SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE CHRISTINE STIX-HACKL, predstavljeni 4. marca 2004[1]

I – Uvod

1. S tem vprašanjem za predhodno odločanje Korkein Hallinto-oikeus (Finska) Sodišču predlaga, naj sprejme razlago člena 1 Direktive Sveta 83/183/EGS o davčnih oprostitvah, ki veljajo za končni uvoz osebne lastnine posameznikov iz države članice (v nadaljevanju: Direktiva)[2]. Gre predvsem za vprašanje, ali je davek, ki se plača v skladu z autoverolakijem (zakon o davku na motorna vozila) (1482/94), preden je motorno vozilo registrirano oziroma pred vključitvijo v uporabo, dajatev oziroma davek, ki bi ga moralo biti motorno vozilo, uvoženo na Finsko zaradi spremembe prebivališča, oproščeno v skladu z zgoraj navedeno določbo.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – UL L 105, str. 64.

II – Pravni okvir

A – *Nacionalno pravo*

2. V skladu s členom 1(1) autoverolakija (1482/94) z dne 29. decembra 1994, v različici, veljavni leta 1999 (v nadaljevanju: AVL), je treba na Finskem plačati davek na motorna vozila (v nadaljevanju: autovero) pred registracijo ali vključitvijo v uporabo vozila.

3. Z vključitvijo v uporabo je mišljen začetek uporabe vozila v prometu na Finskem, in sicer samo takrat, kadar vozilo tam ni registrirano (člen 2 AVL).

4. V skladu z glavno določbo o zavezanosti za plačilo davka (člen 4(1) AVL) morata uvoznik vozila oziroma proizvajalec vozila, ki je proizvedeno na Finskem, plačati autovero.

5. Poleg tega so davčni zavezanci v skladu s členom 5 AVL zavezani plačati davek na dodano vrednost na autovero v znesku, ki je določen v Arvonlisäverolakiju (zakon o davku na dodano vrednost, 1501/93, v nadaljevanju: Arvonlisäverolaki).

6. Znesek autovera je v skladu s členom 6 AVL enak znesku obdavčljive vrednosti vozila z odbitkom 4600 FIM (zdaj 770 EUR), v vsakem primeru pa najmanj 50 % obdavčljive vrednosti vozila.

7. V skladu s členom 7(1) AVL se na uvoženo rabljeno vozilo naloži isti davek kot na novo vozilo, le da se sorazmerno zmanjša za odstotek, ki ustreza mesecem uporabe vozila. V skladu s členom 11(1) in (2) zakona je temelj obdavčljive vrednosti uvoženega vozila nabavna vrednost za davčnega zavezanca, ki se določi v skladu s carinsko vrednostjo vozila.

8. V skladu s členom 25(1) AVL se lahko davek na obdavčljivo vozilo, ki je last gospodinjstva in se uvozi zaradi prenosa prebivališča na Finsko, zniža v skladu s pogoji, predvidenimi v tej določbi, največ do višine 80.000 FIM (zdaj 13.450 EUR).

B – *Skupnostna ureditev*

9. V skladu z uvodnimi izjavami je cilj Direktive odpraviti davčne ovire za prosti pretok oseb znotraj Skupnosti. Področje uporabe Direktive je opredeljeno v členu 1:

„1. Vsaka država članica mora ob izpolnjevanju pogojev in v tukaj določenih primerih oprostiti osebno lastnino, ki jo posameznik uvaža končno iz druge države članice, prometnega davka, trošarine in drugih davkov na potrošnjo, ki se običajno uporabljajo za tako lastnino.

2. Ta direktiva ne zajema posebnih in/ali občasnih dajatev in davkov, ki so povezani z uporabo take lastnine v državi, kot so na primer pristojbine za registracijo motornih vozil, davki za ceste in televizijska dovoljenja."

III – Dejansko stanje, postopek v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

10. Ga. Lindfors, ki je več let živela v tujini, je 4. avgusta 1999 ob selitvi iz druge države

članice Evropske skupnosti na Finsko kot posameznica uvozila motorno vozilo znamke Audi A6 Avant, ki je bil njena last. Vozilo, ki je bilo dostavljeno 20. marca 1995, je kupila v Nemčiji in ga je začela uporabljati na Nizozemskem 5. aprila 1995.

11. Hangon tullikamari (Carinski urad Hanko) je ge. Lindfors v skladu s členom 25(1) AVL v davčni odločbi z dne 4. avgusta 1999 za davek na motorna voziła priznal odbitek od davčne osnove v višini 80.000 FIM ter ocenil autovero, ki ga je dolžna plačati, na 16.556 FIM in davek na dodano vrednost na 3642 FIM, skupaj torej na 20.198 FIM.

12. Ga. Lindfors je pri Helsingin Hallintooikeus (upravno sodišče Helsinki) vložila tožbo proti tej odločbi in zahtevala njeno razveljavitev ter povračilo plačanega davka. Trdila je, da gre pri autoveru za davek na potrošnjo v smislu člena 1(1) Direktive, ki ga ni mogoče naložiti na njeno vozilo, uvoženo zaradi spremembe prebivališča.

13. Upravno sodišče Helsinki je tožbo zavrnilo. Zavzelo je stališče, da se autovero nanaša na registracijo vozila ali na njegovo uporabo v prometu na Finskem in bi ga bilo torej treba obravnavati kot poseben davek na uporabo te lastnine v državi v smislu člena 1(2) Direktive, za kar pa se Direktiva ne uporablja.

14. Nato je ga. Lindfors Korkein Hallintooikeus predlagala, naj dovoli pritožbo zoper odločitev upravnega sodišča Helsinki in naj to odločitev in davčno odločbo za davek na motorna vozila davčnega urada razveljavi.

15. Vrhovno upravno sodišče je za razjasnitev vprašanja, ali se lahko v skladu z Direktivo za vozilo, ki je bilo uvoženo zaradi spremembe prebivališča, obračuna davek na motorna vozila, kot je autovero, Sodišču s sklepom z dne 10. oktobra 2002 v predhodno odločanje predložilo vprašanje:

„Ali je treba člen 1 Direktive Sveta 83/183/EGS o davčnih oprostitvah, ki veljajo za končni uvoz osebne lastnine posameznikov iz države članice, razlagati tako, da je davek na motorna vozila, ki se v skladu z autoverolakijem naloži na motorno vozilo, uvoženo iz druge države članice na Finsko zaradi spremembe prebivališča, davek na potrošnjo v smislu člena 1(1) Direktive ali posebna dajatev za uporabo te lastnine v državi v smislu člena 1(2)?"

IV – Vprašanje za predhodno odločanje

ugotoviti, ali določen nacionalni davek sodi v davčno opredelitev, določeno v aktu Skupnosti.

A – *Uvodne ugotovitve*

16. Z izjemo davka na dodano vrednost – za katerega sicer veljajo posebna pravila v zvezi z nakupom novega vozila[3] – obdavčitev motornih vozil v Skupnosti v veliki meri ni usklajena[4].

18. Zaradi obrazložitve – in ker so zadevne stranke v tem postopku očitno izhajale iz take opredelitve – bi želela tu grobo ločiti tri vrste davkov oziroma dajatev, ki jih države članice naložijo v zvezi z osebnimi avtomobili.

17. Davki in dajatve, ki jih naložijo države članice na osebna motorna vozila, se med seboj znatno razlikujejo ne samo po znesku, ampak tudi po strukturi[5]. Določeni davki v eni državi članici nimajo enakovrednega davka v drugih državah članicah. Upoštevati je torej treba to, da manjkajo skupni pojmi, ki bi dopuščali natančno skupno razvrstitev različnih davkov, zlasti v primeru, kot je ta, v katerem želi predložitveno sodišče

19. Najprej, obstajajo enkratni davki, ki jih bom označila kot „davki ob registraciji", ki jih je treba plačati ob nakupu vozila oziroma ki so pogoj za vključitev v uporabo osebnega avtomobila na ozemlju države članice.

20. Drugič, v skoraj vseh državah članicah se naložijo davki – izračunani na podlagi različnih meril –, ki se jih plačuje tudi periodično oziroma letno in ki se v Nemčiji in Avstriji imenujejo „Kraftfahrzeugsteuern" (davki na motorna vozila).

21. Končno, mogoče je naložiti dajatve v zvezi z registracijo vozila v državi članici za

3 — Tako bodo ta, odstopajoč od splošnega pravila, tudi takrat, ko nakup opravi posameznik, v skladu z načelom namembnosti kraja obdavčena: glej člen 28(a) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

4 — Glej sodbo z dne 21. marca 2002 v zadevi Cura Anlagen (C-451/99, Recueil, str. I-3193, točka 40).

5 — Obvestilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu z dne 6. septembra 2002 o obdavčitvi osebnih avtomobilov v Evropski uniji – ukrepi na nacionalni ravni in na ravni Skupnosti, KOM (2002) 431 konč., ponuja koristen pregled v zvezi s tem, prav tako študija o obdavčitvi motornih vozil v državah članicah EU januarja 2002, ki jo je za Komisijo izdelal TIS/TP (Consultores em Transportes Inovaçao e Sistemas, S.A.) in je na internetu dostopna na strani http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/car_taxes/vehicle_tax_study_15-02-2002.pdf.

kritje upravnih stroškov (pristojbine za registracijo).

22. Iz spisa oziroma iz trditev finske vlade je razvidno, da v vseh teh primerih tudi Finska naloži take davke na osebne avtomobile.

23. Autovero je, kot izhaja iz AVL, enkratni davek, izračunan na podlagi obdavčljive vrednosti, ki ga je treba plačati za osebni avtomobil in vozila drugih kategorij pred registracijo ali vključitvijo v uporabo; na autovero se nato naloži še tako imenovani davek na dodano vrednost v skladu s finskim arvonlisäverolakijem.

24. Ob tem obstajajo tudi davki, ki jih je treba plačevati periodično, torej davki na motorna vozila v ožjem pomenu, namreč ajoneuvovero (davek na motorna vozila, „vinjeta") in moottoriajoneuvovero (davek na vozila na dizelski pogon).

25. Končno se pri registraciji vozila na Finskem naložijo tudi dajatve za kritje upravnih stroškov, povezanih z registracijo (pristojbina za registracijo).

26. V tem postopku gre zgolj za autovero, ki ga je Sodišče obravnavalo že v zadevi Siilin, v kateri sem prav tako predložila sklepne predloge[6].

27. V navedeni zadevi je šlo za ugotovitev, ali davek, kot je autovero v takrat veljavni obliki in znesku glede rabljenega vozila, uvoženega iz druge države članice, pomeni prepovedani diskriminatorni notranji davek, na kar je Sodišče odgovorilo pritrdilno. Ta postopek se nanaša na vprašanje, ali se lahko v določenih okoliščinah, namreč kadar se osebni avtomobil trajno uvozi zaradi spremembe prebivališča, davek, kot je finski autovero – neodvisno od metode izračuna oziroma zneska –, sploh sme naložiti.

28. Predložitveno sodišče bi namreč želelo predvsem izvedeti, ali Direktiva z davčno oprostitvijo, določeno v členu 1, tako obdavčitev izključuje.

29. Končno bi želela opozoriti na to, da je Komisija to vprašanje že postavila v povezavi s standardnim davkom na porabo goriva (normverbrauchsabgabe ali NOVA), ki se naloži v Avstriji, v okviru postopka za

6 — Sklepni predlogi z dne 25. oktobra 2001 v zadevi Siilin (C-101/00, sodba z dne 19. septembra 2002, Recueil, str. I-7487).

predhodno odločanje v zadevi C-387/01, v kateri Sodišče še ni odločilo, v kateri pa gre predvsem za združljivost davka NOVA s členi 23 ES, 25 ES, 39 ES in s Šesto direktivo, in na to, da je generalni pravobranilec Tizzano v tej zadevi v sklepnih predlogih že izrazil mnenje[7].

B – *Bistvene trditve strank*

30. Po mnenju ge. *Lindfors* in *Komisije* je Direktiva z določbo o oprostitvi davka v nasprotju z obdavčitvijo, kot je ta v postopku v glavni stvari. Po njunem mnenju gre namreč pri autoveru za davek na potrošnjo, ki se naloži na trajni uvoz oziroma zaradi trajnega uvoza, na katerega se nanaša člen 1(1).

31. Ga. Lindfors med drugim trdi, da se autovero, dejansko oziroma raje sodeč po formalnostih za napoved za odmero davka, naloži na podlagi dejstva uvoza vozila na Finsko. Da gre za davek na potrošnjo v smislu člena 1(1) Direktive, izhaja posredno s področja uporabe Direktive Sveta 83/182/EGS z dne 28. marca 1983 o davčnih oprostitvah znotraj Skupnosti za določena prevozna sredstva, začasno uvožena iz ene države članice v drugo[8] in iz predloga Direktive Sveta o davčni obravnavi osebnih motornih vozil, ki so trajno prenesena v drugo državo članico zaradi spremembe prebivališča ali ki se jih začasno uporablja v drugi državi članici, kot je ta, v kateri so bila registrirana (v nadaljevanju: predlog Komisije)[9].

32. Komisija trdi, da člen 1(1) Direktive prepoveduje naložitev davkov, katerih obdavčljivi dogodek je uvoz. Tej prepovedi se ni mogoče izogniti s tem, da bi se namesto uvoza uporabil drug obdavčljivi dogodek, kot je registracija. Komisija opozarja tudi na to, da je treba Direktivo razlagati v luči določb o prostem pretoku oseb in o izogibanju dvojnemu obdavčevanju.

33. *Finska*, *danska* in *grška* vlada, ki so predložile stališča v tem postopku, nasprotno menijo, da davek, kot je autovero, ni zajet v oprostitev davka, kot je določena v členu 1(1) Direktive, in pri tem opozarjajo tudi na sklepne predloge generalnega pravobranilca Tizzana v zadevi Weigel[10]. V glavnem soglasno poudarjajo, da pri autoveru ne gre

7 — Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Tizzana z dne 3. julija 2003 v zadevi Weigel (C-387/01, sodba z dne 29. aprila 2004, Recueil, str. I-4987, str. I-4984, točke od 40 do 56).

8 — UL L 105, str. 59.

9 — COM(1998) 30 konč. (UL C 108, str. 75), v spremenjeni različici predloga COM(1999) 165 konč. (UL C 145, str. 6).

10 — Sklepni predlogi, citirani v opombi 7.

za davek, ki bi bil naložen ob uvozu, ampak predvsem za dajatev, ki se navezuje na uporabo. Če vozilo ne bi bilo vključeno v uporabo na Finskem – denimo, če bi šlo za primer, kot ga navaja finska vlada, za avto, ki naj bi se razstavil v muzeju – se autovero ne naloži. Temu primerno naj bi ga bilo treba obravnavati kot dajatev za uporabo vozila oziroma kot „pristojbino za registracijo motornih vozil" v smislu člena 1(2) Direktive in naj torej ne bi bil zajet v oprostitev davka.

34. Kolikor se vlade sklicujejo na predlog Komisije oziroma Direktive 83/182, na podlagi teh besedil glede razlage področja uporabe te direktive sklepajo nasprotno kot ga. Lindfors ali Komisija. Vlade opozarjajo tudi na to, da naj davki ob registraciji, kot je autovero, v Skupnosti ne bi bili usklajeni in bi bilo treba zato vzeti v zakup morebitno dvojno obdavčitev kot posledico tega položaja. Danska vlada navaja, da naj bi določbo o izjemi, ki se nanaša na davke ob registraciji motornih vozil v členu 1(2) Direktive, Svet vključil v besedilo Direktive na pobudo Danske ravno zato, da bi s področja uporabe Direktive izrecno izvzel davke ob registraciji, kot je autovero.

35. *Komisija* enako kot ga. *Lindfors* določbo o izjemi iz člena 1(2) razlaga tako, kot da so z njo mišljeni samo upravni stroški ali upravne pristojbine ob registraciji, in se opira predvsem na to, da naj bi v francoskem oziroma angleškem besedilu Direktive pisalo o „droits" oziroma „fees" za registracijo motornega vozila.

36. *Vlade, ki so predložile stališča*, zavračajo to razlago iz jezikovnih in sistemskih razlogov. Predvsem pravo Skupnosti v nobenem primeru ne izključuje naložitve pristojbin za kritje upravnih stroškov.

C – Presoja

37. V skladu s členom 1(1) Direktiva velja za davke na potrošnjo – „prometn[i] dav[ek], trošarine in drug[e] davk[e] na potrošnjo" – ki se „običajno" naložijo na „osebno lastnino, ki jo posameznik uvaža končno iz druge države članice". Ti davki na potrošnjo so nasprotje v členu 1(2) določenih „posebnih in/ali občasnih dajatev in davkov, ki so povezani z uporabo take lastnine", za katere se ta direktiva vsekakor ne uporablja. Kot primer takih dajatev so izrecno navedene „pristojbine za registracijo motornih vozil, davki za ceste in televizijska dovoljenja".

38. V direktivi je tako očitno zaradi razmejitve njene uporabe uvedena razlika med tistimi davki oziroma dajatvami (na potrošnjo), ki so povezane z uvozom, in tistimi, ki se nanašajo na uporabo lastnine v državi.

39. To razlikovanje se zdi sprva očitno tudi zato, ker ni jasno, zakaj naj bi bil državljan Skupnosti, ki trajno prenese svoje prebivališče v drugo državo članico in tam živi oziroma uporablja lastnino, oproščen dajatev, ki se nanašajo na uporabo te lastnine v tej državi članici.

40. Nasprotno pa davki in dajatve, ki se nanašajo na uvoz lastnine, zelo verjetno pomenijo neposredno davčno oviro prostemu pretoku oseb.

41. Kar se tiče vprašanja, na katere davke ali dajatve, povezane z uvozom, bi se lahko nanašal člen 1(1) Direktive, pa pri tem na primer vendarle ne gre za carine ali dajatve z enakim učinkom v smislu člena 23 ES in 25 ES, čeprav je v skladu s sodno prakso Sodišča za te dajatve seveda zelo značilno, da se naložijo zaradi uvoza ali prečkanja meje države članice[11]. Ker so take finančne obremenitve v vsakem primeru prepovedane s primarno zakonodajo in niti ne bi mogle biti predmet ukrepov usklajevanja v skladu s členom 99 ES, je jasno, da se Direktiva nanje ne nanaša.

42. Člen 1(1) Direktive nasprotno zajema notranjo obdavčitev – če se uporabi izrazoslovje člena 90 ES – oziroma posredne davke ali natančneje davke na potrošnjo, ki se navezujejo na uvoz kot obdavčljivi dogodek.

43. Medtem ko kdo verjetno ne pomisli takoj na primere takih davkov, ni mogoče pozabiti, da je Direktiva nastala že pred uvedbo notranjega trga 1. januarja 1993 in preden je bil napredek na tem področju dosežen z odpravo davčnih ovir v blagovni menjavi znotraj Skupnosti. Takrat so države članice še lahko naložile prometne davke na uvoz ali druge (posebne) davke na potrošnjo, ki so se za davčne namene nanašali na dejstvo uvoza blaga[12].

11 — Glej med drugim sodbo z dne 17. junija 2003 v zadevi De Danske Bilimportører (C-383/01, Recueil, str. I-6065, točka 34).

12 — Glej za primer belgijski prometni davek na uvoz, naložen tudi na motorna vozila, za katerega je šlo v sodbi z dne 3. oktobra 1985 v zadevi Profant (249/84, Recueil, str. 3237).

44. V zvezi z davki na dodano vrednost je bilo z Direktivo 91/680/EGS[13] kot pogoj za ukinitev davčnih meja načelo obdavčitve pri uvozu v trgovini znotraj Skupnosti odpravljeno in nadomeščeno s pojmom obdavčitve ob nakupu po načelu namembne države. Od takrat so prometni davki na uvoz dovoljeni samo v okviru trgovine s tretjimi državami.

45. Državam članicam v skladu s členom 33 Šeste direktive sicer preostane, da ohranijo ali uvedejo davek na potrošnjo in druge posredne davke po lastni presoji, če nimajo značilnosti prometnega davka v smislu Šeste direktive in ne ovirajo delovanja skupnega sistema davka na dodano vrednost[14]. Vendar je treba glede davkov na potrošnjo – tudi glede posebnih davkov na potrošnjo na motorna vozila – v vsakem primeru paziti, da v skladu s členom 3(3) Direktive 92/12/EGS[15] ti davki v trgovini znotraj Skupnosti „ne povzročijo dodatnih formalnosti ob prestopu meje". S tem je možnost držav članic, da uvedejo ali ohranijo posebne davke na potrošnjo, katerih obdavčljivi dogodek se navezuje na uvoz ali prehod meje, *de facto* sicer občutno omejena, vendar ne v celoti izključena[16].

46. Teh ugotovitev ne želim še naprej poglabljati, namenjeni pa naj bodo kot uvod k preučitvi združljivosti davka z značilnostmi autovera z oprostitvijo davka, določeno v Direktivi.

47. V skladu z AVL se obdavčljivi dogodek autovera navezuje na registracijo vozila ali na vključitev v uporabo na Finskem.

48. Komisija in ga. Lindfors pa izhajata iz tega, da se oprostitev davka v skladu s členom 1(1) Direktive nanaša na davke, ki se navezujejo na uvoz kot obdavčljivi dogodek. Vsekakor utemeljujeta, da bi se moral autovero, čeprav AVL določa povezavo autovera z registracijo ali vključitvijo v uporabo, dejansko obravnavati kot davek, ki se naloži ob uvozu.

13 — Direktiva Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL L 376, str. 1).

14 — Glej med drugim sodbi z dne 13. julija 1989 v združeni zadevi Wisselink (93/88 in 94/88 Recueil, str. 2671, točka 17) in z dne 8. julija 1986 v zadevi Kerrutt (73/85, Recueil, str. 2219, točka 22).

15 — Direktiva Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL L 76, str. 1).

16 — Glej tudi Jatzke, *Das neue Verbrauchsteuerrecht im EG-Binnenmarkt*, Steuerrecht 1 (1993), 41 (42). Glej za primer davka na potrošnjo, naloženega na vozila, med drugim, ob uvozu, sodbo z dne 23. oktobra 1997, v zadevi Komisija proti Grčiji (C-375/95, Recueil, str. I-5981).

49. Na ustni obravnavi je finska vlada po mojem mnenju prepričljivo pokazala, da v praksi niti napoved za odmero autovera niti plačilo tega davka ni nujna posledica prehoda meje oziroma uvoza in da se carinske formalnosti, ki jih je opisala ga. Lindfors, nanašajo na uvoz iz tretjih držav. Torej na podlagi praktičnih ureditev, ki se nanašajo na prehod meje, ni mogoče zaključiti, da gre pri davku, kot je autovero, dejansko za davek, ki se naloži pri uvozu oziroma zaradi njega.

50. Menim, da je pomembnejša trditev Komisije, da je treba tudi davek, kot je autovero, ki se formalno navezuje na registracijo ali vključitev v uporabo, obravnavati kot davek na potrošnjo oziroma prometni davek v smislu člena 1(1) Direktive, ki se naloži pri uvozu.

51. V tem pogledu je treba najprej omeniti, da – kot je finska vlada ponazorila s primerom motornega vozila, ki bi se postavilo na ogled v muzeju – davek, kot je autovero, ne učinkuje kot „pravi" davek na potrošnjo, naložen ob uvozu, ker kljub prenosu na Finsko ne nastane ali ne nastane tako dolgo, dokler se vozilo tam ne začne uporabljati oziroma dokler se tam ne registrira.

52. Seveda bi bilo mogoče utemeljiti, da gre pri registraciji oziroma začetku uporabe dejansko za substitucijo, ki je praktično primerljiva z dejstvom, da gre za uvoz, zlasti ker je mogoče pri večini vozil, ki so bila prepeljana v državo članico, izhajati iz tega, da se bo voziło tam uporabljało.

53. Sodišče se je v sodbi v zadevi 391/85, sicer v drugi povezavi kot v tej zadevi, ukvarjalo s trditvijo Komisije, da je davek ob registraciji za nova vozila, ki je takrat veljal v Belgiji, dejansko pomenil davek na dodano vrednost. Belgijska vlada je med drugim trdila, da bi bilo treba ta davka zato, ker se nanašata na različna dogodka (dobava/registracija), med seboj ločiti[17].

54. Sodišče je ugotovilo, da „se to lahko upošteva samo takrat, kadar bi bila davka dejansko neodvisna drug od drugega". Sodišče je v zaključku zanikalo samostojnost davka ob registraciji, ker je v tem primeru zaradi mehanizma obračunavanja med davkom ob registraciji in davkom na dodano vrednost obstajala neposredna povezava, ki je

17 — Sodba z dne 4. februarja 1988, v zadevi Komisija proti Belgiji (391/85, Recueil, str. 579, točki 14 in 22).

izključila vsako razliko med obdavčljivimi dogodki za ta davka[18].

55. V tem primeru ni nobene take povezave med autoverom in davkom na dodano vrednost, ki bi ga bilo treba plačati ob uvozu. V tej luči se zdi razlika med davkom, kot je autovero, in davkom na potrošnjo, naloženim na podlagi uvoza, v smislu njunih obdavčljivih dogodkov dovolj pomembna, da prvega ni mogoče izenačiti z zadnjim v smislu člena 1(1) Direktive.

56. Izhajam torej iz tega, da pri davku, kot je autovero, ne gre za prometni davek, trošarino ali drugi davek na potrošnjo, ki se naložijo ob uvozu, v smislu člena 1(1) Direktive. Zgoraj navedene utemeljitve pa so ponazorile, da teh davčnih pojmov ni mogoče ostro razmejiti in da samo dejstvo, da se davek naloži zaradi registracije ali kot njen pogoj, samo po sebi ne izključuje, da bi ga bilo mogoče obravnavati kot neke vrste davek na potrošnjo ob uvozu.

57. Člen 1(2) Direktive je treba torej zdaj preučiti v tej povezavi. Iz takratnega osnutka Direktive izhaja, da je bila določba, ki je predlog Komisije najprej ni vseboval, vključena zato, da se je na željo nekaterih držav članic natančneje določilo področja uporabe Direktive[19]. Ta določba izrecno omenja „pristojbine za registracijo motornih vozil", s katerimi so po mnenju udeleženih vlad mišljeni davki, kot je autovero.

58. Iz več razlogov me trditev Komisije, v skladu s katero naj bi bile s tem mišljene le dajatve za kritje upravnih stroškov, ki se jih plača ob registraciji, ne prepriča.

59. Prvič je danska vlada na ustni obravnavi pravilno opozorila na to, da te utemeljitve ni mogoče prepričljivo podpreti s čisto besedno razlago člena 1(2) Direktive. Glede na zelo različna ravnanja in tradicije držav članic na področju obdavčitve je treba biti v zvezi s tem od začetka previden. Medtem ko bi lahko na primer v razlikovanju med „taxes" in „droits" v francoskem besedilu našli oporo za stališče Komisije, bi tako oporno točko komajda našli v nemškem besedilu, saj se

18 — Sodba, citirana v opombi 17, točka 25.

19 — Notranji dokument delovne skupine Sveta za finance št. 6205/79 z dne 23. aprila 1979, str. 3, ki ga je predložila danska vlada z dovoljenjem Sveta kot prilogo k njenim stališčem.

lahko pojma „Steuern" in „Abgaben" uporabljata kot sopomenki.

60. Drugič so „pristojbine za registracijo motornih vozil" v členu 1(2) Direktive navedene kot primer dajatev za uporabo uvožene lastnine. To pa pri *dajatvi za kritje upravnih stroškov* oziroma *za plačilo upravnih storitev* ne bi bil primer.

61. Poleg tega je treba ugotoviti, da okoliščina, da davka, kot je autovero, ni treba plačevati periodično in da se plačuje (tudi po višini) neodvisno od tega, v kakšnem obsegu oziroma kako dolgo se je vozilo po registraciji dejansko uporabljalo, ne izključuje opredelitve tega davka kot dajatve za uporabo v smislu Direktive. To brž kone izhaja iz tega, da v skladu s členom 1(2) Direktive dajatve v smislu te določbe ne bi mogle biti samo redne dajatve („posebn[e] in/ali občasn[e] dajatve").

62. Iz dokumentacije primera oziroma iz trditev finske vlade je razvidno, da je zakonita vključitev v uporabo ali uporaba vozila na Finskem načeloma dovoljena samo po opravljeni registraciji[20]. Plačilo autovera pomeni torej v vsakem primeru pogoj za to, da se sme vozilo (zakonito) uporabljati na Finskem.

63. Tak davek bi bilo mogoče upravičeno obravnavati kot dajatev za uporabo, za katero se v skladu s členom 1(2) Direktive ta izrecno ne uporablja.

64. Poleg tega v nasprotju s tem, kar trdi ga. Lindfors samo na podlagi dejstva, da oprostitev davka v skladu z Direktivo 83/182, ki se nanaša le na začasen uvoz motornih vozil, zajema davek ob registraciji, ni mogoče (brez nadaljnjega) sklepati, da naj bi oprostitev davka v skladu z Direktivo 83/183, ki se nanaša na trajni uvoz vozila, zajemala take davke.

65. Stranke so se dalje sklicevale tudi na predlog Komisije za ureditev, ki naj bi nasledila to direktivo, v skladu s katero se prepoved obdavčitve poslej razteza izrecno

20 — Tako bi lahko pri vključitvi v uporabo v promet na Finskem šlo za alternativni obdavčljivi dogodek, ki v vsakem primeru zagotavlja, da nastane davčni dolg tudi takrat oziroma v skladu z autoverolakijem že takrat, ko je bilo vozilo proti predpisom dano v promet brez registracije.

na davek ob registraciji oziroma na autovero[21]. Če sklepamo iz uvodnih izjav, je namen predloga odpraviti obstoječe težave pri obdavčitvi motornih vozil, ki sledi spremembi prebivališča, tako da se na podlagi tega predloga očitno domneva, da se oprostitev davka v skladu s sedanjo Direktivo (še) ne nanaša na davke ob registraciji[22]. Kljub temu pa ne ponuja zanesljive opore za razlago pomena sedanje Direktive.

66. Končno je treba obravnavati trditev Komisije, v skladu s katero bi bilo treba Direktivo razlagati v luči ciljev oziroma temeljnih svoboščin, ki jih zasleduje davčno usklajevanje.

67. Gotovo za to direktivo enako kot za Direktivo 83/182 velja, da „je treba določbe Direktive razlagati z upoštevanjem temeljnih ciljev, ki se jih zasleduje z usklajevanjem področja davka na dodano vrednost, kot so pospeševanje prostega pretoka oseb in prostega pretoka blaga ter prepoved dvojne obdavčitve“[23].

68. Seveda pa iz tega po mojem mnenju na podlagi Direktive ni mogoče sprejeti zaključkov o davkih na motorna vozila, povezanih z registracijo, kot je autovero, za katere se, kot je predstavljeno zgoraj, Direktiva ne uporablja.

69. Poleg tega prepoved dvojne obdavčitve, kot navaja Komisija – ki, kot je razvidno iz navedene sodne prakse[24], pomeni cilj usklajevanja na področju davka na dodano vrednost –, ne velja za vse vrste davka.

70. V zvezi z obdavčitvijo motornih vozil je Sodišče v sodbi Cura Anlagen nasprotno ugotovilo, da so države članice pri izvajanju davčne pristojnosti na tem področju proste in da se zdi registracija „naravna posledica izvajanja te davčne pristojnosti“. Države članice „se lahko o tej davčni pristojnosti [...] sporazumejo in med seboj sklenejo sporazum, zato da zagotovijo, da bo vozilo posredno obdavčeno samo v eni državi pogodbenici takega sporazuma“[25].

21 — Glej člen 1 v povezavi s Prilogo 1 k predlogu Komisije.

22 — V tem smislu tudi generalni pravobranilec Tizzano v sklepnih predlogih v zadevi Weigel (citirana v opombi 7), točki 51 in 52.

23 — Sodba z dne 29. maja 1997 v zadevi Klattner (C-389/95, Recueil, str. I-2719, točka 25); glej tudi sodbe v zadevi Profant (citirana v opombi 12), točka 25, z dne 6. julija 1988 v zadevi Ledoux (127/86, Recueil, str. 3741, točka 11) in z dne 23. aprila 1991 v zadevi Ryborg (C-297/89, Recueil, str. I-1943, točka 13).

24 — Glej opombo 23.

25 — Glej sodbo v zadevi Cura Anlagen (citirana v opombi 4), točki 40 in 41.

71. Iz tega izhaja, da je treba pri zdajšnjem stanju prava Skupnosti glede davkov, povezanih z registracijo, kot je autovero, vzeti v zakup posledice nezadostnega usklajevanja na tem področju, kot je dvojna obdavčitev – morda bi bilo mogoče to preprečiti s prostovoljnimi ukrepi držav članic.

72. Na podlagi vsega navedenega je treba na predhodno vprašanje odgovoriti, da člen 1 Direktive ne nasprotuje obdavčitvi z davkom, kot je autovero, ki se naloži na motorna vozila, uvožena iz ene države članice v drugo državo članico zaradi spremembe prebivališča.

V – Predlog

73. Na podlagi tega Sodišču predlagam, naj na predhodno vprašanje odgovori tako:

Člen 1 Direktive Sveta 83/183/EGS o davčnih oprostitvah, ki veljajo za končni uvoz osebne lastnine posameznikov iz države članice, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje obdavčitvi z davkom, kot je davek na motorna vozila, določenim v skladu z autoverolakijem, ki se naloži na motorna vozila, uvožena iz ene države članice v drugo državo članico zaradi spremembe prebivališča.