EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

15. juuli 2004 *

Kohtuasjas C-365/02,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EÜ artikli 234 alusel Korkein hallinto-oikeus'e (Soome) esitatud eelotsusetaotlus nimetatud kohtus pooleliolevas asjas, mille algatas

Marie Lindfors,

nõukogu 28. märtsi 1983. aasta direktiivi 83/183/EMÜ üksikisikute isikliku vara liikmesriigist alalise importimise suhtes kohaldatava maksuvabastuse kohta (EÜT L 105, lk 64) artikli 1 tõlgendamiseks,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud A. Rosas, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta ja K. Lenaerts (ettekandja),

kohtujurist: C. Stix-Hackl,
kohtusekretär: kohtusekretäri abi H. von Holstein,

* Kohtumenetluse keel: soome.

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— M. Lindfors, esindaja: *oikeustieteen kandidaatti* P. Snell,

— Soome valitsus, esindaja: T. Pynnä,

— Taani valitsus, esindaja: J. Bering Liisberg,

— Kreeka valitsus, esindajad: P. Panagiotounakos, D. Kalogiros ja P. Mylonopoulos,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja I. Koskinen,

arvestades kohtuistungi ettekannet,

olles 15. jaanuari 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud M. Lindforsi, esindaja: P. Snell, Soome valitsuse, esindaja: T. Pynnä, Taani valitsuse, esindaja: J. Molde, Kreeka valitsuse, esindaja: M. Apessos, ja komisjoni, esindaja: R. Lyal ja I. Koskinen, suulised märkused,

olles 4. märtsi 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 10. oktoobri 2002. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. oktoobril 2002, esitas Korkein hallinto-oikeus (Soome kõrgeim halduskohus) EÜ artikli 234 alusel eelotsuse küsimuse nõukogu 28. märtsi 1983. aasta direktiivi 83/183/EMÜ üksikisikute isikliku vara liikmesriigist alalise importimise suhtes kohaldatava maksuvabastuse kohta (EÜT L 105, lk 64) artikli 1 tõlgendamise kohta.

2 See küsimus tõusetus M. Lindforsi ja Soome ametiasutuste vahelise kohtuvaidluse käigus Soome õigusaktides ettenähtud sõidukimaksu üle, mis määrati M. Lindforsile tema elukoha Soome viimise tulemusel.

Õiguslik raamistik

Direktiivi 83/183 asjakohased sätted

3 Direktiivi 83/183 artikkel 1 sätestab:

„1. Iga liikmesriik võib allpool kehtestatud tingimustel ja juhtudel vabastada üksikisikute teisest liikmesriigist alaliselt imporditud isikliku vara kumuleeruvast käibemaksust, aktsiisist ja muudest tarbimismaksudest, mida tavaliselt sellise vara suhtes kohaldatakse.

2. Käesoleva direktiivi reguleerimisalasse ei kuulu eri- ja/või perioodilised lõivud ja maksud, mis on seotud sellise vara kasutamisega riigis, näiteks mootorsõiduki registreerimismaks, liiklusmaks ja televisioonimaks."

Soome õigusnormid

4 Asjakohased siseriiklikud õigusnormid sisalduvad 29. detsembril 1994 vastuvõetud autoverolaki's (1482/1994) (sõidukimaksuseadus) 1999. aastal kehtinud redaktsioonis (edaspidi „sõidukimaksuseadus").

5 Sõidukimaksuseaduse paragrahvi 1 lõige 1 sätestab, et seda maksu (edaspidi „autovero") „tuleb maksta riigile [...] enne sõiduauto Soomes registreerimist või kasutuselevõtmist".

6 Vastavalt nimetatud seaduse paragrahvile 2 „loetakse Soomes kasutuselevõtmiseks sõiduki kasutamist liikluses Soome territooriumil isegi siis, kui sõiduk ei ole Soomes registreeritud". Samas on sätestatud: „Auto maksustatava kasutamisena ei käsitleta mõnes muus riigis kui Soome registreeritud ja ajutiselt Soome imporditud sõiduki kasutamist eraisiku poolt, kelle alaline elukoht on mõnes muus riigis kui Soome, üksnes oma isiklikeks vajadusteks kestusega mitte üle kuue kuu [...]".

7 Sama seaduse paragrahvi 4 lõike 1 kohaselt on „maksukohustuslaseks sõiduki importija või tootja, kui sõiduk on toodetud Soomes". Paragrahv 5 täpsustab, et: „sõidukimaksu kohustuslane peab sõidukimaksult tasuma ka käibemaksu".

8 Põhikohtuasja aluseks olevate sündmuste asetleidmise ajal sätestas sõidukimaksuseaduse paragrahvi 6 lõige 1:

„Tasumisele kuuluv maks on võrdne sõiduki maksustamisväärtusega, mida vähendatakse 4600 Soome marga võrra. Maksusumma on siiski alati vähemalt 50% sõiduki maksustamisväärtusest."

9 Eelnimetatud seaduse paragrahvi 7 lõike 1 kohaselt tuleb imporditud kasutatud sõidukilt tasuda sama maksusumma kui uuelt sõidukilt, maksusummat vähendatakse siiski proportsionaalselt, mille puhul võetakse arvesse sõiduki kasutamise (kuudes arvutatud) kestust.

10 Vastavalt sama seaduse paragrahvi 25 lõikele 1, kui selles sättes kehtestatud tingimused on täidetud, „vähendatakse isiku poolt oma alalise elukoha Soome viimisega seoses isiku majapidamise juurde kuuluva sõiduki importimisel sõidukilt tasutavat maksu kuni 80 000 Soome marga võrra".

Menetlus põhikohtuasjas ja eelotsuse küsimus

11 M. Lindfors, kes oli varem elanud teistes liikmesriikides, asus alaliselt elama Soome ning importis kolimise käigus 4. augustil 1999 talle kuuluva sõiduauto, mille ta oli kasutusele võtnud 1995. aastal Madalmaades ning enne seda ostnud Saksamaalt.

12 4. augusti 1999. aasta maksuotsusega andis Hangon tullikamari (Hanko tolliamet) M. Lindforsile 80 000 Soome marga suuruse maksusoodustuse ja määras talle *autovero* 16 556 Soome marka, millele lisandus käibemaks 3642 Soome marka, seega kokku 20 198 Soome marka (ligikaudu 3400 eurot).

13 M. Lindfors esitas selle otsuse peale Helsingin hallinto-oikeus'ele (Helsingi halduskohus) (Soome) hagi. Ta oli arvamusel, et *autovero* kujutab endast tarbimismaksu, millega maksustamine on keelatud direktiivi 83/183 artikli 1 lõike 1 alusel.

14 Hagi jäeti rahuldamata. Helsingin hallinto-oikeus otsustas, et kuna maks on seotud sõiduki Soomes registreerimise või kasutuselevõtmisega, siis tuleb *autovero* käsitleda direktiivi 83/183 artikli 1 lõike 2 tähenduses erimaksuna, mis on seotud sellise vara kasutamisega riigis,ja mis jääb väljapoole direktiivi kohaldamisala.

15 M. Lindfors palus Korkein hallinto-oikeus'elt menetlusluba apellatsioonkaebusele Helsingin hallinto-oikeus'e otsuse tühistamiseks.

16 Korkein hallinto-oikeus otsustas kohtuliku arutamise peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas direktiivi 83/183 [...] artiklit 1 tuleb tõlgendada selliselt, et sõidukimaks (*autovero*) sõidukimaksuseaduse (*autoverolaki*) tähenduses, millega sõiduk maksustatakse selle importimisel muust liikmesriigist Soome alalise elukoha muutmise käigus, on tarbimismaks direktiivi artikli 1 lõike 1 tähenduses või erimaks, mis on seotud sellise vara kasutamisega riigis direktiivi artikli 1 lõike 2 tähenduses?"

Eelotsuse küsimus

Esialgsed märkused

17 Euroopa Kohus sedastas juba 19. septembri 2002. aasta otsuses C-101/00: Tulliasiamies ja Siilin (EKL 2002, lk I-7487, punktid 61 ja 80), et *autovero* kujutab endast diskrimineerivat ja vastavalt EÜ artiklile 90 keelatud siseriiklikku maksu niivõrd, kuivõrd imporditud kasutatud sõidukilt tasumisele kuuluv maksusumma ületab juba Soome territooriumil registreeritud sarnase kasutatud sõiduki väärtuse hulka arvatud sõidukimaksu jääksummat.

18 Eelotsuse küsimus käsitleb eranditult *autovero* kui maksu kohaldamise õiguspärasust elukoha ühest liikmesriigist teise viimisel, sõltumata maksusumma arvutamise viisist või maksusumma suurusest.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

19 M. Lindfors kinnitas, et *autovero* on tarbimismaks, millega maksustatakse sõiduki importi Soome. Selle maksu suhtes peaks kohalduma direktiivi 83/183 artikli 1 lõikes 1 ettenähtud maksuvabastus.

20 Asjaolu, et *autovero* on eelnimetatud sätte kohaselt tarbimismaks, ei tulene M. Lindforsi arvates mitte ainult *autovero* tunnustest, vaid kaudselt ka nõukogu 28. märtsi 1983. aasta direktiivi 83/182/EMÜ ühest liikmesriigist teise ajutiselt imporditud teatavate transpordivahendite maksuvabastuse kohta ühenduses (EÜT L 105, lk 59) kohaldamisalast ning ettepanekust nõukogule direktiivi vastuvõtmiseks üksikisikute mootorsõidukite, mis on teise liikmesriiki alaliselt imporditud elukoha muutmise tõttu või mida kasutatakse ajutiselt mõnes muus liikmesriigis kui see, kus sõiduk on registreeritud, maksustamisviisi kohta (98/C 108/12) (EÜT 1998, C 108, lk 75 ja EÜT 1999, C 145, lk 6).

21 Soome, Taani ja Kreeka valitsused märkisid, et *autovero* ei saa võrdsustada maksuga, mida kohaldatakse tavaliselt üksikisiku isikliku vara liikmesriigist alalise importimise suhtes direktiivi 83/183 artikli 1 lõike 1 tähenduses. Tegelikult on *autovero* kohaldamise otsustav asjaolu sõiduki kasutamine avalikel teedel Soomes, isegi kui nimetatud maks tuleb tavaliselt tasuda registreerimisel. Igal juhul on *autovero* kui kasutamise või registreerimisega seotud erimaks jäetud selgesõnaliselt välja ülaltoodud direktiivi kohaldamisalast vastavalt artikli 1 lõikele 2.

22 Komisjon rõhutas, et direktiivi 83/183 artikli 1 lõige 2 välistab selgesõnaliselt oma kohaldamisalast „mootorsõiduki registreerimismaksu". Vastupidi maksudele, mille eesmärk on anda panus avaliku halduse rahastamisesse, on nende „maksude" puhul tegemist vastusooritusega avaliku võimu osutatud teenuste eest. Komisjoni arvates ei ole *autovero* käsitletav „maksuna" registreerimise eest, vaid tarbimismaksuna, millega maksustamine on seoses elukoha muutmisega keelatud. See keeld puudutab neid makse, mille tasumise aluseks on elukoha muutmise käigus vara importimine.

23 Komisjon väitis, et maks sõiduki registreerimise ja kasutuselevõtmise eest on tasutud juba päritoluriigis. Vaba liikumine on ohustatud, kui sihtkoha liikmesriik saab sel alusel veel kord maksu määrata. Direktiivi 83/183 sätteid tuleb nimelt tõlgendada EÜ artikliga 18 tagatud ühenduse kodanike vaba liikumise põhiõiguse valguses.

Euroopa Kohtu vastus

24 Kõigepealt tuleb analüüsida, kas *autovero*, nagu väitsid M. Lindfors ja komisjon, kuulub direktiivi 83/183 artikli 1 lõike 1 kohaldamisalasse. Siinkohal tuleb rõhutada, et maksu siseriiklikus õiguses kasutatava nimetuse kui sellise järgi ei saa otsustada, kas kõnealune säte käsitleb vaadeldavat maksu.

25 Sõidukimaksuseaduse paragrahvi 1 vaatlemisel koosmõjus artikliga 2 nähtub, et *autovero* tuleb tasuda enne sõiduki registreerimist või kasutusele võtmist Soomes. Toimiku materjalidest ja eriti sõidukimaksuseaduse paragrahvist 2 ning Soome valitsuse ja M. Lindforsi märkustest tuleneb, et sõiduki kasutamine Soome teedel toob enesega kaasa *autovero*'ga maksustamise, kui tegemist ei ole ajutise impordiga. Soome valitsus selgitab, et *autovero* kohaldamise otsustav asjaolu on sõiduki kasutamine liikluses, isegi kui nimetatud maks tuleb tavaliselt tasuda registreerimisel. Samuti kinnitab M. Lindfors, et sõidukimaksuseaduse aluseks on põhimõte, mille kohaselt toob sõiduki igasugune, kuitahes vähene kasutamine kaasa maksu kohaldamise.

26 Seetõttu ei saa sellist maksu kui *autovero* käsitleda impordiga seotud ning direktiivi 83/183 artikli 1 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse jääva maksuna. *Autovero* tekkimise aluseks on nimelt Soome territooriumil sõiduki kasutamine, mis ei ole ilmtingimata seotud impordiga (vt selle kohta 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-387/01: Weigel, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 47).

27 Sellest järeldub, et *autovero* tunnustega maks ei kuulu direktiivi 83/183 artikli 1 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

28 Seda järeldust kinnitab direktiivi 83/183 artikli 1 lõige 2. Kuna *autovero* tuleb tasuda sõiduki Soomes kasutamise tõttu, siis on nimelt selliste maksude puhul, mida käsitletakse põhikohtuasjas, tegemist „erimaksudega, mis on seotud [...] vara kasutamisega riigis" nimetatud sätte tähenduses.

29 Ka ei saa M. Lindfors oma põhjendustes tugineda direktiivi 83/182 kohaldamisalale, mis puudutab ajutiselt imporditud teatavate transpordivahendite suhtes maksuvabastuse kohaldamist. Tegelikult ei saa asjaolu põhjal, et ajutiselt sõiduki Soome importiv Euroopa Liidu kodanik on vabastatud *autovero*'st kooskõlas selle direktiivi artikliga 1, teha järeldust, et sellele maksule laieneb direktiivis 83/183 sätestatud sõidukite alalise impordiga seotud maksuvabastus.

30 Ettepanek 98/C 108/12 direktiivi vastuvõtmiseks ei võimalda tõlgendada direktiivi 83/183 nii, nagu seda tegid M. Lindfors ja komisjon. Ettepaneku neljandast, viiendast ja seitsmendast põhjendusest nähtub vastupidi, et eelkõige kõnealuses direktiivis sätestatud regulatsiooni ebapiisavuse tõttu tuleb vastu võtta direktiiv, mis keelaks liikmesriikidel, nagu on ette nähtud eeltoodud ettepaneku artiklis 1, kohaldada „üksikisikute mootorsõidukitele, mis on registreeritud teises liikmesriigis ja imporditud üksikisiku alalise elukoha muutmise käigus alaliselt liikmesriiki, aktsiisi, registreerimismaksu või muud tarbimismaksu", nagu seda on ka rõhutanud kohtujurist A. Tizzano oma ettepanekus Weigeli kohtuasjas (eespool viidatud kohtuotsus, punkt 52).

31 On õige, nagu rõhutab komisjon, et *autovero* võib negatiivselt mõjutada Euroopa Liidu kodanike otsust teostada oma õigust vabale liikumisele, mis on tagatud eelkõige EÜ artikliga 18.

32 Isegi kui formaalsest küljest on eelotsuse küsimuse esitanud kohus piiritlenud oma küsimuse direktiivi 83/183 artikli 1 tõlgendamisega, ei takista see Euroopa Kohtul andmast siseriiklikule kohtule ühenduse õiguse tõlgendamiseks kõiki juhiseid, mis võivad siseriikliku kohtu menetletavas kohtuasjas olla lahendi tegemisel kasulikud, sõltumata sellest, kas see kohus oma küsimust esitades sellele viitas või mitte (vt selle kohta 12. detsembri 1990. aasta otsus kohtuasjas C-241/89: SARPP, EKL 1990, lk I-4695, punkt 8; 2. veebruari 1994. aasta otsus kohtuasjas C-315/92: Verband Sozialer Wettbewerb, nn Clinique'i kohtuotsus, EKL 1994, lk I-317, punkt 7; 4. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-87/97: Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, EKL 1999, lk I-1301, punkt 16, ja eespool viidatud kohtuotsus Weigel, punkt 44).

33 Eeltoodust nähtuvalt tuleb uurida EÜ artikli 18 mõju, selleks et eelotsuse küsimuse esitanud kohus saaks hinnata, kas *autovero* kohaldamine sarnasel juhul nagu käesolevas põhikohtuasjas on selle sättega kooskõlas.

34 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et EÜ asutamisleping ei taga Euroopa Liidu kodanikule, kes viib oma tegevuse senisest alalise elukoha liikmesriigist teise liikmesriiki, et selline muutus oleks maksustamise seisukohast neutraalne. Liikmesriikide maksuõiguse alaste õigusaktide erinevust arvesse võttes võib niisugune elukoha muutus asjassepuutuva kodaniku jaoks vastavalt asjaoludele luua kaudse maksustamise tähenduses nii soodsaid kui ebasoodsaid olukordi. Järelikult ei ole võimalik ebasoodne olukord võrreldes olukorraga, milles Euroopa Liidu kodanik tegutses enne elukoha muutust, põhimõtteliselt vastuolus EÜ artikliga 18 tingimusel, et kõnealused õigusnormid ei sea Euroopa Liidu kodanikke halvemasse olukorda võrreldes nende isikutega, kes on juba pidanud selle maksu tasuma (vt eespool viidatud kohtuotsus Weigel, punkt 55).

35 Toimiku materjalide põhjal nähtub, et sõidukimaksuseaduse paragrahv 25 sätestab kuni 80 000 Soome marga (13 455 euro) suuruse maksusoodustuse neile Euroopa Liidu kodanikele, kes on õigust vabale liikumisele teostades viinud oma alalise elukoha Soome. Eelotsuse küsimuse esitanud kohus on kohustatud kontrollima, kas selle ja vajadusel muude siseriikliku õiguse sätete kohaldamine kindlustab, et M. Lindfors ei oleks *autovero*'ga maksustamisel halvemas olukorras kui need Euroopa Liidu kodanikud, kelle alaline elukoht asub Soomes. Kui eelotsuse küsimuse esitanud kohus tuvastab halvema olukorra olemasolu, tuleb kohtul kontrollida, kas erinev kohtlemine on õigustatud objektiivsete kaalutlustega, mis on sõltumatud kõnealuste isikute elukohast ning mis on proportsionaalsed siseriikliku õigusega õiguspäraselt taotletava eesmärgiga (vt 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-24/98: D'Hoop, EKL 2002, lk I-6191, punkt 36).

36 Eelnevaid kaalutlusi kokku võttes tuleb esitatud küsimusele vastata järgnevalt:

Direktiivi 83/183 artiklit 1 tuleb tõlgendada selliselt, et sellega ei ole vastuolus sõiduki omaniku elukoha viimisel ühest liikmesriigist teise kohustus enne sõiduki registreerimist või kasutusele võtmist liikmesriigis, kus on uus elukoht, tasuda sõidukimaksuseaduses sätestatuga sarnane maks. EÜ artiklist 18 tulenevaid nõudeid silmas pidades tuleb eelotsuse küsimuse esitanud kohtul siiski kontrollida, kas siseriikliku õiguse kohaldamisel on tagatud, et kõnealuste sõidukiomanike olukord ei ole selle maksuga seoses halvem kui isikutel, kes omasid alalist elukohta kõnealuses liikmesriigis, ja vajadusel uurida, kas erinev kohtlemine on õigustatud objektiivsete kaalutlustega, mis on sõltumatud kõnealuste isikute elukohast ning mis on proportsionaalsed siseriikliku õigusega õiguspäraselt taotletava eesmärgiga.

Kohtukulud

37 Euroopa Kohtule märkusi esitanud Soome, Taani ja Kreeka valitsuste ja Euroopa Ühenduste Komisjoni kohtukulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

vastuseks Korkein hallinto-oikeus'e 10. oktoobri 2002. aasta määrusega esitatud küsimusele otsustab:

Nõukogu 28. märtsi 1983. aasta direktiivi 83/183/EMÜ üksikisikute isikliku vara liikmesriigist alalise importimise suhtes kohaldatava maksuvabastuse kohta artiklit 1 tuleb tõlgendada nii, sellega ei ole vastuolus sõiduki omaniku elukoha viimisel ühest liikmesriigist teise kohustus enne sõiduki registreerimist või kasutusele võtmist liikmesriigis, kus on uus elukoht, tasuda *autoverolaki*'s (1482/1994) (sõidukimaksuseadus) sätestatuga sarnane maks. EÜ artiklist 18 tulenevaid nõudeid silmas pidades tuleb eelotsuse küsimuse esitanud kohtul siiski kontrollida, kas siseriikliku õiguse kohaldamisel on tagatud, et kõnealuste sõidukiomanike olukord selle maksuga seoses ei ole halvem kui isikutel, kes omasid alalist elukohta kõnealuses liikmesriigis, ja vajadusel uurida, kas erinev kohtlemine on õigustatud objektiivsete kaalutlustega, mis on

sõltumatud kõnealuste isikute elukohast ning mis on proportsionaalsed siseriikliku õigusega õiguspäraselt taotletava eesmärgiga.

Jann Rosas von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 15. juulil 2004 Luxembourgis.

Kohtusekretär — Esimese koja esimees

R. Grass — P. Jann