GENERALINĖS ADVOKATĖS CHRISTINE STIX-HACKL IŠVADA,

pateikta 2004 m. kovo 4 d. [1]

I — Įvadas

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 įsiveža visam laikui (toliau – direktyva) [2] 1 straipsnį. Iš esmės prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas klausia, ar mokestis, kurį remiantis *Autoverolaki* (Automobilių mokesčio įstatymas) (1482/94) būtina 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.

1 – Originalo kalba: vokiečių.

2 – OL L 105, p. 64.

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 įregistruotas (AVL 2 straipsnis).

4. Remiantis pagrindine mokestinę prievolę įtvirtinančia teisės 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 apmokestinamąją vertę, atėmus 4 600 FIM (dabar 770 eurų); 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 įvežamas asmens, perkeliančio savo gyvenamąją vietą į Suomiją, dėl gyvenamosios vietos perkėlimo ir kuris yra jo asmeninio turto dalis, laikantis šioje nuostatoje nustatytų sąlygų gali būti sumažinamas daugiausia 80 000 FIM (dabar 13 450 eurų).

B — *Bendrijos teisė*

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

„1. Kiekviena valstybė narė šioje direktyvoje nustatytomis sąlygomis ir atvejais asmeninį turtą, kurį visam laikui iš kitos valstybės narės įsiveža 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. persikel-

dama iš kitos Europos Bendrijų valstybės narės kaip privatus asmuo įvežė į Suomiją jai nuosavybės teise priklausantį automobilį *Audi A6 Avant*. Šį 1995 m. kovo 20 d. pagamintą automobilį ji nusipirko Vokietijoje ir 1995 m. balandžio 5 d. įregistravo 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, įvežto 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 nėra taikoma.

14. M. Lindfors kreipėsi į Vyriausiąjį administracinį teismą (*Korkein Hallinto-oikeus*) prašydama leidimo paduoti dėl šio sprendimo apeliacinį skundą ir panaikinti šį sprendimą bei muitinės tarnybos nurodymą dėl automobilio mokesčio sumokėjimo.

15. Vyriausias administracinis teismas, siekdamas išsiaiškinti, ar atsižvelgiant į direktyvos nuostatas automobilį, įvežtą dėl gyvenamosios vietos perkėlimo, galima apmokestinti mokesčiu, kaip antai *autovero*, 2002 m. spalio 10 d. nutartimi nusprendė kreiptis į Teisingumo Teismą ir pateikti tokį klausimą:

„Ar Tarybos direktyvos 83/183 dėl mokesčių netaikymo asmeniniam turtui, kurį asmenys iš valstybės narės įsiveža visam laikui, 1 straipsnį reikėtų aiškinti taip, kad automobilių mokestis pagal įstatymą *Autoverolaki*, kuriuo yra apmokestinami automobiliai perkeliant gyvenamąją vietą įvežti į Suomijos teritoriją iš kitos valstybės narės, yra vartojimo mokestis Direktyvos 83/183 1 straipsnio 1 dalies prasme, ar vis dėlto tai yra specifinė rinkliava, susijusi su minėto turto naudojimu šalies viduje, Direktyvos 83/183 1 straipsnio 2 dalies prasme?“

IV — Dėl prejudicinio klausimo

A — *Įvadinės pastabos*

16. Išskyrus pridėtinės vertės mokestį, kuriam naujų automobilių įsigijimo atveju galioja kelios specialios nuostatos [3], motorinių transporto priemonių apmokestinimas Bendrijoje nėra suderintas [4].

17. Dėl to valstybėse narėse surenkami lengvųjų automobilių mokesčiai bei rinkliavos labai skiriasi ne tik pagal dydį, bet ir pagal savo struktūrą [5]. Tam tikri vienos valstybės narės mokesčiai neturi jokio atitikmens kitose valstybėse. Todėl tokiais atvejais, kuris nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas siekia sužinoti, ar tam tikras nacionalinis mokestis gali būti priskiriamas kuriai nors Bendrijos teisės akte nurodytai mokestinei sąvokai, būtina turėti omenyje, kad nėra bendros sąvokų sistemos, kuri leistų tiksliai klasifikuoti įvairius mokesčius.

18. Dėstymo tikslais, taip pat todėl, kad šio proceso dalyviai vadovavosi būtent tokia klasifikacija, aš iš pradžių norėčiau atskirti tris mokesčių bei rinkliavų, kurie valstybėse narėse susiję su lengvaisiais automobiliais, rūšis.

19. Pirmiausia yra vienkartiniai mokesčiai, kuriuos norėčiau pavadinti „registracijos mokesčiais". Jie mokami įsigyjant lengvąjį automobilį arba yra jo eksploatacijos valstybės narės teritorijoje sąlyga.

20. Antra, beveik visose valstybėse narėse, naudojant skirtingus apskaičiavimo pagrindus, yra renkami reguliarūs arba metiniai mokesčiai, kurie, pvz., Vokietijoje ir Austrijoje, vadinami „automobilių mokesčiais".

21. Galiausiai registruojant automobilį valstybėje narėje taip pat gali būti renkamos

3 — Taip šie automobiliai, nukrypstant nuo bendrųjų normų, yra apmokestinami vadovaujantis paskirties valstybės principu ir tuomet, kai juos įsigyja privatūs asmenys: žr. 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 (OL L 145, p. 1) (toliau — Šeštoji pridėtinės vertės mokesčio direktyva) 28a straipsnį.

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

5 — Naudingą šios problemos apžvalgą pateikia 2002 m. rugsėjo 6 d. Komisijos pranešimas Tarybai ir Europos Parlamentui dėl lengvųjų automobilių apmokestinimo Europos Sąjungoje — Veiksmų galimybės nacionaliniu ir Bendrijos lygmeniu, KOM (2002) 431 galut., taip pat TIS/PT (*Consultores em Transportes Inovaçao e Sistemas, S.A.*) 2002 m. sausį Komisijai pateiktas automobilių apmokestinimo ES valstybėse narėse tyrimas, kurį galima rasti internete adresu: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/car_taxes/vehicle_tax_study_15-02-2002.pdf.

rinkliavos administracinėms išlaidoms padengti (registracijos rinkliavos).

22. Kaip išplaukia iš dokumentų ir Suomijos vyriausybės paaiškinimų, Suomijoje taip pat renkamos atitinkamos rinkliavos už lengvuosius automobilius.

23. Kaip ir matyti iš AVL, *Autovero* yra vienkartinis, apmokestinamosios vertės pagrindu apskaičiuotas Suomijos mokestis, kuris turi būti sumokėtas už lengvąjį automobilį ir kitų kategorijų automobilius iki jų registracijos arba eksploatacijos pradžios. *Autovero*, remiantis Suomijos įstatymu *Arvonlisäverolaki*, dar apmokestinamas vadinamuoju pridėtinės vertės mokesčiu.

24. Taip pat egzistuoja reguliariai mokamas mokestis, t. y. automobilio mokestis siaurąja prasme — *Ajoneuvovero* (motorinių transporto priemonių mokestis, „Vignette“) bei *Moottoriajoneuvovero* (dyzelinių transporto priemonių mokestis).

25. Galiausiai Suomijoje registruojant automobilį taip pat reikia sumokėti rinkliavą su registracija susijusioms administracijos išlaidoms padengti (registracijos rinkliavą).

26. Nagrinėjamoje byloje kalbama tik apie *autovero*, kurį Teisingumo Teismas jau nagrinėjo byloje *Tulliasiamies ir Siilin*, kurioje aš taip pat esu pateikusi išvadą [6].

27. Minėtoje byloje reikėjo nustatyti, ar toks mokestis, kaip antai tuometinių dydžio ir struktūros *autovero*, kuriuo buvo apmokestinami iš kitos valstybės narės įvežti naudoti automobiliai, yra draudžiama diskriminuojanti vidaus rinkliava, o tai Teisingumo Teismas ir patvirtino. O nagrinėjamoje byloje reikia išsiaiškinti, ar tam tikromis aplinkybėmis, t. y. tuomet, kai lengvasis automobilis dėl gyvenamosios vietos perkėlimo įvežamas visam laikui, mokestis, šiuo atveju — Suomijos *autovero*, iš viso gali būti renkamas, neatsižvelgiant į jo apskaičiavimą ar dydį.

28. Prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar toks apmokestinimas prieštarauja direktyvai ir jos 1 straipsnyje numatytam atleidimui nuo mokesčio.

29. Galiausiai norėčiau pažymėti, kad Komisija jau akcentavo šį klausimą Austrijoje surenkamo mokesčio *Normverbrauchsabgabe* (NOVA) atžvilgiu šiuo metu Teisingumo Teisme dar nagrinėjamoje byloje C-387/01, kurioje vis dėlto visų pirma kalbama apie

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

NOVA suderinamumą su EB 23, 25 ir 39 straipsniais bei Šeštąja PVM direktyva, ir kad generalinis advokatas A. Tizzano taip pat išsakė nuomonę šiuo klausimu toje byloje pateiktoje išvadoje [7].

mokesčių Bendrijos teritorijoje [8] taikymo srities, taip pat iš Tarybos direktyvos dėl privačių automobilių, kurie dėl gyvenamosios vietos perkėlimo nuolatiniam laikui yra perkeliami į kitą valstybę narę, arba kurie laikinai naudojami kitoje negu registracijos valstybėje narėje, apmokestinimo projekto (toliau — Komisijos projektas) [9].

B — *Esminiai bylos dalyvių argumentai*

30. *M. Lindfors* ir *Komisijos* nuomone, pagrindinėje byloje nagrinėjamas apmokestinimas prieštarauja direktyvoje įtvirtintam atleidimo nuo mokesčių reikalavimui. Jų teigimu, *autovero* yra vartojimo mokestis, renkamas įvežant automobilį visam laikui, arba dėl to, kad automobilis įvežamas visam laikui, kuriam taikoma direktyvos 1 straipsnio 1 dalis.

32. Komisija teigia, kad direktyvos 1 straipsnio 1 dalis draudžia mokesčius, kurių apmokestinimo pagrindas yra importas. Šio draudimo negalima apeiti pakeičiant importą kitu apmokestinimo pagrindu, pavyzdžiui, registracija. Komisija taip pat nurodo, kad direktyva turi būti aiškinama atsižvelgiant į laisvo asmenų judėjimo ir dvigubo apmokestinimo išvengimo normas.

31. Be kita ko, M. Lindfors tvirtina, kad iš tikrųjų, ir tai matyti iš mokesčių deklaravimo formalumų, *autovero* yra renkamas dėl to, kad automobilis yra įvežamas į Suomiją. 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 dėl tam tikrų transporto priemonių, laikinai importuojamų iš vienos valstybės narės į kitą, atleidimo nuo

33. Tuo tarpu *Suomijos, Danijos ir Graikijos vyriausybės*, pateikusios nagrinėjamoje byloje savo pastabas, mano, kad mokesčiui *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 rin-

7 — 2003 m. liepos 3 d. Generalinio advokato A. Tizzano išvada byloje *Weigel* C-387/01 (2004 m. balandžio 24 d. Sprendimas, Rink. p. I-4981, p. I-4984, 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.

kliava, 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 mokesčiu" 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 motorinių transporto priemonių registracijos mokesčiams, Danijos pastangomis Taryboje buvo įrašyta būtent 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* atmetą tokį aiškinimą dėl lingvistinių ir struktūrinių priežasčių. Jos tvirtina, kad Bendrijos teisė ir taip nenustato jokių normų, prieštaraujančių rinkliavų administracijos išlaidoms padengti rinkimui.

C — *Įvertinimas*

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 įvardijami „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 įvežimų 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, tokių rinkliavų 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 veikiau nurodyti vidaus mokesčiai, naudojant EB 90 ir tolimesnių straipsnių sąvoką, 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 (akcizus), kurie mokestine prasme buvo susiję su prekės įvežimu [12].

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

12 — Kaip pavyzdį palyg. Belgijos — taip pat ir automobiliams taikomą — įvežimo apyvartos mokestį, kuris buvo nagrinėjamas 1985 m. spalio 3 d. Teisingumo Teismo sprendime *Profant*, 249/84, Rink. 1985, 3237.

44. Kalbant apie pridėtinės vertės mokestį paminėtina, kad viena mokestinių sienų panaikinimo sąlygų, numatytų Direktyvoje 91/680/EEB [13], buvo importo apmokestinimo Bendrijos vidaus prekyboje panaikinimas ir jo pakeitimas įgijimo apmokestinimo koncepcija, taikant paskirties valstybės principą. Nuo tada įvežimo pridėtinės vertės mokesčiai yra leidžiami tik prekyboje su trečiosiomis valstybėmis.

45. Tačiau pagal Šeštosios pridėtinės vertės mokesčio direktyvos 33 straipsnį valstybėms narėms 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 akcizo 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 galimybė taikyti ar įvesti akcizo mokesčius, kurie apmokestinimo pagrindo požiūriu yra susiję su įvežimu 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, turinčio *autovero* požymių, gali būti atleidžiama, 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 įvežimas. Tačiau jie teigia, kad *autovero*, nepaisant to, jog AVL numatytas apmokestinimo pagrindas yra registracija arba eksploatacija, turi būti laikomas mokesčiu dėl įvežimo.

13 — 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1).

14 — Žr., *inter alia*, 1989 m. liepos 13 d. Teisingumo Teismo sprendimą sujungtose bylose *Wisselink*, 93/88 ir 94/88, Rink. 1989, 2671, 17 punktas) ir 1986 m. liepos 8 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Kerrutt*, 73/85, Rink. 1986, 2219, 22 punktas.

15 — 1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, p. 1).

16 — Šiuo klausimu taip pat žr. Jatzke, *Das neue Verbrauchsteuerrecht im EG-Binnenmarkt, Steuerrecht I* (1993), 41 (42). Automobiliams ir įvežimo metu taikomo akcizo mokesčio klausimu žr. 1997 m. spalio 23 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Komisija prieš Graikiją*, C-375/95, Rink. 1997, I-5981.

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 įvežant automobilį; ir kad M. Lindfors aprašyti muitinės formalumai susiję su įvežimu iš trečiosios valstybės. Remiantis praktinėmis pervežimo sąlygomis negalima daryti išvados, kad *autovero* iš tikrųjų yra mokestis, taikomas dėl įvežimo.

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

52. Tiesa, galima argumentuoti, kad registracija arba eksploatacija iš tikrųjų yra į įvežimą panašus apmokestinimo pagrindas, juo labiau kad absoliučios daugumos automobilių, įvežamų į valstybę narę, atveju galima manyti, kad šiais automobiliais bus naudojamasi.

53. Kitomis negu nagrinėjamoje byloje aplinkybėmis Teisingumo Teismas byloje C-391/85 taip pat turėjo išanalizuoti Komisijos argumentus, pagal kuriuos tuomet Belgijoje galiojęs 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 jų apmokestinimo pagrindas yra skirtingas (tiekimas/registracija) [17].

54. Teisingumo Teismas šiuo klausimu konstatavo, kad „į 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 mecha-

17 — 1988 m. vasario 4 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Komisija prieš Belgiją*, 391/85, Rink. 1988, 579, 14 ir 22 punktai.

nizmo tarp registracijos ir pridėtinės vertės mokesčių egzistavo tiesioginis ryšys, kuris pašalino skirtumus tarp šių dviejų mokesčių atitinkamų apmokestinimo pagrindų [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 šių mokestinių sąvokų 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 rūšimi.

57. Šiame kontekste dabar norėčiau paanalizuoti direktyvos 1 straipsnio 2 dalį. Iš direktyvos projektų, pateiktų ją rengiant, išplaukia, jog ši Komisijos parengtame direktyvos projekte neegzistavusi norma buvo įtraukta į direktyvą, atsižvelgiant į kai kurių valstybių narių pageidavimą sukonkretinti direktyvos taikymo sritį [19]. Ši nuostata aiškiai nurodo „autotransporto priemonės registravimo mokestį", kuris, čia dalyvaujančių vyriausybių nuomone, apima tokius mokesčius, kaip antai *autovero*.

58. Dėl daugelio priežasčių manęs neįtikina Komisijos argumentai, kad ši sąvoka apima tik kai kuriais atvejais registruojant mokamas rinkliavas administracinėms 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 nagrinėjamas atsargiai. Nors prancūziškoje teksto versijoje galima būtų atrasti Komisijos nuomonę patvirtinantį skirstymą į *„taxes"* ir *„droits"*, pvz., teksto vokiečių kalba, kuriame vartoja-

18 — Ten pat, 25 punktas.

19 — 1979 m. balandžio 23 d. Tarybos darbo grupės „Finansai" vidaus dokumentas, kuris, Tarybai leidus, buvo pridėtas prie Danijos vyriausybės pastabų, p. 3.

mos sąvokos „*Steuern*“ ir „*Abgaben*“, atveju toks pagrindimas būtų neįmanomas, kadangi abi sąvokos 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 *administracinėms išlaidoms padengti* arba *administracinėms paslaugoms atlyginti.*

61. Be to, konstatuotina, kad aplinkybė, jog mokestis *autovero,* nėra 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 mokesčiu direktyvos prasme. Tai matyti jau iš to, kad pagal direktyvos 1 straipsnio 2 dalį rinkliavomis šios normos prasme gali būti ne tik reguliariai mokamos rinkliavos (žr. „specifinės ir (arba) reguliariai mokamos rinkliavos“).

62. Iš bylos medžiagos ir Suomijos vyriausybės paaiškinimų matyti, kad legali automobilio eksploatacija ar naudojimas Suomijoje iš esmės įmanomas tik jį įregistravus [20]. Taigi *autovero* sumokėjimas bet kuriuo atveju yra (legalaus) automobilio naudojimo Suomijoje sąlyga.

63. Toks mokestis galėtų būti pagrįstai laikomas rinkliava, susijusia su naudojimu, kuriai direktyva aiškiai nėra taikoma remiantis jos 1 straipsnio 2 dalimi.

64. Be to, priešingai nei tvirtina M. Lindfors, iš to, kad atleidimas nuo mokesčio pagal Direktyvą 83/182, kuri apima tik automobilio laikinąjį įvežimą, taikomas ir registracijos mokesčiams, negalima daryti išvados, kad nuo tokių mokesčių taip pat turėtų būti atleidžiama pagal Direktyvą 83/183, taikomą tais atvejais, kai automobilis įvežamas visam laikui.

65. Bylos dalyviai taip pat paminėjo šias direktyvas pakeisiantį Komisijos projektą, pagal kurį apmokestinimo draudimas bus taikomas taip pat ir registracijos mokesčiams kaip *autovero* [21]. Iš preambulės konstatuoja-

20 — Taip vertinant, automobilio naudojimas Suomijos keliuose galėtų būti laikomas alternatyvaus apmokestinimo pagrindu, kuris bet kuriuo atveju užtikrina, kad mokestinė pareiga pagal *Autoverlaki* atsiranda ir (jau) tuomet, kai automobilis yra naudojamas, pažeidžiant taisykles, jo neįregistravus.

21 — Žr. Komisijos projekto 1 straipsnį kartu su I priedu.

mųjų dalių darytina išvada, kad projekto tikslas yra pašalinti automobilių apmokestinimo, susijusio su gyvenamosios vietos perkėlimu, problemas, todėl šiame projekte greičiau remiamasi tuo, jog atleidimas nuo mokesčio pagal galiojančią direktyvą (dar) nėra taikomas registracijos mokesčiams [22]. Vis dėlto tuo remiantis negalima įtikinamai pagrįsti galiojančios direktyvos prasmę.

66. Galiausiai reikia aptarti Komisijos argumentus, kad direktyvą reikia aiškinti atsižvelgiant į mokesčių derinimu siekiamus tikslus bei pagrindines laisves.

67. Aišku, kad ir Direktyvai 83/182, ir šiai direktyvai galioja nuostata, jog „direktyvos normos turi būti aiškinamos atsižvelgiant į pamatinius derinimu pridėtinės vertės mokesčių srityje siekiamus laisvo asmenų ir prekių judėjimo skatinimo bei dvigubo apmokestinimo draudimo tikslus“ [23].

68. Tačiau, mano nuomone, dėl to direktyvos pagrindu negalima daryti išvadų dėl su registracija susijusių automobilių mokesčių, kaip antai *autovero*, kurie, kaip pažymėta pirmiau, nepatenka į direktyvos taikymo sritį.

69. Be to, Komisijos pabrėžiamas dvigubo apmokestinimo draudimas, kuris, kaip išplaukia iš pirmiau pateiktos Teisingumo Teismo praktikos [24], yra vienas iš derinimo pridėtinės vertės mokesčių srityje tikslų, nėra automatiškai taikomas bet kokiai mokesčių rūšiai.

70. Priešingai automobilių apmokestinimo srities atžvilgiu Teisingumo Teismas savo sprendime *Cura Anlagen* konstatavo, kad valstybės narės gali laisvai naudotis savo mokestiniu suverenitetu šioje srityje ir registracija yra „natūralus pasinaudojimo šiuo mokestiniu suverenitetu rezultatas“. Valstybės narės „gali susitarti ir sudaryti tarpusavio sutartis dėl šių suverenių mokestinių teisių apribojimo, kad užtikrintų, jog automobilis būtų netiesiogiai apmokestinamas tik vienoje tokią sutartį pasirašiusiose valstybėje“ [25].

22 — Panašiai savo išvados byloje C-387/01 (cituota 7 išnašoje) 51 ir 53 punktuose teigia ir generalinis advokatas A. Tizzano.

23 — 1997 m. gegužės 29 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Klattner*, C-389/95, Rink. 1997, I-2719, 25 punktas); taip pat žr. Teisingumo Teismo sprendimą *Profant*, 249/84 (cituotas 12 išnašoje), 25 punktą, 1988 m. liepos 6 d. Sprendimą *Ledoux*, 127/86, Rink. 1988, 3741, 11 punktą ir 1991 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Ryborg*, C-297/89, Rink. 1991, I-1943, 13 punktą.

24 — Žr. 23 nuorodą.

25 — Žr. Teisingumo Teismo sprendimo *Cura Anlagen*, C-451/99 (cituotas 4 išnašoje) 40 ir 41 punktus.

71. Iš to išplaukia, kad pagal dabartinę Bendrijos teisę su registracija susijusių mokesčių, šiuo atveju – *autovero*, atžvilgiu turi būti susitaikyta su ne visiško suderinimo pasekmėmis, pavyzdžiui, dvigubu apmokestinimu. Bet kuriuo atveju tokio dvigubo apmokestinimo galima būtų išvengti imantis priemonių valstybių narių savanoriškumo pagrindu.

72. Atsižvelgiant į tai, į prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti taip: automobilių, įvežtų į vieną valstybę narę iš kitos valstybės narės dėl persikėlimo, apmokestinimas mokesčiu, šiuo atveju *autovero*, neprieštarauja direktyvos 1 straipsniui.

V — Išvada

73. Todėl Teisingumo Teismui į prejudicinį klausimą siūloma atsakyti taip:

1983 m. kovo 28 d. Tarybos direktyvos 83/183/EEB dėl mokesčių netaikymo asmeniniam turtui, kurį asmenys iš valstybės narės įsiveža visam laikui, 1 straipsnis aiškintinas taip, kad jam neprieštarauja tai, jog automobiliai, įvežti iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę dėl gyvenamosios vietos perkėlimo, būtų apmokestinami mokesčiu pagal įstatymą *Autoverlaki*.