GENERALINĖS ADVOKATĖS JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2006 m. kovo 16 d. [1]

I — Įžanga

1. Nagrinėjamoje byloje *Østre Landsret* (Danija) prašo Teisingumo Teismo išaiškinti Šeštosios PVM direktyvos [2] 11 straipsnio A skirsnį (toliau – Šeštoji direktyva) dėl santykio tarp pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) ir transporto priemonių registracijos mokesčio (toliau – registracijos mokestis).

2. Tai yra jau antras prašymas priimti prejudicinį sprendimą, kilęs iš tos pačios pagrindinės bylos. Sprendime *De Danske Bilimportører I* [3] Teisingumo Teismas jau yra nustatęs, kad registracijos mokestis nėra lygiavertis muito mokesčiui EB 25 straipsnio prasme, nes registracijos mokestis renkamas ne importuojant, bet registruojant transporto priemonę, o taip pat jis nepatenka į EB 28 straipsnio reglamentavimo sritį. Kadangi importuotos transporto priemonės nekonkuruoja su daniškomis transporto priemonėmis, tai nacionalinė nuostata, draudžianti diskriminuojančių nacionalinių mokesčių taikymą importuotiems gaminiams, pagal EB 90 straipsnį taip pat netaikoma [4].

3. Šioje byloje nagrinėjamas klausimas, ar pristatant transporto priemonę registracijos mokestis turi būti įskaitytas į PVM apmokestinamąją vertę. Šiuo metu Danijos mokesčių administratorius apmokestina PVM pirmiausia registruojamų transporto priemonių pirkimo kainą ir tik tada nustato registracijos mokestį nuo bendros sumos. Tačiau pagrindinėje byloje ieškovė mano, kad, priešingai, registracijos mokestis turi būti įskaitytas į PVM apmokestinamąją vertę. Kadangi registracijos mokestis didėja progresyviai, tai eilės tvarka, kuria abu mokesčiai įskaičiuojami į kainą, turi įtakos bendram mokestinės naštos dydžiui.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1).

3 — 2003 m. birželio 17 d. Sprendimas (C-383/01, Rink. p. I-6065, 32, 34, 35 ir 42 punktai). Danijos teisės aktai dėl transporto priemonių registracijos mokesčio jau buvo nagrinėjami 1990 m. gruodžio 11 d. Sprendime *Komisija prieš Daniją* (C-47/88, Rink. p. I-4509); 2005 m. birželio 16 d. Sprendime *Komisija prieš Daniją* (C-138/04, Rink. p. nepaskelbta Rinkinyje, bet yra versijos danų ir prancūzų kalbomis Teisingumo Teismo interneto svetainėje (www.curia.eu.int)) ir 2005 m. rugsėjo 15 d. Sprendime *Komisija prieš Daniją* (C-464/02, Rink. p. I-7929).

4 — Sprendimas *De Danske Bilimportører I* (minėtas 3 išnašoje, 38 ir 39 punktai) ir sprendimas *Komisija prieš Daniją* (C-47/88, minėtas 3 išnašoje, 17 punktas).

II — Teisinis pagrindas

A — *Bendrijos teisė*

4. Vidaus ūkinių operacijų apmokestinamąją vertę reglamentuoja Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnis, kuris numato:

„1. Apmokestinamąją vertę sudaro:

a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina.

<...>

2. Į apmokestinamąją vertę įeina:

a) mokesčiai, muitai ir rinkliavos, išskyrus patį pridėtinės vertės mokestį;

b) atsitiktinės išlaidos, tokios kaip komisiniai mokesčiai, pakavimo, transportavimo ir draudimo išlaidos, kurias tiekėjui turi padengti pirkėjas ar klientas. Valstybės narės atsitiktinėmis išlaidomis gali laikyti ir tas išlaidas, dėl kurių sudaryta atskira sutartis.

3. Į apmokestinamąją dalį neįeina:

<...>

c) sumos, gautos iš pirkėjo ar kliento kompensuoti apmokestinamojo asmens išlaidoms, kurias apmokestinamasis asmuo patiria pirkėjo ar kliento vardu ir jo sąskaita ir kurias įrašo į savo tarpinę sąskaitą. Apmokestinamasis asmuo privalo pateikti tokių savo faktiškų išlaidų įrodymus ir neturi teisės atskaityti jokio mokesčio, kuris galėjo būti apskaičiuotas tokių sandorių atveju.“

B — *Nacionalinė teisė*

5. Apmokestinimo registracijos mokesčiu pagrindas yra Įstatymas dėl pareigos regist-

ruoti transporto priemones (*Lov om registreringspligt af motorkøretøjer m. v.*, toliau – Įstatymas dėl registracijos mokesčio) [5]. Pagal šio įstatymo 1 straipsnį registracijos mokesčiu apmokestinamos transporto priemonės, kurios turi būti įregistruotos taikant Kelių kodeksą. Registracijos mokestis yra mokamas pateikiant transporto priemonę registruoti. Neregistruotos transporto priemonės (ir atitinkamai nesumokėjus mokesčio) negali būti naudojamos valstybiniuose keliuose.

6. Pagal Įstatymo dėl registracijos mokesčio 8 straipsnio 1 dalį naujos transporto priemonės apmokestinamoji vertė yra jos tuometinė kaina, įskaitant pridėtinės vertės mokestį, bet neįskaitant šiuo įstatymu numatyto mokesčio. Tuometinė kaina nustatoma remiantis importuotojų kainų sąrašu, pridedant platintojo pelną. Naudotų transporto priemonių, įskaitant ir transporto priemones, importuojamas kaip asmeninės prekės persikeliant, vertė nustatoma pagal Įstatymo dėl registracijos mokesčio 10 straipsnį. Tokiu atveju prie tuometinės transporto priemonės kainos pridedamas PVM, bet neįskaičiuojamas registracijos mokestis.

7. Registracijos mokestis turi būti sumokėtas ir už transporto priemones, kurios suremontuojamos, pavyzdžiui, po eismo įvykio, ir po to mokestine prasme nėra identiškos ankstesnei transporto priemonei, už kurią jau buvo sumokėtas mokestis. Mokestis šiuo atveju nustatomas pagal transporto priemonės rinkos kainą, įskaitant PVM.

8. Pagal Įstatymo dėl registracijos mokesčio 14 straipsnį kiekvienas, kuris verčiasi transporto priemonių, kurioms taikomas šis mokestis, pardavimo veikla, gali įsiregistruoti mokesčių ir muitų institucijose. Priešingai nei įvairių akcizais apmokestinamų prekių platintojai, jie neprivalo registruotis. Todėl privatūs asmenys turi teisę patys pateikti prašymą dėl registracijos. Įsiregistravusiems platintojams taikoma lengvata, pagal kurią jie neprivalo sumokėti registracijos mokesčio iš karto grynaisiais pinigais pateikiant transporto priemonę registracijai, o turi teisę padaryti tai banko pavedimu.

III — Faktinės aplinkybės, byla ir prejudiciniai klausimai

9. *De Danske Bilimportører*, ieškovė pagrindinėje byloje (toliau – DBI), yra profesinė Danijos transporto priemonių importuotojų asociacija. 1999 m. sausio 14 d. ji nusipirko

5 — Bendrai dėl išsamesnio registracijos mokesčio Danijoje ir kitose valstybėse narėse reglamentavimo žr. 2003 m. vasario 27 d. generalinio advokato F. G. Jacobs išvadą byloje *De Danske Bilimportører I* (C-383/01, Rink. p. I-6065, 10 ir paskesni punktai).

naują transporto priemonę, kuri turėjo būti skirta asociacijos direktoriui. Kaip yra įprasta perkant transporto priemonę iš importuotojo ar jo įgalioto platintojo, pardavėjas įregistravo transporto priemonę pirkėjo vardu ir parūpino registracijos numerius. Po to jis perdavė registruotą transporto priemonę pirkėjui.

10. Pardavėjas pateikė DBI sąskaitą faktūrą už transporto priemonę, kurioje nurodė bendrą 498 596 DKR kainą, įskaitant registracijos mokestį (297 456 DKR) ir PVM, o tai atitiko įprastinę vartotojams taikomą kainą. Šią kainą konkrečiai sudaro:

1) galutinė platintojo nurodyta transporto priemonės kaina be PVM ir mokesčių;

2) įprasto dydžio PVM, sudarančio 25 % nuo 1 punkte nurodytos kainos;

3) registracijos mokestis, kuris apskaičiuojamas nuo 1 ir 2 punktuose nurodytų sumų, atsižvelgiant į tam tikrus atskaitymus ir sumažinimus.

11. Tačiau, DBI nuomone, bendra kaina turėjo būti apskaičiuota taip:

1) galutinė platintojo kaina;

2) registracijos mokestis;

3) PVM, kuris apskaičiuojamas nuo 1 ir 2 punktuose nurodytų sumų.

12. Skaičiuojant DBI nurodytu būdu mokesčio našta sumažėtų 14 899 DKR. Skirtumas yra pagrįstas progresyviu registracijos mokesčio pobūdžiu.

13. 2005 m. vasario 11 d. sprendimu *Østre Landsret* pagal EB 234 straipsnį pateikė Teisingumo Teismui šiuos penkis prejudicinius klausimus:

1. Ar Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktas kartu su 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punktu turi būti aiškinami taip, kad transporto priemonių (lengvųjų trans-

porto priemonių) registracijos mokestis turi būti įskaitytas į PVM apmokestinamąją vertę, kai sudaryta naujos keleivių vežimui skirtos transporto priemonės pardavimo sutartis, jei, atsižvelgiant į pardavimo sutartį ir pirkėjo numatomą naudojimą, platintojas pristato pirkėjui įregistruotą transporto priemonę ją įregistravęs ir už bendrą kainą, kurią sudaro platintojui sumokėta kaina ir (registracijos) mokestis?

2. Ar valstybė narė gali tvarkyti savo mokesčių sistemą taip, kad registracijos mokestis būtų laikomas išlaidomis, kurias platintojas moka galutinio pirkėjo sąskaita, ir todėl galutinis pirkėjas yra tiesioginis mokesčio mokėtojas?

3. Ar atsakant į pirmąjį ir antrąjį klausimus svarbu, kad lengvoji transporto priemonė gali būti nupirkta ir pristatyta nesumokėjus registracijos mokesčio, o taip yra tuomet, kai pirkėjas nesiekia naudoti transporto priemonės keleiviams ir prekėms vežti teritorijoje, kurioje taikomas Kelių kodeksas?

4. Ar yra svarbu, kad didelę dalį nenaujų transporto priemonių kaip asmeninį turtą importuoja, be kita ko, galutinis vartotojas, kuris, platintojui nesikišant, pats moka registracijos mokestį?

5. Ar yra svarbu, kad apmokestinimo registracijos mokesčiu momentas ir pareiga mokėti mokesčius, atitinkamu atveju – kaip išlaidas, atsiranda iki apmokestinimo PVM momento ir pareigos mokėti PVM?

IV — Teisinis vertinimas

14. Pagrindinis prašymo priimti prejudicinį sprendimą aspektas yra pirmas prejudicinis klausimas, kuriuo siekiama išsiaiškinti, ar pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio nuostatas toks mokestis, koks yra Danijos transporto priemonių registracijos mokestis, turi būti įskaitytas į apmokestinamąją vertę. 2 ir 5 prejudiciniai klausimai labiau yra susiję su šalutiniais aspektais, kurie gali būti reikšmingi vertinant konkretų mokestį. Todėl į nurodytus klausimus reikia atsakyti bendrai.

A — *Pirminiai pastebėjimai dėl Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio išaiškinimo*

15. Pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą šalies teritorijoje

apmokestinamąją tiekiamų prekių vertę sudaro atlygio vertė, iš esmės tai yra sumokėta kaina. 2 ir 3 dalys konkretina, kokios sumos turi būti įskaitytos į apmokestinamąją vertę (2 dalis), ir kas neskaičiuojama į apmokestinamąją vertę (3 dalis). Visų prima turi būti patikrintos šios nuostatos [6]. Tačiau pagrindinė mintis, išreikšta 1 dalyje, išlieka reikšminga aiškinant ir 2 bei 3 dalis.

16. Pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktą į apmokestinamąją vertę visų pirma turi būti įskaityti mokesčiai ir rinkliavos. Tokia nuostata iš pirmo žvilgsnio stebina. Pagal šią taisyklę rinkliava arba mokestis apmokestinami PVM, nors sumokant mokestį ir nesukuriama pridėtinė vertė.

17. Minėta nuostata tampa suprantama, jei ją aiškinant atsižvelgiama į Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto nuostatą ir jei ji taikoma tik tokiems mokesčiams, kurie yra taip glaudžiai susiję su prekių tiekimu, jog sudaro ir tokio tiekimo vertę. Atlygis, kuris yra apmokestinimo pagrindas, turi turėti tiesioginį ryšį su prekių tiekimu, įskaitant į jo vertę įskaičiuotas rinkliavas ar mokesčius. Remiantis nusistovėjusia teismų praktika, atlygis įtraukiamas į apmokestinamąją vertę tik tuomet, kai jis tiesiogiai susijęs su paslaugų teikimu [7].

18. Ar mokestis įskaičiuojamas į tiekiamos prekės vertę, priklauso nuo to, ar tiekėjas sumoka mokestį *savo vardu ir savo sąskaita*. Tokiu atveju atlygis, kuris yra svarbus nustatant apmokestinamąją vertę, apima ir atitinkamą mokesčio sumą. Pavyzdžiui, akcizai, gauti apmokestinant mineralinę naftą, alkoholį ir alkoholinius gėrimus bei tabako gaminius, kuriems Direktyva 92/12 [8] nustato bendrą tvarką, įskaičiuojami į PVM apmokestinamąją vertę. Tokius mokesčius paprastai moka tas asmuo, kuris juos išleidžia į laisvą apyvartą.

19. Tačiau mokesčiai neįskaičiuojami į apmokestinamąją vertę, jeigu jie patenka į vadinamąsias tarpines sąskaitas Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkto prasme. Plati šios nuostatos formuluotė apima visų rūšių „sumas", taigi ir mokesčius. Jeigu PVM mokėtojas sumoka mokestį *gavėjo vardu ir jo sąskaita* ir jeigu mokesčių mokėtojas įtraukia atitinkamą sumą į tarpinę sąskaitą, tai mokestis nepriskiriamas mokesčio mokėtojo suteiktai prie-

6 — 1990 m. kovo 27 d. Sprendimas *Boots Company* (C-126/88, Rink. p. I-1235, 15 ir 16 punktai) ir 2001 m. liepos 3 d. Sprendimas *Bertelsmann* (C-380/99, Rink. p. I-5163, 15 punktas).

7 — 1988 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Naturally Yours Cosmetics* (C-230/87, Rink. p. 6365, 11 punktas); 1994 m. birželio 2 d. Sprendimas *Empire Stores* (C-33/93, Rink. p. I-2329, 12 punktas) bei sprendimas *Bertelsmann* (minėtas 6 išnašoje, 17 punktas).

8 — 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, p. 1), iš dalies pakeista 2004 m. lapkričio 16 d. Tarybos direktyva 2004/106/EB (OL L 359, p. 30).

volei. Kompensuodamas sumokėto mokesčio sumą gavėjas neatlieka apmokėjimo už apmokestinamojo asmens suteiktas paslaugas [9]. Iš esmės tokiu atveju gavėjas mokestį sumoka pats, o apmokestinamasis asmuo tik tarpininkauja atliekant mokėjimą.

20. Tačiau pats momentas, kada turi būti sumokėtas mokestis, nėra lemiamas kriterijus. Mokestis, sumokėtas pristačius transporto priemonę, nebelaikomas apmokestinamosios vertės dalimi. Ne kiekvienas mokestis, kuris sumokamas iki pristatymo [10], yra įskaitomas į apmokestinamąją vertę. Jeigu mokestis priskiriamas trapinei sąskaitai Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkto prasme, jis neįskaitomas į apmokestinamąją vertę net ir tuo atveju, kai tiekėjas sumokėjo mokestį prieš tiekimą.

21. Proceso dalyviai iš esmės sutaria dėl abstraktaus Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio aiškinimo. Tačiau yra nesutariama, kaip konkrečiai turi būti vertinamas toks mokestis, koks yra Danijos registracijos mokestis.

9 — Žr. generalinio advokato C. Ch. Gulmann 1993 m. kovo 3 d. išvadą byloje *Bally* (C-18/92, Rink. p. I-2871, 15 punktas).

10 — Tokiomis aplinkybėmis tiekimo momentu laikomas faktinis automobilio perdavimas, o ne pardavimo sutarties sudarymas, nes Bendrijos teisės sąvoka „tiekimas" reikalauja faktinio disponavimo teisės perdavimo (žr. 1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rink. p. I-285, 7 ir 8 punktus ir 2003 m. vasario 6 d. Sprendimo *Auto Lease Holland*, C-185/01, Rink. p. I-1317, 32 punktą).

B — *Dėl Danijos registracijos mokesčio kvalifikavimo*

1. Šalių nuomonės

22. Danijos ir Nyderlandų vyriausybės bei Komisija mano, kad PVM apmokestinamoji vertė neapima registracijos mokesčio, nes jis yra susijęs ne su transporto priemonės pristatymu, bet su jos įregistravimu [11]. Vyriausybių nuomone, mokestis turi būti įrašytas į tarpinę sąskaitą. Pardavėjas atlieka transporto priemonės registraciją už pirkėją, kurio vardu ir atliekama registracija.

23. DBI nuomone, registracijos mokestis yra prekės apmokestinimas mokesčiu, kuris turi būti įtrauktas į apmokestinamąją vertę. Registracijos mokesčiu apmokestinamas ne transporto priemonės naudojimas, bet pati transporto priemonė. Praktiškai nebūtų galima naudoti transporto priemonės, prieš tai jos neįregistravus.

24. Registracijos mokestis yra laikomas sudedamąja kainos dalimi. Registracija ir pirkimas nėra atskiri veiksmai. Priešingai, buvo nupirkta registruota transporto priemonė. Registracijos mokestis buvo sumokėtas iki to momento, kai atsiranda prievolė mokėti

11 — Šia prasme proceso dalyviai remiasi 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimu *Weigel* (C-387/01, Rink. p. I-4981, 47 punktas) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimu *Lindfors* (C-365/02, Rink. p. I-7183, 26 punktas).

PVM, t. y. iki transporto priemonės perdavimo. Remiantis sprendimais *Weigel* ir *Lindfors* negalima daryti jokių išvadų šioje byloje, nes minėtos bylos buvo susijusios su Direktyvos 83/138 išaiškinimu.

25. Pardavėjas, kuris pristatė transporto priemones registruoti, mokestį sumoka ne trečiojo asmens vardu, bet savo, kaip mokesčių mokėtojo, vardu.

2. Vertinimas

26. Išskyrus tam tikras išimtis, transporto priemonių apmokestinimas suderintas nebuvo. Todėl valstybės narės gali laisvai vykdyti savo kompetenciją mokesčių srityje, susijusioje su šiuo klausimu, su sąlyga, kad bus laikomasi Bendrijos teisės [12].

27. Šeštoji direktyva taip pat nedraudžia valstybėms narėms nustatyti mokesčių, mokamų už transporto priemonės pristatymą ar registraciją, kurie neturi apyvartos mokesčiams būdingų savybių ir kurie vykdant prekybą tarp valstybių narių nėra susiję su formalumais kertant valstybės narės sieną (Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dalis) [13]. Atsižvelgiant į pasirinktą formą, remiantis Šeštąja direktyva, gali atsirasti skirtingų teisinių pasekmių dėl tokių nacionalinių mokesčių vertinimo PVM atžvilgiu.

28. Visuotinai taikoma nuostata dėl nacionalinio transporto priemonių mokesčio vertinimo PVM atžvilgiu yra negalima. Priešingai, konkretus nacionalinis mokestis turi būti vertinamas atsižvelgiant į jo ypatumus kiekvienu atskiru atveju.

29. Kaip teisingai nurodo Danijos vyriausybė, šiuo atveju Teisingumo Teismas neturi aiškinti nacionalinės mokesčių teisės nuostatų. Tačiau Teisingumo Teismas gali aiškinti Šeštąją direktyvą, kartu atsižvelgdamas į nacionalinių teisės aktų ypatybes, kurias jam nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

12 — 2002 m. kovo 21 d. Sprendimas *Cura Anlagen* (C-451/99, Rink. p. I-3193, 40 punktas) ir sprendimas *Komisija prieš Daniją* (C-464/02, minėtas 3 išnašoje, 74 punktas).

13 — 1989 m. liepos 13 d. Sprendimas *Wisselink* (93/88 ir 94/88, Rink. p. 2671, 13 punktas).

30. Šioje byloje esminę reikšmę turi tai, kad ginčytinas mokestis mokamas registruojant transporto priemonę. Teisingumo Teismas jau ne kartą patvirtino tokį registracijos mokesčio kvalifikavimą su visomis iš to išplaukiančiomis teisinėmis pasekmėmis.

31. Sprendime *De Danske Bilimportører I* Teisingumo Teismas konstatavo, kad tai yra ne importo mokestis, o nacionalinis mokestis [14]. Sprendime *Komisija prieš Daniją* (C-138/04) [15] Danijos registracijos mokesčio atžvilgiu Teisingumo Teismas taikė minėtų sprendimų *Weigel* ir *Lindfors* nuostatas. Atsižvelgiant į tai, mokestis neatitinka 1983 m. kovo 28 d. Tarybos direktyvos 83/183/EEB dėl mokesčių netaikymo asmeniniam turtui, kurį asmenys iš valstybės narės įsiveža visam laikui [16], 1 straipsnio. Šia prasme Teisingumo Teismas nurodė ir į Direktyvos 83/183/EEB 1 straipsnio 2 dalį, pagal kurį minėta direktyva aiškiai netaikoma mokesčiams, susijusiems su turto naudojimu šalies viduje [17].

32. Todėl DBI teiginys, kad registracijos mokestis faktiškai yra susijęs su transporto priemonės pristatymu, o ne jos naudojimu, nėra pagrįstas. Tai, kad Teisingumo Teismo nuostatos yra susijusios su kitu teisiniu kontekstu, nekeičia faktinio mokesčio kvalifikavimo. Jeigu nuostata, kad registracijos mokestis iš tiesų yra į apmokestinamosios prekės vertę įskaitytinas mokestis, būtų teisingas, Teisingumo Teismas Sprendime *De Danske Bilimportører I* būtų turėjęs remtis EB 25 straipsniu, o ne EB 90 straipsniu. Kadangi mokestis yra susijęs su preke, jis apsunkintų importą.

33. Tik išimtiniais atvejais praktikoje gali pasitaikyti, kad naujos transporto priemonės pristatymas ir jos registracija atliekama atskirai, nes pardavėjai yra suinteresuoti atlikti transporto priemonių registraciją kompetentingoje institucijoje vietoj pirkėjų. Tačiau teisiniu požiūriu transporto priemonės pristatymas ir registracija yra du atskiri veiksmai [18].

34. Viena vertus, iš Danijos platintojo galima įsigyti ir neregistruotą transporto priemonę. Įstatymuose nėra numatyta pareiga, pagal kurią pardavėjui leidžiama parduoti tik registruotas ir apmokestintas transporto priemones. Todėl transporto priemonių pardavėjai neprivalo būti užsiregistravę mokesčių institucijoje.

14 — Minėtas 3 išnašoje, 34 punktas.

15 — Minėtas 3 išnašoje, 13 ir 14 punktai.

16 — OL L 105, p. 64.

17 — Sprendimas *Komisija prieš Daniją* (C-138/04, minėtas 3 išnašoje, 15 punktas).

18 — 1988 m. vasario 4 d. Sprendime *Komisija prieš Belgiją* (391/85, Rink. p. 579, 25 ir 26 punktai) pateiktais Teisingumo Teismo teiginiais negalima remtis kaip įrodymais, kad PVM ir registracijos mokestis turi būti vertinami kaip visuma, net jeigu jie formaliai ir apskaičiuojami taikant skirtingą apmokestinimo momentą. Tokie teiginiai remiasi tuo metu nagrinėtos bylos ypatingomis faktinėmis aplinkybėmis, kurios skiriasi nuo šio atvejo tuo, kad abu minėti mokesčiai buvo susiję tam tikru kompensavimo mechanizmu. Be to, papildomas Belgijos transporto priemonių registracijos mokestis buvo taikomas siekiant kompensuoti sumažėjusį PVM surinkimą, kuris atsiranda atlikus apmokestinamosios vertės koregavimus pagal Bendrijos teisę.

35. Praktikoje tik retais atvejais pardavėjas pristato klientui neregistruotą transporto priemonę – dėl to, kad klientas pageidauja pats atlikti transporto priemonės registraciją arba transporto priemonės registracija iš viso nėra reikalinga, nes transporto priemonė nebus naudojama valstybiniuose keliuose. Transporto priemonės registracija nėra privaloma, jeigu transporto priemonė naudojama tik įmonės teritorijoje arba eksponuojama muziejuje. Danijoje transporto priemonės registracija nėra reikalinga ir tuo atveju, kai klientas pageidauja eksportuoti transporto priemonę iš Danijos, norėdamas naudoti ją kitoje valstybėje narėje esančioje gyvenamojoje vietoje.

36. Kita vertus, tam tikrais atvejais yra registruojamos transporto priemonės, kurias į Daniją pristato ne pardavėjas, t. y. jeigu transporto priemonę iš kitos valstybės narės pristato jos turėtojas, pavyzdžiui, kaip asmeninę prekę persikeliant, arba jeigu suremontuotą transporto priemonę vėl yra norima naudoti valstybiniuose keliuose. Be to, gali būti reikalaujama sumokėti Danijoje transporto priemonių registracijos mokestį ir tuomet, kai asmuo, kurio gyvenamoji vieta yra Danijoje, ilgesnį laiko tarpą joje naudoja transporto priemonę, kuri jau yra įregistruota kitoje valstybėje narėje [19].

19 — Dėl šių aplinkybių žr. sprendimą *Komisija prieš Daniją* (C-464/02, minėtas 3 išnašoje).

37. DBI nurodo, kad mokestis susiejamas su registracija tik todėl, kad šitaip užtikrinama efektyvesnė mokesčių surinkimo kontrolė. Tačiau nacionalinio įstatymų leidėjo motyvai dėl konkrečių apmokestinimo aplinkybių nėra reikšmingi sprendžiant klausimą dėl mokesčio vertinimo PVM prasme.

38. Net jeigu registracija nėra neatskiriamai susijusi su transporto priemonės pristatymu, negalima atmesti, kad ji yra pardavėjo bendros paslaugos dalis. Tai iš pirmo žvilgsnio patvirtina keletas DBI nurodytų motyvų. Pirma, nurodant kainą transporto priemonių reklamose, įprastai į kainą yra įskaičiuojamas transporto priemonės registracijos mokestis. Antra, sutartyje bendrai yra sutariama dėl jau įregistruotos transporto priemonės pristatymo.

39. Tačiau tokios aplinkybės nepaaiškina, kvalifikuojant mokestį, esminio klausimo, t. y. ar pardavėjas sumokėjo registracijos mokestį savo vardu, ar kliento vardu ir sąskaita.

40. Šio klausimo teisinį pagrindą sudaro Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punktas, tai yra Bendrijos teisėje vartojama sąvoka „veikimas

trečiojo asmens vardu ir sąskaita", o ne skirtingos įvairiose teisės sistemose įtvirtintos civilinės teisės nuostatos dėl atstovavimo ir pavedimo santykių.

41. Be to, vertinimas turi remtis objektyviais kriterijais ir negali priklausyti vien tik nuo sutartinių pardavėjo ir pirkėjo susitarimų. Priešingu atveju sutarties šalys galėtų nustatyti, kokie elementai turi būti įskaityti į apmokestinamąją vertę.

42. Danijos vyriausybė nurodo, kad Įstatymas dėl registracijos mokesčio reglamentuoja registraciją taip, kad nors pardavėjas ir registruoja transporto priemonę, tačiau registracijos dokumentų forminimas atliekamas kliento vardu. Pardavėjas gali atlikti transporto priemonės registraciją tik tuo atveju, kai su pirkėju yra pasirašyta konkrečios transporto priemonės pardavimo sutartis. Be to, transporto priemonės registracija yra sąlyga, leidžianti naudoti transporto priemonę valstybiniuose keliuose, o tuo yra suinteresuotas visų pirma klientas. Be to, visa registracijos mokesčio suma kliento sąskaitoje nurodoma atskiroje skiltyje. Tuo atveju, jeigu transporto priemonės registracija atliekama kliento vardu, galima numanyti, kad mokestis taip pat mokamas jo vardu ir įtraukiamas į pardavėjo tarpinę sąskaitą.

43. Tokia mokesčio mokėjimo reglamentavimo tvarka yra visiškai suderinama su Šeštosios direktyvos, kurios 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkte yra aiškiai numatyta mokesčiams taikoma taisyklė dėl įtraukimo į tarpines sąskaitas, nuostatomis.

44. Teisiškai yra leistinos ir kitos transporto priemonių apmokestinimo formos, kurios turi būti įskaitytos į PVM apmokestinamąją vertę. Sprendime *Wisselink*[20] Nyderlandų akcizo mokesčiu – kuris joje yra ginčo objektas, – buvo apmokestintas transporto priemonių pristatymas ir importas, ir Teisingumo Teismas tokį apmokestinimą pripažino teisėtu. Be to, šis mokestis buvo įskaitytas į PVM apmokestinamąją vertę[21]. Tačiau minėtu sprendimu negalima remtis nagrinėjant Danijos mokesčio, kuris yra susijęs su registracija, vertinimą PVM atžvilgiu.

45. Tačiau DBI nesutinka, kad pardavėjas registracijos mokestį pagal Danijos įstatymą dėl registracijos mokesčio moka savo kliento vardu. Atsakymas į šį klausimą, taip pat ir nacionalinės teisės aiškinimas, priklauso prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo kompetencijai.

46. Danijos ir Nyderlandų vyriausybės bei Komisija vis dėlto mano, kad ieškovės reikalaujamas registracijos mokesčio įskaity-

20 — Sprendimas *Wisselink* (minėtas 13 išnašoje).

21 — Sprendimas *Wisselink* (minėtas 13 išnašoje, 22 punkte).

mas į PVM apmokestinamąją vertę pažeidžia PVM neutralumo principą. Transporto priemonės, kurios registraciją jau atliko pardavėjas, pristatymas yra vertinamas kitaip nei pristatymas transporto priemonės, kurios registraciją atliko pats klientas pristačius transporto priemonę.

47. PVM neutralumo principas iš esmės nurodo, kad tapačios ūkinės operacijos ir apmokestinamos turi būti taip pat [22]. Laikantis DBI nuomonės, paslaugos nebūtų laikomos tapačiomis, nes vienu atveju būtų pristatoma neregistruota, o kitu atveju registruota transporto priemonė, šiuo atveju registracija būtų laikoma sudedamąja transporto priemonės pristatymo dalimi. Kaip jau buvo konstatuota, registracija iš tiesų *nėra* sudedamoji platintojo teikiamų paslaugų dalis. Jo paslauga visų pirma yra tik transporto priemonės pristatymas. Todėl skirtingas tapačių pajamų apmokestinimas atsižvelgiant į tai, ar platintojas transporto priemonę užregistruoja prieš ją perduodamas, ar klientas pats atlieka transporto priemonės registraciją po jos pristatymo, yra nesuderinamas su PVM neutralumo principu.

48. Galiausiai Danijos vyriausybė nurodo, kad importuotos nenaujos transporto priemonės būtų diskriminuojamos naujų transporto priemonių atžvilgiu, jeigu registracijos mokestis būtų mokamas prieš apmokestinant PVM.

49. Kadangi transporto priemonių registracijos mokesčio mokėjimo tvarka nėra suderinta, valstybės narės gali pačios pasirinkti dydį, kurį jos įskaitys į apmokestinamąją vertę. Teisingumo Teismas Sprendime *Komisija prieš Daniją* (C-47/88) jau yra nustatęs, kad EB 90 straipsnis draudžia importuojamoms nenaujoms transporto priemonėms nustatyti mažiau palankią apmokestinamąją vertę, nei ji taikoma šalies viduje įgytoms transporto priemonėms [23]. Todėl registracijos mokestis už importuotas nenaujas transporto priemones negali būti apskaičiuojamas faktinės kainos pagrindu, įskaičiuojant į šią sumą įskaitytą PVM, o už šalies viduje įsigytas transporto priemones – kainos be PVM pagrindu.

50. Tačiau tokios diskriminacijos galima išvengti registracijos mokestį už importuotas nenaujas transporto priemones apskaičiuojant nuo faktinės sumos, iš kurios atskaitytas PVM. Be to, nacionaliniams įstatymų leidėjams nėra draudžiama registracijos mokesčiu apmokestinti neto vertę (be PVM). Skaičiuojant registracijos mokestį apmokestinamoji vertė, esanti neto verte, gali būti taikoma

22 — 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Gregg* (C-216/97, Rink. p. I-4947, 20 punktas); 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimas *Kügler* (C-141/00, Rink. p. I-6833, 30 punktas) ir 2005 m. vasario 17 d. Sprendimas *Linneweber ir Akritidis* (C-453/02 ir C-462/02, Rink. p. I-1131, 24 punktas).

23 — Sprendimas *Komisija prieš Daniją* (C-47/88, nurodytas 3 išnašoje, 21 ir 22 punktai).

nepriklausomai nuo to, ar registracijos mokestis yra įskaitytas į PVM apmokestinamąją vertę. Draudimas apmokestinti importuotas prekes skirtingais nacionaliniais mokesčiais, nei yra apmokestinamos vietinės prekės, neleidžia daryti išvados dėl nuostatos, susijusios su PVM apmokestinamosios vertės aiškinimu.

V — Išvada

51. Remiantis išdėstytais argumentais, siūlau Teisingumo Teismui į *Østre Landsret* prejudicinius klausimus atsakyti taip:

Transporto priemonių (lengvųjų automobilių) registracijos mokestis, kurį pardavėjas sumoka kliento vardu iki pristatydamas transporto priemonę ir kurį įtraukia į savo tarpinę sąskaitą bei nurodo kliento sąskaitoje kartu su transporto priemonės kaina, nėra mokestis, kuris 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas prasme turi būti įskaitomas į PVM apmokestinamąją vertę, bet suma, kuri neįskaičiuojama į apmokestinamąją vertę pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punktą.