

GENERALINIS ADVOKATAS CHRISTINE STIX-HACKL

IŠVADA,

pateikta 2004 m. kovo 4 d. (1)

Byla C-365/02

Marie Lindfors

(*Korkein Hallinto-oikeus* (Suomija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą))

„1983 m. kovo 28 d. Tarybos direktyvos 83/183/EEB dėl mokesčių netaikymo asmeniniam turtui, kurį asmenys iš valstybės narės siveža visam laikui, 1 straipsnio išaiškinimas – Automobilių mokestis (*Autovero*) – Vartojimo mokestis ar specifinis mokestis už automobilių naudojimą – Registracijos mokestis – Dvigubas apmokestinimas“

I – **Pavadas**

1. Šioje byloje dėl prejudicinio sprendimo priėmimo *Korkein Hallinto-oikeus* (Suomija) prašo išaiškinti 1983 m. kovo 28 d. Tarybos direktyvos 83/183/EEB dėl mokesčių netaikymo asmeniniam turtui, kurį asmenys iš valstybės narės siveža visam laikui (toliau – direktyva)(2) 1 straipsnį. Iš esmės prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateiktas teismas klausia, ar mokestis, kurį remiantis *Autoverolaki* (Automobilių mokesčio įstatymas) (1482/94) būtų sumokėti prieš automobilio registraciją ar eksploataciją, yra rinkliava arba mokestis, nuo kurio automobilis, įvežtas į Suomiją kaip persikeliančio savininko turtas, pagal minėtą nuostatą turėtų būti atleistas.

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Nacionalinė teisė*

2. Remiantis 1994 m. gruodžio 29. dienos įstatymo *Autoverolaki* (Automobilių mokesčio įstatymo) (1482/94) (toliau – AVL) 1999 m. galiojusios redakcijos 1 straipsnio 1 dalimi, už automobilius prieš jų registraciją ar eksploatacijos pradžią Suomijoje turi būti sumokamas automobilio mokestis (toliau – *autovero*).

3. Eksploatacija pagal AVL laikoma automobilio eksploatacija Suomijos keliuose netgi tuomet, kai automobilis nėra registruotas (AVL 2 straipsnis).

4. Remiantis pagrindine mokestinę prievolę tvirtinančia teise nuostata (AVL 4 straipsnio 1 dalis) *autovero* turi sumokėti automobilio importuotojas arba Suomijoje pagaminto automobilio gamintojas.

5. Be to, pagal AVL 5 straipsnį mokesčių mokėtojai turi sumokėti įstatymo *Arvonlisäverolaki* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) (1501/93) (toliau – *Arvonlisäverolaki*) nustatyto dydžio *autovero* pagrindu apskaičiuotą pridėtinės vertės mokestį.

6. Pagal AVL 6 straipsnio 1 dalį *autovero* dydis atitinka automobilio apmokestinamąjį vertę, atėjus 4 600 FIM (dabar 770 eur?); tačiau bet kuriuo atveju jis negali būti mažesnis kaip 50 %. automobilio apmokestinamosios vertės.

7. AVL 7 straipsnio 1 dalis numato, kad už importuotą naudotą automobilį sumokamas toks pat mokestis kaip ir už naują automobilį, kuris proporcingai sumažinamas, atsižvelgiant į automobilio naudojimo trukmę mėnesiais. Remiantis minėto įstatymo 11 straipsnio 1 ir 2 dalimis, importuoto automobilio mokestinė vertė nustatoma pagal jo įsigijimo vertę, kuri priklauso nuo automobilio muitinės vertės.

8. Pagal AVL 25 straipsnio 1 dalį mokestis už apmokestinamąjį automobilį, kuris vežamas asmens, perkeliančio savo gyvenamąjį vietą į Suomiją, dėl gyvenamosios vietos perkėlimo ir kuris yra jo asmeninio turto dalis, laikantis šioje nuostatoje nustatytą sąlygą gali būti sumažinamas daugiausia 80 000 FIM (dabar 13 450 eur?).

B – Bendrijos teisė

9. Remiantis direktyvos preambulės konstatuojamosiomis dalimis, jos tikslas yra panaikinti mokesčines laisvo asmenų judėjimo Bendrijos viduje kliūtis. direktyvos taikymo sritis jos 1 straipsnyje apibrėžiama taip:

„1. Kiekviena valstybė narė šioje direktyvoje nustatytomis sąlygomis ir atvejais asmeninę turtą, kurį visam laikui iš kitos valstybės narės siveža privatūs asmenys, atleidžia nuo minėtam turtui paprastai taikomų apyvartos mokesčio, akcizo ir kitų vartojimo mokesčių.

2. Ši direktyva netaikoma specifiniams ir (arba) reguliariai mokamoms rinkliavoms ir mokesčiams, susijusiems su minėto turto naudojimu šalies viduje, pavyzdžiui, autotransporto priemonės registravimo mokestis, kelių mokestis ir televizijos licencijų mokestis.“

III – Faktinės aplinkybės, pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

10. M. Lindfors, kuri kelerius metus gyveno užsienyje, 1999 m. rugpjūčio 4 d. persikeldama iš kitos Europos Bendrijos valstybės narės kaip privatus asmuo vežė į Suomiją jai nuosavybės teise priklausančią automobilį *Audi A6 Avant*. Šį 1995 m. kovo 20 d. pagamintą automobilį ji nusipirko Vokietijoje ir 1995 m. balandžio 5 d. registravo Nyderlanduose.

11. Hanko muitinės tarnyba (*Hangon tullikamari*) savo 1999 m. rugpjūčio 4 d. išduotame nurodyme dėl automobilio mokesčio sumokėjimo pagal AVL 25 straipsnio 1 dalį suteikė M. Lindfors 80 000 FIM mokestinę lengvatą ir nurodė sumokėti 16 556 FIM mokesčio *autovero* ir 3 642 FIM pridėtinės vertės mokesčio, t. y. iš viso 20 198 FIM.

12. Ši nurodymą M. Lindfors apskundė Helsinkio administraciniam teismui (*Helsingin Hallinto-oikeus*) prašydama jį panaikinti ir sugrąžinti sumokėtą mokestį. Ji pareiškė, kad *autovero* yra vartojimo mokestis direktyvos 1 straipsnio 1 dalies prasme, kuriuo negalima apmokestinti automobilio, vežto dėl gyvenamosios vietos perkėlimo.

13. Helsinkio administracinis teismas atmetė ieškinį. Jo nuomone, *autovero* taikomas dėl automobilio registracijos ir naudojimo Suomijos keliuose, ir todėl turi būti laikomas specifiniu mokesčiu už šio objekto naudojimą šalies viduje direktyvos 1 straipsnio 2 dalies prasme, kuriam

direktyva n?ra taikoma.

14. M. Lindfors kreip?si ? Vyriausi?j? administracin? teism? (*Korkein Hallinto-oikeus*) prašydama leidimo paduoti d?l šio sprendimo apeliacin? skund? ir panaikinti š? sprendim? bei muitin?s tarnybos nurodym? d?l automobilio mokes?io sumok?jimo.

15. Vyriausias administracinis teismas, siekdamas išsiaiškinti, ar atsižvelgiant ? direktyvos nuostatas automobil?, ?vežt? d?l gyvenamosios vietos perk?limo, galima apmokestinti mokes?iu, kaip antai *autovero*, 2002 m. spalio 10 d. nutartimi nusprend? kreiptis ? Teisingumo Teism? ir pateikti tok? klausim?:

„Ar Tarybos direktyvos 83/183 d?l mokes?i? netaikymo asmeniniam turtui, kur? asmenys iš valstyb?s nar?s ?siveža visam laikui, 1 straipsn? reik?t? aiškinti taip, kad automobili? mokestis pagal ?statym? *Autoverolaki*, kuriuo yra apmokestinami automobiliai perkeliant gyvenam?j? viet? ?vežti ? Suomijos teritorij? iš kitos valstyb?s nar?s, yra vartojimo mokestis Direktyvos 83/183 1 straipsnio 1 dalies prasme, ar vis d?lto tai yra specifin? rinkliava, susijusi su min?to turto naudojimu šalies viduje, Direktyvos 83/183 1 straipsnio 2 dalies prasme?“

IV – D?l prejudicinio klausimo

A – ?vadin?s pastabos

16. Išskyrus prid?tin?s vert?s mokest?, kuriam nauj? automobili? ?sigijimo atveju galioja kelios specialios nuostatos(3), motorini? transporto priemoni? apmokestinimas Bendrijoje n?ra suderintas(4).

17. D?l to valstyb?se nar?se surenkami lengv?j? automobili? mokes?iai bei rinkliavos labai skiriasi ne tik pagal dyd?, bet ir pagal savo strukt?r?(5). Tam tikri vienos valstyb?s nar?s mokes?iai neturi jokio atitikmens kitose valstyb?se. Tod?l tokiais atvejais, kuris nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kai prašym? d?l prejudicinio sprendimo pateik?s teismas siekia sužinoti, ar tam tikras nacionalinis mokestis gali b?ti priskiriamas kuriai nors Bendrijos teis?s akte nurodytai mokestinei s?vokai, b?tina tur?ti omenyje, kad n?ra bendros s?vok? sistemos, kuri leist? tiksliai klasifikuoti ?vairius mokes?ius.

18. D?stymo tikslais, taip pat tod?l, kad šio proceso dalyviai vadovavosi b?tent tokia klasifikacija, aš iš pradži? nor??iau atskirti tris mokes?i? bei rinkliav?, kurie valstyb?se nar?se susij? su lengvaisiais automobiliais, r?šis.

19. Pirmiausia yra vienkartiniai mokes?iai, kuriuos nor??iau pavadinti „registracijos mokes?iais“. Jie mokami ?sigyjant lengv?j? automobil? arba yra jo eksploatacijos valstyb?s nar?s teritorijoje s?lyga.

20. Antra, beveik visose valstyb?se nar?se, naudojant skirtingus apskai?iavimo pagrindus, yra renkami reguliar?s arba metiniai mokes?iai, kurie, pvz., Vokietijoje ir Austrijoje, vadinami „automobili? mokes?iais“.

21. Galiausiai registruojant automobil? valstyb?je nar?je taip pat gali b?ti renkamos rinkliavos administracin?ms išlaidoms padengti (registracijos rinkliavos).

22. Kaip išplaukia iš dokument? ir Suomijos vyriausyb?s paaiškinim?, Suomijoje taip pat renkamos atitinkamos rinkliavos už lengvuosius automobilius.

23. Kaip ir matyti iš AVL, *Autovero* yra vienkartinis, apmokestinamosios vert?s pagrindu apskai?iuotas Suomijos mokestis, kuris turi b?ti sumok?tas už lengv?j? automobil? ir kit?

kategorij? automobilius iki j? registracijos arba eksploatacijos pradžios. *Autovero*, remiantis Suomijos ?statymu *Arvonlisäverolaki*, dar apmokestinamas vadinamuoju prid?tin?s vert?s mokes?iu.

24. Taip pat egzistuoja reguliariai mokamas mokestis, t. y. automobilio mokestis siaur?ja prasme – *Ajoneuvovero* (motorini? transporto priemoni? mokestis, „Vignette“) bei *Moottoriajoneuvovero* (dyzelini? transporto priemoni? mokestis).

25. Galiausiai Suomijoje registruojant automobil? taip pat reikia sumok?ti rinkliav? su registracija susijusioms administracijos išlaidoms padengti (registracijos rinkliav?).

26. Nagrin?jamoje byloje kalbama tik apie *autovero*, kur? Teisingumo Teismas jau nagrin?jo byloje *Tulliasiamies ir Siilin*, kurioje aš taip pat esu pateikusi išvad?(6).

27. Min?toje byloje reik?jo nustatyti, ar toks mokestis, kaip antai tuometini? dydžio ir strukt?ros *autovero*, kuriuo buvo apmokestinami iš kitos valstyb?s nar?s ?vežti naudoti automobiliai, yra draudžiama diskriminuojanti vidaus rinkliava, o tai Teisingumo Teismas ir patvirtino. O nagrin?jamoje byloje reikia išsiaiškinti, ar tam tikromis aplinkyb?mis, t. y. tuomet, kai lengvasis automobilis d?l gyvenamosios vietos perk?limo ?vežamas visam laikui, mokestis, šiuo atveju – Suomijos *autovero*, iš viso gali b?ti renkamas, neatsižvelgiant ? jo apskai?iavim? ar dyd?.

28. Prašym? d?l prejudicinio sprendimo pateik?s teismas iš esm?s nori sužinoti, ar toks apmokestinimas prieštarauja direktyvai ir jos 1 straipsnyje numatytam atleidimui nuo mokes?io.

29. Galiausiai nor??iau pažym?ti, kad Komisija jau akcentavo š? klausim? Austrijoje surenkamo mokes?io *Normverbrauchsabgabe* (NOVA) atžvilgiu šiuo metu Teisingumo Teisme dar nagrin?jamoje byloje C-387/01, kurioje vis d?lto vis? pirma kalbama apie NOVA suderinamum? su EB 23, 25 ir 39 straipsniais bei Šešt?ja PVM direktyva, ir kad generalinis advokatas A. Tizzano taip pat išsak? nuomon? šiuo klausimu toje byloje pateiktoje išvadoje(7).

B – *Esminiai bylos dalyvi? argumentai*

30. *M. Lindfors* ir *Komisijos* nuomone, pagrindin?je byloje nagrin?jamas apmokestinimas prieštarauja direktyvoje ?tvirtintam atleidimo nuo mokes?i? reikalavimui. J? teigimu, *autovero* yra vartojimo mokestis, renkamas ?vežant automobil? visam laikui, arba d?l to, kad automobilis ?vežamas visam laikui, kuriam taikoma direktyvos 1 straipsnio 1 dalis.

31. Be kita ko, *M. Lindfors* tvirtina, kad iš tikr?j?, ir tai matyti iš mokes?i? deklaravimo formalum?, *autovero* yra renkamas d?l to, kad automobilis yra ?vežamas ? Suomij?. Kad tai yra vartojimo mokestis direktyvos 1 straipsnio 1 dalies prasme, netiesiogiai išplaukia ir iš 1983 m. kovo 28 d. Tarybos direktyvos 83/182/EEB d?l tam tikr? transporto priemoni?, laikinai importuojam? iš vienos valstyb?s nar?s ? kit?, atleidimo nuo mokes?i? Bendrijos teritorijoje(8) taikymo srities, taip pat iš Tarybos direktyvos d?l priva?i? automobili?, kurie d?l gyvenamosios vietos perk?limo nuolatiniam laikui yra perkeliama ? kit? valstyb? nar?, arba kurie laikinai naudojami kitoje negu registracijos valstyb?je nar?je, apmokestinimo projekto (toliau – *Komisijos projektas*)(9).

32. Komisija teigia, kad direktyvos 1 straipsnio 1 dalis draudžia mokes?ius, kuri? apmokestinimo pagrindas yra importas. Šio draudimo negalima apeiti pakei?iant import? kitu apmokestinimo pagrindu, pavyzdžiui, registracija. Komisija taip pat nurodo, kad direktyva turi b?ti aiškinama atsižvelgiant ? laisvo asmen? jud?jimo ir dvigubo apmokestinimo išvengimo normas.

33. Tuo tarpu *Suomijos, Danijos ir Graikijos vyriausyb?s*, pateikusios nagrin?jamoje byloje savo pastabas, mano, kad mokes?iui *autovero* netaikomas direktyvos 1 straipsnio 1 dalyje numatytas

atleidimas, ir daro nuorodą į generalinio advokato A. Tizzano išvadą byloje *Weigel*(10). Jos iš esmės sutardamos pabrėžia, kad *autovero* nėra mokestis, surenkamas importuojant prekes, o veikiau rinkliava, susijusi su daikto naudojimu. Jeigu automobilis nebūtų eksploatuojamas Suomijoje, pvz., kaip yra Suomijos vyriausybės pateiktame pavyzdyje, kuriame kalbama apie automobilį, kuris bus eksponuojamas muziejuje, *autovero* nereikėtų mokėti. Todėl jis yra laikytinas rinkliava, susijusia su automobilio naudojimu, arba „motorinės transporto priemonės registravimo mokestis“ direktyvos 1 straipsnio 2 dalies prasme, ir kuriam dėl to nėra taikomas atleidimas.

34. Pasisakydamos apie Komisijos projektą arba Direktyvą 83/182, vyriausybės Direktyvos 83/183 taikymo srities atžvilgiu prieina prie visiškai priešingos išvados negu M. Lindfors arba Komisija. Vyriausybės taip pat tvirtina, kad registracijos mokesčiai, kaip antai *autovero*, Bendrijoje dar nėra suderinti, todėl reikėtų susitaikyti su dėl tokios situacijos egzistuojančiu dvigubu apmokestinimu. Danijos vyriausybė pažymi, kad išimtis, numatyta direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje, ir taikoma motorinei transporto priemonių registracijos mokesčiams, Danijos pastangomis Taryboje buvo rašyta btent tam, kad registracijos mokesčiai, šiuo atveju – *autovero*, aiškiai nepatektų į direktyvos taikymo sritį.

35. Tačiau Komisija, pritardama M. Lindfors, aiškina direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje numatytą išimtį taip, kad ji apima tik registruojant atsirandančias administracijos išlaidas bei rinkliavas ir grindžia savo nuomonę visų pirma tuo, kad prancūziškoje ir angliškoje direktyvos versijose atitinkamai kalbama apie automobilio registracijos „droits“ ir „fees“.

36. Byloje dalyvaujančios valstybės narės atmetė tokį aiškinimą dėl lingvistinių ir struktūrinių priežasčių. Jos tvirtina, kad Bendrijos teisė ir taip nenustato jokių normų, prieštaraujančių rinkliavų administracijos išlaidoms padengti rinkimui.

C – vertinimas

37. Remiantis direktyvos 1 straipsnio 1 dalimi direktyva taikoma vartojimo mokesčiams, t. y. „apyvartos mokesčiams, akcizo ir kitiems vartojimo mokesčiams“, kurie „paprastai“ taikomi „asmeniniam turtui, kurį visam laikui iš kitos valstybės narės įsiveža privatūs asmenys“. Šiems vartojimo mokesčiams direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje priešpastatomi „specifiniai ir (arba) reguliariai mokami mokesčiai ir rinkliavos“, kuriems direktyva negalioja. Tokiomis rinkliavomis aiškiai vadinami „autotransporto priemonės registravimo mokestis, kelių mokestis ir televizijos licencijų mokestis“.

38. Taigi tikriausiai siekiant atriboti direktyvos taikymo sritį, joje aiškiai skiriami (vartojimo) mokesčiai ir rinkliavos, susiję su importu, ir mokesčiai ar rinkliavos, susiję su turto naudojimu valstybės viduje.

39. Iš pradžių atrodo, kad toks skirstymas yra pagrįstas todėl, jog nėra aišku, kodėl Bendrijos pilietis, visam laikui perkeliantis savo gyvenamąją vietą į kitą valstybę narę, ir kuris joje gyvena ir naudojasi turtu, turėtų būti atleidžiamas nuo rinkliavų, kurios šioje valstybėje narėje yra susijusios su turto naudojimu.

40. Tačiau visiškai akivaizdu, kad renkant mokesčius ir rinkliavas, susijusius su turto įvežimu, atsiranda su laisvu asmenų judėjimu susijusi mokestinė kliūtis.

41. Siekiant atsakyti į klausimą, kokiems su įvežimu susijusiems mokesčiams ar rinkliavoms gali būti taikoma direktyvos 1 straipsnio 1 dalis, pažymėtina, kad šiuo atveju neturimi omenyje muitai ir jiems lygiavertės rinkliavos EB 23 ir 25 straipsnių prasme, nors, remiantis Teisingumo Teismo praktika, tokios rinkliavos esminis požymis yra tas, kad jos renkamos įvežimo metu arba dėl

to, jog kertama valstybės narės siena(11). Vien dėl to, kad tokie mokesčiai bei rinkliavos ir taip jau uždrausti ir negali būti derinami remiantis EB 99 straipsniu, yra aišku, kad direktyva jiems nėra skirta.

42. Priešingai – direktyvos 1 straipsnio 1 dalyje veikia nurodyti vidaus mokesčiai, naudojant EB 90 ir tolimesnį straipsnį srovok?, arba netiesioginiai mokesčiai, konkrečiau tariant – vartojimo mokesčiai, kurių apmokestinimo pagrindas yra importas.

43. Daugelis, matyt, negali iš karto prisiminti tokių mokesčių pavyzdžių, tačiau negalima pamiršti, kad direktyva buvo priimta dar iki Vidaus rinkos sukūrimo 1993 m. sausio 1 d., ir dėl to buvo pasiekta pažanga panaikinant mokestines prekių judėjimo Bendrijos viduje kliūtis. Tuomet valstybės narės dar galėjo taikyti importo apyvartos mokesčius ir kitus (ypatingus) vartojimo mokesčius (akcizų), kurie mokestine prasme buvo susiję su prekės vežimu(12).

44. Kalbant apie pridėtinės vertės mokestį paminėtina, kad viena mokestinė sienų panaikinimo sąlyga, numatyta Direktyvoje 91/680/EEB(13), buvo importo apmokestinimo Bendrijos vidaus prekyboje panaikinimas ir jo pakeitimas įėjimo apmokestinimo koncepcija, taikant paskirties valstybės principą. Nuo tada vežimo pridėtinės vertės mokesčiai yra leidžiami tik prekyboje su trečiosiomis valstybėmis.

45. Tačiau pagal Šeštosios pridėtinės vertės mokesčio direktyvos 33 straipsnį valstybės narės nedraudžiama savo nuožiūra taikyti ar nustatyti vartojimo bei kitus netiesioginius mokesčius, jeigu jie neturi apyvartos mokesčio Šeštosios direktyvos prasme požymių ir netrukdo bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos funkcionavimui(14). Vis dėlto kalbant apie vartojimo mokesčius, pavyzdžiui, apie automobilių akcizų mokesčius, bet kuriuo atveju reikia atkreipti dėmesį į tai, kad pagal vadinamosios Sistemos Direktyvos 92/12/EEB(15) 3 straipsnio 3 dalį šie mokesčiai „nereikalauja prekybos tarp valstybių narių atveju atlikti formalumų kertant sieną“. Taip valstybių narių galimybę taikyti ar įvesti akcizų mokesčius, kurie apmokestinimo pagrindo požiūriu yra susiję su vežimu ar pervežimu per sieną, *de facto* yra labai apribota, tačiau nėra visiškai neįmanoma(16).

46. Nenorėčiau toliau gilintis į šiuos samprotavimus, tačiau jie turėtų padėti pereiti prie nagrinėjimo, ar nuo mokesčio, turinio *autovero* požymių, gali būti atleidiama, kaip tai numatyta direktyvoje.

47. Remiantis AVL *autovero* yra susijęs su automobilio registracija ar eksploatacija Suomijoje.

48. Komisija, kaip ir M. Lindfors, mano, kad atleidimas nuo mokesčio pagal direktyvos 1 straipsnio 1 dalį taikomas mokesčiams, kurių apmokestinimo pagrindas yra vežimas. Tačiau jie teigia, kad *autovero*, nepaisant to, jog AVL numatytas apmokestinimo pagrindas yra registracija arba eksploatacija, turi būti laikomas mokesčiu dėl vežimo.

49. Per teismo posėdį Suomijos vyriausybė, mano nuomone, įtikinamai nurodė, kad praktiškai su *autovero* mokesčiu ar jo sumokėjimu susijusi deklaracija pateikiama ne kertant sieną ar vežant automobilį; ir kad M. Lindfors aprašyti muitinės formalumai susiję su vežimu iš trečiosios valstybės. Remiantis praktiniais pervežimo sąlygomis negalima daryti išvados, kad *autovero* iš tikrųjų yra mokestis, taikomas dėl vežimo.

50. Manau, kad kiek svaresni yra Komisijos argumentai, jog mokestis *autovero*, kuris formaliai susijęs su registracija ar eksploatacija, taip pat galėtų būti laikomas dėl vežimo taikomu vartojimo ar apyvartos mokesčiu direktyvos 1 straipsnio 1 dalies prasme, ir kad šios normos negalima apeiti pakeitus importų kitu apmokestinimo pagrindu, pavyzdžiui, registracija.

51. Šiuo klausimu iš pradžių pažymėtina, kaip nurodė Suomijos vyriausybė pateikdama pavyzdį apie automobilį, kuris bus eksponuojamas muziejuje, kad mokestis, kaip kad *autovero* neveikia kaip „tikrasis“ vartojimo mokestis dėl įvežimo, kadangi jis, nepaisant įvežimo į Suomiją, netaikomas, kol automobilis nepradedamas eksploatuoti arba jo nebus prašoma registruoti.
52. Tiesa, galima argumentuoti, kad registracija arba eksploatacija iš tikrųjų yra įvežimo panašus apmokestinimo pagrindas, juo labiau kad absoliutios daugumos automobilių, įvežamų į valstybę narę, atveju galima manyti, kad šiais automobiliais bus naudojasi.
53. Kitomis negu nagrinėjamoje byloje aplinkybomis Teisingumo Teismas byloje C-391/85 taip pat turėjo išanalizuoti Komisijos argumentus, pagal kuriuos tuomet Belgijoje galiojantis naujų automobilių registracijos mokestis iš tikrųjų buvo pridėtinės vertės mokestis. Belgijos vyriausybė tuomet, be kita ko, pareiškė, kad abu šiuos mokesčius reikėtų skirti todėl, jog jie apmokestinimo pagrindas yra skirtingas (tiekimas/registracija)(17).
54. Teisingumo Teismas šiuo klausimu konstatavo, kad „jei tai būtų galima atsižvelgti tik tuomet, jeigu abu šie mokesčiai iš tikrųjų būtų nepriklausomi vienas nuo kito“. Tuomet Teisingumo Teismas paneigė registracijos mokesčio savarankiškumą, tačiau tik dėl to, kad toje byloje dėl užskaitymo mechanizmo tarp registracijos ir pridėtinės vertės mokesčio egzistavo tiesioginis ryšys, kuris pašalino skirtumus tarp šių dviejų mokesčių atitinkamą apmokestinimo pagrindą(18).
55. Tačiau nagrinėjamu atveju *autovero* niekaip nėra susijęs su pridėtinės vertės mokesčiu, kuris turėtų būti sumokamas dėl įvežimo. Dėl to skirtumas tarp *autovero* ir įvežimui taikomo vartojimo mokesčio, atrodo, yra pakankamai svarbus, kad atsižvelgiant į direktyvos 1 straipsnio 1 dalį pirmojo mokesčio negalima būtų prilyginti antrajam.
56. Aš manau, kad mokestis *autovero* nėra laikytinas įvežimui taikomu apyvartos, akcizo ar kitu vartojimo mokesčiu direktyvos 1 straipsnio 1 dalies prasme. Tačiau anksčiau pateikti samprotavimai aiškiai parodė, kad šis mokestinis šovok negalima griežtai atskirti vieną nuo kitos, ir kad vien aplinkybės, jog mokestis yra taikomas dėl registracijos ar yra registracijos sąlyga, nepakanka, kad jo negalima būtų laikyti įvežimo vartojimo mokesčio rėšimi.
57. Šiame kontekste dabar norėčiau paanalizuoti direktyvos 1 straipsnio 2 dalį. Iš direktyvos projektą, pateiktą jį rengiant, išplaukia, jog ši Komisijos parengtame direktyvos projekte neegzistavusi norma buvo traukta į direktyvą, atsižvelgiant į kai kurių valstybių narių pageidavimą sukonkretinti direktyvos taikymo sritį(19). Ši nuostata aiškiai nurodo „autotransporto priemonės registravimo mokestį“, kuris, įia dalyvaujančių vyriausybų nuomone, apima tokius mokesčius, kaip antai *autovero*.
58. Dėl daugelio priežasčių manęs neįtikina Komisijos argumentai, kad ši šovoka apima tik kai kuriais atvejais registruojant mokamas rinkliavas administracinės išlaidoms padengti.
59. Visų pirma Danijos vyriausybė, ypač per teismo posėdį, teisingai pažymėjo, kad toks požiūris negali būti tinkamai pagrįstas net remiantis vien lingvistine direktyvos 1 straipsnio 2 dalies analize. Turint omenyje labai skirtingus valstybių narių metodus ir tradicijas apmokestinimo srityje, šis klausimas nuo pat pradžių turi būti nagrinjamas atsargiai. Nors prancūziškoje teksto versijoje galima būtų atrasti Komisijos nuomonę patvirtinant skirstymą į „taxes“ ir „droits“, pvz., teksto vokiečių kalba, kuriame vartojamos šovokos „Steuern“ ir „Abgaben“, atveju toks pagrindimas būtų neįmanomas, kadangi abi šovokos gali būti vartojamos kaip sinonimai.
60. Kita vertus, direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje „motorinės transporto priemonės registravimo mokestis“ minimas kaip rinkliavų už įvežto turto naudojimą pavyzdys. Tai tikrai nėra rinkliavos administracinės išlaidoms padengti

arba administracin?ms paslaugoms atlyginti.

61. Be to, konstatuotina, kad aplinkyb?, jog mokestis *autovero*, n?ra renkamas periodiškai arba jis (taip pat ir jo dydis) nepriklauso nuo to kiek arba kaip ilgai automobilis bus faktiškai naudojamas, netrukdo jo laikyti su turto naudojimu susijusiu mokes?iu direktyvos prasme. Tai matyti jau iš to, kad pagal direktyvos 1 straipsnio 2 dal? rinkliavomis šios normos prasme gali b?ti ne tik reguliariai mokamos rinkliavos (žr. „specifin?s ir (arba) reguliariai mokamos rinkliavos“).

62. Iš bylos medžiagos ir Suomijos vyriausyb?s paaiškinim? matyti, kad legali automobilio eksploatacija ar naudojimas Suomijoje iš esm?s ?manomas tik j? ?registravus(20). Taigi *autovero* sumok?jimas bet kuriuo atveju yra (legalaus) automobilio naudojimo Suomijoje s?lyga.

63. Toks mokestis gal?t? b?ti pagr?stai laikomas rinkliava, susijusia su naudojimu, kuriai direktyva aiškiai n?ra taikoma remiantis jos 1 straipsnio 2 dalimi.

64. Be to, priešingai nei tvirtina M. Lindfors, iš to, kad atleidimas nuo mokes?io pagal Direktyv? 83/182, kuri apima tik automobilio laikin?j? ?vežim?, taikomas ir registracijos mokes?iams, negalima daryti išvados, kad nuo toki? mokes?i? taip pat tur?t? b?ti atleidžiama pagal Direktyv? 83/183, taikom? tais atvejais, kai automobilis ?vežamas visam laikui.

65. Bylos dalyviai taip pat pamin?jo šias direktyvas pakeisiant? Komisijos projekt?, pagal kur? apmokestinimo draudimas bus taikomas taip pat ir registracijos mokes?iams kaip *autovero*(21). Iš preambul?s konstatuojam?j? dali? darytina išvada, kad projekto tikslas yra pašalinti automobili? apmokestinimo, susijusio su gyvenamosios vietos perk?limu, problemas, tod?l šiame projekte grei?iau remiamasi tuo, jog atleidimas nuo mokes?io pagal galiojan?i? direktyv? (dar) n?ra taikomas registracijos mokes?iams(22). Vis d?lto tuo remiantis negalima ?tikinamai pagr?sti galiojan?ios direktyvos prasm?.

66. Galiausiai reikia aptarti Komisijos argumentus, kad direktyv? reikia aiškinti atsižvelgiant ? mokes?i? derinimu siekiamus tikslus bei pagrindines laisves.

67. Aišku, kad ir Direktyvai 83/182, ir šiai direktyvai galioja nuostata, jog „direktyvos normos turi b?ti aiškinamos atsižvelgiant ? pamatinius derinimu prid?tin?s vert?s mokes?i? srityje siekiamus laisvo asmen? ir prek? jud?jimo skatinimo bei dvigubo apmokestinimo draudimo tikslus“(23).

68. Ta?iau, mano nuomone, d?l to direktyvos pagrindu negalima daryti išvad? d?l su registracija susijusi? automobili? mokes?i?, kaip antai *autovero*, kurie, kaip pažym?ta pirmiau, nepatenka ? direktyvos taikymo srit?.

69. Be to, Komisijos pabr?žiamas dvigubo apmokestinimo draudimas, kuris, kaip išplaukia iš pirmiau pateiktos Teisingumo Teismo praktikos(24), yra vienas iš derinimo prid?tin?s vert?s mokes?i? srityje tiksl?, n?ra automatiškai taikomas bet kokiai mokes?i? r?šiai.

70. Priešingai automobili? apmokestinimo srities atžvilgiu Teisingumo Teismas savo sprendime *Cura Anlagen* konstatavo, kad valstyb?s nar?s gali laisvai naudotis savo mokestiniu suverenitetu šioje srityje ir registracija yra „nat?ralus pasinaudojimo šiuo mokestiniu suverenitetu rezultatas“. Valstyb?s nar?s „gali susitarti ir sudaryti tarpusavio sutartis d?l ši? suvereni? mokestini? teisi? apribojimo, kad užtikrint?, jog automobilis b?t? netiesiogiai apmokestinamas tik vienoje toki? sutart? pasirašiusiose valstyb?je“(25).

71. Iš to išplaukia, kad pagal dabartin? Bendrijos teis? su registracija susijusi? mokes?i?, šiuo atveju – *autovero*, atžvilgiu turi b?ti susitaikyta su ne visiško suderinimo pasekm?mis, pavyzdžiui, dvigubu apmokestinimu. Bet kuriuo atveju tokio dvigubo apmokestinimo galima b?t? išvengti

imantis priemoni? valstybi? nari? savanoriškumo pagrindu.

72. Atsižvelgiant ? tai, ? prejudicin? klausim? reik?t? atsakyti taip: automobili?, ?vežt? ? vien? valstyb? nar? iš kitos valstyb?s nar?s d?l persik?limo, apmokestinimas mokes?iu, šiuo atveju *autovero*, neprieštarauja direktyvos 1 straipsniui.

V – Išvada

73. Tod?l Teisingumo Teismui ? prejudicin? klausim? si?loma atsakyti taip:

1983 m. kovo 28 d. Tarybos direktyvos 83/183/EEB d?l mokes?i? netaikymo asmeniniam turtui, kur? asmenys iš valstyb?s nar?s ?siveža visam laikui, 1 straipsnis aiškinamas taip, kad jam neprieštarauja tai, jog automobiliai, ?vežti iš vienos valstyb?s nar?s ? kit? valstyb? nar? d?l gyvenamosios vietos perk?limo, b?t? apmokestinami mokes?iu pagal ?statym? *Autoverlaki*.

1 – Originalo kalba: vokie?i?.

2 – OL L 105, p. 64.

3 – Taip šie automobiliai, nukrypstant nuo bendr?j? norm?, yra apmokestinami vadovaujantis paskirties valstyb?s principu ir tuomet, kai juos ?sigyja privat?s asmenys: žr. 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1) (toliau – Šeštoji prid?tin?s vert?s mokes?io direktyva) 28a straipsn?.

4 – Žr. 2002 m. kovo 21 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Cura Anlagen*, C-451/99, Rink. 2002, I-3193, 40 punkt?.

5 – Nauding? šios problemos apžvalg? pateikia 2002 m. rugs?jo 6 d. Komisijos pranešimas Tarybai ir Europos Parlamentui d?l lengv?j? automobili? apmokestinimo Europos Sąjungoje – Veism? galimyb?s nacionaliniu ir Bendrijos lygmeniu, KOM(2002) 431 galut., taip pat TIS/PT (*Consultores em Transportes Inovação e Sistemas*, S.A.) 2002 m. saus? Komisijai pateiktas automobili? apmokestinimo ES valstyb?se nar?se tyrimas, kur? galima rasti internete adresu: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/car_taxes/vehicle_tax_study_15-02-2002.pdf.

6 – 2001 m. spalio 25 d. išvada *Tulliasiamies ir Siilin*, C-101/00 (2002 m. rugs?jo 19 d. Teisingumo Teismo sprendimas, Rink. 2002, I-7487).

7 – 2003 m. liepos 3 d. Generalinio advokato A. Tizzano išvada byloje *Weigel* C-387/01 (dar nepaskelbta Rinkinyje, 40–56 punktai).

8 – OL L 105, p. 59.

9 – KOM(1998) galut. (OL C 108, p. 75), pakeista projekto redakcija KOM(1999) 165 galut. (OL C 145, p. 6).

10 – Išvada, cituota 7 išnašoje.

11 – Žr. 2003 m. birželio 17 d. Teisingumo Teismo sprendim? *De Danske Bilimportører*, C-383/01, Rink. 2003, I?6065, 34 punktas.

- 12 – Kaip pavyzd? palyg. Belgijos – taip pat ir automobiliams taikom? – ?ve?imo apyvartos mokest?, kuris buvo nagrin?jamas 1985 m. spalio 3 d. Teisingumo Teismo sprendime *Profant*, 249/84, Rink. 1985, 3237.
- 13 – 1991 m. gruod?io 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildanti bendr? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem? ir i? dalies kei?ianti Direktyv? 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1).
- 14 – ?r., *inter alia*, 1989 m. liepos 13 d. Teisingumo Teismo sprendim? sujungtose bylose *Wisselink*, 93/88 ir 94/88, Rink. 1989, 2671, 17 punktas) ir 1986 m. liepos 8 d. Teisingumo Teismo sprendim? *Kerrutt*, 73/85, Rink. 1986, 2219, 22 punktas.
- 15 – 1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos direktyva 92/12/EEB d?l bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir j? laikymu, jud?jimu ir kontrole (OL L 76, p. 1).
- 16 – ?iuo klausimu taip pat ?r. Jatzke, *Das neue Verbrauchsteuerrecht im EG-Binnenmarkt, Steuerrecht 1* (1993), 41 (42). Automobiliams ir ?ve?imo metu taikomo akcizo mokes?io klausimu ?r. 1997 m. spalio 23 d. Teisingumo Teismo sprendim? *Komisija prieš Graikij?*, C-375/95, Rink. 1997, I-5981.
- 17 – 1988 m. vasario 4 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Komisija prieš Belgij?*, 391/85, Rink. 1988, 579, 14 ir 22 punktai.
- 18 – Ten pat, 25 punktas.
- 19 – 1979 m. baland?io 23 d. Tarybos darbo grup?s „Finansai“ vidaus dokumentas, kuris, Tarybai leidus, buvo prid?tas prie Danijos vyriausyb?s pastab?, p. 3.
- 20 – Taip vertinant, automobilio naudojimas Suomijos keliuose gal?t? b?ti laikomas alternatyvaus apmokestinimo pagrindu, kuris bet kuriuo atveju u?tikrina, kad mokestin? pareiga pagal *Autoverlaki* atsiranda ir (jau) tuomet, kai automobilis yra naudojamas, pa?eid?iant taisykles, jo ne?registravus.
- 21 – ?r. Komisijos projekto 1 straipsn? kartu su I priedu.
- 22 – Pana?iai savo i?svados byloje C-387/01 (cituota 7 i?na?oje) 51 ir 53 punktuose teigia ir generalinis advokatas A. Tizzano.
- 23 – 1997 m. gegu??s 29 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Klattner*, C-389/95, Rink. 1997, I-2719, 25 punktas); taip pat ?r. Teisingumo Teismo sprendim? *Profant*, 249/84 (cituotas 12 i?na?oje), 25 punkt?, 1988 m. liepos 6 d. Sprendim? *Ledoux*, 127/86, Rink. 1988, 3741, 11 punkt? ir 1991 m. baland?io 23 d. Sprendim? *Ryborg*, C-297/89, Rink. 1991, I-1943, 13 punkt?.
- 24 – ?r. 23 nuorod?.
- 25 – ?r. Teisingumo Teismo sprendimo *Cura Anlagen*, C-451/99 (cituotas 4 i?na?oje) 40 ir 41 punktus.