

Mål C-676/21**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

9 november 2021

Domstol som begär förhandsavgörande:

Högsta förvaltningsdomstolen (Finland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

2 november 2021

Klagande:

A

Ytterligare deltagare i rättegången:Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt**Saken i målet vid den nationella domstolen**

Begäran om förhandsavgörande – Artikel 267 FEUF – Beskattning av motorfordon – Artiklarna 28, 30, 34–36 och 110 FEUF – Exportbidrag – Privatfordon – Begränsning gällande ett fordonets användningstid – Fri rörlighet för varor – Beräkning av fordonsskatt på grund av ett fordonets användningstid i en medlemsstat – Förbud mot diskriminerande skatter

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

I målet vid Högsta förvaltningsdomstolen, vilket rör fordonsbeskattning, krävs det ett klargörande huruvida skatteförvaltningen fick avslå A:s ansökan om återbäring av bilskatten med motiveringen att skatt inte återbetalas för ett fordon enligt 34 d § 2 mom. bilskattelagen om det vid tidpunkten för utförseln har förflutit högst tio år sedan fordonet första gången togs i bruk.

I målet krävs det en bedömning av frågan huruvida den begränsning som är tillämplig på återbetalning av bilskatt vid utförsel med avseende på fordonets användningstid är oförenlig med unionens primärrätt, vilket innebär att A skulle

ha haft rätt till återbetalning av den bilskatt som vid tidpunkten för exporten fortfarande ingick i fordonets värde.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Kan bestämmelserna om fri rörlighet för varor i avdelning II i tredje delen i fördraget om europeiska unionens funktionssätt eller artikel 110 FEUF utgöra ett hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken bilskatt enligt bilskattelagen (1482/1994) som ingår i fordonets värde inte i huvudsak återbärs bilens ägare under omständigheter som i de ifrågakvarande omständigheterna, när bilens ägare permanent för ut fordonet ur landet för bruk i en annan medlemsstat, och ska i detta fall betydelse ges åt det huruvida fordonet är avsett att användas permanent huvudsakligen inom den medlemsstat som uppburit bilskatten och om det också faktiskt har använts permanent huvudsakligen där?

2. Ifall avsikten att använda fordonet och den faktiska användningen av fordonet är av betydelse för hur den första frågan besvaras, på vilket sätt ska annat än en sådan avsikt och sådan användning påvisas i den mån fordonets användningstid i medlemsstaten inte på förhand går att fastställa?

3. Ifall underlåtenhet att återbära skatt vid utförsel enligt bilskattelagen utgör ett hinder för fri rörlighet för varor under omständigheter som i de ifrågakvarande omständigheterna, kan begränsningen motiveras med syftet att begränsa utförseln av gamla fordon som ofta är i dåligt skick och förorenande? Ska begränsningen för återbäring vid utförsel att gälla under tio år gamla fordon anses stå i strid med unionsrätten på grund av att bilskatt ändå uppberas på fordon som införs begagnade i landet oberoende av deras livstid?

Anförda unionsbestämmelser

Artiklarna 28, 30, 34–36 och 110 FEUF

Anförd rättspraxis från EU-domstolen

Dom av 21 mars 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, punkterna 35, 40 och 71

Dom av den 23 april 2002, Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, punkt 38

Dom av den 19 september 2002, Tulliasiamies och Siilin, C-101/00, EU:C:2002:505, punkterna 61, 80 och 110

Dom av den 15 september 2005, kommissionen/Danmark, C-464/02, EU:C:2005:546, punkterna 76, 78 och 79

Beslut av den 27 juni 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, punkterna 27 och 29

Beslut av den 22 maj 2008, Ilhan, C-42/08, EU:C:2008:305, punkterna 11 och 25

Beslut av den 29 september 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, EU:C:2010:558, punkterna 26, 27 och 30

Dom av den 26 april 2012, van Putten m.fl., C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, punkt 54

Dom av den 29 september 2016, Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, punkterna 101 och 104

Dom av den 19 september 2017, kommissionen/Irland, C-552/15, EU:C:2017:698, punkterna 84 och 108

Dom av den 17 december 2015, Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, punkt 46

Anförda nationella bestämmelser

Uttag av fordonsskatt på ett begagnat fordon som införts från en annan medlemsstat

Enligt 1 § 1 mom. bilskattelagen ska bilskatt betalas till staten för bland annat personbilar (kategori M₁), innan fordonet registreras i transportregistret eller tas i bruk i Finland, så som stadgas i denna lag.

Enligt 4 § 1 mom. 1 bilskattelagen är den som antecknats i transportregistret som ägare till ett fordon skyldig att betala skatt.

Enligt 4 § 5 mom. ska för fordon som tagits i bruk före registrering den skattskyldige vara den som tagit fordonet i bruk. Om det inte kan påvisas vem som har tagit fordonet i bruk eller skatten inte kan indrivas hos denne, är ägaren till ett fordon som är i användning skattskyldig.

Enligt 8a § bilskattelagen är bilskatten för ett fordon som beskattas som begagnat i Finland det minsta belopp som återstår i bilskatt för ett i Finland registrerat fordon som betraktas som likadant.

Enligt 11e § 1 mom. bilskattelagen ska ett fordons allmänna värde i detaljhandeln bestämmas utifrån tillgänglig utredning om de faktorer som inverkar på bestämmandet av fordonets värde i detaljhandeln på Finlands fordonsmarknad samt utredning om fordonets värde och märke, modell, typ, drivkraft och utrustning och andra fordonsspecifika egenskaper som inverkar på värdet. Därtill kan fordonets ålder, antalet körkilometer och fordonets skick samt andra individuella egenskaper beaktas.

Enligt 11d § bilskattelagen kan fordon anses likadana om de är likadana till märket, modellen och utrustningen. Om i olika länder typgodkända fordon ska jämföras med varandra, ska inte bara de dokumenterade uppgifterna om fordonen utan också fordonen i verkligheten vara tekniskt likadana.

Återbetalning av bilskatt vid export

Enligt 34d § 1 mom. bilskattelagen betalas bilskatt tillbaka på ansökan, om ett i Finland beskattat fordon har förts ut ur landet för permanent bruk någon annanstans än i Finland (återbäring vid utförsel).

Enligt 2 mom. i nämnda paragraf betalas ett belopp tillbaka av skatten som uppbärs för ett likadant fordon om det beskattas som begagnat vid den tidpunkt då fordonet förs ut ur Finland. Av skatten betalas dock inte tillbaka ett högre belopp än vad som debiterats i skatt för fordonet. Skatt betalas inte heller tillbaka till den del fordonets värde eller den skatt som ska betalas för fordonet har stigit till följd av ändringsarbete som har utförts eller utrustning som har monterats efter beskattningen. Om det belopp som ska betalas tillbaka är mindre än 500 euro återbetalas det inte heller. Detsamma gäller om det vid tidpunkten för utförseln har förflutit mer än tio år sedan fordonet första gången togs i bruk. För en återbetalning krävs det att fordonet är i trafikdugligt skick när användningen i Finland avslutas. Dessutom krävs det att fordonet har avställts i Finland.

I förarbetena till den lag genom vilken systemet för återbäring vid utförsel regleras anges bland annat att en bestämmelse föreslås intas i bilskattelagen som möjliggör en återbetalning av den bilskatt som ingår i fordonets värde om ett begagnat fordon exporterats för permanent bruk. Den föreslagna ändringen följer av gemenskapsrätten såvida det är frågan om ett fordon som leasats från en annan medlemsstat för en viss period. Genom återbetalningen av den bilskatt som ingår i fordonets värde i samband med att leasingavtalet löper ut och fordonet lämnas tillbaka för användning i en annan medlemsstat beaktas leasingavtalets löptid och dess användningstid i Finland. Således kan man utgå från att systemet för återbetalning uppfyller de angivna gemenskapsrättsliga kraven.

För personbilar motsvarar förslaget det system för återbetalning av bilskatten som kommissionen har föreslagit i sitt förslag till direktiv (KOM/2005/261 slutlig), vilket ska förebygga dubbelbeskattning av fordon i olika medlemsstater.

Från skatten ska den del återbetalas som fortfarande ingår i fordonets värde vid tidpunkten för exporten. Om ett större skattebelopp skulle återbetalats är det frågan om ett exportstöd som är förbjudet enligt gemenskapsrätten. För att återbetalning ska beviljas krävs såväl ett fastställande av fordonets värde som av den andel av skatten som ingår i värdet. Av gemenskapsrättsliga och administrativa skäl är det påkallat att tillämpa samma bestämmelser och metoder vid fastställandet av värdet som vid fastställandet av värdet på importerade begagnade fordon. På detta sätt säkerställs att fastställandet av värdet på begagnade fordon vid införsel och utförsel speglar varandra. Således föreslås att

fordonets värde ska motsvara dess värde i detaljhandeln på fordonsmarknaden i den mening som avses i bilskattelagen. Detta är även motiverat med hänsyn till likabehandlingen av återbetalningsmottagarna.

Dessutom föreslås att återbäringen vid utförsel begränsas till situationer i vilka den bilskatt som fortfarande ingår i fordonets värde överstiger en viss gräns. I lagförslaget föreslås att skatten inte ska återbetalas om det belopp som ska återbetalas understiger 1 000 euro. För en återbetalning krävs dessutom att det har förflutit högst tio år sedan fordonet första gången togs i bruk. Dessutom måste fordonet vara i trafikdugligt skick. Till sin karaktär är bilskatten inte någon skatt som är kopplad till användningstiden, utan en skatt som grundas på när fordonet tagits i bruk och registrerats. Skatten återbetalas inte om användningen av fordonet i landet upphör innan dess förväntade användningstid löper ut, exempelvis på grund av att det förstörs. Således är det inte heller konsekvent att bevilja återbetalning när det är frågan om utförsel av ett fordon av ringa värde eller om ett fordon som exporteras för att skrotas. Vidare skulle det ur miljösynpunkt inte vara lämpligt att skapa incitament för utförsel av äldre fordon, eftersom de därmed sammanhängande problemen endast flyttas till ett annat land.

För en återbetalning krävs det vidare att fordonet är i trafikdugligt skick när användningen i Finland avslutas och har registrerats för användning i vägtrafik i ett annat land än Finland. Däremot krävs det inte att bilskatt har erlagts i ett annat land i samband med registreringen. Trafikdugligheten kan exempelvis styrkas genom att fordonet har gått igenom besiktningen.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

- 1 Den 20 juli 2015 importerade A en begagnad personbil av modellen BMW B3 Alpina till Finland från en annan medlemsstat. Fordonet togs i bruk för första gången den 24 november 2004.
- 2 Genom beslut av den 5 oktober 2015 påförde skatteförvaltningen bilskatt på 4 146,29 euro. Bilskatten fastställdes på grundval av fordonets beskattningsbara värde på 16 519,10 euro och en skattesats på 25,10 procent.
- 3 A sålde fordonet till en annan medlemsstat och ansökte den 7 augusti 2017 om återbetalning av bilskatten hos skatteförvaltningen. Fordonet avställdes i Finland den 21 augusti 2017.
- 4 Genom beslut av den 21 augusti 2017 avslog skatteförvaltningen A:s ansökan om återbetalning av bilskatten. Som grund för beslutet uppgav myndigheten att skatt enligt 34 d § 2 mom. bilskattelagen inte återbetalas för ett fordon om det vid tidpunkten för utförseln har förflutit tio år eller en längre tid från det att fordonet första gången togs i bruk.

- 5 A begärde omprövning av beslutet avseende återbäring av bilskatten vid utförsel. I motiveringen till denna begäran uppgav A bland annat att nekandet av återbäring vid utförsel för fordon som är äldre än tio år är diskriminerande och strider mot fördraget om anslutning till Europeiska unionen.
- 6 Genom beslut av den 1 februari 2018 vidhöll skatteförvaltningen sitt tidigare beslut. Enligt motiveringen till beslutet hade A inte anfört någon unionsrättslig grund av vilken följde att han var berättigad till återbäring vid utförsel av hans fordon. I ärendet har det varken påvisats eller framgår på annat sätt att det föreligger omständigheter på grundval av vilka den genomförda bilbeskattningen är diskriminerande eller strider mot unionsrätten eller unionsdomstolarnas praxis.
- 7 A överklagade beslutet till Helsingfors förvaltningsdomstol.
- 8 Genom dom av den 6 mars 2019 ogillade Helsingfors förvaltningsdomstol överklagandet med motiveringen att A inte var berättigad till återbäring av bilskatten. I sin dom konstaterade förvaltningsdomstolen att bestämmelserna om återbäring av bilskatten vid utförsel och de tillämpliga fristerna är enhetliga för alla skattskyldiga personer och att tidsgränsen för återbäring av bilskatten vid utförsel således inte kan anses medföra något åsidosättande av unionsrätten.
- 9 A har överklagat förvaltningsdomstolens dom till Högsta förvaltningsdomstolen och yrkar bland annat återbäring av bilskatten.

Parternas huvudargument

- 10 Vid sitt överklagande till Högsta förvaltningsdomstolen har A anfört att beskattning och återbäring vid införsel och utförsel av fordon måste ske symmetriskt oberoende av fordonets ålder. På importerade fordon som är äldre än tio år påförs bilskatt, såsom var fallet år 2015 för det här aktuella fordonet från A. Om ingen återbäring vid utförsel betalas för fordon som är mer än tio år gamla kan det inte heller vara tillåtet att påföra någon bilskatt på motsvarande begagnade fordon som importeras.
- 11 A anser att hans fordon fortfarande omfattades av fordonsskatt vid dess utförsel år 2017. Fordonet var inte heller av ringa värde eller skrotfärdigt.
- 12 Nekandet av återbäring vid utförsel när det gäller fordon som är äldre än tio år är diskriminerande och strider mot unionsrätten. Den tillämpade metoden begränsar handeln och den fria rörligheten för varor mellan medlemsstaterna.
- 13 Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt har inför Högsta förvaltningsdomstolen anfört att den unionsrättsliga principen om icke-diskriminering inte utgör hinder mot att den nationella lagstiftaren fastställer åldersrelaterade bestämmelser för varor. Principen om icke-diskriminering medför inte att fordon som är olika gamla måste behandlas lika i skattemässigt hänseende

eller av lagstiftaren. De åldersgränser som är tillämpliga för återbäring vid utförelse strider inte mot proportionalitetsprincipen.

- 14 Det är inte förbjudet att neka återbetalning av bilskatt på grund av bestämmelserna om fri rörlighet för varor eller bestämmelserna om tullar och avgifter med motsvarande verkan, eftersom det inte är frågan om beskattning av en gränsöverskridande situation.
- 15 Det finns inte någon unionsrättslig princip enligt vilken den nationella lagstiftaren är skyldig att säkerställa att en inhemsk skatt eller avgift återbetalas när en vara säljs till en annan medlemsstat. Således kunde Finland undanta fordon som registrerats för mer än tio år sedan och för vilka bilskatt har betalats utan att detta strider mot några primärrättsliga bestämmelser.

8. Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

Frågeställning

- 16 Av ovannämnda praxis från EU-domstolen om leasing-, hyr- och tjänstefordon framgår att en medlemsstat, utan att det påverkar grundfördragen, kan påföra bilskatt på ett sådant fordon som är registrerat i en annan medlemsstat, utan att skattens storlek måste sättas i förhållande till fordonets användningstid i den medlemsstaten, om fordonet är avsett att användas permanent huvudsakligen inom den aktuella medlemsstaten eller om det också faktiskt har använts permanent huvudsakligen där. Fastän skatteplikten under dessa omständigheter utgör en begränsning av en grundläggande frihet, kan denna begränsning motiveras på grund av kravet på likabehandling av beskattningsbara personer.
- 17 Däremot krävs det en annan motivering för den begränsning av de grundläggande rättigheterna som skyldigheten att erlagga bilskatt medför i situationer i vilka importerade leasing-, hyr- och tjänstefordon inte avsedda att användas permanent huvudsakligen inom den medlemsstat som uppburit bilskatten eller inte faktiskt har använts permanent huvudsakligen där. I dessa situationer krävs det i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen dessutom att bilskatten står i rimlig proportion till fordonets användningstid i den aktuella medlemsstaten.
- 18 Några villkor för fordonets användningstid framgår inte av ovannämnda praxis från EU-domstolen.
- 19 I förevarande mål förvärvade A ett begagnat fordon i en annan medlemsstat som han importerade till Finland och lät registrera för vägtrafik. Efter att ha använt fordonet i Finland ungefär tre år, sålde han det till en annan medlemsstat. I samband med registreringen påfördes A hela bilskatten för fordonet, utan att avsikten att använda fordonet först fastställdes, eftersom denna omständighet inte var relevant för tillämpningen av bilskattelagen. Inte heller vid utförelsen av fordonet ställdes den påförda bilskatten i relation till den faktiska

användningstiden i Finland, eftersom ingen bilskatt återbetalas enligt bilskattelagen för fordon som är äldre än tio år vid utförseln.

- 20 Högsta förvaltningsdomstolen anser inte att det framgår av EU-domstolens hittillsvarande praxis huruvida de principer som anges ovan i punkterna 16–18 även ska tillämpas om det är frågan om ett privatfordon som slutar användas i en medlemsstat, eftersom fordonet förs ut för permanent bruk i en annan medlemsstat och huruvida bilskattens storlek även måste vara proportionerlig i förhållande till fordonets användningstid i den aktuella medlemsstaten om fordonet inte var avsett att användas permanent huvudsakligen inom den aktuella medlemsstaten eller om det inte faktiskt har använts permanent huvudsakligen där.
- 21 Fastän målet vid den nationella domstolen rör frågan huruvida den begränsning som föreskrivs i bilskattelagen för återbäring vid utförsel till en användningstid på tio år är förenlig med unionsrätten, anser Högsta förvaltningsdomstolen dessutom att målet medför att den principiella frågan om uttag av bilskatt och huruvida den är proportionerlig uppkommer, särskilt mot bakgrund av EU-domstolens hittillsvarande praxis beträffande beskattning av fordon.

Den första tolkningsfrågan

- 22 Enligt EU-domstolens hittillsvarande praxis har medlemsstaternas möjlighet att påföra skatter såsom bilskatt bedömts mot bakgrund av bestämmelserna i grundfördragen om fri rörlighet för arbetstagare, friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för kapital.
- 23 Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det för att ovanstående frågeställning beträffande privatfordon över huvud taget ska vara relevant inledningsvis krävs ett angivande vilken eller vilka bestämmelser i fördraget som är avgörande för bedömningen av en medlemsstats möjligheter att utnyttja sin behörighet på skatteområdet när det gäller fordon som importerats eller exporteras som privatfordon.
- 24 Högsta förvaltningsdomstolen önskar även få klarhet i huruvida bestämmelserna om fri rörlighet för varor i avdelning II i tredje delen av FEUF kan utgöra hinder mot lagstiftning från en medlemsstat, enligt vilken den bilskatt som hänförs till ett privatfordons värde inte kopplas till fordonets användningstid i den aktuella medlemsstaten genom en återbetalning av skatten om fordonet exporteras för att användas permanent i en annan medlemsstat.
- 25 I domen Viamar fastställde EU-domstolen att artikel 30 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats praxis, enligt vilken en registreringsavgift som uppburits vid importen av motorfordon från andra medlemsstater inte återbetalas om de aktuella fordonen har exporterats vidare till en annan medlemsstat. Detta mål rörde emellertid, till skillnad från förevarande mål, fordon som inte hade registrerats i den aktuella medlemsstaten innan de exporterades vidare till en annan medlemsstat.

- 26 Högsta förvaltningsdomstolen hänvisar även till kommissionens förslag till rådets direktiv om beskattning av personbilar (KOM/2005/261 slutlig), vars syfte bland annat var att förbättra den inre marknads funktion och som innehöll bestämmelser för återbetalningssystem för registreringsskatt för situationer i vilka registreringsskatt betalats i en medlemsstat för en personbil som därefter exporteras eller överförs till en annan medlemsstat för att stadigvarande användas där. I motiveringen till förslaget anges följande (min kursivering):

”Skillnader i personbilsrelaterade skatter kan nämligen orsaka allvarliga hinder för den fria rörligheten för personer och varor.

...

Avsikten med den inre marknaden är att främja fri rörlighet för personer samt fri rörlighet för varor för privata och kommersiella syften. Registreringsskatten skapar hinder för dessa friheter.”

- 27 Under tiden har kommissionen behandlat denna fråga i sitt meddelande till Europaparlamentet, rådet och europeiska ekonomiska och sociala kommittén, ”Att stärka den inre marknaden genom att undanröja gränsöverskridande skattehinder för personbilar” (COM/2012/756 final).
- 28 Enligt Högsta förvaltningsdomstolens uppfattning skulle ett påförande av bilskatt utan att skattebeloppet kopplas till fordonets användningstid i en medlemsstat kunna medföra en begränsning av handeln med begagnade fordon på den inre marknaden, eftersom skatten i egenskap av del av fordonets värde påverkar dess återförsäljningsvärde. I förarbetena till bilskattelagen motiveras den föreskrivna begränsningen av fordonets användningstid för återbäringen vid utförsel även uttryckligen av målsättningen att begränsa en utförsel av äldre fordon. Högsta förvaltningsdomstolen slår dessutom fast att grunden för återbäring av bilskatten vid utförsel enligt 34d § bilskattelagen är att ett fordon som har beskattats i Finland exporteras för permanent bruk utanför Finland, och inte exempelvis att fordonet upphör att användas i trafiken i Finland.
- 29 EU-domstolen har emellertid i domen Tulliasiamies och Siilin slagit fast att den bilskatt som regleras i den finska bilskattelagen ska betraktas som en del av det allmänna systemet för de interna avgifter som ska tas ut för varor och således bedömas enligt artikel 110 FEUF. Mot denna bakgrund och med hänsyn till det faktum att samma skatt eller avgift enligt rättspraxis i enlighet med systematiken i grundfördraget inte samtidigt kan anses omfattas av begreppet ”interna skatter eller avgifter” i den mening som avses i artikel 110 FEUF och av begreppet ”avgifter med motsvarande verkan” i den mening som avses i artiklarna 28 och 30 FEUF, utgör den bilskatt som påförs i Finland inte en avgift med motsvarande verkan som en tull i den mening som avses i artiklarna 28 och 30 FEUF. Mot denna bakgrund kan man således även utgå från att frågan huruvida nekandet av återbetalning av bilskatt är förenligt med unionens grundfördrag ska bedömas

enligt artikel 110 FEUF och inte enligt bestämmelserna om fri rörlighet för varor som regleras i avdelning II i tredje delen av FEUF.

- 30 När det gäller artikel 110 FEUF slår Högsta förvaltningsdomstolen dessutom fast att fastän den åldersgräns som föreskrivs i den finska bilskattelagen för återbäring av bilskatten vid utförsel visserligen i formellt hänseende är tillämplig på alla fordon som är över tio år gamla oberoende huruvida fordonen registrerades för första gången i Finland eller om de har importerats i begagnat skick, skulle det kunna hävdas att begränsningen medför faktiska verkningar för andra fordon än sådana som registrerades första gången i Finland. Detta beror på att det när det gäller ett fordon som registrerats för första gången i Finland och använts där i trafiken i tio år som säljs till en annan medlemsstat utan tvekan är frågan om en permanent användning av fordonet i Finland och således om en situation i vilken bilskatt under alla omständigheter fullständigt kan tas ut. Mot denna bakgrund kan man således utgå från att det faktum att bilskatten inte återbetalas åtminstone indirekt har en diskriminerande verkan i förhållande till begagnade bilar som införts från andra medlemsstater.
- 31 Högsta förvaltningsdomstolen anser att ovannämnda överväganden kan anses tala för en tolkning enligt vilken de nationella bestämmelserna om registreringskatter såsom bilskatten under vissa omständigheter kan vara oförenliga med bestämmelserna om fri rörlighet för varor i avdelning II i tredje delen av FEUF eller med artikel 110 FEUF om den bilskatt som hänför sig till bilens värde inte återbetalas till bilens ägare om fordonet exporteras till en annan medlemsstat för permanent bruk.
- 32 Emellertid skulle man på grund av EU-domstolens praxis även kunna utgå från att det i varje fall inte är oförenligt med bestämmelserna i avdelning II i tredje delen av FEUF eller med artikel 110 FEUF att inte återbetala bilskatten under sådana omständigheter som de aktuella enbart av den anledningen att en nekad återbäring av skatten kan leda till en dubbelbeskattnings av fordonet.
- 33 EU-domstolen har nämligen i domen Nygård fastställt att ”gemenskapsrätten på sitt nuvarande stadium inte innehåller några bestämmelser som syftar till att förbjuda effekterna av sådan dubbel avgiftsbeläggning som uppkommer beträffande avgifter som, liksom den avgift som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, regleras genom fristående nationell lagstiftning, och om att det visserligen i intresset av den fria rörligheten för varor är önskvärt att undanröja sådana effekter, men att detta endast kan ske genom harmonisering av de nationella systemen ...”.
- 34 Denna fastställelse kan tolkas så, att den negativa inverkan av skatt som tas ut på fordon såsom bilskatten på den fria rörligheten för varor på unionsrättens nuvarande stadium endast kan undanröjas genom att sådana åtgärder som föreskrivs i artikel 113 FEUF antas för att harmonisera medlemsstaternas lagstiftning. Just i detta syfte lade kommissionen fram ovannämnda förslag till ett

rådets direktiv om beskattning av personbilar, vilket emellertid inte antogs av rådet.

- 35 Om man emellertid bland annat beaktar EU-domstolens praxis om leasing-, hyr- och tjänstefordon och den ovannämnda domen Viamar, där en registreringsavgift såsom bilskatten ansågs utgöra en avgift med motsvarande verkan som en tull i den mening som avses i artikel 30 FEUF, anser Högsta förvaltningsdomstolen inte att det kan anses uteslutet att nämnda bestämmelse eller andra bestämmelser om den fria rörligheten för varor eller artikel 110 FEUF även är tillämpliga på situationer som den här aktuella.
- 36 I detta sammanhang anser Högsta förvaltningsdomstolen även att det ska övervägas huruvida man i samband med privatfordon över huvud taget kan utgå från att ett sådant fordon inte är avsett att användas permanent huvudsakligen inom en viss medlemsstat i den mening som avses i EU-domstolens praxis och inte faktiskt används permanent där.
- 37 Å ena sidan kan det argumenteras att ett privatfordon som importerats från en annan medlemsstat i princip alltid är avsett för permanent bruk i importstaten. I detta fall kan slutsatsen dras att äganderätten till fordonet åtminstone medför en presumtion att fordonet huvudsakligen ska användas permanent i den aktuella medlemsstaten. Ett privatfordon som importerats från en annan medlemsstat har inte heller längre någon koppling till en annan medlemsstat, vilket exempelvis är fallet med ett fordon som hyrts eller lånats från en annan medlemsstat.
- 38 Å andra sidan kan slutsatsen dras att en presumtion om att ett privatfordon är avsett att användas permanent och faktiskt permanent användning av fordonet såsom har beskrivits ovan i sig oberoende av den rättsliga formen för besittning och användning av ett fordon leder till skillnader i behandling av olika upplägg, på vilka besittning och användning av ett fordon kan grundas. Det är nämligen tänkbart att även ett privatfordon, i likhet med leasing-, hyr- och tjänstefordon, kan vara avsett för annat bruk än en permanent användning i en annan medlemsstat eller att ett privatfordon inte faktiskt har använts permanent i en medlemsstat. Även ett privatfordon importerats eventuellt med en mycket kort avsedd användning eller används faktiskt endast en mycket kort period i det aktuella landet. I detta fall kan det vara oproportionerligt att påföra bilskatt utan att beakta fordonets användningstid i den aktuella medlemsstaten.
- 39 Den första tolkningsfrågan hänskjuts av den anledningen att det på grundval av EU-domstolens hittillsvarande praxis är osäkert huruvida bestämmelserna i fördraget om den fria rörligheten för varor eller artikel 110 FEUF med avseende på vad som anförts ovan kan inskränka en medlemsstats möjlighet att under förevarande omständigheter påföra registreringsavgifter såsom bilskatten.

Den andra tolkningsfrågan

- 40 För privatfordon är det, till skillnad från exempelvis vad gäller hyr- eller leasingfordon, ofta inte möjligt att i förväg inge någon objektiv bevisning för en avsikt att använda ett fordon tillfälligt eller att fordonet faktiskt används tillfälligt. Således drar Högsta förvaltningsdomstolen slutsatsen att hur länge privatfordonet använts och dess faktiska karaktär i slutänden måste bedömas på grundval av fordonets faktiska användningstid och andra relevanta omständigheter.

Den tredje tolkningsfrågan

- 41 Om man utgår från att bestämmelserna om fri rörlighet för varor i avdelning II i tredje delen av FEUF i princip utgör hinder mot lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken andelen bilskatt som hänförs till ett fordonens värde inte återbetalas till ägaren av fordonet om denne exporterar ett fordon som inte var avsett för permanent användning huvudsakligen i den första medlemsstaten och som inte heller faktiskt har använts permanent huvudsakligen där för permanent användning i en annan medlemsstat, uppkommer frågan huruvida den aktuella begränsningen kan motiveras med att den har i syfte att begränsa utförsel av äldre fordon.
- 42 I förarbetena till bilskattelagen motiveras begränsningen av återbetalningen av bilskatten till fordon som är mindre än tio år gamla av målsättningen att ”den av miljöhänsyn ofta skadliga utförseln av gamla eller skrotfärdiga fordon [ska begränsas]”.
- 43 Enligt EU-domstolens fasta praxis kan nationella åtgärder som kan hindra handeln inom unionen bland annat motiveras av tvingande miljöskyddskrav. För detta krävs emellertid att de aktuella åtgärderna är ägnade att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att dessa åtgärder är förenliga med proportionalitetsprincipen.
- 44 I förevarande mål krävs det därför en bedömning dels huruvida begränsningen av återbäringen av bilskatten vid utförsel till fordon som togs i bruk för mindre än tio år sedan utgör en ändamålsenlig åtgärd för att uppnå ovannämnda miljöhänsyn och dels huruvida den aktuella åtgärden är förenlig med proportionalitetsprincipen. För att åtgärden ska vara motiverad krävs det i enlighet med proportionalitetsprincipen att syftet inte kan uppnås utan den aktuella begränsningen.
- 45 Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att begränsningen av återbäringen vid utförsel till fordon som registrerades för mindre än tio år sedan inte innebär att nekandet av återbetalning uteslutande drabbar fordon som är skadliga av miljöhänsyn, vilket även fastställs i de ovannämnda motiven till bilskattelagen.
- 46 Dessutom förklaras inte i förarbetena till bilskattelagen varför målet beträffande äldre och skrotfärdiga fordon inte skulle kunna uppnås genom en annan åtgärd

som medför en mindre långtgående begränsning av den fria rörligheten för varor, exempelvis genom nekande av återbäring för fordon vilka faktiskt har konstaterats vara miljöfarliga.

- 47 Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar dessutom att bilskatten påförs på fordon som importerats till Finland oberoende av när de har registrerats för första gången i en annan medlemsstat. Begränsningarna av återbäringen vid utförsel när det gäller fordonets användningstid medför således att det föreligger skillnader i beskattningen för importerade fordon redan beroende på fordonets ålder är när det används i vägtrafik i Finland.

ARBETSDOKUMENT