

Kohtuasi C-676/21

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

9. november 2021

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Korkein hallinto-oikeus (Soome kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

2. november 2021

Apellant:

A

Menetluses osales:

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö

Põhikohtuasja ese

Eelotsusetaotlus – ELTL artikkel 267 – Mootorsõidukite maksustamine – ELTL artiklid 28, 30, 34–36 ja 110 – Tagasimakse eksportimisel – Erasõiduk – Piirang, mis puudutab sõiduki kasutamise kestust – Kaupade vaba liikumine – Mootorsõidukimaksu proportsionaalsus sõiduki liikmesriigis kasutamise kestusega – Diskrimineeriva maksustamise keeld

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Korkein hallinto-oikeuse (Soome kõrgeim halduskohus) poolel olevas menetluses, mis puudutab mootorsõidukite maksustamist, tuleb otsustada, kas *Verohallinto* (maksuhaldur) võis A mootorsõidukimaksu tagastamise taotluse tagasi lükata põhjendusega, et vastavalt mootorsõidukimaksu seadus (autoverolaki) § 34d lõikele 2 ei tagastata mootorsõidukimaksu sõiduki eest, mille esmasest kasutuselevõtust on selle eksportimise kuupäeval möödunud vähemalt kümme aastat.

Menetluses tuleb anda hinnang küsimuses, kas liidu esmase õigusega on vastuolus sõiduki eksportimisel mootorsõidukimaksu tagastamise suhtes kehtiv sõiduki kasutamise kestusega seotud piirang, nii et A-le oleks tulnud tagastada eksportimise kuupäeval veel sõiduki väärtuses sisaldunud mootorsõidukimaks.

Eelotsuse küsimused

1. Kas Euroopa Liidu toimimise lepingu kolmanda osa II jaotise kaupade vaba liikumist käsitlevate sätetega või ELTL artikliga 110 võivad olla vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et mootorsõidukimaksu seaduse (82/1994) kohast sõiduki väärtuses sisalduvat mootorsõidukimaksu ei tagastata sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas sõiduki omanikule sel juhul, kui ta ekspordib sõiduki alaliseks kasutamiseks teises liikmesriigis, ning kas selles kontekstis on oluline, kas sõidukit kavatseti alaliselt kasutada peamiselt maksustava liikmesriigi territooriumil ja kas seal sõidukit ka tegelikult alaliselt kasutati?

2. Kui sõiduki kasutamise kavatsus ja tegelik kasutamine on esimesele küsimusele vastamiseks olulised, kuidas tuleb siis tõendada kõnealust muul moel kui alaliselt kasutamise kavatsust ja sellist kasutamist, kui erasõiduki kasutamise kestust liikmesriigis ei saa eelnevalt kindlaks teha?

3. Kui mootorsõidukimaksu seaduse kohasest maksu tagastamisest keeldumine sõiduki riigist eksportimisel kujutab endast sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas kaupade vaba liikumise piirangut, siis kas selline piirang võib olla õigustatud eesmärgiga vähendada vanade, sageli halvas seisukorras olevate ja keskkonda saastavate sõidukite eksporti? Kas ekspordil maksu tagastamise piiramine kuni kümme aastat vanade sõidukitele tuleb pidada seetõttu liidu õigusega vastuolus olevaks, et imporditud kasutatud sõidukid on maksustatud mootorsõidukimaksuga, sõltumata nende kasutamise kestusest?

Viidatud liidu õigusnormid

ELTL artiklid 28, 30, 34–36 ja artikkel 110

Viidatud Euroopa Kohtu praktika

21. märtsi 2002. aasta kohtuotsus Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, punktid 35, 40 ja 71

23. aprilli 2002. aasta kohtuotsus Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, punkt 38

19. septembri 2002. aasta kohtuotsus Tulliasiamies ja Siilin, C-101/00, EU:C:2002:505, punktid 61, 80 ja 110

15. septembri 2005. aasta kohtuotsus komisjon vs. Taani, C-464/02, EU:C:2005:546, punktid 76, 78 ja 79

27. juuni 2006. aasta kohtumäärus van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, punktid 27 ja 29

22. mai 2008. aasta kohtumäärus C-42/08, EU:C:2008:305, punktid 11 ja 25

29. septembri 2010. aasta kohtumäärus VAV-Autovermietung, C-91/10, EU:C:2010:558, punktid 26, 27 ja 30

26. aprilli 2012. aasta kohtuotsus van Putten jt, C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, punkt 54

29. septembri 2016. aasta kohtuotsus Essent Belgium C-492/14, EU:C:2016:732, punktid 101 ja 104

19. septembri 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Iirimaa C-552/15, EU:C:2017:698, punktid 84 ja 108

17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, punkt 46

Viidatud liikmesriigi õigusnormid

Teisest liikmesriigist imporditud kasutatud sõiduki maksustamine mootorsõidukimaksuga

Vastavalt mootorsõidukimaksu seaduse § 1 esimesele lõigule tuleb muu hulgas tasuda sõiduautolt (klass M₁) enne selle sõidukite registrisse kandmist (edaspidi „register“) või kasutuselevõttu Soomes riigile selle seaduse kohane mootorsõidukimaks.

Vastavalt mootorsõidukimaksu seaduse § 4 esimesele lõigule on mootorsõidukimaksu tasumiseks kohustatud isik, kes kantakse omanikuna registrisse.

Vastavalt selle paragrahvi viiendale lõigule on sõiduki puhul, mis võetakse enne registreerimist kasutusse, maksu tasumiseks kohustatud isik, kes selle kasutusse võttis. Kui isikut, kes võttis sõiduki kasutusse, ei saa kindlaks teha või temalt ei saa maksu sisse nõuda, on kasutusse võetud sõiduki omanik maksukohustuslane.

Mootorsõidukimaksu seaduse § 8a kohaselt vastab Soomes kasutatud sõidukina maksustatud sõiduki mootorsõidukimaksu summa Soomes registreeritud ja samaväärseks peetava sõiduki väärtuses sisalduvale mootorsõidukimaksu minimaalsele jääkmäärale.

Vastavalt mootorsõidukimaksu seaduse § 11e esimesele lõigule võetakse sõiduki üldise müügiväärtuse kindlakstegemisel Soomes arvesse kasutada olevaid andmeid tegurite kohta, mis määravad sõiduki müügiväärtuse sõidukikaubanduses ja ka andmeid sõiduki väärtuse ning seda mõjutavate sõiduki omaduste kohta nagu mark, mudel, tüüp, mootorikütus ja varustus. Lisaks võidakse arvesse võtta sõiduki vanust, läbisõitu ja seisukorda ning muid individuaalseid tunnuseid.

Vastavalt mootorsõidukimaksu seaduse §-le 11e võib sõidukeid lugeda samaväärseteks, kui need on margi, mudeli ja varustuse osas identsed. Kui võrreldakse erinevates riikides tüübikinnituse saanud sõidukeid, peavad sõidukid lisaks dokumenteeritud andmetele olema tegelikult tehniliselt samaväärsed.

Mootorsõidukimaksu tagastamine sõiduki eksportimisel

Vastavalt mootorsõidukimaksu seaduse § 34d esimesele lõigule tagastatakse mootorsõidukimaks sel juhul taotluse alusel, kui Soomes maksustatud sõiduk eksporditakse kasutamiseks muus riigis kui Soome (maksutagastus eksportimisel).

Vastavalt sama paragrahvi teisele lõigule tagastatakse maksusumma, mis tuleks Soomest eksportimise hetkel tasuda samaväärse sõiduki puhul juhul, kui see maksustatakse sõidukina. Maksimaalselt tagastatakse sõidukilt tasutud maksusumma. Maksu ei tagastata ka siis, kui sõiduki väärtus või sõidukilt tasumisele kuuluv maksusumma on muudatuste või varustuse parendamise tõttu pärast maksustamist tõusnud. Kui tagastatav summa jääb alla 500 euro, siis seda ei tagastata. Peale selle ei tagastata maksu sõiduki puhul, mille esmasest kasutuselevõtust oli selle eksportimise kuupäeval möödunud vähemalt kümme aastat. Tagastamise tingimus on see, et sõiduk on selle Soomes kasutamise lõppemisel sõidukorras. Lisaks on tagastamise tingimuseks asjaolu, et sõiduk on Soomes registrist kustutatud.

Ekspordil maksutagastuste süsteemi reguleerinud seaduse ettevalmistavates materjalides on muu hulgas öeldud, et tehakse ettepanek võtta mootorsõidukimaksu seadusesse säte, mis võimaldaks kasutatud sõiduki alaliseks kasutamiseks ekspordi korral tagastada sõiduki väärtuses sisalduv mootorsõidukimaksu jääksumma. Ühenduse õiguse kohaselt on sellise muudatuse tegemine vajalik niivõrd, kuivõrd tegemist on teisest liikmesriigist pärit teatud ajavahemikuks koormatud sõidukiga. Sõiduki väärtuses sisalduva mootorsõidukimaksu jääkmäära tagastamine seoses tähtajalise liisingulepingu lõppemisega ning sõiduki toimetamine tagasi teises liikmesriigis kasutamiseks võtab arvesse liisingulepingu ja sõiduki kasutamise kestust Soomes. Seega võib lähtuda sellest, et tagastamissüsteem vastab ühenduse õiguse viidatud nõuetele.

Sõiduautode osas vastab komisjoni poolt direktiivi ettepanekus (KOM 2005 261 lõplik) esitatud ettepanekule mootorsõidukimaksu tagastamise süsteemi kohta, mis peab ära hoidma sõidukite topeltmaksustamise erinevates liikmesriikides.

Tagastada tuleb maksu see osa, mis ekspordikuupäeval sõiduki väärtuses veel sisaldub. Kui tagastatakse suurem maksusumma, siis on tegemist ühenduse õiguse

kohaselt keelatud eksporditoetusega. Tagasimakse tegemine nõuab nii sõiduki väärtuse kui ka selle väärtuses sisalduva maksu osa kindlakstegemist. Ühenduse õigusest ja administratiivsetest põhjustest tulenevalt on soovitatav kohaldada väärtuse kindlaksmääramiseks samu eeskirju ja meetodeid kui imporditava kasutatud sõiduki väärtuse kindlakstegemisel. Nii tagatakse, et kasutatud sõidukite väärtuse kindlakstegemisel peegeldaksid import ja eksport vastastikku teineteist. Seetõttu tehakse ettepanek võtta sõiduki väärtuse aluseks sõiduki üldine väärtus sõidukikaubanduses mootorsõidukimaksu seaduse tähenduses. See on õigustatud ka tagasimakse saajaid silmas pidades.

Lisaks tehakse ettepanek, et ekspordi korral on tagastamine võimalik ainult siis, kui veel sõiduki väärtuses sisalduv mootorsõidukimaksu osa ületab teatud piiri. Seaduseelnõus tehakse ettepanek loobuda maksu tagastamisest juhul, kui tagastatav summa on alla 1000 euro. Lisaks eeldab tagastamine, et sõiduki esmasest kasutuselevõtust on möödunud maksimaalselt kümme aastat. Lisaks peab sõiduk olema sõidukorras. Mootorsõidukimaks ei ole oma laadilt maks, mis on seotud sõiduki kasutamise kestusega, vaid sõiduki kasutuselevõtmisel ja registreerimisel põhinev maks. Maksu ei tagastata juhul, kui sõiduki kasutamine oma riigis lõpeb enne selle eeldatava kasutamise lõppu, näiteks sõiduki hävimise tõttu. Seega ei ole ka loogiline teha tagasimakset vähese väärtusega või lammutamiseks eksporditava sõiduki puhul. Vanade sõidukite ekspordi stimuleerimine ei ole põhjendatud ka keskkonnavalastel kaalutlustel, sest sellega seotud probleemid üksnes kantakse ühelt riigilt teisele üle.

Veel oleks tagastamise tingimuseks see, et sõiduk on selle Soomes kasutamise lõppemisel sõidukorras ja et see registreeritakse maanteeliikluseks kasutamiseks muus riigis kui Soomes. Teisalt ei ole vajalik, et seoses teises riigis registreerimisega on mootorsõidukimaks tasutud. Sõidukorras olekut saab tõendada näiteks sellega, et sõiduk on edukalt läbinud tehnilise kontrolli.

Asjaolude ja põhikohtuasja kokkuvõte

- 1 A importis 20. juulil 2015 kasutatud sõiduauto, mille mudel on BMW B3 Alpina, teisest liikmesriigist Soome. Sõiduki esmane kasutuselevõtt oli toimunud 24. novembril 2004.
- 2 Maksuhaldur määras 5. oktoobri 2015. aasta sõidukimaksuotsusega sõidukilt makstavaks mootorsõidukimaksuks 4146,29 eurot. Mootorsõidukimaks tehti kindlaks sõiduki maksustatava väärtuse alusel, mis on 16 519,10 eurot, ja maksumäär 25,10 % alusel.
- 3 A müüs sõiduki teise liikmesriiki ja taotles 7. augustil 2017 maksuhaldurilt mootorsõidukimaksu tagastamist. Soomes kustutati sõiduk 21. augustil 2017 registrist.
- 4 Maksuhaldur jättis A taotluse 21. augusti 2017. aasta mootorsõidukimaksu tagastamist puudutava otsusega rahuldamata. Otsust põhjendati sellega, et

vastavalt mootorsõidukimaksu seaduse § 34d teisele lõigule ei tagastata mootorsõidukimaksu sõiduki puhul, mille esmasest kasutuselevõtust on selle ekspordikuupäeval möödunud vähemalt kümme aastat.

- 5 A esitas otsuse vastu, mis puudutas mootorsõidukimaksu tagastamist sõiduki riigist eksportimisel, vaide. Oma vaide põhjenduses märkis A muu hulgas, et tagasimaksest keeldumine üle kümne aasta vanuste sõidukite eksportimisel on diskrimineeriv ja rikub Euroopa Liiduga ühinemise lepingut.
- 6 Maksuhaldur jättis 1. veebruari 2018. aasta otsusega A vaide rahuldamata. Otsuse põhjenduse kohaselt ei esitanud A mitte ühtki liidu õigusele tuginevat alust, mille põhjal tuleks tema sõiduki eksportimise korral maks tagastada. Sisuliselt ei ole esitatud ega selgunud asjaolusid, mille alusel oleks kõne all olev mootorsõiduki maksustamine diskrimineeriv või liidu õigusega või liidu kohtupraktikaga vastuolus.
- 7 A esitas otsuse peale kaebuse Helsingin hallinto-oikeusele (Helsingi halduskohus).
- 8 Helsingin hallinto-oikeus (Helsingi halduskohus) jättis 6. märtsi 2019. aasta otsusega A kaebuse rahuldamata põhjendusega, et A-l ei ole õigust nõuda mootorsõidukimaksu tagastamist. Hallinto-oikeus (halduskohus) sedastas oma otsuses, et sõiduki eksportimisel mootorsõidukimaksu tagastamist puudutavad sätted ning kohaldatavad tähtajad on kõigi maksukohustuslaste jaoks ühtsed ning seega ei saa mootorsõidukimaksu tagastamise ajalist piiri sõiduki riigist eksportimisel pidada liidu õiguse rikkumiseks.
- 9 A vaidlustas Hallinto-oikeusi (halduskohus) otsuse Korkein hallinto-oikeuses (Soome kõrgeim halduskohus) ning ta taotleb muu hulgas mootorsõidukimaksu tagastamist.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 10 A märkis oma Korkein hallinto-oikeusele (Soome kõrgeim halduskohus) esitatud apellatsioonkaebuses, et sõidukite importimisel ja eksportimisel peaks maksustamine ja maksutagastus toimuma sõiduki vanusest sõltumatult analoogselt. Sõidukitelt, mis on üle kümne aasta vanad, tuleb tasuda mootorsõidukimaks nagu A vaidlusaluselt sõidukilt 2015. aastal. Kui üle kümne aasta vanuste sõidukite puhul ei tagastata nende eksportimisel mootorsõidukimaksu, siis ei või ka vastavatelt imporditud kasutatud sõidukitelt nõuda mootorsõidukimaksu tasumist.
- 11 A leiab, et tema sõiduki eksportimise kuupäeval 2017. aastal kohaldati sellele veel mootorsõidukimaksu. Sõiduk ei olnud ka väheväärtuslik ega lammutamisele kuuluv.

- 12 Maksu tagastamisest keeldumine üle kümne aasta vanuste sõidukite eksportimisel on diskrimineeriv ning vastuolus Euroopa Liidu õigusega. Kasutusel olev regulatsioon piirab kaubandust ja liikmesriikide vahelist kaupade vaba liikumist.
- 13 Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (maksutulu saajate õiguste kaitsmise eest vastutav maksuameti teenistus) esitas Korkein hallinto-oikeus (Soome kõrgeim halduskohtus) seisukoha, et liidu õiguses sätestatud diskrimineerimiskeelu põhimõte ei keela liikmesriigi seadusandjal kehtestada kaupade suhtes nende vanusega seotud regulatsioone. Diskrimineerimiskeelu põhimõtte eesmärk ei ole tagada, et erineva vanusega sõidukeid koheldakse maksustamise mõttes või seadusandja poolt ühtemoodi. Sõiduki eksportimise korral kehtiv selle vanusega seotud piir maksu tagastamisel ei ole vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega.
- 14 Mootorsõidukimaksu tagastamata jätmine ei ole keelatud ka kaupade vaba liikumist, tollimakse või samaväärse toimega makse käsitlevate sätete alusel, kuna tegemist ei ole maksustamisega piiriülese olukorra puhul.
- 15 Liidu õigus ei sisalda õiguspõhimõtet, mille kohaselt peaks liikmesriigi seadusandja tagama, et liidu tasandil ühtlustamata riigisisene maks tagastatakse, kui kaup müüakse teise liikmesriiki. Soomel oli seega võimalik jätta sõiduki ekspordi korral maksutagastusega hõlmamata sõidukid, mis olid registrisse kantud rohkem kui kümme aastat tagasi ja mille puhul oli mootorsõidukimaks tasutud, ilma et see oleks olnud esmase õiguse sätetega vastuolus.

Eelotsusetaotluse põhjenduse kokkuvõte

Tõstatatud küsimused

- 16 Euroopa Kohtu eespool mainitud kohtupraktikast, mis puudutab liisingu-, rendi-, laenutatud ja teenistussõidukeid, tuleneb, et vaatamata liidu asutamislepingutele võib liikmesriik kehtestada sellistele teises liikmesriigis registreeritud sõidukitele mootorsõidukimaksu, ilma et maksu suurus oleks sel juhul proportsionaalne sõiduki kasutamise kestusega liikmesriigis, kui sõidukit kavatsetakse alaliselt kasutada peamiselt vastavas liikmesriigis või seda seal tegelikult alaliselt kasutatakse. Kuigi maksukohustus kujutab neil asjaoludel endast põhivabaduse piirangut, saab seda piirangut põhjendada maksukohustuslaste võrdse kohtlemisega.
- 17 Teisalt peab juhtumitel, kus imporditud liisingu-, rendi-, laenutatud või teenistussõidukid ei ole mõeldud peamiselt alaliseks kasutamiseks vastavas liikmesriigis või neid seal tegelikult peamiselt alaliselt ei kasutata, olema mootorsõidukimaksu tasumise kohustusest tuleneva põhiõiguse piirangu põhjendamiseks muu alus. Lisaks peab mootorsõidukimaks olema neil juhtudel proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt sõiduki asjaomases liikmesriigis kasutamise kestuse suhtes mõistliku suurusega.

- 18 Eelnevalt mainitud Euroopa Kohtu praktikast ei tulene piiranguid sõiduki kasutamise kestuse osas.
- 19 Käesoleval juhul ostis A liidu teisest liikmesriigist kasutatud sõiduki, mille ta tõi Soome ning registreeris selle siin liikluseks. Pärast seda, kui ta oli sõidukit Soomes ligikaudu kolm aastat kasutanud, müüs ta selle teise liikmesriiki. Seoses sõiduki registrisse kandmisega nõuti A-lt täies ulatuses sisse mootorsõidukimaks, ilma et enne seda oleks sõiduki kasutamise otstarvet välja selgitatud, sest see asjaolu ei olnud mootorsõidukimaksu kohaldamiseks oluline. Ka sõiduki eksportimisel ei olnud kehtestatud mootorsõidukimaksu suurus proportsionaalne sõiduki kasutamise tegeliku kestusega Soomes, sest mootorsõidukimaksu seaduse kohaselt ei tagastata mootorsõidukimaksu sõidukite puhul, mis on nende eksportimise kuupäeval üle kümne aasta vanad.
- 20 Korkein hallinto-oikeus (Soome kõrgeim halduskohus) leiab, et Euroopa Kohtu senisest praktikast ei tulene vastust küsimusele, kas eespool punktides 16–18 kirjeldatud põhimõtteid tuleb ka siis kohalda, kui tegemist on erasõidukiga, mille kasutamine liikmesriigi territooriumil lõpeb, sest sõiduk viiakse alaliseks kasutamiseks teise liikmesriiki, ja kas ka sel juhul peab mootorsõidukimaksu suurus olema proportsionaalne sõiduki kasutamise kestusega asjaomases liikmesriigis, kui sõiduk ei olnud ette nähtud peamiselt alaliselt kasutamiseks asjaomases liikmesriigis või seda ei kasutatud seal peamiselt alaliselt.
- 21 Kuigi põhikohtuasja ese on küsimus, kas mootorsõidukimaksu seaduses ette nähtud mootorsõidukimaksu tagastamise piiramine kümneaastase kasutusajaga on liidu õigusega kooskõlas, on Korkein hallinto-oikeuse (Soome kõrgeim halduskohus) arvates käesolevas kohutuasjas vaja laiemalt käsitleda põhimõttelist küsimust mootorsõidukimaksu sissenõudmise ja selle maksu määra proportsionaalsuse kohta, seda eelkõige seoses Euroopa Kohtu senise sõidukite maksustamist käsitleva praktikaga.

Esimene eelotsuse küsimus

- 22 Euroopa Kohtu senises praktikas on liikmesriigi maksude nagu mootorsõidukimaksu kehtestamise võimalust hinnatud seoses asutamislepingute sätetega, mis puudutavad töötajate vaba liikumist, teenuste vaba liikumist ja kapitali vaba liikumist.
- 23 Niivõrd kui eespool kirjeldatud erasõidukeid puudutav küsimus on üldse oluline, tõdeb Korkein hallinto-oikeus (Soome kõrgeim halduskohus), et kõigepealt tuleb nimetada asutamislepingu säte või sätted, mille alusel tuleb hinnata liikmesriigi võimalusi kasutada oma maksustamispädevust sõidukite puhul, mis erasõidukina imporditakse või eksporditakse.
- 24 Korkein hallinto-oikeus (Soome kõrgeim halduskohus) küsibki esiteks, kas ELTL kolmanda osa II jaotise kaupade vaba liikumist käsitlevate sätetega võivad vastuolus olla liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ei vii maksuhaldur

erasõiduki mootorsõidukimaksu osa maksu tagastamise kaudu sel juhul vastavusse sõiduki kasutusajaga asjaomases liikmesriigis, juhul kui sõiduk eksporditakse teises liikmesriigis alaliselt kasutamiseks.

- 25 Euroopa Kohus tõdes kohtuotsuses Viamar, et ELTL artiklit 30 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt teistest liikmesriikidest pärit mootorsõidukite importimisel sisse nõutud registreerimismaksu ei tagastata, kui asjaomased sõidukid eksporditakse seejärel teise liikmesriiki. Teisiti kui käesolevas menetluses oli nimetatud menetluses siiski tegemist sõidukitega, mida ei olnud asjaomases liikmesriigis enne nende teise liikmesriiki eksportimist mitte kunagi maanteeliikluseks registreeritud.
- 26 Korkein hallinto-oikeus (Soome kõrgeim halduskohus) osundab ka komisjoni ettepanekule nõukogu direktiivi ettepanekus (KOM 2005 261 lõplik) sõiduautode maksustamise kohta, mille eesmärk oli muu hulgas parandada siseturu toimimist, ning mis sisaldas sätteid registreerimismaksu süsteemi kohta juhtumitel, mil liikmesriigis on sõiduauto registreerimismaks tasutud, kuid sõiduk pärast seda liidust eksporditakse või viiakse alaliseks kasutamiseks teise liikmesriigi territooriumile. Ettepaneku põhjenduses on öeldud (esiletõste ainult siinkohal):

„Erinevad maksud seoses sõiduautodega võivad viia isikute ja kaupade vaba liikumise olulise takistamiseni.

[...]

Siseturg peab isikute vabale liikumisele ning kaupade vabale liikumisele isiklikul või kaubanduslikul eesmärgil kasu tooma. Registreerimismaks loob nende vabaduste jaoks takistusi.“

- 27 Vahepeal on komisjon selle teemaga tegelnud ka oma teatises Euroopa Parlamendile, Nõukogule ja Euroopa majandus- ja sotsiaalkomiteele „Ühtse turu tugevdamine sõiduautode piiriüleste maksutõkete kõrvaldamise abil“, COM(2012) 756 (final).
- 28 Korkein hallinto-oikeus arusaama kohaselt võib nõustuda sellega, et liikmesriigis mootorsõidukimaksuga maksustamine, ilma et maksu suurus oleks sõiduki selles liikmesriigis kasutamise kestusega proportsionaalne, võib piirata kasutatud sõidukitega kauplemist siseturul, sest sõiduki väärtuses sisalduv maksu osa mõjutab sõiduki edasimüügi hinda. Mootorsõidukimaksu seaduse ettevalmistamise materjalides on sõiduki eksportimise korral maksu tagastamise puhuks ette nähtud sõiduki kasutusajal põhinevat piirangut põhjendatud ka sõnaselgelt eesmärgiga piirata vanemate autode eksporti. Korkein hallinto-oikeus (Soome kõrgeim halduskohus) sedastab lisaks, et vastavalt mootorsõidukimaksu seaduse §-le 34d on sõiduki eksportimisel mootorsõiduki maksu tagastamise aluseks asjaolu, et Soomes maksustatud sõiduk eksporditakse alaliseks kasutamiseks väljaspool Soomet – ja näiteks mitte asjaolu, et auto liikluses kasutamine Soomes lõpeb.

- 29 Teisalt on Euroopa Kohtu praktikas kohtuasjas Tulliasiamies ja Siilin sedastatud, et Soome mootorsõidukimaksu seaduses sätestatud mootorsõidukimaks kuulub kaupadelt makstavate riigisiseste maksude üldisesse süsteemi ning seega tuleb seda käsitada ELTL artikli 110 alusel. Eelnevat arvesse võttes ja silmas pidades asjaolu, et vastavalt kohtupraktikale ei saa nimetatud maksu aluslepingu kontseptsiooni kohaselt nii käsitada, et sellele saab kohaldada mõistet „riigimaksud“ ELTL artikli 110 tähenduses ja ühtlasi mõistet „samaväärse toimega maksud“ ELTL artiklite 28 ja 30 tähenduses, ei ole Soomes kehtestatud mootorsõidukimaksu puhul tegemist tollimaksuga samaväärse toimega maksuga ELTL artiklite 21 ja 30 tähenduses. Sel põhjusel võiks seega lähtuda ka sellest, et mootorsõidukimaksu tagastamata jätmise kooskõla liidu aluselepingutega ei tule hinnata ELTL artikli 10 ega ELTL kolmanda osa II jaotise kaupade vaba liikumist käsitlevate sätete alusel.
- 30 Seoses ELTL artikliga 110 tõdeb Korkein hallinto-oikeus (Soome kõrgeim halduskohus) lisaks, et kuigi Soome mootorsõidukimaksu seaduses sisalduv vanusepiirang mootorsõidukimaksu tagastamiseks sõiduki eksportimisel kehtib formaalselt kõigi üle kümne aasta vanuste sõidukite kohta sellest sõltumata, kas sõidukite esmakordne registrisse kandmine on toimunud Soomes või need on kasutatuna imporditud, võib asuda seisukohale, et piirangu tegelik mõju puudutab muid kui Soomes esmakordselt registreeritud sõidukeid. Põhjus seisneb selles, et Soomes esmakordselt registreeritud ja siin kümme aastat liikluses kasutatud sõiduki puhul, mis müüakse teise liikmesriiki, oli kahtlemata tegemist sõiduki alalise kasutamisega Soomes ja seega olukorraga, mille puhul võib mootorsõidukimaksu igal juhul täies ulatuses sisse nõuda. Seda silmas pidades võib seega lähtuda sellest, et mootorsõidukimaksu tagastamata jätmisel on vähemalt kaudselt diskrimineeriva toime teistest liikmesriikidest imporditud kasutatud sõidukite suhtes.
- 31 Korkein hallinto-oikeuse (Soome kõrgeim halduskohus) arvates võivad eespool toodud kaalutlused toetada tõlgendust, et liikmesriikide registreerimismakse nagu mootorsõidukimaks puudutavad õigusnormid võivad olla teatud asjaoludel vastuolus ELTL kolmanda osa II jaotise kaupade vaba liikumist käsitlevate sätetega, kui sõiduki omanikule ei tagastata sõiduki eksportimisel alaliseks kasutamiseks teises liikmesriigis selle sõiduki väärtuses sisalduvat mootorsõidukimaksu.
- 32 Teisalt võib Euroopa Kohtu praktika alusel lähtuda ka sellest, et mootorsõidukimaksu tagastamata jätmise sellistel asjaoludel nagu käesolevas asjas ei ole mitte üksnes seetõttu vastuolus ELTL kolmanda osa II jaotise või ELTL artikli 110 sätetega, et maksu tagastamata jätmise võib tingida sõiduki topeltmaksustamise.
- 33 Nimelt sedastas Euroopa Kohus kohtuotsuses Nygård, et „ühenduse õigus ei [sisalda] käesoleval ajal sätteid, mis keelaksid topeltmaksustamise, mis võib tekkida sellise maksustamise korral nagu põhikohtuasjas, ning millele kohaldatakse iseseisvaid siseriiklikke sätteid. Kuigi topeltmaksustamise

kaotamine tundub kaupade vaba liikumise huvides ka soovitav, on seda võimalik saavutada üksnes riigisiseste süsteemide harmoneerimisega [...]“

- 34 Eespool nimetatud sedastust võib mõista nii, et sõidukitele kehtestatud maksude nagu mootorsõidukimaks negatiivset toimet kaupade vabale liikumisele saab liidu õiguse praeguse seisuga juures üksnes sel viisil kõrvaldada, et ELTL artikli 113 kohaselt võetakse vastu sätted liikmesriikide õigusaktide ühtlustamiseks. Just sel eesmärgil tegi komisjon eespool nimetatud ettepanekus nõukogu direktiiviks ettepaneku sõiduautode maksustamise kohta, mida nõukogu siiski vastu ei võtnud.
- 35 Kui siiski muu hulgas arvesse võtta Euroopa Kohtu eespool mainitud praktikat, mis puudutab liisingu-, rendi-, laenutatud ja teenistussõidukeid, ning üldnimetatud kohtuotsust Viamar, milles registreerimismaksu nagu mootorsõidukimaksu seoses selle tagastamata jätmisega käsitleti ELTL artikli 30 tähenduses toime poolest tollimaksuga samaväärse toimega maksuna, siis ei ole Korkein hallinto-oikeuse (Soome kõrgeim halduskohus) arvates välistatud, et viidatud õigusnorm või muud kaupade vaba liikumist puudutavad õigusnormid või ELTL artikkel 110 on kohaldatavad ka sellistele olukordadele nagu käesolev olukord.
- 36 Korkein hallinto-oikeusi (Soome kõrgeim halduskohus) leiab, et selles kontekstis tuleb ka kaaluda, kas erasõidukite puhul saab üldse sellest lähtuda, et selline sõiduk ei ole Euroopa Kohtu praktika tähenduses ette nähtud teatud liikmesriigi territooriumil alaliseks kasutamiseks ja seda seal tegelikult alaliselt ei kasutata.
- 37 Ühelt poolt võib olla seisukohal, et teisest liikmesriigist imporditud erasõiduk on põhimõtteliselt alati ette nähtud alaliseks kasutamiseks peamiselt riigis, kuhu see on imporditud. Sel juhul saab lähtuda sellest, et sõiduki omandiõigus loob vähemalt eelduse, et sõidukit kavatakse alaliselt kasutada peamiselt asjaomases liikmesriigis. Teisest liikmesriigist imporditud erasõidukil ei ole ka enam seost teise liikmesriigiga, nagu see on näiteks teisest liikmesriigist üüritud või laenatud sõiduki korral.
- 38 Teisalt võib lähtuda sellest, et eeldatakse erasõiduki sellist alalise kasutamise kavatsust ja erasõiduki kasutamist, nagu eespool kirjeldatud, tingib juba üksnes sõiduki valduse ja kasutamise õiguslikus vormi tõttu nende süsteemide erineva kohtlemise, millel võivad põhineda sõiduki valdus ja kasutamine. Nimelt on mõeldav, et nagu liisingu-, rendi-, laenutatud või teenistussõidukite puhul võib ka erasõiduk olla teise liikmesriigi territooriumil ette nähtud muuks kui alaliseks kasutamiseks või ei ole erasõiduki kasutamine teise liikmesriigi territooriumil tegelikult olnud alaline. On võimalik, et ka erasõiduk imporditakse väga lühiajalise kasutamise kavatsusega või et seda kasutatakse asjaomase riigi territooriumil tegelikult ainult väga lühikese aja jooksul. Sel juhul võib mootorsõidukimaksuga maksustamine ilma sõiduki kasutamise aega asjaomases liikmesriigis arvesse võtmata osutada ebaproportsionaalseks.

- 39 Kuna Euroopa Kohtu senise praktika alusel ei ole selge, kas aluslepingute kaupade vaba liikumist käsitlevad sätted või ELTL artikkel 110 võivad seoses eespool kirjeldatuga piirata käesolevas kontekstis liikmesriigi maksustamispädevust selliste registreerimismaksude puhul nagu mootorsõidukimaks, siis esitatakse esimene eelotsuse küsimus.

Teine eelotsuse küsimus

- 40 Teisiti kui näiteks rendi- ja liisingusõidukite korral ei saa erasõidukite puhul sageli eelnevalt esitada objektiivselt kontrollitavat tõendit kasutamiskavatsuse või kasutamise kohta. Seetõttu leiab Korkein hallinto-oikeus (Soome kõrgeim halduskohus), et erasõiduki kasutamise kestust ja kasutamise tegelikku laadi tuleb hinnata tagantjärele sõiduki tegeliku kasutamise kestuse ja muude tähtsust omavate asjaolude alusel.

Kolmas eelotsuse küsimus

- 41 Juhul kui lähtutakse sellest, et liikmesriigi õigusnormid on põhimõtteliselt vastuolus ELTL kolmanda osa 2. jaotise sätetega, mis näevad ette, et sõiduki väärtusse kuuluvat mootorsõidukimaksu osa ei tagastata sõiduki omanikule siis, kui ta ekspordib sõiduki, mis ei olnud ette nähtud alaliseks kasutamiseks peamiselt esimese liikmesriigi territooriumil, ning mida seal tegelikult alaliselt peamiselt ei kasutatud, alaliseks kasutamiseks teises liikmesriigis, tekib küsimus, kas asjaomast piirangut saab põhjendada eesmärgiga eesmärk on vähendada vanade sõidukite ekspordi.
- 42 Mootorsõidukimaksu seaduse eelnõu seletuskirjas on põhjendatud sõiduki eksportimisel mootorsõidukimaksu tagastamise piiramist alla kümne aasta vanustele sõidukitele eesmärgiga „[vähendada] vanade või lammutamisele kuuluvate mootorsõidukite keskkonnakaitse seisukohast sageli kahjulikku ekspordi.“
- 43 Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib ühendusesisest kaubandust takistada võivaid riigisiseseid meetmeid muu hulgas põhjendada ülekaalukate keskkonnakaitsemeetetega. Tingimuseks on siiski see, et asjaomased meetmed on taotletava eesmärgi saavutamiseks sobivad ja on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega.
- 44 Käesolevas kohtuasjas tuleb seega esiteks hinnata, kas sõiduki eksportimisel mootorsõidukimaksu tagastamise piiramine sõidukitele, mille kasutusele võtmisest on möödunud vähem kui kümme aastat, on sobiv meede, et saavutada eespool mainitud keskkonnakaitse eesmärki, ja teiseks, kas asjaomane meede on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega. Proportsionaalsuse põhimõtte nõuab meetme õigustamiseks seda, et ilma kõnealuse piiranguta ei ole võimalik eesmärki saavutada.

- 45 Korkein hallinto-oikeus (Soome korkeim halduskohus) sedastab, et sõiduki eksportimisel maksu tagastamise piiramine sõidukitele, mis on registrisse kantud toimus vähem kui kümme aastat tagasi, ei tähenda seda, et maksu tagastamata jätmine puudutab tegelikult üksnes keskkonna seisukohast kahjulikke sõidukeid, seda tõdetakse ka eespool mainitud mootorisõidukimaksu seaduse eelnõu seletuskirjas.
- 46 Teisalt ei selgitata mootorisõidukimaksu seaduse eelnõu seletuskirjas, miks ei ole võimalik vanemate või lammutamisele kuuluvate sõidukite eksportimisega seonduvat eesmärki saavutada muu meetme abil, mis piirab vähem kaupade vaba liikumist – näiteks maksu tagastamisest keeldumine sõidukite puhul, mille osas on kindlaks tehtud, et need tegelikult keskkonda kahjustavad.
- 47 Korkein hallinto-oikeus (Soome korkeim halduskohus) sedastab lisaks, et ka Soome imporditavad sõidukid maksustatakse mootorisõidukimaksuga sõltumata sellest, millal need teises liikmesriigis esmakordselt registrisse kanti. Sõiduki kasutamise kestusel põhineva, sõiduki eksportimisel maksu tagastamise piirangu tagajärg on niisiis see, et imporditud sõidukite erinev maksustamine tuleneb juba üksnes sellest, kui vana on sõiduk, kui seda Soomes liikluses kasutatakse.