Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 2 mars 2017 [1]

Mål C-552/15

Europeiska kommissionen
mot

Irland

”Fördragsbrott – Frihet att tillhandahålla tjänster – Motorfordon – Uthyrning eller leasing av ett motorfordon genom en person med hemvist i en medlemsstat från en leverantör som är etablerad i en annan medlemsstat – Registreringsavgift – Uttag av hela avgiften vid registreringstidpunkten – Principen om skatteåterbetalning – Proportionalitet”

Inledning

1. Registreringsavgifter för motorfordon är inte harmoniserad i unionsrätten. I princip kan medlemsstaterna således utforma denna typ av beskattning i sin nationella rätt. Därvid får de emellertid inte åsidosätta de allmänna unionsrättsliga principerna, särskilt inte friheterna på den inre marknaden. Förevarande mål avser frågan hur långtgående medlemsstaternas handlingsutrymme är inom detta område.

2. Europeiska kommissionen uppmanade Irland att anpassa sina bestämmelser avseende registreringsavgift till kravet på fri rörlighet för tjänster inom området för uthyrning och leasing av motorfordon. Nämnda medlemsstat ändrade sin nationella lagstiftning i motsvarande mån. Kommissionen anser emellertid att de ändringar som gjorts i irländsk rätt är otillräckliga vad gäller motorfordon som importeras till Irland från andra medlemsstater för användning under en viss begränsad tid och att denna lagstiftning i detta avseende fortfarande strider mot den fria rörligheten för tjänster. Eftersom Irland hävdar motsatsen, krävs det att tvisten avgörs av domstolen.

Tillämplig irländsk lagstiftning

3. Enligt section 131.4 i Finance Act 1992 (1992 års finanslag) är det, förutom i undantagssituationer som regleras i särskilda bestämmelser, [2] förbjudet att använda motorfordon på irländskt territorium som inte är registrerade där. Registreringen ska göras inom en månad från den dag fordonet började användas för vägtrafik i Irland.

1 Originalspråk: polska.

2 Dessa undantag avser framför allt fordon som tillfälligt införs till Irland av personer som inte har hemvist där eller är yrkesverksamma i en annan medlemsstat.

4. Genom section 132.1 i denna lag i dess aktuella, genom section 83.1 d i Finance Act 2012 (2012 års finanslag) ändrade, lydelse införs en punktskatt på motorfordon som betecknas som registreringsavgift. Skyldigheten att betala denna skatt uppkommer vid den tidpunkt som fordonet registreras. Skatten uppgår till en viss procentsats av fordonets marknadsvärde vid registreringstidpunkten med beaktande av nivån av koldioxidutsläpp. För fordon med högst utsläppsnivå kan skatten uppgå till upp till 36 procent av deras marknadsvärde. Före registreringen krävs det att fordonet kontrolleras av bilprovningen. Denna kontroll har bland annat i syfte att fastställa fordonets marknadsvärde.

5. Registreringsskyldigheten och skyldigheten att betala registreringsavgiften avser även motorfordon som hyrs eller leasas på grundval av ett avtal som ingåtts mellan personer med hemvist i Irland och tjänsteleverantörer från andra medlemsstater.

6. Om ett motorfordon förs ut från Irland och avanmäls föreskrivs att en del av registreringsavgiften ska återbetalas enligt section 135 D i Finance Act 1992, vilken infördes genom section 83.1 j i Finance Act 2012 som trädde i kraft den 8 april 2013. Det belopp som ska återbetalas fastställs på grundval av fordonets marknadsvärde vid exporttidpunkten. För att fastställa marknadsvärdet krävs det att en ny teknisk undersökning genomförs tidigast en månad före utförseln. Från det belopp som ska återbetalas dras det av en administrationsavgift på 500 euro.

7. Sedan den 1 januari 2016 ska det utgå ränta på det belopp som återbetalas, vars storlek följer av genomförandeförordningen till section 135 D i Finance Act 1992. Den 1 januari 2016 nedsattes även den administrationsavgift som ska dras av enligt section 49 i Finance Act 2015 (2015 års finanslag) till 100 euro.

Förfarandet, invändningar och parternas argument

Förfarandet

8. Åren 2003 och 2006 begärde kommissionen att Irland skulle ta ställning till frågan huruvida den registreringsavgift som togs ut i nämnda medlemsstat var förenlig med friheten att tillhandahålla tjänster mot bakgrund av domstolens domar Cura Anlagen [3] och kommissionen/Danmark [4]. Efter ett konsultationsmöte och en ny begäran om förtydliganden år 2010 riktade kommissionen den 27 januari 2011 en formell underrättelse till Irland, i vilken den uppgav att Irland hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 56–62 FEUF genom att ålägga personer med hemvist i Irland som under en viss begränsad tid inför motorfordon i denna medlemsstat att betala hela registreringsavgiften, utan att denna kan nedsättas eller återbetalas. Eftersom kommissionen inte ansåg att Irlands svar var tillfredsställande, riktade den ett motiverat yttrande till Irland den 28 oktober 2011, i vilket den i huvudsak gjorde gällande samma anmärkningar.

9. På grund av dessa åtgärder införde Irland en möjlighet att återbetala en del av registreringsavgiften om fordonet exporteras från Irland. Återbetalningssystemet trädde i kraft den 8 april 2013.

10. Den 10 juli 2014 skickade kommissionen ytterligare en formell underrättelse till Irland och den 26 februari 2015 följde ytterligare ett motiverat yttrande. I denna skrivelse angav kommissionen att den fortfarande ansåg att den registreringsavgift som var tillämplig i Irland var oförenlig med friheten att tillhandahålla tjänster, eftersom hela avgiften tas ut från personer som inför ett motorfordon till Irland för en viss i förväg begränsad tid, varvid endast en del av denna skatt kan återbetalas vid en senare tidpunkt. En sådan bestämmelse är inte tillåten mot bakgrund av domstolens beslut

3 Dom av den 21 mars 2002 (C-451/99, EU:C:2002:195).

4 Dom av den 15 september 2005 (C-464/02, EU:C:2005:546).

VAV-Autovermietung [5]. Dessutom konstaterade kommissionen att det enligt de irländska bestämmelserna inte ska betalas någon ränta på den del av registreringsavgiften som återbetalas och att en hög administrationsavgift dras av från det återbetalade beloppet. Kommissionen uppmanade Irland att rätta sig efter detta ytterligare motiverade yttrande inom två månader från dess delgivning.

11. Irland svarade på det motiverade yttrandet genom skrivelse av den 27 april 2015. Irland ansåg att det system för uttag av registreringsavgift som var tillämpligt vid denna tidpunkt i princip var förenligt med unionsrätten. Irland tillkännagav emellertid att den delvisa återbetalningen av denna avgift vid utförsel av ett motorfordon skulle kompletteras med ränta och att den administrationsavgift som ska dras av skulle nedsättas till 100 euro.

12. Kommission fann att Irland inte hade uppfyllt kraven i det motiverade yttrandet inom den fastställda fristen, [6] och väckte därför förevarande talan den 26 oktober 2015. Den 8 januari 2016 inkom Irland med svaromål. Den 18 februari 2016 respektive den 31 mars 2016 ingav parterna replik och duplik. Genom skrivelse av den 14 april 2016 begärde Irland att domstolen skulle sammanträda i stor avdelning. Förhandlingen ägde rum den 22 november 2016.

Kommissionens invändningar och argument

13. Kommissionen anser att Irland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 FEUF genom att ta ut hela registreringsavgiften när en person med hemvist i Irland registrerar ett motorfordon som hyrts eller leasats i en annan medlemsstat, utan att beakta den planerade användningens längd, när fordonet varken är avsett att användas permanent i Irland eller faktiskt används på detta sätt, och genom att uppställa sådana villkor för återbetalningen av avgiften som går utöver vad som är absolut nödvändigt och proportionerligt.

14. Kommissionen anser att Irlands avgiftssystem gör det betydligt dyrare att hyra och leasa bilar i andra medlemsstater för användning i Irland under en begränsad tid än att hyra eller leasa bilar i Irland. Irlands registreringsavgift för fordon hindrar därför det fria tillhandahållandet av tjänster på området för uthyrning och leasing, varför den står i strid med artikel 56 FEUF.

15. Vad gäller frågan om uttag av hela registreringsavgiften, oberoende av huruvida motorfordonet registreras i Irland permanent eller i syfte att användas under en viss begränsad tid, anser kommissionen att en sådan bestämmelse är oförenlig med domstolens rättspraxis. [7] Visserligen kan systemet med delvis återbetalning av skatten vid import av fordonet anses tillfredsställande för fordon där användningens längd i Irland inte är känd vid importen. Däremot är det oproportionerligt att ta ut hela avgiften när det redan från början står klart att importen endast sker för en viss begränsad tid, särskilt på grundval av ett hyres- eller leasingavtal, och denna omständighet inte beaktas. Genom detta system belastas nämligen en tidsmässigt begränsad import av ett fordon i skattemässigt hänseende lika starkt som en import för en obestämd tid.

16. Dessutom kompenseras inte personer som tillfälligt importerar motorfordon till Irland genom en betalning av ränta för den tid under vilken de inte kunde förfoga över den felaktigt uttagna registreringsavgiften, eftersom återbetalningen enligt irländsk lagstiftning inte omfattar någon ränta. Dessutom dras en administrationsavgift på 500 euro av från det återbetalade beloppet, vilket utgör ett betydande och oproportionerligt belopp.

5 Beslut av den 29 september 2010 (C-91/10, ej publicerat, EU:C:2010:558).

6 Det ska påpekas att bestämmelserna om återbetalning av registreringsavgiften jämte ränta samt nedsättningen av administrationsavgiften trädde i kraft först den 1 januari 2016.

7 Beslut av den 29 september 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, ej publicerat, EU:C:2010:558, slutet).

Irlands argument

17. Irland har till att börja med gjort gällande att kommissionen har ändrat sin ståndpunkt under det administrativa förfarandet. Medan den inledningsvis gav intrycket att den godtog systemet med delvis återbetalning av avgiften vid en utförsel av ett fordon från Irland och dess avanmälan, har den senare ändrat uppfattning och godtar över huvud taget inte längre att hela registreringsavgiften tas ut för motorfordon som importeras för en viss i förväg begränsad tid. Kommissionen åberopar härvidlag domstolens beslut VAV-Autovermietung. Det ska emellertid påpekas att detta beslut meddelades först efter kommissionens första formella underrättelse från januari 2011. Denna ändrade ståndpunkt från kommissionen strider enligt Irlands uppfattning mot den i artikel 4.3 FEU stadgade principen om lojalt samarbete, principen om god förvaltningssed och Irlands rätt till försvar.

18. I anslutning till detta gör Irland gällande att kommissionens talan väckts för tidigt, eftersom kommissionen när den väckte talan hade erhållit information om att en lagändring skulle träda i kraft den 1 januari 2016, genom vilken det föreskrivs betalning av ränta på det återbetalade beloppet och det belopp som ska dras av som administrationsavgift sattes ned till 100 euro. Irland anser att denna ändring inte hade kunnat införas tidigare, eftersom skattelagstiftningen ändras endast en gång om året, den 1 januari.

19. Slutligen har Irland anfört att kommissionens ståndpunkt är oklar, eftersom det inte framgår huruvida det är frågan om en sammanhängande invändning eller två eller tre separata invändningar. Det är även oklart huruvida de enskilda irländska bestämmelser som kommissionen kritiserar gemensamt begränsar friheten att tillhandahålla tjänster, eller om varje enskild bestämmelse i sig ska anses utgöra en sådan begränsning.

20. I sak gör Irland gällande att dess nuvarande bestämmelser om registreringsavgift är förenliga med unionsrätten fullt ut. Särskilt är systemet med uttag av hela avgiften vid tidpunkten för registreringen av ett motorfordon och dess eventuella senare återbetalning vid en eventuell export tillåtet enligt domstolens praxis och begränsar inte friheten att tillhandahålla tjänster inom området för hyra och leasing av motorfordon.

21. Beslutet VAV-Autovermietung meddelades mot bakgrund av en särskild rättslig situation i Nederländerna, där skattens storlek var beroende av den utsträckning i vilken det aktuella motorfordonet användes i denna medlemsstat. I det irländska systemet är däremot fordonets värde vid tidpunkten för importen eller exporten avgörande såväl för registreringsavgiften som för återbetalningen. Värdet på ett fordon beror i sin tur inte enbart på dess ålder, utan även på andra faktorer, särskilt dess körsträcka, vilket innebär att det inte kan bestämmas i förväg. Det irländska systemet medger således att avgiftens storlek anpassas efter fordonets faktiska användning i Irland, vilket inte är möjligt i ett system där skattens storlek endast beror på hur länge ett fordon har använts i det aktuella landet.

22. En omstrukturering av systemet för betalning av registreringsavgifter på det sätt som kommissionen har föreslagit skulle medföra väsentliga administrativa svårigheter och oundvikligen kräva en ändring av beräkningssättet för det belopp som ska återbetalas, det vill säga i princip en ändring av beräkningsunderlaget. Detta utgör ett obefogat intrång i medlemsstaternas rätt att fritt utforma sitt system för fordonsbeskattning.

23. Dessutom är användningens längd avseende ett fordon på irländskt territorium aldrig med säkerhet känd i förväg, eftersom ett hyresavtal kan sägas upp, förlängas eller ändras på annat sätt, vilket innebär att ett fordon även fortsatt kan vara registrerat och användas i Irland när beskattningsperioden har löpt ut. Eventuella betalningar i efterhand skulle således vara precis lika belastande som det system för återbetalning vid export av fordonet som gäller för närvarande.

24. Vad gäller invändningarna om avsaknad av betalning av ränta på det återbetalade beloppet och den alltför höga administrationsavgiften, framhåller Irland att dessa problem har lösts genom den lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2016.

Bedömning

25. Kommissionen angriper egentligen tre problem med sin talan, nämligen uttaget av hela registreringsavgiften vid registreringen av fordon som är avsedda att användas i Irland under en viss i förväg begränsad tid, underlåtenheten att betala ränta vid en delvis återbetalning av registreringsavgiften när fordonet exporteras och avanmäls, samt avdraget vid detta tillfälle av 500 euro för administrationsavgifter. Dessa problem, av vilka det första naturligtvis är det mest allvarliga, ska behandlas i tur och ordning. Dessförinnan ska jag emellertid behandla Irlands formella invändningar.

Irlands formella invändningar

26. Irland anser att kommissionen har ändrat sin ståndpunkt under förfarandet, har anfört oklara invändningar och har väckt talan vid domstolen för tidigt.

27. Inledningsvis ska jag, även om Irland inte uttryckligen har åberopat att talan inte kan tas upp till sakprövning, påpeka att det enligt min mening inte föreligger någonting som kan läggas kommissionen till last som skulle kunna innebära att talan inte kan tas upp till sakprövning. De invändningar som har anförts stämmer överens med vad kommissionen har anfört i sin ytterligare formella underrättelse från juli 2014 och i sitt ytterligare motiverade yttrande från februari 2015. Kommissionen har således i sin talan varken utvidgat eller ändrat de invändningar som den gjort gällande i det administrativa förfarandet.

28. Denna slutsats påverkas inte av att kommissionen – rent formellt betraktat – har formulerat dessa invändningar inom ramen för ett fördragsbrottsförfarande som inletts tidigare, i vilket den kommit med allmänna invändningar. Det ursprungliga förfarandet inleddes när det i det irländska systemet för registreringsavgifter inte föreskrevs någon begränsning över huvud taget med avseende på omfattningen av registreringsavgiften för motorfordon som används tillfälligt i Irland, vare sig i form av en återbetalning eller på något annat sätt. Kommissionens invändningar gällde vid denna tidpunkt således logiskt sett i allmänhet att de irländska bestämmelserna var oförenliga med kravet på friheten att tillhandahålla tjänster mot bakgrund av domstolens rättspraxis.

29. Ett fördragsbrottsförfarande upphör emellertid inte genom att medlemsstaten vidtar någon slags åtgärd för att rätta sig efter unionsrätten. Kommissionen måste även försäkra sig om att åtgärderna faktiskt och effektivt leder till att de nationella bestämmelserna blir förenliga med unionsrätten. Om medlemsstatens åtgärder enligt kommissionens mening inte säkerställer en fullständig förenlighet med unionsrätten, har den rätt att formulera de konkreta invändningarna så, att de avser de frågor som ännu inte är lösta. Därvidlag saknar det enligt min mening betydelse att ett visst avgörande från domstolen, i förevarande mål beslutet VAV-Autovermietung, redan var känt vid tidpunkten för den första formella underrättelsen. Medlemsstaterna känner nämligen till domstolens praxis lika väl som kommissionen och är förpliktade att iaktta denna praxis, oberoende av huruvida de har uppmanats därtill av kommissionen eller inte. Domstolen tolkar i sin rättspraxis i övrigt endast unionsrätten, i förevarande mål bestämmelserna i EUF-fördraget, och mot denna bakgrund har kommissionen i allmänhet inte någon skyldighet att hänvisa till vissa avgöranden som medlemsstaterna är skyldiga att beakta. Medlemsstaten är, redan när kommissionen anger den aktuella unionsrättsliga bestämmelsen och den anser att invändningarna är motiverade, skyldig att anpassa sin lagstiftning till denna bestämmelse och därvid beakta hela domstolens rättspraxis som kan vara tillämplig i ärendet.

30. Således anser jag att det administrativa förfarandet i detta mål har genomförts på vederbörligt sätt och att talan inte uppvisar några brister som medför att den inte kan tas upp till sakprövning. Av samma skäl anser jag att kommissionen inte har åsidosatt skyldigheten till lojalt samarbete, principen om god förvaltningssed och Irlands rätt till försvar.

31. Vad gäller invändningen att kommissionens ståndpunkt i talan är oklar, räcker det att slå fast att det entydigt framgår av talan att den huvudsakliga invändningen avser kravet på att hela registreringsavgiften ska betalas i förväg. Däremot utgör underlåtenheten att betala ränta och den höga administrationsavgiften som dras av vid återbetalningen av den felaktigt uttagna delen av avgiften enligt kommissionens mening omständigheter som har en negativ inverkan på friheten att tillhandhålla tjänster inom området för hyra och leasing av fordon. Jag anser emellertid av skäl som jag kommer att gå in på närmare nedan att även om systemet med återbetalning av skatt i princip skulle kunna anses förenligt med friheten att tillhandahålla tjänster, kan dessa båda övriga bestämmelser, var och en för sig, strida mot de skyldigheter som föreskrivs för medlemsstaterna med avseende på friheten att tillhandahålla tjänster. De ska därför prövas separat.

32. Slutligen ska det vad gäller invändningen om att talan väckts för tidigt påpekas att kommissionen i formellt hänseende har rätt att väcka talan så snart fristen i det motiverade yttrandet har löpt ut utan resultat. Frågan huruvida det föreligger ett fördragsbrott ska bedömas mot bakgrund av den situation som föreligger när denna frist löper ut.[8] I annat fall skulle medlemsstaterna kunna skjuta upp ett väckande av talan i oändlighet genom att ständigt tillkännage nya frister när de kommer att uppfylla kraven i det motiverade yttrandet.

33. Vad gäller förevarande mål ska det även tilläggas att Irland var medveten om skyldigheten att återbetala de felaktigt uttagna avgifterna jämte ränta och förbudet mot en reglering av denna återbetalning i strid med effektivitetsprincipen långt innan talan väcktes i förevarande mål. Slutligen förelåg det inte något hinder för Irland, som slutligen erkänt att de angivna invändningarna var välgrundade, att införa de motsvarande bestämmelserna tillsammans med systemet för delvis återbetalning av registreringsavgiften, det vill säga år 2013.

34. Det ska även påpekas att fördragsbrottsförfarandet huvudsakligen har till syfte att medlemsstaten ska följa unionsrätten och inte att bestraffa medlemsstaten. Enligt domstolens fasta praxis ska emellertid avgifter som har tagits ut i strid med unionsrätten återbetalas jämte ränta.[9] Grunden för återbetalningsrätten kan således utgöra en dom från domstolen i vilken en rättsstridighet har slagits fast. Således föreligger det ett allmänt intresse av att kommissionen väcker talan som leder fram till ett avgörande från domstolen även när fördragsbrottet upphör innan avgörandet meddelas.[10]

35. Mot denna bakgrund anser jag att Irlands invändningar och argument vad gäller att kommissionen skulle ha handlat på ett illojalt eller felaktigt sätt kan anses ogrundade.

Invändning avseende uttaget av registreringsavgiften

36. Det ska erinras om att kommissionen kritiserar Irland för att begränsa friheten att tillhandahålla tjänster på området för hyra och leasing av motorfordon genom att vid tidpunkten för registreringen även ta ut hela registreringsavgiften (med möjlighet till en delvis återbetalning vid en senare tidpunkt), vilken är obligatorisk för fordon som används i Irland längre än en månad, om den planerade användningen av fordonet i Irland redan från början är begränsad till en viss bestämd tid. En sådan

8 Se, särskilt, dom av den 6 oktober 2009, kommissionen/Spanien (C-562/07, EU:C:2009:614, punkterna 23 och 24), och dom av 5 februari 2015, kommissionen/Belgien (C-317/14, EU:C:2015:63, punkt 34).

9 Dom av den 30 juni 2016, Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, punkt 37).

10 Se, för ett liknande resonemang – med avseende på ansvar för åsidosättande av unionsrätten – dom av den 7 februari 1973, kommissionen/Italien (39/72, EU:C:1973:13, punkt 11), och dom av den 19 mars 1991, kommissionen/Belgien (C-249/88, EU:C:1991:121, punkt 41).

bestämmelse, enligt vilken det inte görs någon ändamålsenlig skillnad mellan en tidsmässigt begränsad och en permanent import av fordon, leder till att det blir mindre attraktivt att utnyttja tjänster inom området för hyra eller leasing av fordon som tillhandahålls av leverantörer från andra medlemsstater än att utnyttja tjänster från nationella leverantörer. Den medför nämligen väsentliga ekonomiska – det vill säga kravet på att betala hela registreringsavgiften i förväg, fastän det belopp som faktiskt ska betalas kan vara betydligt lägre – och administrativa bördor, eftersom det krävs att fordonet genomgår en teknisk undersökning före exporten för att marknadsvärdet och det belopp som ska återbetalas som baseras på detta kan fastställas.

37. Skatter av den typ som den irländska registreringsavgiften är inte harmoniserade i unionsrätten, vilket innebär att medlemsstaterna har frihet att utöva sin rätt att påföra skatter och avgifter inom detta område, förutsatt att de iakttar unionsrätten.[11] Mot bakgrund av unionsrätten krävs det att den planerade eller faktiska permanenta användningen av ett motorfordon behandlas annorlunda i den aktuella medlemsstaten än en situation i vilken fordonet endast används tillfälligt i den aktuella medlemsstaten. I den första situationen kan medlemsstaten i princip beskatta användningen av fordonet, exempelvis genom en registreringsavgift. I den andra situationen kräver beskattningen av denna användning däremot en särskild motivering i egenskap av en potentiell begränsning av de grundläggande friheterna på den inre marknaden. Denna beskattning måste därvid stå i proportion till det avsedda syftet.[12]

38. Domstolen har redan ett flertal gånger med avseende på skatter av samma typ som den irländska registreringsavgiften fastställt att deras syfte – såvitt det är frågan om motorfordon som hyrs eller leasas i andra medlemsstater än den stat där beskattningen sker – kan uppnås genom en skatt vars omfattning är beroende av användningens längd i den stat där beskattningen sker.[13] Uttaget av hela registreringsavgiften, i likhet med vad som gäller för fordon som används permanent i den medlemsstat där beskattningen sker, är således oproportionerlig och strider mot principen om frihet att tillhandahålla tjänster, som numera föreskrivs i artikel 56 FEUF.[14]

39. Domstolen har även fastställt att det i situationer i vilka ett hyres- eller leasingavtal för ett motorfordon ingås för en viss begränsad tid inte räcker, för att säkerställa en förenlighet med principen om friheten att tillhandahålla tjänster, med en möjlighet till en delvis återbetalning av skatten efter fordonets export från medlemsstaten, om användningen av fordonet i den aktuella medlemsstaten medför en skyldighet att betala skatt vars omfattning är oberoende av längden på den planerade användningen av fordonet i denna stat.[15]

40. Kommissionen åberopar denna rättspraxis i förevarande mål och gör gällande att den irländska lagstiftningen, i likhet med den nederländska lagstiftningen i beslutet VAV-Autovermietung, strider mot proportionalitetsprincipen genom att det föreskrivs ett uttag av hela registreringsavgiften även om motorfordonet endast ska användas en viss bestämd tid i Irland.

11 Dom av den 26 april 2012, van Putten (C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

12 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2012, van Putten (C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, punkterna 46, 47 och 53 samt där angiven rättspraxis).

13 Dom av den 21 mars 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, punkt 69), beslut av den 27 juni 2006, van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430, punkt 30), beslut av den 22 maj 2008, Ilhan (C-42/08, ej publicerat, EU:C:2008:305, punkt 22), och beslut av den 29 september 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, ej publicerat, EU:C:2010:558, punkt 26).

14 Se, särskilt, dom av den 21 mars 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, sista strecksatsen i domslutet), och beslut av den 29 september 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, ej publicerat, EU:C:2010:558, punkt 21).

15 Beslut av den 29 september 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, ej publicerat, EU:C:2010:558, punkterna 26–28 och domslutet).

41. Beslutet VAV-Autovermietung återspeglar ovannämnda principer i en konkret situation. I det nationella förfarandet i nämnda mål var den skattskyldiga personen skyldig att betala skatt på grund av en leasing på två månader med nästan hälften av motorfordonets listpris.[16] Mot bakgrund av dessa faktiska omständigheter ansåg domstolen att de principer som gällde för uttag av fordonsskatt i Nederländerna var oproportionerliga. Jag anser emellertid att de konstateranden som domstolen gjorde i beslutet VAV-Autovermietung även är allmänt tillämpliga.

42. Även om det faktum att liknande situationer kan uppkomma enligt de irländska bestämmelserna inte beaktas,[17] avhåller med nödvändighet uttaget av skatten vid gränsöverskridande situationer i sig mottagare av tjänster från att utnyttja gränsöverskridande tjänster och tjänsteleverantörer från att tillhandahålla dem. Dessutom likställs beskattning av hyra och leasing av fordon, såsom kommissionen påpekar i sina skrivelser, med beskattning av ett förvärv. Därigenom blir det mindre attraktivt att utnyttja hyres- eller leasingtjänster, bland annat även av gränsöverskridande karaktär. Slutligen leder bestämmelsen även till att frysningen av väsentliga ekonomiska resurser, vilket utgör ytterligare en olägenhet, särskilt för skattskyldiga personer som utövar en ekonomisk verksamhet för vilka de ekonomiska medel som inte kan investeras i denna verksamhet medför en förlust.

43. Jag anser därför att det inte föreligger något tvivel om att inte enbart avsaknaden av återbetalning för felaktigt uttagen skatt, utan även skyldigheten att betala hela avgiften i situationer där ett motorfordon varken ska användas permanent eller faktiskt används permanent i den stat där beskattningen sker, utgör en begränsning av friheten att tillhandahålla tjänster inom området för hyra och leasing av fordon, vilken i princip är förbjuden enligt artikel 56 FEUF. Denna begränsning kan endast vara motiverad av tvingande skäl av allmänintresse, på villkor att den är proportionerlig i förhållande till dess syfte.

44. I sitt svar på kommissionens invändningar, vilka hänför sig till beslutet VAV-Autovermietung, anförde Irland två argument. För det första anser Irland att det föreskrevs en delvis återbetalning av skatten utan ränta i den aktuella nederländska lagstiftningen. För det andra beskattades motorfordon som användes för en viss begränsad tid enligt denna lagstiftning proportionerligt i förhållande till användningens längd, medan den irländska skatten beräknas mot bakgrund av fordonets värde och dess körsträcka, vilket återspeglar fordonets faktiska användning i Irland.

45. I frågan om ränta ska inledningsvis påpekas att det i irländsk lagstiftning inte heller föreskrevs någon betalning av ränta vid den tidpunkt som var avgörande för bedömningen av det fördragsbrott för vilket Irland anklagas, det vill säga när fristen i det motiverade yttrandet löpte ut. Dessutom, vilket är av större betydelse, finns det ingenting i beslutet VAV-Autovermietung som tyder på att det var avsaknaden av ränta som gjorde att domstolen ansåg att den nederländska bestämmelsen var oförenlig med friheten att tillhandahålla tjänster. Det huvudsakliga problemet i nämnda mål var inte räntan, utan kravet på betalning av en skatt vars omfattning fastställdes utan beaktande av den planerade användningstiden i Nederländerna. Frågan avseende räntan gör således inte att beslutet VAV-Autovermietung skiljer sig från förevarande mål på ett sådant sätt att de slutsatser som dragits i förstnämnda mål inte skulle kunna tillämpas på sistnämnda mål. Således ska det andra argumentet som Irland har anfört prövas i stället.

46. Irland gör gällande att domstolens hittillsvarande praxis antingen har gällt system där en återbetalning av skatten inte var tillåten över huvud taget eller, i beslutet VAV-Autovermietung, ett system i vilket återbetalningsbeloppet beräknades på grundval av användningens längd för motorfordonet i Nederländerna. Enligt det irländska systemet fastställs återbetalningens storlek med hjälp av fordonets aktuella marknadsvärde vid exporten, vilket bland annat beror på dess körsträcka, vilket innebär att – efter en jämförelse med detta värde vid registreringen – den skatt som tas ut

16 Beslut av den 29 september 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, ej publicerat, EU:C:2010:558, punkterna 5, 8 och 12).

17 Registreringen av fordonet och den därmed sammanhängande betalningen av registreringsavgiften ska äga rum om fordonet används längre än en månad och denna skatt kan som högst uppgå till 36 procent av marknadsvärdet (se punkterna 3 och 4 i detta förslag till avgörande).

faktiskt är proportionerlig i förhållande till fordonets användning i Irland. Då fordonets marknadsvärde vid exporten inte är känt, eftersom det inte enbart beror på fordonets ålder, utan även på körsträckan, kan syftet med det irländska systemet, det vill säga beskattningen av fordonets faktiska användning, inte uppnås genom en skatt som endast beräknas på grundval av den planerade användningens längd i Irland.

47. Jag anser emellertid att detta argument grundas på ett missförstånd som beror på att det inte görs någon skillnad mellan syftet med en skatt och det sätt på vilket den tas ut.

48. Vid besvarandet av en fråga från domstolen har Irlands företrädare vid förhandlingen uppgett att registreringsavgiften ska utjämna de allmänna kostnaderna för användningen av motorfordon, särskilt kostnaderna för miljön, samhället, underhållet av vägnätet, och trafikövervakningssystemet samt registreringen av fordon. Dessutom är skatten utformad så, att den är högre för dyra fordon och skapar ett incitament att förvärva fordon som är mer miljövänliga.

49. Fordonsbeskattningen tjänar i regel liknande syften i samtliga medlemsstater.[18] Dessa syften utgör med säkerhet tvingande skäl av allmänintresse som motiverar en sådan beskattning. Enligt ovannämnda rättspraxis krävs det även en prövning av huruvida dessa syften även kan uppnås med hjälp av en skatt som redan beaktar den planerade användningen av fordonet i Irland vid tidpunkten för betalningen.

50. Vad gäller skatter såsom den irländska registreringsavgiften, vilka betalas en enda gång, kan syftet att utjämna de offentliga kostnaderna för användningen av motorfordon endast uppnås på ett allmänt plan, det vill säga genom att summan av de avgifter som tas ut på alla fordon som registreras i landet ska täcka de kostnader som orsakas genom deras användning. Till skillnad från till exempel vad gäller skatter som är inkluderade i bränslepriset, beaktas vad gäller skatter som endast tas ut en gång varken körsträckan eller, mer generellt uttryckt, fordonets användning efter det att det har registrerats och skatten har erlagts. Skatten på ett fordon som används mycket intensivt bidrar således i mycket mindre grad till att utjämna de faktiska kostnader som uppkommer genom användningen av detta fordon än skatten på ett fordon som inte används lika ofta. Detta utjämnas inte heller genom den snabbare värdeförlusten för ett fordon som används intensivt, eftersom denna förlust inte enbart beror på körsträckan, utan även på fordonets ålder och en rad andra faktorer.

51. Liknande överväganden är relevanta avseende motorfordon som ska användas i den aktuella medlemsstaten under en viss begränsad tid. Om avgiften potentiellt täcker hela fordonets livslängd (såvida inte fordonet förs ut ur landet) för fordon som är avsedda att användas permanent i denna stat, ska avgiften för fordon som registreras för en viss begränsad tid endast omfatta användningens längd i registreringsmedlemsstaten. Detta belopp ska räknas till de sammanlagda medlen som är avsedda för att täcka kostnaderna för användningen av alla fordon som är registrerade i landet. Det krävs således inte att beloppet motsvarar det konkreta fordonets exakta användning, liksom skatten på ett fordon som är registrerat permanent inte återspeglar intensiteten av dess användning. Syftet med beskattningen äventyras inte, eftersom det till sin natur förverkligas sammantaget och inte med avseende på varje konkret fordon.

52. Av detta följer att syftet med den irländska registreringsavgiften kan uppnås genom en skatt som beräknas mot bakgrund av den planerade användningens längd för fordonet i Irland. Om denna period är känd i förväg, utgör ett uttag av denna avgift i samma omfattning som vid en permanent registrering av ett fordon en oproportionerlig begränsning av friheten att tillhandahålla tjänster inom området för hyra och leasing av fordon, i likhet med i målet VAV-Autovermietung.

18 Se, exempelvis, dom av den 21 mars 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, punkt 66), vilken avsåg den österrikiska regeringens syften.

53. Detta utgör inte heller hinder mot en proportionellt högre skatt för användningen av dyrare motorfordon eller mot skapandet av ett incitament för användningen av fordon med lägre utsläpp. Det är nämligen fortsatt fordonets marknadsvärde och utsläppsnivå som utgör beskattningsunderlaget, varvid dess planerade användning i Irland ska beaktas.

54. Jag anser inte att denna slutsats påverkar medlemsstaternas befogenhet att beskatta användningen av motorfordon i större utsträckning än vad som krävs för att beakta unionsrätten, i förevarande mål friheten att tillhandahålla tjänster.

55. Denna slutsats begränsar nämligen inte medlemsstaternas frihet att fastställa syftet med skatten och dess grundläggande egenskaper, såsom storlek eller beskattningsunderlag. Skyldigheten att beskatta motorfordon proportionellt i förhållande till användningens längd i den aktuella medlemsstaten följer däremot av kraven gällande friheterna på den inre marknaden, såsom de ska tolkas mot bakgrund av ovannämnda rättspraxis. Således får medlemsstaterna inte fastställa det sätt på vilket denna proportionella beskattning regleras så, att de fördelar som uppkommer genom möjligheten att endast en del av skatten ska betalas i proportion till fordonets nyttjandetid, till stor del bortfaller genom ett krav på betalning av ett visst belopp, vilket väsentligen, ibland till och med flera gånger om, är högre än det belopp som faktiskt ska betalas.[19] Detta gäller även om skillnaden senare återbetalas jämte ränta.

56. Jag är inte heller övertygad av Irlands argument att ett uttag av registreringsavgift som är proportionellt till den planerade användningens längd av fordonet inte skulle uppnå sitt syfte, eftersom denna tid kan ändra sig och särskilt förlängas, till exempel till följd av en ändring av hyres- eller leasingavtalet. Eftersom registreringsavgiften ska betalas vid registreringen av fordonet, kan registreringen av ett fordon som ska användas tillfälligt nämligen även göras för en viss begränsad tid som motsvarar den planerade användningens längd i det aktuella landet. På detta sätt är användaren vid en förlängning av hyran eller leasingen tvungen att registrera fordonet igen och följaktligen även att betala skatten igen. Vid en förkortning av användningstiden ligger det däremot i användarens intresse att begära återbetalning av den överskjutande skatten. Jag anser inte att detta kan anses utgöra några oövervinnerliga svårigheter.

57. Det kan visserligen föreligga situationer i vilka användningen av fordonet, antingen på grund av att det planeras användas under en lång tid eller på grund av innehållet i det avtal som ligger till grund för denna användning, under en – formellt sett – i förväg begränsad viss tid, liknar en permanent användning i så hög utsträckning att det kan vara motiverat att ta ut hela avgiften. I de irländska bestämmelser som är tillämpliga i förevarande mål regleras emellertid inte någon sådan åtskillnad med avseende på längden och innehållet i det avtal som ligger till grund för användningen av fordonet i Irland. Denna fråga har inte heller behandlats av parterna, eftersom Irland under förfarandet har försvarat sina bestämmelser fullt ut. Jag ser därför inte heller någon möjlighet för domstolen att göra en sådan bedömning i domen i förevarande mål.

58. Mot bakgrund av ovanstående överväganden anser jag att Irland har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 56 FEUF genom att ta ut hela registreringsavgiften från personer med hemvist i Irland som importerar motorfordon till denna medlemsstat som hyrts eller leasats i en annan medlemsstat, utan att beakta användningens längd i Irland, såvitt dessa fordon varken är avsedda att användas permanent där eller faktiskt används på detta sätt.

19 Kommissionen anför beräkningsexempel i sina skrivelser. Även om dessa beräkningar skulle vara överdrivna, såsom Irland påstår i sin duplik, drar även Irland slutsatsen att den registreringsavgift som ursprungligen togs ut var två och en halv gånger högre än det belopp som faktiskt skulle betalas.

Invändningar avseende bristande betalning av ränta och det avdragna beloppet

59. Irland har, såsom jag redan har påpekat, uppfyllt kraven i det motiverade yttrandet såvitt avsåg den bristande utbetalningen av ränta och det orimligt höga beloppet som drogs av för administrationsavgifter vid återbetalningen av den felaktigt uttagna delen av registreringsavgiften. Detta skedde emellertid först den 1 januari 2016, det vill säga efter det att den frist som fastställts i det motiverade yttrandet löpt ut och även efter det att talan väckts i förevarande mål. Eftersom den tidpunkt som är avgörande för bedömningen av medlemsstatens fördragsbrott är när den frist som fastställts i det motiverade yttrandet löper ut, krävs det en prövning av invändningarna med avseende på dessa båda frågor.

60. Dessa invändningar är enligt min mening oberoende av resultatet med avseende på uttaget av hela registreringsavgiften för fordon som endast införs till Irland för en viss begränsad tid.

61. Oberoende av huruvida domstolen fastställer att skyldigheten att betala hela registreringsavgiften för motorfordon som endast införs tillfälligt till Irland strider mot unionsrätten, eller anser att systemet med återbetalning av en del av skatten är tillräcklig, strider den uttagna avgiften nämligen mot unionsrätten i det avseendet att den överstiger det belopp som ska betalas för den tid som fordonen faktiskt används i Irland. Detta framgår omedelbart av ovannämnda rättspraxis. [20]

62. Enligt domstolens fasta praxis är medlemsstaterna skyldiga att återbetala skatter och avgifter som har tagits ut i strid med unionsrätten och att betala ränta på beloppen. Denna skyldighet utgör en följd av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i unionsbestämmelserna. [21] Återbetalningen av skatt som tagits ut i strid med friheten att tillhandahålla tjänster strider således mot de skyldigheter för medlemsstaterna som följer av denna frihet.

63. Om domstolen skulle anse att det finns fog för kommissionens invändning avseende skyldigheten att betala hela registreringsavgiften för motorfordon som är registrerade för en viss bestämd tid, kan återbetalningssystemet självklart inte över huvud taget tillämpas på fordon som registreras för en i förväg viss begränsad tid, varigenom även problemet med räntan bortfaller. Även i detta fall kan domstolens avgörande av denna fråga emellertid vara betydelsefull för möjligheten att göra gällande krav som uppkommer genom underlåtenheten att betala ränta till personer som lider skada.

64. Kommissionen gör gällande att Irland även har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter med avseende på friheten att tillhandahålla tjänster genom att från den del av skatten som tagits ut felaktigt och som ska återbetalas dra av en administrationsavgift på 500 euro. Kommissionen anser att det belopp som ska dras av är oproportionerligt och obefogat. Dessutom kan det under vissa omständigheter utgöra en väsentlig del av det belopp som ska återbetalas och avskräcka personer med hemvist i Irland ytterligare från att utnyttja hyres- eller leasingtjänster från leverantörer från andra medlemsstater. Irland gör däremot gällande att de medel som härrör från detta avdrag har i syfte att finansiera uppbyggnaden av återbetalningssystemet för felaktigt uttagna registreringsavgifter.

65. Jag anser att kommissionens argument ska godtas i denna del. Skyldigheten att återbetala den skatt som tagits ut i strid med unionsrätten avser i princip hela den felaktigt inbetalda skatten (jämte ränta) och på återbetalningsförfarandet är bland annat effektivitetsprincipen tillämplig, det vill säga återbetalningen av skatten får inte bli orimligt svår att utöva eller i praktiken bli omöjlig. [22]

20 Se, särskilt, dom av den 21 mars 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, punkt 69), och beslut av den 29 september 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, ej publicerat, EU:C:2010:558, punkt 26).

21 Dom av den 30 juni 2016, Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, punkt 37).

22 Dom av den 30 juni 2016, Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, punkt 39).

Medlemsstaterna kan således inte godtyckligt minska det faktiska belopp som återbetalas genom att till exempel – med något svepskäl – införa ett väsentligt avdrag, eftersom detta leder till att det i praktiken blir omöjligt att återbetala en väsentlig del av den felaktigt inbetalda skatten till den skattskyldiga personen.

66. Irlands argument övertygar inte. Medlemsstaternas skyldighet att återbetala den skatt som tas ut i strid med unionsrätten följer av denna rättighet. De kan inte villkora sin fullgörelse med att de ekonomiska resurser som medlemsstaten behöver täcks av den skattskyldiga person som är berättigad till återbetalningen. Detta är särskilt fallet om medlemsstaten utformar sitt system för uttag av skatt så, att en återbetalning av en del är oundviklig i vissa fall. Det krävs att samtliga utgifter för att inrätta och driva detta system finansieras genom skatter som tas ut lagenligt, och inte genom ett avdrag från det belopp som den person som ska erhålla återbetalningen har rätt till.

67. Medlemsstaterna kan ta ut avgifter för administrativa åtgärder i samband med fullgörandet av sina unionsrättsliga skyldigheter, men dessa får emellertid inte överskrida de faktiska kostnaderna för att vidta den aktuella handlingen gentemot en konkret person och användas för att täcka kostnaderna för hela det administrativa systemet. Avgifterna får definitivt inte vara så höga att de medför en väsentlig inskränkning av de rättigheter som den enskilde har enligt unionsrätten.

68. På grund av ovannämnda överväganden anser jag att Irland såväl genom vägran att betala ränta på den registreringsavgift som ska återbetalas som genom avdraget av administrationsavgiften på 500 euro har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 FEUF.

Förslag till avgörande

69. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen ska bifalla kommissionens talan i enlighet med yrkandena. Irland ska enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.