Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. SZPUNAR
представено на 2 март 2017 година[1]

Дело C-552/15

Европейска комисия
срещу

Ирландия

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Свобода на предоставяне на услуги — Автомобили — Наем или лизинг на автомобил с наемател или лизингополучател с местопребиваване в една държава членка и доставчик със седалище в друга държава членка — Регистрационен данък — Заплащане на целия данък в момента на регистрацията — Правила за възстановяване на данъка — Пропорционалност“

Въведение

1. Регистрационните такси за автомобилите не са хармонизирани в правото на Съюза. Затова по принцип държавите членки имат право свободно да уреждат този вид облагане в националното си право. Тази уредба обаче не бива да е в противоречие с общите принципи на правото на Съюза, в това число конкретно със свободите на единния пазар. Предмет на настоящото дело е въпросът докъде се простира свободата на държавите членки в тази област.

2. След като Европейската комисия изисква от Ирландия да приведе режима на регистрационните такси в страната в съответствие с изискванията на свободата на предоставяне на услуги, що се отнася до услугите по отдаване на автомобили под наем или на лизинг, Ирландия изменя съответно своето национално право. Комисията обаче смята, че по отношение на автомобилите, внасяни в Ирландия от други държави членки с цел временно използване, въведените изменения в ирландското право не са достатъчни и то остава в противоречие със свободата на предоставяне на услуги. Тъй като Ирландия поддържа противоположното становище, спорът трябва да бъде решен от Съда.

Ирландската правна уредба

3. Член 131, параграф 4 от Finance Act 1992 (Финансов закон от 1992 г.) предвижда забрана за използване на територията на Ирландия на автомобили, които не са регистрирани в Ирландия, с няколко изключения, предвидени в специални разпоредби[2]. Задължението за регистриране трябва да бъде изпълнено в едномесечен срок от привеждането на автомобила в движение на територията на Ирландия.

1 Език на оригиналния текст: полски.

2 Тези изключения се отнасят преди всичко до автомобилите, временно внасяни на територията на Ирландия от лица, които нямат местопребиваване в Ирландия, или от лица, които извършват стопанска дейност в друга държава членка.

4. Член 132, параграф 1 от този закон, понастоящем изменен с член 83, параграф 1, буква d) от Finance Act 2012 (Финансов закон от 2012 г.), въвежда акцизен данък върху автомобилите, наричан регистрационна такса. Данъчното задължение за заплащане на регистрационната такса възниква в момента на регистрирането на автомобила. Размерът на таксата се изчислява като процент от пазарната стойност на автомобила към момента на регистрирането му, като се взема предвид и количеството на емисиите на въглероден двуокис. За автомобилите с най-големи емисии размерът на таксата може да достигне 36 % от пазарната им стойност. Преди регистрацията се извършва преглед на автомобила в център за технически прегледи на моторни превозни средства. Една от целите на прегледа е да се определи пазарната стойност на автомобила.

5. Задължението за регистриране и за заплащане на регистрационната такса важи и за автомобилите, взети под наем или на лизинг въз основа на договор между лице с местопребиваване на територията на Ирландия и доставчик на услуги от друга държава членка.

6. Член 135 D от Финансовия закон от 1992 г., въведен с член 83, параграф 1, буква j) от Финансовия закон от 2012 г., който влиза в сила на 8 април 2013 г., предвижда възстановяване на част от регистрационната такса, ако автомобилът бъде изнесен от Ирландия и отписан от регистъра. Възстановяваната сума се определя въз основа на пазарната стойност на автомобила към момента на изнасянето му от страната. За да се определи тази стойност, е необходима допълнителен технически преглед, който трябва да бъде извършен не по-рано от месец преди изнасянето на автомобила. От подлежащата на възстановяване сума се удържа фиксирана сума от 500 EUR за административни разходи.

7. От 1 януари 2016 г. подлежащата на възстановяване сума се увеличава с лихви, изчислявани в съответствие с правилника за прилагане на член 135 D от Финансовия закон от 1992 г. Също от 1 януари 2016 г. по силата на член 49 от Finance Act 2015 (Финансов закон от 2015 г.) удържаната фиксирана сума за административни разходи се намалява на 100 EUR.

Ходът на производството и доводите на страните

Ходът на производството

8. През 2003 г. и 2006 г. Комисията изисква от Ирландия обяснения, що се отнася до съвместимостта на прилаганата в тази държава членка регистрационна такса със свободата на предоставяне на услуги в светлината на решения на Съда Cura Anlagen[3] и Комисия/Дания[4]. След консултационни срещи и още едно искане за обяснения от 2010 г., на 27 януари 2011 г. Комисията изпраща на Ирландия официално уведомително писмо, в което посочва, че Ирландия не изпълнява задълженията си по членове 56—62 ДФЕС, тъй като изисква от лицата с местопребиваване в Ирландия, които временно внасят автомобили на територията на тази държава членка, да заплащат в пълен размер регистрационната такса за тези автомобили без възможност за намаляване или възстановяване на таксата. Тъй като остава неудовлетворена от отговора на Ирландия, на 28 октомври 2011 г. Комисията изпраща на Ирландия мотивирано становище, в което по същество излага същите твърдения за нарушение.

9. В резултат Ирландия въвежда възможност за възстановяване на част от регистрационната такса в случай на изнасяне на автомобила от територията на Ирландия. Режимът на възстановяване влиза в сила на 8 април 2013 г.

3 Решение от 21 март 2002 г., C-451/99, EU:C:2002:195.

4 Решение от 15 септември 2005 г., C-464/02, EU:C:2005:546.

10. На 10 юли 2014 г. Комисията изпраща на Ирландия допълнително официално уведомително писмо, а на 26 февруари 2015 г. — и допълнително мотивирано становище. В тези актове Комисията приема, че действащият в Ирландия режим за събиране на регистрационна такса все още е в противоречие със свободата на предоставяне на услуги, доколкото от лицата, които внасят автомобили на територията на Ирландия за предварително определено време, се изисква да заплащат тази такса в пълен размер и едва по-късно им се дава възможност да си възстановят част от платената сума. Според Комисията такава уредба е недопустима в светлината на определение на Съда VAV Autovermietung[5]. Освен това Комисията изтъква, че ирландските разпоредби не предвиждат плащане на лихви върху възстановяваната част от регистрационната такса, а и предвиждат съществена удръжка от възстановяваната сума за административни разходи. Комисията задължава Ирландия да се съобрази с допълнителното мотивирано становище в срок от два месеца, считано от получаването му.

11. С писмо от 27 април 2015 г. Ирландия отговаря на мотивираното становище. Тя посочва, че според нея режимът на регистрационната такса вече е принципно съвместим с правото на Съюза. Тя обаче съобщава, че при възстановяването на част от таксата в случай на изнасяне на автомобила ще се плащат лихви и удържаната сума за административни разходи ще бъде намалена на 100 EUR.

12. Тъй като приема, че Ирландия не се е съобразила с мотивираното становище в определения срок[6], на 26 октомври 2015 г. Комисията предявява разглеждания понастоящем иск. На 8 януари 2016 г. Ирландия представя писмената си защита. Двете страни подават реплика и дуплика съответно на 18 февруари 2016 г. и 31 март 2016 г. С писмо от 14 април 2016 г. Ирландия подава искане делото да бъде разгледано от голям състав. Съдебното заседание се провежда на 22 ноември 2016 г.

Твърдения и доводи на Комисията

13. Комисията твърди, че Ирландия не изпълнява задълженията си по член 56 ДФЕС, като изисква от лицата с местопребиваване в Ирландия, които внасят в тази държава членка автомобили, взети под наем или на лизинг в друга държава членка, да заплащат пълния размер на регистрационната такса, независимо колко време планират да използват автомобила на територията на Ирландия, при положение че тези автомобили нито са предназначени за постоянно ползване на нейна територия, нито на практика се използват постоянно там, и като определя условия за възстановяване на таксата, надхвърлящи границите на строго необходимото и пропорционалното.

14. Според Комисията като последица от действащия в Ирландия режим за събиране на регистрационна такса вземането на автомобил под наем или на лизинг в друга държава членка с цел временното му използване в Ирландия е значително по-неизгодно от вземането на автомобил под наем или на лизинг в Ирландия. В този смисъл ирландската уредба създавала ограничение на свободата на предоставяне на услуги по отдаване на автомобили под наем и на лизинг и съответно била в противоречие с член 56 ДФЕС.

15. Що се отнася до въпроса за събирането на пълния размер на регистрационната такса, независимо дали автомобилът се регистрира в Ирландия за постоянно или за временно ползване, Комисията поддържа, че в светлината на практиката на Съда[7] подобна уредба е недопустима. Според нея режимът на възстановяване на част от данъка в случай на изнасяне на

5 Определение от 29 септември 2010 г., C-91/10, непубликувано, EU:C:2010:558.

6 Ще припомня, че разпоредбите относно възстановяването на регистрационната такса с лихви и намаляването на административните разходи влизат в сила едва на 1 януари 2016 г.

7 Определение от 29 септември 2010 г., VAV-Autovermietung (C-91/10, непубликувано, EU:C:2010:558, диспозитив).

автомобила може да е достатъчен, ако към момента на внасянето на автомобила не е известно колко време ще бъде използван на територията на Ирландия, но когато автомобилът се внася за предварително определено време, например въз основа на договор за наем или лизинг, събирането на таксата в пълен размер, без оглед на това обстоятелство, е непропорционално. Всъщност при този режим временният внос на автомобили се облагал по същия начин като вноса на автомобили за неопределено време.

16. Освен това лицата, които временно внасят автомобили на територията на Ирландия, не получавали обезщетение под формата на лихви за времето, през което са били неправомерно лишени от недължимо платената част от регистрационната такса, тъй като ирландската уредба не предвиждала възможност за възстановяване на сумата с лихви. Също така, от подлежащата на възстановяване сума се удържали административни разходи в размер на 500 EUR, значителна и непропорционално висока сума.

Доводите на Ирландия

17. Първо, Ирландия твърди, че Комисията е променила становището си в хода на досъдебното производство. Тя първоначално била склонна да приеме режим на възстановяване на част от данъка в случай на изнасяне на автомобила от Ирландия и отписването му от регистъра, но след това променила мнението си и вече изобщо не допускала да се събира регистрационна такса в пълен размер за автомобилите, внасяни за предварително определено време. Във връзка с това Комисията се позовава на определение на Съда VAV Autovermietung, но Ирландия подчертава, че това определение е обявено още преди Комисията да ѝ изпрати първото официално уведомително писмо от януари 2011 г. Подобна промяна в становището на Комисията според Ирландия съставлява нарушение на принципа на лоялно сътрудничество по член 4, параграф 3 ДЕС, на принципа на добра администрация и на правото на Ирландия на защита.

18. По-нататък Ирландия посочва, че искът на Комисията е предявен преждевременно, тъй като към момента на предявяването му Комисията вече е била уведомена, че на 1 януари 2016 г. ще влязат в сила законодателни изменения, с които ще се даде възможност за плащане на лихви върху възстановявания размер на данъка и удържаната сума за административни разходи ще се намали на 100 EUR. Според Ирландия не е било възможно тези изменения да влязат в сила по-рано, тъй като данъчното законодателство се изменя веднъж годишно, винаги на 1 януари.

19. Накрая, Ирландия твърди, че становището на Комисията е неясно, доколкото не може да се разбере дали съдържа едно общо твърдение за нарушение, или пък две или три отделни твърдения, нито дали ограничението на свободата на предоставяне на услуги се дължи на общия ефект на конкретно оспорените от Комисията ирландски разпоредби, или пък всяка от тези разпоредби поотделно води до такова ограничение.

20. По съществото на иска Ирландия твърди, че понастоящем уредбата на регистрационната такса е напълно съвместима с правото на Съюза. В частност тя смята, че режимът на събиране на таксата в пълен размер към момента на регистрирането на автомобила и евентуално частично възстановяване на таксата в случай на изнасяне на автомобила и отписването му от регистъра е допустим в светлината на практиката на Съда и не създава ограничение за свободата на предоставяне на услуги по отдаване на автомобили под наем и на лизинг.

21. Според Ирландия определението VAV Autovermietung е постановено във връзка с особената правна уредба в Нидерландия, при която размерът на данъка е зависел от времето на използване на автомобила на територията на тази държава членка. При ирландския режим обаче размерът на регистрационната такса се изчислявал в зависимост от стойността на автомобила към момента на регистрирането му, като по същия начин се изчислявал и размерът на подлежащата

на възстановяване сума в случай на износ. Стойността на автомобила пък зависела не само от неговата възраст, но и от други фактори, в частност от пробега, поради което не можело да бъде определена предварително. Така ирландският режим позволявал размерът на данъка да се определя в зависимост от действителната интензивност на използването на автомобила на територията на Ирландия, което не било възможно при режим, съгласно който размерът на данъка зависи единствено от времето на използване на автомобила на територията на страната.

22. Изменение на режима на регистрационната такса в съответствие с препоръчаното от Комисията би създало значителни административни трудности и неизбежно би довело до необходимост от промяна на начина на изчисляване на подлежащата на възстановяване сума, а оттам всъщност и на данъчната основа. Това пък би представлявало неоправдана намеса по отношение на свободата на държавите членки да определят прилагания от тях режим на данъчно облагане на автомобилите.

23. Освен това времето на използване на автомобила на територията на Ирландия никога не било предварително известно със сигурност, тъй като договорът за наем може да бъде прекратен, продължен или другояче изменен, така че можело да се окаже, че автомобилът все пак е регистриран и използван на територията на Ирландия и след изтичането на времето, за което е обложен. Същевременно възможните режими на доплащане биха създавали съвсем същите затруднения, както сега действащият режим на възстановяване в случай на изнасяне на автомобила.

24. Що се отнася до твърденията за нарушение поради неплащането на лихви върху възстановяваната сума на данъка и твърде високия размер на удържаната сума за административни разходи, Ирландия изтъква, че тези проблеми са решени с въведените законодателни изменения, които са в сила от 1 януари 2016 г.

Анализ

25. С иска си Комисията по същество сочи три проблема: първо, събирането на регистрационна такса в пълен размер при регистрирането на автомобили, предназначени за използване на територията на Ирландия за предварително определено време, второ, неплащането на лихви при възстановяването на част от регистрационната такса в случай на изнасяне и отписване на автомобила от регистъра, и трето, удържането на 500 EUR от възстановяваната сума за административни разходи. Тези проблеми, от които най-съществения очевидно е първият, трябва да се разгледат последователно. Преди това обаче следва да се обсъдят процесуалните възражения на Ирландия.

Процесуални възражения на Ирландия

26. Възраженията на Ирландия са, че Комисията е изменила становището си в хода на производството, че изтъкнатите от нея твърдения за нарушения са неясни и че искът пред Съда е предявен преждевременно.

27. Най-напред, въпреки че Ирландия не повдига изрично възражение за недопустимост на иска, бих искал да посоча, че не се констатира никакъв пропуск от страна на Комисията, който да обосновава подобно възражение. Изтъкнатите в исковата молба твърдения за нарушение отговарят на твърденията, изложени от Комисията в допълнителното официално уведомително писмо от юли 2014 г. и в допълнителното мотивирано становище от февруари 2015 г. В този смисъл с исковата си молба Комисията нито разширява, нито изменя твърденията си спрямо тези, които е поддържала в хода на досъдебното производство.

28. Този извод не намира опровержение в обстоятелството, че формално погледнато, Комисията формулира тези твърдения в хода на по-рано образувано производство за установяване на неизпълнение на задължения, в което твърденията ѝ за нарушение са били много по-общи. Първоначалното производство е образувано към момент, в който ирландският режим на регистрационната такса изобщо не е предвиждал някаква форма на ограничаване на размера на таксата по отношение на временно използваните в Ирландия автомобили — нито под формата на възстановяване, нито по друг начин. Затова е логично, че твърденията на Комисията за нарушение на онзи етап са се отнасяли най-общо до несъответствието на ирландската правна уредба с изискванията на свободата на предоставяне на услуги в светлината на практиката на Съда.

29. Производството за установяване на неизпълнение на задължения обаче не приключва в момента, в който държавата членка предприеме някакви действия за съобразяване с правото на Съюза. Комисията трябва освен това да се увери, че тези действия действително и ефективно водят до съвместимост на националните разпоредби с правото на Съюза. Ако според Комисията действията на държавата членка не осигуряват пълна съвместимост с правото на Съюза, тя има право да формулира по-конкретни твърдения за нарушение, отнасящи се до все още нерешените проблеми. В това отношение според мен е без значение, че конкретният акт на Съда, в случая — определение VAV Autovermietung, вече е бил известен към момента на изпращането на първото официално уведомително писмо. Всъщност практиката на Съда е известна еднакво добре както на Комисията, така и на държавите членки, които са длъжни да се съобразяват с нея независимо дали Комисията им е изпратила официално писмо в този смисъл. Освен това практиката на Съда е просто тълкуване на разпоредбите на правото на Съюза, в случая — на разпоредбите на Договора, поради което Комисията изобщо не е длъжна да посочва конкретни съдебни актове, с които държавата членка е длъжна да се съобрази. Достатъчно е Комисията да посочи съответната норма от правото на Съюза, а държавата членка, ако е съгласна с твърденията на Комисията, трябва да съобрази законодателството си с тази норма, като вземе предвид цялостната практика на Съда, която може да е релевантна за случая.

30. Затова смятам, че досъдебното производство в настоящия случай е проведено надлежно, а в исковата молба не се констатират пороци, които да водят до недопустимост на иска. По същите съображения не мисля, че Комисията е нарушила задължението си за лоялно сътрудничество, принципа на добра администрация или правото на Ирландия на защита.

31. Що се отнася до възражението, че становището на Комисията в исковата молба е неясно, достатъчно е да отбележа, че от исковата молба ясно личи, че основното твърдение за нарушение се отнася до изискването за предварително заплащане на регистрационна такса в пълен размер, а същевременно неплащането на лихви при възстановяването на недължимата част от данъка и високата удържана сума при възстановяването са според Комисията обстоятелства, които допълнително утежняват негативните последици от това изискване за свободата на предоставяне на услуги по отдаване на автомобили под наем и на лизинг. Въпреки това по изложените по-нататък съображения смятам, че дори ако режимът на възстановяване на данъка се приеме за принципно съвместим със свободата на предоставяне на услуги, всеки от останалите два аспекта на уредбата би могъл сам по себе си да съставлява нарушение на задълженията във връзка с тази свобода. Затова те трябва да се разгледат поотделно.

32. Накрая, що се отнася до възражението за преждевременно предявяване на иска, следва първо да се отбележи, че формално погледнато, Комисията има право да предяви иска непосредствено след изтичането на срока, определен в мотивираното становище. Обстановката към деня, в който изтича този срок, е отправната точка за преценка на наличието на

неизпълнение на задължения от страна на държавата членка[8]. В противен случай държавите членки биха могли безкрайно да забавят предявяването на иск от Комисията, като обявяват все нови и нови срокове за съобразяване с мотивираното становище.

33. Конкретно за разглеждания тук случай следва да се отбележи, че задължението за възстановяване на недължимо събраните данъци заедно с лихви и забраната за определяне на правила за възстановяването в противоречие с принципа на ефективност са били известни на Ирландия много преди предявяването на иска. Затова не е имало никаква пречка за Ирландия, когато в крайна сметка се съгласява с основателността на изтъкнатите твърдения за нарушения, да осигури влизането в сила на съответната уредба още с въвеждането на режима на възстановяване на част от регистрационната такса, което става през 2013 г.

34. Следва също така да се отбележи, че главната цел на производството за установяване на неизпълнение на задължения е държавата членка наистина да се съобрази с правото на Съюза, а не да бъде наказана. Съгласно постоянната практика на Съда обаче данъците, събрани в нарушение на правото на Съюза, трябва да се възстановяват с лихви[9]. Основание да се иска такова възстановяване може да е актът на Съда, с който се констатира нарушението. Затова съществува публичен интерес от това Комисията да предяви иск и Съдът да се произнесе по него дори ако се окаже, че неизпълнението е преустановено още преди произнасянето на Съда[10].

35. По тези съображения изложените от Ирландия възражения и доводи за нелоялно и неправилно провеждане на производството от страна на Комисията според мен трябва да се приемат за неоснователни.

Твърдение за нарушение поради събирането на регистрационна такса в пълен размер

36. Нека да напомня, Комисията твърди, че Ирландия ограничава свободата на предоставяне на услуги по отдаване на автомобили под наем и на лизинг, като в момента на регистрацията на такива автомобили, която е задължителна в случай на използване на автомобила в продължение на повече от един месец, събира за тях регистрационна такса в пълен размер (с възможност за последващо възстановяване на част от нея), включително когато планираното време на използване на автомобила на територията на Ирландия е предварително определено. Такава правна уредба, която не провежда надлежно разграничение между внасяне на автомобил за определено и за неопределено време, води до това, че използването на услугите по отдаване на автомобили под наем или на лизинг, предоставяни от доставчици от други държави членки, е по-неизгодно от използването на услугите на местни доставчици. Тази уредба всъщност създава значителна финансова тежест, а именно необходимостта предварително да се заплати регистрационна такса в пълен размер, въпреки че реално дължимият размер може да е много по-нисък, а също и административни затруднения поради необходимостта от извършване на технически преглед на автомобила преди изнасянето му с цел определяне на пазарната му стойност и съответно на подлежащата на възстановяване част от данъка.

37. Данъците от вида на ирландската регистрационна такса не са хармонизирани в правото на Съюза, поради което държавите членки са свободни да упражняват данъчната си компетентност в тази област, но при условие че спазват правото на Съюза[11]. От гледна точка на правото на Съюза е необходимо да се третират различно случаите, в които автомобилът е предназначен за

8 Вж. по-специално решения от 6 октомври 2009 г., Комисия/Испания (C-562/07, EU:C:2009:614, т. 23 и 24), и от 5 февруари 2015 г., Комисия/Белгия (C-317/14, EU:C:2015:63, т. 34).

9 Решение от 30 юни 2016 г., Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, т. 37).

10 В този смисъл, във връзка с отговорността за нарушения на правото на Съюза, вж. решения от 7 февруари 1973 г., Комисия/Италия (39/72, EU:C:1973:13, т. 11), и от 19 март 1991 г., Комисия/Белгия (C-249/88, EU:C:1991:121, т. 41).

11 Решение от 26 април 2012 г., Van Putten (C-578/10—C-580/10, EU:C:2012:246, т. 37 и цитираната съдебна практика).

постоянно ползване на територията на държавата членка или фактически се използва постоянно там, и случаите, в които това условие не е изпълнено, а автомобилът се използва в тази държава членка само временно. В първия случай държавата членка може по принцип да облага използването на автомобила, например като събира регистрационна такса. За сметка на това във втория случай облагането на използването на автомобила като потенциално ограничение на свободите на единния пазар се нуждае от допълнително обосноваване. Това облагане трябва да е и пропорционално на целта, с която е въведено [12].

38. Във връзка с данъци от вида на ирландската регистрационна такса Съдът вече многократно е постановявал, че когато става дума за автомобили, взети под наем или на лизинг в друга държава членка, различна от държавата на облагане, целта на този вид данъци може да бъде постигната с уредба, при която размерът на данъка зависи от времето на използване на автомобила на територията на страната [13]. Затова събирането на данък в пълния размер, прилаган за автомобилите, които постоянно се използват на територията на облагащата държава членка, не отговаря на условието за пропорционалност и е в противоречие с принципа на свободно предоставяне на услуги, закрепен понастоящем в член 56 ДФЕС [14].

39. Съдът също така е постановил, че когато договорът за наем или лизинг на автомобила е сключен за определен срок, възможността за възстановяване на част от данъка след изнасянето на автомобила от територията на държавата членка не е достатъчна сама по себе си за осигуряването на съвместимост с принципа на свободно предоставяне на услуги, ако в момента на привеждането на автомобила в движение на територията на държавата членка възниква задължение за заплащане на данъка в размер, който не е съобразен с планираното време на използване на автомобила на територията на тази държава [15].

40. Именно на тази съдебна практика се позовава Комисията по настоящото дело, като изтъква, че точно както нидерландското законодателство, обсъждано по дело VAV Autovermietung, и ирландското законодателство не отговаря на условието за пропорционалност, тъй като регистрационната такса се заплаща в пълен размер дори когато времето на използване на автомобила на територията на Ирландия е предварително определено.

41. Определение VAV Autovermietung е приложение на установени отпреди това правила към конкретния случай. В главното производство тогава е ставало дума за задължението на данъчнозадълженото лице да заплати данък в размер на половината от каталожната стойност на автомобила при вземането му на лизинг за срок от два месеца [16]. При тази фактическа обстановка Съдът приема, че действащите в Нидерландия правила за събирането на данък върху автомобилите са непропорционални. Аз обаче не смятам, че констатациите на Съда по дело VAV Autovermietung не може да имат и по-общо приложение.

42. Дори да се остави настрана фактът, че в резултат от ирландската правна уредба може да се стигне до сходни ситуации [17], самото събиране в презгранични хипотези на данък в размер, за който предварително е известно, че надвишава дължимата сума, понякога значително, неизбежно би отказало потребителите да ползват презгранични услуги, а доставчиците — да ги

12 Вж. в този смисъл решение от 26 април 2012 г., Van Putten (C-578/10—C-580/10, EU:C:2012:246, т. 46, 47 и 53, както и цитираната съдебна практика).

13 Решение от 21 март 2002 г., Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, т. 69), и определения от 27 юни 2006 г., Van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430, т. 30), от 22 май 2008 г., Ilhan (C-42/08, непубликувано, EU:C:2008:305, т. 22), и от 29 септември 2010 г., VAV-Autovermietung (C-91/10, непубликувано, EU:C:2010:558, т. 26).

14 Вж. по-специално решение от 21 март 2002 г., Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, последно тире от диспозитива); определение от 29 септември 2010 г., VAV-Autovermietung (C-91/10, непубликувано, EU:C:2010:558, т. 21).

15 Определение от 29 септември 2010 г., VAV-Autovermietung (C-91/10, непубликувано, EU:C:2010:558, т. 26—28 и диспозитива).

16 Определение от 29 септември 2010 г., VAV-Autovermietung (C-91/10, непубликувано, EU:C:2010:558, т. 5, 8 и 12).

17 Регистрирането на автомобила и съответно необходимото заплащане на регистрационната такса са задължителни в случай на използване на автомобила в продължение на повече от един месец, а максималната ставка на таксата може да достигне 36 % от стойността на автомобила (вж. т. 3 и 4 от настоящото заключение).

предлагат. Освен това трябва да се отбележи, както изтъква и Комисията в писмените си изявления, че подобен подход води до уеднаквяване на данъчно третиране на наема и лизинга на автомобили и данъчното третиране на придобиването на собственост върху автомобил. Така ползването на услугите наем и лизинг става по-непривлекателно, включително когато са презгранични. Накрая, това е свързано с блокиране на значителни финансови средства, което съставлява допълнително неудобство, особено за лицата, които извършват икономическа дейност и за които невъзможността да използват определени финансови средства за тази дейност е равнозначна на загуба.

43. Затова според мен е несъмнено, че не само невъзстановяването на недължимо събрания данък, но и задължението за заплащането му в пълен размер, при положение че автомобилът не е предназначен за постоянно използване в облагащата държава членка и действително не е постоянно използван там, представлява ограничение на свободата на предоставяне на услуги по отдаване на автомобили под наем и на лизинг, което по принцип е забранено от член 56 ДФЕС. Това ограничение би могло да бъде обосновано само с императивни съображения от общ интерес, при условие че е пропорционално на целта, с която е въведено.

44. В отговор на твърденията на Комисията във връзка с определение VAV Autovermietung Ирландия изтъква два довода. Първо, тя твърди, че посоченото нидерландско законодателство е предвиждало възстановяване на част от данъка без начисляване на лихви. Второ, това законодателство предвиждало, че данъкът за временно използваните автомобили се изчислява в зависимост от продължителността на неговото използване, докато ирландският данък се определял въз основа на стойността на превозното средство и неговия пробег, което би следвало да отразява действителната интензивност на използването на автомобила на територията на Ирландия.

45. Що се отнася до въпроса за лихвите, следва първо да се отбележи, че към меродавния момент за преценката на соченото неизпълнение от страна на Ирландия, тоест към деня на изтичането на срока, определен в мотивираното становище, ирландското законодателство също не е предвиждало плащане на лихви. Второ и още по-важно, нищо в определение VAV Autovermietung не сочи, че неплащането на лихви е причината за констатацията на Съда, че нидерландската правна уредба е в противоречие с принципа на свободно предоставяне на услуги. Всъщност не лихвите са били главният проблем по онова дело, а необходимостта от заплащане на данък в размер, който не е съобразен с планираното време на използване на автомобила на територията на Нидерландия. Затова въпросът за лихвите не различава дело VAV Autovermietung от настоящото до такава степен, че да е невъзможно изводите по първото дело да бъдат приложени към второто. При това положение следва да се разгледа вторият довод на Ирландия.

46. Ирландия твърди, че досегашната практика на Съда се отнася или до режими, при които изобщо не е възможно възстановяване на данъка, или, както по дело VAV Autovermietung, до режим, при който размерът на подлежащата на възстановяване сума се определя в зависимост от времето на използване на автомобила на територията на Нидерландия. Същевременно при ирландския режим размерът на подлежащата на възстановяване сума се определял въз основа на актуалната пазарна стойност на автомобила към момента на изнасянето му, която зависи в частност от неговия пробег, благодарение на което след съпоставянето на тази стойност със стойността към момента на регистрацията данъкът се определял пропорционално на действителната интензивност на използването на автомобила на територията на Ирландия. Тъй като не би била известна пазарната стойност на автомобила към момента на изнасянето му, която зависи не само от възрастта, но и от пробега на автомобила, целта на ирландския режим — да се облага действителната интензивност на използване на автомобила, не можело да бъде постигната, ако размерът на данъка се определя само въз основа на планираното време на използване на автомобила в Ирландия.

47. Според мен обаче този довод се опира на логическа грешка, която произтича от смесването на целите на данъка и способа за събирането му.

48. В отговор на въпрос на Съда в съдебното заседание представителят на Ирландия посочи, че целта на регистрационната такса е да се компенсират публичните разходи във връзка с използването на автомобилите, и в частност екологичните и социалните разходи и разходите за поддържане на пътната инфраструктура и системата за контрол на пътното движение и за допускане на превозните средства до участие в движението. Той добави, че тази такса е така уредена, че ползвателите на по-скъпи автомобили да плащат повече и да се стимулира закупуването на автомобили, които по-малко замърсяват околната среда.

49. Обикновено това са целите, с които се облага използването на автомобили във всички държави членки [18]. Тези цели несъмнено са императивни съображения от общ интерес, които обосновават подобно облагане. Съгласно посочената по-горе съдебна практика обаче трябва да се провери и дали тези цели не може да бъдат постигнати с данък, който още към момента на заплащането е съобразен с планираното време на използване на автомобила на територията на Ирландия.

50. Когато става дума за еднократно заплащани данъци като ирландската регистрационна такса, целта да се компенсират публичните разходи във връзка с използването на автомобилите може да бъде осъществена само глобално, тоест цялата сума на данъка, събрана за всички регистрирани в страната автомобили, трябва да покрива сумата на разходите, произтичащи от тяхното използване. Всъщност, за разлика например от данъка върху цената на горивата, еднократният данък изобщо не отчита пробега, нито, общо казано, интензивността на използването на автомобила след регистрирането му и заплащането на данъка. Ето защо данъкът за особено интензивно използваните автомобили допринася в много по-малка степен за компенсирането на действително причинените разходи във връзка с използването на тези автомобили, отколкото данъкът за автомобилите, използвани само от време на време. Този ефект не се неутрализира от бързия спад в стойността на автомобила при особено интензивното му използване, тъй като този спад не зависи само от пробега, но и от възрастта на автомобила и редица други фактори.

51. Подобни съображения може да се приложат по отношение на автомобилите, които са предназначени за използване на територията на съответната държава членка за определено време. Както сумата на данъка за автомобилите, предназначени за постоянно използване в тази държава, потенциално покрива целия период на „живот“ на автомобила (освен ако същият не бъде изнесен от страната), така сумата на данъка за временно регистрираните автомобили следва да покрива само времето на използване на автомобила на територията на държавата членка, в която се регистрира. Тази сума постъпва във фонд, предназначен общо да покрива разходите във връзка с използването на всички регистрирани в страната автомобили. Затова не е необходимо тя точно да отразява интензивността на използване на конкретния автомобил, така както и сумата на данъка за постоянно регистрираните автомобили не отразява интензивността на последващото им използване. Това не е пречка за осъществяването на целите на данъчното облагане, тъй като тези цели поначало се реализират само глобално, а не по отношение на всеки конкретен автомобил поотделно.

18 Вж. например решение от 21 март 2002 г., Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, т. 66), в което се обсъждат целите на австрийската уредба.

52. Оттук следва, че целите на ирландската регистрационна такса могат да бъдат постигнати чрез данък, определян въз основа на планираното време на използване на автомобила на територията на Ирландия. Ето защо, когато това време е предварително известно, събирането на данък в същия размер като приложимия за постоянно регистрираните автомобили е непропорционално на упоменатата по-горе цел на ограничението на свободата на предоставяне на услуги по отдаване на автомобили под наем и на лизинг, така както е било и по дело VAV Autovermietung.

53. Това не е и пречка да се постигне целта ползвателите на по-скъпи автомобили да плащат сравнително повече и да се стимулира използването на автомобили с по-малки емисии. Всъщност данъчната основа ще продължи да зависи от пазарната стойност на автомобила и количеството на емисиите му, но просто ще се включи и допълнителен фактор, а именно планираното време на използване на автомобила на територията на Ирландия.

54. Освен това не мисля, че такъв подход би накърнил в по-голяма степен правомощието на държавите членки да облагат използването на автомобилите, отколкото е необходимо, за да се спазят изискванията на правото на Съюза, в случая — свободата на предоставяне на услуги.

55. Всъщност този подход не ограничава свободата на държавите членки да определят целите на данъка, нито основните му характеристики като размера и данъчната основа. За сметка на това задължението автомобилите, предназначени за използване на територията на съответната държава членка за определено време, да се облагат пропорционално на това време, произтича от изискванията на свободите на единния пазар, тълкувани в светлината на посочената по-горе практика на Съда. Поради това държавите членки не бива така да установяват методиките за определяне на тази пропорция, че в съществена степен да неутрализират ползите от възможността за заплащане само на онази част от данъка, която е пропорционална на времето на използване на автомобила, например като изискват заплащане на данък в размер, надвишаващ значително, понякога неколкократно, реално дължимата сума[19], дори ако разликата впоследствие се възстановява и дори ако тя се възстановява с лихви.

56. Не намирам за убедителен и довода на Ирландия, че събирането на регистрационна такса в размер, пропорционален на времето на използване на автомобила на територията на Ирландия, няма да изпълнява своята функция, тъй като това време може да се променя, в частност да се удължава, например чрез изменение на наемния или лизинговия договор. Всъщност, тъй като задължението за внасяне на регистрационната такса е свързано със задължението за регистриране на автомобила, регистрацията на предназначените за временно използване автомобили също може да е временна — за планираното време на използване на автомобила на територията на страната. По този начин, ако наемът или лизингът бъде продължен, ползвателят ще е длъжен отново да регистрира автомобила и съответно отново да плати данъка. За сметка на това в случай на намаляване на времето на използване ще е в интерес на ползвателя да подаде заявление за възстановяване на надвнесения данък. Не смятам, че това би представлявало непреодолима трудност.

57. Мислими са наистина ситуации, при които било поради голямата продължителност на планираното използване на автомобила, било поради съдържанието на договора за използването му формалното използване на автомобила за предварително определено време всъщност дотолкова прилича на постоянно използване, че може да е оправдано да се събере данък в пълен размер. Разглежданите тук разпоредби на ирландското право обаче не провеждат подобно разграничение в зависимост от продължителността на използване или съдържанието на

19 В писмените си изявления Комисията прилага примерни изчисления. Дори изчисленията на Комисията да са преувеличени, както твърди Ирландия в дупликата си, самата тя получава резултат, при който първоначално събраната регистрационна такса превишава два и половина пъти реално дължимата сума.

договора, въз основа на който автомобилът се използва на територията на Ирландия. Този въпрос не е и обсъждан между страните, доколкото в хода на производството Ирландия защитаваше своята правна уредба в нейната цялост. Затова не виждам и възможност Съдът да анализира този въпрос в решението си по настоящото дело.

58. По изложените по-горе съображения смятам, че Ирландия не изпълнява задълженията си по член 56 ДФЕС, като изисква от лицата с местопребиваване в Ирландия, които внасят в тази държава членка автомобили, взети под наем или на лизинг в друга държава членка, да заплащат пълния размер на регистрационната такса, независимо колко време използват автомобила на територията на Ирландия, при положение че тези автомобили нито са предназначени за постоянно ползване на нейна територия, нито на практика се използват постоянно там.

Твърдения за нарушение във връзка с неплащането на лихви и във връзка с удържаната сума

59. Както вече посочих по-горе, Ирландия се съобразява с мотивираното становище на Комисията в частта му относно плащането на лихви и относно твърде високата удържана сума за административни разходи при възстановяването на недължимо събраната част от регистрационната такса, но това се случва едва на 1 януари 2016 г., тоест след изтичането на срока, определен в мотивираното становище, и дори след предявяването на разглеждания тук иск. Тъй като меродавен за преценката за наличието на неизпълнение на задължения от страна на държавата членка е денят, в който изтича срокът, определен в мотивираното становище, твърденията за нарушение в тези два аспекта следва да бъдат разгледани.

60. Според мен преценката на тези твърдения за нарушение не зависи от решението по другото твърдение за нарушение — относно събирането на регистрационната такса в пълен размер за временно внасяните на територията на Ирландия автомобили.

61. Всъщност, независимо какво приеме Съдът — дали че задължението за заплащане на пълния размер на регистрационната такса за временно внасяните на територията на Ирландия автомобили е несъвместимо с правото на Съюза, или че режимът на възстановяване на съответната част от таксата е достатъчен от гледна точка на това право, частта от таксата, която превишава дължимия ѝ размер за действителния период на използване на автомобила в Ирландия, винаги ще е данък, събран в нарушение на правото на Съюза. Това следва директно от посочената по-горе практика на Съда[20].

62. Същевременно съгласно постоянната практика на Съда държавите членки са длъжни да възстановяват с лихви данъците, които са събрали в нарушение на правото на Съюза. Това задължение е последица от и допълнение към правата, които правните субекти черпят от разпоредбите на правото на Съюза[21]. Следователно неплащането на лихви върху сумата на данъка, събрана в нарушение на свободата на предоставяне на услуги, съставлява неизпълнение на задълженията на тази държава членка във връзка с посочената свобода.

20 Вж. по-специално решение от 21 март 2002 г., Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, т. 69); определение от 29 септември 2010 г., VAV-Autovermietung (C-91/10, непубликувано, EU:C:2010:558, т. 26).

21 Решение от 30 юни 2016 г., Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, т. 37).

63. Очевидно, ако Съдът приеме за основателно твърдението на Комисията за нарушение във връзка със задължението за заплащане на пълния размер на регистрационната такса за временно регистрираните автомобили, режимът на възстановяване изобщо няма да може да се прилага по отношение на автомобилите, регистрирани за предварително определено време, а с това ще отпадне и проблемът с лихвите. Същевременно дори в такъв случай произнасянето на Съда по този въпрос ще е от значение за правото на иск на лицата, увредени поради неплащането на лихви.

64. Комисията също така твърди, че Ирландия не е изпълнила задълженията си във връзка със свободата на предоставяне на услуги, тъй като от подлежащата на възстановяване недължимо събрана част от данъка удържа сумата от 500 EUR за административни разходи. Според Комисията удържането на подобна сума е прекомерно и необосновано, може в някои случаи да погълне съществена част от възстановяваната сума и допълнително обезкуражава лицата с местопребиваване в Ирландия да използват услугите наем или лизинг на автомобили, предлагани от доставчици от други държави членки. Ирландия пък поддържа, че средствата, постъпващи в резултат от тази удръжка, са предназначени да финансират изграждането на система за възстановяване на недължимо събраните суми от регистрационната такса.

65. Според мен по този въпрос трябва да се приемат доводите на Комисията. Задължението за възстановяване на данъците, събрани в нарушение на правото на Съюза, по принцип се отнася до цялата сума на недължимо платения данък (заедно с лихви), а процедурата за възстановяването им трябва да отговаря в частност на принципа на ефективност, съгласно който упражняването на правото на възстановяване на данъка не бива да е прекомерно трудно или практически невъзможно [22]. Затова държавите членки не могат произволно да ограничават действително възстановяваната сума, например чрез въвеждането, по каквито и да било съображения, на удръжка със значителен размер, тъй като за данъчнозадължените лица става практически невъзможно да си върнат съществена част от недължимо платения данък.

66. Доводите на Ирландия в това отношение според мен са неубедителни. Задължението за възстановяване на събраните в противоречие с правото на Съюза данъци тежи върху държавите членки по силата на това право. Те не могат да обвързват изпълнението на това задължение с изискването имащите право на възстановяване лица да финансират разноските, които държавата членка трябва да направи за целите на изпълнението на въпросното задължение. Това важи с още по-голяма сила, когато държавата членка така е организирала системата за събиране на данъка, че в определени случаи е неизбежно възстановяването на част от него. Всички разноски във връзка с организацията на подобна система трябва да бъдат покрити от правомерно събраните данъци, а не чрез удържане на част от сумите, дължими на лицата с право на възстановяване на данъка.

67. Държавите членки могат да събират такси за административната дейност във връзка с изпълнението на техните задължения съгласно правото на Съюза, но тези такси не бива да надхвърлят действителните разходи за извършването на съответната дейност по отношение на конкретното лице и не могат да служат за покриването на организационните разходи за цялата административна система. По никакъв начин тези такси не бива да са в размер, който би ограничил в значителна степен ползите, които правните субекти черпят от правата, предоставени им от правото на Съюза.

68. По изложените съображения смятам, че Ирландия не е изпълнявала задълженията си по член 56 ДФЕС, като не е плащала лихви върху възстановяваните суми от регистрационната такса и като е удържала от тях 500 EUR за административни разходи.

22 Решение от 30 юни 2016 г., Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, т. 39).

Заключение

69. По всички изложени съображения предлагам на Съда да приеме иска на Комисията за основателен и да се произнесе в съответствие с нейните искания. Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда Ирландия трябва да заплати съдебните разноски.