Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MACIEJA SZPUNARJA,
predstavljeni 2. marca 2017 [1]

Zadeva C-552/15

Evropska komisija
proti

Irski

„Neizpolnitev obveznosti države – Svoboda opravljanja storitev – Motorna vozila – Najem ali zakup motornega vozila s strani osebe s stalnim prebivališčem v državi članici pri dobavitelju s sedežem v drugi državi članici – Davek ob registraciji – Plačilo celotnega davka v trenutku registracije – Pogoji za vračilo davka – Sorazmernost“

Uvod

1. Davki ob registraciji motornih vozil v Uniji s pravnega vidika niso usklajeni. Načeloma imajo države članice pravico, da v svojem nacionalnem pravu določijo pravila za to vrsto davka po prostem preudarku. Vendar pa ne smejo ravnati v nasprotju s splošnimi načeli prava Unije, zlasti svoboščinami notranjega trga. V obravnavani zadevi se postavlja vprašanje, koliko manevrskega prostora imajo države članice v zvezi s tem.

2. Irska je, potem ko jo je Evropska komisija pisno opomnila, naj svoj sistem odmere davka ob registraciji prilagodi zahtevam svobode opravljanja storitev na področju najema in zakupa motornih vozil, v svoje nacionalno pravo uvedla spremembe, ki sledijo tem smernicam. Vendar Komisija meni, da so bile v primeru vozil, uvoženih na Irsko iz drugih držav članic za časovno omejeno uporabo, prilagoditve v irski zakonodaji nezadostne in da je ta zakonodaja še naprej v nasprotju s svobodo opravljanja storitev. Ker se Irska s tem mnenjem ne strinja, bo moralo o sporu odločiti Sodišče.

Pravni okvir irskega prava

3. Člen 131(4) Finance Act 1992 (zakon o financah iz leta 1992) prepoveduje, da bi se na irskem ozemlju uporabljala motorna vozila, ki niso registrirana na Irskem, ob upoštevanju izjem iz različnih določb [2]. Obveznost registracije je treba izpolniti v enem mesecu od začetka uporabe vozila na irskem ozemlju.

1 Jezik izvirnika: poljščina.

2 Te izjeme se nanašajo predvsem na vozila, ki jih na irsko ozemlje začasno uvozijo osebe, ki na Irskem nimajo stalnega prebivališča, ali osebe, ki opravljajo poklicno dejavnost v drugi državi članici.

4. Člen 132(1) navedenega zakona, kakor je bil spremenjen s členom 83(1)(d) Finance Act 2012 (zakon o financah iz leta 2012), določa plačilo trošarine za vozila, ki je opredeljena kot davek ob registraciji. Davčna obveznost na podlagi davka ob registraciji nastane v trenutku registracije vozila. Znesek davka se izračuna kot odstotni delež tržne vrednosti, pri čemer se upošteva tudi raven emisij ogljikovega dioksida. Pri vozilih, ki najbolj onesnažujejo okolje, lahko davek doseže do 36 % njihove tržne vrednosti. Pred registracijo je treba v centru za tehnične preglede opraviti pregled vozila. Ta pregled med drugim omogoča določitev tržne vrednosti vozila.

5. Obveznost registracije in plačila davka ob registraciji velja tudi za vozila, ki se najamejo ali zakupijo na podlagi pogodbe med osebami s stalnim prebivališčem na irskem ozemlju in ponudniki s sedežem v drugih državah članicah.

6. V primeru izvoza vozila z irskega ozemlja in njegove odjave člen 135 D zakona o financah iz leta 1992, ki se izvaja na podlagi člena 83(1)(j) zakona o financah iz leta 2012, ki je začel veljati 8. aprila 2013, določa vrnitev dela davka ob registraciji. Znesek vračila se izračuna glede na tržno vrednost vozila v trenutku izvoza. Za določitev te vrednosti je treba ponovno opraviti tehnični pregled, in sicer ne več kot en mesec pred izvozom. Od zneska vračila se odbijejo upravni stroški v pavšalnem znesku 500 EUR.

7. K znesku vračila se od 1. januarja 2016 prištevajo obresti, ki se izračunajo v skladu z izvedbeno uredbo za člen 135 D zakona o financah iz leta 1992. Prav tako se je s 1. januarjem 2016 na podlagi člena 49 Finance Act 2015 (zakon o financah iz leta 2015) odbitek za upravne stroške zmanjšal na 100 EUR.

Postopek, tožbeni razlogi in trditve strank

Postopek

8. Komisija je leta 2003 in 2006 zaprosila Irsko za pojasnila v zvezi s skladnostjo davka ob registraciji, ki se uporablja v tej državi članici, s svobodo opravljanja storitev ob upoštevanju sodb Cura Anlagen [3] in Komisija/Danska [4]. Po posvetovalnem sestanku in novi zahtevi po pojasnilih leta 2010 je Komisija 27. januarja 2011 poslala Irski uradni opomin in poudarila, da Irska s tem, ko je od oseb s stalnim prebivališčem na Irskem, ki začasno uvozijo vozila na ozemlje te države članice, zahtevala, da plačajo celoten davek ob registraciji teh vozil brez možnosti njegovega zmanjšanja ali vračila, ni izpolnila obveznosti iz členov od 56 do 62 PDEU. Ker odgovor Irske Komisije ni zadovoljil, je 28. oktobra 2011 podala obrazloženo mnenje, v katerem je v bistvu navedla enake očitke.

9. Zaradi teh ukrepov je Irska uvedla možnost, da se v primeru izvoza vozila z irskega ozemlja del davka ob registraciji vrne. Sistem vračil je začel veljati 8. aprila 2013.

10. Komisija je 10. julija 2014 poslala Irski dodaten uradni opomin, 26. februarja 2015 pa še dodatno obrazloženo mnenje. V svojih pisanjih je Komisija navedla, da je sistem odmere davka ob registraciji, ki se uporablja na Irskem, še naprej v nasprotju s svobodo opravljanja storitev, ker od oseb, ki uvozijo vozila na Irsko za časovno omejeno obdobje, zahteva plačilo celotnega davka, ob tem pa jim omogoča zgolj naknadno vračilo dela plačanega davka. Po mnenju Komisije je takšna ureditev ob upoštevanju sodne prakse Sodišča v sklepu VAV-Autovermietung [5] nedopustna. Poleg tega je Komisija menila, da

3 Glej sodbo z dne 21. marca 2002 (C-451/99, EU:C:2002:195).

4 Glej sodbo z dne 15. septembra 2005 (C-464/02, EU:C:2005:546).

5 Glej sklep z dne 29. septembra 2010 (C-91/10, neobjavljen, EU:C:2010:558).

irske določbe po eni strani ne določajo plačila obresti na vrnjeni del davka ob registraciji, po drugi strani pa od vrnjenega davka odbijajo visok znesek za upravne stroške. Komisija je Irsko pozvala, naj v dveh mesecih od prejetja tega dodatnega obrazloženega mnenja sprejme ukrepe, potrebne za uskladitev z njim.

11. Irska je na obrazloženo mnenje odgovorila z dopisom z dne 27. aprila 2015. V njem je navedla, da je sistem odmere davka ob registraciji po njenem mnenju zdaj načeloma skladen s pravom Unije. Vendar pa je napovedala, da se bodo vrnjenemu delu davka v primeru izvoza vozila prištevale obresti in da bo odbitek za upravne stroške zmanjšan na 100 EUR.

12. Komisija je menila, da Irska ni ukrepala v skladu z obrazloženim mnenjem v predpisanem roku,[6] zato je 26. oktobra 2015 vložila tožbo v obravnavani zadevi. Irska je 8. januarja 2016 vložila odgovor na tožbo. Stranki sta 18. februarja oziroma 31. marca 2016 podali repliko oziroma dupliko. Irska je z dopisom z dne 14. aprila 2016 zahtevala, da o zadevi razsoja veliki senat. Obravnava je potekala 22. novembra 2016.

Tožbeni razlogi in trditve Komisije

13. Komisija Irski očita, da ni izpolnila obveznosti iz člena 56 PDEU, ker je od oseb s stalnim prebivališčem na Irskem zahtevala, da ob uvozu motornih vozil, najetih ali zakupljenih v drugi državi članici, na Irsko plačajo celoten davek ob registraciji, ne da bi se upoštevalo načrtovano trajanje uporabe navedenih vozil na irskem ozemlju, če ta niso namenjena temu, da bi se na Irskem uporabljala trajno niti niso predmet takšne uporabe v praksi, in ker je določila pogoje za vračilo tega davka, ki presegajo tisto, kar je nujno potrebno in sorazmerno.

14. Po mnenju Komisije je posledica sistema odmere davka ob registraciji, ki velja na Irskem, ta, da je najem ali zakup vozila v drugi državi članici z namenom, da se začasno uporablja na Irskem, znatno manj ugoden od najema ali zakupa vozila na Irskem. Meni torej, da irska ureditev pomeni omejevanje svobode opravljanja storitev dajanja vozil v najem ali zakup in da potemtakem krši člen 56 PDEU.

15. Kar zadeva vprašanje v zvezi s pobiranjem celotnega zneska davka ob registraciji ne glede na to, ali je vozilo na Irskem registrirano za trajno ali začasno uporabo, Komisija meni, da je takšna ureditev ob upoštevanju sodne prakse Sodišča[7] nedopustna. Tudi če se sistem vračila dela davka po njenem mnenju lahko izkaže za zadostnega v primeru uvoza vozil, katerih obdobje uporabe na irskem ozemlju v trenutku njihovega uvoza ni znano, pa meni, da je, kadar gre za uvoz za vnaprej znano obdobje, zlasti na podlagi pogodbe o najemu ali zakupu, nesorazmerno zahtevati plačilo celotnega davka brez upoštevanja tega elementa. Ta sistem namreč začasni uvoz vozila obremeni z enakim davkom kot uvoz za nedoločeno obdobje.

16. Poleg tega osebe, ki uvozijo vozila na irsko ozemlje začasno, ne dobijo obresti, s katerimi bi prejele odškodnino za obdobje, za katero jim je bil nezakonito odvzet znesek neupravičeno pobranega davka ob registraciji, ker irska ureditev ne določa vračila skupaj z obrestmi. Poleg tega se od zneska vračila odbijejo še upravni stroški v višini 500 EUR, kar pomeni visok in nesorazmeren znesek.

6 Naj spomnim, določbe v zvezi z vračilom davka ob registraciji skupaj z obrestmi in v zvezi z zmanjšanjem upravnih stroškov so začele veljati šele 1. januarja 2016.

7 Glej sklep z dne 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, neobjavljen, EU:C:2010:558, izrek).

Trditve Irske

17. Irska navaja, da je, prvič, Komisija med predhodnim postopkom spremenila stališče. Najprej se je zdelo, da sistem vračila dela davka v primeru izvoza vozila z Irske in njegove odjave sprejema, vendar je v nadaljevanju spremenila mnenje in zdaj sploh ne dovoljuje več odmere celotnega davka ob registraciji vozil, uvoženih za vnaprej znano obdobje. Komisija naj bi se glede tega opirala na sklep Sodišča v zadevi VAV-Autovermietung, vendar je bil, kot poudarja Irska, ta sklep izrečen, še preden je Komisija januarja 2011 poslala svoj prvi uradni opomin. Ta sprememba stališča po mnenju Irske pomeni kršitev načela lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU, načela dobrega upravljanja in pravic Irske do obrambe.

18. Dalje Irska trdi, da je tožba Komisije vložena prezgodaj, saj je bila ta ob njeni vložitvi obveščena o dejstvu, da bo 1. januarja 2016 začela veljati zakonodajna reforma, ki bo omogočala plačilo obresti na vrnjeni znesek in zmanjšala znesek upravnih stroškov na 100 EUR. Po mnenju Irske teh sprememb ni bilo mogoče uvesti prej, ker se davčna zakonodaja spreminja samo enkrat na leto, in sicer 1. januarja.

19. Nazadnje Irska trdi, da je stališče Komisije dvoumno, ker naj ne bi bilo razvidno, ali njeni sklepi temeljijo na enem splošnem tožbenem razlogu ali na dveh ali celo treh ločenih tožbenih razlogih, niti, ali različna irska pravila, ki jih izpodbija, omejujejo svobodo opravljanja storitev kot celota, ker se pač pojavljajo skupaj, ali pomeni takšno omejevanje vsako od njih posebej.

20. V bistvu Irska trdi, da je njena ureditev v zvezi z davkom ob registraciji zdaj povsem skladna s pravom Unije. Zlasti sta sistem odmere celotnega davka v trenutku registracije vozila in morebitno vračilo dela tega davka v primeru izvoza ali odjave vozila po njenem mnenju skladna s sodno prakso Sodišča in ne pomenita omejevanja svobode opravljanja storitev dajanja vozil v najem ali zakup.

21. Sklep v zadevi VAV-Autovermietung je bil po mnenju Irske sprejet v zvezi s posebno pravno ureditvijo, ki je veljala na Nizozemskem in v skladu s katero je bil znesek davka pogojen s trajanjem uporabe vozila na ozemlju te države članice. V irskem sistemu se, nasprotno, znesek davka ob registraciji izračunava glede na vrednost vozila na dan registracije, ravno tako kot znesek vračila ob izvozu navedenega vozila. Vrednost vozila torej ni odvisna zgolj od njegove starosti, temveč tudi od drugih dejavnikov, zlasti od števila prevoženih kilometrov, zato je ni mogoče določiti vnaprej. Irski sistem zato omogoča določitev zneska davka glede na dejansko intenzivnost uporabe vozila na irskem ozemlju, v nasprotju s sistemom, v skladu s katerim je znesek davka odvisen zgolj od trajanja uporabe vozila na ozemlju države.

22. Sprememba sistema odmere davka ob registraciji, ki jo priporoča Komisija, naj bi povzročila velike upravne težave in neizogibno zahtevala spremembo načina izračunavanja vračila, s tem pa v bistvu spremembo davčne osnove. To pa bi pomenilo neupravičeno poseganje v pravico držav članic, da določijo svoj sistem obdavčitve vozil.

23. Poleg tega trajanje uporabe vozila na irskem ozemlju nikoli ni zanesljivo znano vnaprej, ker se pogodba o najemu lahko odpove, podaljša ali kako drugače spremeni, zato bi bilo lahko vozilo na Irskem še naprej registrirano in bi se uporabljalo tudi po izteku obdobja obdavčitve. Morebitni sistemi dodatnih plačil naj bi vključevali natančno tolikšna davčna bremena kot trenutno veljavni sistem vračila v primeru izvoza vozila.

24. V zvezi z očitkoma o neplačilu obresti na vrnjeni znesek davka in previsokem odbitku za upravne stroške Irska poudarja, da so bile te težave rešene z uvedbo zakonodajnih sprememb, ki so začele veljati 1. januarja 2016.

Analiza

25. Komisija v svoji tožbi v bistvu navaja tri težave: odmero celotnega davka ob registraciji pri registraciji vozil, ki so bila za uporabo na irskem ozemlju uvožena za vnaprej znano obdobje, neplačilo obresti pri vračilu dela davka ob registraciji v primeru izvoza in odjave vozila ter hkratni odbitek zneska 500 EUR za upravne stroške. Te težave, med katerimi je seveda najpomembnejša prva, je treba preučiti zaporedoma. Vendar moramo pred tem preučiti formalne pridržke, ki jih navaja Irska.

Formalni očitki, ki jih navaja Irska

26. Irska Komisiji očita, da je med postopkom spremenila stališče, da navaja dvoumne očitke in da je tožbo pred Sodiščem vložila prezgodaj.

27. Prvič, čeprav Irska neposredno ne navaja očitka, povezanega z nedopustnostjo tožbe, je treba opozoriti, da po mojem mnenju ni mogoče ugotoviti nobene kršitve s strani Komisije, na kateri bi lahko takšen očitek temeljil. Očitki v tožbi ustrezajo tistim, ki jih je Komisija navedla v dodatnem uradnem opominu iz julija 2014 in v obrazloženem mnenju iz februarja 2015. Komisija torej v svoji tožbi očitkov ni niti razširila niti spremenila, če jih primerjamo s tistimi, na katere se je sklicevala v predhodnem postopku.

28. Dejstvo, da je Komisija formalno gledano te očitke navedla v okviru predhodno uvedenega postopka zaradi neizpolnitve obveznosti, v katerem je navedla splošnejše očitke, na to presojo ne vpliva. Prvotni postopek se je začel, ko irski sistem odmere davka ob registraciji še ni določal prav nikakršne omejitve zneska tega davka pri vozilih, ki se na Irskem uporabljajo začasno, niti z vračilom niti na kakšen drug način. Logično je torej, da so se očitki Komisije na tej stopnji na splošno nanašali na neprilagojenost irske ureditve zahtevam, ki jih na podlagi sodne prakse Sodišča prinaša svoboda opravljanja storitev.

29. Vendar pa se postopek zaradi neizpolnitve obveznosti ne konča, ko država članica sprejme kakršne koli ukrepe za uskladitev s pravom Unije. Komisija se mora še prepričati, da ti ukrepi dejansko in učinkovito vodijo k usklajenosti nacionalnih določb s pravom Unije. Če meni, da ukrepi, ki jih je sprejela država članica, ne zagotavljajo popolne skladnosti s pravom Unije, ima pravico podati konkretnejše očitke v zvezi s še nerešenimi vprašanji. Po mojem mnenju je dejstvo, da je bila konkretna odločitev Sodišča, v tem primeru sklep v zadevi VAV-Autovermietung, v času izdaje prvega uradnega opomina že znana, v tem pogledu nepomembno. Sodna praksa sodišča je namreč znana tako Komisiji kot državam članicam, te pa so se dolžne z njo uskladiti ne glede na to, ali jim Komisija pošilja uradne opomine, naj to storijo. Poleg tega je sodna praksa Sodišča zgolj razlaga določb prava Unije, v obravnavani zadevi določb PDEU, zato Komisija nikakor ni dolžna navajati konkretnih odločitev, ki bi jih morala država članica upoštevati. Dovolj je, da Komisija navede ustrezno določbo prava Unije, in država članica je, če se strinja z očitki Komisije, dolžna svojo zakonodajo uskladiti z navedeno določbo, pri čemer mora upoštevati vso sodno prakso Sodišča, ki jo je v tej zadevi mogoče uporabiti.

30. Zato menim, da je bil predhodni postopek izpeljan pravilno in da tožba ne vsebuje nobene napake, zaradi katere bi lahko bila nedopustna. Iz istih razlogov menim, da Komisija ni kršila svoje obveznosti lojalnega sodelovanja, načela dobrega upravljanja ali pravic Irske do obrambe.

31. Glede očitka, da je stališče Komisije v njeni tožbi dvoumno, je dovolj opozoriti, da je iz tožbe jasno razvidno, da se bistveni očitek nanaša na obveznost vnaprejšnjega plačila celotnega davka ob registraciji; neplačilo obresti in visok znesek odbitka v primeru vračila dela preplačanega davka pa sta po mnenju Komisije elementa, ki še povečujeta negativne učinke, ki jih ima ta zahteva na svobodo

opravljanja storitev dajanja vozil v najem in zakup. Vendar pa iz razlogov, ki jih bom navedel v nadaljevanju, menim, da bi, tudi če bi bil sistem vračila davka v skladu z načelom svobode opravljanja storitev, preostala elementa lahko vsak posebej pomenila neizpolnitev obveznosti, ki izhajajo iz te svobode. Zato ju je treba preučiti ločeno.

32. Nazadnje je treba v zvezi z očitkom, da je bila tožba vložena prezgodaj, najprej opozoriti, da ima formalno gledano Komisija pravico vložiti tožbo, če država članica do izteka roka, določenega v obrazloženem mnenju, ni upoštevala njenih zahtev. Referenčna točka za presojo, ali država članica ni izpolnila svojih obveznosti, je torej položaj na dan izteka roka.[8] V nasprotnem primeru bi lahko države članice v neskončnost odlagale vložitev tožbe s strani Komisije z napovedovanjem vedno novih rokov za uskladitev z obrazloženim mnenjem.

33. V zvezi z obravnavano zadevo je treba še dodati, da sta bili obveznost vračila neupravičeno pobranih davkov skupaj z obrestmi na eni strani in prepoved določitve pravil za to vračilo, ki bi bila v nasprotju z načelom učinkovitosti, na drugi strani na Irskem znani dolgo pred vložitvijo te tožbe. Glede na to, da je Irska nazadnje priznala utemeljenost navedenih očitkov, torej ni bilo ovir, zaradi katerih ne bi mogla ustrezne ureditve uvesti hkrati z uvedbo sistema vračila dela davka ob registraciji, ki je bil vpeljan leta 2013.

34. Treba je tudi opozoriti, da je glavni cilj postopka zaradi neizpolnitve obveznosti, da država članica uskladi svojo zakonodajo s pravom Unije, ne pa njeno kaznovanje. Vendar ni dvoma, da je treba davke, pobrane v nasprotju s pravom Unije, v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča vrniti z obrestmi.[9] Podlaga za zahtevo za takšno vračilo pa je lahko prav sodba Sodišča, s katero se ugotovi takšna kršitev. Obstaja torej splošen interes, da Komisija vloži tožbo in da se postopek nadaljuje, dokler Sodišče ne razsodi, tudi če je bila kršitev že pred izrekom te sodbe odpravljena.[10]

35. Iz zgoraj navedenih razlogov je treba tožbene razloge in trditve Irske, da je bil postopek Komisije nelojalen in nepravilen, po mojem mnenju šteti za neutemeljene.

Tožbeni razlog, ki se nanaša na pobiranje celotnega davka ob registraciji

36. Naj spomnim, da Komisija Irski očita, da omejuje svobodo opravljanja storitev dajanja vozil v najem in zakup s tem, da ob registraciji teh vozil, ki je obvezna, če se uporabljajo dlje od enega meseca, pobira celoten davek ob registraciji (z možnostjo naknadnega delnega vračila), tudi kadar je načrtovano obdobje uporabe vozila na irskem ozemlju znano vnaprej. Posledica takšne ureditve, ki ne vzpostavlja ustreznega razlikovanja med uvozom vozila za omejeno obdobje in trajnim uvozom, je, da je uporaba storitev dajanja vozil v najem ali zakup, ki jih ponujajo ponudniki iz drugih držav članic, manj privlačna od uporabe storitev nacionalnih podjetij. Uporaba prvonavedenih namreč pomeni visok finančni strošek – torej obveznost, da se vnaprej plača celoten davek ob registraciji, čeprav bi lahko bil dolgovani znesek v resnici znatno nižji – in upravno breme, saj je treba še pred začetkom uporabe vozila opraviti tehnični pregled, s katerim se določi njegova tržna vrednost, od katere je odvisen znesek davka.

37. Davki, kakršen je irski davek ob registraciji, v Uniji s pravnega vidika niso usklajeni, zato lahko države članice svobodno izvajajo svoje davčne pristojnosti pod pogojem, da spoštujejo pravo Unije.[11] Položaj, v katerem naj bi se vozilo na ozemlju določene države članice uporabljalo trajno ali se dejansko uporablja trajno, zahteva z vidika prava Unije drugačno obravnavo kot položaj, v katerem ta

8 Glej zlasti sodbi z dne 6. oktobra 2009, Komisija/Španija (C-562/07, EU:C:2009:614, točki 23 in 24), in z dne 5. februarja 2015, Komisija/Belgija (C-317/14, EU:C:2015:63, točka 34).

9 Glej sodbo z dne 30. junija 2016, Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, točka 37).

10 V zvezi z odgovornostjo za kršenje prava Unije glej tudi sodbi z dne 7. februarja 1973, Komisija/Italija (39/72, EU:C:1973:13, točka 11), in z dne 19. marca 1991, Komisija/Belgija (C-249/88, EU:C:1991:121, točka 41).

11 Glej sodbo z dne 26. aprila 2012, van Putten (od C-578/10 do C-580/10, EU:C:2012:246, točka 37 in navedena sodna praksa).

pogoj ni izpolnjen in se vozilo v tej državi članici uporablja samo začasno. V prvem primeru lahko država članica načeloma obdavči uporabo vozila, na primer z davkom ob registraciji. V drugem primeru pa obdavčenje uporabe vozila, ki bi lahko pomenilo omejevanje svoboščin skupnega trga, zahteva dodatno utemeljitev. Poleg tega mora biti takšno obdavčenje zasnovano sorazmerno z njegovim ciljem.[12]

38. Sodišče je v zvezi z davki, kakršen je irski davek ob registraciji, že večkrat odločilo, da je v primeru vozil, najetih ali zakupljenih v državi članici, ki ni država obdavčitve, njihov cilj mogoče doseči s pomočjo dajatev, katerih znesek je odvisen od trajanja uporabe vozila na ozemlju države obdavčitve.[13] Pobiranje celotnega davka, tako kot v primeru vozil, ki se na ozemlju države obdavčitve uporabljajo trajno, zato ne izpolnjuje pogoja sorazmernosti in je v nasprotju z načelom svobode opravljanja storitev, kot je zdaj zapisana v členu 56 PDEU.[14]

39. Sodišče je tudi razsodilo, da v primeru pogodbe o najemu ali zakupu vozila, ki je bila sklenjena za določen čas, zgolj možnost vračila dela davka po izvozu vozila z ozemlja države članice ni dovolj, da bi se zagotovila skladnost z načelom svobode opravljanja storitev, če z začetkom uporabe vozila na ozemlju navedene države članice nastane obveznost, da se plača celoten davek, pri čemer se ne upošteva načrtovano trajanje uporabe navedenega vozila na ozemlju te države članice.[15]

40. Prav na to sodno prakso se v obravnavani zadevi sklicuje Komisija, ko dokazuje, da tako kot nizozemska zakonodaja, ki jo je preučila v zadevi, v kateri je bil izrečen sklep VAV-Autovermietung, tudi irska ureditev ne izpolnjuje pogoja sorazmernosti, saj zahteva plačilo celotnega davka ob registraciji, čeprav je trajanje uporabe vozila na irskem ozemlju znano vnaprej.

41. V sklepu v zadevi VAV-Autovermietung so v konkretnem položaju uporabljena predhodno določena načela. V postopku v glavni stvari v navedeni zadevi je moral davčni zavezanec za dvomesečni najem plačati davek, ki ustreza skoraj polovici kataložne cene avtomobila[16]. Prav na podlagi takšnih dejanskih okoliščin je Sodišče razsodilo, da so določbe, ki urejajo pobiranje davka na vozila na Nizozemskem, nesorazmerne. Vendar ne vidim razloga, da ne bi mogli sklepov Sodišča v zadevi, v kateri je bil izrečen sklep VAV-Autovermietung, šteti za splošno veljavne.

42. Poleg dejstva, da lahko irska ureditev pripelje do podobnih položajev,[17] že zgolj to, da se v čezmejnih primerih odmerja davek v znesku, za katerega se že vnaprej ve, da bo – morda celo znatno – presegel dolgovani znesek, odjemalce storitev zagotovo odvrača od uporabe čezmejnih storitev in ponudnike teh storitev od njihovega ponujanja. Poleg tega je treba opozoriti, da takšen položaj, kot je v svojih pisanjih poudarila Komisija, izenačuje obdavčenje najema ali zakupa vozila in pridobitve lastništva nad tem vozilom. Zato to zmanjšuje privlačnost uporabe storitev dajanja v najem ali zakup, vključno s čezmejnimi najemi ali zakupi. Nazadnje takšna rešitev vključuje tudi zamrznitev znatnih finančnih sredstev, kar pomeni še dodatno neprijetnost, zlasti za osebe, ki opravljajo gospodarsko dejavnost in za katere sredstva, ki jih ne morejo investirati, pomenijo izgubo.

12 Glej sodbo z dne 26. aprila 2012, van Putten (od C-578/10 do C-580/10, EU:C:2012:246, točke 46, 47 in 53 ter navedena sodna praksa).

13 Glej sodbo z dne 21. marca 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, točka 69); sklepe z dne 27. junija 2006, van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430, točka 30); z dne 22. maja 2008, Ilhan (C-42/08, neobjavljen, EU:C:2008:305, točka 22), in z dne 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, neobjavljen, EU:C:2010:558, točka 26).

14 Glej zlasti sodbo z dne 21. marca 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, zadnja alinea izreka), in sklep z dne 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, neobjavljen, EU:C:2010:558, točka 21).

15 Glej sklep z dne 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, neobjavljen, EU:C:2010:558, točke od 26 do 28 in izrek).

16 Glej sklep z dne 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, neobjavljen, EU:C:2010:558, točke 5, 8 in 12).

17 Registracija vozila in potemtakem plačilo davka ob registraciji sta obvezna v primeru, da se vozilo uporablja dlje kot en mesec, medtem ko lahko najvišja možna stopnja tega davka doseže 36 % vrednosti vozila (glej točki 3 in 4 teh sklepnih predlogov).

43. Po mojem mnenju ni torej nobenega dvoma, da ne samo nevračilo neupravičeno pobranega davka, pač pa tudi obveznost plačila celotnega davka, kadar vozilo ni namenjeno temu, da bi se v državi obdavčitve uporabljalo trajno, in se trajno tudi dejansko ne uporablja, pomenita omejevanje svobode opravljanja storitev dajanja vozil v najem in zakup, ki ga člen 56 PDEU načeloma prepoveduje. To omejevanje je lahko utemeljeno le z nujnimi razlogi v splošnem interesu, pod pogojem, da je sorazmerno s svojim ciljem.

44. V odgovoru na očitek, ki ga Komisija izpeljuje iz sklepa v zadevi VAV-Autovermietung, Irska navaja dve trditvi. Trdi, da, prvič, zadevna nizozemska ureditev vračilu dela davka ni prištevala obresti. Drugič, navaja, da je ta ureditev pri vozilih za začasno uporabo določala davek, ki se je obračunaval glede na trajanje navedene uporabe, medtem ko se irski davek izračunava na podlagi vrednosti vozila in števila prevoženih kilometrov, s čimer naj bi se kazala dejanska intenzivnost uporabe vozila na irskem ozemlju.

45. Kar zadeva vprašanje obresti, je treba najprej opozoriti, da v obdobju, ki je upoštevno za presojo neizpolnitve obveznosti, očitane Irski, torej na dan izteka roka, navedenega v obrazloženem mnenju, tudi irska zakonodaja ni določala plačila obresti. Kot drugo, kar je še veliko pomembnejše, v sklepu v zadevi VAV-Autovermietung ni ničesar, kar bi kazalo na to, da je neplačilo obresti tisti razlog, zaradi katerega je Sodišče razsodilo, da je nizozemska ureditev v nasprotju z načelom svobode opravljanja storitev. Glavna težava v tej zadevi niso bile obresti, temveč nujnost plačila celotnega davka, pri čemer se ni upoštevalo načrtovano trajanje uporabe vozila na nizozemskem ozemlju. Torej se zadeva, v kateri je bil izrečen sklep VAV-Autovermietung, zaradi vprašanja obresti ne razlikuje od obravnavane zadeve na način, da se sklepi, ki so bili izvedeni v prvonavedeni, ne bi mogli uporabiti tudi v zadnji. Zato je treba preučiti še drugo trditev, ki jo je navedla Irska.

46. Irska trdi, da se obstoječa sodna praksa Sodišča nanaša bodisi na sisteme, v katerih ni bilo mogoče nobeno vračilo davka, bodisi na sistem – in sicer v zadevi, v kateri je bil izrečen sklep VAV-Autovermietung – v katerem se je znesek vračila izračunaval glede na trajanje uporabe vozila na nizozemskem ozemlju. Poudarja, da se v irskem sistemu znesek vračila izračunava na podlagi tržne vrednosti vozila v trenutku njegovega izvoza, ki je odvisna zlasti od števila prevoženih kilometrov, zaradi česar je po primerjavi te vrednosti z vrednostjo, ki jo je vozilo imelo ob registraciji, obdavčitev sorazmerna z dejansko intenzivnostjo uporabe vozila na irskem ozemlju. Ker tržna vrednost vozila v trenutku njegovega izvoza ni znana, saj ni odvisna samo od starosti vozila, ampak tudi od števila prevoženih kilometrov, pa cilja irskega sistema, torej obdavčitve dejanske intenzivnosti uporabe vozila, ne bi bilo mogoče uresničiti z davkom, ki bi se obračunaval izključno na podlagi načrtovanega trajanja uporabe na Irskem.

47. Vendar po mojem mnenju ta trditev temelji na nesporazumu, ki izhaja iz nerazlikovanja med cilji davka in ureditvijo njegovega pobiranja.

48. Agent Irske je na obravnavi na vprašanje Sodišča navedel, da je cilj davka ob registraciji pokritje javnih stroškov ob uporabi vozil, zlasti stroškov za okolje, socialnih stroškov ter stroškov, povezanih z vzdrževanjem cestne infrastrukture, sistemom nadzora nad cestnim prometom in odobritvijo vozil. Dodal je, da je bil davek zasnovan tako, da uporabniki dragih vozil plačujejo več in da se spodbuja nakup vozil, ki manj onesnažujejo okolje.

49. Obdavčitev uporabe vozil ima v vseh državah članicah na splošno podobne cilje.[18] Ti cilji so nedvomno nujni razlogi v splošnem interesu, ki upravičujejo takšno obdavčitev. Vendar pa je treba v skladu z zgoraj navedeno sodno prakso preučiti še, ali ne bi bilo mogoče teh ciljev doseči z davkom, ki bi že v trenutku plačila upošteval načrtovano trajanje uporabe vozila na irskem ozemlju.

18 Glej na primer sodbo z dne 21. marca 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, točka 66), v kateri so navedeni cilji avstrijske ureditve.

50. Pri davkih, kakršen je irski davek ob registraciji, ki se plačujejo enkratno, je mogoče cilj kritja javnih stroškov uporabe vozila uresničevati le na globalni ravni, kar pomeni, da mora vsota davkov, pobranih od vseh registriranih vozil v državi, pokriti skupne stroške, ki izhajajo iz njihove uporabe. V nasprotju z, denimo, davkom, ki je zajet v ceni pogonskih goriv, namreč enkratni davek nikakor ne upošteva števila prevoženih kilometrov niti na splošno intenzivnosti uporabe vozila po njegovi registraciji in plačilu davka. Davek na vozilo, ki se intenzivneje uporablja, torej znatno manj prispeva h kritju stroškov, ki dejansko nastanejo z uporabo tega vozila, kot davek, plačan na vozilo, ki se uporablja priložnostno. Hitrejše upadanje vrednosti vozila, ki je povezano z večjo uporabo, tega neravnovesja ne izravna, kajti navedeno upadanje vrednosti ni odvisno zgolj od števila prevoženih kilometrov, temveč tudi od starosti vozila in vrste drugih dejavnikov.

51. Podobno sklepanje je mogoče uporabiti pri vozilih, ki so namenjena uporabi na ozemlju države članice za določeno obdobje. Tako kot pri vozilih, ki so namenjena trajni uporabi v tej državi članici, znesek davka potencialno pokriva vso „življenjsko“ dobo vozila (razen če se izvozi iz države), sme znesek davka na vozilo, registrirano za določeno obdobje, pokrivati samo obdobje uporabe na ozemlju države članice registracije. Ta znesek se vključi v okvir, namenjen splošnemu pokrivanju stroškov uporabe vseh vozil, registriranih v državi. Zato ni nujno, da natančno odraža intenzivnost uporabe navedenega vozila, tako kot se v znesku davka, ki bremeni za trajno uporabo registrirano vozilo, ne kaže intenzivnost njegove poznejše uporabe. Vendar pa to ni ovira za doseganje ciljev obdavčitve, saj se ti cilji že po naravi uresničujejo na globalni ravni in ne posamezno, od vozila do vozila.

52. Kot je razvidno iz zgoraj navedenega, je cilje davka ob registraciji mogoče uresničevati z davkom, ki se obračunava ob upoštevanju načrtovanega trajanja uporabe na irskem ozemlju. Kadar je to trajanje znano vnaprej, je torej pobiranje tega davka v višini, ki ustreza znesku, odmerjenemu v primeru trajne registracije vozila, nesorazmerno z zgoraj navedenim ciljem, ker se z njim omejuje svoboda opravljanja storitev dajanja vozil v najem in zakup, tako kot v zadevi, v kateri je bil izrečen sklep VAV-Autovermietung.

53. Ravno tako to ne povzroči, da uporabniki dražjih vozil ne bi mogli plačevati sorazmerno več in da se ne bi mogla spodbujati uporaba vozil, ki manj onesnažujejo okolje. Osnova za obdavčitev bi bili namreč še naprej tržna vrednost vozila in raven njegovih emisij, temu pa bi se pridružil dodaten dejavnik v obliki načrtovanega trajanja uporabe na irskem ozemlju.

54. Mislim, da takšna rešitev ne bi kršila pristojnosti držav članic, da uporabo vozil obdavčijo bolj, kot to izhaja iz obveznosti spoštovanja prava Unije, v obravnavani zadevi svobode opravljanja storitev.

55. Ta rešitev namreč ne omejuje svobode držav članic pri opredeljevanju ciljev davka in njegovih temeljnih značilnosti, kot sta višina ali davčna osnova. Obveznost, da se vozila, namenjena uporabi na ozemlju določene države članice za določeno obdobje, obdavčujejo sorazmerno s tem trajanjem, pa nasprotno izhaja iz zahtev svoboščin skupnega trga, če jih razlagamo ob upoštevanju zgoraj navedene sodne prakse Sodišča. Zato države članice za vzpostavitev tega sorazmerja ne smejo določati metod, ki bi bistveno okrnile prednosti, ki izhajajo iz možnosti, da se plača samo del davka, sorazmeren s trajanjem uporabe vozila, na primer tako, da bi zahtevale znesek, ki je znatno višji od dejansko dolgovanega zneska,[19] čeprav bi bila razlika naknadno vrnjena in bi se temu vračilu prištele obresti.

56. Ravno tako me ne prepriča trditev Irske, da se z odmero davka ob registraciji v znesku, sorazmernem z načrtovanim trajanjem uporabe vozila na irskem ozemlju, ne bi uresničeval zastavljeni cilj davka, ker se lahko to trajanje naknadno spremeni, zlasti podaljša, na primer zaradi revizije pogodbe o najemu ali zakupu. Glede na to, da je obveznost plačila davka ob registraciji povezana z obveznostjo registracije vozila, se namreč lahko za vozilo, namenjeno začasni uporabi, izvede tudi

19 Komisija ponuja v svojih pisanjih s številkami ponazorjen primer. Tudi če so, kakor v svoji dupliki trdi Irska, izračuni Komisije pretirani, ostaja dejstvo, da je sama prišla do izračuna, da prvotno pobrani davek ob registraciji dvainpolkrat presega dejansko dolgovani znesek.

samo začasna registracija za načrtovano trajanje uporabe vozila na nacionalnem ozemlju. Tako bo moral uporabnik v primeru podaljšanja najema ali zakupa ponovno opraviti registracijo in zaradi tega ponovno plačati davek. Nasprotno pa bo v primeru skrajšanja trajanja uporabe v potrošnikovem interesu, da zahteva vračilo preplačanega davka. Zato se mi zdi, da te rešitve ne bi bilo težko uveljaviti.

57. Mogoče si je sicer zamisliti primere, v katerih je bodisi zaradi dolgega načrtovanega trajanja uporabe vozila bodisi zaradi vsebine pogodbe, na osnovi katere je ta uporaba urejena, uporaba vozila za določeno obdobje, ki je na formalni ravni znano vnaprej, podobna trajni uporabi, zaradi česar bi lahko upravičevala pobiranje celotnega davka. Vendar pa irske določbe, ki so predmet obravnavane zadeve, ne poznajo takšnega razlikovanja glede na trajanje ali vsebino pogodbe, ki bi urejalo uporabo vozila na irskem ozemlju. O tem vprašanju stranki nista razpravljali, ker je Irska med postopkom branila svojo ureditev v celoti. Zato tudi ne vidim možnosti, da bi Sodišče takšno analizo opravilo v sodbi, ki jo bo izreklo v tej zadevi.

58. Glede na zgoraj navedeno menim, da Irska s tem, da je od oseb s stalnim prebivališčem na Irskem zahtevala, da ob registraciji motornega vozila, zakupljenega ali najetega v drugi državi članici, plačajo celoten davek ob registraciji, ne da bi se upoštevalo trajanje uporabe navedenega vozila na Irskem, kadar to vozilo ni namenjeno temu, da bi se trajno uporabljalo pretežno na Irskem, niti se dejansko ne uporablja tako, ni izpolnila obveznosti iz člena 56 PDEU.

Očitka, ki se nanašata na neplačilo obresti in znesek odbitka

59. Kot sem opozoril že zgoraj, je Irska glede tožbenega razloga, ki se nanaša na neplačilo obresti in previsok znesek odbitka za upravne stroške ob vračilu neupravičeno pobranega dela davka ob registraciji, svojo zakonodajo uskladila z obrazloženim mnenjem Komisije, vendar je to storila šele 1. januarja 2016, torej po roku, navedenem v obrazloženem mnenju, in celo po vložitvi tožbe v obravnavani zadevi. Ker pa je za presojo neizpolnjevanja obveznosti države članice upošteven prav dan izteka roka, določenega v obrazloženem mnenju, je treba preučiti tudi očitka, povezana s tema vprašanjema.

60. Ta očitka sta sicer po mojem mnenju neodvisna od odločitve o prvem tožbenem razlogu, ki se nanaša na pobiranje celotnega zneska davka ob registraciji na vozila, začasno uvožena na irsko ozemlje.

61. Del, ki presega znesek, dolgovan za obdobje dejanske uporabe vozila na Irskem – in sicer ne glede na to, ali bo Sodišče razsodilo, da obveznost plačila celotnega zneska davka ob registraciji na vozila, začasno uvožena na irsko ozemlje, ni skladna s pravom Unije, ali pa bo menilo, da je sistem vračila dela tega davka s stališča navedenega prava zadosten – pomeni davek, ki je bil pobran v nasprotju s pravom Unije. To izhaja neposredno iz zgoraj navedene sodne prakse Sodišča.[20]

62. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča imajo države članice obveznost, da davke, pobrane v nasprotju s pravom Unije, vrnejo s pripadajočimi obrestmi. Ta obveznost je posledica in dopolnitev pravic, ki jih posameznikom podeljujejo določbe prava Unije.[21] Neplačilo obresti na znesek davka, pobranega v nasprotju s svobodo opravljanja storitev, torej pomeni za državo članico neizpolnitev njenih obveznosti, ki izhajajo iz te svobode.

20 Glej zlasti sodbo z dne 21. marca 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, točka 69), in sklep z dne 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, neobjavljen, EU:C:2010:558, točka 26).

21 Glej sodbo z dne 30. junija 2016, Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, točka 37).

63. Če bo Sodišče razsodilo, da je tožbeni razlog Komisije, ki se nanaša na obveznost plačila celotnega zneska davka ob registraciji na začasno registrirana vozila, utemeljen, seveda sistema vračila nikakor ne bo mogoče uporabljati pri vozilih, registriranih za vnaprej znano obdobje, kar pomeni, da se tudi vprašanje obresti ne bo več postavljalo. Vendar pa bo sodba, ki jo bo o tem vprašanju izreklo Sodišče, tudi v tem primeru bistvenega pomena za možnost vlaganja tožb s strani oseb, ki so utrpele škodo zaradi neplačila obresti.

64. Komisija Irski tudi očita, da je s tem, da je od dela neupravičeno pobranega davka, ki ga je treba vrniti, odbila znesek 500 EUR za upravne stroške, ravnala v nasprotju s svojimi obveznostmi, ki izhajajo iz svobode opravljanja storitev. Po mnenju Komisije je tolikšen odbitek pretiran in neupravičen ter lahko v nekaterih primerih pomeni znaten del vrnjenega zneska, kar osebe s stalnim prebivališčem na Irskem še dodatno odvrača od uporabljanja storitev dajanja vozil v najem ali zakup, ki jih ponujajo ponudniki iz drugih držav članic. Irska trdi, da so sredstva, ki se nabirajo s takšnim odbitkom, namenjena financiranju vzpostavitve sistema vračila neupravičeno pobranih davkov ob registraciji.

65. Po mojem mnenju se je treba pri tem vprašanju strinjati s trditvami Komisije. Obveznost vračila davkov, pobranih v nasprotju s pravom Unije, se načeloma nanaša na celoto nedolgovanih davkov (in obresti), postopek vračila pa je med drugim podrejen načelu učinkovitosti, v skladu s katerim vračilo davka ne sme biti pretirano težko ali v praksi neizvedljivo.[22] Države članice torej ne morejo samovoljno omejiti dejanskega zneska vračila, na primer z uvedbo visokega odbitka v kakršni koli obliki, ker to v praksi davčnemu zavezancu onemogoča izterjavo znatnega dela preplačanega davka.

66. V tem pogledu me trditve Irske ne prepričajo. Države članice imajo v skladu s pravom Unije obveznost, da davke, pobrane na način, ki se ne sklada s tem pravom, vrnejo. Izpolnjevanja te obveznosti države članice ne smejo pogojevati s tem, da finančne stroške, ki jih imajo z izpolnjevanjem te obveznosti, prevzamejo upravičenci do vračila. To velja še toliko bolj, če država članica svoj sistem odmere davka uredi tako, da je v nekaterih primerih vračilo dela tega davka neizogibno. Vse stroške, povezane z organizacijo takšnega sistema, je treba financirati z davki, pobranimi v skladu s pravom Unije, ne pa z odbitki od zneskov, ki se dolgujejo upravičencem do vračila.

67. Države članice sicer lahko pobirajo pristojbine za upravne dejavnosti, povezane z izpolnjevanjem njihovih obveznosti, ki izhajajo iz prava Unije, vendar te pristojbine ne smejo presegati dejanskih stroškov izvrševanja določene dejavnosti v razmerju do posamezne osebe in ne smejo biti uporabljene za kritje stroškov organiziranja upravnega sistema kot celote. Te pristojbine v nobenem primeru ne smejo biti tolikšne, da bi bistveno omejevale prednosti, ki za posameznike izhajajo iz pravic, ki so jim podeljene s pravom Unije.

68. Iz navedenega razloga menim, da Irska s tem, da vrnjenih zneskov davka ob registraciji ni hotela vračati z obrestmi in da je ob tej priložnosti od njih odbijala znesek 500 EUR za upravne stroške, ni izpolnila svojih obveznosti iz člena 56 PDEU.

Predlog

69. Ob upoštevanju vsega navedenega Sodišču predlagam, naj ugodi tožbi Evropske komisije v obravnavani zadevi in njenim predlogom. V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča je treba Irski naložiti plačilo stroškov.

22 Glej sodbo z dne 30. junija 2016, Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, točka 39).