Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MACIEJA SZPUNARA
od 2. ožujka 2017.[1]

Predmet C-552/15

Europska komisija
protiv

Irske

„Povreda obveze države članice – Sloboda pružanja usluga – Automobili – Najam ili leasing automobila od strane osobe koja boravi u jednoj državi članici od dobavljača sa sjedištem u drugoj državi članici – Porez na registraciju – Plaćanje cjelokupnog poreza u trenutku registracije – Pravila za povrat poreza – Proporcionalnost”

Uvod

1. Registracijske pristojbe za automobile nisu usklađene u pravu Unije. Države članice imaju stoga načelno pravo slobodno urediti tu vrstu poreza u svojem nacionalnom pravu. Ne mogu, međutim, to činiti na način protivan općim načelima prava Unije, među ostalim slobodi jedinstvenog tržišta. U ovom se predmetu postavlja pitanje dokle doseže sloboda država članica u tom području.

2. Irska, koju je Europska komisija pozvala da prilagodi svoj sustav registracijskih pristojbi zahtjevima slobode pružanja usluga u odnosu na usluge najma i leasinga automobila, izvršila je odgovarajuće izmjene u svojem nacionalnom zakonodavstvu. Komisija, međutim, smatra da su, u odnosu na automobile unesene u Irsku iz drugih država članica s ciljem uporabe kroz određeno vrijeme, prilagodbe izvršene u irskom pravu nedostatne te je to pravo i dalje protivno slobodi pružanja usluga. Budući da Irska ima drugačije mišljenje, spor će morati riješiti Sud.

Pravni okviri irskog prava

3. Članak 131. stavak. 4. Finance Acta 1992 (Zakon o financijama iz 1992.) zabranjuje uporabu na državnom području Irske, osim u iznimnim situacijama predviđenim posebnim propisima[2], automobila koji nisu registrirani u Irskoj. Obveza registracije mora se ispuniti u roku od mjesec dana od dana stavljanja u promet automobila na državnom području Irske.

4. Članak 132. stavak. 1. tog zakona, kako je izmijenjen člankom 83. stavkom 1. točkom (d) Finance Acta 2012 (Zakon o financijama iz 2012.), uspostavlja trošarinu na automobile koja se naziva registracijska pristojba. Obveza na temelju registracijske pristojbe nastaje u trenutku registracije automobila. Visina pristojbe obračunava se kao postotak od tržišne vrijednosti automobila u trenutku

1 Izvorni jezik: poljski

2 Te se iznimke odnose ponajprije na automobile koje na državno područje Irske privremeno unesu osobe koje nemaju boravak u Irskoj ili osobe koje obavljaju profesionalnu djelatnost u državi članici.

registracije te uzimajući u obzir razinu emisije ugljikova dioksida. Za automobile s najvišom emisijom pristojba može biti i do 36 % njihove tržišne vrijednosti. Registraciji prethodi pregled automobila u stanici za tehnički pregled vozila. Taj pregled, među ostalim, omogućuje utvrđivanje tržišne vrijednosti automobila.

5. Obveza registracije i plaćanja registracijske pristojbe također vrijedi za unajmljene automobile ili automobile koji su predmet leasinga na temelju ugovora između osoba koje borave u Irskoj i pružatelja usluga iz drugih država članica.

6. U slučaju izvoza automobila s državnog područja Irske i njegove odjave, članak 135.D Zakona o financijama iz 1992., donesen na temelju članka 83. stavka 1. točke (j) Zakona o financijama iz 2012., koji je stupio na snagu 8. travnja 2013., predviđa povrat dijela registracijske pristojbe. Iznos povrata izračunava se na temelju tržišne vrijednosti automobila u trenutku izvoza. Izračun te vrijednosti zahtijeva dodatni tehnički pregled koji treba obaviti ne više od mjesec dana prije dana izvoza. Od iznosa povrata odbijaju se administrativni troškovi u paušalnom iznosu od 500 eura.

7. Od 1. siječnja 2016. iznos povrata povećan je za kamate izračunane u skladu s provedbenom uredbom za članak 135.D Zakona o financijama iz 1992. Također, od 1. siječnja 2016., na temelju članka 49. Finance Acta 2015 (Zakon o financijama iz 2015.), odbitak za administrativne troškove smanjen je na iznos od 100 eura.

Tijek postupka, tužbeni razlozi i argumenti stranaka

Vođenje postupka

8. Između 2003. i 2006. Komisija je zatražila od Irske da pruži pojašnjenje glede usklađenosti registracijske pristojbe, koja se primjenjuje u toj državi članici, sa slobodom pružanja usluga, s obzirom na presude Suda u predmetima Cura Anlagen [3] i Komisija/Danska [4]. Nakon savjetodavnog sastanka, a potom i zahtjeva za pojašnjenje iz 2010., Komisija je 27. siječnja 2011. uputila Irskoj službenu opomenu u kojoj tvrdi da je Irska povrijedila obveze iz članaka 56. do 62. UFEU-a zahtijevajući od osoba koje borave u Irskoj, a koje privremeno unose automobile na područje te države članice, plaćanje u cijelosti registracijske pristojbe za te automobile bez mogućnosti njezina smanjenja ili povrata. Budući da odgovor Irske Komisiju nije zadovoljio, uputila je Irskoj 28. listopada 2011. obrazloženo mišljenje koje je u bitnome sadržavalo iste razloge.

9. Kao rezultat tih radnji Irska je uvela mogućnost povrata registracijske pristojbe u slučaju izvoza automobila s državnog područja Irske. Sustav povrata stupio je na snagu 8. travnja 2013.

10. Komisija je 10. srpnja 2014. uputila Irskoj dodatnu službenu opomenu, a 26. veljače 2015. dodatno obrazloženo mišljenje. U tim pismenima Komisija navodi da je prema njezinu mišljenju sustav naplate registracijskih pristojbi koji se primjenjuje u Irskoj i dalje protivan slobodi pružanja usluga, s obzirom na to da zahtijeva plaćanje pristojbe u cijelosti od osoba koje unose automobile na državno područje Irske na unaprijed određeno vrijeme, omogućujući im jedino naknadni povrat dijela plaćenog iznosa. Takvo je rješenje, prema mišljenju Komisije, neprihvatljivo s obzirom na rješenje Suda u predmetu VAV Autovermietung [5]. Nadalje, Komisija je napomenula da irski propisi ne predviđaju plaćanje kamata na vraćeni dio registracijske pristojbe te da predviđaju visoki odbitak na vraćeni iznos za administrativne troškove. Komisija je pozvala Irsku da uskladi svoje zakonodavstvo s dodatnim obrazloženim mišljenjem u roku od dva mjeseca od njegova primitka.

3 Presuda od 21. ožujka 2002., C-451/99, EU:C:2002:195

4 Presuda od 15. rujna 2005., C-464/02, EU:C:2005:546

5 Presuda od 29. rujna 2010., C-91/10, neobjavljena, EU:C:2010:558

11. Dopisom od 27. travnja 2015. Irska je odgovorila na obrazloženo mišljenje. Navela je u njemu da je, prema njezinu mišljenju, sustav naplate registracijskih pristojbi sada sukladan pravu Unije. Najavila je, međutim, da će povratu dijela te pristojbe u slučaju izvoza automobila biti pridodane kamate te da će odbitak za administrativne troškove biti smanjen na iznos od 100 eura.

12. Smatrajući da Irska nije postupila u skladu s obrazloženim mišljenjem u propisanom roku[6], Komisija je 26. listopada 2015. podnijela tužbu u ovom predmetu. Irska je 8. siječnja 2016. podnijela odgovor na tužbu. Stranke su 18. veljače 2016. i 31. ožujka 2016. podnijele repliku i odgovor na repliku. Dopisom od 14. travnja 2016. Irska je zatražila da Sud zasjeda u velikom vijeću. Rasprava se održala 22. studenoga 2016.

Tužbeni razlozi i argumenti Komisije

13. Komisija prigovara Irskoj da je povrijedila obveze iz članka 56. UFEU-a zahtijevajući plaćanje cijelog iznosa registracijske pristojbe od osoba koje borave u Irskoj, a koje na područje te države članice unose automobile koji su iznajmljeni ili dani u leasing u drugoj državi članici, ne uzimajući u obzir planirano vrijeme uporabe automobila na području Irske, u slučaju kada ti automobili nisu namijenjeni stalnoj uporabi niti su u praksi u stalnoj uporabi na tom području, te određujući uvjete za povrat te pristojbe koji premašuju strogo potrebni i proporcionalni opseg.

14. Prema mišljenju Komisije, sustav naplate registracijske pristojbe koji se primjenjuje u Irskoj uzrokuje to da je najam ili leasing automobila u nekoj drugoj državi članici s ciljem privremene uporabe u Irskoj puno nepovoljniji od najma ili leasinga automobila u Irskoj. Iz tog razloga irski propisi predstavljaju ograničenje slobode pružanja usluga u odnosu na iznajmljivanje i leasing automobila te time krše članak 56. UFEU-a.

15. Glede pitanja naplate cijelog iznosa registracijske pristojbe neovisno o tome je li automobil registriran u Irskoj trajno ili za privremenu uporabu, Komisija smatra da, u odnosu na sudsku praksu Suda[7], takav propis nije dopušten. Prema njezinu mišljenju, iako sustav povrata dijela poreza u slučaju izvoza automobila može biti dovoljan u odnosu na automobile čije razdoblje uporabe na državnom području Irske nije poznato u trenutku njihova uvoza, u slučaju kada je riječ o uvozu na unaprijed određeno razdoblje, posebice na temelju ugovora o najmu ili leasingu, naplata pristojbe u cijelom iznosu, bez uzimanja u obzir tog elementa, neproporcionalna je. Taj sustav, naime, podvrgava privremeni uvoz automobila istom poreznom opterećenju kao i uvoz na neograničeno razdoblje.

16. Nadalje, osobe koje privremeno unose automobile na državno područje Irske ne primaju naknadu, u obliku kamata, za razdoblje u kojem su nezakonito zakinuti za iznos neopravdano plaćenog poreza, jer irski propisi ne predviđaju njegov povrat zajedno s kamatama. Osim toga, od iznosa povrata odbijaju se administrativni troškovi u iznosu od 500 eura, što je značajan i neproporcionalan iznos.

Argumenti Irske

17. Irska tvrdi, kao prvo, da je Komisija promijenila svoje stajalište tijekom predsudskog postupka. Iako se u početku činilo da prihvaća sustav povrata dijela poreza kod izvoza automobila iz Irske i njegove odjave, kasnije se predomislila i sada uopće ne dopušta naplatu cijele registracijske pristojbe na automobile uvezene na unaprijed određeno razdoblje. Komisija se pritom poziva na rješenje Suda u

6 Valja podsjetiti da su odredbe koje se odnose na povrat registracijske pristojbe zajedno s kamatama i smanjenje administrativnih troškova stupile na snagu tek 1. siječnja 2016.

7 Rješenje od 29. rujna 2010. VAV-Autovermietung (C-91/10, neobjavljeno, EU:C:2010:558, izreka)

predmetu VAV Autovermietung, no Irska ističe da je to rješenje doneseno prije nego što je Komisija izdala prvu službenu opomenu od siječnja 2011. Takva promjena Komisijina stajališta predstavlja, prema mišljenju Irske, kršenje načela lojalne suradnje iz članka 4. stavka 3. UEU-a, načela dobre uprave i prava Irske na obranu.

18. Nadalje, Irska navodi da je Komisijina tužba preuranjena, jer je u vrijeme njezina podnošenja Komisija bila obaviještena da će, s učinkom od 1. siječnja 2016., stupiti na snagu zakonske izmjene koje omogućavaju isplatu kamata na vraćene iznose poreza kojima se smanjuje iznos administrativnih troškova na 100 eura. Irska smatra da se te promjene nisu mogle provesti ranije jer se porezno zakonodavstvo mijenja jednom godišnje, uvijek 1. siječnja.

19. Irska tvrdi, naposljetku, da je Komisijino stajalište nejasno, jer se ne zna sadržava li ono jedan općeniti prigovor ili dva ili tri zasebna prigovora, te predstavljaju li pojedini irski propisi koje Komisija osporava ograničenje slobode pružanja usluga, s obzirom na to da se pojavljuju zajedno, ili svaki od njih pojedinačno predstavlja takvo ograničenje.

20. U biti, Irska tvrdi da su njezini zakonski propisi o registracijskoj pristojbi sada u potpunosti u skladu s pravom Unije. Posebice, smatra da je sustav naplate te pristojbe u cijelosti u trenutku registracije automobila i njezina mogućeg djelomičnog povrata u slučaju izvoza automobila i njegove odjave dopušten s obzirom na sudsku praksu Suda i ne predstavlja ograničenje slobode pružanja usluga najma i leasinga automobila.

21. Rješenje VAV Autovermietung doneseno je, prema mišljenju Irske, u odnosu na posebno pravno uređenje koje je postojalo u Nizozemskoj, u skladu s kojim je iznos poreza ovisio o vremenu uporabe automobila na državnom području te države članice. Međutim, u irskom se sustavu iznos registracijske pristojbe izračunava ovisno o vrijednosti automobila u trenutku registracije te se na isti način obračunava povrat u trenutku izvoza. Vrijednost automobila ne ovisi samo o njegovoj starosti, nego i o drugim čimbenicima, posebice o kilometraži, te se stoga ne može unaprijed odrediti. Irski sustav tako omogućuje da se odredi iznos poreza, ovisno o stvarnom intenzitetu uporabe automobila na državnom području Irske, a što ne omogućuje sustav u kojem iznos poreza ovisi samo o trajanju uporabe automobila na području države.

22. Promjena sustava naplate registracijske pristojbe na način kako to predlaže Komisija uzrokovala bi znatne administrativne poteškoće i neizbježno bi zahtijevala promjenu načina obračuna iznosa povrata, a time u biti i promjenu porezne osnovice. To bi pak značilo neopravdano miješanje u slobodu država članica da definiraju svoj sustav oporezivanja automobila.

23. Osim toga, trajanje uporabe automobila na državnom području Irske nikad se unaprijed ne zna sa sigurnošću, jer se ugovor o najmu može raskinuti, produžiti ili na drugi način izmijeniti tako da automobil i dalje bude registriran i rabljen na državnom području Irske nakon proteka vremena obuhvaćenog oporezivanjem. Mogući sustavi dodatnih plaćanja uključivali bi, međutim, točno takva ista opterećenja kao i sadašnji sustav povrata u slučaju izvoza automobila.

24. Glede prigovora o neplaćanju kamata na iznos vraćenog poreza i prevelikog iznosa odbitka na ime administrativnih troškova, Irska primjećuje da su ti problemi riješeni uvođenjem zakonskih izmjena koje su stupile na snagu 1. siječnja 2016.

Analiza

25. Komisija u svojoj tužbi u biti ističe tri problema: problem naplate registracijske pristojbe u punom iznosu pri registraciji automobila namijenjenih za uporabu na državnom području Irske u unaprijed određenom trajanju, problem neplaćanja kamata prilikom djelomičnog povrata registracijske pristojbe u slučaju izvoza i odjave automobila te problem odbitka tom prilikom 500 eura na ime administrativnih troškova. Ti problemi, od kojih je najvažniji, naravno, prvi, moraju se uzeti u obzir po redu. Međutim, najprije valja razmotriti prigovore Irske formalne naravi.

Prigovori formalne naravi koje je podnijela Irska

26. Irska prigovara Komisiji da je promijenila svoje stajalište tijekom postupka, da su njezini tužbeni razlozi nejasni i da je preuranjeno podnijela tužbu Sudu.

27. Kao prvo, želio bih istaknuti da, čak i ako Irska nije izravno podnijela prigovor nedopuštenosti, prema mojem mišljenju nije moguće utvrditi nikakvo kršenje od strane Komisije na kojem bi bio utemeljen takav prigovor. Prigovori navedeni u tužbi odgovaraju onima koje je Komisija podnijela u dodatnoj službenoj opomeni iz srpnja 2014. i dodatnom obrazloženom mišljenju iz veljače 2015. Komisija tako u tužbi nije proširila ni izmijenila prigovore u odnosu na one koje je istaknula tijekom predsudskog postupka.

28. Činjenica da je Komisija istaknula te prigovore, formalno gledano, u okviru prethodno pokrenutog postupka zbog povrede, u kojem je iznijela vrlo općenite razloge, ne mijenja tu ocjenu. Prvotni postupak pokrenut je u situaciji kada irski sustav registracijske pristojbe uopće nije predviđao ikakav oblik ograničenja visine te pristojbe za automobile koji se u Irskoj rabe privremeno, ni putem povrata ni na bilo koji drugi način. Logično je stoga da su se Komisijini prigovori u tom stadiju odnosili općenito na neusklađenost irskog zakonodavstva sa zahtjevima slobode pružanja usluga s obzirom na sudsku praksu Suda.

29. Postupak zbog povrede ne završava u trenutku kada država članica poduzme radnje radi usklađivanja s pravom Unije. Komisija se mora još uvjeriti da će te radnje stvarno i učinkovito dovesti do usklađenosti nacionalnog zakonodavstva s pravom Unije. Ako, prema ocjeni Komisije, mjere države članice ne osiguravaju potpunu usklađenost s pravom Unije, ona ima pravo formulirati konkretnije prigovore glede još uvijek neriješenih pitanja. Prema mojem mišljenju, činjenica da je konkretna sudska praksa Suda, u ovom slučaju rješenje VAV Autovermietung, već bila poznata u vrijeme izdavanja prve službene opomene nije u tom pogledu relevantna. Naime, sudska praksa Suda jednako je dobro poznata Komisiji i državama članicama, koje su je dužne poštovati bez obzira na to je li ih Komisija pozvala da to učine. Sudska je praksa Suda, štoviše, samo tumačenje propisa prava Unije, u ovom slučaju odredaba Ugovora, te Komisija stoga nije uopće dužna naznačiti konkretne odluke koje država članica treba poštovati. Dovoljno je da Komisija naznači odgovarajuću normu prava Unije, a država članica, ako se slaže s Komisijinim prigovorima, treba uskladiti svoje zakonodavstvo s tom normom, uzimajući u obzir svu sudsku praksu Suda koja se može primjenjivati u tom slučaju.

30. Stoga smatram da je predsudski postupak u ovom predmetu pravilno proveden, a tužba ne sadržava nikakvu nepravilnost zbog koje bi mogla biti nedopuštena. Iz tih istih razloga ne mislim da je Komisija prekršila obvezu lojalne suradnje, načelo dobre uprave ili pravo Irske na obranu.

31. Glede prigovora da je Komisijino stajalište izneseno u tužbi nejasno, dovoljno je reći da iz tužbe jasno proizlazi da se temeljni prigovor odnosi na zahtjev za plaćanje registracijske pristojbe u cijelosti unaprijed, a neplaćanje kamata i visoki iznos odbitka prilikom povrata preplaćenog dijela poreza su, prema Komisijinu mišljenju, elementi koji pojačavaju negativne učinke tog zahtjeva na slobodu

pružanja usluga najma i leasinga automobila. Međutim, zbog razloga koje ću navesti u nastavku, smatram da bi, čak i ako bi se smatralo da je sustav povrata poreza u skladu s načelom slobode pružanja usluga, ta dva preostala elementa mogla predstavljati, svaki pojedinačno, neispunjenje obveze koja proizlazi iz te slobode. Stoga ih se mora razmotriti odvojeno.

32. Naposljetku, glede prigovora da je tužba preuranjeno podnesena, valja najprije istaknuti da, formalno gledano, Komisija ima pravo podnijeti tužbu ako država članica, nakon proteka roka određenog u obrazloženom mišljenju, nije udovoljila njezinim zahtjevima. Postojeće stanje na dan isteka tog roka je i referentna točka za ocjenu je li država članica propustila ispuniti svoje obveze [8]. U protivnom bi države članice mogle do beskonačnosti odgađati Komisijino podnošenje tužbe najavljivanjem novih rokova za usklađivanje s obrazloženim mišljenjem.

33. U odnosu na ovaj predmet valja također napomenuti da je obveza povrata neopravdano naplaćenih poreza zajedno s kamatama i zabrana uspostave pravila tog povrata na način protivan načelu djelotvornosti Irskoj bila poznata puno prije podnošenja tužbe u ovom predmetu. Ne postoji, dakle, ništa što bi spriječilo, s obzirom na to da je Irska naposljetku priznala osnovanost navedenih prigovora, da relevantni propisi stupe na snagu zajedno sa sustavom povrata dijela registracijske pristojbe, a do čega je došlo 2013.

34. Valja također napomenuti da je glavna svrha postupka zbog povrede postići da država članica uskladi svoje zakonodavstvo s pravom Unije, a ne njezino kažnjavanje. Međutim, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, poreze naplaćene protivno pravu Unije treba vratiti s kamatama [9]. Osnova za zahtjev za takav povrat može biti odluka Suda u kojoj se utvrđuje takva povreda. Stoga postoji javni interes da Komisija podnese tužbu i da Sud donese odluku, čak i kada postoji mogućnost da se povreda ispravi prije donošenja te odluke [10].

35. Iz prethodno navedenih razloga, prigovore i argumente Irske glede nelojalnog i nepravilnog postupanja Komisije treba, prema mojem mišljenju, smatrati neosnovanim.

Tužbeni razlog koji se odnosi na naplatu registracijske pristojbe u cijelosti

36. Valja podsjetiti da Komisija prigovara Irskoj da ograničava slobodu pružanja usluga najma i leasinga automobila jer na takve automobile, u trenutku njihove registracije, koja je obvezna ako se rabe dulje od jednog mjeseca, naplaćuje registracijsku pristojbu u cijelom iznosu (s mogućnošću naknadnog povrata dijela tog iznosa), čak i kada je trajanje planirane uporabe na državnom području Irske unaprijed određeno. Takav propis, koji ne pravi odgovarajuću razliku između uvoza automobila na određeno vrijeme i trajnog uvoza, dovodi do toga da je korištenje usluga najma ili leasinga automobila koje nude pružatelji usluga iz drugih država članica manje atraktivno od korištenja usluga nacionalnih subjekata. To, naime, obuhvaća značajan financijski teret – odnosno potrebu plaćanja unaprijed cijelog iznosa registracijske pristojbe, iako dugovani iznos može stvarno biti znatno niži – i administrativni teret u smislu obveze obavljanja tehničkog pregleda automobila prije njegova izvoza kako bi se utvrdila njegova tržišna vrijednost i iznos povrata poreza koji iz toga proizlazi.

37. Porezi poput irske registracijske pristojbe nisu usklađeni u pravu Unije te stoga države članice mogu slobodno izvršavati u tom pogledu svoje ovlasti oporezivanja, pod uvjetom da poštuju pravo Unije [11]. S obzirom na pravo Unije, valja razlikovati situaciju u kojoj automobil treba rabiti ili se *de facto* trajno rabi na državnom području pojedine države članice od situacije u kojoj taj uvjet nije

8 Vidjeti, među ostalim, presude od 6. listopada 2009., Komisija/Španjolska (C-562/07, EU:C:2009:614, t. 23., 24.), i od 5. veljače 2015., Komisija/Belgija (C-317/14, EU:C:2015:63, t. 34).

9 Presuda od 30. lipnja 2016., Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, t. 37.)

10 Vidjeti, s tim u svezi, glede odgovornosti za povredu prava Unije, presude od 7. veljače 1973., Komisija/Italija (39/72, EU:C:1973:13, t. 11.), i od 19. ožujka 1991., Komisija/Belgija (C-249/88, EU:C:1991:121, t. 41.).

11 Presuda od 26. travnja 2012., van Putten, (od C-578/10 do C-580/10, EU:C:2012:246, t. 37. i navedena sudska praksa)

zadovoljen, a automobil se rabi u odnosnoj državi članici samo privremeno. U prvom slučaju, država članica može, u načelu, oporezivati uporabu automobila, na primjer registracijskom pristojbom. Međutim, u potonjem slučaju oporezivanje uporabe automobila, kao možebitno ograničenje sloboda jedinstvenog tržišta, zahtijeva dodatno opravdanje. Oporezivanje mora istovremeno biti uređeno na način proporcionalan cilju koji se njime želi postići [12].

38. Sud je u više navrata, u odnosu na poreze kao što je irska registracijska pristojba, utvrdio da se njihova svrha može postići, kada je riječ o automobilima koji su unajmljeni ili dani u leasing u državi članici koja nije država oporezivanja, pomoću poreza čiji će iznos ovisiti o trajanju uporabe automobila na njezinu državnom području [13]. Naplata poreza u punom iznosu, kao što je u slučaju automobila koji se trajno rabe na državnom području države članice oporezivanja, stoga ne ispunjava uvjet proporcionalnosti i protivna je načelu slobode pružanja usluga trenutačno izraženom u članku 56. UFEU-a [14].

39. Sud je također utvrdio da, u slučaju kada je sklopljen ugovor o najmu ili leasingu automobila na određeno vrijeme, sama mogućnost povrata dijela poreza na izvoz vozila s državnog područja države članice nije dovoljna da bi se osigurala usklađenost s načelom slobode pružanja usluga, ako u trenutku stavljanja automobila u promet na državnom području odnosne države članice nastaje obveza plaćanja poreza u iznosu koji ne uzima u obzir očekivano trajanje uporabe vozila na državnom području te države članice [15].

40. Na tu se sudsku praksu poziva Komisija u ovom predmetu tvrdeći da, kao i nizozemsko zakonodavstvo o kojem je riječ u predmetu VAV Autovermietung, irsko zakonodavstvo ne ispunjava uvjet proporcionalnosti jer zahtijeva plaćanje registracijske pristojbe u punom iznosu, u slučaju kada je trajanje uporabe na državnom području Irske unaprijed određeno.

41. Rješenje VAV Autovermietung odražavalo je načela ranije utvrđena u konkretnom slučaju. U glavnom postupku u tom predmetu, porezni obveznik bio je dužan, za leasing na dva mjeseca, platiti porez u protuvrijednosti od gotovo polovice kataloške vrijednosti automobila [16]. S obzirom na takve činjenice, Sud je utvrdio da su pravila za naplatu poreza na automobile, koja su na snazi u Nizozemskoj, neproporcionalna. Ne mislim, međutim, da se ne bi moglo smatrati da utvrđenja Suda u predmetu VAV Autovermietung nemaju općenitiju primjenu.

42. Osim činjenice da prema irskom zakonodavstvu može doći do sličnih slučajeva [17], sama naplata u prekograničnim slučajevima poreza u iznosu za koji se unaprijed zna da prelazi, možda i znatno, dugovani iznos, zasigurno će odvratiti primatelje usluga od korištenja prekograničnih usluga, a pružatelje usluga od njihova pružanja. Osim toga, valja napomenuti, kao što je Komisija istaknula u svojim podnescima, da takav pristup izjednačava oporezivanje najma ili leasinga automobila s oporezivanjem njegove kupnje. Njime se, dakle, smanjuje atraktivnost korištenja usluga najma ili leasinga, uključujući i one prekogranične naravi. Naposljetku, on također povlači za sobom zamrzavanje znatnih financijskih sredstava, što predstavlja dodatnu neugodnost, posebice za subjekte koji obavljaju gospodarsku djelatnost, za koje financijska sredstva koja ne mogu biti investirana u tu djelatnost predstavljaju gubitak.

12 Vidjeti također presudu od 26. travnja 2012., van Putten, (od C-578/10 do C-580/10, EU:C:2012:246, t. 46., 47. i 53. i navedenu sudsku praksu).

13 Presuda od 21. ožujka 2002., Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, t. 69.); rješenja od 27. lipnja 2006., van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430, t. 30.); od 22. svibnja 2008., Ilhan (C-42/08, neobjavljeno, EU:C:2008:305, t. 22.); od 29. rujna 2010., VAV-Autovermietung (C-91/10, neobjavljeno, EU:C:2010:558, t. 26.)

14 Vidjeti, među ostalim, presudu od 21. ožujka 2002., Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, zadnja točka izreke); rješenje od 29. rujna 2010., VAV-Autovermietung (C-91/10, neobjavljeno, EU:C:2010:558, t. 21.).

15 Rješenje od 29. rujna 2010. VAV-Autovermietung (C-91/10, neobjavljeno, EU:C:2010:558, t. 26. do 28. i izreka)

16 Rješenje od 29. rujna 2010. VAV-Autovermietung (C-91/10, neobjavljeno, EU:C:2010:558, t. 5., 8. i 12.)

17 Registracija automobila, a time i plaćanje registracijske pristojbe, obvezno je u slučaju uporabe automobila u trajanju od preko mjesec dana, a maksimalan iznos te pristojbe može iznositi 36 % vrijednosti automobila (vidjeti točke 3. i 4. ovog mišljenja).

43. Stoga, prema mojem mišljenju, nema sumnje da ne samo izostanak povrata neopravdano naplaćenog poreza, nego i obveza plaćanja poreza u cijelosti, u slučaju kada automobil nije namijenjen za stalnu uporabu te se stvarno ne rabi trajno u državi oporezivanja, predstavlja ograničenje slobode pružanja usluga najma i leasinga automobila koje je u načelu zabranjeno na temelju članka 56. UFEU-a. To bi ograničenje moglo biti opravdano samo važnim razlozima u javnom interesu, pod uvjetom da je proporcionalno cilju koji se nastoji postići.

44. U odgovoru na prigovor Komisije u kojem se poziva na rješenje VAV Autovermietung, Irska ističe dva argumenta. Kao prvo, tvrdi da je navedeno nizozemsko zakonodavstvo predviđalo povrat dijela poreza bez kamata. Kao drugo, to je zakonodavstvo za automobile u privremenoj uporabi predviđalo porez koji se obračunava ovisno o trajanju te uporabe, dok se irski porez obračunava na temelju vrijednosti vozila i njegove kilometraže, čime se želi odraziti stvarni intenzitet uporabe automobila na državnom području Irske.

45. Kada je riječ o kamatama, valja najprije napomenuti da u trenutku mjerodavnom za ocjenu neispunjenja obveze koje se Irskoj stavlja na teret, odnosno na dan isteka roka određenog u obrazloženom mišljenju, irsko zakonodavstvo također nije predviđalo plaćanje kamata. Kao drugo, i još važnije, ništa u rješenju VAV Autovermietung ne upućuje na to da bi neplaćanje kamata bio razlog zbog kojeg je Sud utvrdio da su nizozemski propisi protivni načelu slobode pružanja usluga. Glavni problem u tom predmetu nisu bile kamate, nego potreba plaćanja poreza u iznosu koji ne uzima u obzir planirano trajanje uporabe automobila na državnom području Nizozemske. Pitanje kamata ne razlikuje stoga predmet VAV Autovermietung od ovog predmeta na takav način da se utvrđenja iz prvo navedenog predmeta ne bi mogla primijeniti u potonjem predmetu. Zato je potrebno razmotriti drugi argument koji je istaknula Irska.

46. Irska tvrdi da se postojeća sudska praksa Suda odnosi ili na sustave u kojima opći povrat poreza nije bio moguć ili, u predmetu VAV Autovermietung, na sustav u kojem se povrat obračunava ovisno o trajanju uporabe automobila na državnom području Nizozemske. S druge strane, u irskom se sustavu povrat izračunava na temelju aktualne tržišne vrijednosti automobila u trenutku izvoza, koja među ostalim ovisi o njegovoj kilometraži, zbog čega je, nakon usporedbe te vrijednosti s vrijednošću u trenutku registracije, oporezivanje proporcionalno stvarnom intenzitetu uporabe automobila na državnom području Irske. Budući da tržišna vrijednost automobila u trenutku izvoza nije poznata, s obzirom na to da ne ovisi samo o njegovoj starosti, nego i o kilometraži, cilj irskog sustava glede oporezivanja stvarnog intenziteta uporabe automobila ne može se postići pomoću poreza u iznosu izračunanom isključivo na temelju planiranog trajanja njegove uporabe u Irskoj.

47. Smatram, međutim, da se taj argument temelji na pogrešnom shvaćanju, koje proizlazi iz nerazlikovanja svrhe poreza i načina njegova prikupljanja.

48. U odgovoru na pitanje Suda, agent Irske istaknuo je na raspravi da je svrha registracijske pristojbe kompenzacija javnih troškova uživanja automobila, posebice troškova u odnosu na okoliš, socijalnih troškova i troškova održavanja cestovne infrastrukture i sustava nadzora prometa i stavljanja vozila u promet. Dodao je da je pristojba tako osmišljena kako bi više platili korisnici skupljih automobila i kako bi se potaknula kupnja automobila koji su manje štetni za okoliš.

49. Oporezivanje uporabe automobila uobičajeno ima iste ciljeve u svim državama članicama [18]. Ti ciljevi nedvojbeno predstavljaju važne razloge u javnom interesu koji opravdavaju takvo oporezivanje. U skladu s gore navedenom sudskom praksom, potrebno je također ispitati mogu li se ti ciljevi postići pomoću poreza koji već u trenutku njegove naplate uzima u obzir planirano trajanje uporabe automobila na državnom području Irske.

18 Vidjeti, na primjer, presudu od 21. ožujka 2002., Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, t. 66.), u kojoj se govori o ciljevima austrijskih propisa.

50. U slučaju poreza kao što je irska registracijska pristojba, koji se plaćaju jednokratno, cilj kompenzacije javnih troškova za uporabu automobila može se postići samo na globalnoj razini, što znači da iznos poreza naplaćenih od svih automobila registriranih u zemlji mora pokriti ukupne troškove koji proizlaze iz njihove uporabe. Naime, za razliku od, na primjer, poreza uključenog u cijenu goriva, jednokratni porez ne uključuje kilometražu ili, općenito govoreći, intenzitet uporabe automobila nakon registracije i plaćanja poreza. Porez na automobil koji se intenzivnije rabi doprinosi u znatno manjoj mjeri kompenzaciji troškova koji su stvarno uzrokovani uporabom tog automobila, nego porez plaćen na automobil koji se rabi povremeno. To ne nadoknađuje nagli pad vrijednosti automobila koji se intenzivnije rabi jer taj pad ne ovisi samo o kilometraži, nego i o nizu drugih čimbenika.

51. Slična se logika može primijeniti na automobile namijenjene za uporabu na državnom području odnosne države članice na određeno vrijeme. Kao u slučaju vozila namijenjenih za trajnu uporabu u toj državi, iznos poreza potencijalno obuhvaća cijelo razdoblje „života" automobila (osim ako se izveze iz zemlje), tako da iznos poreza na automobil registriran na određeno vrijeme treba pokriti samo vrijeme uporabe na državnom području države članice registracije. Taj iznos ulazi u financijsku konstrukciju namijenjenu pokrivanju troškova uporabe svih automobila registriranih u zemlji. On stoga ne mora nužno točno odražavati intenzitet uporabe tog konkretnog automobila, jednako kao što iznos poreza na automobil koji je trajno registriran ne odražava intenzitet njegove buduće uporabe. To ne sprječava ostvarenje ciljeva oporezivanja, jer se ti ciljevi po svojoj prirodi ostvaruju na globalnoj razini, a ne u odnosu na svaki konkretni automobil pojedinačno.

52. Kao što iz prethodno navedenog proizlazi, ciljevi irske registracijske pristojbe mogu se ostvariti pomoću poreza koji se obračunava uzimajući u obzir planirano trajanje uporabe automobila na državnom području Irske. U situaciji kada je to trajanje unaprijed poznato, naplata tog poreza u iznosu poput onog u slučaju trajne registracije automobila stoga je neproporcionalna gore navedenom cilju jer se njome ograničava sloboda pružanja usluga najma i leasinga automobila, kao i u predmetu VAV Autovermietung.

53. To također nije prepreka tomu da korisnici skupljih automobila plaćaju relativno više niti promicanju uporabe automobila s nižim emisijama. Osnovica poreza i dalje ostaje tržišna vrijednost automobila i razina njegovih emisija, no postoji dodatni čimbenik u obliku planiranog trajanja njegove uporabe na državnom području Irske.

54. Ne mislim pritom da se takvim rješenjem zadire u nadležnost država članica za oporezivanje uporabe automobila u većoj mjeri nego što to proizlazi iz obveze poštovanja prava Unije, u ovom slučaju slobode pružanja usluga.

55. To rješenje, naime, ne ograničava slobodu država članica da definiraju ciljeve poreza ili njegove bitne značajke, kao što su visina ili porezna osnovica. Međutim, obveza oporezivanja automobila namijenjenih uporabi na državnom području odnosne države članice na određeno vrijeme, određena proporcionalno tom trajanju, proizlazi iz zahtjeva slobode jedinstvenog tržišta tumačenih s obzirom na gore navedenu sudsku praksu Suda. Slijedom toga, države članice ne mogu uspostaviti metode za određivanje tog omjera na način kojim se znatno smanjuju koristi koje proizlaze iz mogućnosti plaćanja samo dijela poreza proporcionalno trajanju uporabe automobila, na primjer zahtijevanjem plaćanja znatno, ponekad i više puta većeg iznosa od onog koji se stvarno duguje [19], čak i ako će se razlika kasnije vratiti te čak i ako će taj povrat uključivati kamatu.

19 Komisija u svojim podnescima daje primjere izračuna. Čak i ako su, kao što Irska tvrdi u svojem odgovoru na repliku, Komisijini izračuni pretjerani, ona sama dolazi do rezultata u kojem iznos prvotno naplaćene registracijske pristojbe dva i pol puta premašuje stvarno dugovani iznos.

56. Nije me uvjerio ni argument Irske prema kojem naplata registracijske pristojbe u iznosu proporcionalnom planiranom trajanju uporabe automobila na državnom području Irske ne ispunjava svoju svrhu jer se to trajanje može izmijeniti, osobito produžiti, na primjer izmjenom ugovora o najmu ili leasingu. Naime, budući da je obveza plaćanja registracijske pristojbe povezana s obvezom registracije automobila, registracija automobila namijenjenog za privremenu uporabu može se također obaviti kao privremena, za planirano trajanje uporabe automobila na području države. Na taj će način korisnik, u slučaju produženja najma ili leasinga, morati ponovno registrirati automobil, a slijedom toga i ponovno platiti porez. Međutim, u slučaju skraćivanja trajanja uporabe, u interesu korisnika bit će podnošenje zahtjeva za povrat preplaćenog poreza. Ne čini mi se, stoga, da je to nepremostiv problem.

57. Moguće je zamisliti situacije u kojima, bilo zbog dugog trajanja planirane uporabe automobila, bilo zbog sadržaja ugovora kojim je ona uređena, uporaba automobila u trajanju koje je, formalno gledano, unaprijed određeno, postaje u tolikoj mjeri slična trajnoj uporabi da se njome može opravdati naplata poreza u punom iznosu. Međutim, irski propisi o kojima je riječ u ovom predmetu ne prave takvu razliku na temelju trajanja ili sadržaja ugovora kojim se uređuje uporaba automobila na državnom području Irske. To pitanje također nije bilo predmet rasprave među strankama, s obzirom na to da je Irska tijekom postupka branila svoje propise *in toto*. Ne vidim, dakle, mogućnost da Sud obavi takvu analizu u presudi u ovom predmetu.

58. S obzirom na prethodna razmatranja, smatram da je Irska povrijedila obveze iz članka 56. UFEU-a zahtijevajući plaćanje cijelog iznosa registracijske pristojbe od osoba koje borave u Irskoj, a koje na područje te države članice unose automobile koji su iznajmljeni ili dani u leasing u drugoj državi članici, ne uzimajući u obzir planirano vrijeme uporabe automobila na području Irske, u slučaju kada ti automobili nisu namijenjeni stalnoj uporabi niti su u praksi u stalnoj uporabi u Irskoj.

Prigovori koji se odnose na neplaćanje kamata i iznos odbitka

59. Kao što sam prethodno spomenuo, Irska je uskladila svoje zakonodavstvo s obrazloženim mišljenjem Komisije u odnosu na tužbeni razlog glede neplaćanja kamata i previsokog iznosa odbitka za administrativne troškove prilikom povrata neopravdano naplaćenog dijela registracijske pristojbe, no to je učinila tek 1. siječnja 2016., odnosno nakon isteka roka određenog u obrazloženom mišljenju, a čak i nakon podnošenja tužbe u ovom predmetu. Budući da je dan isteka roka određenog u obrazloženom mišljenju relevantan za ocjenu povrede države članice, valja razmotriti prigovore koji se odnose na ta dva pitanja.

60. Ti su prigovori, prema mojem mišljenju, neovisni o odluci o prvom tužbenom razlogu koji se odnosi na naplatu u cijelosti registracijske pristojbe na automobile uvezene na državno područje Irske privremeno.

61. Naime, neovisno o tome utvrdi li Sud da obveza plaćanja punog iznosa registracijske pristojbe na automobile unesenih na državno područje Irske privremeno nije u skladu s pravom Unije, ili ocijeni da sustav povrata dijela te pristojbe s gledišta tog prava jest dovoljan, dio koji premašuje iznos dugovan za razdoblje stvarne uporabe automobila u Irskoj činit će porez naplaćen protivno pravu Unije. To proizlazi izravno iz gore navedene sudske prakse Suda [20].

20 Vidjeti, među ostalim, presudu od 21. ožujka 2002., Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, t. 69.); rješenje od 29. rujna 2010., VAV-Autovermietung (C-91/10, neobjavljeno, EU:C:2010:558, t. 26).

62. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, države članice imaju obvezu povrata, zajedno s kamatama, poreza naplaćenih protivno pravu Unije. Ta je obveza posljedica i dodatak pravima što ih pojedincima dodjeljuju odredbe prava Unije [21]. Neplaćanje kamata na iznos poreza naplaćenog protivno slobodi pružanja usluga predstavlja, dakle, povredu, od strane države članice, obveza koje proizlaze iz te slobode.

63. Naravno, ako Sud utvrdi da je tužbeni razlog Komisije koji se odnosi na obvezu plaćanja u cijelosti registracijske pristojbe na automobile koji su registrirani privremeno osnovan, sustav povrata neće se uopće moći primjenjivati na automobile koji su registrirani na unaprijed određeno vrijeme, te će tako nestati i problem kamata. Međutim, čak i u takvoj situaciji, odluka Suda o tom pitanju bit će bitna glede mogućnosti podnošenja zahtjeva za osobe koje su pretrpjele štetu zbog neplaćanja kamata.

64. Komisija također prigovara da je Irska povrijedila obveze koje proizlaze iz slobode pružanja usluga time što se od dijela neopravdano naplaćenog poreza koji podliježe povratu odbijao iznos od 500 eura za administrativne troškove. Komisija smatra da je takav odbitak pretjeran i neopravdan te može u pojedinim slučajevima obuhvatiti znatni dio iznosa koji se vraća, što dodatno odvraća osobe koje borave u Irskoj od korištenja usluga najma ili leasinga automobila koje nude pružatelji usluga iz drugih država članica. Irska, pak, tvrdi da su sredstva prikupljena iz ovog odbitka namijenjena financiranju stvaranja sustava povrata neopravdano naplaćenih iznosa registracijske pristojbe.

65. Prema mojem mišljenju, po tom se pitanju valja složiti s argumentima Komisije. Obveza povrata poreza naplaćenih protivno pravu Unije odnosi se u načelu na puni iznos nedugovanog poreza (i kamata), a postupak njegova povrata podliježe, među ostalim, načelu djelotvornosti, u skladu s kojim ostvarivanje povrata poreza ne smije biti pretjerano teško ili nemoguće u praksi [22]. Države članice ne mogu stoga samovoljno ograničiti stvarni iznos povrata, na primjer uvođenjem, u bilo kojem obliku, odbitaka u znatnoj visini, jer to čini u praksi nemogućim povrat poreznom obvezniku značajnog dijela preplaćenog poreza.

66. Argumenti Irske u tom pogledu nisu me uvjerili. Države članice imaju, na temelju prava Unije, obvezu povrata poreza naplaćenih protivno tom pravu. One ne mogu njezino ispunjenje učiniti ovisnim o financiranju, od strane poreznih obveznika koji imaju pravo na povrat, financijskih izdataka koje država članica mora snositi u svrhu ispunjenja te obveze. Tim je više tako u slučaju kada država članica organizira sustav naplate poreza tako da je povrat njegova dijela u nekim slučajevima neizbježan. Sve troškove vezane za organizaciju takvog sustava treba financirati iz poreza naplaćenih sukladno pravu Unije, a ne iz odbitaka od iznosa koji se duguju osobama koje imaju pravo na povrat.

67. Države članice mogu naplaćivati naknade za administrativne radnje povezane s provedbom svojih obveza koje proizlaze iz prava Unije, no te naknade ne smiju biti više od stvarnih troškova obavljanja određene radnje u odnosu na konkretnu osobu i ne mogu služiti pokrivanju troškova organiziranja cijelog administrativnog sustava. Te naknade ne mogu ni u kojem slučaju biti u takvom iznosu koji bi znatno ograničavao prednosti koje za pojedince proizlaze iz prava koja su im dodijeljena na temelju prava Unije.

68. U svezi s prethodno navedenim smatram da je, kako odbijanjem plaćanja kamata na vraćene iznose registracijske pristojbe, tako i odbitkom tom prigodom iznosa od 500 eura na ime administrativnih troškova, Irska povrijedila obveze iz članka 56. UFEU-a.

21 Presuda od 30. lipnja 2016., Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, t. 37.)

22 Presuda od 30. lipnja 2016., Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, t. 39.)

Zaključak

69. S obzirom na sva prethodna razmatranja, predlažem Sudu da prihvati tužbu Komisije i njezine tužbene zahtjeve u ovom predmetu. Na temelju članka 138. stavka 1. Poslovnika Suda, Irskoj valja naložiti snošenje troškova.