

62015CJ0552

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

19. september 2017 (*1)

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Teenuste osutamise vabadus – Mootorsõidukid – Mootorsõiduki liisimine või rentimine liikmesriigi residendi poolt teises liikmesriigis asuvalt tarnijalt – Registreerimismaks – Maksu täies ulatuses tasumine registreerimise hetkel – Maksu tagastamise tingimused – Proportsionaalsus

Kohtuasjas C-552/15,

mille ese on ELTL artikli 258 alusel 23. oktoobril 2015 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindajad: M. Wasmeier ja J. Tomkin, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Iirimaa, esindajad: E. Creedon, L. Williams ja A. Joyce, keda abistasid M. Collins, SC, S. Kingston ja C. Daly, BL, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

kostja,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president K. Lenaerts, asepresident A. Tizzano, kodade presidendid L. Bay Larsen, T. von Danwitz ja J. L. da Cruz Vilaça, kohtunikud E. Levits (ettekandja), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund, C. Vajda, S. Rodin ja F. Biltgen,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 22. novembri 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 2. märtsi 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1

Oma hagiavalduses palub Euroopa Komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Iirimaa nõuab Iiri residendi poolt teises liikmesriigis liisitud või renditud mootorsõiduki registreerimisel registreerimismaksu (Vehicle Registration Tax) tasumist täies ulatuses, võtmata arvesse sõiduki kasutuse kestust, kui sõiduki peamine kavandatud kasutus ei seisne selle alalises kasutamises Iirimaa ega seda tegelikult ka ei kasutata sellisel viisil, ning kehtestas maksu tagastamisele

tingimused, mis lähevad kaugemale sellest, mis on tingimata vajalik ja proportsionaalne, on lirimaa rikkunud ELTL artiklist 56 tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

2

Finance Act 1992 (1992. aasta maksuseadus), mida on viimati muudetud Finance Act 2014ga (2014. aasta maksuseadus) ja mis kehtis täiendavas põhjendatud arvamuses nimetatud tähtaja lõppemise kuupäeval, artikli 131 lõikes 4 on ette nähtud:

„Isiku omandis ega valduses ei tohi alates 1. jaanuarist 1993 olla registreerimata sõidukit ega ümberehitatud sõidukit, mille kohta ei ole ümberehitamist käsitlevaid ette nähtud andmeid deklareeritud maksuhaldurile [(Commissioners)], välja arvatud juhul, kui tegemist on isikuga, kellel on vastav luba, või kui sõiduki suhtes kohaldatakse hetkel kehtiva artikli 135 kohaselt vabastust või kui tegemist on artikli 143 lõikes 3 nimetatud sõidukiga või artikli 135 A alusel registreerimiskohustusest vabastatud sõidukiga.“

3

1992. aasta maksuseaduse artikli 132 lõikes 1 on sätestatud:

„Kui käesolevas peatükis ja sellega seotud õigusaktides ei ole sätestatud teisiti, kohaldatakse, kogutakse ja tasutakse alates 1. jaanuarist 1993 aktsiisi, mida nimetatakse sõidukite registreerimise maksuks, lõikes 3 nimetatutest sobivas määras:

(a)

sõiduki registreerimisel ja

(b)

artikli 131 lõikes 3 nimetatud deklaratsiooni esitamisel.“

4

Vastavalt 1992. aasta maksuseaduse artikli 132 lõikele 2 on sõidukite registreerimise maks (edaspidi „registreerimismaks“) sissenõutav ja selle peab tasuma isik, kes sõiduki registreerib, selle registreerimise hetkel.

5

Tasumisele kuuluva registreerimismaksu suurus arvutatakse standardsete sõidukite puhul vastavalt 1992. aasta maksuseaduse artiklitele 132 ja 133 lähtuvalt:

—

sõiduki müügihinnast vabal turul (open market selling price), mis on 1992. aasta maksuseaduse artikli 133 lõikes 3 määratletud kui hind, mida sõiduki eest „võib eeldatavalt saada sõltuvussuhteta müügi korral [...] liri vabal jaeturul“. Kui maksuhaldur arvutab kasutatud sõiduki müügihinda vabal turul, võtab ta üldiselt arvesse tervet hulka tegureid ning tutvub hinnakirjade, müügikataloogide ja veebilehtedega;

—

asjaomase sõiduki süsinikdioksiidi heite tasemest, arvestades, et kõige enam saastavate sõidukite (enam kui 225g/km) suhtes kohaldatakse registreerimismaksu, mis vastab 36%?le müügihinnast vabal turul ja mille miinimumsumma on vastavalt 1992. aasta maksuseaduse artiklis 132 sisalduvale tabelile 720 eurot.

6

Teatud sõidukite ja isikute kategooriad on registreerimismaksu tasumise kohustusest vabastatud. Nii on 1992. aasta maksuseaduse artikli 135 lõike 1 punktide a, b, c ja d kohaselt vabastatud sõidukid, mille on ajutiselt importinud mitteresidendid ametialaseks või eraviisiliseks kasutamiseks, residendid, kes töötavad teises liikmesriigis asuva tööandja heaks, kes on neile sõiduki andnud, või residendid, kes tegutsevad füüsilisest isikust ettevõtjana ainult või peamiselt teises liikmesriigis, ning erikasutusega sõidukid, mis ei ole mõeldud kasutamiseks avalikus kohas.

7

Välja arvatud maksuvabastuse korral, tuleb kõik lirimaale imporditud sõidukid registreerida ja registreerimismaks tasuda 30 päeva jooksul alates sõiduki saabumisest lirimaa territooriumile, pärast seda, kui sõiduk on läbinud registreerimiseelse ülevaatuse National Car Testing Service'is (riiklik sõidukite tehnoülevaatuse amet, lirimaa). Niisugune kohustus lasub muu hulgas imporditud sõidukitel, mis on liisitud või renditud teises liikmesriigis.

8

1992. aasta maksuseaduse artikkel 135 D, mis käsitleb registreerimismaksu tagastamist teatud sõidukite ekspordimise korral, lisati Finance Act 2012ga (2012. aasta maksuseadus) ja kehtib alates 8. aprillist 2013. 1992. aasta maksuseaduse artikli 135 D lõike 2 punkt b lisati siiski 2014. aasta maksuseadusega. Sel viisil muudetud 1992. aasta maksuseaduse artiklis 135 D on sätestatud:

„(1) Maksuhaldur võib isikule tagastada sõiduki registreerimismaksust osa, mille suurus arvutatakse vastavalt käesoleva artikli sätetele lähtuvalt riigist välja viidud sõiduki müügihinnast vabal turul, kui:

(a)

sõiduk kuulub M1?kategooriasse;

(b)

sõiduk on registreeritud artikli 131 alusel ja sõidukite registreerimise maks on tasutud;

(c)

sõiduk oli vahetult enne selle väljaviimist registreeritud artikli 131 alusel;

(d)

30 päeva jooksul enne sõiduki väljaviimist

(i)

kontrollis sõidukit ja kõiki punktis b või c nimetatud dokumente ning

(ii)

olenevalt olukorrast sõiduki kohta väljastatud kehtivat tehnõulevaatuse kaarti [...]

pädev isik, kes leidis, et kõik asjakohased elemendid vastavad nõuetele;

(e)

punktis d nimetatud elementide kontrollimise ajal ei ole sõiduki müügihind vabal turul ehk lõikes 2 nimetatud hind alla 2000 euro ja

(f)

lõikes 3 sätestatud nõuded on täidetud.

(2) Sõidukite registreerimise maksu tagastatav summa:

(a)

arvutatakse lähtuvalt sõiduki müügihinnast vabal turul (mille määrab kindlaks maksuhaldur) lõike 1 punktis d nimetatud kontrolli ajal ja

(b)

hõlmab summat, mis arvutatakse ühe või mitme valemi abil või muul arvutusviisil, mis võib olla kehtestatud ministri poolt halduse üldaktidega, mille ta on vastu võtnud artikli 141 alusel.

(3) Sõidukite registreerimise maksu tagastamise taotlus, mis põhineb käesoleval artiklil, tuleb esitada selle korra kohaselt ja vormis, mille maksuhaldur on heaks kiitnud, ning sellele peavad olema lisatud:

(a)

dokumendid, mis tõendavad maksuhaldurile õiguslikult piisavalt, et sõiduk viidi riigist välja 30 päeva jooksul pärast selle kontrollimist käesoleva artikli alusel, ja

(b)

tõendid selle kohta, et sõiduk registreeriti seejärel teises liikmesriigis või eksporditi lõplikult väljapoole Euroopa Liitu.

(4) Sõidukite registreerimise maksu summast, mis arvutatakse maksu tagastamiseks käesoleva artikli alusel konkreetse sõiduki jaoks, tuleb lahutada järgmised summad:

(a)

käesoleva peatüki alusel sõiduki suhtes varem tehtud maksuvähenduse või varem tagastatud maksu netosumma ja

(b)

halduskulu 500 euro ulatuses.

(5) Sõidukite registreerimise maksu mis tahes tagastamine käesoleva artikli alusel toimub isikule, kelle nimi on lõike 1 punktis d nimetatud kontrolli ajal registrites, mida peetakse Finance Act 1993

[(1993. aasta maksuseadus)] artikli 60 kohaselt.“

9

Vaba turu müügihinna protsendimäär, mille alusel arvutatakse 1992. aasta maksuseaduse artikli 135 D lõikes 2 nimetatud maksutagastus, sõltub sõiduki süsinikdioksiidi heite tasemest, samamoodi nagu see näitaja määrab kindlaks algsest kogutava registreerimismaksu suuruse.

10

Vehicle Registration and Taxation Regulations 2015 (sõidukite registreerimise ja maksustamise 2015. aasta määrus; edaspidi „2015. aasta rakendusmäärus“) (vastu võetud 17. detsembril 2015 ja jõustunud 1. jaanuaril 2016) kohaselt arvutatakse 1992. aasta maksuseaduse artikli 135 D lõike 2 punktis b nimetatud tagastuse suurus sel viisil, et selle seaduse artikli 135 D lõike 2 punkti a alusel arvutatud sõidukite registreerimise maksu summa korrutatakse baasintressimääraga, mis vastab 12 kuu pankadevahelisele intressimäärale eurodes (euribor).

11

Finance Act 2015 (2015. aasta maksuseadus) artikliga 49 vähendati 1992. aasta maksuseaduse artikli 135 D lõike 4 punktis b ette nähtud halduskulusid 100 euroni alates 1. jaanuarist 2016.

Kohtueelne menetlus ja menetlus Euroopa Kohtus

12

Pärast 2003. aasta jaanuaris alanud kirjavahetust ja lirimaa ametivõimudega peetud koosolekut küsimuses, kas liri registreerimismaksu süsteem järgib 21. märtsi 2002. aasta kohtuotsuses Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195) ja 15. septembri 2005. aasta kohtuotsuses komisjon vs. Taani (C-464/02, EU:C:2005:546) väljendatud põhimõtteid, saatis komisjon 27. jaanuaril 2011 lirimaale märgukirja. Komisjon teatas selles, et kuna lirimaa nõuab liri residendi poolt teises liikmesriigis liisitud või renditud mootorsõiduki registreerimisel registreerimismaksu tasumist, võtmata arvesse sõiduki kasutuse kestust ja andmata kõnealusele residendile õigust maksuvabastusele või -tagastusele, kui sõiduki peamine kavandatud kasutus ei seisne selle alalises kasutamises lirimaal ega seda tegelikult ka ei kasutata sellisel viisil, on lirimaa rikkunud ELTL artiklitest 56–62 tulenevaid kohustusi.

13

26. mai 2011. aasta vastuses märgukirjale ei nõustunud lirimaa väitega, et tema õigusnormid on liidu õigusega vastuolus. Nõustudes küll, et registreerimismaksu kohaldamist renditud või liisitud sõidukitele saab käsitada võimaliku takistusena teenuste osutamise vabadusele, leidsid lirimaa ametivõimud, et niisugused õigusnormid on põhjendatud sellega, et lirimaa on otsustanud oma maksustamispädevuse teostamise kriteeriumina lähtuda residentsusest, ning samuti põhjustega, mis seonduvad keskkonnakaitse, konkurentsi tagamise ning registreerimismaksu süsteemi ühtsuse ja tõhususega. Lirimaa rõhutas, et registreerimismaksu süsteemi muutmise annaks konkurentsieelise Põhja-lirimaal asuvatele mootorsõidukite liisimisega tegelevatele ettevõtjatele, kuivõrd seal on registreerimismaks väiksem, ja ajendaks seega liri residentide kasutama välismaalt pärit sõidukeid ning see kahjustaks riigisisest sõidukikaubandust ja tooks kaasa maksutulu suure kaotuse.

14

Kuna lirimaa argumendid komisjoni ei veennud, väljastas ta 27. oktoobril 2011 põhjendatud

arvamuse, milles ta kordas märgukirjas esitatud analüüsi.

15

lirimaa ametivõimud teatasid 10. jaanuari 2012. aasta kirjaga komisjonile, et nad kehtestavad tagastussüsteemi, mis võimaldab registreerimismaksu täies ulatuses tasunud taotlejatel saada maksu ülemäärane osa tagasi. Iirimaa ametivõimud edastasid 10. aprilli 2012. aasta kirjaga komisjonile 2012. aasta maksuseaduse teksti, millega kehtestati niisugune süsteem, ning täpsustasid samas, et selle seaduse rakendusmäärus tuleb alles vastu võtta. Tagastussüsteem jõustus Irimaal 8. aprillil 2013.

16

Iirimaa ametivõimudele 26. septembril 2013 saadetud kirjas väitis komisjon, et Iiri registreerimismaksu süsteem ei võta nõuetekohaselt arvesse 29. septembri 2010. aasta kohtumäärust VAV-Autovermietung (C-91/10, ei avaldata, EU:C:2010:558). Komisjon leidis, et registreerimismaksu täies ulatuses tasumine, ilma et võetaks arvesse liisingulepingu kehtivusaega, kui seda on võimalik kindlaks teha, on ebaproportsionaalne, isegi kui on ette nähtud ülejäägi tagastamise süsteem. Komisjon palus seetõttu Iirimaa ametivõimudel edastada talle teave meetmete kohta, mida nad kavatsesid kõnealuse kohtumääruse järgimiseks võtta.

17

Pärast kirjavahetust ja Iirimaa ametivõimudega peetud koosolekut väljastas komisjon 11. juulil 2014 täiendava märgukirja, milles ta kordas oma seisukohta seoses 29. septembri 2010. aasta kohtumäärusest VAV-Autovermietung (C-91/10, ei avaldata, EU:C:2010:558) tulenevate juhistega. Komisjoni sõnul rikub Iirimaa ELTL artiklitest 56–62 tulenevaid kohustusi, kuna ta nõuab Iiri residentidelt, et nad teises liikmesriigis liisitud või renditud mootorsõiduki registreerimisel tasuksid täies ulatuses registreerimismaksu, mis kuulub tasumisele alalise registreerimise korral, mitte summat, mis on proportsionaalne sõiduki Irimaal kasutamise kestusega, kui see on ette kindlaks määratud ja piiratud. Lisaks võivad tasutud maksu tagastamise tingimused, see tähendab 500 euro suuruse halduskulu kandmine, kohustuslike tehnoloogiate läbimine ja võimalik intressist ilmajäämine koos pärssida teenuste piiriülest osutamist.

18

11. novembri 2014. aasta vastuses täiendavale märgukirjale teatas Iirimaa, et registreerimismaksu süsteem on õiglane ja proportsionaalne ning vastab ELTL artiklist 56 tulenevatele nõuetele. Liikmesriik rõhutas eelkõige, et Iiri õigusnormid on väga erinevad Madalmaade õigusnormidest, mida käsitles 29. septembri 2010. aasta kohtumäärus VAV-Autovermietung (C-91/10, ei avaldata, EU:C:2010:558), et maksutagastus on kohustuslik, kui seadusest tulenevad tingimused on täidetud, ning et Iirimaa on vastu võtnud meetmeid, milles nähakse ette tagastatud summadelt intressi maksmine.

19

Komisjon võttis 26. veebruaril 2015 vastu täiendava põhjendatud arvamuse, milles ta kordas täiendavas märgukirjas väljendatud seisukohta, mille kohaselt registreerimismaksu täies ulatuses tasumine, isegi kui sellega kaasneb tagastusmehhanism, on ebaproportsionaalne, kui kasutuse kestus on ette teada. Lisaks on 500 euro suurune halduskulu ebaproportsionaalne ning arvestatuna koos võimaliku intressist ilmajäämisega ja kohustusega läbida tehnoloogiate, neutraliseerib see märkimisväärse osa tagastatavast summast. Komisjon palus seetõttu Irimaal viia oma tegevus täiendava põhjendatud arvamusega kooskõlla kahe kuu jooksul alates selle

kättesaamisest, mis leidis aset 27. veebruaril 2015.

20

Iirimaa jäi 27. aprilli 2015. aasta kirjas oma seisukoha juurde, et tema õigusnormid on liidu õigusega kooskõlas. See liikmesriik täpsustas lisaks, et 1992. aasta maksuseaduse artikli 135 D lõike 2 punktis b (2014. aasta maksuseadusest tulenevas redaktsioonis) on nüüd ette nähtud intressi maksmine ja et sellega seotud rakendusnormid jõustuvad 1. jaanuaril 2016. Iirimaa teatas komisjonile ka oma kavatsusest vähendada halduskulude summat 500 eurolt 100 eurole.

21

Leides, et täiendavas põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppedes ei olnud Iirimaa kehtivad õigusnormid jätkuvalt liidu õigusega kooskõlas, esitas komisjon käesoleva hagi.

22

Iirimaa palus Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 16 kolmanda lõigu alusel Euroopa Kohtul tulla kokku suurkojana.

Hagi

Liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse õiguspärasus

Poolte argumendid

23

Esitamata formaalselt hagi vastuvõetamatuse vastuväidet, väidab Iirimaa, et oma tegevusega kohtueelses menetluses ja hagi esitamise ajal eiras komisjon ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõtet ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklis 41 sätestatud hea halduse üldpõhimõtet ning ei taganud tema kaitseõigusi.

24

Nimelt kõigepealt tunnistas komisjon, et tagastussüsteem võib olla ELTL artikliga 56 kooskõlas, kuid muutis 2013. aastal oma seisukohta, tuginedes 29. septembri 2010. aasta kohtumäärusele VAV-Autovermietung (C-91/10, ei avaldata, EU:C:2010:558), ja alates sellest ajast eitas põhimõtteliselt tagastussüsteemi võimalikkust siseriikliku registreerimismaksu piiriülese kohaldamise kontekstis. Selline komisjoni seisukoha muutmine nõuete suhtes, mis ta ELTL artiklist 56 tuletab, toimus hoolimata sellest, et kohtupraktikas ei tehtud ühtegi sellesisulist muudatust ja Iirimaa muutis oma õigusnorme korduvalt, et viia need komisjoni algsete nõuetega kooskõlla.

25

Seejärel esitati hagi ennatlikult ja selles jäeti tähelepanuta mõned liri õigusnormidesse tehtud muudatused, eelkõige 2014. aasta maksuseaduses ette nähtud intressi maksmine. Iirimaa märgib nimelt, et juba enne hagiavalduse esitamist 23. oktoobril 2015 teavitati komisjoni sellest, et 1. jaanuaril 2016 jõustuvad korrigeeritud 2015. aasta rakendusmäärus, millega kehtestatakse tagastuse korral makstava intressi arvutamise kord, ja 2015. aasta maksuseadus, milles nähakse ette halduskulude summa vähendamine 100 euroni.

26

Lõpuks jääb komisjoni hagiavalduses väljendatud seisukoht segaseks eelkõige küsimuses, kas

tema nõuded põhinevad ühelainsal väitel või kahel eraldi väitel, millest üks puudutab registreerimismaksu proportsionaalse tasumise mehhanismi puudumist ja teine asjaolu, et maksu tagastamise jaoks ette nähtud tingimused lähevad kaugemale sellest, mis on rangelt vajalik ja proportsionaalne. Seetõttu on lirimaal väga keeruline oma kaitseõigusi teostada.

27

Komisjon vastab, et ta ei olnud ei järjekindlusetu ega muutnud oma seisukohta, kui ta lirimaa poolt hiljuti võetud meetmeid arvestades hindas uuesti liri registreerimismaksu süsteemi vastavust liidu õigusele. Üldisemalt väidab ta, et täiendavas põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppedes ei olnud lirimaa võtnud vajalikke meetmeid oma õigusnormide liidu õigusega kooskõlla viimiseks. Nii oli 2014. aasta maksuseadusest tulenevas 1992. aasta maksuseaduse artikli 135 D lõike 2 punktis b ette nähtud üksnes intressi maksmist käsitlevate õigusnormide võimalik hilisem vastuvõtmine ja seda sätet ei saa pidada intressi maksmise lõplikku või toimivat süsteemi kehtestavaks. Sellised õigusnormid võeti küll lõpuks vastu 2015. aasta rakendusmäärusega, aga see toimus alles 17. detsembril 2015 ehk tükk aega pärast täiendavas põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemist.

Euroopa Kohtu hinnang

28

Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et kohtueelse menetluse eesmärk on anda asjaomasele liikmesriigile võimalus esiteks täita talle liidu õigusest tulenevad kohustused ja teiseks kaitsta end tõhusalt komisjoni esitatud väidete vastu (kohtuotsused, 10.5.2001, komisjon vs. Madalmaad, C-152/98, EU:C:2001:255, punkt 23; 5.11.2002, komisjon vs. Saksamaa, C-476/98, EU:C:2002:631, punkt 46; 8.4.2008, komisjon vs. Itaalia, C-337/05, EU:C:2008:203, punkt 19, ja 7.4.2011, komisjon vs. Portugal, C-20/09, EU:C:2011:214, punkt 18).

29

Kohtueelse menetluse nõuetekohasus on EL toimimise lepinguga taotletud oluline tagatis mitte üksnes asjaomase liikmesriigi õiguste kaitseks, vaid ka tagamaks, et võimaliku kohtumenetluse vaidluse ese oleks selgelt määratletud. Sellest taotlusest tuleneb, et märgukirja eesmärk on esiteks piiritleda kohtuasja ese ja anda oma seisukohta esitama kutsutud liikmesriigile kaitse ettevalmistamiseks vajalikku teavet ning teiseks võimaldada liikmesriigil kõrvaldada rikkumine enne asja andmist Euroopa Kohtusse (kohtuotsus, 10.4.2008, komisjon vs. Itaalia, C-442/06, EU:C:2008:216, punkt 22).

30

Mis puudutab käesoleval juhul argumenti, et komisjon muutis kohtueelse menetluse käigus oma seisukohta küsimuses, kas maksustamissüsteem koos hilisema tagastamisega on liidu õigusega kooskõlas, siis tuleb märkida, et kõnealune institutsioon heitis alguses nii märgukirjas kui ka põhjendatud arvamuses lirimaale ette, et viimane on kehtestanud kõigile lirimaa residentidele kohustuse tasuda registreerimismaksu teises liikmesriigis liisitud või renditud mootorsõiduki registreerimisel, võtmata arvesse sõiduki kasutuse kestust ja andmata kõnealusele residendile õigust maksuvabastusele või -tagastusele, kui sõiduki peamine kavandatud kasutus ei seisne selle alalises kasutamises lirimaal ega seda tegelikult ka ei kasutata sellisel viisil.

31

Need etteheited olid seotud liri õigusnormide redaktsiooniga, mis kehtis märgukirja saatmise ja

põhjendatud arvamuse andmise kuupäeval, kuivõrd kõnealustes õigusnormides ei olnud ette nähtud mingit mehhanismi registreerimismaksu tagastamiseks. Ei nendest etteheidetest ega märgukirja ja põhjendatud arvamuse sisust ei saa siiski järeldada, et komisjon andis õigusliku hinnangu selle kohta, kas maksu kogumise süsteem koos hilisema tagastamisega on ELTL artikliga 56 kooskõlas.

32

Pärast registreerimismaksu tagastamise süsteemi jõustumist 8. aprillil 2013 väljastas komisjon 11. juulil 2014 täiendava märgukirja, milles ta määras liikmesriigile uue tähtaja märkuste esitamiseks, ning saatis talle seejärel 26. veebruaril 2015 täiendava põhjendatud arvamuse, mis põhines samadel etteheidetel nagu täiendav märgukiri. Komisjon leidis selles, et maksu kogumine täies ulatuses on isegi koos tagastusmehhanismiga ebaproportsionaalne, kui kasutuse kestus on ette teada. Ta lisas, et 500 euro suurune halduskulu on samuti ebaproportsionaalne ja et arvestatuna koos võimaliku intressist ilmajäämisega ja kohustusega läbida tehnoulevaatus, neutraliseerib see märkimisväärse osa tagastatavast summast.

33

Kuna komisjon saatis lirimaale täiendava märgukirja, milles ta määras liikmesriigile uue tähtaja märkuste esitamiseks, enne kui ta saatis talle täiendava põhjendatud arvamuse, mis põhines samadel etteheidetel nagu kõnealune kiri, ei kahjustanud nimetatud institutsioon lirimaa kaitseõigusi, kuivõrd talle tehti võimalikuks oma kaitset ette valmistada.

34

Mis puudutab lojaalse koostöö põhimõtte ja hea halduse põhimõtte väidetavat rikkumist hagi esitamise kuupäeva valiku tõttu, siis tuleb esiteks meenutada, et komisjoni pädevuses on hinnata liikmesriigi suhtes menetluse algatamise otstarbekust, teha kindlaks rikutud õigusnormid ja valida hetk, mil alustada tema suhtes rikkumismenetlust, ning kaalutlused, mille alusel see valik kujuneb, ei saa hagi vastuvõetavust mõjutada (kohtuotsused, 1.6.1994, komisjon vs. Saksamaa, C?317/92, EU:C:1994:212, punkt 4; 18.6.1998, komisjon vs. Itaalia, C?35/96, EU:C:1998:303, punkt 27; 1.2.2001, komisjon vs. Prantsusmaa, C?333/99, EU:C:2001:73, punkt 24, ja 8.12.2005, komisjon vs. Luksemburg, C?33/04, EU:C:2005:750, punkt 66). Komisjonil on nimelt pädevus otsustada, millal võib olla alust hagi esitada, ning üldjuhul ei ole seega Euroopa Kohtu ülesanne seda hinnangut kontrollida (kohtuotsused, 10.5.1995, komisjon vs. Saksamaa, C?422/92, EU:C:1995:125, punkt 18, ja 4.3.2010, komisjon vs. Itaalia, C?297/08, EU:C:2010:115, punkt 87).

35

Teiseks ilmneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et liikmesriigi kohustuste rikkumise esinemist tuleb hinnata põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemisel liikmesriigis valitsenud olukorra alusel ning Euroopa Kohus ei või arvesse võtta hiljem toimunud muutusi (kohtuotsused, 19.6.2003, komisjon vs. Prantsusmaa, C?161/02, EU:C:2003:367, punkt 9; 20.5.2010, komisjon vs. Hispaania, C?158/09, ei avaldata, EU:C:2010:292, punkt 7, ja 28.10.2010, komisjon vs. Leedu, C?350/08, EU:C:2010:642, punkt 30).

36

Järelikult, kui komisjon leiab põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemise hetkel, et liikmesriik on oma kohustusi rikkunud, tuleb ELTL artiklis 258 sätestatud õigusnorme kohaldada ilma, et komisjon oleks üldjuhul kohustatud kindlaksmääratud tähtaega järgima (vt selle kohta kohtuotsused, 28.10.2010, komisjon vs. Leedu, C?350/08, EU:C:2010:642, punktid 33 ja 34 ning

seal viidatud kohtupraktika, ja 16.4.2015, komisjon vs. Saksamaa, C?591/13, EU:C:2015:230, punkt 14).

37

lirimaa argument käesoleva hagi väidetavalt ennatliku esitamise kohta tuleb seega tagasi lükata.

38

Mis puudutab lõpuks käesoleva hagi eseme väidetavat ebaselgust, siis olgu märgitud, et vastavalt kodukorra artikli 120 punktile c ja sellega seotud kohtupraktikale tuleb hagiavalduses märkida hagi ese, esitatud väited ja argumendid ning lühiülevaade nendest väidetest. Nimetatud andmed peavad olema piisavalt selged ja täpsed, et võimaldada kostjal kaitset ette valmistada ning Euroopa Kohtul kontrolli teostada. Sellest tuleneb, et põhilised faktilised ja õiguslikud asjaolud, millel hagi põhineb, peavad seostatult ja arusaadavalt ilmnema hagiavalduse tekstist endast ning esitatud nõuded peavad olema sõnastatud üheti mõistetavalt, et välistada, et Euroopa Kohus teeb otsuse ultra petita või jätab mõne etteheite kohta otsuse tegemata (kohtuotsused, 11.7.2013, komisjon vs. Tšehhi Vabariik, C?545/10, EU:C:2013:509, punkt 108 ja seal viidatud kohtupraktika; 23.2.2016, komisjon vs. Ungari, C?179/14, EU:C:2016:108, punkt 141, ning 22.9.2016, komisjon vs. Tšehhi Vabariik, C?525/14, EU:C:2016:714, punkt 16).

39

Käesolevas asjas tuleb tõdeda, et komisjoni hagi käsitleb liri registreerimismaksu süsteemi kohaldamist teises liikmesriigis liisitud või renditud sõidukitele, nagu see süsteem kehtis täiendavas põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemise kuupäeval.

40

Samuti tuleb mainida, et komisjon märkis hagiavalduse resolutsioonis selgelt, et ta heidab lirimaale esiteks ette liri residendile pandud kohustust tasuda teises liikmesriigis liisitud või renditud mootorsõiduki registreerimisel registreerimismaks täies ulatuses, võtmata arvesse sõiduki kasutuse kestust, kui sõiduki peamine kavandatud kasutus ei seisne selle alalises kasutamises lirimaal ega seda tegelikult ka ei kasutata sellisel viisil, ning teiseks selliste maksu tagastamise tingimuste kehtestamist, mis lähevad kaugemale sellest, mis on rangelt vajalik ja proportsionaalne. Need etteheited vastavad täiendavas märgukirjas ja täiendavas põhjendatud arvamuses esitatutele. Kuigi on tõsi, et hagiavalduse põhjendustes viitas komisjon korduvalt registreerimismaksu süsteemile tervikuna, viis ta selles siiski läbi ka eraldi analüüsi nii registreerimismaksu täies ulatuses tasumise kohustuse kohta kui ka selle tagastamise korra kohta ja täpsustas eelkõige hagiavalduse punktis 29, et need meetmed eraldi võetuna, aga eriti juhul, kui need on omavahel kombineeritud, kujutavad endast teenuste osutamise vabaduse piirangut.

41

Argument käesoleva hagi väidetava ebaselguse kohta tuleb seetõttu tagasi lükata.

42

Eespool toodust järeldub, et lirimaal ei ole alust väita, et käesoleva hagi esitamisel eirati lojaalse koostöö, hea halduse ja kaitseõiguste tagamise põhimõtet.

Sisulised küsimused

43

Komisjon väidab, et liri registreerimismaksu süsteem, mis kehtis täiendavas põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppedes, võib liisingu- ja renditeenuste osutamist ja saamist eaproportsionaalselt takistada, rikkudes seeläbi ELTL artiklit 56.

44

Kõigepealt märgib komisjon, et kohustus tasuda lõpliku registreerimise korral kohaldatav registreerimismaks täies ulatuses ette, olenemata sellest, kui pikk on kavandatud lirimaal kasutamise tegelik kestus, ning kui liisingu või rendi kestus on täpselt kindlaks määratud ja ette teada, toob kaasa eaproportsionaalse rahastamis- või likviidsuskoormuse, kuna ette tasumisele kuuluv summa võib olla tegelikult tasumisele kuuluvast maksust peaaegu kaks korda suurem. Võimalus saada pärast sõiduki lirimaalt väljaviimist ülejäänud maks tagasi ei sea seda järeldust kahtluse alla ega võimalda teha piisavalt vahet lõpliku impordi ja lühiajalise rendi või liisingu vahel.

45

Seejärel mainib komisjon, et tagastamistaotluse saab esitada alles sellise menetluse tulemusel, milles tuleb läbida kohustuslik sõiduki tehnoülevaatus, ning see toob kaasa täiendavad kulud, kuna vastavalt täiendavas põhjendatud arvamuses ette nähtud tähtaja lõppemise kuupäeval kehtinud õigusnormidele oli sõidukit registreeriv isik kohustatud tasuma tagastamismenetlusega seotud halduskulude katteks 500 eurot.

46

Lõpuks märgib komisjon, et lisaks rahastamis- või likviidsuskoormusele, mis kaasneb kohustusega tasuda registreerimismaks täies ulatuses ette, ning tehnoülevaatus ja tagastamismenetlusega seotud kuludele seisnes probleem ka selles, et samaks kuupäevaks ei olnud ette nähtud, et isikutele, kes rendivad või liisivad sõidukeid, makstakse intressi summadelt, mida siseriiklikud ametivõimud on rendi või liisingu kestuse ajal enda käes hoidnud.

47

Need meetmed eraldi võetuna, aga eriti juhul, kui need on omavahel kombineeritud, muudavad teistest liikmesriikidest pärit sõidukite rentimise ja liisimise keerulisemaks kui sõidukite rentimise või liisimise lirimaal asuvatelt ettevõtjatelt.

48

Mis puudutab täpsemalt kohustust tasuda registreerimismaks täies ulatuses ette, siis märgib komisjon, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast nähtub, et selleks, et niisugune maks oleks proportsionaalne, tuleb selle arvutamisel nõuetekohaselt arvesse võtta asjaomase sõiduki rendilepingu kehtivuse või selle sõiduki asjaomases teedevõrgus kasutamise kestust (kohtumäärused, 27.6.2006, van de Coevering, C?242/05, EU:C:2006:430, punktid 31–33; 22.5.2008, Ilhan, C?42/08, ei avaldata, EU:C:2008:305, punktid 20 ja 24, ning 29.9.2010, VAV-Autovermietung, C?91/10, ei avaldata, EU:C:2010:558, punktid 20, 21, 26 ja 30). Iri registreerimismaksu tagastamise süsteemi eesmärk on aga peamiselt hõlmata sõidukite lühiajaline import üldisemasse ekspordi korral maksu tagastamise süsteemi, selle asemel et tagada konkreetset, et sõidukite importimist ette kindlaks määratud ajutiseks perioodiks maksustatakse proportsionaalselt ajavahemikuga, milleks sõiduk imporditakse.

49

Hoolimata asjaolust, et registreerimismaksu arvutatakse lähtuvalt müügihinnast vabal turul ja see sõltub muu hulgas sõiduki seisukorrast ja läbisõidust, oleks võimalik kehtestada proportsionaalne maks, seadmata ohtu lirimaa ametivõimude taotletavaid eesmärke, tuginedes sõiduki keskmise läbisõidu ja amortisatsiooni alusel arvutatud hinnangulisele väärtusele vabal turul.

Registreerimismaksu suuruse lõplik määramine toimuks hiljem, ekspordimise ajal ja tooks kaasa maksutagastuse või täiendava maksekohustuse olenevalt sellest, kas ekspordimise ajal on müügihind vabal turul kõrgem või madalam sellest, mida võeti arvesse maksu algse kogumise hetkel. Kui väärtus vabal turul on suurem, võidakse lühiajalise rendi korral kohaldada täiendavat maksu põhimõtteliselt kahele erinevale isikule ehk rendiandjale ja rentnikule ning sellega võiks vajaduse korral kaasneda sõiduki arestimine. Isegi kui niisugune süsteem põhineb hinnangutel, mis vajavad hilisemat kohandamist, ei ole see ebaõiglasem ega ebavõrdsem kui süsteem, mis nagu käesolevas asjas käsitletav ei sisalda mingit vähendamise võimalust.

50

Lisaks on lirimaa argumendid praktiliste probleemide kohta mõnevõrra järjepidevusetud. Nimelt, kui lirimaa mure oleks seotud ohuga, et rentnik jääb kauemaks lirimaa territooriumile, ei oleks täitmist vaja läbi viia väljaspool riiki, kuna sõiduk, mis jääks lirimaale pärast rendilepingu kehtivuse lõppemist, oleks jätkuvalt selle liikmesriigi territooriumil. Miski ei takistaks lirimaal nõuda sõiduki registreerimise hetkel tõendit lepingu piiratud kehtivusaja kohta, nõudes näiteks lepingu koopiat, ja viia seejärel läbi kontrollle registreeringu ning muude kehtivate maksu- ja halduskohustuste täitmise suhtes, sealhulgas näiteks kohustuse suhtes olla tähtaegselt tasunud iga-aastased maksud ja liikluskindlustuse maksed.

51

Halduskulude kohta leiab komisjon, et on ebaproportsionaalne nõuda, et liidu kodanikud, kes rendivad või liisivad sõiduki lühikeseks ajavahemikuks, panustavad selliste investeerimiskulude katmisesse, mis on vajalikud ekspordi korral maksu tagastamise mehhanismi sisseseadmiseks, eriti tagastamise eelduseks olevate tehnoloogiliste kulude rahastamiseks. Kasutuse kestuse arvessevõtmine võimaldaks vältida olukorda, kus sõidukitele kohaldataks keerulisi tehnoloogiliste protseduure ning selliste protseduuridega kaasnevaid märkimisväärsed kulusid.

52

Irimaa väidab, et registreerimismaksu süsteem vastab täielikult ELTL artikli 56 nõuetele, nii nagu Euroopa Kohus on seda sätet tõlgendanud, eelkõige kuna tasutud maksu ülemäärane osa tagastatakse ekspordimise ajal ja alates 1. jaanuarist 2016 täiendatakse tagastust intressi

maksmisega ja kaasnevad halduskulud on üksnes tagasihoidlikud 100 eurot, mis ei kata isegi halduskulusid, mida lirimaa kannab ekspordi korral maksu tagastamise süsteemi rakendamiseks. Registreerimismaksu süsteem on seega ühtlasi nii põhjendatud kui ka proportsionaalne.

53

Sellega seoses märgib lirimaa esiteks, et ELTL artikkel 56, nagu Euroopa Kohus on seda tõlgendanud, ei keela kehtestada ekspordi korral maksu tagastamise süsteemi, mis ei diskrimineeri piiriüleseid tarneid ja mille raames piiriülese liikumise mis tahes piiramine on kõnealuse maksusüsteemi laadi seisukohast põhjendatud ja proportsionaalne. See artikkel ei nõua tingimata eelnevate või proportsionaalsete maksuvabastuste süsteemi.

54

Olemasolev Euroopa Kohtu praktika puudutab siseriiklikke süsteeme, milles puudub igasugune maksu tagastamine ekspordi korral (kohtuotsused, 21.3.2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, ja 23.2.2006, komisjon vs. Soome, C-232/03, ei avaldata, EU:C:2006:128; kohtumäärused, 27.6.2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, ja 22.5.2008, Ilhan, C-42/08, ei avaldata, EU:C:2008:305; kohtuotsus, 26.4.2012, van Putten, C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246), või siseriiklikke süsteeme, milles on küll tagastamine ette nähtud, kuid milles arvutatakse tagastatav summa välja sõiduki selle riigi territooriumil kasutamise kestuse alusel ja välistatakse intressi maksmine (kohtumäärus, 29.9.2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, ei avaldata, EU:C:2010:558).

55

Ühelt poolt ei ole Euroopa Kohus kunagi otsustanud, et ekspordi korral maksu tagastamise süsteemid kui sellised on põhimõtteliselt ELTL artikliga 56 vastuolus. Vastupidi, Euroopa Kohus tunnistas 27. juuni 2006. aasta kohtumääruses van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430) ja 26. aprilli 2012. aasta kohtuotsuses van Putten (C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246), et renditud või liisitud sõidukite maksustamisel võib sobivalt kujundatud tagastussüsteem olla proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas.

56

Teiselt poolt lähtub erinevalt käesoleva kohtuotsuse punktis 54 nimetatud lahendite aluseks olnud kohtuasjadest registreerimismaksuga maksustatav summa mitte asjaomase sõiduki lirimaal viibimise kestusest, vaid sõiduki seisukorrast ja läbisõidust. Seega on importimise hetkel võimatu ekspordi korral tagastatava summa täpset suurust ette näha ja igal konkreetsel juhul tegelikult tasumisele kuuluvat registreerimismaksu eelnevalt välja arvutada.

57

Teiseks tähendaks registreerimismaksu süsteemi komisjoni soovitud viisil muutmine selle maksu kogumise korra olulist muutmist ja tooks konkreetselt kaasa selle, et maksu arvutamise aluseks olev sõiduki vaba turu müügihind asendataks sõiduki kasutuse kestusega liri teedevõrgus või sõiduki viibimisega lirimaa territooriumil.

58

lirimaa leiab aga kõigepealt, et kuigi sõidukite maksustamist ei ole ühtlustatud ja liikmesriikidel on selles suhtes säilinud tegutsemisvabadus, püüab komisjon käesoleva menetlusega ühtlustada liikmesriikides kehtivate registreerimismaksude arvutamise alused. Seejärel leiab ta, et tema valitud arvutamise aluse eesmärk ja tagajärg on tagada sõidukite maksustamise vastavus nende

tegelikule kasutamisele. See alus on seega Euroopa Kohtu praktikaga kooskõlas ja pigem eeldataval kui tegelikul kasutusel põhineva eelneva arvutamise meetodi sisseviimine ei oleks järjepidev. Eksportimise hetkel registreerimismaksu ülemäärase osa tagastamine koos intressiga järgib eesmärki tagada, et maksumaksja tasub täpselt õige maksusumma ja et ta ei ole rahaliselt ebasoodsamas olukorras selle tõttu, et ta tasus selle maksu täies ulatuses ette. Lõpuks ei kohusta ELTL artikkel 56 lirimaa sõnul liikmesriike määrama isikutele, kes kasutavad oma sõidukit intensiivselt, ja nendele, kes kasutavad seda väga vähe, sama maksusummat ettekäändel, et liisingu kestus on sama, ning asjaolu, et teoreetiliselt on võimalik asendada sõiduki tegeliku kasutuse ja seisukorra arvessevõtmine eksportimisel ette kindlaks määratud maksuvabastusega, mis põhineb kasutuse kestusel, on selles suhtes samamoodi asjakohatu, nagu ka võimalus, et teistes liikmesriikides kehtib kasutuse kestusel põhinevaid maksustamissüsteeme.

59

Kolmandaks takistaks registreerimismaksu süsteemi komisjoni soovitud viisil muutmine selle maksuga taotletavate eesmärkide saavutamist lirimaal. Need eesmärgid on esmalt hüvitada sõidukite kasutamise välist mõju, nagu ühiskonnale tekitatavad kulud seoses teedetaristu, liikluskontrolli, hädaabiteenuste ja registreerimisteenustega ning samuti hüvitada keskkonnamõju, mis seisneb õhu- ja mürasaastes. Seejärel on eesmärk tagada, et registreerimismaks oleks proportsionaalne sõiduki kaubandusliku väärtusega, ja viimaseks julgustab see maks ostma keskkonnasäästlikke sõidukeid.

60

Neljandaks tooks komisjoni välja pakutud süsteemi sisseseadmine, mis tähendaks algse hinnangu andmist ja pärast täiendava makse tegemist eksportimisel, kaasa maksutulust ilmajäämise ohu ning samuti suured praktilised raskused, kuna kehtestades kohustuse viia sõidukite suhtes läbi samad tehnoloogilised, tekitaks see täiendava halduskulu ja sõidukite piiriülese liisingu kulu.

61

Viiendaks tuleb lirimaa meelde, et kuni 30päevase ajavahemiku puhul ei ole mingit kohustust registreerida sõiduk lirimaa territooriumil, mistõttu on registreerimismaksu kohaldamine välistatud eriti lühiajalise rendi korral. Ta lisab, et igal juhul on kõnealune maks suhteliselt väike, kuna algne summa on 2,5 korda – mitte 11 korda, nagu komisjon ekslikult väidab – suurem kui see, mis lõpuks tasumisele kuulub. Peale selle ei tohiks registreerimismaksu mõju hindamisel aluseks võtta kõige enam saastavate sõidukite kategooriat, kuna esiteks ei ole need sõidukid üldlevinud ja teiseks on registreerimismaksu määrad kehtestatud nii, et kõrgeimaid määrasid kohaldatakse seda liiki sõidukitele, mille keskkonnamõju on kõige suurem.

62

Kuuendaks rõhutab lirimaa, et 500 euro suuruse halduskulu kehtestamine oli seotud vajadusega katta teatud suuri algseid kulusid, mis kaasnesid ekspordi korral maksu tagastamise süsteemi sisseseadmisega, ning lisab, et seda summat vähendati 100 euron. Nähtuvalt 7. aprilli 2011. aasta otsusest Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219) leidis Euroopa Kohus aga, et teenuste osutamise eest võib nõuda halduskulu hüvitamist mõistlikus ulatuses, tingimusel et see kulu ei ole tarbija jaoks ülemäära suur ega kujuta endast põhjendamatut takistust teenuse kasutamisele, kuid ei otsustanud siiski ise, et kulu, mida maksumaksja peab kandma, ei ületa ekspertiisiks vajalike toimingute maksumust.

Euroopa Kohtu hinnang

63

Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 35, nähtub, et liikmesriigi kohustuste rikkumise esinemist tuleb hinnata põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemisel liikmesriigis valitsenud olukorra alusel ning Euroopa Kohus ei või arvesse võtta hiljem toimunud muutusi.

64

Järelikult, kuna esiteks kutsus komisjon lirimaad üles järgima täiendavat põhjendatud arvamust kahe kuu jooksul alates selle kättesaamisest ja teiseks tehti see aramus kõnealusele liikmesriigile teatavaks 27. veebruaril 2015, tuleb liikmesriigi kohustuste rikkumise esinemist käesoleval juhul hinnata lähtuvalt olukorrast, mis valitses liikmesriigis 27. aprillil 2015.

65

Sellega seoses puudub kõigepealt poolte vahel vaidlus selle üle, et kõnealusel kuupäeval kehtinud liri õigusnormide kohaselt olid liri residendid, kes soovisid lirimaal kasutada teises liikmesriigis asuva ettevõtja poolt rendi- või liisingulepingu alusel nende kasutusse antud sõidukit, kohustatud sõiduki lirimaal registreerimisel tasuma registreerimismaksu täies ulatuses, isegi kui sõiduki kasutuse kestus oli lepingu kohaselt ette kindlaks määratud ja teada.

66

Seejärel ilmneb toimiku materjalidest, et 1992. aasta maksuseaduse artikli 135 D lõike 2 punktis b oli sätestatud, et registreerimismaksu tagastamisele kuuluv summa arvutatakse ühe või mitme valemi abil või muul arvutusviisil, mis võib olla kehtestatud pädeva ministri poolt halduse üldaktidega, mille ta on vastu võtnud selle seaduse artikli 141 alusel. Artikli 135 D lõike 2 punktist b tuleneb seega, et isegi kui registreerimismaksu osalise tagastamise korral intressi maksmise põhimõtet võis pidada sisuliselt kehtestatuks, ei saanud see säte üksi tekitada õiguslikke tagajärgi, mis võimaldanuks registreerimismaksu ülemäärase osa koos intressiga tagastada, ning et intressi maksmise meetme tegelik elluviimine nõudis rakendusmeetmete võtmist lirimaa ametivõimude poolt.

67

Need rakendusmeetmed, mis sisalduvad 2015. aasta rakendusmääruses, võeti aga vastu alles 17. detsembril 2015 ja need jõustusid alles 1. jaanuaril 2016 ehk pärast täiendavas põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemist.

68

Seega tuleb liikmesriigi kohustuste väidetava rikkumise hindamisel võtta arvesse registreerimismaksu tagastamise süsteemi selliselt, et sellel puudus igasugune intressi maksmise mehhanism.

69

Lõpuks tuleb käesoleva kohtuotsuse punktis 35 meenutatud kohtupraktikat arvestades märkida, et asjaolu, et halduskulu, mille suurus oli täiendavas põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppedes 500 eurot, vähendati alates 1. jaanuarist 2016 saja euron, on asjassepuutumatu.

Järelikult tuleb liikmesriigi kohustuste väidetava rikkumise esinemise hindamisel lähtuda registreerimismaksu tagastamise sellisest süsteemist, mis hõlmab 500 euro suuruse halduskulu tasumist.

– Etteheide, mis puudutab registreerimismaksu täies ulatuses ette tasumist

70

Oma esimeses etteheites väidab komisjon, et kuna lirimaa kehtestas kohustuse tasuda lõpliku registreerimise korral kohaldatav registreerimismaks täies ulatuses ette, olenemata sellest, kui pikk on kavandata lirimaale imporditud sõiduki selles liikmesriigis kasutamise tegelik kestus, rikkus lirimaa ETL artiklit 56, kuna isegi kui niisuguse kohustusega kaasneb tagastamise võimalus, ei ole see maksu eesmärgiga proportsionaalne, kui liisingu või rendi kestus on täpselt kindlaks määratud ja ette teada.

71

Sellega seoses olgu meenutatud, et arvestamata mõningaid erandeid, mis käesolevas asjas tähtsust ei oma, ei ole mootorsõidukite maksustamist liidu tasandil ühtlustatud. Liikmesriikidel on seega vabadus selles valdkonnas oma maksupädevust teostada, tingimusel et nad teostavad seda liidu õigust järgides (kohtuotsus, 21.11.2013, X,C?302/12, EU:C:2013:756, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

72

Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast ilmneb, et liikmesriik võib registreerimismaksuga maksustada sõiduki, mille on andnud residendi kasutusse teises liikmesriigis asuv äriühing, kui selle sõiduki peamine kavandatud kasutus seisneb selle alalises kasutamises esimese liikmesriigi territooriumil või kui seda tegelikult sellisel viisil kasutatakse (kohtumäärus, 27.6.2006, van de Coevering, C?242/05, EU:C:2006:430, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

73

Seevastu juhul, kui eelmises punktis loetletud tingimused ei ole täidetud, on seotus esimese liikmesriigi territooriumiga väiksem, mistõttu on maksu kehtestamiseks vaja muud põhjendust (vt selle kohta kohtuotsused, 15.9.2005, komisjon vs. Taani, C?464/02, EU:C:2005:546, punkt 79, ja 26.4.2012, van Putten, C?578/10–C?580/10, EU:C:2012:246, punkt 47, ning kohtumäärus, 27.6.2006, van de Coevering, C?242/05, EU:C:2006:430, punkt 26).

74

Kui oletada, et esineb selline ülekaalukast üldisest huvist tulenev põhjendus, siis on täiendavalt vaja, et maks vastaks proportsionaalsuse põhimõttele (vt selle kohta kohtumäärus, 27.6.2006, van de Coevering, C?242/05, EU:C:2006:430, punktid 22 ja 27, ning 26.4.2012, van Putten, C?578/10–C?580/10, EU:C:2012:246, punkt 53).

75

Käesolevas asjas nähtub toimikust, et vastavalt liri õigusnormidele peab liri resident, kes impordib sõiduki lirimaale, 30 päeva jooksul alates sõiduki saabumisest lirimaal territooriumile sõiduki registreerima ja tasuma sõidukilt registreerimismaksu. 1992. aasta maksuseaduse artiklite 132 ja 133 alusel arvutatakse maks lähtuvalt sõiduki müügihinnast vabal turul ja süsinikdioksiidi heite tasemest. Toimikust ilmneb samuti, et maks võib kõige enam saastavate sõidukite puhul ulatuda 36%?ni nende müügihinnast vabal turul.

76

Niisugune kohustus registreerida sõiduk ja tasuda registreerimismaks täies ulatuses puudutab ka residente, kes impordivad lirimaale teises liikmesriigis renditud või liisitud sõiduki, sealhulgas juhul, kui rendi või liisingu kestus on piiratud ja ette teada. Poolte vahel puudub vaidlus selle üle, et rendi- või liisingulepingu kehtivuse kestust ei võeta maksusumma arvutamisel arvesse.

77

liri residendid, kes rendivad või liisivad sõiduki teises liikmesriigis isegi piiratud ja ette teada olevaks perioodiks, peavad seega tasuma maksu samas summas, mis on kohaldatav sõiduki lõpliku importimise korral.

78

Niisugune kohustus võib muuta teises liikmesriigis asuvalt äriühingult sõidukite rentimise või liisimise kulukamaks võrreldes rendi- või liisingulepingu sõlmimisega lirimaal asuva äriühinguga, arvestades eelkõige seda, et seoses maksu amortiseerumisega diskrimineerib kõnealune kohustus teises liikmesriigis asuvaid rendi- või liisinguettevõtjaid (vt selle kohta kohtuotsus, 21.3.2002, Cura Anlagen, C?451/99, EU:C:2002:195, punkt 69, ning kohtumäärus, 29.9.2010, VAV-Autovermietung, C?91/10, ei avaldata, EU:C:2010:558, punkt 20).

79

lirimaal asuvatelt äriühingutelt liisitud või renditud sõidukitelt tuleb tõepoolest samuti tasuda registreerimismaksu nende esmasel registreerimisel lirimaal. Siiski, kui osa sellest maksust võib lirimaal asuvatelt äriühingutelt renditud või liisitud sõidukite rendi- või liisinguhinna sisse arvata, siis teises liikmesriigis asuvatelt äriühingutelt liisitud või renditud sõidukite puhul tuleb registreerimismaks tasuda täies ulatuses.

80

Järeldust, et kohustus tasuda registreerimismaks täies ulatuses võib muuta teises liikmesriigis asuvalt äriühingult sõidukite rentimise või liisimise kulukamaks kui lirimaal asuvalt äriühingult rentimise või liisimise, ei sea kahtluse alla asjaolu, et vastavalt 1992. aasta maksuseaduse artiklile 135 D võidakse osa registreerimismaksust selle artikliga kehtestatud tingimustel tagastada.

81

Nimelt, kuigi lirimaal vaidleb komisjoni teatud arvutustele vastu, möönab ta, et algselt kogutava registreerimismaksu summa võib olla pärast tagastust tasumisele kuuluvast lõplikust registreerimismaksust enam kui kaks korda suurem. Nagu aga kohtujurist oma ettepaneku punktis 42 märkis, hõlmab niisugune lahendus märkimisväärsete rahaliste vahendite külmutamist ja kujutab endast likviidsuse seisukohast seega olulist ebamugavust maksu tasumise eest vastutava isiku jaoks.

Kohustus tasuda registreerimismaks täies ulatuses ette võib seega pärssida nii liri residentide tahet kasutada teistes liikmesriikides asuvate teenusepakkujate osutatavaid sõidukite rentimise või liisimise teenuseid kui ka nende teenusepakkujate tahet osutada sõidukite rentimise või liisimise teenuseid liri residentidele. Niisugune kohustus kujutab endast seega teenuste osutamise vabaduse piirangut, mis on ELTL artikli 56 kohaselt üldjuhul keelatud.

Mis puudutab küsimust, kas selline piirang on põhjendatud, siis tuleb märkida, et käesolevas hagis silmas peetud olukorrad, kus rendi või liisingu kestus on piiratud ja ette teada, vastavad suures osas olukorrale, kus sõiduki peamine kavandatud kasutus ei seisne selle alalises kasutamises selle liikmesriigi territooriumil ega seda tegelikult ka ei kasutata sellisel viisil.

Rendi- või liisingulepinguid võidakse küll pikendada, mille tagajärjel võib sellisel juhul muus liikmesriigis kui lirimaal renditud või liisitud sõidukite kasutamise näol olla tegemist pigem sõidukite alalise kasutamisega lirimaal territooriumil. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 57 märkis, ei tehta liri õigusnormides siiski vahet olenevalt sõiduki lirimaal territooriumil kasutamise aluseks oleva lepingu kehtivuse kestuse või sisu alusel, mis võimaldaks kohaldada registreerimismaksu täies ulatuses üksnes olukordadele, mis on samastatavad alalise kasutusega. Pealegi, nagu komisjon õigesti väitis, ei saa eeldada, et määratud tähtajaks sõlmitud lepingut pikendatakse.

Seoses teenuste osutamise vabaduse piirangu põhjendatusega väidab lirimaal esiteks, et kuna sõidukite maksustamist ei ole liidus ühtlustatud, on registreerimismaksu maksubaasi ja selle maksu kohaldamise tingimuste üle otsustamine osa lirimaal maksuautonoomiast ning et komisjon püüab oma hagiga sundida teda neid tegureid muutma, et saavutada sõidukite maksubaaside ühtlustamine liidus.

Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 71 meenutatud kohtupraktikast, on liikmesriikidel küll vabadus sõidukite maksustamise valdkonnas oma maksupädevust teostada, on nad siiski kohustatud selle teostamisel liidu õigust järgima.

Asjaolu, et sõidukite maksustamine kuulub lirimaal pädevusse, ei saa seega teenuste osutamise vabaduse piirangut õigustada.

Mis puudutab teiseks kõnealuse registreerimismaksu eesmärke, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 59, siis tuleb märkida, et eesmärk hüvitada teedetaristu, liikluskontrolli, hädaabiteenuste ja registreerimisteenustega seotud kulud, mille toob kaasa sõidukite kasutamine, ehk eesmärk, mis lirimaal sõnul on kõnealuse maksu kehtestamise alus, ei saa siiski õigustada kohustust tasuda registreerimismaks täies ulatuses ette, sõltumata sõiduki kasutuse kestusest lirimaal.

Puhtmajanduslikud eesmärgid ei saa nimelt endast kujutada ülekaalukast üldisest huvist tulenevat põhjust, mis õigustaks teenuste osutamise vabaduse piirangut (vt selle kohta kohtuotsused, 15.4.2010, CIBA, C?96/08, EU:C:2010:185, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 24.3.2011, komisjon vs. Hispaania, C?400/08, EU:C:2011:172, punkt 74).

Seevastu kuulub Euroopa Kohtu poolt tunnustatud ülekaalukast üldisest huvist tulenevate põhjuste hulka keskkonnakaitse (vt selle kohta kohtuotsused, 11.3.2010, Attanasio Group, C?384/08, EU:C:2010:133, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 24.3.2011, komisjon vs. Hispaania, C?400/08, EU:C:2011:172, punkt 74). Konkreetsemalt võib suure kütusekuluga sõidukite rentimise või liisimise pärssimine teenida üldistes huvides olevat eesmärki (vt selle kohta kohtuotsus, 21.3.2002, Cura Anlagen, C?451/99, EU:C:2002:195, punkt 68).

Tuleb siiski kontrollida, kas liri registreerimismaksu süsteem, mis seisneb kohustuses tasuda maks täies mahus ja millega kaasneb tagastusmehhanism, järgib proportsionaalsuse põhimõtet.

Sellega seoses tuleb kõigepealt põhjendamatusse tõttu tagasi lükata lirimaa argument, mille kohaselt Euroopa Kohtu praktika, eelkõige 27. juuni 2006. aasta kohtumäärus van de Coevering (C?242/05, EU:C:2006:430) ja 26. aprilli 2012. aasta kohtuotsus van Putten (C?578/10–C?580/10, EU:C:2012:246), võimaldab käesoleval juhul jõuda järeldusele, et proportsionaalsuse põhimõtet on järgitud.

Nimelt piisab, kui märkida, et need kohtulahendid on tehtud selliste siseriiklike süsteemide kontekstis, milles ei olnud ette nähtud sõiduki asjaomasest liikmesriigist eksportimise korral registreerimismaksu tagastamist.

Seega ei saa väita, et Euroopa Kohus võttis nendes lahendites seisukoha küsimuses, kas siseriiklikud õigusnormid, mis ühtaegu kohustavad registreerimismaksu tasuma täies ulatuses, võtmata arvesse teises liikmesriigis renditud või liisitud sõiduki kasutuse kestust kõnealuse liikmesriigi territooriumil, ja näevad ette võimaluse, et osa maksust tagastatakse sõiduki sellel territooriumil kasutamise lõppedes, järgivad proportsionaalsuse põhimõtet, kuivõrd Euroopa Kohus ei analüüsinud seda küsimust nendes lahendites.

Seevastu, nagu ka lirimaa möönab, võttis Euroopa Kohus 29. septembri 2010. aasta kohtumääruses VAV-Autovermietung (C?91/10, ei avaldata, EU:C:2010:558) seisukoha küsimuses, kas liidu õigusega on kooskõlas siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt liikmesriigis elav või asuv isik, kes selles liikmesriigis kasutab teises liikmesriigis registreeritud ja renditud mootorsõidukit, peab esimese liikmesriigi teedevõrgus selle sõiduki esmakordsel kasutamisel tasuma täies ulatuses maksu, mille ülejääk, mis arvutatakse lähtuvalt sõiduki selles võrgus kasutamise kestusest, tagastatakse intressi maksmata pärast kasutamise lõppu. Olles

meenutanud, et proportsionaalsuse põhimõttega kooskõla tagamiseks tuleb sellise maksu suuruse arvutamisel võtta arvesse asjaomase sõiduki rendilepingu kehtivuse või selle sõiduki asjaomases teedevõrgus kasutamise kestust, ja tõdenud, et konkreetset juhul kehtestati kõnealuste õigusnormidega maksu täies ulatuses tasumise kohustus, võtmata arvesse sõiduki rendilepingu kehtivuse kestust ega sõiduki asjaomase liikmesriigi teedevõrgus kasutamise kestust, otsustas Euroopa Kohus, et kõnealused õigusnormid ei ole kooskõlas liidu õigusega, täpsemalt ELTL artiklitega 56–62 (vt selle kohta kohtumäärus, 29.9.2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, ei avaldata, EU:C:2010:558, punktid 26, 27 ja 30).

96

Nagu nähtub toimikust, arvutatakse käesoleval juhul registreerimismaksu suurus lähtuvalt sõiduki müügihinnast vabal turul registreerimise hetkel ja sõiduki süsinikdioksiidi heite tasemest.

97

Sellest järeldub, et registreerimise ajal on liri registreerimismaksu süsteem suunatud keskkonnakaitse eesmärgi saavutamisele peamiselt sel viisil, et kohaldatakse maksumäära, mis sõltub süsinikdioksiidi heite tasemest. Selles osas on niisugune süsteem kõnealuse eesmärgi saavutamiseks sobiv, kuivõrd see pärsib suure kütusekuluga sõidukite rentimist või liisimist.

98

Seevastu määratakse registreerimise ajal registreerimismaksu suurus kindlaks sõiduki kasutuse kestust arvesse võtmata ja teisest liikmesriigist imporditud sõidukite puhul sõltumata sellest, kas importimine on lõplik või ajutine.

99

Neil asjaoludel läheb teises liikmesriigis asuvalt äriühingult kindlaksmääratud ja ette teada ajaks renditud või liisitud sõidukite puhul kohustus tasuda registreerimismaks täies ulatuses kaugemale sellest, mis on keskkonnakaitse eesmärgi saavutamiseks vajalik. Sõidukeid, mida kavatsetakse lirimaa territooriumil kasutada piiratud aja vältel, maksustatakse nimelt nende registreerimise hetkel nende võimaliku saastava mõju alusel, nagu oleks tegemist sõidukitega, mida kasutatakse lirimaal alaliselt ja pika aja vältel. Kuna nende lirimaa territooriumil kasutamise kestus on piiratud ja ette teada, võiks vähem piirav meede seisneda selles, et nende registreerimise ajal kogutakse registreerimismaksu, mis on proportsionaalne kasutuse kestusega.

100

lirimaa väidab sellegipoolest, et tema registreerimismaksu süsteemi eesmärk ja tagajärg on tagada sõidukite maksustamise vastavus nende tegelikule kasutamisele lirimaa territooriumil, nagu seda nõuab Euroopa Kohtu praktika, mis tuleneb 27. juuni 2006. aasta kohtumäärusest van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430, punkt 29).

101

Sellega seoses tuleb siiski märkida, nagu väidab komisjon, et süsteem, milles oleks ette nähtud registreerimise hetkel sellise maksu kogumine, mis on proportsionaalne lirimaale imporditud sõiduki kasutuse kestusega, mis on kindlaks määratud rendi- või liisingulepingus, ei mõjutaks lirimaa võimalust sätestada, et sõiduki ekspordimise ajal võidakse maksu suurust kohandada olenevalt olukorrast maksutagastuse või täiendava maksusumma nõudmise vormis, võttes arvesse sõiduki väärtust vabal turul sellel hetkel olenevalt sõiduki seisukorrast ja asjaomase lepinguga hõlmatud perioodi vältel lirimaal läbitud kilomeetrite arvust.

102

Järelikult võimaldaks täiendava teguri sisseviimine, mis vastaks kavandatavale lirimaa territooriumil kasutamise kestusele registreerimismaksu algse tasumise ajal, saavutada taotletava keskkonnakaitse eesmärgi vähem piirava meetme abil, seadmata ohtu maksustatavat summat, mis tuleneb sõiduki väärtusest vabal turul ja selle süsinikdioksiidi heite tasemest.

103

lirimaa väidab siiski, et sellise süsteemi sisseseadmine, mis põhineb lirimaa territooriumil kavandatava kasutamise kestusega proportsionaalse registreerimismaksu algsel tasumisel, millele järgneb täiendava makse tegemine ekspordimisel, tooks kaasa maksutulust ilmajäämise ohu ja suured praktilised raskused, eelkõige seetõttu, et importimise hetkel on võimatu ette näha, milline summa täpselt ekspordimisel tagastatakse, ning sõiduki tegelik kasutamine võib märkimisväärselt erineda kavandatud kasutusest. Nimelt juhul, kui algselt tasutud registreerimismaks osutub ebapiisavaks, kuid sõiduk on juba lirimaalt välja viidud, võivad sõiduki liisunud isik ja omanik jääda selle liikmesriigi maksualase territoriaalse pädevuse alt välja. Lisaks, kuna komisjoni välja pakutud süsteemi kehtestamine nõuaks sama tehnoloogilise läbiviimist nagu see, mis kehtib, ja tooks seetõttu kaasa sama halduskulu, on lirimaa sõnul karta, et juhul, kui kuulub tasumisele täiendav registreerimismaks, püüavad teatud maksumaksjad sellest kulust ja täiendavast registreerimismaksust pääseda, hoidudes lirimaa ametivõimudele teatamast, et rendi- või liisingulepingu kehtivust on pikendatud.

104

Sellega seoses tuleb siiski kõigepealt meenutada, et vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale ei kuulu vajadus hoida ära maksutulu vähenemine ülekaalukast üldisest huvist tulenevate põhjuste hulka, mis võiksid õigustada teenuste osutamise vabaduse piirangut (vt selle kohta kohtuotsus, 22.12.2010, Tankreederei I, C?287/10, EU:C:2010:827, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika). Samamoodi ei ole halduslikud ebamugavused üksi piisavad, et õigustada teenuste osutamise vabaduse takistust (vt selle kohta kohtuotsused, 4.3.2004, komisjon vs. Prantsusmaa, C?334/02, EU:C:2004:129, punkt 29; 14.9.2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, EU:C:2006:568, punkt 48; 27.11.2008, Papillon, C?418/07, EU:C:2008:659, punkt 54, ja 9.10.2014, van Caster, C?326/12, EU:C:2014:2269, punkt 56).

105

Seejärel on oluline rõhutada, et nii tasumisele kui ka tagastamisele kuuluva registreerimismaksu arvutamine, nagu see on ette nähtud 1992. aasta maksuseaduses, põhineb osaliselt standardiseeritud teguritel. Seetõttu ei takista miski lirimaal võtta lirimaa territooriumil kavandatava kasutamise kestust arvesse sama standardiseeritud süsteemi kohaselt lähtuvalt sellest, kas kasutuse kestus on lühike, keskmine või pikk.

106

Mis puudutab lirimaa kartust, et rendi- või liisingulepingu kehtivuse lõppedes on tegelikult ette tasutud registreerimismaks väiksem kui lõpuks tasumisele kuuluv maks, siis tuleb märkida, et registreerimismaksu tasumise kohustus puudutab liri residentide ja seetõttu ei ole põhjendatud lirimaa argumentide potentsiaalse võimatuse kohta maks sisse nõuda. Lisaks võib ette näha muidki meetmeid, nagu rendi- või liisingulepingu pikendamise teatamise kohustus või kavandatava kasutuse ajaga piiratud registreerimine.

107

Niisiis, kuna liri õigusnormides on ette nähtud kohustus tasuda registreerimismaks täies ulatuses ette, lähevad need õigusnormid hoolimata asjaolust, et nendes on ette nähtud ka tasutud maksu osaline tagastamine, kaugemale sellest, mis on vajalik keskkonnakaitse eesmärgi saavutamiseks ja konkreetset suure kütusekuluga sõidukite rentimise või liisimise pärssimiseks.

108

Seetõttu tuleb tõdeda, et kuna lirimaa kehtestas kohustuse tasuda lõpliku registreerimise korral kohaldatav registreerimismaks täies ulatuses ette, olenemata sellest, kui pikk on kavandatav lirimaale imporditud sõiduki selles liikmesriigis kasutamise tegelik kestus, rikkus lirimaa ELTL artiklist 56 tulenevaid kohustusi, kuna isegi kui niisuguse kohustusega kaasneb tagastamise võimalus, ei ole see maksu eesmärgiga proportsionaalne, kui liisingu või rendi kestus on täpselt kindlaks määratud ja ette teada.

– Etteheide, mis puudutab registreerimismaksu tagastamiseks ebaproportsionaalsete tingimuste kehtestamist

109

Oma teises etteheites väidab komisjon, et kuna lirimaa on täies ulatuses ette tasumisele kuuluva registreerimismaksu tagastamiseks ette näinud ebaproportsionaalsed tingimused, on ta rikkunud ELTL artiklit 56.

110

Lisaks sellele, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 35, tuleb kõigepealt rõhutada, et teise etteheite analüüsimine on jätkuvalt asjakohane nende meetmete aspektist, mida lirimaa peab võtma, et teha käesolevast kohtuotsusest järeldused seoses selle etteheite põhjendatusega, mis puudutab kohustust tasuda registreerimismaks täies ulatuses ette ka juhul, kui liisingu ajutine kestus on kindlaks määratud ja ette teada.

111

Samas, nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 82 tõdetud, võib kohustus tasuda registreerimismaks täies ulatuses pärssida nii liri residentide tahet kasutada teistes liikmesriikides asuvate teenusepakkujate osutatavaid sõidukite rentimise või liisimise teenuseid kui ka nende teenusepakkujate tahet osutada sõidukite rentimise või liisimise teenuseid liri residentidele.

112

Kui on ette nähtud sellise maksu tagastamise menetlus, võib aga asjaolu, et selle menetluse suhtes kehtivad ebaproportsionaalsed tingimused, iseenesest tuua kaasa samasuguse pärssiva

toime, sõltumata sellest, kas liisingu või rendi ajutist kestust saab täpselt kindlaks teha ja ette teada või mitte.

113

Käesoleval juhul viitab komisjon registreerimismaksu tagastamise tingimuste hulgas, mis on ette nähtud 1992. aasta maksuseaduse artiklis 135 D, konkreetselt esiteks intressi maksmise puudumisele ja teiseks täiendavatele kuludele, mis on seotud sõiduki tehnoülevaatuse ja 500 euro suuruse halduskuluga.

114

Mis puudutab esiteks komisjoni väidet, et täiendavas põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemise ajal toimus registreerimismaksu tagastamine ilma intressi maksmata, siis vaidleb lirimaa sellise väite põhjendatusele vastu ja viitab 1992. aasta maksuseaduse artikli 135 D lõike 2 punktile b, mis lisati sellesse seadusesse 2014. aasta maksuseadusega ja mis liikmesriigi sõnul võimaldab intressi maksta.

115

Sellega seoses tuleb siiski meenutada, nagu on tõdetud käesoleva kohtuotsuse punktides 66 ja 67, et kuigi selle sättega kehtestati registreerimismaksu osalise tagastamise korral intressi maksmise põhimõte, vajab selle põhimõtte tegelik elluviimine rakendusmeetmete võtmist ning et need meetmed jõustusid pärast täiendavas põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemist.

116

lirimaa argumendid selle kohta, et liikmesriigi kohustuste rikkumise hindamise seisukohast olulisel kuupäeval kehtis registreerimismaksu koos intressiga tagastamise süsteem, on järelikult täiesti alusetud.

117

Kuna lirimaa ei vaidle komisjoni etteheitele vastu osas, milles see käsitleb ilma intressita tagastamise ebaproportsionaalsust, tuleb etteheitega selles osas nõustuda. Süsteem, mis põhineb eeldusel, et osa algselt tasutud registreerimismaksust kujutab endast enammakstud maksu ja tuleb seega tagastada, ilma et oleks ette nähtud sellelt summalt intressi maksmine, ei võimalda nimelt leevendada likviidsusega seotud ebamugavust, mille tekitab maksu täies ulatuses ette tasumine. Intressi maksmise puudumine ei vasta seega proportsionaalsuse põhimõttele.

118

Mis puudutab teiseks selle kohustusliku tehnoülevaatuse kulu, mis tuleb sõiduki suhtes eksportimisel läbi viia, ja 500 euro suuruse summa tasumist tagastamismenetluse halduskulu eest, siis tuleb märkida, et komisjon ei ole konkreetselt põhjendanud oma väidet tehnoülevaatuse kulu ebaproportsionaalsuse kohta.

119

Seega tuleb piirduda selle väite analüüsimisega, mis puudutab 500 euro suuruse halduskulu ebaproportsionaalsust.

120

Sellega seoses tuleb märkida, et kohustus tasuda 500 eurot halduskulu katteks võib pärssida maksumaksja soovi algatada tagastamismenetlus ja on seega kõnealuse menetluse eesmärgiga vastuolus.

121

Kuigi, nagu Iirimaa väidab, ei saa välistada, et osutatud individuaalse teenuse eest võib maksumaksjalt nõuda tasu, ei väida see liikmesriik, et 500 eurot vastab niisuguse teenusega seotud kuludele, ja piirdub sellega, et põhjendab kõnealust summat tagastussüsteemi kehtestamise üldiste kuludega.

122

Ent nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 66 märkis: kui liikmesriik korraldab registreerimismaksu kogumise viisil, mis teatud juhtudel muudab maksu osalise tagastamise vältimatuks, ei või selle süsteemi korraldamisega seotud kulusid rahastada nii, et tagastuse saamiseks õigustatud isikutele tagastamisele kuuluvatest summadest tehakse mahaarvamisi.

123

500 euro suuruse halduskulu kinnipidamine tagastatava registreerimismaksu summast ei vasta seega samuti proportsionaalsuse põhimõttele.

124

Seetõttu tuleb tõdeda, et kuna Iirimaa ei näinud registreerimismaksu tagastamisel ette intressi maksmist ja pidas tagastamisele kuuluva registreerimismaksu summast kinni 500 euro suuruse halduskulu, rikkus ta ELTL artiklist 56 tulenevaid kohustusi.

Kohtukulud

125

Euroopa Kohtu kodukorra artikli 138 lõike 1 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Iirimaa on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud välja mõista temalt.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

1.

Kuna Iirimaa kehtestas kohustuse tasuda lõpliku registreerimise korral kohaldatav sõidukite registreerimise maks täies ulatuses ette, olenemata sellest, kui pikk on kavandatav Iirimaaale imporditud sõiduki selles liikmesriigis kasutamise tegelik kestus, ja kuigi liisingu või rendi ajutine kestus oli täpselt kindlaks määratud ja ette teada, rikkus Iirimaa ELTL artiklist 56 tulenevaid kohustusi.

2.

Kuna Iirimaa ei näinud sõidukite registreerimise maksu tagastamisel ette intressi maksmist ja pidas tagastatava registreerimismaksu summast kinni 500 euro suuruse halduskulu, rikkus ta

ELTL artiklist 56 tulenevaid kohustusi.

3.

Mõista kohtukulud välja lirimaalt.

Allkirjad

(*1) Kohtumenetluse keel: inglise.