



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2013 m. rugsėjo 5 d.¹

Byla C-302/12

X

(Hoge Raad der Nederlanden (Nyderlandai) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai — Transporto priemonių registracijos mokestis — Įsisteigimo laisvė —
Direktyva 83/182/EEB — Gyvenamoji vieta ir nuolatinis transporto priemonės naudojimas dviejose
valstybėse narėse“

I – Įvadas

1. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą vėlgi susijęs su Nyderlandų mokesčiu už lengvuosius automobilius ir motociklus, kurį Teisingumo Teismas pastaraisiais metais nagrinėjo daug kartų².

2. Šioje byloje yra nagrinėjamas Nyderlandų transporto priemonės registracijos mokestis, kuriuo buvo apmokestinta Sąjungos pilietė, išlaikanti butą ne tik Nyderlanduose, bet ir Belgijoje bei naudojanti savo transporto priemonę šiose abiejose valstybėse. Dėl šios priežasties abi valstybės narės reikalauja sumokėti atitinkamą transporto priemonės registracijos mokestį. Todėl šioje byloje reikia išsiaiškinti, kiek šis dvigubas apmokestinimas transporto priemonės registracijos mokesčiu yra suderinamas su Sąjungos teise.

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

3. 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 mokesčių Bendrijos teritorijoje³ (toliau – Direktyva 83/182) 1 straipsnio „Taikymo sritis“ 1 dalyje nustatyta:

„Valstybės narės, vadovaudamosi toliau nurodytomis sąlygomis, atleidžia iš kitos valstybės narės laikinai įvežamas motorines autotransporto priemones <...> nuo:

- apyvartos mokesčio, akcizų ir kokio kitų vartojimo mokesčių,
- šios direktyvos priede nurodytų mokesčių.“

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — Šiuo klausimu žr. sprendimus bylose C-114/11 (*Notermans-Boddenberg*), C-578/10–C-580/10 (*van Putten*), C-91/10 (*VAV-Autovermietung*), C-42/08 (*Ilhan*) ir C-242/05 (*van de Coevering*).

3 — OL L 105, p. 59; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 112.

4. Atskiri transporto priemonių atleidimo nuo mokesčių atvejai nustatyti Direktyvos 83/182 3–5 straipsniuose ir juose atitinkamai remiamasi privataus asmens, įvežančio transporto priemonę, arba transporto priemonės naudotojo „įprastine gyvenamąja vieta“.

5. Direktyvos 83/182 7 straipsnio 1 dalyje tam tikro asmens „įprastinė gyvenamoji vieta“ apibrėžiama būtent taip:

„1. Šioje direktyvoje „įprastinė gyvenamoji vieta“ reiškia vietą, kurioje asmuo paprastai, tai yra mažiausiai 185 dienas per kiekvienių kalendorinių metų, gyvena dėl asmeninių ir darbo ryšių, arba, jeigu asmuo darbo ryšių neturi, – dėl asmeninių ryšių, kurie rodo artimą sąsają tarp to asmens ir vietos, kurioje jis gyvena.

<...>“

B – *Nacionalinė teisė*

6. Nyderlanduose pagal 1992 m. Mokesčio už lengvuosius automobilius ir motociklus įstatymą (*Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992*) ginčo metais buvo nustatytas mokestis lengviesiems automobiliams ir motociklams (toliau – AM mokestis).

7. Kaip Teisingumo Teismas yra konstatavęs kitose bylose⁴, AM mokestis tampa mokėtinas lengvąjį automobilį ar motociklą įregistravus Nyderlandų registre ir pradėjus eksploatuoti neregistruotą arba ne Nyderlanduose registruotą lengvąjį automobilį ar motociklą Nyderlandų valstybinės reikšmės keliuose, jei šia transporto priemone faktiškai naudojasi Nyderlanduose gyvenantis fizinis asmuo arba šioje valstybėje įsteigta įmonė.

III – Pagrindinė byla ir procesas Teisingumo Teisme

8. Pagrindinės bylos dalykas yra dėl X priimtas sprendimas sumokėti AM mokestį už transporto priemonę, 2004 metais įsigytą ir įregistruotą Belgijoje.

9. X, būdama Belgijos pilietė, išlaiko po butą ir Nyderlanduose, ir Belgijoje ir abiejuose šiuose butuose per metus gyvena pakaitomis. Be to, Nyderlanduose ji dirba gydytoja ortodonte.

10. 2006 m. Nyderlandų mokesčių administratorius nustatė, kad X turėjo gyvenamąją vietą Nyderlanduose ir Nyderlandų valstybinės reikšmės keliuose vairavo lengvąjį automobilį, kuris buvo registruotas tik Belgijoje. Dėl šios priežasties Nyderlandų mokesčių administratorius iš mokesčių mokėtojos pareikalavo sumokėti 17 315 eurų dydžio AM mokestį. Prieš tai X, registruodama transporto priemonę Belgijos registre, jau sumokėjo Belgijoje 4 957 eurų dydžio mokestį.

11. X Nyderlandų valdžios ir teisminės institucijose ginčijo apmokestinimą AM mokesčiu. Šiuo metu bylą nagrinėjantis *Hoge Raad der Nederlanden*, remdamasis faktinėmis aplinkybėmis, mano, kad X turi gyvenamąją vietą ir Nyderlanduose, ir Belgijoje ir transporto priemonę nuolat naudoja abiejose valstybėse narėse. Todėl pagal SESV 267 straipsnį jis pateikė Teisingumo Teismui šiuos klausimus:

1. Ar dvi valstybės narės kompetenciją mokesčių srityje, visų pirma apmokestinti transporto priemonių registracijos mokesčiu, tokiu atveju, kai Sąjungos pilietė pagal nacionalinės teisės aktus gyvena dviejose valstybėse narėse ir jai nuosavybės teise priklausančią transporto priemonę nuolat faktiškai naudoja abiejose valstybėse narėse, gali įgyvendinti neribotai?

⁴ — Žr., pvz., 2012 m. balandžio 26 d. Sprendimą *van Putten* (C-578/10–C-580/10, 6 punktas).

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų neigiamas, ar proporcingumo principas apmokestinti registracijos mokesčiu tokiu atveju, kaip nagrinėjamas, gali turėti ištaisomąjį poveikį ir, jei taip, ar šis principas lemia, kad abiejų šių valstybių narių arba vienos iš jų įgaliojimai mokesčių srityje turi būti apriboti ir kaip šis apribojimas turi būti formuluojamas?

12. Per procesą Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė X, Graikijos Respublika, Nyderlandų Karalystė ir Komisija.

IV – Teisinis vertinimas

13. Abiem klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori išsiaiškinti, ar Sąjungos teisės aktais draudžiama apmokestinti transporto priemonės registracijos mokesčiu pradėjus eksploatuoti transporto priemonę tuo atveju, kai Sąjungos pilietė pagal nacionalinės teisės aktus yra laikoma gyvenančia dviejose valstybėse narėse ir kai jai priklausanči transporto priemonė, jau įregistruota ir apmokestinta kitoje valstybėje narėje, nuolat naudojama abiejose valstybėse narėse.

14. Nors prejudiciniuose klausimuose negalima įžvelgti jokių nuorodų į aiškintinas Sąjungos teisės nuostatas, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuojamosios dalies matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti pirminę teisę (žr. 2 dalį). Tačiau, kaip ir Komisija, manau, kad Teisingumo Teismas lygiai taip pat turėtų išnagrinėti Direktyvą 83/182 (žr. 1 dalį), kad galėtų pateikti naudingą atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui⁵.

1. Direktyvoje 83/182 įtvirtintas atleidimas nuo mokesčio

15. Pirmiausia reikia išnagrinėti, ar ieškovė pagrindinėje byloje gali pasinaudoti Direktyvoje 83/182 įtvirtintu atleidimu nuo mokesčio, kiek tai susiję su Nyderlandų AM mokesčiu.

a) Taikymo sritis

16. Tam pirmiausia reikia, kad toks transporto priemonės registracijos mokestis, kaip antai šioje byloje nagrinėjamas AM mokestis, apskritai patektų į Direktyvos 83/182 taikymo sritį.

17. Pagal Direktyvos 83/182 1 straipsnio 1 dalį ši direktyva taikoma apyvartos mokesčiams, akcizo ir kitiems vartojimo mokesčiams ir kitoms rinkliavoms bei mokesčiams, kurie yra nurodyti direktyvos priede, tačiau pagal Direktyvos 91/680/EEB⁶ 2 straipsnio 2 dalį Sąjungos teisės reglamentuojamas pridėtinės vertės mokestis nepatenka į direktyvos taikymo sritį.

18. Direktyvos priede minimas tik Nyderlandų Karalystės motorinių transporto priemonių mokestis (*Motorrijtuigenbelasting*) pagal 1966 m. liepos 21 d. Įstatymą dėl motorinių transporto priemonių apmokestinimo (*Wet op de motorrijtuigenbelasting*), kuris yra metinis motorinių transporto priemonių mokestis, netapatus AM mokesčiui⁷.

5 — Dėl šios Teisingumo Teismo kompetencijos žr., pvz., 1986 m. kovo 20 d. Sprendimą *Tissier* (35/85, Rink. p. 1207, 9 punktas) ir 2013 m. gegužės 30 d. Sprendimą *Worten* (C-342/12, 30 punktas).

6 — 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160).

7 — Žr. 2007 m. rugsėjo 20 d. Sprendimą *Komisija prieš Nyderlandus* (C-297/05, Rink. p. I-7467, 12 punktas).

19. AM mokestis jau vien dėl to nelaikytinas apyvartos mokesčiu, kaip jis suprantamas pagal Sąjungos teisę, nes juo apmokestinamos tik motorinės transporto priemonės ir jis nėra taikomas visuotinai⁸, tačiau jis galėtų būti laikomas akcizo ar kitu vartojimo mokesčiu, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 83/182 1 straipsnio 1 dalį.

20. Deja, šios sąvokos neapibrėžiamos nei direktyvoje, nei ligšiolinėje Teisingumo Teismo praktikoje.

21. „Vartojimo mokesčio“ sąvoka Direktyvoje 83/182 negali būti suprantama taip, kad ji apima tik tokius mokesčius, kurie yra susiję su tuo pat suvartojamomis, tačiau ne ilgalaikėmis gėrybėmis⁹. Direktyvos dalykas yra išskirtinai transporto priemonės, kurias galima naudoti ilgą laiką. Todėl vartojimo mokesčiai, kaip jie suprantami pagal Direktyvos 83/182 1 straipsnio 1 dalį, yra apskritai mokesčiai transporto priemonei, įvežamai į valstybę narę, prie kurių iš esmės gali būti priskirtinas ir transporto priemonės registracijos mokestis¹⁰.

22. Svarstant klausimą, kiek toks mokestis laikytinas vartojimo mokesčiu pagal Direktyvos 83/182 1 straipsnio 1 dalį, vis dėlto reikia atsižvelgti į skirtingas aplinkybes, dėl kurių atsiranda pareiga mokėti transporto priemonės registracijos mokestį. Šioje byloje nagrinėjamas AM mokestis visų pirma apima transporto priemonės įregistravimą Nyderlandų registre ir transporto priemonės eksploatacijos pradžią Nyderlandų valstybinės reikšmės keliuose neįregistravus jos Nyderlandų registre. Vis dėlto, jeigu transporto priemonės registracijos mokestis siejamas su transporto priemonės eksploatacijos pradžia nacionaliniuose keliuose, apmokestinimo momentas atsiranda tada, kai naudojamu automobiliu kertama siena. Taigi tokiu atveju apmokestinimas yra tiesioginė transporto priemonės įvežimo pasekmė.

23. Teisingumo Teismas jau dviejose procedūrose dėl įsipareigojimų neįvykdymo, susijusiose su kitoje valstybėje narėje registruoto automobilio apmokestinimu transporto priemonės registracijos mokesčiu dėl to, kad šis automobilis buvo naudojamas kitoje valstybėje narėje, konstatavo Direktyvoje 83/182 įtvirtintų įsipareigojimų pažeidimus¹¹. Tačiau tam, kad būtų galima konstatuoti tokį pažeidimą, Direktyva 83/182 turi būti taikoma transporto priemonių registracijos mokesčiams, kiek jie susiję su kelių infrastruktūros naudojimu. Be to, Teisingumo Teismas kitoje procedūroje dėl įsipareigojimų neįvykdymo nepritarė generalinio advokato pozicijai, kad vartojimo ir registracijos mokesčiai yra skirtingo pobūdžio¹².

24. Direktyvos 83/182 taikyti transporto priemonių registracijos mokesčiams, kuriais apmokestinamas pradedamas eksploatuoti automobilis, taip pat nedraudžiama pagal Teisingumo Teismo praktiką, susijusią su tuo pačiu metu išleista Direktyva 83/183/EEB¹³. Kaip konstatavo Teisingumo Teismas, aptariamoms direktyvoms 1 straipsnio 1 dalis, taip pat siejama su apyvartos, akcizo ir kitais vartojimo mokesčiais, neapima mokesčių, kuriais apmokestinama ne dėl prekės įvežimo, o kurie siejami tik su transporto priemonės registracija arba naudojimu¹⁴. Tačiau tai, kad „vartojimo mokesčių“ sąvoka iš esmės gali apimti transporto priemonių registracijos mokesčius, rodo Direktyvos 83/183/EEB 1 straipsnio 2 dalis, pagal kurią minėta direktyva aiškiai netaikoma mokesčiams, susijusiems su turto

8 — Dėl Direktyvos 2006/112/EB 401 straipsnio žr. mano 2013 m. rugsėjo 5 d. išvadą byloje *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, 112 ir paskesni punktai).

9 — Šiuo klausimu žr. generalinio advokato J. Míscho 1989 m. balandžio 27 d. išvadą byloje *Wisselink ir kt.* (93/88 ir 94/88, Rink. p. 2671, 43 ir 44 punktai).

10 — Šiuo klausimu žr. generalinės advokatės C. Stix-Hackl 2004 m. kovo 4 d. išvadą byloje *Lindfors* (C-365/02, Rink. p. I-7183, 56 punktas).

11 — Žr. 2007 m. birželio 7 d. Sprendimą *Komisija prieš Graikiją* (C-156/04, Rink. p. I-4129) ir 2009 m. birželio 4 d. Sprendimą *Komisija prieš Suomiją* (C-144/08, Rink. p. I-97*).

12 — Žr. generalinio advokato F. G. Jacobs 2005 m. sausio 20 d. išvadą byloje *Komisija prieš Daniją* (C-464/02, Rink. p. I-7929, 43 punktas) ir 2005 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Komisija prieš Daniją* (C-464/02, Rink. p. I-7929, 75 ir paskesni punktai).

13 — 1983 m. kovo 28 d. Tarybos direktyva 83/183/EEB dėl mokesčių netaikymo asmeniniam turtui, kurį asmenys iš valstybės narės įsiveža visam laikui (OL L 105, p. 64).

14 — Žr., be kita ko, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Weigel* (C-387/01, Rink. p. I-4981, 47 punktas) ir 2007 m. balandžio 26 d. Sprendimą *Alevizos* (C-392/05, Rink. p. I-3505, 49 punktas); taip pat žr. mano 2007 m. sausio 25 d. išvadą byloje *Alevizos* (C-392/05, Rink. p. I-3505, 50–56 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

naudojimu šalies viduje, taip pat tokiems kaip transporto priemonių registracijos mokesčiams. Ribojantis Teisingumo Teismo požiūris apibrėžiant vartojimo mokesčius pagal Direktyvą 83/183/EEB gali būti grindžiamas vien tuo, kad šios direktyvos 1 straipsnio 1 dalis aiškiai apima tik tuos vartojimo mokesčius, kuriais „paprastai“ apmokestinamos įvežamos prekės. Vis dėlto ne visose valstybėse narėse yra mokami transporto priemonių registracijos mokesčiai¹⁵.

25. Galiausiai iš teisėkūros proceso nematyti, kad „vartojimo mokesčių“ sąvoka, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 83/182 1 straipsnio 1 dalį, negalėtų apimti transporto priemonių registracijos mokesčių, jeigu šie mokesčiai siejami su transporto priemonės eksploatacijos pradžia nacionaliniuose keliuose. Komisija savo pasiūlyme pirmiausia aiškiai išplėtė direktyvos taikymo transporto priemonių registracijos mokesčiams¹⁶, kurie neatsispindi priimtoje direktyvoje, sritį. Tačiau, viena vertus, šio mokesčio neatsispindėjimą direktyvoje būtų galima interpretuoti taip, kad Taryba nesutiko įtraukti tuo laiku buvusio klasikinio transporto priemonių registracijos mokesčio, siejamo tik su automobilio registracija. Kita vertus, kitame Komisijos pasiūlyme dėl 1 straipsnio 1 ir 2 dalių transporto priemonių registracijos mokesčiai aiškiai priskiriami prie vartojimo mokesčių¹⁷.

26. Todėl į Direktyvos 83/182 1 straipsnio 1 dalies taikymo sritį patenka tokie transporto priemonių registracijos mokesčiai, kaip antai Nyderlandų AM mokestis, jeigu apmokestinimas šiais mokesčiais siejamas su transporto priemonės eksploatacijos pradžia nacionaliniuose keliuose.

b) Atleidimo nuo mokesčio sąlygos

27. Be to, dar reikia išsiaiškinti, ar X pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju gali pasinaudoti Direktyvoje 83/182 įtvirtintu atleidimu nuo mokesčio.

28. Visi pagal Direktyvą 83/182 galiojantys atleidimai nuo mokesčio lengviesiems automobiliams, įtvirtinti šios direktyvos 3–5 straipsniuose, grindžiami prielaida, kad asmuo, įvežantis transporto priemonę, turi turėti įprastinę gyvenamąją vietą kitoje valstybėje narėje nei ta, į kurią jis laikinai įvežė transporto priemonę¹⁸. Tam, kad nagrinėjamoje byloje būtų galima taikyti vieną iš šių atleidimo nuo mokesčių atvejų, X turėtų turėti įprastinę gyvenamąją vietą už Nyderlandų teritorijos ribų.

29. Pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nustatytas faktines aplinkybes X turi gyvenamąją vietą ir Nyderlanduose, ir Belgijoje. Gyvenamosios vietos turėjimas Nyderlanduose yra netgi sąlyga tam, kad būtų apmokestinama AM mokesčiu tuo atveju, jeigu imamas mokestis už eksploatavimo pradėjimą.

30. Šie remiantis nacionaline teise išdėstyti argumentai dėl AM mokesčio nėra svarbūs, kiek tai susiję su įprastine gyvenamąja vieta, kuri pagal Direktyvą 83/182 yra reikšminga atleidžiant nuo mokesčio. Be to, reikia pabrėžti, kad pagal Direktyvą 83/182 asmuo gali turėti vieną vienintelę įprastinę gyvenamąją vietą, kuri Sąjungos mastu vienodai¹⁹ apibrėžiama Direktyvos 83/182 7 straipsnio 1 dalyje. Pirma, tai galima matyti iš 7 straipsnio 1 dalyje apibrėžiamos „įprastinės gyvenamosios vietos“ sąvokos, antra, tai matyti iš Direktyvos 83/182 9 straipsnio 3 dalies antros pastraipos, pagal kurią, „kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo“, negalima turėti dviejų gyvenamųjų vietų, o taip galėtų būti dėl specialiųjų

15 — Žr. 2012 m. gruodžio 14 d. Komisijos komunikatą Europos Parlamentui, Europos Sąjungos Tarybai, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Bendrosios rinkos stiprinimas šalinant su lengvaisiais automobiliais susijusias tarpvalstybines mokesčines kliūtis“, COM(2012) 756 galutinis, p. 5.

16 — 1975 m. spalio 30 d. Komisijos pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos dėl tam tikrų transporto priemonių, laikinai importuojamų iš vienos valstybės narės į kitą, atleidimo nuo mokesčių Bendrijos teritorijoje (OL C 267, p. 8) 1 straipsnis.

17 — 1998 m. vasario 10 d. Komisijos pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos dėl lengvųjų transporto priemonių, dėl gyvenamosios vietos perkėlimo visam laikui įvežamų į kitą valstybę narę arba laikinai naudojamų kitoje negu registracijos valstybėje narėje, apmokestinimo (OL C 108, p. 75) 1 straipsnio 1 ir 2 dalys.

18 — Žr. konkrečiai Direktyvos 83/182 3 straipsnio a punkto aa papunktį, 4 straipsnio 1 dalies a punkto aa papunktį ir 5 straipsnio 1 dalies a ir b punktus.

19 — Žr. 1993 m. rugpjūčio 2 d. Sprendimą *Komisija prieš Graikiją* (C-9/92, Rink. p. I-4467, 8 punktą).

priemonių, taikytinų Danijos Karalystei. Be to, tik vienos gyvenamosios vietos, kaip ji suprantama pagal direktyvą, buvimas, remiantis Direktyvos 83/182 pirma ir antra konstatuojamosiomis dalimis, atitinka būtent šios direktyvos prasmę ir tikslą panaikinti iš mokesčių nuostatų kylančias laisvo asmenų judėjimo kliūtis. Kaip jau yra išaiškinęs Teisingumo Teismas, įprastinės gyvenamosios vietos apibrėžimas direktyvoje padeda atskirti valstybių narių kompetencijas apmokestinimo srityje²⁰.

31. Nors X, kiek tai susiję su AM mokesčiu, pagal nacionalinę teisę turi gyvenamąją vietą ir Nyderlanduose, siekiant atsakyti į klausimą, ar ji gali pasinaudoti Direktyvoje 83/182 numatytu atleidimu nuo mokesčių, reikia išnagrinėti, ar jos įprastinė gyvenamoji vieta, kaip ji suprantama pagal 7 straipsnio 1 dalį, yra ne už Nyderlandų teritorijos ribų.

32. Tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagal visus konkrečių atveju turimus faktus, remdamasis Teisingumo Teismo praktikoje nurodytais kriterijais²¹. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką siekiant nustatyti įprastinę gyvenamąją vietą reikia atsižvelgti ir į darbo, ir į asmeninius suinteresuotojo asmens ryšius su atitinkama vieta, taip pat į jų trukmę²².

33. Jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nustatytų, kad X įprastinė gyvenamoji vieta, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 83/182 7 straipsnio 1 dalį, yra Nyderlanduose, atleidimas nuo mokesčių pagal šią direktyvą būtų negalimas. Kitu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų išnagrinėti kitas atleidimo nuo mokesčių sąlygas pagal direktyvos 3–5 straipsnius, o X prireikus galėtų tiesiogiai remtis direktyva²³.

c) Tarpinė išvada

34. Taigi pirmajame etape į prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad pagal Sąjungos teisę draudžiama apmokestinti transporto priemonių registracijos mokesčiu dėl transporto priemonės eksploatavimo pradžios tuo atveju, kai Sąjungos pilietės, pagal nacionalinės teisės nuostatas turinčios gyvenamąją vietą dviejose valstybėse narėse ir abiejose valstybėse narėse nuolat naudojančios savo automobilį, jau įregistruotą ir apmokestintą vienoje iš šių valstybių narių, įprastinė gyvenamoji vieta, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 83/182 7 straipsnio 1 dalį, nėra šalies teritorijoje ir kai įvykdytos kitos Direktyvos 83/182 numatytos atleidimo nuo mokesčio sąlygos.

2. Pirminė teisė

35. Jeigu būtų pripažinta, kad pagrindinėje byloje neįvykdytos atleidimo nuo mokesčio sąlygos pagal Direktyvą 83/182 arba šios sąlygos įvykdytos tik iš dalies²⁴, Sąjungos teisės požiūriu kiltų klausimas, ar Nyderlandų Karalystė turi teisę apmokestinti AM mokesčiu, nors ieškovė pagrindinėje byloje jau sumokėjo registracijos mokestį Belgijoje.

36. Nors transporto priemonių apmokestinimas iš esmės yra valstybių narių kompetencija, valstybės narės, apmokestindamos transporto priemones, turi atsižvelgti į Sąjungos pirminę teisę²⁵. Dėl šių valstybių narių įsipareigojimų pagal pirminę teisę egzistuoja gana išsami Teisingumo Teismo praktika, visų pirma nutarčių pavidalu.

20 — Šiuo klausimu žr. 1991 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Ryborg* (C-297/89, Rink. p. I-1943, 13–16 punktai).

21 — Šiuo klausimu žr. 2007 m. birželio 7 d. Sprendimą *Komisija prieš Graikiją* (C-156/04, Rink. p. I-4129, 46 punktas).

22 — Išsamiau šiuo klausimu žr. 2007 m. birželio 7 d. Sprendimą *Komisija prieš Graikiją* (C-156/04, Rink. p. I-4129, 45 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

23 — Dėl Direktyvos 83/182 3 straipsnio žr. 1997 m. gegužės 29 d. Sprendimą *Klattner* (C-389/95, Rink. p. I-2719, 35 punktas).

24 — Žr. konkrečiai Direktyvos 83/182 3 straipsnio pradžioje ir 4 straipsnio 2 dalyje išdėstyti nuostatai.

25 — Šiuo klausimu žr., pvz., 4 išnašoje minėtą Sprendimą *van Putten* (37 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

37. Pirmiausia pagal nusistovėjusią teismo praktiką EB 90 straipsnis (dabar – SESV 110 straipsnis) nėra pažeidžiamas, jeigu valstybė narė, pagrįsdama tuo, kad tam tikras asmuo nuolat gyvena šalyje, apmokestina jį transporto priemonės registracijos mokesčiu ir tai daro netgi neatsižvelgdama į tai, ar apmokestinamasis asmuo jau sumokėjo panašų mokestį kitoje valstybėje narėje²⁶.

38. Vis dėlto Teisingumo Teismas anksčiau yra ne kartą konstatavęs pagrindinių laisvių pažeidimus, valstybėms narėms surenkant transporto priemonių registracijos mokesčius²⁷. Todėl toliau reikia išnagrinėti, ar apmokestinimas Nyderlandų AM mokesčiu pažeidžia apmokestinamojo asmens pagrindines laisves, jeigu minimas asmuo jau sumokėjo registracijos mokestį kitoje valstybėje narėje.

39. Kadangi apmokestinimas AM mokesčiu susijęs su X savarankiška gydytojos ortodontės veikla Nyderlanduose, ši klausimą nagrinėsiu įsisteigimo laisvės, įtvirtintos EB 43 straipsnyje (dabar – SESV 49 straipsnis), aspektu.

a) Ribojimas

40. EB 43 straipsniu draudžiama riboti vienos valstybės narės piliečių įsisteigimo kitos valstybės narės teritorijoje laisvę. Pagal šios nuostatos 2 dalį įsisteigimo laisvė apima savarankiškai dirbančių asmenų veiklą. Taigi X, kaip Belgijos pilietė, vykdydama gydytojos ortodontės profesinę veiklą Nyderlanduose, gali naudotis įsisteigimo laisve.

41. Įsisteigimo laisvės ribojimais iš esmės laikytinos tokios priemonės, kurios draudžia, trukdo įgyvendinti įsisteigimo laisvę arba šį įgyvendinimą daro mažiau patrauklų²⁸. Tai, kad X dėl naudojimosi Nyderlandų keliais turi mokėti AM mokestį, iš principo galima laikyti tokiu ribojimu.

42. Vis dėlto, ypač dėl EB 39 straipsnyje įtvirtintos darbuotojų judėjimo laisvės, Teisingumo Teismas yra daug kartų konstatavęs, kad veiklos perkėlimas į kitą valstybę narę apmokestinimo aspektu neprivalo būti neutralus. Galimas neigiamas poveikis, palyginti su situacija, kurioje Sąjungos pilietis buvo prieš perkeldamas gyvenamąją vietą, iš esmės neprieštarauja EB 39 straipsniui, tačiau su sąlyga, kad atitinkamose teisės normose šiam asmeniui nenustatomos mažiau palankios sąlygos, palyginti su asmenimis, kurie jau turėjo sumokėti atitinkamus mokesčius²⁹. Taigi ribojimą dėl apmokestinimo priimančiojoje valstybėje narėje būtų galima įžvelgti tik tada, jei egzistotų diskriminacija, palyginti su panašia vidaus situacija. Kadangi EB 39 ir 43 straipsniai suteikia tokią pačią teisinę apsaugą³⁰, tai lygiai taip pat galioja šiuo atveju taikytinai įsisteigimo laisvei.

26 — 21 išnašoje minėtas Sprendimas *Komisija prieš Graikiją* (85 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

27 — Galiausiai žr. 2010 m. rugsėjo 29 d. Nutartį *VAV-Autovermietung* (C-91/10, Rink. p. I-116*).

28 — Žr., pvz., 2013 m. kovo 7 d. Sprendimą *DKV Belgium* (C-577/11, 31 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

29 — Žr., be kita ko, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Weigel* (C-387/01, Rink. p. I-4981, 55 punktas), 2007 m. balandžio 26 d. Sprendimą *Alevizos* (C-392/05, Rink. p. I-3505, 76 punktas) ir 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Schulz-Delzers ir Schulz* (C-240/10, Rink. p. I-8531, 42 punktas).

30 — Dėl EB 48 ir 52 straipsnių žr. 1991 m. vasario 5 d. Sprendimą *Roux* (C-363/89, Rink. p. I-273, 23 punktas).

43. Todėl pagal nusistovėjusią teismo praktiką valstybė narė gali apmokestinti registracijos mokesčiu lengvąjį automobilį, įregistruotą kitoje valstybėje narėje, kai automobilis iš esmės yra skirtas nuolat naudoti daugiausia pirmojoje valstybėje narėje arba kai faktiškai taip naudojamas³¹. Ankstesnėje teismo praktikoje tai dar buvo laikoma pagrindinių laisvių ribojimo pateisinimu³², tačiau pastaruoju metu Teisingumo Teismas pagrįstai nurodė, kad tokiu atveju, nesant skirtingo požiūrio, diskriminacijos nėra, nes galiausiai visi asmenys, šalies viduje nuolat naudojantys šalyje registruotą arba neregistruotą automobilį, yra vertinami vienodai³³.

44. Tokiomis aplinkybėmis apmokestinimas AM mokesčiu neriboja X įsisteigimo laisvės, jeigu ji, kaip jau faktiškai nustatė kompetentingas prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas³⁴, savo transporto priemonę nuolat naudoja Nyderlanduose. Kadangi transporto priemonės, kuria važinėja X, naudojimas nėra laiko atžvilgiu apribojamas nuomos sutarties³⁵, X apmokestinimas šiuo mokesčiu laikytinas jos prilyginimu asmenims, Nyderlanduose nuolat naudojantiems šioje šalyje registruotus automobilius.

45. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodomos faktinės aplinkybės, jog X savo automobilį lygiai taip pat nuolat naudoja Belgijoje, tam neprieštarauja. Pirmiausia pagal nusistovėjusią teismo praktiką nėra jokios privalomos sąsajos tarp asmens gyvenamosios vietos ir nuolatinio tam tikro daikto naudojimo vietos³⁶. Taip pat iš esmės nuolatinis tam tikro daikto naudojimas vienoje valstybėje narėje nereiškia, kad minimas daiktas naudojamas išskirtinai ir be pertraukų toje valstybėje narėje. Dėl šios priežasties Teisingumo Teismas iš esmės pripažino, kad transporto priemonė nuolat naudojama ir tada, kai atitinkamas asmuo darbo dienomis savo automobiliu vyksta į savo darbo vietą kitoje valstybėje narėje ir taip nuolat naudoja šios valstybės kelias³⁷.

46. Galiausiai dvigubas apmokestinimas transporto priemonių registracijos mokesčiu dviejose valstybėse narėse, kaip matyti iš šios bylos faktinių aplinkybių, neturi būti ribojamas ir proporcingumo principo. Jeigu būtų konstatuotas nuolatinis automobilio naudojimas šalies viduje be apribojimo laiko atžvilgiu, tai, priešingai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomonei, išdėstytai prašyme priimti prejudicinį sprendimą, nereikėtų laikyti proporcingumo principo. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką proporcingumo principas visų pirma turi būti taikomas tada, kai apmokestinimui šiuo mokesčiu reikia pateisinimo, nes transporto priemonė iš esmės ne nuolat naudojama valstybės viduje³⁸, arba kai transporto priemonės naudojimas yra apribotas laiko atžvilgiu³⁹. Jeigu nagrinėjamoje byloje transporto priemonė naudojama nuolat be apribojimo laiko atžvilgiu, kaip prieš tai išaiškinta⁴⁰, nenustačius skirtingo vertinimo, nėra jokio ribojimo, kad būtų galima šio mokesčio dydį įvertinti remiantis proporcingumo principu.

31 — Žr. 4 išnašoje minėtą Sprendimą *van Putten* (46 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką).

32 — Žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimą *Nadin ir Nadin-Lux* (C-151/04 ir C-152/04, Rink. p. I-11203, 41 punktą) ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą *Komisija prieš Suomiją* (C-232/03, Rink. p. I-27*, 44–47 punktai) ir 2006 m. birželio 27 d. Nutartį *van de Coevering* (C-242/05, Rink. p. I-5843, 21–24 punktai).

33 — Šiuo klausimu žr. 4 išnašoje minėtą Sprendimą *van Putten* (50 punktą) ir 2012 m. balandžio 27 d. Nutartį *Notermans-Boddenberg* (C-114/11, 27 punktą); panašiu klausimu žr. 12 išnašoje minėtą Sprendimą *Komisija prieš Daniją* (78 punktą).

34 — Žr. 32 išnašoje minėtą Sprendimą *Nadin ir Nadin-Lux* (42 punktą).

35 — Šiuo klausimu žr. 27 išnašoje minėtą Nutartį *VAV-Autovermietung* (19 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką).

36 — Šiuo klausimu žr. 32 išnašoje minėtą Sprendimą *Nadin ir Nadin-Lux* ir 32 išnašoje minėtą Sprendimą *Komisija prieš Suomiją* bei 2008 m. spalio 24 d. Nutartį *Vandermeir* (C-364/08, Rink. p. I-8087).

37 — Žr. 33 išnašoje minėtą Nutartį *Notermans-Boddenberg* (29 ir 30 punktą).

38 — Žr. 32 išnašoje minėtą Nutartį *van de Coevering* (26 ir 27 punktą).

39 — Žr. 2008 m. gegužės 22 d. Nutartį *Ilhan* (C-42/08, Rink. p. I-83*, 18 ir 19 punktai).

40 — Žr. šios išvados 43 ir 44 punktus.

47. Dėl nusistovėjusioje teismo praktikoje įtvirtintų reikalavimų, nustatytų siekiant suderinti transporto priemonių registracijos mokesčius su pagrindinėmis laisvėmis, Sąjungos piliečiui, turinčiam sumokėti šiuos mokesčius, gali susidaryti dviguba mokestinė našta. Todėl nagrinėjamu atveju būtų įmanoma, kad X papildomai prie jau Belgijoje sumokėto transporto priemonės registracijos mokesčio Nyderlanduose taip pat turėtų sumokėti pradėjimo eksploatuoti Nyderlandų keliuose mokestį, ypač jeigu ji Nyderlanduose turi savo įprastinę gyvenamąją vietą, kaip ji suprantama pagal Direktyvą 83/182.

48. Nepaisant to, kad galima pateisinti tokią dvigubą mokestinę naštą, atsirandančią dėl naudojimosi dviejų valstybių narių nacionaliniais keliais, pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką nepalanki padėtis, galinti atsirasti dėl to, jog skirtingos valstybės narės vienu metu įgyvendina savo kompetenciją mokesčių srityje, nėra pagal EB sutartį draudžiamas ribojimas, jeigu dėl to nėra diskriminuojama⁴¹. Iš to matyti, kad netgi teisės aktuose numatytas dvigubas apmokestinimas iš esmės turi būti suderinamas su pagrindinėmis laisvėmis, taigi ir apmokestinimas tuo pačiu mokesčiu dviejose valstybėse narėse⁴². Toks apmokestinimas valstybėms narėms galimas tik tada, kai tai tampa dvigubu ekonominiu apmokestinimu dviejose skirtingose valstybėse narėse, šiuo atveju dėl transporto priemonės naudojimo. Nagrinėjama byla nėra susijusi su teisiniu dvigubu apmokestinimu, nes Nyderlanduose ginčijamas mokestis yra surenkamas dėl naudojimosi nacionaliniais keliais, o Belgijoje šiuo mokesčiu apmokestinama dėl automobilio registracijos Belgijos registre.

49. Vis dėlto Sąjungos teisėje yra numatyta tam tikrų dvigubo apmokestinimo, atsirandančio dėl transporto priemonių registracijos mokesčių, apribojimų, kaip jau buvo matyti iš Direktyvos 83/182⁴³. Jeigu transporto priemonė įregistruojama valstybėje narėje, kurioje tam tikras asmuo turi įprastinę gyvenamąją vietą, kaip ji suprantama pagal šią direktyvą, pagal šią direktyvą asmuo yra atleidžiamas nuo mokesčio, jeigu jis nuolat eksploatuoja automobilį kitoje valstybėje narėje.

50. Taigi darytina išvada, jog X apmokestinimas Nyderlandų AM mokesčiu neriboja EB 43 straipsnyje įtvirtintos įsisteigimo teisės.

b) Tarpinė išvada

51. Taigi pagal pirminę teisę nedraudžiama valstybei narei tokiu atveju, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, apmokestinti tokiu mokesčiu, kaip Nyderlandų AM mokestis, nors mokesčių mokėtojas kitoje valstybėje narėje jau yra sumokėjęs transporto priemonės registracijos mokestį.

V – Išvada

52. Todėl siūlau Teisingumo Teismui į *Hoge Raad der Nederlanden* pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

Pagal Sąjungos teisę draudžiama apmokestinti transporto priemonių registracijos mokesčiu dėl transporto priemonės eksploatavimo pradžios tuo atveju, jeigu Sąjungos pilietės, turinčios butą dviejose valstybėse narėse ir nuolat naudojančios abiejose valstybėse narėse savo automobilį, jau įregistruotą ir apmokestintą vienoje iš šių valstybių narių, įprastinę gyvenamoji vieta, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 83/182 7 straipsnio 1 dalį, nėra šalies teritorijoje ir jeigu įvykdytos kitos Direktyvoje 83/182 numatytos atleidimo nuo mokesčio sąlygos.

41 — Žr., pvz., 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, Rink. p. I-13023, 38 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką).

42 — Žr. 2009 m. liepos 16 d. Sprendimą *Damseaux* (C-128/08, Rink. p. I-6823, 26 ir 27 punktai).

43 — Žr. šios išvados 15 ir paskesnius punktus.