JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
CHRISTINE STIX-HACKL
4 päivänä maaliskuuta 2004 [1]

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävänä olevassa ennakkoratkaisuasiassa korkein hallinto-oikeus (Suomi) on pyytänyt yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan luonnollisten henkilöiden henkilökohtaisen omaisuuden lopullisessa maahantuonnissa jäsenvaltiosta sovellettavista verovapauksista 28 päivänä maaliskuuta 1983 annetun neuvoston direktiivin 83/183/ETY 1 artiklaa. [2] Kyse on erityisesti siitä, onko Suomen autoverolaissa (1482/94) säädetty autovero, joka on maksettava ennen ajoneuvon rekisteröintiä tai käyttöönottoa, sellainen maksu tai vero, jota ei kyseisen artiklan mukaan saada kantaa muuttotavarana Suomeen tuodusta ajoneuvosta.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.
2 — EYVL L 105, s. 64.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Kansallinen lainsäädäntö*

2. Autoverolain (1482/94), joka on annettu 29.12.1994, sellaisena kuin sitä sovelletaan vuoden 1999 osalta, 1 §:n 1 momentin mukaan moottoriajoneuvosta on ennen sen rekisteröintiä tai käyttöönottoa Suomessa suoritettava autoveroa.

3. Käyttöönotolla tarkoitetaan tässä säännöksessä ajoneuvon käyttöä liikenteeseen Suomen alueella myös silloin, kun ajoneuvoa ei ole rekisteröity Suomessa (autoverolain 2 §).

4. Verovelvollisuutta koskevan pääsäännöksen eli autoverolain 4 §:n 1 momentin mukaan velvollinen suorittamaan autoveroa on ajoneuvon maahantuoja tai Suomessa valmistetun ajoneuvon valmistaja.

5. Autoverolain 5 §:n mukaan se, joka on velvollinen suorittamaan autoveron, on velvollinen suorittamaan myös autoverosta arvonlisäveroa sen määräisenä kuin arvonlisäverolaissa (1501/93) säädetään.

6. Autoverolain 6 §:n 1 momentin mukaan autoveroa suoritetaan auton verotusarvon määrä vähennettynä 4 600 Suomen markalla (nykyään 770 euroa); veron määrä on kuitenkin aina vähintään 50 prosenttia auton verotusarvosta.

7. Autoverolain 7 §:n 1 momentin mukaan käytettynä maahan tuodusta ajoneuvosta kannetaan vastaavan uuden ajoneuvon vero alennettuna tietyllä prosentilla käyttökuukautta kohden. Saman lain 11 §:n 1 ja 2 momentin mukaan maahan tuodun ajoneuvon verotusarvon perustana on ajoneuvon hankinta-arvo verovelvolliselle, ja hankinta-arvo puolestaan määräytyy ajoneuvon tullausarvon perusteella.

8. Autoverolain 25 §:n 1 momentin mukaan Suomeen muuttavan henkilön muuton yhteydessä tuoman yhden yksityistalouteen kuuluvan verollisen ajoneuvon veroa alennetaan enintään 80 000 markalla (nykyään 13 450 euroa), jos tässä säännöksessä säädetyt ehdot täyttyvät.

B *Yhteisön lainsäädäntö*

9. Direktiivin johdanto-osan mukaan direktiivin tavoitteena on henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevien verotuksellisten esteiden poistaminen yhteisön sisällä. Direktiivin soveltamisala määritetään sen 1 artiklassa seuraavasti:

"1. Jäsenvaltioiden on jäljempänä tarkoitetuin edellytyksin ja jäljempänä tarkoitetuissa tapauksissa myönnettävä vapautus luonnollisen henkilön henkilökohtaisen omaisuuden lopullisessa maahantuonnissa toisesta jäsenvaltiosta tavanomaisesti kannettavista liikevaihtoveroista, valmisteveroista ja muista kulutukseen kohdistuvista veroista.

2. Tämä direktiivi ei koske tämän omaisuuden käytöstä maan alueella kannettavia erityisiä ja/tai kausiluonteisia maksuja ja veroja, kuten esimerkiksi autojen rekisteröinnissä kannettavia maksuja, tieliikennemaksuja ja televisiolupia."

III Tosiseikat, pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

10. Asuttuaan useita vuosia ulkomailla Lindfors toi 4.8.1999 Suomeen muuttonsa yhtey-

dessä toisesta Euroopan unionin jäsenvaltiosta henkilökohtaiseen omaisuuteensa kuuluneen Audi A6 Avant -merkkisen henkilöauton. Lindfors oli ostanut kyseisen 20.3.1995 valmistuneen auton Saksasta ja oli ottanut sen käyttöön 5.4.1995 Alankomaissa.

11. Hangon tullikamari myönsi autoveropäätöksellään 4.8.1999 Lindforsille autoverolain 25 §:n 1 momentin mukaisen 80 000 markan veronalennuksen sekä määräsi hänen suoritettavakseen autoveroa 16 556 markkaa ja arvonlisäveroa 3 642 markkaa eli yhteensä veroa 20 198 markkaa.

12. Lindfors valitti tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen, jossa hän vaati, että päätös kumotaan ja hänen maksamansa verot palautetaan. Lindforsin mukaan autovero on direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu kulutusvero, jonka kantaminen muuttotavarana tuodusta ajoneuvosta on kiellettyä.

13. Helsingin hallinto-oikeus hylkäsi Lindforsin valituksen. Se totesi perusteluissaan, että koska autovero liittyy ajoneuvon rekisteröintiin tai käyttöön liikenteeseen Suomessa, sitä on pidettävä sellaisena direktiivin 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna omaisuuden käytöstä maan alueella kannettavana erityisenä verona, jota direktiivi ei koske.

14. Lindfors on tämän jälkeen pyytänyt korkeimmalta hallinto-oikeudelta lupaa valittaa Helsingin hallinto-oikeuden päätöksestä ja valituksessaan vaatinut hallinto-oikeuden päätöksen ja tullikamarin autoveropäätöksen kumoamista.

15. Korkein hallinto-oikeus on sen selvittämiseksi, onko direktiivin perusteella autoveroa voitu määrätä suoritettavaksi muuttotavarana tuodusta ajoneuvosta, päättänyt 10.10.2002 tekemällään välipäätöksellä esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko luonnollisten henkilöiden henkilökohtaisen omaisuuden lopullisessa maahantuonnissa jäsenvaltiosta sovellettavista verovapauksista annetun neuvoston direktiivin nro 83/183/ETY 1 artiklaa tulkittava siten, että Suomeen muuttotavarana toisesta jäsenvaltiosta tuotavasta ajoneuvosta kannettava autoverolain mukainen autovero on direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu kulutukseen kohdistuva vero, vai onko tällainen autovero artiklan 2 kohdassa tarkoitettu omaisuuden käytöstä maan alueella kannettava erityinen maksu tai vero?"

IV Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

A *Alustavia huomioita*

16. Ottamatta lukuun arvonlisäveroa — jota koskevat tietyt erityissäännökset uusien ajoneuvojen hankkimisen osalta [3] — moottoriajoneuvojen verotusta ei ole Euroopan yhteisössä juurikaan yhdenmukaistettu. [4]

17. Jäsenvaltioissa henkilöautoista kannettavat verot ja maksut poikkeavat siksi selvästi toisistaan paitsi suuruudeltaan myös rakenteeltaan. [5] Joillakin jäsenvaltion veroilla ei ole lainkaan vastinetta toisissa jäsenvaltioissa. Siksi erityisesti nyt kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa, jossa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, onko tietty kansallinen vero luokiteltava yhteisön säädöksessä tarkoitetuksi veroksi, on pidettävä mielessä, että ei ole olemassa yhteistä käsitteistöä, joka mahdollistaisi eri verojen tarkan luokittelun.

18. Esityksellisistä syistä — ja siksi, että ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet ovat ilmeisesti myös lähteneet tällaisesta jaottelusta — haluaisin tässä yhteydessä kuitenkin tehdä karkean jaottelun kolmentyyppisiin veroihin ja maksuihin, joita jäsenvaltiot kantavat henkilöautoista.

19. Ensinnäkin on olemassa kertaluonteisia veroja, joita kutsun rekisteröintiveroiksi ja jotka on suoritettava henkilöauton hankinnan yhteydessä tai ennen henkilöauton käyttöönottoa jäsenvaltion alueella.

20. Toiseksi melkein jokaisessa jäsenvaltiossa kannetaan myös määräajoin tai vuosittain suoritettavia veroja, joita esimerkiksi Saksassa ja Itävallassa kutsutaan moottoriajoneuvoveroksi (Kraftfahrzeugsteuer), vaikka veron perusteet poikkeavatkin tältä osin toisistaan eri jäsenvaltioissa.

21. Kolmanneksi siinä yhteydessä, kun ajoneuvo rekisteröidään jäsenvaltiossa, voidaan

3 — Poiketen yleisistä säännöksistä uusia ajoneuvoja verotetaan myös silloin, kun ostajana on yksityishenkilö, määränpäämaaperiaatteen mukaisesti; ks. jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 28 a artikla.

4 — Ks. asia C-451/99, Cura Anlagen, tuomio 21.3.2002 (Kok. 2002, s. I-3193, 40 kohta).

5 — Tätä koskeva hyödyllinen yleiskatsaus on saatavissa komission neuvostolle ja Euroopan parlamentille 6.9.2002 antamasta tiedonannosta, jonka nimenä on "Henkilöautojen verotuksesta Euroopan Unionissa — vaihtoehdot toimille kansallisella ja yhteisön tasolla" (KOM(2002) 431 lopullinen), sekä komission tammikuussa 2002 esittämästä selvityksestä, joka koskee moottoriajoneuvojen verotusta EU:n jäsenvaltioissa ja joka on saatavilla Internetistä osoitteesta http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/car_taxes/vehicle_tax_study_15-02-2002.pdf.

periä myös maksuja hallintokustannusten kattamiseksi (eli rekisteröintimaksuja).

22. Kuten asiakirja-aineistosta ja erityisesti Suomen hallituksen huomautuksista ilmenee, myös Suomessa kannetaan näitä kolmea suoritetyyppiä vastaavia veroja ja maksuja.

23. Autovero on, kuten jo autoverolaista ilmenee, kertaluonteinen, verotusarvon perusteella laskettava vero, joka kannetaan henkilöautoista ja muuntyyppisistä ajoneuvoista ennen niiden rekisteröintiä tai käyttöönottoa; lisäksi autoverosta on suoritettava niin sanottu arvonlisävero Suomen arvonlisäverolain mukaisesti.

24. Tämän lisäksi kannetaan kuitenkin myös määräajoin maksettavia toistuvia veroja eli moottoriajoneuvoveroja suppeammassa mielessä; näitä ovat "ajoneuvovero" (eli käyttövero tai "vinjetti") ja "moottoriajoneuvovero" (eli dieselvero).

25. Rekisteröitäessä ajoneuvo Suomessa on myös maksettava maksu rekisteröinnistä aiheutuvien hallintokustannusten kattamiseksi (eli rekisteröintimaksu).

26. Nyt esillä olevassa asiassa on kyse yksinomaan autoverosta, jota yhteisöjen tuomioistuin on jo tarkastellut asiassa Siilin, jossa esitin ratkaisuehdotuksen. [6]

27. Asiassa Siilin ratkaistavana oli se kysymys, onko autoveron kaltaista veroa — siinä muodossa ja sen suuruisena kuin sitä kyseisenä ajankohtana kannettiin — pidettävä toisesta jäsenvaltiosta käytettynä tuodun ajoneuvon osalta kiellettynä syrjivänä sisäisenä verona, ja yhteisöjen tuomioistuin vastasi tähän kysymykseen myöntävästi. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa on sitä vastoin selvitettävä, saadaanko Suomessa kannettavan autoveron kaltaista veroa ylipäätään — riippumatta sen laskentatavasta tai suuruudesta — kantaa tietyssä tilanteessa eli silloin, kun henkilöauto tuodaan asuinpaikan muuttamisen yhteydessä muuttotavarana lopullisesti maahan.

28. Ennakkoratkaisukysymys on nimittäin ymmärrettävä niin, että sen esittänyt tuomioistuin haluaa tietää, onko direktiivi esteenä tällaisen veron kantamiselle direktiivin 1 artiklassa säädetyn verovapauden vuoksi.

29. Lopuksi haluaisin kiinnittää huomion siihen, että komissio on jo tuonut vastaavan kysymyksen esiin Itävallassa kannettavan Normverbrauchsabgaben (NOVA) osalta yhteisöjen tuomioistuimessa parhaillaan

6 — Ks. 25.10.2001 antamani ratkaisuehdotus asiassa C-101/00, Siilin, tuomio 19.9.2002 (Kok. 2002, s. I-7487).

vireillä olevassa asiassa C-387/01, jossa ennakkoratkaisumenettelyn kohteena on tosin ensisijaisesti se, onko NOVA sopusoinnussa EY 23, EY 25 ja EY 39 artiklan sekä kuudennen arvonlisäverodirektiivin kanssa, ja että julkisasiamies Tizzano on myös jo ottanut kantaa tähän kysymykseen ratkaisuehdotuksessaan. [7]

annetun neuvoston direktiivin 83/182/ETY [8] soveltamisalasta sekä komission ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi asuinpaikan muutoksen yhteydessä lopullisesti toiseen jäsenvaltioon siirrettyjen tai väliaikaisesti muussa kuin niiden rekisteröintijäsenvaltiossa käytettävien yksityisten moottoriajoneuvojen verokohtelusta (jäljempänä direktiiviehdotus). [9]

B *Ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneiden osapuolten huomautukset pääpiirteissään*

30. Lindforsin ja komission mukaan direktiivi, jossa säädetään verovapaudesta, on esteenä nyt kyseessä olevan kaltaiselle verolle. Näiden osapuolten mukaan autovero on lopullisen maahantuonnin yhteydessä tai sen perusteella kannettava kulutusvero, jota direktiivin 1 artiklan 1 kohta koskee.

32. Komissio esittää, että direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa kielletään sellaisten verojen kantaminen, joiden veroperusteena on tavaran maahantuonti. Tätä kieltoa ei saada kiertää käyttämällä maahantuonnin sijasta muuta tekijää, kuten rekisteröintiä, veroperusteena. Lisäksi komissio toteaa, että direktiivin säännöksiä on tulkittava henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten sekä kaksinkertaisen verotuksen välttämisen valossa.

31. Lindfors esittää muun muassa, että todellisuudessa — kun otetaan huomioon autoveroilmoitusta koskeva menettely — autovero kannetaan siksi, että ajoneuvo tuodaan Suomeen. Se, että autoveroa on pidettävä direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna kulutusverona, ilmenee Lindforsin mukaan epäsuorasti myös yhteisön alueella tiettyjen kulkuneuvojen väliaikaisessa maahantuonnissa sovellettavista verovapautuksista 28 päivänä maaliskuuta 1983

33. Suomen, Tanskan ja Kreikan hallitukset, jotka ovat esittäneet tässä asiassa huomautuksia, katsovat sen sijaan, että autoveron kaltainen vero ei kuulu direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa säädetyn verovapauden piiriin, ja tältä osin ne viittaavat julkisasiamies Tizzanon asiassa Weigel antamaan ratkaisuehdotukseen. [10] Ne korostavat olennaisilta osin samoin perustein sitä, että autoveroa ei

7 — Julkisasiamies Tizzanon asiassa C-387/01, Weigel, 3.7.2003 esittämän ratkaisuehdotuksen 40–56 kohta (tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-4981, s. I-4984).

8 — EYVL L 105, s. 59.

9 — KOM(1998) 30 lopullinen (EYVL C 108, s. 75), sellaisena kuin se on muutettuna, ja KOM(1999) 165 lopullinen (EYVL C 145, s. 6).

10 — Edellä alaviitteessä 7 mainittu ratkaisuehdotus.

kanneta maahantuonnista vaan ajoneuvon käyttämisestä. Jos ajoneuvoa ei ole tarkoitus ottaa käyttöön Suomessa — mistä esimerkkinä on auto, jota on tarkoitus pitää esillä näyttelyssä museossa, kuten Suomen hallitus on todennut —, autoveroa ei kanneta. Tämän vuoksi sitä on pidettävä direktiivin 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna ajoneuvon käytöstä kannettavana verona tai "autojen rekisteröinnistä kannettavana maksuna", minkä vuoksi verovapaus ei kata sitä.

34. Siltä osin kuin nämä hallitukset lausuvat jotain direktiiviehdotuksesta tai direktiivistä 83/182/ETY, ne tekevät niistä direktiivin soveltamisalan tulkinnan osalta päinvastaisen päätelmän kuin Lindfors ja komissio. Hallitukset viittaavat myös siihen, että autoveron kaltaisia rekisteröintiveroja ei ole yhteisössä yhdenmukaistettu, minkä vuoksi tästä mahdollisesti seuraava kaksinkertainen verotus on hyväksyttävä. Tanskan hallitus esittää, että direktiivin 1 artiklan 2 kohtaan sisältyvä poikkeussäännös, joka koskee moottoriajoneuvojen rekisteröinnistä kannettavia veroja ja maksuja, on otettu direktiiviin siksi, että Tanska ajoi tätä asiaa neuvostossa, ja poikkeuksen tarkoituksena on juuri se, että autoveron kaltaiset rekisteröintiverot jätetään nimenomaisesti direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle.

35. Komissio ja Lindfors tulkitsevat kuitenkin direktiivin 1 artiklan 2 kohtaan sisältyvää poikkeussäännöstä niin, että siinä tarkoitetaan ainoastaan rekisteröinnistä aiheutuvia hallintokustannuksia tai niitä koskevia maksuja; ne perustelevat näkemystään ennen kaikkea sillä, että direktiivin ranskankielisessä toisinnossa käytetään termiä "droits" ja englanninkielisessä toisinnossa "fees" puhuttaessa moottoriajoneuvojen rekisteröinnistä kannettavista maksuista.

36. Asianomaiset hallitukset torjuvat tällaisen tulkinnan ja perustelevat näkemystään kielellisillä ja systematiikkaan perustuvilla argumenteilla. Ne esittävät erityisesti, että yhteisön oikeus ei ole missään tapauksessa esteenä maksujen perimiselle hallintokustannusten kattamiseksi.

C *Asian arviointi*

37. Direktiivin 1 artiklan 1 kohdan mukaan direktiivin soveltamisalaan kuuluvat sellaiset kulutusverot — eli "liikevaihtoverot, valmisteverot ja muut kulutukseen kohdistuvat verot" —, jotka "tavanomaisesti" kannetaan "luonnollisen henkilön henkilökohtaisen omaisuuden lopullisessa maahantuonnissa toisesta jäsenvaltiosta". Näistä kulutusveroista erotetaan direktiivin 1 artiklan 2 kohdassa "omaisuuden käytöstä maan alueella kannettavat erityiset ja/tai kausiluonteiset maksut ja verot", joita direktiivi ei koske. Esimerkkeinä näistä mainitaan nimenomaisesti "autojen rekisteröinnissä kannettavat maksut, tieliikennemaksut ja televisioluvat".

38. Direktiivissä erotetaan siis selvästikin direktiivin soveltamisalan määrittämiseksi toisistaan yhtäältä (kulutukseen kohdistuvat) verot ja maksut, jotka liittyvät maahantuontiin, ja toisaalta sellaiset verot ja maksut, jotka koskevat omaisuuden käyttöä maan alueella.

39. Tämä erottelu vaikuttaa ensi sijassa pätevältä myös siksi, että on vaikea ymmärtää, miksi yhteisön kansalainen, joka muuttaa pysyvästi asumaan toiseen jäsenvaltioon, jossa hän sitten elää ja käyttää kyseistä omaisuutta, olisi vapautettu veroista ja maksuista, jotka liittyvät omaisuuden käyttämiseen tässä jäsenvaltiossa.

40. Sitä vastoin omaisuuden maahantuontiin liittyvistä veroista ja maksuista aiheutuu selvästikin suora verotuksellinen este henkilöiden vapaalle liikkuvuudelle.

41. Siltä osin, mitä maahantuontiin liittyviä veroja ja maksuja direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa voitaisiin tarkoittaa, ei ole syytä ajatella esimerkiksi tulleja ja tullien kaltaisia veroja ja maksuja, joita tarkoitetaan EY 23 ja EY 25 artiklassa, vaikka tietystikin näitä veroja ja maksuja koskevassa oikeuskäytännössä on nimenomaan todettu, että niiden tunnusmerkkinä on se, että ne kannetaan maahantuonnin perusteella tai jäsenvaltion rajan ylittämisen vuoksi.[11] Jo siksi, että tällaiset fiskaaliset suoritteet on joka tapauksessa kielletty primaarioikeudessa ja että ne eivät voi myöskään olla EY 99 artiklassa tarkoitetun yhdenmukaistamistoimenpiteen kohteena, on selvää, että direktiivi ei koske niitä.

42. Direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitetaan sitä vastoin EY 90 artiklassa mainittua sisäistä verotusta eli tässä tapauksessa välillisiä veroja tai tarkemmin sanottuna kulutusveroja, jotka liittyvät tunnusmerkistönsä mukaan maahantuontiin.

43. Esimerkkejä tällaisista veroista ei ehkä nykyään tule heti mieleen, mutta ei pidä unohtaa, että direktiivi annettiin ennen sisämarkkinoiden toteutumista 1.1.1993 ja ennen kuin tässä yhteydessä edistyttiin sellaisten verotuksellisten esteiden poistamisessa, jotka koskevat yhteisön sisäistä tavaroiden vapaata liikkuvuutta. Tuolloin jäsenvaltioilla oli vielä lupa kantaa erityisesti maahantuontiin liittyviä liikevaihtoveroja ja muita (erityisiä) kulutusveroja, jotka liittyivät verotuksellisesti tavaran maahantuontiin.[12]

11 — Ks. asia C-383/01, De Danske Bilimportører, tuomio 17.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6065, 34 kohta).

12 — Ks. esimerkiksi belgialainen moottoriajoneuvoista kannettu tuonnin liikevaihtovero, josta oli kyse asiassa 249/84, Profant, 3.10.1985 annetussa tuomiossa (Kok. 1985, s. 3237, Kok. Ep. VIII, s. 329).

44. Arvonlisäveron osalta on huomattava, että edellytyksenä verotuksellisten rajojen poistamiselle direktiivillä 91/680/ETY [13] yhteisön sisäisessä kaupassa luovuttiin tuonnin yhteydessä tapahtuvan verotuksen periaatteesta ja tämä periaate korvattiin määränpäämaaperiaatteen mukaisella hankinnan verottamisen käsitteellä. Tuonnin liikevaihtoverot ovat sittemmin sallittuja ainoastaan kaupassa kolmansien maiden kanssa.

45. Tosin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan mukaan jäsenvaltiot saavat edelleen harkintansa mukaan kantaa kulutusveroja ja muita välillisiä veroja taikka ottaa niitä käyttöön, mikäli nämä verot eivät ole luonteeltaan kuudennessa direktiivissä tarkoitettuja liikevaihtoveroja eivätkä ne haittaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toimintaa. [14] Kulutusverojen eli esimerkiksi moottoriajoneuvoja koskevien erityisten kulutusverojen osalta on joka tapauksessa huomattava, että niin sanotun järjestelmädirektiivin eli direktiivin 92/12/ETY [15] 3 artiklan 3 kohdan mukaan näistä veroista ei saa aiheutua "rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa". Tällä tavalla on tosin todellisuudessa olennaisesti rajoitettu jäsenvaltioiden mahdollisuutta ottaa käyttöön tai pitää voimassa sellaisia erityisiä kulutusveroja, jotka tunnusmerkistönsä mukaan liittyvät maahantuontiin taikka jäsenvaltion rajan ylittämiseen, mutta tätä mahdollisuutta ei ole kokonaan poistettu. [16]

46. En jatka asian tarkastelua tältä osin, ja näiden pohdintojen jälkeen voin siirtyä tarkastelemaan sitä kysymystä, miten autoveron kaltainen vero on luokiteltava direktiivissä säädetyn verovapauden kannalta.

47. Autoverolain mukaan autovero liittyy tunnusmerkistönsä mukaan ajoneuvon rekisteröintiin tai käyttöönottoon Suomessa.

48. Jopa komissio ja Lindfors lähtevät siitä, että direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa säädetty verovapaus kattaa verot, jotka tunnusmerkistönsä mukaisesti liittyvät maahantuontiin. Tosin nämä osapuolet katsovat, että vaikka autoverolaissa liittymäkohdiksi on säädetty rekisteröinti ja käyttöönotto, niitä on todellisuudessa pidettävä veroina, jotka kannetaan maahantuonnin yhteydessä.

13 — Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annettu neuvoston direktiivi 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1).

14 — Ks. mm. yhdistetyt asiat 93/88 ja 94/88, Wisselink, tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. 2671, 17 kohta) ja asia 73/85, Kerrutt, tuomio 8.7.1986 (Kok. 1986, s. 2219, 22 kohta).

15 — Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annettu neuvoston direktiivi 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1).

16 — Ks. tästä myös Jatzke, *Das neue Verbrauchsteuerrecht im EG-Binnenmarkt*, Steuerrecht 1 (1993), 41 (42). Ks. esimerkiksi mm. ajoneuvojen tuonnin yhteydessä kannettavasta erityisestä kulutusverosta asia C-375/95, komissio v. Kreikka, tuomio 23.10.1997 (Kok. 1997, s. I-5981).

49. Suomen hallitus esitti suullisessa käsittelyssä mielestäni vakuuttavalla tavalla, että käytännössä autoveroilmoitusta ei ole tehtävä tai autoveroa maksettava jäsenvaltion rajan ylittämisen tai maahantuonnin vuoksi ja että Lindforsin kuvailemat tullimuodollisuudet koskevat maahantuontia kolmannesta valtiosta. Käytännön muodollisuuksista ajoneuvon tuomisessa ei siksi voida päätellä, että autoveron kaltainen vero todellisuudessa olisi sellainen vero, joka kannetaan maahantuonnin yhteydessä tai sen perusteella.

50. Painoarvoltaan merkittävämpänä pidän sitä komission väitettä, jonka mukaan autoveron kaltaista veroa, joka muodollisesti liittyy rekisteröintiin tai käyttöönottoon, on pidettävä direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna maahantuonnissa kannettavana kulutusverona tai liikevaihtoverona eikä tätä säännöstä voida kiertää niin, että käytetään muuta veroperustetta kuin maahantuontia.

51. Tältä osin on ensinnäkin todettava, että — kuten Suomen hallitus on selventänyt asiaa mainitsemalla esimerkkinä moottoriajoneuvon, jota on tarkoitus pitää esillä näyttelyssä museossa — autoveron kaltainen vero ei vaikuta "varsinaiselta" maahantuonnista kannettavalta kulutusverolta, koska velvollisuutta autoveron maksamiseen ei synny Suomeen tuomisesta huolimatta, mikäli ja niin kauan kuin autoa ei ole tarkoitus ottaa siellä käyttöön tai rekisteröidä.

52. Tosin voitaisiin väittää, että rekisteröinti tai käyttöönotto on todellisuudessa maahantuontiin käytännössä rinnastettava korvaava liittymäkohta, varsinkin kun lähestulkoon kaikkien jäsenvaltioon tuotavien ajoneuvojen osalta voidaan olettaa, että niitä on myös tarkoitus käyttää siellä.

53. Nyt esillä olevasta poikkeavassa tilanteessa, josta oli kyse yhteisöjen tuomioistuimen asiassa 391/85 antamassa tuomiossa, komissio esitti yhteisöjen tuomioistuimelle, että tuolloin Belgiassa uusista autoista kannettu rekisteröintivero oli todellisuudessa arvonlisävero. Belgian hallitus esitti muun muassa, että nämä kaksi veroa poikkesivat toisistaan siksi, että ne liittyivät erilaisiin tunnusmerkistötekijöihin (tavaran toimitus ja auton rekisteröinti). [17]

54. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "tämä voitaisiin ottaa huomioon vain, jos molemmat verot olisivat todellisuudessa toisistaan riippumattomia". Se katsoi loppupäätelmänään, että rekisteröintivero ei ollut itsenäinen, mutta perusteena tälle oli se, että laskentamekanisminsa vuoksi rekisteröintiveron ja arvonlisäveron välillä oli kyseisessä tilanteessa välitön yhteys, jonka vuoksi erolla

17 — Asia 391/85, komissio v. Belgia, tuomio 4.2.1988 (Kok. 1988, s. 579, 14 ja 22 kohta).

molempien verojen kulloisenkin tunnusmerkistön välillä ei ollut merkitystä. [18]

55. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa autoverolla ei kuitenkaan ole vastaavaa yhteyttä sellaiseen arvonlisäveroon, joka olisi suoritettava maahantuonnin yhteydessä. Tästä syystä ero autoveron kaltaisen veron ja maahantuonnin perusteella kannettavan kulutusveron välillä on tunnusmerkistöjen osalta siinä määrin merkittävä, että ensiksi mainittua veroa ei ole rinnastettava toiseksi mainittuun veroon direktiivin 1 artiklan 1 kohdan kannalta.

56. Tämän vuoksi katson, että autoveron kaltainen vero ei ole direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu maahantuonnissa kannettava liikevaihtovero, valmistevero tai muu kulutusvero. Edellä esitetyn perusteella on tosin myös selvää, että näitä verooikeuden käsitteitä ei ole mahdollista rajata tarkasti ja että pelkästään se seikka, että vero kannetaan rekisteröinnin johdosta tai veron suorittaminen on rekisteröinnin edellytyksenä, ei riitä sulkemaan pois sitä mahdollisuutta, että tämän veron voitaisiin katsoa olevan maahantuonnin kulutusvero.

57. Tässä yhteydessä on tarkasteltava direktiivin 1 artiklan 2 kohtaa. Direktiiviluonnoksista ilmenee, että tämä komission ehdotukseen alkujaan sisältymätön säännös otettiin direktiiviin, jotta otettaisiin huomioon tiettyjen jäsenvaltioiden toive siitä, että direktiivin soveltamisalaa täsmennettäisiin. [19] Tässä säännöksessä mainitaan nimenomaisesti myös "autojen rekisteröinnissä kannettavat maksut", joilla ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneiden hallitusten mukaan tarkoitetaan autoveron kaltaisia veroja.

58. Komission näkemys, jonka mukaan tällä ilmauksella tarkoitetaan ainoastaan rekisteröinnin yhteydessä hallintokustannusten kattamiseksi mahdollisesti suoritettavia maksuja, ei vakuuta minua useastakaan syystä.

59. Ensinnäkin etenkin Tanskan hallitus on esittänyt erityisesti suullisessa käsittelyssä täysin paikkansapitävästi, että komission näkemystä ei voida pätevästi perustaa pelkästään direktiivin 1 artiklan 2 kohdan sanamuodon mukaiseen tulkintaan. Kun otetaan huomioon se, että eri jäsenvaltioiden lähestymistavat ja perinteet poikkeavat verotuksen alalla suuresti toisistaan, on tältä osin oltava jo alun alkujaan varovainen. Vaikka katsottaisiin, että komission käsitystä tukee esimerkiksi ranskankielisessä tekstissä termien "taxes" ja "droits" avulla tehty ero, tällaista tukea tuskin olisi löydettävissä esimerkiksi saksankielisestä tekstistä, jossa käytetään käsitteitä "Steuern" ja "Abgaben", koska näitä

18 — Ibid., 25 kohta.

19 — Neuvoston finanssiasioita käsittelevän työryhmän 23.4.1979 päivätty sisäinen asiakirja nro 6205/79, s. 3, joka on otettu neuvoston suostumuksella Tanskan hallituksen kirjallisten huomautusten liitteeksi.

kahta käsitettä voidaan täysin käyttää synonyymeinä.

60. Toiseksi direktiivin 1 artiklan 2 kohdassa mainitaan "autojen rekisteröinnissä kannettavat maksut" esimerkkinä veroista ja maksuista, jotka on suoritettava maahantuodun omaisuuden käyttämisen vuoksi. Veroa tai maksua ei kuitenkaan suoritettaisi omaisuuden käyttämisen vuoksi, jos se olisi suoritettava *hallintokustannusten kattamiseksi* tai *vastikkeena hallinnollisesta palvelusta.*

61. On myös huomattava, että autoveron kaltaisen veron luokittelemista direktiivissä tarkoitetuksi käytöstä kannettavaksi veroksi tai maksuksi ei estä se seikka, että autoveron kaltaista veroa ei ole suoritettava toistuvasti ja että sen määräytymiseen ei vaikuta (myöskään sen suuruuden osalta) se, kuinka paljon tai kuinka kauan ajoneuvoa todellisuudessa käytetään rekisteröinnin jälkeen. Tämä ilmenee ilmeisesti jo siitä, että direktiivin 1 artiklan 2 kohdan mukaan tässä säännöksessä tarkoitettuja veroja ja maksuja voivat olla myös muut kuin kausiluonteiset verot ja maksut (kyseisessä säännöksessähän mainitaan "erityiset ja/tai kausiluonteiset maksut ja verot").

62. Asiakirja-aineistosta ja Suomen hallituksen lausumista ilmenee, että ajoneuvon lainmukainen käyttöönotto tai käyttö Suomessa periaatteessa edellyttää sitä, että ajoneuvo ensin rekisteröidään.[20] Autoveron maksaminen on siis joka tapauksessa edellytyksenä sille, että autoa saadaan (lainmukaisesti) käyttää Suomessa.

63. Tällaista veroa voidaan ilmeisesti perustellusti pitää käytöstä kannettavana verona, joka on direktiivin 1 artiklan 2 kohdassa nimenomaisesti jätetty direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle.

64. Toisin kuin Lindfors on esittänyt, siitä, että direktiivissä 83/182 säädetty verovapaus, joka koskee pelkkää moottoriajoneuvojen tilapäistä maahantuontia, kattaa myös rekisteröintiverot, ei myöskään voida automaattisesti päätellä, että myös direktiivissä 83/183 säädetyn verovapauden, joka koskee ajoneuvon lopullista maahantuontia, olisi katettava tällaiset verot.

65. Ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet osapuolet ovat myös tuoneet esiin komission ehdotuksen näitä direktiivejä koskevaksi jatkosääntelyksi, jonka mukaan vero-

20 — Tällä tavalla ymmärrettynä käyttöönotolla liikenteeseen Suomessa voitaisiin tarkoittaa vaihtoehtoista tunnusmerkistötekijää, jolla joka tapauksessa varmistetaan, että autoverolaista johtuva verovelka syntyy myös tai jo silloin, kun ajoneuvo on otettu käyttöön liikenteeseen mahdollisesti lainvastaisesti rekisteröimättä sitä.

tuskielto ulottuisi sittemmin nimenomaisesti myös rekisteröintiveroihin tai autoveroon. [21] Perustelukappaleittensa mukaan ehdotuksella pyritään siihen, että asuinpaikan vaihtamiseen liittyvät nykyiset ongelmat moottoriajoneuvojen verotuksessa poistettaisiin, joten tässä ehdotuksessa ilmeisesti lähdetään pikemminkin siitä, että nykyisen direktiivin mukainen verovapaus ei (vielä) kata rekisteröintiveroja. [22] Todellisuudessa tästä ehdotuksesta ei kuitenkaan ole saatavissa varmaa tukea nykyisen direktiivin tulkintaan.

66. Lopuksi on tutkittava se komission väite, jonka mukaan direktiiviä on tulkittava verotuksen yhdenmukaistamisella tavoiteltujen päämäärien tai perusvapauksien valossa.

67. Samoin kuin direktiiviä 83/182, myös nyt kyseessä olevaa direktiiviä koskee selvästikin se, että "direktiivin säännöksiä on tulkittava ottaen huomioon ne perustavanlaatuiset tavoitteet, joihin arvonlisäveron yhdenmukaistamisella pyritään, ja tällaisia tavoitteita ovat muun muassa henkilöiden ja tavaroiden vapaan liikkuvuuden edistäminen sekä kaksinkertaisen verotuksen estäminen". [23]

21 — Ks. direktiiviehdotuksen 1 artikla ja liite I.

22 — Myös julkisasiamies Tizzano on todennut näin edellä alaviitteessä 7 mainitussa asiassa C-387/01 antamassaan ratkaisuehdotuksessa (51 ja 52 kohta).

23 — Asia C-389/95, Klattner, tuomio 29.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2719, 25 kohta); ks. myös edellä alaviitteessä 12 mainittu asia 249/84, tuomion 25 kohta; asia 127/86, Ledoux, tuomio 6.7.1988 (Kok. 1988, s. 3741, 11 kohta) ja asia C-297/89, Ryborg, tuomio 23.4.1991 (Kok. 1991, s. I-1943, 13 kohta).

68. Tosin tästä ei mielestäni voida tehdä mitään päätelmiä direktiivin suhteen tarkasteltaessa autoveron kaltaisia rekisteröintiin liittyviä moottoriajoneuvoveroja, jotka on jätetty direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle, kuten edellä on esitetty.

69. Komission esiin tuoma kaksinkertaisen verotuksen kielto — joka on arvonlisäveron osalta yhdenmukaistamisen tavoitteena, kuten edellä mainitusta oikeuskäytännöstä [24] ilmenee — ei sitä paitsi koske automaattisesti kaikkia verotyyppejä.

70. Moottoriajoneuvojen verotuksen osalta yhteisöjen tuomioistuin on päinvastoin todennut asiassa Cura Anlagen antamassaan tuomiossa, että jäsenvaltiot ovat vapaita käyttäessään verotusvaltaansa tällä alalla ja että "rekisteröiminen liittyy erottamattomasti verotusvallan käyttämiseen". Jäsenvaltiot "saavat siis jakaa keskenään verotusvallan — — ja ne saavat myös tehdä keskenään sopimuksia, joilla varmistetaan, että ajoneuvo joutuu välillisen verotuksen kohteeksi ainoastaan yhdessä sopimusvaltiossa". [25]

24 — Ibid.

25 — Ks. edellä alaviitteessä 4 mainittu asia C-451/99, tuomion 40 ja 41 kohta.

71. Tästä ilmenee, että yhteisön oikeuden nykyisessä kehitysvaiheessa autoveron kaltaisten rekisteröintiin liittyvien verojen osalta on hyväksyttävä ne seuraukset, joita aiheutuu siitä, että tätä alaa koskevia säännöksiä ei ole yhdenmukaistettu, eli esimerkiksi kaksinkertainen verotus; muussa tapauksessahan tällaiset mainitun kaltaiset jäsenvaltioiden vapaaehtoiset toimenpiteet olisi estettävä.

72. Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että direktiivin 1 artikla ei ole esteenä sellaisen autoveron kaltaisen veron kantamiselle, joka on suoritettava yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon muuttotavarana tuotavista moottoriajoneuvoista.

V Ratkaisuehdotus

73. Ehdotan yhteisöjen tuomioistuimelle, että se vastaisi ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Luonnollisten henkilöiden henkilökohtaisen omaisuuden lopullisessa maahantuonnissa jäsenvaltiosta sovellettavista verovapauksista 28 päivänä maaliskuuta 1983 annetun neuvoston direktiivin 83/183/ETY 1 artiklaa on tulkittava niin, että se ei ole esteenä sellaisen autoveron kaltaisen veron kantamiselle, joka on suoritettava yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon muuttotavarana tuotavista moottoriajoneuvoista.