ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,

sniegti 2006. gada 16. martā [1]

I — Ievads

1. Šajā prāvā *Østre Landsret* (Dānija) lūdz Tiesu interpretēt 11. panta A daļu Sestajā PVN direktīvā [2] (turpmāk tekstā — "Sestā direktīva") jautājumā par saistību starp transportlīdzekļa reģistrācijas nodevu un PVN.

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

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

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

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

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

4 — Iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *De Danske Bilimportører I*, 38. un 39. punkts, un 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā C-47/88 Komisija/Dānija, 17. punkts.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienu tiesības*

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

"1. Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

a) preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, izņemot b), c) un d) apakšpunktā minētos, visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādām piegādēm, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām;

[..].

2. Summa, kurai uzliek nodokli, ietver:

a) nodokļus un citus maksājumus, izņemot pašu pievienotās vērtības nodokli;

b) neparedzētus izdevumus, piemēram, komisijas naudu, iepakošanas, transporta un apdrošināšanas izmaksas, ko piegādātājs iekasē no pircēja vai klienta. Izdevumus, uz ko attiecas atsevišķs nolīgums, dalībvalstis var uzskatīt par neparedzētiem izdevumiem.

3. Summa, kurai uzliek nodokli, neietver:

[..]

c) summas, ko nodokļu maksātājs saņēmis no pircēja vai klienta kā apmaksu par izdevumiem, kas izmaksāti klienta vārdā un uz tā rēķina un kas iegrāmatoti pagaidu kontā. Nodokļu maksātājam jāsniedz pierādījums par šo izdevumu faktisko summu un tas nedrīkst atskaitīt nodokļus, kas varētu būt iekasēti par šiem darījumiem."

B — *Valsts tiesības*

5. Reģistrācijas nodevu iekasē saskaņā ar Likumu par pienākumu veikt jaunu trans-

portlīdzekļu reģistrēšanu *(lov om registreringspligt af motorkøretøjer m. v.* [5], turpmāk tekstā — "likums par reģistrācijas nodevu"). Atbilstoši iepriekš minētā likuma 1. pantam reģistrācijas nodevu uzliek transportlīdzekļiem, kas ir jāreģistrē saskaņā ar ceļu satiksmes likumu. Reģistrācijas nodeva jāmaksā, uzrādot transportlīdzekli reģistrācijai. Bez reģistrācijas (uz līdz ar to bez nodevas samaksas) tos nedrīkst izmantot uz koplietošanas ceļiem.

6. Saskaņā ar likuma par reģistrācijas nodevu 8. panta 1. punktu jauna transportlīdzekļa ar nodokli apliekamā vērtība ir tā pašreizējā cena, ieskaitot pievienotās vērtības nodokli, bet neieskaitot šajā likumā paredzēto nodevu. Pašreizējo cenu aprēķina saskaņā ar importētāju cenrāžiem, pieskaitot autoizplatītāja peļņu. Lietotu transportlīdzekļu vērtība, tostarp tādu, kas tiek ievesti kā personīgās lietošanas preces sakarā ar dzīvesvietas maiņu, aprēķina saskaņā ar likuma par reģistrācijas nodevu 10. pantu. Lai to aprēķinātu, izmanto transportlīdzekļa pašreizējo cenu, ieskaitot PVN, bet neieskaitot reģistrācijas nodevu.

7. Reģistrācijas nodeva ir jāmaksā arī par transportlīdzekli, kas, piemēram, pēc ceļu satiksmes negadījuma pārbūvēts un attiecībā uz nodokļiem nav identisks agrākajam transportlīdzeklim, par kuru ir samaksāta nodeva. Šajā gadījumā nodevu aprēķina, tāpat ņemot par pamatu transportlīdzekļa tirgus vērtību, ieskaitot PVN.

8. Saskaņā ar likuma par reģistrācijas nodevu 14. pantu profesionāli transportlīdzekļu izplatītāji var reģistrēties valsts muitas un nodokļu iestādēs. Tomēr atšķirībā no dažādu akcīzes preču izplatītājiem transportlīdzekļu izplatītajiem nav pienākuma reģistrēties. Tādēļ arī privātpersonas var iesniegt transportlīdzekli reģistrācijai. Reģistrētiem transportlīdzekļu izplatītājiem tiek piemērots atvieglojums — uzrādot transportlīdzekli, viņiem reģistrācijas nodeva nav jāmaksā skaidrā naudā, bet to var izdarīt ar pārskaitījumu.

III — Fakti, procedūra un prejudiciālie jautājumi

9. *De Danske Bilimportører*, prasītājs pamata prāvā (turpmāk tekstā — "*DBI*"), ir transportlīdzekļu profesionālo importētāju Dānijā apvienība. *DBI* 1999. gada 14. janvārī nopirka

5 — Skat. vispārējus apsvērumus par reģistrācijas nodevām Dānijā un citās dalībvalstīs ģenerāladvokāta Džeikobsa [*Jacobs*] 2003. gada 27. februāra secinājumos iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētajā lietā C-383/01 *De Danske Bilimportører I* (10. un turpmākie punkti).

jaunu transportlīdzekli, ko bija paredzēts nodot apvienības direktora lietošanā. Kā tas parasti notiek, pērkot transportlīdzekli no importētāja vai tā autorizēta izplatītāja, pārdevējs pircēja vārdā reģistrēja transportlīdzekli un saņēma tā numura zīmi. Pēc tam viņš reģistrēto transportlīdzekli piegādāja pircējam.

10. Pārdevēja izrakstītajā rēķinā par šo transportlīdzekli *DBI* bija norādīta kopējā cena, kas, ieskaitot reģistrācijas nodevu (DKK 297 456) un PVN, bija DKK 498 596, kas atbilda parastajai patērētāja cenai. Šo cenu veidoja:

1) transportlīdzekļa galīgā cena, ko izplatītājs prasa no pircēja, bez PVN un nodevas,

2) pēc parastās 25 % likmes aprēķinātais PVN no 1) punktā minētās cenas,

3) reģistrācijas nodeva, ko aprēķināja, izņemot atsevišķus 1) un 2) punktā minēto summu atskaitījumus un korekcijas.

11. *DBI* turpretim uzskata, ka kopējā cena bija jāaprēķina šādi:

1) izplatītāja galīgā cena,

2) reģistrācijas nodeva,

3) PVN, ko aprēķina no 1) un 2) punkta minētām summām.

12. Šīs *DBI* pieprasītās metodes piemērošanas rezultātā aprēķinātā reģistrācijas nodeva būtu par DKK 14 899 mazāka. Atšķirība rodas tādēļ, ka reģistrācijas nodeva ir progresīva.

13. Šajā sakarā ar 2005. gada 11. februāra rīkojumu *Østre Landsret* [Austrumu apgabaltiesa] saskaņā ar EKL 234. pantu uzdeva Tiesai šādus piecus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai Sestās direktīvas 11. panta A daļas 2. panta a) apakšpunkts kontekstā ar 11. panta A daļas 3. punkta c) apakšpunktu ir interpretējams tādējādi, ka reģistrācijas nodeva par trans-

portlīdzekļiem (tūrisma automašīnām) ir ietverama ar PVN apliekamajā summā, noslēdzot pirkuma līgumu par jauna pasažieru pārvadājumiem paredzēta transportlīdzekļa piegādi, ja atbilstoši pirkuma līgumam un pircēja iecerētajai izmantošanai izplatītājs ir patērētājam piegādājis reģistrētu transportlīdzekli par kopējo cenu, kas ietver gan izplatītājam samaksāto cenu, gan arī [reģistrācijas] nodevu?

2) Vai dalībvalsts var savā nodokļu sistēmā paredzēt, ka reģistrācijas nodeva tiek uzskatīta par izdevumiem, ko izplatītājs veic par labu galīgajam pircējam, tā, ka nodeva ir jāmaksā pašam galīgajam pircējam?

3) Vai, atbildot uz 1. un 2. jautājumu, ir nozīme tam, ka tūrisma automašīnas var nopirkt un piegādāt bez reģistrācijas nodevas samaksas, kas ir iespējams, ja pircējs negrasās transportlīdzekli izmantot pasažieru vai preču pārvadājumiem teritorijā, uz kuru attiecas ceļu satiksmes likums?

4) Vai ir nozīme tam, ka lietoti transportlīdzekļi ievērojamā apjomā tiek importēti un pirkti tostarp kā galīgā lietotāja personīgās lietošanas preces, kurš pats, bez izplatītāja iesaistīšanās, maksā reģistrācijas nodevu?

5) Vai ir nozīme tam, ka darījums, par ko ir jāmaksā reģistrācijas nodeva, notiek vai nodevas maksāšanas termiņš iestājas — vajadzības gadījumā kā izdevums —, pirms notiek darījums, par ko ir jāmaksā PVN, vai pirms iestājas PVN samaksas termiņš?"

IV — Juridiskā analīze

14. Svarīgākais šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu jautājums ir pirmais, kurā ir lūgts interpretēt Sestās direktīvas 11. panta A daļas noteikumus par nodokļa bāzi attiecībā uz tādas nodevas ietveršanu vai izslēgšanu, kāda ir Dānijas transportlīdzekļu reģistrācijas nodeva. Otrais līdz piektais jautājums vairāk attiecas uz papildu aspektiem, kas nav pilnībā nošķirti, kuriem var būt nozīme, izvērtējot konkrēto nodevu. Šī iemesla dēļ dažādi jautājumi jāizskata kopā.

A — *Ievada apsvērumi attiecībā uz Sestās direktīvas 11. panta A daļas interpretāciju*

15. Atbilstoši Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta pamatno-

teikumam nodokļa bāzi preču piegādēm valsts teritorijā veido visa samaksātā cena. 2. un 3. punktā tiek konkretizētas summas, ko ietver (2. punkts) un ko neietver (3. punkts) nodokļa bāzē. Tādēļ vispirms jāpārbauda šie noteikumi [6]. Tomēr 1. punktā paustā pamatdoma ir nozīmīga, interpretējot 2. un 3. punktu.

16. Saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktu nodokļa bāzē it īpaši ietver nodokļus un citus maksājumus. Šis noteikums pirmajā brīdī pārsteidz. Tas taču rada situāciju, ka nodeva vai nodoklis savukārt ir apliekams ar PVN, kaut gan šī nodokļa samaksa pati nerada pievienoto vērtību.

17. Norma kļūst saprotama, ja to interpretē, ņemot vērā Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu, un attiecina tikai uz nodevām un maksājumiem, kas ir tik cieši saistīti ar preču piegādi, ka ir iekļauti šī pakalpojuma vērtībā. Līdz ar to atlīdzībai, kas ir nodokļa bāzes vispārējais kritērijs, jāattiecas uz preces piegādi, ieskaitot tās vērtībā iekļautās nodevas vai nodokļus. Proti, no judikatūras it īpaši izriet, ka aprēķinu bāzē ir ietverta tikai tā atlīdzība, kas ir tieši saistīta ar pakalpojumu [7].

18. Nozīmīgs apstāklis nodevas ietveršanai piegādātās preces vērtībā ir tas, vai uzņēmējs ir samaksājis nodevu *savā vārdā un uz sava rēķina*. Ja tas tā ir, tad atlīdzība, kas ir jāņem vērā nodokļa bāzes aprēķinā, ietver attiecīgo nodevas summu. Tā, piemēram, akcīzes nodoklis par minerāleļļu, spirtu un alkoholiskiem dzērieniem, kā arī tabakas izstrādājumiem, attiecībā uz kuriem Direktīva 92/12/EEK [8] ieviesa kopēju sistēmu, tiek ietverts PVN aprēķina bāzē. Šie nodokļi principā jāmaksā tiem, kas laiž preces brīvā apgrozībā.

19. Savukārt nodevas neietver nodokļa bāzē, ja tās saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 3. punkta c) apakšpunktu iegrāmatotas kā pagaidu konta posteņi. Ļoti plašais noteikuma teksts ietver jebkura veida "summas", tātad arī nodevas. Ja PVN maksātājs samaksā nodevu pircēja vārdā un uz tā rēķina un attiecīgā nodeva tiek iegrāmatota kā pagaidu konta postenis, tad nodeva netiek ietverta šī nodokļu maksātāja pakalpojumā.

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

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

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

Līdz ar to, atlīdzinot samaksātās nodevas summu, pircējs nemaksā par šo pakalpojumu [9]. No finansiālā aspekta šādā situācijā tieši pircējs pats samaksā nodevu; nodokļa maksātājs ir iesaistīts vienīgi maksājuma izpildei.

20. Savukārt brīdis, kurā nodeva ir jāsamaksā, nav izšķirošs kritērijs. Protams, pēc piegādes samaksāta nodeva principā vairs nav jāuzskata par daļu no nodokļa bāzes. Tomēr visi nodokļi, kas ir samaksāti pirms piegādes, nav jāietver nodokļa bāzē [10]. Ja nodeva uzskatāma par pagaidu konta posteni Sestās direktīvas 11. panta A daļas 3. punkta c) apakšpunkta izpratnē, tad tā netiek iekļauta nodokļa bāzē arī tad, ja piegādātājs to ir samaksājis pirms piegādes.

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

9 — Skat. ģenerāladvokāta Gulmana (*Gulmann*) 1993. gada 3. marta secinājumus lietā C-18/92 *Bally* (1993. gada 25. maija spriedums, *Recueil*, I-2871. lpp., 15. punkts).

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

B — *Par Dānijas reģistrācijas nodevas klasifikāciju*

1) Lietas dalībnieku viedoklis

22. Dānijas un Nīderlandes valdības, kā arī Komisija uzskata, ka PVN bāzē reģistrācijas nodeva nav ietverta, jo tā nav saistīta ar piegādi, bet gan ar transportlīdzekļa reģistrāciju [11]. Minētās valdības nodevu uzskata par pagaidu konta posteni. Izplatītājs deklarē transportlīdzekli klienta interesēs, uz kura vārda tas tiek arī reģistrēts.

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

24. *DBI* reģistrācijas nodevu uzskata par cenas sastāvdaļu. Pēc tās domām, reģistrācija un pirkšana nav nošķirtas darbības, tieši pretēji — tiek pirkts jau reģistrēts transportlīdzeklis. Reģistrācijas nodevas sa-

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

maksas termiņš ir pirms darījuma, par ko jāmaksā PVN, proti, transportlīdzekļa piegādes. No spriedumiem lietās *Weigel* un *Lindfors* nevar veikt šai problēmai piemērojamus secinājumus, jo tās bija par Direktīvas 83/183 interpretāciju.

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

2) Vērtējums

26. Ar atsevišķiem izņēmumiem transportlīdzekļu aplikšana ar nodokļiem nav saskaņota. Tādēļ dalībvalstis var brīvi īstenot savas pilnvaras aplikt ar nodokļiem šajā jomā, bet pie nosacījuma, ka tās ņem vērā Kopienu tiesības [12].

27. Turklāt Sestā direktīva neliedz dalībvalstīm ieviest citus nodokļus un nodevas, kas tiek iekasētas transportlīdzekļu piegādes vai reģistrācijas brīdī, ja šiem maksājumiem nav apgrozījuma nodokļa raksturs un tie nav pamatā robežas šķērsošanas formalitātēm (Sestās direktīvas 33. panta 1. punkts) [13]. Tomēr, atkarībā no šo nodevu ieviešanas paņēmiena, no Sestās direktīvas var izrietēt atšķirīgas tiesiskas sekas jautājumā par šādu valsts nodevu statusu attiecībā uz PVN.

28. Tādēļ nav iespējams sniegt vispārēji spēkā esošu informāciju attiecībā uz PVN uzlikšanu vai neuzlikšanu dalībvalsts nodevai, kas jāmaksā par transportlīdzekļiem. Tieši pretēji, katrā gadījumā atbilstoša valsts nodeva jāvērtē, ņemot vērā tās konkrētās īpašības.

29. Tomēr, kā pareizi norāda Dānijas valdība, šajā kontekstā Tiesas uzdevums nav interpretēt valsts nodokļu tiesības. Tomēr Tiesa var interpretēt Sesto direktīvu un šajā sakarā ņemt vērā valsts tiesību aktu pazīmes, ko tai paziņojusi iesniedzējtiesa.

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

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

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

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

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

33. Protams, praksē tikai retos gadījumos jauna transportlīdzekļa piegāde tiek nošķirta no tā reģistrācijas, jo izplatītājs vēlas atbrīvot pircēju no apgrūtinošās transportlīdzekļa uzrādīšanas procedūras kompetentā iestādē. Tiesiski tomēr piegāde un reģistrācija ir divas nošķirtas darbības [18].

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

14 — Iepriekš minēts 3. zemsvītras piezīmē, 34. punkts.

15 — Iepriekš minēts 3. zemsvītras piezīmē, 13. un 14. punkts.

16 — OV L 105, 64. lpp.

17 — Iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā C-138/04 Komisija/Dānija, 15. punkts.

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

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

36. Otrkārt, atsevišķos gadījumos reģistrēti tiek transportlīdzekļi, ko Dānijā nav tieši ievedis izplatītājs, it īpaši, ja tā īpašnieks ieved transportlīdzekli no citas dalībvalsts — piemēram, kā personīgās lietošanas preci sakarā ar dzīves vietas maiņu — vai ja pārbūvētu transportlīdzekli no jauna paredzēts izmantot ceļu satiksmē. Dānijā transportlīdzekli jāreģistrē arī tad, ja transportlīdzekli, kas reģistrēts citā dalībvalstī, ilgāku laikposmu izmanto persona ar dzīvesvietu Dānijā [19].

19 — Skat. šajā sakarā: iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā C-464/02 Komisija/Dānija.

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

38. Arī gadījumā, ja reģistrācija nav ciešā sakarā ar piegādi, tomēr nav izslēgts, ka tā ir daļa no izplatītāja kopējā pakalpojuma. Par to liecina daži faktiskie apstākļi, ko norāda *DBI*. Tā, piemēram, reklāmas materiālos automobiļu cenās vienmēr tiek ietvertas arī reģistrācijas nodevas. Turklāt noslēgtajā līgumā parasti tiek ietverts punkts par reģistrēta transportlīdzekļa piegādi.

39. Tomēr šie apstākļi nesniedz skaidrojumu par veiktās darbības kvalifikācijai izšķirošo faktoru, proti, vai izplatītājs ir samaksājis reģistrācijas nodevu savā vārdā vai klienta vārdā un uz viņa rēķina.

40. Tiesiskais kritērijs attiecībā uz šo jautājumu ir Kopienu tiesību jēdziens, kas noteikts Sestās direktīvas 11. panta A daļas 3. punkta c) apakšpunktā, proti, rīcība citas

personas vārdā un uz citas personas rēķina, nevis civiltiesiskie noteikumi par pārstāvību un pilnvarojumu, kas ir atšķirīgi dalībvalstu tiesiskajā regulējumā.

41. Turklāt darbības ir jāizvērtē, balstoties uz objektīviem aspektiem, un šis vērtējums nevar būt atkarīgs tikai no līguma punktiem starp izplatītāju un pircēju. Pretējā gadījumā līguma puses varētu brīvi noteikt, kādas summas ir ietveramas nodokļa bāzē.

42. No Dānijas valdības norādēm izriet, ka likums par reģistrācijas nodevu nosaka tāda veida reģistrāciju, ka pārdevējs deklarē transportlīdzekli reģistrācijai, bet pati reģistrācija notiek klienta vārdā. Šo interpretāciju atbalsta arī tas, ka izplatītājs uzrāda transportlīdzekli reģistrācijai tikai tad, kad ar pircēju ir noslēgts pirkuma līgums par konkrēta transportlīdzekļa pirkumu. Turklāt reģistrācija ir priekšnoteikums transportlīdzekļa izmantošanai uz koplietošanas ceļiem, kas ir tikai klienta interesēs. Visbeidzot, reģistrācijas nodevas summu pilnā mērā un kā atsevišķu pozīciju iekļauj klientam izdotajā rēķinā. Ja reģistrācija notiek klienta vārdā, tad jāpieņem, ka arī nodeva ir samaksāta viņa vārdā un izplatītāja grāmatvedībā iekļauta tikai pagaidu kontā.

43. Šāda nodevas tiesiskā regulējuma interpretācija pilnīgi atbilst Sestajai direktīvai, kas 11. panta A daļas 3. punkta c) apakšpunktā ietver skaidru noteikumu par pagaidu kontu, ko piemēro arī nodevām.

44. Tomēr tiesiski ir pieļaujamas arī cita veida nodevas par transportlīdzekļiem, kas jāietver PVN bāzē. Tā, piemēram, spriedumā lietā *Wisselink* [20] apstrīdēto Nīderlandē noteikto nodevu iekasēja kā patēriņa preču nodokli par transportlīdzekļu piegādi un ievešanu, un Tiesa to atzina par likumīgu. Līdz ar to šī nodeva tika ietverta PVN bāzē [21]. No tā tomēr nevar izdarīt secinājumus par Dānijas ar reģistrāciju saistītās nodevas statusu attiecībā uz PVN.

45. Protams, *DBI* apstrīd, ka saskaņā ar Dānijas tiesību aktiem par šo nodevu izplatītājs maksā reģistrācijas nodevu sava klienta vārdā. Iesniedzējtiesai ir izsmeļoši jāinterpretē dalībvalsts tiesības un jāpaskaidro šis jautājums.

46. Turklāt Dānijas un Nīderlandes valdība, kā arī Komisija uzskata, ka prasītāja prasība ietvert reģistrācijas nodevu PVN bāzē ir PVN

20 — Iepriekš 13. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Wisselink*.

21 — Iepriekš 13. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Wisselink*, 22. punkts.

neitralitātes principa pārkāpums. Transportlīdzekļa, kura reģistrāciju iepriekš ir veicis izplatītājs, piegāde jāvērtē atšķirīgi no tāda transportlīdzekļa piegādes, kuru reģistrē pats klients pēc tā piegādes.

47. PVN neitralitātes princips būtībā nosaka, ka līdzīgām precēm ir jāpiemēro vienāds nodoklis [22]. Ja mēs piekristu *DBI* viedoklim, tad darbības nav līdzīgas, jo vienā gadījumā tiek piegādāts nereģistrēts transportlīdzeklis, bet otrā gadījumā — reģistrēts, turklāt reģistrācija tādā gadījumā tiek uzskatīta par piegādes neatņemamu sastāvdaļu. Tomēr, kā jau iepriekš konstatēts, faktiski reģistrācija *nav* izplatītāja pakalpojuma daļa. Tā pakalpojums ir tikai transportlīdzekļa piegāde. Tādēļ tas nebūtu saderīgi ar PVN neitralitātes principu, ja tik līdzīgus darījumus apliktu ar nodokli atšķirīgi, atkarībā no tā, vai transportlīdzekli reģistrācijai uzrāda izplatītājs pirms piegādes vai klients pēc piegādes.

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

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

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

50. Tomēr šādu diskrimināciju var novērst, aprēķinot lietoto transportlīdzekļu reģistrācijas nodevu atkarībā no faktiskās vērtības attiecīgā brīdī un atskaitot attiecīgo PVN. Turklāt valsts likumdevējs reģistrācijas nodevu drīkst iekasēt no neto cenas (bez PVN). Neto cenu kā reģistrācijas nodevas aprēķina

23 — Iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā C-47/88 Komisija/Dānija, 21. un 22. punkts.

bāzi var izmantot neatkarīgi no tā, vai reģistrācijas nodeva ir ietverta PVN bāzē. Tātad no aizlieguma dalībvalstij uzlikt diskriminējošas nodevas ievestām precēm nevar izdarīt secinājumus par noteikumu par PVN bāzi interpretāciju.

V — Secinājumi

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

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