CHRISTINE STIX-HACKL
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2004. március 4. [1]

I — Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemben a Korkein hallinto-oikeus (Finnország) a magánszemélyek személyes tulajdonának valamely tagállamból történő végleges behozatalára alkalmazandó adómentességekről szóló, 1983. március 28-i 83/183/EGK tanácsi irányelv (a továbbiakban: irányelv) [2] 1. cikkének értelmezését kéri a Bíróságtól. Az eljárás különösen arra irányul, hogy a fenti rendelkezés szerint az autoverolaki (a gépjárműadóról szóló, 1994. december 29-i 1482/94 sz. törvény 1999-ben hatályos szövege, a továbbiakban: AVL) alapján a gépjárművek nyilvántartásba vétele vagy forgalomba helyezése előtt fizetendő gépjárműadó olyan adó vagy illeték-e, amely alól mentes a tartózkodásihely-változtatás során Finnországba behozott gépjármű.

1 — Eredeti nyelv: német.

2 — HL L 105., 64. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 117. o., a továbbiakban irányelv.

II — Jogi háttér

A — *A nemzeti jog*

2. Az autoverolaki 1. cikkének (1) bekezdése szerint a gépjárművekre vonatkozóan azok finnországi nyilvántartásba vétele vagy használatba vétele előtt gépjárműadót (a továbbiakban: autovero) kell fizetni.

3. Finnországi „használatbavételen" a jármű Finnország területén való forgalomba helyezése értendő abban az esetben is, ha azt nem ebben az országban vették nyilvántartásba (az AVL 2. cikke).

4. Az AVL adókötelezettséget alapvetően előíró 4. cikkének (1) bekezdése szerint az adó megfizetésére a gépjármű importőre vagy, ha a gépjárművet Finnországban gyártották, a gyártó köteles.

5. Az adóalanyok az AVL 5. cikke szerint ezen túlmenően az autoverót meghaladóan kivetett hozzáadottérték-adót is kötelesek fizetni az arvonlisäverolaki törvényben (a hozzáadottérték-adóról szóló 1501/1993. sz. törvény) meghatározott mértékben.

6. Az autovero mértéke az AVL 6. cikkének (1) bekezdése szerint a jármű 4 600 FIM-mel (jelenleg 770 euro) csökkentett adóértékének felel meg, de minden esetben a gépjármű adóértékének legalább 50%-a.

7. Az AVL 7. cikkének (1) bekezdése szerint az új gépjárművekkel egyezően a behozott használt gépjárművekre is kivetik az adót, de a használat hónapjainak megfelelően százalékosan csökkenő mértékben. A törvény 11. cikkének (1) és (2) bekezdései szerint a behozott gépjármű adóértéke az adóköteles gépjármű beszerzési értéke, amit a gépjármű vámértéke alapján állapítanak meg.

8. AVL 25. cikkének (1) bekezdése szerint az adó olyan adóköteles gépjárműre vonatkozik, amelyet egy Finnországba költöző személy a költözés során hoz be az országba, és amely annak személyes háztartásához tartozik, az ebben a rendelkezésben meghatározott feltételek szerint legfeljebb 80 000 FIM-mel (jelenleg 13 450 euro) csökkenthető.

B — *A közösségi jog*

9. Preambulumbekezdései szerint az irányelv arra irányul, hogy a személyek szabad mozgását gátló adóakadályokat a Közösségen belül felszámolják. Az irányelv tárgyi hatályát annak 1. cikke szerint az alábbiak szerint határozták meg:

„(1) Az alábbiakban meghatározott feltételekre és esetekre is figyelemmel minden tagállam mentesíti a magánszemélyek által valamely más tagállamból véglegesen behozott személyes vagyontárgyat a forgalmi adótól, a jövedéki adótól és egyéb, az ilyen vagyontárgyra általánosságban alkalmazott fogyasztási adóktól.

(2) Az országon belül ilyen vagyontárgy használatával összefüggő különleges és/vagy időszakos vámok és adók, mint például a gépjármű-bejelentési díjak, útadók és televíziós díjak nem tartoznak ezen irányelv hatálya alá."

III — A tényállás, az alapeljárás és az előzetes döntéshozatal iránti kérelem

10. Marie Lindfors, aki több évig külföldön élt, 1999. augusztus 4-én az Európai Közös-

ségek egy másik tagállamából Finnországba való átköltözése során mint magánszemély a tulajdonában lévő Audi A6 Avant típusú gépjárművet hozott be az országba. A gépjárművet, amelyet 1995. március 20-án szállítottak ki, Németországban vásárolta, és 1995. április 5-én Hollandiában helyezte forgalomba.

11. A hankói vámhivatal (Hangon tullikamari) M. Lindfors javára 1999. augusztus 4-én az AVL 25. cikkének (1) bekezdése alapján a gépjárműadó kivetéséről szóló határozatában 80 000 FIM összegű adócsökkentést engedélyezett, és az általa megfizetendő autovero összegét 16 556 FIM-ben és a hozzáadottérték-adó összegét 3 642 FIM-ben — a teljes adóösszeget tehát 20 198 FIM-ben — állapította meg.

12. E határozat ellen M. Lindfors a helsinki közigazgatási bíróság előtt (Helsingin hallinto-oikeus) keresetet indított, és kérte annak hatályon kívül helyezését, valamint az általa megfizetett adó visszatérítését. Azzal érvelt, hogy az autovero esetében az irányelv 1. cikkének (1) bekezdése szerinti fogyasztási adóról van szó, amely nem vethető ki az általa behozott gépjárműre.

13. A helsinki közigazgatási bíróság elutasította a keresetet. A bíróság arra az álláspontra helyezkedett, hogy az autovero a gépjármű nyilvántartásba vételéhez vagy annak a közúti forgalomban való használatához kapcsolódik, és ezért az irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerinti olyan különleges adónak tekintendő, amelyre az irányelv nem vonatkozik.

14. M. Lindfors ezt követően fellebbezést nyújtott be a legfelsőbb közigazgatási bírósághoz (Korkein hallinto-oikeus), és kérelmezte ezen határozat és a vámhivatal gépjárműadó kivetéséről szóló határozatának hatályon kívül helyezését.

15. A legfelsőbb közigazgatási bíróság azon kérdés tisztázása érdekében, hogy vajon az irányelv figyelembevételével az olyan gépjárműadó, mint az autovero egy átköltözési vagyontárgyként behozott gépjárműre is kivethető-e, 2002. október 10-én kelt végzésben úgy határozott, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjeszt a Bíróság elé, és az alábbi kérdést teszi fel:

Úgy kell-e értelmezni a magánszemélyek személyes tulajdonának valamely tagállamból történő végleges behozatalára alkalmazandó adómentességekről szóló, 1983. március 28-i 83/183/EGK tanácsi irányelv 1. cikkét, hogy a tartózkodási hely áthelyezése során valamely más tagállamból Finnországba behozott gépjármű esetében a gépjárműadóról szóló törvény (autoverolaki) alapján kivetett gépjárműadó (autovero) az irányelv 1. cikkének (1) bekezdése értelmében fogyasztási adó, vagy úgy, hogy ez az 1. cikk (2) bekezdése értelmében a vagyontárgy országon belüli használatával összefüggő különleges vám vagy adó?

IV — Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről

A — *Előzetes megjegyzések*

16. Eltekintve a hozzáadottérték-adótól, amelyre egyébiránt az új gépjárművek megszerzése körében néhány különös szabály érvényes [3], a gépjárművek megadóztatása alapvetően nincs harmonizálva a Közösségen belül [4].

17. A tagállamokban a személygépkocsik vonatkozásában kivetett adók és vámok ennek megfelelően nemcsak mértékükben különböznek jelentősen, hanem a szerkezetük szempontjából is [5]. Bizonyos tagállamok egyes adóinak egyáltalán nincsen megfelelője más tagállamokban. Ezért a jelen ügyhöz hasonló esetben, ahol a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy vajon egy bizonyos nemzeti adó megfelel-e egy közösségi jogi aktusban megnevezett adófogalomnak, különösen szem előtt kell tartani, hogy hiányzik az a közös fogalommeghatározás, amely lehetővé tenné a különböző adófajták pontos osztályozását.

18. Ismertetési célból, s mert láthatóan a jelen eljárásban résztvevő felek is ilyen jellegű osztályozásból indultak ki, nagy vonalakban szeretnék három olyan adófajtát megkülönböztetni, amelyet a tagállamok személygépkocsik tekintetében vetnek ki.

19. Először is vannak olyan egyszeri adók, amelyeket „regisztrációs adóknak" nevezek, és amelyeket a személygépkocsi megszerzésével összefüggésben vagy valamely tagállam területén történő forgalomba helyezésének feltételeként kell megfizetni.

20. Másrészt eltérő adóalap-megállapítás szerint szinte minden tagállamban vetnek ki olyan rendszeresen, illetve évente fizetendő adókat, mint amilyen például Németországban és Ausztriában a „Kraftfahrzeugsteuer" (gépjárműadó).

21. Végül a gépjármű tagállami nyilvántartásba vételével összefüggésben felmerülhet-

3 — Így ezeket az általános szabálytól eltérően a magánszemélyek általi szerzés esetében is a rendeltetési ország elve alapján adóztatják: lásd a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 28. cikkét (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) (a továbbiakban: hatodik HÉA-irányelv).

4 — Lásd a C-451/99. sz., Cura Anlagen-ügyben 2002. március 21-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-3193. o.) 40. pontját.

5 — Erre vonatkozóan hasznos áttekintést ad „A személygépkocsik adóztatásáról az Európai Unióban — Cselekvési lehetőségek nemzeti és közösségi szinten" című, a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek címzett, 2002. szeptember 6-i bizottsági közlemény, továbbá a tagállamokban a személygépkocsik adóztatásáról szóló, a TIS/PT (Consultores em Transportes Inovaçao e Sistemas, SA) által a Bizottság részére készített 2002. januári tanulmány, amely az internetről az alábbi címen tölthető le: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/car_taxes/vehicle_tax_study_15-02-2002.pdf.

nek az igazgatási költségek fedezetére szolgáló díjak, illetékek is (nyilvántartásba vételi díjak).

22. Mint ahogyan az ügyiratokból, illetve a finn kormány előterjesztéseiből kitűnik, a fenti három kategóriának megfelelő adókat, illetékeket Finnországban is kivetik a személygépkocsikra.

23. Az autovero, mint ahogyan ez az AVL-ből kitűnik, egyszeri, az adóérték alapján kiszámított adó, amelyet személygépkocsira és más típusú gépjárművekre azok nyilvántartásba vétele vagy használatba vétele előtt kell megfizetni, és az autoverót meghaladóan még hozzáadottérték-adót is kivetnek a finn arvonlisäverolaki alapján.

24. Emellett vannak még rendszeresen fizetendő adók, tehát szűkebb értelemben vett gépjárműadók, nevezetesen az „ajoneuvovero" (motoros közúti járműadó, „matrica"), valamint a „moottoriajoneuvovero" (dízelüzemű járművekre vonatkozó adó).

25. Végül Finnországban a gépjármű nyilvántartásba vételekor ezen túlmenően az igazgatási költségek fedezetére szolgáló díjak is felmerülnek (nyilvántartásba vételi díj).

26. A jelen eljárás tárgya egyedül az autovero, amellyel a Bíróság már a Tulliasiasmies és Siilin ügyben foglalkozott, és amelyre vonatkozóan szintén én terjesztettem elő indítványt [6].

27. A nevezett ügy tárgya annak megállapítása volt, hogy vajon az autoveróhoz hasonló adó az akkori formájában és mértékében tiltott, megkülönböztető belföldi adónak minősül-e a külföldről behozott használt gépjárművek tekintetében, amely kérdésre a Bíróság igenlő választ adott. Jelen ügyben ezzel szemben azt kell tisztázni, hogy vajon a finn autoveróhoz hasonló adó — függetlenül annak kiszámításától és mértékétől — egyáltalán kivethető-e olyan sajátos összefüggésben, nevezetesen akkor, amikor egy személygépkocsit a lakóhely-változtatás során véglegesen hoznak be az országba.

28. A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy vajon ellentétes-e az ilyen adóztatás az irányelv 1. cikkében szabályozott adómentességgel.

29. Végül arra szeretnék utalni, hogy a Bizottság ezt a kérdést már felvetette az Ausztriában kivetett fogyasztási átalányadó (NoVA) tekintetében a Bíróság előtt jelenleg szintén folyamatban lévő előzetes döntésho-

6 — A C-101/00. sz. ügyre vonatkozó, 2001. október 25-én ismertetett indítvány (2002. szeptember 19-én hozott ítélet, EBHT 2002., I-7487. o.).

zatali eljárásban, a C-387/01. sz. ügyben, amelynek tárgya azonban elsődlegesen a NoVA összeegyeztethetősége az EK 23., 25. és 39. cikkel, illetve a hatodik HÉA-irányelvvel, és Tizzano főtanácsnok indítványában e tekintetben már állást is foglalt [7].

B — *Az érdekelt felek lényeges érvei*

30. *M. Lindfors* és a *Bizottság* álláspontja szerint ellentétes az alapeljárásban vitatott adó az irányelvben szabályozott adómentesség követelményével. Véleményük szerint arról van szó, hogy az autovero a végleges behozatalnál, illetve annak alapján kivetett olyan fogyasztási adó, amely az 1. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik.

31. M. Lindfors többek között előadja, hogy az autovero valójában, illetve az adóbevallási szabályok szerint a gépjármű Finnországba történő behozatalának ténye alapján kerül kivetésre. Az, hogy itt az irányelv 1. cikkének (1) bekezdése szerinti fogyasztási adóról van szó, közvetve az egyes szállítóeszközök valamely tagállamba egy másik tagállamból történő ideiglenes behozatalának Közösségen belüli adómentességéről szóló, 1983. március 28-i 83/182/EGK tanácsi irányelvből [8], továbbá abból a bizottsági javaslatból következik, amely a tartózkodásihely-változtatás keretében a személygépkocsiknak egy másik tagállamba történő végleges behozatala vagy ideiglenesen a nyilvántartásba vétel államától eltérő tagállamban való használatának adóztatásáról szól (a továbbiakban: bizottsági javaslat) [9].

32. A Bizottság kifejti, hogy az irányelv 1. cikkének (1) bekezdése azon adók kivetését tiltja meg, amelyek adótényállása a behozatal. Ezt a tilalmat nem lehet azáltal kikerülni, hogy a behozatal helyett más adótényállást alkalmaznak, mint például a nyilvántartásba vételt. A Bizottság arra is hivatkozik, hogy az irányelvet a személyek szabad mozgását és a kettős adóztatás elkerülését figyelembe véve kell értelmezni.

33. A jelen eljárásban észrevételt előterjesztő *Finn Köztársaság*, *Dán Királyság* és *Görög Köztársaság* ezzel szemben arra az álláspontra helyezkedik, hogy az irányelv 1. cikkének (1) bekezdése nem vonatkozik az az autoveróhoz hasonló adóra, és Tizzano főtanácsnoknak a Weigel-ügyre vonatkozó indítványára hivatkoznak [10]. Lényegében egybehangzóan azt hangsúlyozzák, hogy az autovero esetében nem a behozatal során

7 — Tizzano főtanácsnok C-387/01. sz. Weigel-ügyre vonatkozó, 2003. július 3-án ismertetett indítványának (az EBHT-ban még nem tették közzé) 40–56. pontja.

8 — HL L 105., 59. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 112. o.

9 — COM (1998) 30 végleges (HL C 108., 75. o.) és a módosított COM (1999) 165 végleges javaslat (HL C 145., 6. o.).

10 — A fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott indítvány.

kivetett, hanem olyan adóról van szó, amely a használathoz kötődik. Amennyiben a gépjárművet Finnországban nem veszik használatba, nem merül fel az autovero, így a Finn Köztársaság példáját alkalmazva, ha mondjuk múzeumban kiállítandó autóról van szó. Ennek megfelelően az a gépjármű használatáért felszámított adónak, illetve „gépjármű-bejelentési díjnak" tekintendő az irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében, és ezért az adómentesség arra nem vonatkozik.

34. Ahol a kormányok a bizottsági javaslatra, illetve a 83/182 irányelvre hivatkoztak, ott ezek szövegéből M. Lindfors és a Bizottság véleményével ellentétes következtetést vontak le az irányelv tárgyi hatályának értelmezésére vonatkozóan. Arra is utalnak, hogy az autoveróhoz hasonló regisztrációs adók a Közösségen belül még nincsenek harmonizálva, és ezért el kell fogadni az esetleges kettős adóztatást, mint e helyzet következményét. A dán kormány előadja, hogy az irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerinti, „gépjármű-bejelentési díjakra" vonatkozó kivételről szóló rendelkezést éppen a Tanácsban előterjesztett dán kezdeményezésre illesztették az irányelv szövegébe annak érdekében, hogy az irányelv tárgyi hatálya alól kifejezetten kivegyék az autoveróhoz hasonló regisztrációs adókat.

35. A *Bizottság* és *M. Lindfors* az irányelv 1. cikkének (2) bekezdésében foglalt kivételeket megállapító rendelkezést úgy értelmezik, hogy az csak a nyilvántartásba vételnél felmerülő igazgatási költségeket tükröző díjakra vonatkozik, és ezt alapvetően arra alapozzák, hogy az irányelv francia és angol szövegében a „droits", illetve „fees" kifejezéseket ebben az összefüggésben használták.

36. Az *érdekelt tagállamok* ezt az értelmezést nyelvtani és rendszertani okokból utasítják vissza. Különösen arra hivatkoznak, hogy egyáltalán nem ellentétes a közösségi joggal, ha díjat szabnak ki az igazgatási költségek fedezésére.

C — *Álláspont*

37. Az irányelv 1. cikkének (1) bekezdése szerint az irányelv tárgyi hatálya olyan fogyasztási adókra („forgalmi adó, jövedéki adó és egyéb fogyasztási adók") terjed ki, amelyeket rendszerint „a magánszemélyek által valamely más tagállamból véglegesen behozott személyes vagyontárgy" esetében a behozatala esetén vetnek ki. E fogyasztási adóval állnak szemben az 1. cikk (2) bekezdésében az „ilyen vagyontárgy használatával összefüggő különleges és/vagy időszakos vámok és adók", amelyekre az irányelv nem vonatkozik. Példaként kifejezetten az alábbi adókat nevesítik: „gépjármű-bejelentési díjak, útadók és televíziós díjak".

38. Az irányelvben tehát nyilvánvalóan a tárgyi hatály elhatárolása végett olyan (fogyasztási) adókat, illetve illetékeket különböztetnek meg, amelyek egyrészt a behozatalhoz, másrészt a vagyontárgy belföldi használatához kapcsolódnak.

39. Ez a megkülönböztetés először is annyiban meggyőzőnek tűnik, hogy az nem lenne igazán érthető, miért is lenne felmentve a vagyontárgyak adott tagállamban történő használatához kapcsolódó adófizetés alól az olyan közösségi állampolgár, aki tartózkodási helyét tartósan más tagállamba helyezi át, tehát ott él, illetve vagyontárgyakat használ.

40. Ezzel szemben a vagyontárgyak behozatalához kapcsolódó adók és illetékek jellegükből fakadóan közvetlen adóakadályt képezhetnek a személyek szabad mozgása előtt.

41. Tekintettel arra a kérdésre, hogy milyen behozatallal összefüggő adók és illetékek tartoznak az irányelv 1. cikke (1) bekezdésének hatálya alá, itt nem az EK 23. és 25. cikke szerinti vámokra és azokkal azonos hatású díjakra kell gondolni, jóllehet az ítélkezési gyakorlat szerint éppen ezen adók sajátosságára utal az, hogy azokat a behozatal vagy a tagállam határainak átlépése alapján vetik ki [11]. Mivel az ilyen jellegű pénzügyi terhek mindamellett az elsődleges jog alapján tiltottak, és nem képezhetik tárgyát az EK 99. cikk szerinti összehangoló intézkedésnek, világos, hogy nem vonatkozik ezekre az irányelv.

42. Az irányelv 1. cikkének (1) bekezdése sokkal inkább vonatkozik a belső adókra — hogy az EK 90. cikk fogalmával éljünk .–, illetve közvetett adókra .– vagy pontosabban szólva — olyan fogyasztási adókra, amelyek adótényállása a behozatal.

43. Ilyen adókra vonatkozó példák most talán nem jutnak azonnal az eszünkbe, de nem szabad elfelejtenünk, hogy ez az irányelv a belső piac 1993. január 1-jén történt bevezetése előtti időre, és ebben az összefüggésben a tagállamok közötti áruforgalom adóakadályainak felszámolása területén elért eredményekre nyúlik vissza. Annak idején a tagállamok még kivethettek importadókat vagy más (különleges) fogyasztási adókat, amelyek valamely áru behozatalához kötődtek [12].

11 — Lásd többek között a C-383/01. sz., De Danske Bilimportører ügyben 2003. június 17-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-6065. o.) 34. pontját.

12 — Lásd például a szintén gépjárművekre kivetett belga importadót, amely a 249/84. sz. Profant-ügyben 1985. október 3-án hozott ítélet (EBHT 1985., 3237. o.) tárgya volt.

44. Ami a hozzáadottérték-adót illeti, a 91/680/EGK irányelvvel [13] a fiskális határok lebontásának előfeltételeként a tagállamok közötti kereskedelmi forgalomban a behozatalnál történő adóztatás elvének alkalmazását megszüntették, és a termék megszerzésére vonatkozó, a rendeltetési hely szerinti tagállamban történő adóztatás elvével helyettesítették. Ettől kezdve az importadó-kivetés csak a harmadik országgal folytatott kereskedelmi forgalom körében megengedett.

45. Mindamellett a tagállamoknak a hatodik HÉA-irányelv 33. cikke szerint jogukban áll saját belátásuk szerint olyan jövedéki adókat és más közvetett adókat fenntartani vagy bevezetni, amelyek nem forgalmiadó-jellegűek a hatodik HÉA-irányelv értelmében, és nem sértik a közös HÉA-rendszert [14]. Azonban a fogyasztási adóknál — és a gépjárművekre kivetett különleges fogyasztási adóknál is — minden esetben figyelemmel kell lenni arra, hogy a 92/12/EGK, ún. rendszer-irányelv [15] 3. cikkének (3) bekezdése szerint ezeket az adókat csak abban az esetben lehet alkalmazni, ha „ezen adók nem eredményeznek határátlépési formaságokat a tagállamok közötti kereskedelemben". Ezzel nem szünteti meg teljesen, de gyakorlatilag jelentősen korlátozza a tagállamok azon lehetőségét, hogy olyan külön fogyasztási adókat vezessenek be és tartsanak fenn, amelyek adótényállása a behozatalon vagy a határon való átszállításon alapulnak [16].

46. Nem kívánom ezt az eszmefuttatást tovább folytatni, de ez vezet el annak vizsgálatához, hogy vajon egy autovero jellegű adóra vonatkozik-e az irányelvben előírt adómentesség.

47. Az AVL szerint az autovero adótényállását tekintve a gépjármű Finnországban történő nyilvántartásba vételéhez vagy használatba vételéhez kötődik.

48. Maga a Bizottság és M. Lindfors is azt a nézetet képviselik, hogy az irányelv 1. cikkének (1) bekezdése szerinti adómentesség a behozatallal összefüggő adókra vonatkozik. Mindenesetre úgy érvelnek, hogy az autovero az AVL-ben foglalt nyilvántartásba vételhez vagy használatbavételhez kötődése ellenére valójában olyan adónak tekintendő, amelyet a behozatalkor vetnek ki.

13 — A fiskális határok megszüntetésére tekintettel a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.).

14 — Lásd többek között a 93/88-94/88. sz., Wisselink egyesített ügyekben 1989. július 13-án hozott ítélet (EBHT 1989., 2671. o.) 17. pontját és a 73/85. sz. Kerrutt-ügyben 1986. július 8-án hozott ítélet (EBHT 1986., 2219. o.) 22. pontját.

15 — A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 1. kötet, 179. o.).

16 — Lásd ehhez Jatzke, *Das neue Verbrauchsteuerrecht im EG-Binnenmarkt*, Steuerrecht 1 (1993), 41 (42). Lásd a többek között gépjárművekre kivetett különleges fogyasztási adó példájaként a C-75/95. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 1997. október 23-án hozott ítéletet (EBHT 1997., I-5981. o.).

49. A szóbeli tárgyaláson megítélésem szerint a finn kormány meggyőzően adta elő, hogy a gyakorlatban nem a határátlépés vagy a behozatal alkalmával kell az autoveróra vonatkozó adóbevallást benyújtani, és azt megfizetni, és hogy az M. Lindfors által kifejtett vámformalitások harmadik országból származó behozatalra vonatkoznak. Ezért a gyakorlati behozatali szabályokból nem lehet arra következtetni, hogy az autoveróhoz hasonló adó esetében olyanról van szó, amelyet a behozatalkor vagy az alapján vetnek ki.

50. Fontosabbnak tartom a Bizottság érvét, miszerint az autoveróhoz hasonló adó is — amely formálisan a nyilvántartásba vételhez vagy használatba vételhez kötődik — az irányelv 1. cikkének (1) bekezdése értelmében a behozatalnál kivetett fogyasztási vagy forgalmi adónak tekintendő, és hogy ezt a rendelkezést nem lehet azáltal kikerülni, hogy a behozataltól eltérő adótényállást határoznak meg.

51. Itt először is hangsúlyozni kell, hogy az autoveróhoz hasonló adó — amint azt a finn kormány a múzeumban kiállítandó gépjármű példáján szemléltette — nem olyan hatással jár, mint egy „valódi" behozatalra kivetett fogyasztási adó, mivel az a Finnországba való bevitel ellenére mindaddig nem merül fel, ameddig az autót nem helyezik forgalomba vagy veszik nyilvántartásba.

52. Persze úgy is lehet érvelni, hogy a nyilvántartásba vételnél vagy forgalomba helyezésnél valójában a behozatal tényállásához hasonló, azt gyakorlatilag helyettesítő tényállásról van szó, és még inkább úgy, hogy a tagállamokba bevitt gépjárművek döntő többségét ott használni fogják.

53. A Bíróság más összefüggésben a Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítéletében már behatóan foglakozott a Bizottság azon érvével, miszerint az annak idején Belgiumban az új gépjárművekre vonatkozó regisztrációs adó valójában hozzáadottérték-adó volt. A belga kormány többek között előadta, hogy a két adót egymástól úgy lehet megkülönböztetni, hogy azok különböző tényállásokhoz (egyrészről a szállításhoz, másrészről a nyilvántartásba vételhez) kötődnek [17].

54. A Bíróság ennek kapcsán megállapította, hogy „ezt csak akkor lehetne figyelembe venni, ha mindkét adó ténylegesen független lenne egymástól". Végeredményben visszautasította a regisztrációs adó önállóságát abból a megfontolásból, miszerint abban az ügyben a regisztrációs adó és a hozzáadottérték-adó között egy beszámítási eljáráson keresztül közvetlen összefüggés állt fenn,

17 — A 391/85. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1988. február 4-én hozott ítélet (EBHT 1988., 579. o.) 14. és 22. pontja.

amely megszüntette a két adó egyes adótényállásai közötti különbséget [18].

55. A jelen esetben az autovero és a behozatalkor fizetendő hozzáadottérték-adó között nem áll fenn ilyen jellegű összefüggés. Ennek fényében azok adótényállásaira tekintettel kellően jelentősnek tűnik az autoveróhoz hasonló adó, és a behozatal alapján kivetett fogyasztási adó közötti különbség ahhoz, hogy az előbbit ne azonosítsuk az utóbbival az irányelv 1. cikkének (1) bekezdése vonatkozásában.

56. Ezért jutok arra a következtetésre, hogy az autoveróhoz hasonló adó esetében nem az irányelv 1. cikkének (1) bekezdése szerinti, behozatalkor kivetett forgalmi adóról, jövedéki adóról vagy egyéb fogyasztási adóról van szó. Az előbbi fejtegetések azonban érthetővé tették, hogy ezeket az adófogalmakat nem lehet élesen elhatárolni egymástól, és egyedül az a tény, hogy az adót a nyilvántartásba vételt követően vagy annak előfeltételeként vetik ki, még nem zárja ki azt, hogy ezt az adót az importadó egy fajtájának lehessen tekinteni.

57. Ebben az összefüggésben szeretnék most rátérni az irányelv 1. cikkének (2) bekezdésére. Az irányelv egykori tervezeteiből az tűnik ki, hogy ezt az eredetileg a bizottsági javaslatban nem szereplő rendelkezést azért vették bele az irányelv szövegébe, hogy eleget tegyenek néhány tagállam azon kérésének, amely az irányelv tárgyi hatályának pontosítására irányult [19]. A rendelkezés kifejezetten tartalmazza az „adók, mint például a gépjármű-bejelentési díjak" fordulatot, amely az itt érdekelt kormányok megítélése szerint az autoveróhoz hasonló adókra vonatkozik.

58. Engem több okból sem győz meg a Bizottság azon érve, miszerint ez csupán a nyilvántartásba vételkor esetleg fizetendő, az igazgatási költségek fedezésére szolgáló adókra vonatkozik.

59. Egyrészt mindenekelőtt a dán kormány a szóbeli tárgyaláson joggal hivatkozott arra, hogy ez az álláspont nem vehető alapul az irányelv 1. cikke (2) bekezdésének szó szerinti értelmezésén. Tekintettel a tagállamok nagyon különböző eljárásmódjára és hagyományaira az adózás területén, kezdettől fogva indokolt az óvatosság ebben a tekintetben. Miközben például a francia nyelvű szövegben felismerhető a bizottsági vélemény támpontja a „taxes" és a „droits" megkülönböztetésében, addig a német nyelvű szövegben például már nincs meg ez a támpont a „Steuern" és „Abgaben" fogal-

18 — A fenti 17. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 25. pontja.

19 — A Tanács pénzügyi munkacsoportjának 1979. április 23-i 6205/79. sz. belső irata, 3. o., amelyet a Tanács hozzájárulásával a Dán Királyság nyújtott be észrevételének mellékleteként.

maknál, mivel ezeket a fogalmakat egymás szinonimáiként lehet alkalmazni.

60. Másrészt a behozott vagyontárgyak használatára vonatkozó adók példájaként az „adók, mint például a gépjármű-bejelentési díjak" fordulatot nevesítik az irányelv 1. cikkének (2) bekezdésében. Az *igazgatási költségek fedezésére* vagy a *közigazgatási szolgáltatás ellentételezésére* szolgáló adó esetében ez nem lenne helytálló megfogalmazás.

61. Ezek után megállapítható, hogy nem ellentétes az autoveróhoz hasonló adónak ezen irányelv értelmében használati adóként való minősítésével az a körülmény, hogy ezen adót nem időszakosan és (mértékét tekintve is) attól függetlenül kell leróni, hogy milyen terjedelemben, illetve ténylegesen milyen sokáig használják a gépjárművet annak nyilvántartásba vételét követően. Ez már az irányelv 1. cikkének (2) bekezdéséből is következik, miszerint e rendelkezés értelmében az adók nem csak időszakosan fizetendő adók lehetnek („különleges és/vagy időszakos vámok és adók").

62. Az iratokból, illetve a finn kormány előterjesztéséből kiderül, hogy Finnországban csak a nyilvántartásba vételt követően lehetséges valamely gépjármű jogszerű használatba vétele vagy használata [20]. Az autovero megfizetése tehát mindenképpen feltételét képezi annak, hogy egy autót (jogszerűen) használni lehessen Finnországban.

63. Az ilyen jellegű adó joggal tekinthető olyan használati adónak, amely az irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerint kifejezetten nem tartozik annak tárgyi hatálya alá.

64. Egyebekben az M. Lindfors által képviselt állásponttal szemben abból, hogy a 83/182 irányelv szerinti adómentesség — amely kizárólag egyes szállítóeszközök ideiglenes behozatalára vonatkozik — a regisztrációs adókat is magában foglalja, nem lehet minden további nélkül arra a következtetésre jutni, hogy az ilyen adókra is vonatkozik a gépjárművek végleges behozatalára vonatkozó 83/183 irányelv által megállapított adómentesség.

65. A felek továbbá a bizottsági javaslatot olyan szabályozásnak tekintették, amelynek célja ezen irányelvek felváltása, és amely alapján az adóztatás tilalma immár kifejezetten ki fog terjedni az autoveróhoz hasonló regisztrációs adókra [21]. A preambulumbekez-

20 — Így tekintve a finnországi forgalomba helyezés olyan alternatív adótényállás, amely minden esetben biztosítja, hogy az autoverlaki szerinti adókötelezettség akkor is, illetve már akkor létrejöjjön, ha a gépjármű a szabályok ellenére nyilvántartásba vétel nélkül kerül közúti forgalomba.

21 — Lásd az 1. cikket együttesen a bizottsági javaslat I. mellékletével.

désekből arra lehet következtetni, hogy a javaslat arra irányul, hogy a tartózkodási hely áthelyezése következtében a gépjárművek adóztatásával kapcsolatban fennálló problémákat megoldja, miközben ebben a javaslatban nyilvánvalóan azt vették alapul, hogy a jelenlegi irányelv alapján az adómentesség (még) nem vonatkozik a regisztrációs adóra [22]. Mindenesetre ez alapján valójában nem lehet biztos támpontot találni a jelenlegi irányelv jelentésének értelmezéséhez.

66. Végül a Bizottság érvelésére szeretnék rátérni, amely szerint az irányelvet az adóharmonizációval követett célokra és az alapszabadságokra figyelemmel kell értelmezni.

67. Bizonyára a 83/182 irányelvre és a jelen ügyben érintett irányelvre is érvényes az, hogy „az irányelv rendelkezéseit a HÉA területén folyó harmonizációval követett alapvető célok, úgymint a munkavállalók és az áruk szabad mozgásának biztosítása, továbbá a kettős adóztatás megelőzésének figyelembevételével kell értelmezni" [23].

68. Mindenesetre megítélésem szerint ebből nem lehet következtetéseket levonni az irányelv alapján az autoveróhoz hasonló nyilvántartásba vétellel összefüggő gépjárműadókra vonatkozóan, amelyek — mint fent említettük — nem tartoznak az irányelv tárgyi hatálya alá.

69. Ezenkívül a Bizottság által hivatkozott kettős adóztatás tilalma, amely — mint ahogyan a hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kitűnik [24] — a hozzáadottérték-adó területén folyó harmonizáció egyik célja, nem vonatkozik automatikusan minden adófajtára.

70. A gépjármű-adóztatásra vonatkozóan a Bíróság a Cura Anlagen-ügyben hozott ítéletében megállapította, hogy a tagállamok az e területre vonatkozó hatáskörük gyakorlása során szabadok, és úgy tűnik, hogy a nyilvántartásba vétel „ezen adóztatási hatáskör gyakorlásának természetes következménye". A tagállamok „ezen adóztatási hatáskörük korlátozásáról [...] megegyezhetnek, és egymással megállapodást köthetnek annak biztosítása érdekében, hogy egy gépjármű csak a megállapodásban részes államok egyikében legyen közvetett adóztatás tárgya" [25].

22 — Lásd ugyanebben az értelemben Tizzano főtanácsnok fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott Weigel-ügyre vonatkozó indítványának 51. és 52. pontját.

23 — A C-389/95. sz. Klattner-ügyben 1997. május 29-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-2719. o.) 25. pontja; lásd többek között a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Profant-ügyben hozott ítélet 25. pontját, a 127/86. sz. Ledoux-ügyben 1988. július 6-án hozott ítélet (EBHT 1988., 3741. o.) 11. pontját és a C-297/89. sz. Ryborg-ügyben 1991. április 23-án hozott ítélet (EBHT 1991., I-1943. o.) 13. pontját.

24 — Lásd a jelen iratban.

25 — Lásd a fenti 4. lábjegyzetben hivatkozott Cura Anlagen-ügyben hozott ítélet 40. és 41. pontját.

71. Ebből következik, hogy az autoveróhoz hasonló nyilvántartásba vételhez kapcsolódó adók területére vonatkozó közösségi jog jelenlegi állapota szerint el kell fogadni a hiányos harmonizáció olyan következményeit, mint a kettős adóztatás. Mindenesetre a tagállamok önkéntes alapon foganatosított intézkedéseivel ezt meg lehetne előzni.

72. Mindezen megállapítások azt eredményezik, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelemre azt a választ adjam, hogy nem ellentétes az irányelv 1. cikkével az autoveróhoz hasonló adó kivetése a tartózkodási-hely-változtatás során valamely tagállamból más tagállamba behozott gépjárművekre.

V — Végkövetkeztetések

73. Ezért a Bíróságnak azt javasolom, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre az alábbi választ adja:

„A magánszemélyek személyes tulajdonának valamely tagállamból történő végleges behozatalára alkalmazandó adómentességekről szóló, 1983. március 28-i 83/183/EGK tanácsi irányelv 1. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az 1994. december 29-i autoverolaki (1482/1994) által az 1999-ben hatályos szövegében előírt adó kivetése a lakóhely-változtatás során valamely tagállamból más tagállamba behozott gépjárművekre.