

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 1ης Ιουνίου 2006*

Στην υπόθεση C-98/05,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Østre Landsret (Δανία) με απόφαση της 11ης Φεβρουαρίου 2005, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Φεβρουαρίου 2005, στο πλαίσιο της δίκης

De Danske Bilimportører

κατά

Skatteministeriet,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (εισηγητή), M. Pešič και E. Levits, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: H. von Holstein

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 23ης Φεβρουαρίου 2006,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η De Danske Bilimportører, εκπροσωπούμενη από τον K. Dyekjær, advokat,

- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Molde, επικουρούμενο από τον K. Hagel-Sørensen, advokat,

- η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από την H. G. Sevenster και τον D. J. M. de Grave,

- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους N. B. Rasmussen και Δ. Τριανταφύλλου,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Μαρτίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 11 Α, παράγραφοι 2, στοιχείο α', και 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της De Danske Bilimportører (στο εξής: DBI), επαγγελματικής ενώσεως των Δανών εισαγωγέων αυτοκινήτων, και του Skatteministeriet (δανικού Υπουργείου Φορολογίας), που αφορά το ζήτημα του συνυπολογισμού του τέλους ταξινομήσεως για καινούρια οχήματα με κινητήρα (στο εξής: τέλος ταξινομήσεως) στη βάση επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

- 3 Το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο VIII περί της «Βάσεως επιβολής του φόρου», ορίζει:

«Α. Στο εσωτερικό της χώρας

1. Βάση επιβολής του φόρου είναι:

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

[...]

2. Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται:

- α) οι φόροι, δασμοί, δικαιώματα, εισφορές και τέλη, εξαιρέσει του φόρου προστιθεμένης αξίας
- β) τα παρεπόμενα έξοδα, όπως έξοδα προμηθείας, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφαλίσεως, με τα οποία επιβαρύνει ο προμηθευτής τον αγοραστή ή τον λήπτη. Τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως παρεπόμενα τα έξοδα που αποτελούν αντικείμενο χωριστής συμφωνίας.

3. Στη βάση επιβολής του φόρου δεν περιλαμβάνονται:

[...]

- γ) τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στον φόρο από τον αγοραστή ή τον λήπτη, για κάλυψη εξόδων γενομένων επ' ονόματι και για λογαριασμό τους, και

τα οποία έχουν καταχωρηθεί σε εκκρεμή λογαριασμό των λογιστικών του βιβλίων. Ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο οφείλει να δικαιολογήσει το πραγματικό ποσό των εξόδων αυτών και δεν δικαιούται να εκπέσει τον φόρο, στον οποίο ενδεχομένως έχουν υποβληθεί.»

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

- 4 Το τέλος ταξινομήσεως εισπράττεται σύμφωνα με τον νόμο περί υποχρεώσεως ταξινομήσεως οχημάτων με κινητήρα (Lov om registreringspligt af motorkøretøjer), όπως τροποποιήθηκε με την κωδικοποιητική απόφαση υπ' αριθ. 977, της 2ας Δεκεμβρίου 2002 (στο εξής: νόμος περί τέλους ταξινομήσεως).

- 5 Κατά το άρθρο 1 του νόμου αυτού, το τέλος ταξινομήσεως πλήττει τα «οχήματα με κινητήρα που πρέπει να ταξινομούνται σύμφωνα με τον Κώδικα Οδικής Κυκλοφορίας». Το τέλος ταξινομήσεως καθίσταται απαιτητό με την προσκόμιση του οχήματος προς ταξινόμηση. Η κυκλοφορία του οχήματος στο δανικό δημόσιο οδικό δίκτυο εξαρτάται από την καταβολή του τέλους αυτού.

- 6 Κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, του νόμου περί τέλους ταξινομήσεως, η φορολογητέα αξία ενός καινούριου οχήματος με κινητήρα είναι «η συνήθης τιμή του, περιλαμβανομένου του ΦΠΑ, αλλά χωρίς το προβλεπόμενο από τον νόμο αυτό τέλος». Όσον αφορά τα μεταχειρισμένα οχήματα με κινητήρα, περιλαμβανομένων των οχημάτων που εισάγονται ως προσωπικά αγαθά συνεπεία μετοικεσίας, καθώς και τα οχήματα με κινητήρα τα οποία γίνονται αντικείμενο εκτεταμένων επισκευών σε βαθμό ανακατασκευής, π.χ. κατόπιν τροχαίου ατυχήματος, ο ΦΠΑ περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του τέλους ταξινομήσεως.

- 7 Από το άρθρο 14 του νόμου περί τέλους ταξινόμησης προκύπτει ότι οι πωλητές υποκείμενων στο τέλος οχημάτων με κινητήρα μπορούν να καταχωρίσουν την επιχείρησή τους στους καταλόγους των τελωνειακών και φορολογικών αρχών του κράτους. Αντιθέτως, πάντως, προς τους πωλητές διαφόρων άλλων υποκείμενων σε φόρο καταναλώσεως προϊόντων, η καταχώριση αυτή δεν είναι υποχρεωτική για τους πωλητές μηχανοκίνητων οχημάτων. Οι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους πωλητές έχουν απλώς την ευχέρεια να μην καταβάλουν το τέλος ταξινόμησης σε μετρητά κατά την προσκόμιση του οχήματος προς ταξινόμηση, αλλά να τύχουν πιστώσεως σε σχέση με τον διακανονισμό.

Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 8 Τον Ιανουάριο του 1999 η DBI αγόρασε ένα καινούριο αυτοκίνητο προς χρήση του διευθυντή της.
- 9 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, όπως συμβαίνει συνήθως στη Δανία σε περίπτωση αγοράς αυτοκινήτου από εξουσιοδοτημένο πωλητή, αυτός μερίμνησε για την ταξινόμηση στο όνομα της αγοράστριας και για την έκδοση των πινακίδων με τον αριθμό κυκλοφορίας πριν από την παράδοση του οχήματος.
- 10 Για το αυτοκίνητο εκδόθηκε τιμολόγιο στο οποίο αναγράφηκε συνολική τιμή 498 596 DKK. Η τιμή αυτή ενσωματώνει τα εξής στοιχεία: την τιμή μεταπωλήσεως του αυτοκινήτου, άνευ ΦΠΑ και επιβαρύνσεων, τον συνήθη ΦΠΑ 25 % επί της τιμής μεταπωλήσεως και το τέλος ταξινόμησης υπολογιζόμενο, κατόπιν ορισμένων εκπτώσεων και προσαρμογών, επί του αθροίσματος των δύο πρώτων στοιχείων.
- 11 Εκτιμώντας ότι η ανωτέρω μέθοδος υπολογισμού είναι αντίθετη προς τις διατάξεις του άρθρου 11 Α της έκτης οδηγίας και ότι ο ΦΠΑ πρέπει να επιβάλλεται επί της συνολικής τιμής του οχήματος, περιλαμβανομένου του τέλους ταξινόμησης, η DBI άσκησε προσφυγή ενώπιον του Østre Landsret.

12 Σύμφωνα με τη διάταξη περί παραπομπής, το ποσό της συνολικής τιμής του οχήματος που προκύπτει από την εφαρμογή των δύο μεθόδων υπολογισμού του ΦΠΑ, ήτοι της μεθόδου που χρησιμοποιούν οι δανικές φορολογικές αρχές και της μεθόδου που προτείνει η DBI, διαφέρει κατά 14 899 DKK. Η αιτία αυτής της διαφοράς έγκειται στο ότι το τέλος ταξινομήσεως αυξάνεται αναλόγως προς την τιμή του οχήματος.

13 Εκτιμώντας ότι η απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Ιουνίου 2003, C-383/01, *Danske Bilimportører* (Συλλογή 2003, σ. I-6065), δεν του παρέχει στοιχεία λυσιτελή για την επίλυση της ενώπιόν του διαφοράς, το *Østre Landsret* αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Έχει το άρθρο 11 Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο γ', την έννοια ότι ένα τέλος ταξινομήσεως οχημάτων με κινητήρα (επιβατηγών αυτοκινήτων) περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ στην περίπτωση συνάψεως συμβάσεως πωλήσεως που προβλέπει την παράδοση ενός καινούριου οχήματος με κινητήρα για τη μεταφορά προσώπων, όταν το όχημα, σύμφωνα με τη σύμβαση πωλήσεως και τη σκοπούμενη από τον αγοραστή χρήση, παραδίδεται από τον πωλητή στον καταναλωτή ταξινομημένο και αντί συνολικής τιμής που περιλαμβάνει τόσο το καταβαλλόμενο στον πωλητή τίμημα όσο και το τέλος;
- 2) Μπορεί ένα κράτος μέλος να διαμορφώνει το φορολογικό του σύστημα κατά τέτοιο τρόπο ώστε το τέλος ταξινομήσεως να θεωρείται ως προκαταβολή για λογαριασμό άλλου, στην οποία προβαίνει ο πωλητής επ' ονόματι του τελικού αγοραστή, οπότε άμεσα υποκείμενος στο τέλος είναι ο τελικός αγοραστής;
- 3) Έχει σημασία για τα ερωτήματα 1 και 2 ότι ένα επιβατηγό αυτοκίνητο μπορεί να αγοραστεί και να παραδοθεί άνευ καταβολής τέλους ταξινομήσεως, πράγμα που θα συνέβαινε αν ο αγοραστής δεν σκοπεύει να χρησιμοποιεί το αυτοκίνητο για μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων εντός περιοχής όπου έχει εφαρμογή ο ΚΟΚ;

- 4) Έχει σημασία το ότι μεταχειρισμένα οχήματα με κινητήρα εισάγονται ή εισέρχονται στη χώρα σε όχι αμελητέο βαθμό, μεταξύ άλλων, ως προσωπικά είδη συνεπεία μετοικήσεως, από τον τελικό καταναλωτή, ο οποίος καταβάλλει ο ίδιος, χωρίς τη μεσολάβηση πωλητή, το τέλος ταξινομήσεως;
- 5) Έχει σημασία το αν η γενεσιουργός αιτία του τέλους ταξινομήσεως επέρχεται και το τέλος καθίσταται απαιτητό —ενδεχομένως ως προκαταβολή για λογαριασμό άλλου— πριν επέλθει η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ και πριν ο ΦΠΑ καταστεί απαιτητός;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 14 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να συνεξετασθούν, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν ένα τέλος ταξινομήσεως όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης πρέπει να περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου ως τέλος κατά την έννοια του άρθρου 11 Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ή, αντιθέτως, να αποκλείεται από τη βάση αυτή δυνάμει της παραγράφου 3, στοιχείο γ', της ίδιας διατάξεως, όταν ο πωλητής παραδίδει το όχημα κατόπιν ταξινομήσεως αντί συνολικού τιμήματος που ενσωματώνει το τέλος αυτό, συμφώνως προς τη σύμβαση πωλήσεως του εν λόγω οχήματος και προς τη σκοπούμενη από τον αγοραστή χρήση.
- 15 Κατά το άρθρο 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, η βάση επιβολής του φόρου στο εσωτερικό της χώρας για τις παραδόσεις προϊόντων αποτελείται από όλα όσα συνιστούν την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής από τον αγοραστή. Οι παράγραφοι 2 και 3 του ίδιου άρθρου απαριθμούν ορισμένα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου και άλλα που δεν περιλαμβάνονται σ' αυτήν (απόφαση της 27ης Μαρτίου 1990, C-126/88, Boots Company, Συλλογή 1990, σ. I-1235, σκέψη 15).

- 16 Κατά το άρθρο 11 Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται οι φόροι, δασμοί, δικαιώματα, εισφορές και τέλη, εξαιρουμένου του ίδιου του ΦΠΑ.
- 17 Όπως τόνισε η γενική εισαγγελέας με τα σημεία 16 και 17 των προτάσεών της, τέτοια στοιχεία, για να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής ΦΠΑ, μολονότι δεν δημιουργούν προστιθέμενη αξία και δεν αποτελούν την οικονομική αντιπαροχή για την παράδοση του αγαθού, πρέπει να συνδέονται άμεσα με την παράδοση αυτή (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, Συλλογή 1988, σ. 6365, σκέψεις 11 και 12· της 2ας Ιουνίου 1994, C-33/93, *Empire Stores*, Συλλογή 1994, σ. I-2329, σκέψη 12, και της 3ης Ιουλίου 2001, C-380/99, *Bertelsmann*, Συλλογή 2001, σ. I-5163, σκέψεις 17 και 18).
- 18 Εν προκειμένω, όπως επισήμαναν η Δανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, η γενεσιουργός αιτία του τέλους ταξινομήσεως δεν είναι η παράδοση του οχήματος, αλλά η πρώτη ταξινόμησή του επί δανικού εδάφους (βλ. προαναφερθείσα απόφαση *De Danske Bilimportører*, σκέψη 34, και απόφαση της 16ης Ιουνίου 2005, C-138/04, *Επιτροπή κατά Δανίας*, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 12).
- 19 Την άποψη αυτή ενισχύει το γεγονός, το οποίο επισημαίνεται με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου, ότι ένα καινούριο αυτοκίνητο που έχει αγορασθεί για σκοπό άλλο πέραν της χρησιμοποίησής του εντός περιοχής όπου έχει εφαρμογή ο δανικός ΚΟΚ (π.χ. σε περίπτωση συλλεκτικού αυτοκινήτου, αυτοκινήτου που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί αποκλειστικώς σε ιδιωτικό χώρο ή αυτοκινήτου προοριζόμενου να μεταφερθεί εκτός εθνικού εδάφους) δεν υπόκειται σε τέλος ταξινομήσεως, παρ' όλο που συντρέχει παράδοσή του επί δανικού εδάφους.
- 20 Η συλλογιστική αυτή ενισχύεται και από το γεγονός, το οποίο επισημαίνεται με το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου, ότι η καταβολή τέλους

ταξινομήσεως επιβάλλεται και σε ορισμένες περιπτώσεις στις οποίες δεν πραγματοποιείται παράδοση επί δανικού εδάφους, όπως στην περίπτωση οχήματος που εισάγεται στη Δανία στο πλαίσιο μετοικήσεως του ιδιοκτήτη του, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί στο δημόσιο οδικό δίκτυο του εν λόγω κράτους μέλους, ή στην περίπτωση οχήματος που, κατόπιν τροχαίου ατυχήματος, γίνεται αντικείμενο εκτεταμένων επισκευών σε βαθμό ανακατασκευής και χρησιμοποιείται εκ νέου για τον ίδιο σκοπό.

- 21 Αντιθέτως προς τους ισχυρισμούς της DBI, ο σύνδεσμος που υφίσταται μεταξύ της εισπράξεως του εν λόγω τέλους και της ταξινομήσεως του οχήματος δεν μπορεί να θεωρηθεί, υπό τις συνθήκες αυτές, ότι εξυπηρετεί αποκλειστικώς τη μέριμνα των εθνικών αρχών να διασφαλίσουν τον αποτελεσματικό έλεγχο της εισπράξεως ενός τέλους το οποίο συνδέεται στην πραγματικότητα, κατά μία άποψη, με την παράδοση του οχήματος. Αντιθέτως, ο σύνδεσμος αυτός αντανακλά την πραγματική φύση και τη γενεσιουργό αιτία του επίμαχου τέλους, το οποίο βρίσκεται σε άμεση σχέση με την ταξινόμηση και καθίσταται απαιτητό με την προσκόμιση του οχήματος προς ταξινόμηση, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί στο δανικό δημόσιο οδικό δίκτυο.
- 22 Αληθεύει, βεβαίως, ο ισχυρισμός της DBI ότι, όταν ένας εξουσιοδοτημένος πωλητής δεσμεύεται συμβατικώς να παραδώσει το όχημα αφού πρώτα μεριμνήσει για την ταξινόμησή του, όπως συμβαίνει συνήθως, κατά το αιτούν δικαστήριο, στις περιπτώσεις αγοράς αυτοκινήτου από τέτοιους πωλητές, τότε ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός σε χρόνο μεταγενέστερο του αντίστοιχου για το τέλος ταξινόμησης, το οποίο περιλαμβάνεται στο ποσό που αναγράφεται στο τιμολόγιο για τον αγοραστή κατά την παράδοση του οχήματος αυτού.
- 23 Εντούτοις, και προς απάντηση στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου, το γεγονός αυτό δεν αναιρεί τη διαφορά που υφίσταται σε εννοιολογικό επίπεδο μεταξύ των γενεσιουργών αιτιών του τέλους ταξινόμησης και του ΦΠΑ, η οποία καθιστά το πρώτο αυτόνομο σε σχέση με τον δεύτερο.
- 24 Το ίδιο ισχύει και για το επιχείρημα της DBI ότι η εθνική κανονιστική ρύθμιση περί αναγραφής των τιμών επιβάλλει στους πωλητές να επισημαίνουν στις διαφημίσεις τους τη συνολική τιμή του οχήματος, περιλαμβανομένου του τέλους ταξινόμησης.

- 25 Εντεύθεν προκύπτει ότι, όταν, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, το τέλος ταξινομήσεως καταβάλλεται από τον πωλητή βάσει συμβατικής υποχρεώσεως παραδόσεως στον αγοραστή οχήματος που έχει ταξινομηθεί στο όνομά του, τότε πρέπει να γίνεται δεκτό ότι η χρέωση αυτού του τέλους στον αγοραστή αντιστοιχεί σε απόδοση των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε ο πωλητής στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή και όχι σε αντιπαροχή για το παραδοθέν αγαθό. Επομένως, ένα τέτοιο τέλος δεν μπορεί να θεωρηθεί ως στοιχείο το οποίο καταχωρείται σε εκκρεμή λογαριασμό των λογιστικών βιβλίων του πωλητή κατά την έννοια του άρθρου 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας.
- 26 Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας με το σημείο 42 των προτάσεών της, πρέπει να τονισθεί συναφώς ότι, στο πλαίσιο συμβάσεως πώλησεως όπως η εν προκειμένω επίμαχη, ο εγγεγραμμένος στους σχετικούς καταλόγους πωλητής καταβάλλει το τέλος ταξινομήσεως προ της παραδόσεως του οχήματος όχι προς το δικό του συμφέρον, αλλά προς το συμφέρον του αγοραστή, ο οποίος επιθυμεί να γίνει κάτοχος καινούριου αυτοκινήτου που θα είναι ταξινομημένο στο όνομά του και θα μπορεί να κυκλοφορεί νομίμως στο δημόσιο οδικό δίκτυο της Δανίας.
- 27 Η DBI επισημαίνει ορθώς ότι στην περίπτωση αυτή ο εγγεγραμμένος στους καταλόγους πωλητής είναι ο υπεύθυνος για την πληρωμή του τέλους ταξινομήσεως έναντι των αρμόδιων φορολογικών αρχών. Εντούτοις, υποκείμενος στο τέλος αυτό είναι ο αγοραστής του οχήματος, όπως προκύπτει και από το γεγονός ότι ο πωλητής μετακυλίζει εν συνεχεία το ποσό του καταβληθέντος τέλους στον εν λόγω αγοραστή.
- 28 Σε απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, πρέπει επίσης να διευκρινισθεί ότι, εκτός από ορισμένες εξαιρέσεις που δεν αφορούν την υπό κρίση υπόθεση, η φορολόγηση των αυτοκινήτων οχημάτων δεν έχει γίνει αντικείμενο εναρμονίσεως και διαφέρει σημαντικά από το ένα κράτος μέλος στο άλλο. Τα κράτη μέλη είναι, επομένως, ελεύθερα να ασκούν τη φορολογική τους αρμοδιότητα στον τομέα αυτό, υπό την προϋπόθεση ότι την ασκούν σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο (αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2002, C-451/99, Cura Anlagen, Συλλογή 2002, σ. I-3193, σκέψη 40, και της 15ης Σεπτεμβρίου 2005, C-464/02, Επιτροπή κατά Δανίας, Συλλογή 2005, σ. I-7929, σκέψη 74).

- 29 Συνεπώς, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του άρθρου 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ένα κράτος μέλος δύναται να επιβάλλει για τα καινούρια οχήματα με κινητήρα τέλος του οποίου γενεσιουργός αιτία είναι η πρώτη ταξινόμηση στο έδαφος αυτού του κράτους μέλους, στο οποίο υποκείμενος είναι ο αγοραστής του οχήματος και το οποίο, όταν καταβάλλεται από τον πωλητή δυνάμει συμβατικής υποχρέωσης παραδόσεως του οχήματος κατόπιν ταξινομήσεως στο όνομα του αγοραστή, αντιστοιχεί στο ποσό που καταβάλλει ο πωλητής στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή.
- 30 Συνεπώς, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, στο πλαίσιο συμβάσεως πώλησεως προβλέπουσας, σύμφωνα προς τη σκοπούμενη χρήση του οχήματος από τον αγοραστή, την παράδοση του οχήματος από τον πωλητή κατόπιν ταξινομήσεως και σε τιμή περιλαμβάνουσα το τέλος ταξινομήσεως που κατέβαλε ο πωλητής προ της παραδόσεως, το τέλος αυτό, του οποίου γενεσιουργός αιτία είναι όχι η εν λόγω παράδοση, αλλά η πρώτη ταξινόμηση του οχήματος στο εθνικό έδαφος, δεν εμπίπτει στην έννοια των φόρων, δασμών, δικαιωμάτων, εισφορών και τελών του άρθρου 11 Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Το τέλος αυτό αντιστοιχεί στο ποσό που εισπράττει ο υποκείμενος στον ΦΠΑ από τον αγοραστή του οχήματος προς κάλυψη εξόδων στα οποία υποβλήθηκε στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή, κατά την έννοια της παραγράφου 3, στοιχείο γ', της ίδιας διατάξεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 31 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

Στο πλαίσιο συμβάσεως πώλησεως προβλέπουσας, σύμφωνα προς τη σκοπούμενη χρήση του οχήματος από τον αγοραστή, την παράδοση του οχήματος από τον πωλητή κατόπιν ταξινομήσεως και σε τιμή περιλαμβάνουσα το τέλος ταξινομήσεως που κατέβαλε ο πωλητής προ της παραδόσεως, το τέλος αυτό, του οποίου γενεσιουργός αιτία είναι όχι η εν λόγω παράδοση, αλλά η πρώτη ταξινόμηση του οχήματος στο εθνικό έδαφος, δεν εμπίπτει στην έννοια των φόρων, δασμών, δικαιωμάτων, εισφορών και τελών του άρθρου 11 Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση. Το τέλος αυτό αντιστοιχεί στο ποσό που εισπράττει ο υποκείμενος στον ΦΠΑ από τον αγοραστή του οχήματος προς κάλυψη εξόδων στα οποία υποβλήθηκε στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή, κατά την έννοια της παραγράφου 3, στοιχείο γ', της ίδιας διατάξεως.

(υπογραφές)