KOHTUJURISTI ETTEPANEK
CHRISTINE STIX-HACKL
esitatud 4. märtsil 2004. [1]

I — Sissejuhatus

1. Käesolev eelotsusetaotlus käsitleb Korkein Hallinto-oikeus'e (Soome) küsimust nõukogu direktiivi 83/183/EMÜ üksikisikute isikliku vara liikmesriigist alalise importimise suhtes kohaldatava maksuvabastuse kohta (edaspidi „direktiiv") [2] artikli 1 tõlgendamise kohta. Seejuures on vaatluse all eriti küsimus, kas autoverolaki (sõidukimaksuseadus) (1482/94) alusel sõidukitele enne nende registreerimist või kasutuselevõtmist määratav sõidukimaks kujutab endast lõivu või maksu, mille tasumist ei tohiks ülalnimetatud sätte kohaselt alalise elukoha muutmise käigus Soome imporditud sõiduki puhul nõuda.

1 — Algkeel: saksa.
2 — EÜT L 105, lk 64.

II — Õiguslik raamistik

A — *Siseriiklik õigus*

2. 29. detsembril 1994 vastu võetud autoverolaki (1482/94) 1999. aastal kehtinud redaktsioonis (edaspidi „sõidukimaksuseadus") § 1 lõige 1 sätestab, et sõidukimaksuga (edaspidi „autovero") maksustatakse sõidukid enne nende Soomes registreerimist või kasutuselevõtmist.

3. Kasutuselevõtmisena mõistetakse sõiduki Soomes liikluses kasutamist, seda isegi siis, kui sõiduk ei ole registreeritud (sõidukimaksuseaduse § 2).

4. Maksukohustust sätestava üldnormi — sõidukimaksuseaduse § 4 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslaseks sõiduki importija või Soomes tootja.

5. Maksukohustuslased peavad sõidukimaksuseaduse § 5 kohaselt *autovero*'lt arvonlisäverolaki's (käibemaksuseadus) (1501/93) (edaspidi „käibemaksuseadus") sätestatud määral tasuma ka käibemaksu.

6. *Autovero* suurus on vastavalt sõidukimaksuseaduse § 6 lõikele 1 võrdne sõiduki maksustamisväärtusega, mida vähendatakse 4600 Soome marga (praegu 770 euro) võrra, igal juhul aga vähemalt 50% sõiduki maksustamisväärtusest.

7. Sõidukimaksuseaduse § 7 lõike 1 kohaselt tuleb imporditud kasutatud sõidukilt tasuda sama maksusumma kui uuelt sõidukilt, maksusummat vähendatakse siiski protsentuaalselt vastavalt sõiduki kasutamise kuude arvule. Sõidukimaksuseaduse § 11 lõigete 1 ja 2 kohaselt on imporditud sõiduki maksustamisväärtuse aluseks sõiduki soetamisväärtus maksukohustuslase jaoks, mis omakorda tuleneb sõiduki tollivääruse.

8. Vastavalt sõidukimaksuseaduse § 25 lõikele 1 vähendatakse selles sättes kehtestatud tingimuste täitmisel isiku poolt seoses oma alalise elukoha Soome viimisega isikliku majapidamise juurde kuuluva sõiduki importimisel sõidukilt tasutavat maksu kuni 80 000 Soome marga (praegu 13 450 euro) võrra.

B — *Ühenduse õigus*

9. Direktiivi põhjendustes on seatud eesmärgiks kõrvaldada isikute ühenduses vaba liikumist takistavad maksutõkked. Direktiivi kohaldamisala on artiklis 1 määratletud alljärgnevalt:

„(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."

III — Asjaolud, põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

10. Mitmeid aastaid välismaal elanud M. Lindfors importis eraisikuna 4. augustil

1999 Euroopa Ühenduse liikmesriigist alalise elukoha Soome muutmise käigus talle kuuluva sõiduauto Audi A6 Avant. Ta oli temale 20. märtsil 1995 tarnitud sõiduki ostnud Saksamaalt ning võtnud selle kasutusele 5. aprillil 1995 Madalmaades.

11. 4. augusti 1999. aasta maksuotsusega andis Hanko tolliamet (Hangon tullikamari) vastavalt sõidukimaksuseaduse § 25 lõikele 1 M. Lindforsile 80 000 Soome marga suuruse maksusoodustuse ja määras talle *autovero* 16 556 Soome marka ning käibemaksu 3642 Soome marka, seega kokku 20 198 Soome marka.

12. M. Lindfors esitas selle otsuse peale Helsinki halduskohtule (Helsingin Hallinto-oikeus) hagi ja nõudis nii otsuse tühistamist kui ka temalt sisse nõutud maksu tagasimaksmist. Ta oli arvamusel, et *autovero* kujutab endast direktiivi artikli 1 lõike 1 tähenduses tarbimismaksu, millega on alalise elukoha muutmise käigus imporditud sõiduki maksustamine keelatud.

13. Helsinki halduskohus jättis hagi rahuldamata. Kohus oli seisukohal, et kuna *autovero* on seotud sõiduki Soomes registreerimise või kasutuselevõtmisega, siis tuleb *autovero* käsitleda erimaksuna, mis on seotud sellise vara kasutamisega riigis direktiivi artikli 1 lõike 2 tähenduses ning mis jääb väljapoole direktiivi kohaldamisala.

14. M. Lindfors palus kõrgeimalt halduskohtult (Korkein Hallinto-oikeus) menetlusluba apellatsioonkaebusele Helsinki halduskohtu otsuse peale ning et tühistataks halduskohtu otsus ja tolliameti sõidukimaksuotsus.

15. Kõrgeim halduskohus otsustas küsimuse, kas direktiivi silmas pidades on alalise elukoha muutmise käigus imporditavat sõidukit lubatud maksustada sellise sõidukimaksuga nagu *autovero*, lahendamiseks esitada 10. oktoobri 2002. aasta määrusega Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse ning esitas järgmise küsimuse:

Kas direktiivi 83/183/EMÜ üksikisikute isikliku vara liikmesriigist alalise importimise suhtes kohaldatava maksuvabastuse kohta artiklit 1 tuleb tõlgendada selliselt, et sõidukimaks 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 artikli 1 lõike 2 tähenduses?

IV — Eelotsuse küsimus

teada, kas teatav siseriiklik maks vastab ühenduse õigusaktiga sätestatud maksu mõistele, pidada silmas, et puudub ühtne mõistetesüsteem, mis võimaldaks erinevaid makse täpselt liigitada.

A — *Sissejuhatavad märkused*

16. Erinevalt käibemaksuga maksustamisest, mille kohta kehtivad seoses uute sõidukite soetamisega teatavad erinormid, [3] ei ole sõidukite maksustamist ühenduse siseselt laialdasemalt ühtlustatud. [4]

17. Liikmesriikides üksikisikute mootorsõidukitele kohaldatavad maksud ja lõivud erinevad üksteisest oluliselt mitte ainult suuruse, vaid ka sisu poolest. [5] Ühe liikmesriigi teatavad maksud ei pruugi kattuda teise liikmesriigi maksudega. Seetõttu tuleb eriti sellistel juhtudel nagu käesolevas asjas, kus eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib

18. Ülevaate andmise eesmärgil — ja kuna ka käesoleva menetluse pooled on lähtunud sellisest liigitusest — eristaksin ma siinkohal üksikasjadesse minemata kolme liiki makse või lõivusid, mida liikmesriigid kohaldavad üksikisikute mootorsõidukitele.

19. Kõigepealt on olemas ühekordsed maksud, ma nimetan neid „registreerimismaksudeks", millega maksustatakse üksikisiku sõidukit seoses selle omandamisega või eeldusel, et sõiduk võetakse kasutusele liikmesriigi territooriumil.

20. Lisaks leidub peaaegu kõigis liikmesriikides — vastavalt erinevatele maksusüsteemidele — korrapäraselt või iga-aastaselt määratavaid makse, mida näiteks Saksamaal ja Austrias nimetatakse *Kraftfahrzeugsteuer*'iks (mootorsõidukimaks).

21. Viimaks võib seoses sõiduki registreerimisega liikmesriigis esineda ka lõive halduskulude katmiseks (registreerimislõivud).

3 — Erandina üldreeglist maksustatakse eraisikute poolt soetatavad uued sõidukid sihtkohamaa põhimõtte alusel: vt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1) (edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv") artikkel 28a.

4 — Vt 21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-451/99: Cura Anlagen (EKL 2002, lk I-3193, punkt 40).

5 — Selle kohta annab kasuliku ülevaate komisjoni 6. septembri 2002. aasta teadaanne nõukogule ja Euroopa Parlamendile üksikisikute mootorsõidukite maksustamise kohta Euroopa Liidus — Tegevused siseriiklikul ja ühenduse tasandil, KOM (2002) 431 (lõplik), kui ka TIS/PT (Consultores em Transportes Inovaçao e Sistemas, S.A.) poolt komisjoni jaoks koostatud uurimus mootorsõidukite maksustamise kohta liikmesriikides jaanuarist 2002, kättesaadav veebist: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/car_taxes/vehicle_tax_study_15-02-2002.pdf.

22. Toimiku materjalidest ja Soome valitsuse märkustest nähtub, et ka Soomes tuleb antud juhul tasuda üksikisikute sõidukitelt vastavad lõivud.

23. *Autovero* on sõidukimaksuseaduse kohaselt ainulaadne, maksustamisväärtuse alusel arvutatav maks, millega maksustatakse üksikisiku sõidukeid ja teisi sõidukeid enne nende registreerimist või kasutuselevõtmist, lisaks tuleb *autovero*'lt tasuda Soome käibemaksuseaduse kohaselt nn käibemaks.

24. Lisaks on olemas korrapäraselt määratavad maksud ehk sõidukimaksud kitsamas tähenduses, nimelt *ajoneuvovero* (mootorsõidukimaks või „vinjett") ja *moottoriajoneuvovero* (diislimaks).

25. Viimaks tuleb sõiduki Soomes registreerimisel tasuda registreerimisega seotud halduskulud (registreerimislõiv).

26. Käesolevas menetluses on vaatluse all üksnes *autovero*, mille kohta on Euroopa Kohus teinud Siilini kohtuasjas lahendi, mille kohta ma olen samuti esitanud kohtujuristi ettepaneku.[6]

27. Nimetatud kohtuasjas vastas Euroopa Kohus jaatavalt küsimusele, kas *autovero*-sarnane maks kujutab endast toonasel kujul ja toonases vormis — seoses teisest liikmesriigist imporditud kasutatud sõidukiga — keelatud diskrimineerivat siseriiklikku maksu. Käesolevas menetluses tuleb seevastu välja selgitada, kas Soome *autovero*-sarnase maksu — sõltumata maksusumma arvutamise viisist või maksusumma suurusest — tasumist võib teataval juhul nõuda, nimelt üksikisiku sõiduki alalisel importimisel elukoha muutmise käigus,.

28. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib nimelt sisuliselt teada, kas direktiivi artiklis 1 sätestatud maksuvabastus välistab sellise maksustamise.

29. Lõpuks tahan viidata asjaoludele, et komisjon on juba seoses Austrias kohaldatava *Normverbrauchsabgabe*'ga (NOVA) tõstatanud selle küsimuse käesolevaks ajaks Euroopa Kohtus samuti poolelioleva eelotsu-

6 — Kohtujuristi 25. oktoobri 2001. aasta ettepanek kohtuasjas C-101/00: Siilin (19. septembri 2002. aasta kohtuotsus, EKL 2002, lk I-7487).

setaotluse menetluse raames kohtuasjas C-387/01, kus esmase vaatluse all on NOVA vastavus EÜ artiklitele 23, 25 ja 39, ja et kohtujurist A. Tizzano on oma ettepanekus selles kohtuasjas avaldanud eeltoodu kohta arvamust. [7]

B — *Poolte peamised argumendid*

30. Direktiiv ja selle maksuvabastuse nõue välistavad M. Lindforsi ja komisjoni hinnangul põhikohtuasjas küsimuse all oleva maksu. Nende osapoolte arvates on *autovero* nimelt artikli 1 lõikes 1 viidatud ning lõpliku impordiga seoses või lõpliku impordi alusel kohaldatav tarbimismaks.

31. M. Lindfors väidab muuhulgas, et tegelikkuses või maksudeklaratsiooniformaalsuste alusel otsustades kohaldatakse *autovero* seetõttu, et sõiduk imporditakse Soome. Asjaolu, et tegemist on tarbimismaksuga direktiivi artikli 1 lõike 1 tähenduses, tuleneb kaudselt nii 28. märtsi 1983. aasta direktiivi 83/182/EMÜ ühest liikmesriigist teise ajutiselt imporditud teatavate transpordivahendite maksuvabastuse kohta ühenduses [8] kohaldamisalast kui ka ettepanekust nõukogule direktiivi vastuvõtmiseks üksikisikute mootorsõidukite, mis on teise liikmesriiki alaliselt imporditud elukoha muutuse tõttu või mida kasutatakse ajutiselt mõnes muus liikmesriigis kui see, kus sõiduk on registreeritud, maksustamisviisi kohta (edaspidi „komisjoni ettepanek"). [9]

32. Komisjon selgitab, et direktiivi artikli 1 lõige 1 välistab maksude, määramise, mille maksustatav teokoosseis on import. Seda keeldu ei saa vältida, kasutades impordi asemel mõnda muud maksustatavat teokoosseisu nagu näiteks registreerimine. Komisjon viitab ka sellele, et direktiivi tuleb tõlgendada kodanike vaba liikumise ja topeltmaksustamise vältimise sätete valguses.

33. Käesolevas menetluses märkused esitanud Soome, Taani ja Kreeka valitsused väidavad seevastu, et direktiivi artikli 1 lõikes 1 sätestatud maksuvabastus ei hõlma *autovero*-sarnast maksu, ja viitavad sellega seoses samuti kohtujurist A. Tizzano ettepanekule Weigeli kohtuasjas [10]. Nad rõhutavad sisuliselt üksmeelselt, et *autovero* ei saa võrdsustada importimisel kohaldatava maks-

7 — Kohtujurist A. Tizzano 3. juuli 2003. aasta ettepanek kohtuasjas C-387/01: Weigel (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punktid 40–56).

8 — EÜT 1983 L 105, lk 59.

9 — KOM(98) 30 (lõplik) (EÜT 1998 C 108, lk 75), ettepaneku muudetud redaktsioonis KOM(99) 165 (lõplik) (EÜT 1999 C 145, lk 6).

10 — Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtujuristi ettepanek.

uga, vaid pigem maksuga, mis on seotud sõiduki kasutamisega. *Autovero* kohaldamine on välistatud, kui sõidukit ei võeta Soomes kasutusele — Soome valitsuse poolt näitena esitatud juhul, kui tegemist on muuseumis näituselepanekuks mõeldud autoga. Sellele vastavalt loetakse *autovero* direktiivi artikli 1 lõike 2 mõttes maksuks sõiduki kasutamise eest ehk „sõidukite registreerimismaksuks", mistõttu ei kehti *autovero* suhtes maksuvabastus.

34. Niivõrd kui valitsused räägivad komisjoni ettepanekust või direktiivist 83/182, jõuavad nad direktiivi rakendusala tõlgendamisel nende tekstide põhjal vastupidisele järeldusele kui M. Lindfors või komisjon. Valitsused viitavad ka sellele, et registreerimismaksu nagu *autovero* ei ole ühenduses veel ühtlustatud ning seetõttu tuleb leppida ka selle olukorra tagajärjeks oleva võimaliku topeltmaksustamisega. Taani valitsus möönab, et erinorm mootorsõidukite registreerimise lõivu kohta direktiivi artikli 1 lõikes 2 on Taani eestvedamisel nõukogus lisatud direktiivi teksti just seetõttu, et välistada registreerimismaks nagu *autovero* sõnaselgelt direktiivi kohaldamisalast.

35. Nii komisjon kui ka M. Lindfors tõlgendavad artikli 1 lõike 2 erinormi siiski nii, et selle all on mõeldud ainult registreerimisel kantavaid halduskulusid või -lõive, põhjendades seda eelkõige asjaoluga, et direktiivi prantsuse- ja inglisekeelses redaktsioonis kasutatakse mootorsõidukite registreerimise tähenduses vastavalt sõnu *droits* ja *fees*.

36. Asjaomased valitsused lükkavad nimetatud tõlgenduse keelelistel ning süstemaatilistel kaalutlustel tagasi. Eelkõige ei ole ühenduse õiguse kohaselt keelatud halduskulude katmiseks lõivude määramine.

C — *Hinnang*

37. Direktiivi artikli 1 lõike 1 kohaselt ulatub direktiivi rakendusala tarbimismaksudele — „kumuleeruva[le] käibemaksu[le], aktsiisi[le] ja muude[le] tarbimismaksude[le]" — millega maksustatakse „tavaliselt" „üksikisikute teisest liikmesriigist alaliselt imporditud isiklik[...] vara". Neid tarbimismakse vastandatakse artikli 1 lõikes 2 „eri- ja/või perioodilis[tele] lõivud[ele] ja maksud[ele], mis on seotud sellise vara kasutamisega", igal juhul ei kuulu viimatinimetatud maksud ja lõivud direktiivi reguleerimisalasse. Selliste lõivude ja maksude näidetena nimetatakse sõnaselgelt „mootorsõiduki registreerimismaks[u], liiklusmaks[u] ja televisioonimaks[u]".

38. Direktiivis eristatakse rakendusala piiritlemiseks ka sõnaselgelt impordiga seotud (tarbimis)makse ning lõive nendest (tarbimis)maksudest ning lõivudest, mis puudutavad vara kasutamist riigis.

39. Kõnealune vahetegemine paistab esmalt ka selles mõttes selge, et eriti ei ole arusaadav, miks peaks alaliselt teise liikmesriiki kolinud ning selle tulemusel seal elav ja vara kasutav ühenduse kodanik olema vabastatud nende lõivude tasumisest, mis kuuluksid tasumisele selles liikmesriigis vara kasutamise eest.

40. Kodanike vaba liikumisega seotud otsene maksualane takistus tuleneb seevastu vara impordiga seotud maksudest ja lõivudest.

41. Küsimuse all, milliseid impordiga seotud makse või lõive käsitleb direktiivi artikli 1 lõige 1, ei ole aga mõeldud impordi- ja ekspordimakse ega samaväärse toimega makse EÜ artiklite 23 ja 25 tähenduses, kuigi kohtupraktika kohaselt on neid makse iseloomustavaks tunnusekś siiski maksustamine impordi alusel või põhjusel, et ületatakse liikmesriigi piiri. [11] Kuna sellist liiki rahalised kohustused on juba esmase õiguse kohaselt igal juhul keelatud ning neile ei laiene vastavalt EÜ artiklile 99 ka ühtlustamismeede, siis on selge, et neile ei viita ka direktiiv.

42. Pigem käsitleb direktiivi artikkel 1 lõige 1 siseriiklikke lõive — et EÜ artikli 90 mõistet kasutada — ning kaudseid makse või täpsemalt öeldes tarbimismakse, mille maksustatav teokoosseis on import.

43. Näited sellistest maksudest ei tule tänapäeval ilmselt kohe meelde, kuid ei tohi unustada, et direktiiv ulatub 1. jaanuaril 1993 siseturu loomise ning sellega seoses ühendusesiseses kaubakäibes maksutõkete kõrvaldamise valdkonnas saavutatud edusammude eelsesse aega. Toona võisid liikmesriigid nõuda impordikäibemaksu või muud (eri) tarbimismaksu, mis oli maksunduslikult seotud kauba importimise asjaoluga. [12]

11 — Vt muuhulgas 17. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-383/01: De Danske Bilimportører (EKL 2003, lk I-6065, punkt 34).

12 — Vt näitena ka mootorsõidukitele kohaldatavat Belgia impordikäibemaksu, mis oli kohtuasja esemeks 3. oktoobri 1985. aasta kohtuotsuses 249/84: Profant (EKL 1985, lk 3237).

44. Käibemaksu osas tühistati direktiiviga 91/680/EMÜ [13] maksupiiride kaotamise ühe eeldusena siseriiklikus kaubakäibes impordil maksustamise põhimõte ning see asendati maksustamisega soetamisel sihtkohariigi põhimõtte alusel. Sellest alates on impordikäibemaks lubatud vaid kaubavahetuse raames kolmandate riikidega.

45. Liikmesriikidel säilib kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 33 kohaselt valikuõigus säilitada või kehtestada tarbimismakse või muid kaudseid makse, niivõrd kui need ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena kuuenda käibemaksudirektiivi tähenduses ega kahjusta ühise käibemaksusüsteemi kohaldamist. [14] Siiski tuleb seoses tarbimismaksudega — niisamuti ka eriliste tarbimismaksude puhul, millega maksustatakse mootorsõidukeid — igal juhul silmas pidada, et nn aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse direktiivi [15] artikli 3 lõike 3 kohaselt need maksud ühendusesiseses kaubanduses „ei tohi kaasa tuua formaalsusi piiriületamisel". Sellega piiratakse *de facto* oluliselt, kuid ei välistata täielikult liikmesriikide võimalust kehtestada või säilitada erilisi tarbimismakse, millega maksustatava teokoosseisu poolest maksustatakse importi või üle piiri viimist. [16]

46. Ma ei taha nende kaalutlustega sügavamale minna, küll aga on need aluseks selle uurimisele, kas *autovero* tunnustega maksustamine kuulub direktiiviga ette nähtud maksuvabastuse alla.

47. Sõidukimaksuseaduse kohaselt on *autovero* maksustavata teokoosseisu poolest seotud sõiduki Soomes registreerimise või kasutuselevõtmisega.

48. Nii komisjon kui M. Lindfors lähtuvad aga sellest, et maksuvabastus hõlmab direktiivi artikli 1 lõike 1 kohaselt makse, mis on maksustatava teokoosseisu poolest seotud impordiga. Nad väidavad sellegipoolest, et vaatamata sõidukimaksuseaduses sätestatud seosele registreerimise või kasutuselevõtmisega, tuleks *autovero* tegelikkuses käsitleda maksuna, mis tuleb tasuda importimisel.

13 — Nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiv 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT 1991, L 376, lk 1).

14 — Vt muuhulgas 13. juuli 1989. aasta otsused liidetud kohtuasjades 93/88 ja 94/88: Wisselink (EKL 1989, lk 2671, punkt 17) ning 8. juuli 1986. aasta otsus kohtuasjas 73/85: Kerrutt (EKL 1986, lk 2219, punkt 22).

15 — Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiv 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT 1992, L 76, lk 1).

16 — Vt siinkohal ka Jatzke, „Das neue Verbrauchsteuerrecht im EG-Binnenmarkt", *Steuerrecht 1* (1993), 41 (42). Vt sõidukitele nh importimisel kohaldatava eritarbimismaksu näitena 23. oktoobri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-375/95: komisjon *v.* Kreeka (EKL 1997, lk I-5981).

49. Kohtuistungil tõestas minu arvates Soome valitsus veenvalt, et maksu deklareerimine *autovero* osas ning viimase maksmine ei pea praktikas vahetult järgnema piiri ületamisele ning et M. Lindforsi kirjeldatud tolliformaalsused puudutasid importi kolmandast riigist. Üle piiri transportimise praktiliste viiside alusel ei saa siiski otsustada, kas *autovero* sarnase maksu puhul on tõesti tegemist maksuga, millega maksustatakse importimisel.

50. Olulisemaks pean ma komisjoni põhjendust, mille kohaselt tuleb *autovero*-sarnast maksu, mis on formaalselt seotud registreerimise või kasutuselevõtmisega, käsitleda importimisel tasumisele kuuluva tarbimismaksu või direktiivi artikli 1 lõike 1 tähenduses käibemaksuna ning selle sätte kohaldamist ei tohi vältida impordist erineva maksustatava teokoosseisu abil.

51. Siinkohal tuleb esmalt märkida, et — nagu Soome valitsus muuseumis näitusele pandava mootorsõiduki näitega illustreeris — *autovero*-sarnane maks ei oma selliseid iseloomujooni nagu „tõeline", importimisel kohaldatav tarbimismaks, kuna sõltumata Soome transportimisest ei teki *autovero* tasumise kohustust niikaua, kuni auto võetakse seal kasutusele või registreeritakse.

52. Kindlasti võib väita, et tegelikkuses kujutab registreerimine või kasutuselevõtmine endast importimise teokoosseisuga võrreldavat asendavat pidepunkti, seda enam, et enamiku liikmesriiki sissetoodavate sõidukite puhul lähtutakse sellest, et sõidukit ka kasutatakse.

53. Käesoleva asjaga võrreldes teistsuguses tähenduses käsitles Euroopa Kohus kohtuasjas 391/85 üksikasjalikult komisjoni argumenti, mille kohaselt toona Belgias uute sõidukite suhtes kehtinud registreerimismaksud kujutasid endast tõepoolest käibemaksu. Belgia valitsus väitis muuhulgas, et mõlemaid makse tuli teineteisest eristada seetõttu, et nad olid seotud erinevate teokoosseisudega (tarnimine/registreerimine). [17]

54. Euroopa Kohus märkis, et „seda argumenti võib arvesse võtta üksnes siis, kui mõlemad maksud on teineteisest tõesti sõltumatud". Kokkuvõttes eitas Euroopa Kohus registreerimismaksude iseseisvat iseloomu, seda siiski põhjusel, et antud juhul oli registreerimismaksu ning käibemaksu vahel arvestamismehhanismi tõttu otsene seos, mis välistab vahetegemise mõlema maksu

17 — 4. veebruari 1988. aasta otsus kohtuasjas 391/85: komisjon *v.* Belgia (EKL 1988, lk 579, punktid 14 ja 22).

igakordsete maksustatavate teokoosseisude vahel.[18]

55. Käesolevas asjas puudub *autovero*'l igasugune eeltooduga võrreldav seos importimisel tasumisele kuuluva käibemaksuga. Selles valguses näib *autovero*-sarnase maksu ning importimisel kohaldatava tarbimismaksu vaheline erinevus nende igakordsete maksustatavate teokoosseisude osas piisavalt oluline, et direktiivi artikli 1 lõike 1 suhtes esimest teisega mitte võrdsustada.

56. Seega lähtun ma sellest, et *autovero*-sarnase maksu puhul ei ole tegemist impordil kohaldatava kumuleeruva käibemaksu, aktsiisi või muu tarbimismaksuga direktiivi artikli 1 punkti 1 tähenduses. Eelnevad märkused on aga ka selgelt näidanud, et need maksude nimetused ei ole selgelt piiritletavad ning et registreerimise käigus või selle eeldusena maksu kohaldamise asjaolu iseenesest ei välista, et neid makse võiks vaadelda ka importimisel kohaldatava tarbimismaksu ühe liigina.

57. Selles kontekstis tuleb nüüd vaadelda direktiivi artikli 1 lõiget 2. Direktiivi varasematest redaktsioonidest nähtub, et algselt komisjoni ettepanekus puudunud säte viidi direktiivi, et arvestada ka mõnede liikmesriikide soovi täpsustada direktiivi rakendusala.[19] See säte viitab sõnaselgelt ka „mootorsõiduki registreerimismaksule", mille all mõeldakse menetlusosaliste valitsuste arvates *autovero*-sarnaseid makse.

58. Komisjoni argument, mille kohaselt on selle all mõeldud üksnes registreerimisel kohaldatavaid võimalikke lõive halduskulude katmiseks, ei veena mind mitmetel põhjustel.

59. Esiteks viitas nimelt Taani valitsus eriti kohtuistungil õigusega, et komisjoni seisukoht ei saa loogiliselt tugineda direktiivi artikli 1 lõike 2 puhtalt grammatilisele tõlgendamisele. Arvestades maksustamise valdkonnas liikmesriikide suuresti erinevaid menetlusi ning traditsioone, tuleb selles osas olla algusest peale ettevaatlik. Kui näiteks prantsuskeelses tekstis võib leida komisjoni argumendile pidepunkti „*taxes*" ning „*droits*" vahelisest eristamisest, siis näiteks saksakeelses tekstis selline pidepunkt mõistetel „*Steuern*" ja „*Abgaben*" puudub, kuna mõle-

18 — Eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus, punkt 25.

19 — Nõukogu rahandustöörühma 23. aprilli 1979. aasta sisedokument nr 6205/79, lk 3, mille esitas nõukogu loal Taani Kuningriik oma märkuste lisana.

maid mõisteid saab kasutada hoopis sünonüümidena.

60. Teiseks kujutab „mootorsõiduki registreerimismaks" direktiivi artikli 1 lõike 2 kohaselt endast imporditud vara kasutamisel kohaldatava maksu ühte näidet. Selleks ei loeta aga lõivu *halduskulude katmiseks* või *haldusteenuse eest tasumiseks.*

61. Selle järel tuleb märkida, et asjaolu, et *autovero*-sarnast maksu ei kohaldata perioodiliselt ja kohaldamine (ka summa osas) ei sõltu sõiduki tegeliku kasutamise ulatusest või kestusest peale registreerimist, ei välista selle maksu kvalifitseerimist lõivuna kasutamise eest direktiivi tähenduses. See nähtub siiski juba sellest, et direktiivi artikli 1 lõike 2 kohaselt võivad lõivud selle sätte tähenduses olla ka muud kui ainult perioodilised („eri-ja/või perioodilised lõivud").

62. Toimiku materjalidest ja Soome valitsuse märkustest nähtub, et sõiduki seaduslik kasutuselevõtmine või kasutamine Soomes on põhimõtteliselt lubatud ainult pärast sõiduki registreerimist.[20] *Autovero* tasumine on igal juhul eelduseks auto Soomes (seaduslikule) kasutamisele.

63. Järelikult võib sellist maksu tõesti käsitleda lõivuna kasutamise eest, mida vastavalt direktiivi artikli 1 lõikele 2 selle rakendusala sõnaselgelt ei hõlma.

64. Muuhulgas ei saa vastupidiselt M. Lindforsi käsitlusele automaatselt järeldada, et kui direktiivi nr 83/182 kohaselt vaid sõidukite ajutist importi puudutav maksuvabastus hõlmab ka registreerimismakse, siis hõlmab neid makse ka direktiivi nr 83/183 kohase sõiduki alalist importi puudutava maksuvabastus.

65. Lisaks viitasid menetlusosalised komisjoni ettepanekule nende direktiivide järgseks regulatsiooniks, vastavalt millele ulatub maksustamise keeld siitpeale sõnaselgelt *auto-*

20 — Selle seisukoha järgi võib sõiduki Soomes liikluses kasutamist käsitleda alternatiivse maksustatava teokoosseisuna, mis igal juhul tagab, et maksukohustus tekiks vastavalt sõidukimaksuseadusele ka siis või juba siis, kui sõiduk võetakse eeskirjade vastaselt ilma registreerimata liikluses kasutusele.

vero-sarnastele registreerimismaksudele.[21] Põhjenduste kohaselt on ettepaneku eesmärgiks elukoha muutmise käigus mootorsõidukite maksustamisega seotud probleemide lahendamine, nii et ilmselt lähtutakse selles ettepanekus pigem sellest, et maksuvabastus ei hõlma praeguse direktiivi kohaselt (veel) registreerimismakse.[22] Sellegipoolest ei saa sellest tegelikkuses tuletada kindlamat pidepunkti kehtiva direktiivi tõlgendamiseks.

66. Lõpetuseks tuleb uurida komisjoni argumenti, mille kohaselt tuleb direktiivi tõlgendada maksude ühtlustamisega taotletavate eesmärkide või põhivabaduste valguses.

67. Kahtlemata kehtib nii direktiivi nr 83/182 kui selle direktiivi kohta, et „direktiivi sätteid tuleb tõlgendada käibemaksualase ühtlustamisega taotletavate põhiliste eesmärkide nagu vaba liikumise ning vaba kaubakäibe arendamine kui ka topeltmaksustamise keelu valguses".[23]

68. Minu arvates ei saa sellest siiski teha direktiivi osas järeldusi registreerimisega seotud mootorsõidukimaksude nagu *autovero* suhtes, mis on eelneva käsitluse kohaselt direktiivi rakendusalast välistatud.

69. Peale selle ei kehti komisjoni väljatoodud topeltmaksustamise keeld — mis kujutab endast nimetatud kohtupraktika kohaselt[24] käibemaksu osas ühtlustamise eesmärki — automaatselt mitte iga maksuliigi kohta.

70. Euroopa Kohus on mootorsõidukite maksustamise alal oma otsuses kohtuasjas Cura Anlagen vastupidi tuvastanud, et liikmesriigid on oma maksupädevuse teostamisel sellel alal vabad ning et registreerimine näib olevat „selle maksupädevusega loomulikult seotud". Liikmesriigid „võivad maksupädevuse piiritlemisel [...] kokkuleppele jõuda ning üksteisega kokkuleppeid sõlmida, et tagada sõiduki kaudne maksustamine vaid ühes sellise kokkuleppe sõlminud liikmesriigis".[25]

21 — Vt artikkel 1 koos komisjoni ettepaneku lisaga I.

22 — Vt selles tähenduses ka kohtujurist Tizzano ettepanek kohtuasjas Weigel (viide 7. joonealuses märkuses, punktid 51 ja 52).

23 — 29. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-389/95: Klattner (EKL 1997, lk I-2719, punkt 25); vt muuhulgas ka otsus kohtuasjas 249/84 (viide 12. joonealuses märkuses, punkt 25), 6. juuli 1988. aasta otsus kohtuasjas 127/86: Ledoux (EKL 1988, lk 3741, punkt 11) ning 23. aprilli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-297/89: Ryborg (EKL 1991, lk I-1943, punkt 13).

24 — Vt 23. joonealune märkus.

25 — Vt otsus kohtuasjas C-451/99 (viidatud 4. joonealuses märkuses, punktid 40 ja 41).

71. Sellest nähtub, et ühenduse õiguse, mis reguleerib registreerimisega seotud *autovero*-sarnaseid makse, tänase seisu juures tuleb registreerimisega seotud *autovero*-sarnaste maksude puhul leppida sellel alal puuduva ühtlustamise tagajärgedega nagu topeltmaksustamine — kõige enam võiksid liikmesriigid võtta vabatahtlikult meetmeid selle vältimiseks.

72. Seetõttu tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et direktiivi artikliga 1 ei ole vastuolus *autovero*-sarnase maksu määramine mootorsõidukile selle viimisel ühest liikmesriigist teise alalise elukoha muutmise käigus.

V — Ettepanek

73. Neil põhjustel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 28. märtsi 1983. aasta direktiivi 83/183/EMÜ üksikisikute isikliku vara liikmesriigist alalise importimise suhtes kohaldatava maksuvabastuse kohta artiklit 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus vastavalt autoverolaki'le maksu nagu mootorsõidukimaksu määramine mootorsõidukile selle viimisel ühest liikmesriigist teise alalise elukoha muutmise käigus.