootorsõidukitelt, mis tuleb liiklusseaduse kohaselt registreerida. Registreerimismaks muutub sissenõutavaks alates sõiduki esitamisest registreerimiseks. Mootorsõidukitega, mis on registreerimata (ja mille eest on maks tasumata), ei ole liiklemine avalikel teedel lubatud.

6. Registreerimismaksu seaduse paragrahvi 8 lõike 1 kohaselt on uue mootorsõiduki maksustatav väärtus selle tavapärane hind koos käibemaksuga, kuid ilma selles seaduses ette nähtud maksuta. Tavapärane hind määratakse kindlaks importijate hinnakirja alusel, millele lisandub edasimüüja kasumimarginaal. Kasutatud mootorsõidukite, sealhulgas kolimise käigus isiklike asjadena imporditud mootorsõidukite väärtust hinnatakse registreerimismaksu seaduse paragrahvi 10 kohaselt. Selleks kasutatakse mootorsõiduki tavapärast hinda koos käibemaksuga, kuid ilma registreerimismaksuta.

5 — Vt üldiselt Taanis ja teistes liikmesriikides kehtiva registreerimismaksu kohta kohtujurist Jacobsi 27. veebruari 2003. aasta ettepanek kohtuasjas C-383/01: De Danske Bilimportører I (EKL 2003, lk I-6065, punktid 10 jj).

7. Registreerimismaks kuulub tasumisele ka taastatud mootorsõidukite puhul — näiteks pärast liiklusõnnetust —, mis ei ole seejärel maksustamise seisukohalt identsed esialgse mootorsõidukiga, milles eest maks oli juba tasutud. Sellisel juhul arvutatakse maks samuti vastavalt mootorsõiduki turuväärtusele, mis sisaldab käibemaksu.

8. Vastavalt registreerimismaksu seaduse paragrahvile 14 võivad isikud, kes müüvad majandustegevuse raames sõidukeid, millele on kehtestatud nimetatud maks, registreerida end maksu- ja tolliametis. Erinevalt aktsiisiga maksustatavate toodete müüjatest puudub mootorsõidukite müüjatel siiski registreerimiskohustus. Seega võivad üksikisikud registreerimist ise taotleda. Registreeritud edasimüüjad saavad lihtsalt kasutada eelist, mis seisneb selles, et nad ei ole kohustatud registreerimismaksu tasuma sularahas mootorsõiduki registreerimiseks esitamisel, vaid võivad seda teha ka panga vahendusel.

III. Asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

9. Põhikohtuasja hageja De Danske Bilimportører (edaspidi „DBI") on sõidukite maaletoomisega tegelevate Taanis asuvate ettevõtjate ühendus. Ühendus ostis 14. jaanua-

ril 1999 uue mootorsõiduki ühenduse juhile kasutamiseks. Nagu tavaliselt importijalt või volitatud edasimüüjalt ostmisel, registreeris müüja sõiduki ostja nimele ja hankis registreerimismärgid. Seejärel tarnis ta ostjale registreeritud mootorsõiduki.

10. Müüja väljastas DBI-le arve, millel mootorsõiduki koguhind koos registreerimismaksu (297 456 Taani krooni) ja käibemaksuga oli märgitud 498 596 Taani krooni, mis vastas tavapärasele tarbimishinnale. Hind koosnes täpsemalt järgmistest koostisosadest:

1) edasimüüja lõplik mootorsõiduki müügihind ilma käibemaksu ja registreerimismaksuta,

2) tavapärane käibemaks 25% eespool punktis 1 nimetatud hinnast,

3) registreerimismaks, mis on välja arvutatud teatavatest mahaarvamistest ja kohandustest lähtudes punktides 1 ja 2 nimetatud summadest.

11. DBI sõnul oleks kogusumma pidanud seevastu arvutama järgmiselt:

1) edasimüüja lõplik hind

2) registreerimismaks

3) punktides 1 ja 2 nimetatud summadelt arvestatud käibemaks.

12. DBI nõutava arvutusviisi tulemusel oleks kogu maksukoormus 14 899 Taani krooni võrra madalam. Erinevuse põhjuseks on asjaolu, et registreerimismaks on progresseeruv.

13. Selle kohta otsustas Østre Landsret vastavalt EÜ artiklile 234 esitada Euroopa Kohtule 11. veebruari 2005. aasta määrusega viis järgmist eelotsuse küsimust:

„1. Kas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 2 punkti a sätteid koostoimes artikli 11 A osa lõike 3 punktiga c tuleb tõlgendada nii, et mootorsõidukite (sõiduautod) registree-

rimismaks arvestatakse käibemaksu arvestusbaasi hulka siis, kui müügileping on sõlmitud eesmärgiga tarnida uus mootorsõiduk reisijate veoks ning kui vastavalt müügilepingule ja ostja kasutusotstarbele tarnib edasimüüja sõiduki ostjale koos registreerimisega ja koguhinna eest, mille hulgas on nii edasimüüjale tasutud hind kui maks?

2. Kas liikmesriik võib kehtestada sellise maksukorralduse, mille puhul registreerimismaksu käsitletakse ettemaksena, mida edasimüüja tasub lõppostja eest ja mille osas lõppostja on otsene maksumaksja?

3. Kas seoses esimese ja teise küsimusega omab tähtsust asjaolu, et sõiduautot võib osta ja tarnida registreerimismaksu tasumata, mis on võimalik siis, kui ostja ei kavatse kasutada sõidukit reisijate või kaupade veoks territooriumil, kus kohaldatakse liiklusseadust?

4. Kas omab tähtsust asjaolu, et kasutatud sõidukeid imporditakse olulises mahus eelkõige isiklike asjadena lõpptarbija poolt, kes tasub registreerimismaksu ilma edasimüüja vahenduseta ise?

5. Kas omab tähtsust asjaolu, et registreerimismaksu maksustatav teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks — võimaliku ettemakse korral — enne käibemaksu maksustatava teokoosseisu tekkimist ja enne hetke, mil käibemaks muutub sissenõutavaks?"

IV. Õiguslik analüüs

14. Käesoleva eelotsusetaotluse keskse osa moodustab esimene küsimus, mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 11 A osas sätestatud maksustatava summa tõlgendamist selles osas, kas maksustatav summa sisaldab sellist maksu nagu Taanis kehtiv mootorsõidukite registreerimismaks või mitte. Teine kuni viies küsimus puudutavad pigem põhiküsimusest sõltuvaid teisejärgulisi seisukohti, millel võib olla tähtsus konkreetse maksu hindamisel. Seetõttu tuleb küsimusi analüüsida koos.

A. *Sissejuhatavad märkused kuuenda direktiivi artikli 11 A osa tõlgendamise osas*

15. Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a ette nähtud põhireegli kohaselt

moodustab maksustatava summa tarnimise puhul riigi territooriumil soorituse väärtus ehk üldjuhul makstud hind. Lõiked 2 ja 3 täpsustavad summad, mis maksustatava summa hulka kuuluvad (lõige 2) ja mis sellesse ei kuulu (lõige 3). Neid sätteid tuleb järelikult analüüsida kõigepealt.[6] Lõikes 1 väljendatud põhireegel säilitab siiski tähtsuse lõigete 2 ja 3 tõlgendamisel.

16. Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punkti a kohaselt kuuluvad maksustatava summa hulka eelkõige maksud ja lõivud. Esmapilgul see säte üllatab. Selle sätte tulemusel kohaldatakse käibemaksu maksude ja lõivude eneste suhtes, kuigi maksu tasumine ei loo iseenesest lisaväärtust.

17. Sätte mõte on mõistetav siis, kui seda tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a põhjal ja kohaldada seda üksnes maksude suhtes, mis on nii tihedalt seotud kaubatarnega, et need sisalduvad selle tehingu väärtuses. Soorituse väärtus, mis on üldine maksustamise kriteerium, peab järelikult olema vastavuses kaubatarne, sealhulgas selle väärtuses sisalduvate maksude ja lõivudega. Kohtupraktikast nähtub eriti, et maksu arvestusbaasi hulka kuulub soorituse väärtusena üksnes see, millel on tarnega otsene seos.[7]

18. Selle, kas tarnitud kauba väärtuse hulka saab maksu lisada, otsustab see, kas ettevõtja tasus maksu *enda nimel ja enda eest*. Juhul kui see nii on, sisaldab maksustatava summa arvestamiseks vajalik tasu kõnealust maksusummat. Näiteks kuuluvad käibemaksu arvestusbaasi hulka nii mineraalõlide, alkoholi ja alkohoolsete jookide kui ka tubakatoodete aktsiisid, mille jaoks direktiiv 92/12[8] kehtestas üldise korra. Neid makse tuleb reeglina maksta neil, kes lasevad kauba vabasse ringlusse.

19. Seevastu ei ole maksud maksustatava summa osa, kui neid kajastatakse üksnes vahekontol kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 3 punkti c tähenduses. Sätte väga lai sõnastus hõlmab kõiki „summade" liike ja seega ka makse. Kui käibemaksukohustuslane maksab maksu *ostja nimel ja eest* ning kui kõnealune summa on raamatupidamisdokumentides kajastatud vahekontol, ei ole maks maksukohustuslase osutatud tee-

6 — 27. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-126/88: Boots Company (EKL 1990, lk I-1235, punktid 15 ja 16) ja 3. juuli 2001. aasta otsus kohtuasjas C-380/99: Bertelsmann (EKL 2001, lk I-5163, punkt 15).

7 — Vt selle kohta 23. novembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 230/87: Naturally Yours Cosmetics, (EKL 1988, lk 6365, punkt 11); 2. juuni 1994. aasta otsus kohtuasjas C-33/93: Empire Stores, (EKL 1994, lk I-2329, punkt 12) ja eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Bertelsmann, punkt 17).

8 — Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiv 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179). Seda on muudetud nõukogu 16. novembri 2004. aasta direktiiviga 2004/106/EÜ (ELT L 359, lk 30).

nuse osa. Järelikult ei tasu ostja osutatud teenuse eest, kui ta ettemakstud maksu tagastab.[9] Sellisel juhul tasub ostja maksu tegelikult ise, maksukohustuslane üksnes vahendab makse sooritamist.

20. Seevastu hetk, mil maks kuulub tasumisele, ei ole iseenesest otsustav piiritlemiskriteerium. Pärast tarnet tasutud maksu ei peeta enam üldiselt maksustatava summa hulka kuuluvaks. Maksustatava summa hulka ei kuulu siiski kõik enne tarnet[10] tasutud maksud. Kui maks on kajastatud nimelt raamatupidamisdokumentides vahekontol kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 3 punkti c tähenduses, ei kuulu see maks ka siis maksustatava summa hulka, kui tarnija tasus selle enne tarnet.

21. Pooled on enam-vähem üksmeelel kuuenda direktiivi artikli 11 A osa abstraktse tõlgendamise osas. Seevastu vaieldakse selles osas, kuidas liigitada maksu, millel on Taani registreerimismaksu tunnused.

B. *Taani registreerimismaksu liigitus*

1. Poolte seisukohad

22. Taani ja Madalmaade valitsus ning samuti komisjon on seisukohal, et käibemaksuga maksustatav summa ei sisalda registreerimismaksu, sest see ei ole seotud mitte tarne, vaid registreerimisega.[11] Kõnealused valitsused peavad seda maksu arvestuskandeks vahekontole. Edasimüüja deklareerib mootorsõiduki kliendi eest, kelle nimel registreerimine ka toimub.

23. DBI arvates on registreerimismaks seevastu kauba eest makstav maks, mis tuleks maksubaasi lisada. Registreerimismaksu kohaldamisega ei maksustata mootorsõiduki kasutamist liikluses, vaid mootorsõidukit ennast. Praktikas ei ole võimalik mootorsõidukit kasutada ilma registreerimiseta.

24. DBI peab registreerimismaksu hinna osaks. Tema sõnul ei ole registreerimine ja ostmine eraldi toimingud, vaid pigem ostetakse juba registreeritud mootorsõiduk. Registreerimismaks on sissenõutav enne

9 — Kohtujurist Gulmanni 3. märtsi 1993. aasta ettepanek kohtuasjas C-18/92: Bally (EKL 1993, lk I-2871, punkt 15).

10 — Selles osas tuleb pidada kaubatarne hetkeks mootorsõiduki tegelikku üleandmise hetke, mitte aga müügilepingu sõlmimist, sest tarne mõiste ühenduse õiguses eeldab kauba tegeliku käsutusõiguse üleandmist (vt 8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C-320/88: Shipping and Forwarding Enterprise Safe, EKL 1990, lk I-285, punktid 7 ja 8, ning 6. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-185/01: Auto Lease Holland (EKL 2003, lk I-1317, punkt 32).

11 — Kohtuasja pooled viitavad selles osas 29. aprilli 2004. aasta otsusele kohtuasjas C-387/01: Weigel (EKL 2004, lk I-4981, punkt 47) ja 15. juuli 2004. aasta otsusele kohtuasjas C-365/02: Lindfors (EKL 2004, lk I-7183, punkt 26).

käibemaksu tekke aluseks olevat tehingut — mootorsõiduki tarnet. Kohtuotsuste Weigel ja Lindfors põhjal ei saa teha järeldusi käesoleva probleemi osas, sest need kohtuasjad puudutavad direktiivi 83/183 tõlgendamist.

25. DBI väidab, et edasimüüja, kes esitab mootorsõiduki registreerimiseks, ei maksa maksu kolmanda isiku eest, vaid on ise maksukohustuslane.

2. Hinnang

26. Arvestamata teatavaid erandeid, ei ole mootorsõidukite maksustamist ühtlustatud. Liikmesriigid on seega selles valdkonnas vabad maksude üle otsustama, jäädes ühenduse õigusega sätestatud piiridesse. [12]

27. Ka kuues direktiiv ei sea liikmesriikidele piiranguid teiste maksude kehtestamisel, mida nõutakse mootorsõidukite tarnimisel või registreerimisel, tingimusel et need maksud ei ole käibemaksu olemusega ega põhjusta piiriületusega seotud formaalsusi liikmesriikidevahelises kaubanduses (kuuenda direktiivi artikli 33 lõige 1). [13] Nende maksude kehtestamise viisist sõltuvalt võib kuuendast direktiivist tuleneda siiski erinevaid õiguslikke tagajärgi selles osas, mis puudutab niisuguste siseriiklike maksude käsitlemist käibemaksu seisukohast.

28. Järelikult ei ole võimalik üldiselt otsustada mootorsõidukite siseriiklike maksude käsitlemise üle käibemaksu seisukohast. Selle asemel tuleb konkreetset siseriiklikku maksu hinnata igal üksikjuhul selle iseärasusi arvestades.

29. Euroopa Kohus ei saa selles kontekstis tõlgendada siseriiklikku maksuõigust, nagu märgib õigesti Taani valitsus. Euroopa Kohus võib siiski tõlgendada kuuendat direktiivi ja arvestada eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud siseriiklike õigusnormide iseärasusi.

12 — 21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-451/99: Cura Anlagen (EKL 2002, lk I-3193, punkt 40) ja eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Taani, punkt 74.

13 — 13. juuli 1989. aasta otsus liidetud kohtuasjades 93/88 ja 94/88: Wisselink (EKL 1989, lk 2671, punkt 13).

30. Esimene selles osas põhilist tähtsust omav asjaolu on see, et vaidlusalust maksu nõutakse mootorsõiduki registreerimisel. Euroopa Kohus on korduvalt kinnitanud, et selline maks on seotud registreerimisega, ja tuletanud sellest mitmesuguseid õiguslikke tagajärgi.

31. Kohtuotsuses De Danske Bilimportører I järeldas Euroopa Kohus sellest, et tegemist ei ole mitte impordimaksu, vaid riikliku maksuga.[14] Euroopa Kohus kohaldas kohtuasjas C-138/04: komisjon *vs.* Taani tehtud otsuses[15] Taani registreerimismaksu suhtes eespool viidatud kohtuotsustes Weigel ja Lindfors esitatud seisukohti. Euroopa Kohus järeldas, et maks ei kuulu nõukogu 28. märtsi 1983. aasta direktiivi 83/183 üksikisikute isikliku vara liikmesriigist alalise importimise suhtes kohaldatava maksuvabastuse kohta artikli 1 kohaldamisalasse.[16] Selles kontekstis viitas Euroopa Kohus ka direktiivi 83/183 artikli 1 lõikele 2, mis välistab sõnaselgelt direktiivi kohaldamisalast maksud, mis on seotud vara kasutamisega riigis.[17]

32. Järelikult ei saa nõustuda DBI seisukohaga, mille kohaselt on registreerimismaks tegelikult seotud mootorsõiduki tarne, aga mitte kasutamisega. Asjaolu, et Euroopa Kohtu seisukohad on seotud teise õigusliku kontekstiga, ei muuda maksu tegelikku liigitust. Lisaks, kui vastaks tõele, et registreerimismaks on tegelikult tootega seotud maks, oleks Euroopa Kohus pidanud seda kohtuotsuses De Danske Bilimportører I analüüsima EÜ artikli 25, aga mitte artikli 90 alusel. Tootega seotud maksuna raskendaks see maks importi.

33. Praktikas on harva nii, et uue mootorsõiduki tarne ja selle registreerimine on üksteisest lahutatud, sest edasimüüjad säästavad ostjaid vaevast esitada mootorsõiduk pädevatele asutustele registreerimiseks. Õiguslikult on tarne ja registreerimine siiski kaks eraldi tehingut.[18]

34. Esiteks on Taani edasimüüjalt võimalik osta ka registreerimata mootorsõiduk. Edasimüüjal puudub kohustus müüa üksnes registreeritud ja maksustatud mootorsõidukeid. Seetõttu ei pea sõiduautode edasimüüjad ennast maksuasutustes ilmtingimata registreerima.

14 — Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus De Danske Bilimportører I, punkt 34.

15 — Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Taani, punktid 13 ja 14.

16 — EÜT L 105, lk 64; ELT eriväljaanne 09/01, lk 117.

17 — Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-138/04: komisjon *vs.* Taani, punkt 15.

18 — 4. veebruari 1988. aasta otsuses kohtuasjas 391/85: komisjon *vs.* Belgia (EKL 1988, lk 579, punktid 25 ja 26) esitatud Euroopa Kohtu seisukohale ei saa tugineda selleks, et tõendada argumenti, mille kohaselt käibemaksu ja registreerimismaksu tuleb pidada üheks tervikuks, kuigi vormiliselt puudutavad need eraldi maksustatavaid teokoosseisusid. Need seisukohad puudutavad seega selle kohtuasja konkreetset olukorda, mis erineb käesolevast kohtuasjast selle poolest, et mõlemad maksud olid selles kohtuasjas üksteisega seotud arvutamismehhanismi tõttu. Belgia täiendava registreerimismaksu eesmärk oli tegelikult kompenseerida ühenduse õiguse alusel toimunud maksustatava summa korrektsiooni tulemusel vähem saadud käibemaksu.

35. Edasimüüja tarnib registreerimata mootorsõiduki näiteks sellistel pigem harvadel juhtudel, kui klient soovib registreerimist ise korraldaÉda või kui registreerimine ei ole vajalik, sest mootorsõiduk ei ole mõeldud avalikel teedel kasutamiseks. Registreerimine ei ole näiteks vajalik, kui mootorsõidukit kasutatakse ainult ettevõtte territooriumil või eksponeeritakse muuseumis. Taanis ei ole registreerimine vajalik ka siis, kui klient kavatseb mootorsõiduki Taanist eksportida, et kasutada seda oma teises liikmesriigis asuvas elukohas.

36. Teiseks registreeritakse teatavatel juhtudel ka mootorsõidukeid, mis ei ole otseselt Taani edasimüüja tarnitud, nimelt eelkõige siis, kui mootorsõiduki impordib selle omanik — näiteks isikliku vara hulgas kolimise käigus — teisest liikmesriigist või kui soovitakse taastatud mootorsõidukit uuesti liiklemiseks kasutada. Registreerimismaksu tasumine Taanis võib olla vajalik ka siis, kui Taanis elav isik kasutab teises liikmesriigis juba registreeritud mootorsõidukit pikema aja jooksul Taanis.[19]

19 — Vt selle kohta eespool 3. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-464/02: komisjon *vs.* Taani.

37. DBI märgib, et maks on seotud registreerimisega üksnes seetõttu, et see võimaldab maksu tõhusat kogumist. Põhjused, mille tõttu siseriiklik seadusandja määrab konkreetselt kindlaks maksustatava teokoosseisu, ei ole siiski asjakohased maksu käsitlemisel käibemaksu seisukohast.

38. Isegi kui registreerimine on tarnest lahutatav, ei ole siiski välistatud, et see on osa müüja sooritatavast terviktehingust. Esmapilgul näivad seda kinnitavat mitmed DBI märgitud faktilised asjaolud. Reklaamis märgitud mootorsõidukite hinnad sisaldavad reeglina registreerimismaksu. Lisaks puudutab sõlmitav leping tavaliselt registreeritud mootorsõiduki tarnimist.

39. Need asjaolud ei too siiski selgust tehingu liigitamiseks otsustava asjaolu suhtes, st kas müüja maksis registreerimismaksu enda nimel või kliendi nimel ja eest.

40. Selle küsimuse õiguslik kriteerium on kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 3 punkt c, seega ühenduse mõiste, mis käsitleb teise isiku nimel ja eest tegutsemist, mitte

aga esindamist ja volitamist käsitlevad tsiviilõigusnormid, mis on eri õiguskordades erinevad.

41. Lisaks tuleb tehingut hinnata objektiivsete asjaolude alusel ja mitte tugineda üksnes edasimüüja ja ostja vahelistele lepingutingimustele. Vastasel korral saaksid pooled vabalt määrata, milliseid tegureid maksustatav summa hõlmab.

42. Taani valitsuse esitatud andmetest nähtub, et registreerimismaksu seadus näeb registreerimise ette nii, et müüja deklareerib registreerimise eesmärgil mootorsõiduki, kuid registreerimine toimub seejärel kliendi nimel. Sellist tõlgendust kinnitab asjaolu, et edasimüüja esitab mootorsõiduki registreerimiseks alles siis, kui ostjaga on sõlmitud konkreetne mootorsõiduki müügileping. Pealegi on registreerimine eeldus mootorsõiduki kasutamiseks avalikel teedel, mis on lõpuks ainult kliendi enda huvides. Viimaseks esitatakse kliendile arve registreerimismaksu kohta täies ulatuses ja eraldi osana. Kui mootorsõiduk registreeritakse kliendi nimel, tuleb eeldada, et ka maks on tema nimel makstud ja et see on kajastatud edasimüüja raamatupidamises vahekontol.

43. Selline maksukorraldus on täiesti kooskõlas kuuenda direktiiviga, mis sisaldab artikli 11 A osa lõike 3 punktis c sõnaselget sätet vahekonto kohta, mida kohaldatakse ka maksude suhtes.

44. Seaduslikud on siiski ka mootorsõidukeid puudutavad teist liiki maksud, mis kuuluvad käibemaksuga maksustatava summa hulka. Näiteks kohtuotsuses Wisselink [20] käsitletud Madalmaade maksu koguti tarbimismaksuna mootorsõidukite tarnelt ja impordilt, mida Euroopa Kohus pidas seaduslikuks. See maks kuulus järelikult käibemaksuga maksustatava summa hulka. [21] Sellegipoolest ei saa sellest teha järeldusi registreerimisega seotud Taani maksu käsitlemisel käibemaksu seisukohast.

45. DBI vaidleb aga vastu sellele, et Taani maksuõiguse kohaselt maksab edasimüüja registreerimismaksu oma kliendi nimel. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb anda siseriiklikule õigusele lõplik tõlgendus ja see küsimus välja selgitada.

46. Taani ja Madalmaade valitsus ning komisjon on peale selle seisukohal, et hageja nõutud registreerimismaksu hõlmamine käi-

20 — Eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Wisselink.

21 — Eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Wisselink, punkt 22.

bemaksuga maksustatava summaga rikuks käibemaksu neutraalsuse põhimõtet. Sel juhul koheldaks mootorsõidukit, mille registreerimise edasimüüja on eelnevalt algatanud, erinevalt sellisest mootorsõidukist, mille registreerimise on klient pärast tarnet ise korraldanud.

47. Käibemaksu neutraalsuse põhimõte väljendub sisuliselt selles, et samasuguseid tehinguid tuleb maksustada sama moodi.[22] Kui nõustuda DBI seisukohaga, ei ole tehingud samasugused, sest ühel juhul tarnitakse registreerimata mootorsõiduk ja teisel juhul tarnitakse registreeritud mootorsõiduk, ning sellisel juhul peetakse registreerimist tarne lahutamatuks osaks. Nagu ma olen juba sedastanud, *ei ole* registreerimine aga tegelikult edasimüüja soorituse osa. Tema sooritatav tehing seisneb seega kõigil juhtudel üksnes mootorsõiduki tarnimises. Järelikult ei oleks käibemaksu neutraalsuse põhimõttega kooskõlas see, kui sarnaseid tehinguid maksustataks erinevalt olenevalt sellest, kas edasimüüja esitab mootorsõiduki registreerimiseks enne tarnet või teeb seda ostja pärast tarnet.

48. Viimaseks märgib Taani valitsus, et kasutatud mootorsõidukite importimisel eksisteerib diskrimineerimise oht, kui registreerimismaksu kohaldatakse enne käibemaksu.

49. Kuna mootorsõidukite registreerimismaksud ei ole ühtlustatud, võivad liikmesriigid vabalt valida aluseks võetava väärtuse, millega nad maksu seovad. Nagu Euroopa Kohus on aga sedastanud eelkõige eespool viidatud 11. detsembri 1990. aasta otsuses kohtuasjas C-47/88: komisjon *vs.* Taani, keelab EÜ artikkel 90 kasutada maksustatava summana imporditud kasutatud mootorsõidukite puhul ebasoodsamat väärtust kui riigisiseselt ostetavate mootorsõidukite puhul.[23] Järelikult oleks ebaseaduslik seada imporditud kasutatud mootorsõidukite registreerimismaks sõltuvusse aluseks võetaval kuupäeval kehtivast väärtusest koos selles juba sisalduva käibemaksuga, kui liikmesriigi territooriumil ostetud mootorsõidukite registreerimismaksu arvutatakse ilma käibemaksuta hinna alusel.

50. Sellist diskrimineerimist võib aga vältida ka nii, et kohaldatakse registreerimismaksu imporditud kasutatud mootorsõidukite osas aluseks võetava kuupäeva seisuga väärtusele, millest arvatakse maha väärtuses sisalduv käibemaks. Siseriiklikul seadusandjal oleks ka lubatav kohaldada registreerimismaksu netohinnale (ilma käibemaksuta). Netohinna

22 — 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg (EKL 1999, lk I-4947, punkt 20); 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: Kügler (EKL 2002, lk I-6833, punkt 30) ja 17. veebruari 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-453/02 ja C-462/02: Linneweber ja Akritidis (EKL 2005, lk I-1131, punkt 24).

23 — Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-47/88: komisjon *vs.* Taani, punktid 21 ja 22.

registreerimismaksu baasina kasutamine võib toimuda sõltumata sellest, kas registreerimismaks sisaldub käibemaksuga maksustatavas summas või mitte. Imporditud kaubalt makstavate diskrimineerivate siseriiklike maksude keelust ei saa järelikult teha järeldust selle kohta, kuidas tuleb tõlgendada käibemaksuga maksustatavat summat käsitlevaid sätteid.

V. Ettepanek

51. Teen ettepaneku vastata Østre Landsreti eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Mootorsõidukite (sõiduautod) registreerimismaks, mille müüja maksab kliendi nimel enne tarnet ja mis on kajastatud tema raamatupidamises vahekontol ning mille kohta esitab ta seejärel kliendile arve koos mootorsõiduki hinnaga, ei ole käibemaksuga maksustatava summa hulka kuuluv maks vastavalt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 11 A osa lõike 2 punktile a, vaid see on summa, mis ei kuulu maksustatava summa hulka vastavalt viimati nimetatud direktiivi artikli 11 A osa lõike 3 punktile c.