ĢENERĀLADVOKĀTES KRISTĪNES ŠTIKSAS-HAKLAS SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 4. martā [1]

I — Ievads

1. Ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Korkein Hallinto-oikeus* (Somija) vēlas uzzināt, kā interpretējams 1. pants Padomes 1983. gada 28. marta Direktīvā par atbrīvojumiem no nodokļiem, ko piemēro privātpersonu personīgo lietu galīgai ievešanai no dalībvalsts [2] (turpmāk tekstā — "Direktīva"). Jo īpaši svarīgs ir jautājums, vai transportlīdzeklis, kas ievests Somijā sakarā ar [personas] pārcelšanos, saskaņā ar iepriekš minēto normu ir atbrīvojams no nodokļa, respektīvi, nodevas, kas paredzēta *autoverolaki* (likumā par transportlīdzekļu nodokli) (1482/94) attiecībā uz transportlīdzekļu reģistrāciju vai to lietošanas uzsākšanu.

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

2 — OV L 105, 64. lpp.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Atbilstošās valsts tiesību normas*

2. Saskaņā ar 1994. gada 29. decembra *autoverolaki* (1482/94) 1999. gada redakcijā (turpmāk tekstā — "*AVL*") 1. panta 1. punktu, pirms transportlīdzekļu reģistrācijas vai lietošanas uzsākšanas Somijā ir jāmaksā transportlīdzekļu nodoklis (turpmāk tekstā — "*autovero*").

3. Ar lietošanas uzsākšanu Somijā saprot transportlīdzekļa lietošanas uzsākšanu tās teritorijā pat tad, ja šis transportlīdzeklis nav reģistrēts Somijā (*AVL* 2. pants).

4. Saskaņā ar *AVL* 4. panta 1. punktu — pamatnoteikumu — *autovero* ir jāmaksā transportlīdzekļa importētājam vai ražotājam, ja transportlīdzeklis ir ražots Somijā.

5. Saskaņā ar *AVL* 5. pantu, transportlīdzekļa nodokļa maksātājiem turklāt ir jāmaksā arī pievienotās vērtības nodoklis saskaņā ar *Arvonlisäverolaki* (likumu par pievienotās vērtības nodokli) (1501/93) (turpmāk tekstā — "*Arvonlisäverolaki*"), kas piemērojams transportlīdzekļa nodoklim.

6. Saskaņā ar *AVL* 6. panta 1. punktu *autovero* apjoms, kas ir vienāds ar transportlīdzekļa ar nodokli apliekamo vērtību, tiek samazināts par FIM 4600 (tagad EUR 770). Nodokļa summa jebkurā gadījumā ir vienāda ar vismaz 50 % no ar nodokli apliekamās transportlīdzekļa vērtības.

7. Saskaņā ar *AVL* 7. panta 1. punktu, ievestu lietotu transportlīdzekli apliek ar tādu pašu nodokli kā jaunu transportlīdzekli, tomēr šo nodokli proporcionāli samazina, ievērojot mēnešu laika posmu, kurā transportlīdzeklis ir lietots. Saskaņā ar likuma 11. panta 1. un 2. punktu, ievestā transportlīdzekļa ar nodokli apliekamās vērtības pamatu veido tā vērtība, par kādu nodokļa maksātājs to ir ieguvis, kas noteikta saskaņā ar transportlīdzekļa muitas vērtību.

8. Saskaņā ar *AVL* 25. panta 1. punktu, nodokļa atvieglojums, kas nepārsniedz FIM 80 000 (tagad EUR 13 450), ir piešķirams apliekamajam transportlīdzeklim, kas tiek izmantots personīgām vajadzībām un ko ievedusi persona, kas pārceļas uz dzīvi Somijā.

B — *Kopienu tiesiskais regulējums*

9. Saskaņā ar Direktīvas apsvērumiem, tās mērķis ir novērst nodokļu šķēršļus personu brīvai apritei Kopienā. Direktīvas piemērošanas joma ir noteikta tās 1. pantā:

"1. Ievērojot turpmāk minētos noteikumus un turpmāk minētajos gadījumos, dalībvalstis piešķir atbrīvojumu no apgrozījuma nodokļiem, akcīzes nodokļiem un citiem patēriņa nodokļiem, kurus parasti piemēro privātpersonu personīgo lietu galīgai ievešanai no citas dalībvalsts.

2. Šī direktīva neattiecas uz īpašiem un/vai periodiskiem nodokļiem, kas saistīti ar šo lietu izmantošanu valstī, piemēram, uz nodokļiem par automašīnas reģistrāciju, ceļu nodokļiem un samaksu par televīziju."

III — Fakti, pamata prāva un prejudiciālais jautājums

10. Lindforsas [*Lindfors*] kundze, kas vairākus gadus bija dzīvojusi ārzemēs, 1999.

gada 4. augustā, no citas Eiropas Kopienu dalībvalsts pārceļoties uz dzīvi Somijā, kā privātpersona ieveda savā īpašumā esošu *Audi A6 Avant* automašīnu. Šo transportlīdzekli, kas izlaists 1995. gada 20. martā, viņa bija pirkusi Vācijā un 1995. gada 5. aprīlī sākusi lietot Nīderlandē.

11. 1994. gada 4. augusta nodokļa uzlikšanas paziņojumā Hanko Muitas iestāde (*Hangon tullikamari*) Lindforsai apstiprināja atvieglojumu FIM 80 000 apmērā un noteica *autovero*, kas bija FIM 16 556, kam vēl tika pieskaitīts pievienotās vērtības nodoklis FIM 3642 apmērā, kopā FIM 20 198.

12. Lindforsa pret pieņemto lēmumu cēla prasību Helsinku Administratīvajā tiesā (*Helsingin Hallinto-oikeus*) un lūdza tā atcelšanu, kā arī samaksātā nodokļa atmaksāšanu. Viņa argumentēja, ka *autovero* ir patēriņa nodoklis Direktīvas 1. panta 1. punkta izpratnē un ar to nav apliekams transportlīdzeklis, ko viņa ievedusi sakarā ar pārcelšanos.

13. Helsinku Administratīvā tiesa prasību noraidīja. Tā nosprieda, ka *autovero* ir attiecināms uz transportlīdzekļa lietošanas uzsākšanu Somijā un tādēļ tas ir uzskatāms par īpašu nodokli par priekšmeta lietošanu dalībvalstī Direktīvas 1. panta 2. punkta izpratnē un ka tam šī direktīva nav piemērojama.

14. Lindforsa Augstākajā administratīvajā tiesā (*Korkein Hallinto-oikeus*) iesniedza lūgumu vērst apelāciju pret Helsinku Administratīvās tiesas spriedumu, kā arī atcelt šo spriedumu un muitas iestādes nodokļu aplikšanas paziņojumu.

15. Augstākā administratīvā tiesa, lai noskaidrotu jautājumu, vai saskaņā ar Direktīvu transportlīdzeklim, kas ievests pārceļoties, var uzlikt tādu transportlīdzekļa nodokli kā *autovero*, ar 2002. gada 10. oktobra lēmumu nolēma uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

Vai Padomes Direktīvas 83/183 par atbrīvojumiem no nodokļiem, ko piemēro privātpersonu personīgo lietu galīgai ievešanai no dalībvalsts, 1. pants ir interpretējams tādējādi, ka transportlīdzekļu nodoklis likuma par transportlīdzekļu nodokli (*autoverolaki*) izpratnē, kuru paredzēts uzlikt no citas dalībvalsts Somijā ievestiem transportlīdzekļiem dzīvesvietas maiņas gadījumos, ir patēriņa nodoklis Direktīvas 1. panta 1. punkta izpratnē vai arī īpašs nodoklis par šīs lietas izmantošanu valstī 1. panta 2. punkta izpratnē?

IV — Par prejudiciālo jautājumu

A — *Ievada piezīmes*

16. Izņemot pievienotās vērtības nodokli, uz kuru jaunu transportlīdzekļu iegūšanas gadījumā attiecas īpaši noteikumi [3], transportlīdzekļu nodokļu joma Kopienās vēl nav pietiekami plaši harmonizēta [4].

17. Nodokļi un nodevas, ar ko dalībvalstīs apliek pasažieru transportlīdzekļus, būtiski atšķiras ne vien to apjoma, bet arī struktūras ziņā. [5] Atsevišķiem kādas dalībvalsts nodokļiem vispār nav ekvivalenta citās dalībvalstīs. Tādēļ jo īpaši tādā lietā kā iesniedzējtiesā izskatāmā, kad jānoskaidro, vai Kopienu tiesību aktā minētajam nodokļu jēdzienam atbilst kāds konkrēts dalībvalsts nodoklis, ir jāpievērš uzmanība tam, ka nav kopīgas jēdzienu sistēmas, pēc kuras klasificēt dažādos nodokļus.

18. Attiecībā uz mērķiem — kā arī tādēļ, ka lietas dalībnieki ir vadījušies pēc šāda iedalījuma, — es tomēr vēlētos stingri nodalīt trīs nodokļu, resp., nodevu veidus, kurus uzliek dalībvalstīs attiecībā uz vieglajiem pasažieru transportlīdzekļiem.

19. Pirmkārt, ir vienreizējie nodokļi, kurus es vēlētos apzīmēt kā "nodokļus par transportlīdzekļa reģistrāciju" un kuri ir jāmaksā iegūstot transportlīdzekli, lai lietotu to dalībvalsts teritorijā.

20. Visās dalībvalstīs, pielietojot dažādas noteikšanas metodes, regulāri, resp., ik gadu ir jāmaksā nodokļi, ko, piemēram, Austrijā un Vācijā apzīmē kā "transportlīdzekļa nodokļus".

21. Visbeidzot, attiecībā uz transportlīdzekļa lietošanas uzsākšanu dalībvalstī arī var no-

3 — Pat ja gadījumā, kad privātpersona ir ieguvusi transportlīdzekli, atkāpjoties no pamatnoteikuma, šis transportlīdzeklis tiek aplikts ar nodokli galamērķa dalībvalstī: skat. 28.a pantu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalibvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.); turpmāk tekstā — "Sestā Pievienotās vērtības nodokļa direktīva".

4 — Skat. 2002. gada 21. marta spriedumu lietā C-451/99 *Cura Anlagen* (*Recueil 2002*, I-3193. lpp., 40. punkts).

5 — Šajā sakarā noderīgu pārskatu sniedz Komisijas 2002. gada 6. septembra Paziņojums Padomei un Eiropas Parlamentam par vieglo transportlīdzekļu aplikšanu ar nodokļiem Eiropas Savienībā — rīcības iespējas nacionālā un Kopienas līmenī, KOM (2002) 431. gal., kā arī TIS/PT (*Consultores em Transportes Inovaçao e Sistemas, S.A.*) paziņojums par 2002. gada janvāra Komisijas veikto pētījumu par transportlīdzekļu aplikšanu ar nodokļiem ES dalībvalstīs, kas atrodams Internetā: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/car_taxes/vehicle_tax_study_15-02-2002.pdf.

teikt nodevas administratīvo izmaksu segšanai (lietošanas uzsākšanas maksājumi).

22. Kā tas izriet no lietas dokumentiem, resp., Somijas valdības izteikumiem, arī Somijā vieglie pasažieru transportlīdzekļi tiek aplikti ar šādām nodevām.

23. *Autovero*, kā iepriekš minēts *AVL*, ir vienreizējs nodoklis, kas nosakāms, pamatojoties uz transportlīdzekļa ar nodokli apliekamo vērtību, kas maksājams pirms vieglo pasažieru transportlīdzekļu un citu kategoriju transportlīdzekļu reģistrācijas vai lietošanas uzsākšanas. Attiecībā uz *autovero* tiek aprēķināts arī pievienotās vērtības nodoklis saskaņā ar Somijas *Arvonlisäverolaki*.

24. Paralēli pastāv arī regulāri maksājami nodokļi jeb transportlīdzekļu nodokļi šaurākā nozīmē, proti, *Ajoneuvovero* (motorizēto transportlīdzekļu nodoklis "Vignette"), kā arī *Mootoriajoneuvovero* (dīzeļmotora nodoklis).

25. Visbeidzot, Somijā sakarā ar transportlīdzekļa reģistrāciju ir jāmaksā (lietošanas uzsākšanas maksājums), lai segtu administratīvās izmaksas.

26. Izskatāmajā lietā runa ir tikai par *autovero*, ar ko Tiesa saskārās jau *Siilin* lietā, kurā es sniedzu secinājumus [6].

27. Minētajā lietā runa bija par to, vai tāds nodoklis kā *autovero*, kurš tā toreizējā formā un apmērā ir piemērojams attiecībā uz lietotiem transportlīdzekļiem, kas ievesti no citas dalībvalsts, ir diskriminējoša iekšzemes nodeva, ko Tiesa arī konstatēja. Izskatāmajā lietā turpretī ir jānoskaidro, vai tādu nodokli kā somu *autovero* noteiktos apstākļos, proti, kad notiek pasažieru transportlīdzekļa galīga ievešana dzīvesvietas maiņas rezultātā vispār — neatkarīgi no tā aprēķināšanas, resp., apjoma — drīkst piemērot.

28. Iesniedzējtiesa vēlas pēc būtības uzzināt, vai Direktīvas 1. pantā minētais atbrīvojums no nodokļiem ir pretrunā ar šādu aplikšanu ar nodokli.

29. Visbeidzot, es vēlētos norādīt uz to, ka Komisija uz šo jautājumu jau ir atbildējusi saistībā ar Austrijā noteikto *Normverbrauchsabgabe* (*NOVA*) pašlaik vēl Tiesā izskatīšanā esošo lietu C-387/01 — kurā gan primāri ir

6 — 2001. gada 25. oktobra secinājumi lietā C-101/00 *Siilin* (2002. gada 19. septembra spriedums, *Recueil 2002*, I-7487. lpp.).

runa par *NOVA* un EKL 23., 25., un 39. panta un Pievienotās vērtības direktīvas sestā panta saderīgumu — un ka ģenerāladvokāts Ticano [*Tizzano*] šajā lietā savos secinājumos arī ir izteicis viedokli [7].

B — *Lietas dalībnieku būtiskākie argumenti*

30. Saskaņā ar Lindforsas un Komisijas uzskatu, Direktīva, kurā noteikts atbrīvojums no nodokļiem, ir pretrunā aplikšanai ar tādiem nodokļiem kā pamata prāvā minētais. Tās uzskata, ka *autovero* ir patēriņa nodoklis, ar kuru apliek, veicot galīgu ievešanu, un uz to attiecas 1. panta 1. punkts.

31. Lindforsas kundze cita starpā piebilst, ka *autovero* uzlikšanas pamats patiesībā, resp., saskaņā ar nodokļu deklarēšanas formalitātēm ir transportlīdzekļa ievešana Somijā. Tas, ka runa ir par patēriņa nodokli Direktīvas 1. panta 1. punkta izpratnē, izriet no Padomes 1983. gada 28. marta Direktīvas 83/182/EEK par nodokļu atbrīvojumiem, ko Kopienā piemēro dažu transportlīdzekļu pagaidu ievešanai no vienas dalībvalsts citā [8], piemērošanas jomas, kā arī no priekšlikuma Padomes Direktīvai par tādu privāto transportlīdzekļu aplikšanu ar nodokļiem, kas tiek pārvietoti no vienas dalībvalsts uz citu saistībā ar dzīvesvietas pārcelšanu uz laiku vai tiek lietoti dalībvalstī, kas nav to reģistrācijas dalībvalsts (turpmāk tekstā — "Komisijas priekšlikums") [9].

32. Komisija argumentē, ka ar Direktīvas 1. panta 1. punktu ir aizliegta aplikšana ar nodokļiem, kuru pamats ir ievešana. Šo aizliegumu nevar apiet, ievešanas vietā piemērojot citu pamatu, piemēram, reģistrāciju. Komisija arī norāda uz to, ka Direktīva ir jāinterpretē, ņemot vērā noteikumus par brīvu personu apriti un izvairīšanos no dubultas aplikšanas ar nodokļiem.

33. Somijas, Dānijas un Grieķijas valdības, kuras izskatāmajā lietā ir iesniegušas paskaidrojumus, ir pret to, ka Direktīvas 1. panta 1. punktā paredzētais nodokļu atbrīvojums neietver tādu nodokli kā *autovero*, un norāda uz ģenerāladvokāta Ticano secinājumiem lietā *Weigel* [10]. Tās būtībā vienbalsīgi uzsver, ka *autovero* nav nodoklis, ar ko tiek apliktas automašīnas to ievešanas

7 — Ģenerāladvokāta Ticano 2003. gada 3. jūlija secinājumi lietā C-387/01 *Weigel* (2004. gada 29. aprīļa spriedums, *Recueil 2004*, I-4981. lpp., 40. līdz 56. punkts).

8 — OV L 105, 59. lpp.

9 — KOM (1998) 30 gal. (OV C 108, 75. lpp.), redakcijā, kas grozīta ar Priekšlikumu KOM (1999) 165 gal. (OV C 145, 6. lpp.).

10 — 7. zemsvītras piezīmē minētie secinājumi.

gadījumā, bet gan nodeva, kas saistīta ar to lietošanu. Ja transportlīdzeklis Somijā netiktu izmantots — piemēram, kā piemēra pēc min Somijas valdība, ja runa būtu par auto, ko paredzēts izstādīt muzejā, — tad tas ar *autovero* netiktu aplikts. Līdz ar to tā ir uzskatāma par nodevu par transportlīdzekļa lietošanu, resp., "nodevu par transportlīdzekļa reģistrāciju" Direktīvas 1. panta 1. punkta izpratnē, un tādēļ uz to neattiecas nodokļu atbrīvojums.

34. Attiecībā uz valdību izteikumiem par Komisijas priekšlikumu, resp., Direktīvu 83/182 — tās no to redakcijas par Direktīvas piemērošanas jomas interpretāciju izdara pretējus secinājumus nekā Lindforsa vai Komisija. Valdības norāda arī uz to, ka tādi reģistrācijas nodokļi kā *autovero* Kopienā vēl nav harmonizēti un tādējādi tā rezultātā ir jāņem vērā zināma dubulta aplikšana ar nodokļiem. Dānijas valdība atzīmē, ka izņēmuma noteikumu attiecībā uz reģistrācijas nodevām Padome direktīvas 1. panta 2. punktā ir iestrādājusi tieši Dānijas mudināta, lai no direktīvas piemērošanas jomas skaidri izslēgtu tādas reģistrācijas nodevas kā *autovero*.

35. Komisija, kurai piekrīt arī Lindforsa, 1. panta 2. punktā noteikto izņēmuma noteikumu interpretē tādējādi, ka ar to ir domātas tikai ar reģistrāciju saistītās administratīvās izmaksas vai maksājumi un balstās galvenokārt uz to, ka Direktīvas franču un angļu valodas versijās attiecībā uz reģistrāciju ir runa par *"droits"*, resp., par *"fees"*.

36. Valdības, kas piedalās lietā, noraida šo interpretāciju valodniecisku un sistēmisku apsvērumu dēļ. Administratīvo izmaksu segšana, uzliekot maksājumus, nav pretrunā Kopienu tiesībām.

C — *Vērtējums*

37. Saskaņā ar Direktīvas 1. panta 1. punktu, Direktīva ir piemērojama arī attiecībā uz patēriņa nodokļiem — "apgrozījuma nodokļiem, akcīzes nodokļiem un citiem patēriņa nodokļiem", — kurus "parasti" "piemēro privātpersonu personīgo lietu galīgai ievešanai no citas dalībvalsts". Šie apgrozījuma nodokļi Direktīvas 1. panta 2. punktā tiek pretnostatīti "īpašiem un/vai periodiskiem nodokļiem, kas saistīti ar šo lietu izmantošanu", uz ko Direktīva jebkurā gadījumā neattiecas. Kā šādu nodokļu piemēri skaidri tiek minēti "nodokļi par automašīnas reģistrāciju, ceļu nodokļi un samaksa par televīziju".

38. Turklāt Direktīvā, acīmredzot, lai ierobežotu tās piemērošanas jomu, tiek nošķirti (patēriņa) nodokļi, resp., nodevas, kas saistītas ar ievešanu, un tādi nodokļi, kas attiecas uz priekšmetu lietošanu valsts teritorijā.

39. Šī nošķiršana šķiet skaidri saprotama arī tiktāl, ciktāl nebūtu prātīgi, ka kāds Kopienas pilsonis, kas uz ilgāku laiku pārceļas uz dzīvi citā dalībvalstī un tur dzīvo, resp., lieto priekšmetus, būtu jāatbrīvo no nodevām, kas saistītas ar šo priekšmetu lietošanu šajā dalībvalstī.

40. Tieši ar personu brīvu apriti saistīts šķērslis turpretī izriet no nodokļiem un nodevām, kas saistītas ar priekšmetu ievešanu.

41. Attiecībā uz jautājumu, kādi nodokļi vai nodevas varētu būt domāti Direktīvas 1. panta 1. punktā, nav jāsaprot muitas nodevas vai tām pielīdzināmi maksājumi EKL 23. un 25. panta izpratnē, kaut arī no judikatūras izriet tieši šīm nodevām raksturīgais, proti, ka tās tiek piemērotas, pamatojoties uz ievešanu, resp., tādēļ, ka tiek šķērsota dalībvalsts robeža.[11] Tā kā šāda veida finansiāli apgrūtinājumi jau ir aizliegti ar primārajiem tiesību aktiem un uz tiem nevar attiekties arī nekādi harmonizācijas pasākumi saskaņā ar EKL 99. pantu, ir skaidrs, ka direktīva uz tiem neattiecas.

42. Direktīvas 1. panta 1. punktā ir minēti iekšējie nodokļi — lai izmantotu EKL 90. pantā minēto jēdzienu, — resp., netiešie nodokļi vai, precīzāk, patēriņa nodokļi, kuru uzlikšanas pamatā ir ievešana.

43. Šādu nodokļu piemēri varbūt uzreiz nenāk prātā, taču nedrīkst aizmirst arī to, ka Direktīva vēl attiecas uz iekšējā tirgus ieviešanas laiku 1993. gada 1. janvārī un šajā sakarā veiktajiem uzlabojumiem nodokļu šķēršļu likvidēšanas jomā Kopienas iekšējā preču apritē. Toreiz dalībvalstis vēl varēja piemērot importa apgrozījuma nodokļus vai citus (īpašus) patēriņa nodokļus, kas pēc savas būtības bija saistīti ar preces ievešanu.[12]

11 — Šajā sakarā, cita starpā, skat. 2003. gada 17. jūnija spriedumu lietā C-383/01 *De Danske Bilimportører* (*Recueil 2003*, I-6065. lpp., 34. punkts).

12 — Šajā sakarā, piemēram, Beļģijas apgrozījuma nodoklis, ko uzliek transportlīdzekļiem, tos ievedot, par ko runāts 1985. gada 3. oktobra spriedumā lietā 294/84 *Profant* (*Recueil 1985*, 3237. lpp.).

44. Attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli kā priekšnoteikums fiskālo robežu atcelšanai ar Direktīvu 91/680/EEK [13] princips par nodokļu uzlikšanu importam tirdzniecībā starp dalībvalstīm tika aizstāts ar preces iegūšanas aplikšanu ar nodokļiem. Kopš tā laika apgrozījuma nodokļi vairāk tiek piemēroti tirdzniecībā ar trešajām valstīm.

45. Dalībvalstīm, saskaņā ar Sestās Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 33. pantu, ir tiesības brīvi saskaņā ar savām pilnvarām paturēt vai ieviest no jauna patēriņa nodokļus un citus netiešos nodokļus, ja vien tie nav apgrozījuma nodokļi Sestās [PVN] direktīvas izpratnē un neietekmē kopīgās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas darbību. [14] Tomēr attiecībā uz patēriņa nodokļiem — tāpat arī attiecībā uz īpašajiem patēriņa nodokļiem transportlīdzekļiem — katrā gadījumā ir jāņem vērā, ka saskaņā ar tā sauktās Sistēmas direktīvas 92/12/EEK [15] 3. panta 3. punktu šie nodokļi nevar būt pamatā "robežšķērsošanas formalitāšu" radīšanai. Līdz ar to *de facto* dalībvalstu iespēja saglabāt vai ieviest īpašus apgrozījuma nodokļus, kas būtībā attiecas uz importu, resp., pārvešanu pāri robežai, ir būtiski ierobežota, bet ne pilnīgi izslēgta. [16]

46. Šos apsvērumus es nevēlos izvērst, taču tiem jārada saikne starp nodokļa ar *autovero* iezīmēm uzlikšanas pārbaudi un Direktīvā paredzēto nodokļu atbrīvojumu.

47. Saskaņā ar *AVL autovero* pēc būtības ir saistīts ar transportlīdzekļa reģistrāciju vai lietošanas uzsākšanu Somijā.

48. Pati Komisija, kā arī Lindforsa uzsver, ka Direktīvas 1. panta 1. punktā minētais nodokļu atbrīvojums attiecas uz ar importu saistītiem nodokļiem. Tās arī argumentē, ka *autovero*, neskatoties uz tā saistību ar reģistrāciju vai lietošanas uzsākšanu, ir uzskatāms par tādu nodokli, ar ko priekšmets tiek aplikts importa gadījumā.

13 — Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīva 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK, lai atceltu fiskālās robežas.

14 — Skat., cita starpā, 1989. gada 13. jūlija spriedumu apvienotajās lietās 93/88 un 94/88 *Wisselink* (*Recueil 1989*, 2671. lpp., 17. punkts) un 1996. gada 8. jūlija spriedumu lietā 73/85 *Kerrutt* (*Recueil 1986*, 2219. lpp., 22. punkts).

15 — Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīva 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV L 76, 1. lpp.).

16 — Šajā sakarā arī *Jatzke "Das neue Verbrauchsteuerrecht im EG-Binnenmarkt", Steuerrecht* (1993), 41. lpp. (42. lpp.). Piemēram, attiecībā uz transportlīdzekļiem skatīt, cita starpā, arī ievedot uzliekamiem īpašiem patēriņa nodokļiem, 1997. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-375/95 Komisija/Grieķija (*Recueil 1997*, I-5981. lpp.).

49. Mutvārdu procesā Somijas valdība, manuprāt, pārliecinoši norādīja, ka nodokļu atmaksāšanai attiecībā uz *autovero* vai tā nomaksai praksē obligāti nav jāseko tūlīt pēc robežas šķērsošanas, resp., ievešanas un ka Lindforsas aprakstītās muitas formalitātes attiecas uz ievešanu no trešās valsts. No praktiskā pielietojuma viedokļa raugoties, nevar izslēgt, ka *autovero* tiešām ir nodoklis, ko piemēro, ievedot vai pamatojoties uz ievešanu.

50. Kā būtiskāku es uzsveru Komisijas argumentu, saskaņā ar kuru arī tāds nodoklis kā *autovero*, kas formāli saistīts ar reģistrāciju vai lietošanas uzsākšanu, ir uzskatāms par patēriņa, resp., apgrozījuma nodokli Direktīvas 1. panta 1. punkta izpratnē, un šo noteikumu nevar apiet, saistot to ar ko citu, nevis ar importu.

51. Līdz ar to ir jāpatur prātā — kā Somijas valdība to ilustrēja ar piemēru par automobili, ko paredzēts novietot muzejā, — tāds nodoklis kā *autovero* nav "īsts" patēriņa nodoklis, ko piemēro importam, jo tas, neskatoties uz pārvešanu uz Somiju, nav piemērojams vispār vai nav piemērojams tik ilgi, kamēr ar auto nepiedalās satiksmē, resp., nav uzsākta tā lietošana.

52. Var droši apgalvot, ka attiecībā uz reģistrāciju vai lietošanas uzsākšanu patiesībā runa ir par tādu [nodokļa] saistību ar ievešanu, ko praktiski pēc būtības var pielīdzināt ievešanai, jo īpaši, ka attiecībā uz lielāko daļu transportlīdzekļu, kas tiek pārvesti uz dalībvalsti, var attiecināt apstākli, ka tie tur arī tiks lietoti.

53. Citā sakarā nekā izskatāmajā lietā spriedumā lietā 391/85 Tiesai arī ar Komisijas argumentiem bija jāizskaidro, ka toreiz Beļģijā spēkā esošais jaunu automašīnu reģistrācijas nodoklis patiesībā esot bijis pievienotās vērtības nodoklis. Beļģijas valdība cita starpā apgalvoja, ka abi nodokļi ir nošķirami, tāpēc ka tie ir saistīti ar dažādiem uzlikšanas pamatiem (piegāde/reģistrācija). [17]

54. Tiesa konstatēja, ka "tas ir ņemams vērā tikai tad, ja abi nodokļi tiešām būtu viens no otra neatkarīgi". Tā noliedza reģistrācijas nodokļa patstāvīgumu, ņemot vērā, ka attiecīgajā gadījumā reģistrācijas un pievienotās vērtības nodokļa starpā pastāvēja tieša saikne

17 — 1988. gada 4. februāra spriedums lietā 391/85 Komisija/Beļģija (*Recueil 1988*, 579. lpp., 14. un 22. punkts).

aprēķina mehānismā, ar ko tika likvidēta atšķirība abu nodokļu uzlikšanas pamatos. [18]

55. Izskatāmajā lietā *autovero* nav nekādas pielīdzināmas saistības ar pievienotās vērtības nodokli, kas būtu maksājams sakarā ar ievešanu. Šajā sakarā atšķirība starp tādu nodokli kā *autovero* un patēriņa nodokli, ar ko apliek ievedot, ņemot vērā to šābrīža uzlikšanas pamatus, ir pietiekama, lai pirmo, ņemot vērā direktīvas 1. panta 1. punktu, nevarētu pielīdzināt otrajam.

56. Es savus secinājumus izdaru, pamatojoties uz to, ka tāds nodoklis kā *autovero* nav apgrozījuma nodoklis, ar ko apliek ievedot, akcīzes nodoklis vai cita veida patēriņa nodeva Direktīvas 1. panta 1. punkta izpratnē. Iepriekš minētie argumenti skaidri parādīja, ka šie nodokļu jēdzieni nav stingri norobežojami un ka tikai tas vien, ka nodoklis tiek piemērots reģistrācijas rezultātā vai tiek izvirzīts kā priekšnosacijums, neizslēdz iespēju uzskatīt to arī par sava veida patēriņa nodokli importam.

57. Šajā sakarā ir jāpiekrīt Direktīvas 1. panta 2. punkta redakcijai. No tā laika Direktīvas projektiem izriet, ka sākotnēji tie nav bijuši iekļauti Direktīvā ar noteikumiem, kuros bija ietverts Komisijas priekšlikums, lai ļautu dalībvalstīm realizēt vēlmi precizēt Direktīvas piemērošanas jomu. [19] Šis noteikums skaidri norāda uz "transportlīdzekļu reģistrācijas nodevām", ar ko, pēc lietā iesaistīto valdību domām, ir domāti tādi nodokļi kā *autovero*.

58. Mani Komisijas argumentācija par to, ka reģistrācijas nodevas ir domātas vienīgi administratīvo izmaksu segšanai, nepārliecina vairāku iemeslu dēļ.

59. Vispirms Dānijas valdība mutvārdu procesā pareizi norādīja, ka šis uzskats nav balstāms tikai uz Direktīvas 1. panta 2. punkta gramatisko interpretāciju. Tāpēc, ņemot vērā dalībvalstu ļoti atšķirīgās pieejas un tradīcijas attiecībā uz aplikšanu ar nodokļiem, tam ir jāpievērš pastiprināta uzmanība jau pašā sākumā. Ja, piemēram, franču valodas versijā var atrast pamatojumu Komisijas viedoklim par atšķirību starp [jēdzieniem] "*taxes*" un "*droits*", tad, piemēram, vācu valodas versijā šādu pamatu starp jēdzieniem "*Steuern*" un

18 — Turpat, 25. punkts.

19 — Padomes finanšu darba grupas 1979. gada 23. aprīļa iekšējais dokuments Nr. 6206/79, 3. lpp., ko Dānijas valdība ar Padomes atļauju iesniegusi kā pielikumu saviem argumentiem.

"Abgaben" ir grūti atrast, jo šie jēdzieni var tikt lietoti arī kā sinonīmi.

60. Ortkārt, "transportlīdzekļa reģistrācijas nodevas" Direktīvas 1. panta 2. punktā tiek nosauktas kā piemērs nodevām par ievestu priekšmetu izmantošanu. Gadījumā, ja nodeva būtu domāta administratīvo izmaksu segšanai, resp., maksai par administratīvo pakalpojumu, tad šādas frāzes nebūtu.

61. Tātad ir jākonstatē, ka apstāklis, ka tāds nodoklis kā *autovero* nav piemērojams periodiski un ka tas ir maksājams (arī apjoma ziņā) neatkarīgi no tā, kādā apmērā, resp., cik ilgi transportlīdzeklis tiek lietots pēc tā reģistrācijas, neliedz kvalificēt šo nodokli kā nodevu par lietošanu Direktīvas izpratnē. Tas izriet jau no tā, ka saskaņā ar Direktīvas 1. panta 2. punktu nodevas šā noteikuma izpratnē var nebūt tikai regulāri maksājamas nodevas ("īpaši vai periodiski nodokļi").

62. No lietas materiāliem, resp., no Somijas valdības argumentiem izriet, ka transportlīdzekļa tiesiska lietošanas uzsākšana vai izmantošana Somijā pamatā ir pieļaujama tikai tad, kad pabeigta tā reģistrācija.[20] Tādējādi *autovero* samaksa ir priekšnoteikums transportlīdzekļa (tiesiskai) lietošanai Somijā.

63. Šāds nodoklis tiešām ir uzskatāms par ar lietošanu saistītu nodevu, kas saskaņā ar Direktīvas 1. panta 2. punktu skaidri ir izslēgta no tās piemērošanas jomas.

64. Turklāt, pretēji Lindforsas apgalvotajam, no tā, ka uz reģistrācijas nodevām attiecas Direktīvā 83/182 noteiktais izņēmums, kas attiecas tikai uz transportlīdzekļu pagaidu ievešanu, automātiski nevar secināt, ka uz šādiem nodokļiem arī varētu attiekties Direktīvā 83/183 noteiktais nodokļu atbrīvojums attiecībā uz transportlīdzekļa galīgu ievešanu.

65. Lietas dalībnieki ir atbalstījuši Komisijas priekšlikumu par vēlāku noregulējumu šajās direktīvās, saskaņā ar kuru aizliegums aplikt ar nodokļiem skaidri aprobežojas ar reģistrā-

20 — Šādi aplūkojot lietošanas uzsākšanu Somijā, varētu būt runa par alternatīvu pamatu nodoklim, kas katrā gadījumā nodrošina, ka pienākums maksāt nodokli rodas tad, resp., jau tad, kad transportlīdzeklis pretēji noteikumiem bez reģistrācijas tiek lietots satiksmē.

cijas nodokli, resp., *autovero* [21]. Spriežot pēc tā apsvērumiem, priekšlikuma mērķis ir likvidēt pastāvošās problēmas, kas saistītas ar transportlīdzekļu aplikšanu ar nodokļiem saistībā ar dzīvesvietas maiņu, un tādējādi šajā priekšlikumā acīmredzami tiek secināts, ka pašreizējā direktīvā ietvertais atbrīvojums (vēl) neattiecas uz reģistrācijas nodokļiem. [22] Bet tas, protams, nav pietiekams rādītājs attiecībā uz to, kā būtu interpretējama pašreizējā direktīva.

66. Visbeidzot, ir jāņem vērā arī Komisijas arguments par to, ka Direktīva ir jāinterpretē, ņemot vērā nodokļu harmonizācijas mērķus un pamatbrīvības.

67. Kā uz Direktīvu 83/182, tā arī uz šo direktīvu attiecas prasība par to, ka "direktīvas noteikumi ir jāinterpretē, ņemot vērā tādus pievienotās vērtības nodokļa harmonizācijas pamatmērķus kā personu un preču brīvas aprites veicināšana un dubultas aplikšanas ar nodokļiem aizliegums". [23]

21 — Skat. 1. pantu saistībā ar Komisijas priekšlikuma I Pielikumu.

22 — Šajā sakarā [izteicies] arī ģenerāladvokāts Ticano secinājumos lietā C-387/01 (minēti 7. zemsvītras piezīmē), 51. un 52. punktā.

23 — 1997. gada 29. maija spriedums lietā C-389/95 *Klattner* (*Recueil 1997*, I-2719. lpp., 25. punkts), šajā sakarā, cita starpā, arī spriedums lietā 249/84 (minēts 12. zemsvītras piezīmē), 25. punkts, 1988. gada 6. jūlija spriedums lietā 127/86 *Ledoux* (*Recueil 1988*, 3741. lpp., 11. punkts) un 1991. gada 23. aprīļa spriedums lietā C-297/89 *Ryborg* (*Recueil 1991*, I-1943. lpp., 13. punkts).

68. Manuprāt, attiecībā uz tādiem transportlīdzekļu reģistrācijas nodokļiem kā *autovero*, kas, kā minēts iepriekš, ir izslēgti no Direktīvas piemērošanas jomas, no iepriekš minētā tomēr nevar izdarīt secinājumus, pamatojoties uz Direktīvu.

69. Turklāt Komisijas minētais dubultās aplikšanas ar nodokļiem aizliegums — kā tas izriet no citētās judikatūras [24] — ir pievienotās vērtības nodokļa jomas harmonizācijas mērķis un nav automātiski attiecināms uz visiem nodokļu veidiem.

70. Attiecībā uz transportlīdzekļu aplikšanu ar nodokļiem Tiesa savā spriedumā lietā *Cura Anlagen* ir konstatējusi, ka dalībvalstis, izmantojot savas pilnvaras aplikt ar nodokļiem, šajā jomā ir brīvas un ka reģistrācija ir atzīstama par "šo pilnvaru aplikt ar nodokļiem dabiskām sekām". Dalībvalstis "var vienoties par šo tiesību aplikt ar nodokļiem ierobežošanu [..] un noslēgt savstarpējas vienošanās, lai nodrošinātu, ka netiešie nodokļi transportlīdzeklim tiek piemēroti tikai vienā no vienošanās valstīm". [25]

24 — Skat. 23. zemsvītras piezīmi.

25 — Skat. spriedumu lietā C-451/99 (minēts 4. zemsvītras piezīmē), 40. un 41. punktu.

71. No tā izriet, ka Kopienu tiesības attiecībā uz tādiem nodokļiem, kas saistīti ar reģistrāciju — kā *autovero*, — noteic, ka ir jāņem vērā tās harmonizācijas trūkuma sekas šajā jomā kā dubulta aplikšana ar nodokļiem — katrā gadījumā, to var novērst ar brīvprātīgiem dalībvalstu pasākumiem.

72. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 1. pants nav pretrunā tādu nodokļu kā *autovero* piemērošanai transportlīdzekļiem, kas no vienas dalībvalsts citā tiek ievesti sakarā ar dzīvesvietas maiņu.

V — Secinājums

73. Tādēļ Tiesai tiek ieteikts uz prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Padomes 1983. gada 28. marta Direktīvas 83/183/EEK par atbrīvojumiem no nodokļiem, ko piemēro privātpersonu personīgo lietu galīgai ievešanai no dalībvalsts, 1. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nav pretrunā tādiem nodokļiem kā saskaņā ar *autoverolaki* piemērotais transportlīdzekļa nodoklis, ar ko apliek transportlīdzekļus, kuri no vienas dalībvalsts citā tiek ievesti sakarā ar dzīvesvietas maiņu.