

Zadeva C-676/21

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

9. november 2021

Predložitveno sodišče:

Korkein hallinto-oikeus (Finska)

Datum predložitvene odločbe:

2. november 2021

Pritožnik:

A

Druga stranka v postopku:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

Predmet postopka v glavni stvari

Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Člen 267 PDEU– Obdavčitev motornih vozil – Členi 28, 30, od 34 do 36 in 110 PDEU – Vračilo ob izvozu – Zasebno vozilo – Omejitev, ki se nanaša na trajanje uporabe vozila – Prost pretok blaga – Odmera davka na motorna vozila na podlagi trajanja uporabe vozila v državi članici – Prepoved diskriminatornih dajatev

Predmet predloga za sprejetje predhodne odločbe in pravna podlaga

V postopku, ki poteka pri Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče, Finska), katerega predmet je obdavčitev motornih vozil, je treba odločiti, ali je lahko Verohallinto (davčna uprava) zahtevek osebe A za vračilo davka na motorna vozila zavrnila z obrazložitvijo, da se v skladu s členom 34d(2) Autoverolaki (zakon o davku na motorna vozila) davek na motorna vozila ne vrne za vozilo, ki je bilo prvič uporabljeno vsaj deset let pred izvozom.

V postopku je treba presoditi vprašanje, ali je omejitev, ki velja za vračilo davka na motorna vozila ob izvozu in se nanaša na trajanje uporabe vozila, nezdržljiva s primarnim pravom Unije, tako da bi moral biti osebi A vrnjen davek na motorna vozila, ki je ob izvozu še sestavni del vrednosti vozila.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali lahko določbe o prostem pretoku blaga iz tretjega dela, naslov II, Pogodbe o delovanju Evropske unije ali člen 110 PDEU nasprotujejo zakonodaji države članice, ki določa, da se davek na motorna vozila, ki je sestavni del vrednosti vozila, v smislu Autoverolaki (1482/1994) (zakon o davku na motorna vozila (1482/1994)) v okoliščinah, kakršne so v sporu o glavni stvari, ne vrne lastniku vozila, če ta vozilo izvozi za stalno uporabo v drugo državo članico, in ali je pri tem pomembno, ali je bilo vozilo namenjeno temu, da bi se stalno uporabljalo predvsem na ozemlju države članice, ki je odmerila davek na motorna vozila, in ali se je vozilo tudi dejansko stalno uporabljalo predvsem tam?

2. Če sta namen uporabe in dejanska uporaba vozila pomembna za odgovor na prvo vprašanje, kako se dokaže sporno dejstvo, da vozilo ni namenjeno temu, da bi se stalno uporabljalo, in da se ne uporablja stalno, če trajanja uporabe zasebnega vozila v zadevni državi članici ni mogoče ugotoviti vnaprej?

3. Če zavrnitev vračila davka ob izvozu v smislu zakona o davku na motorna vozila v okoliščinah, kakršne so v sporu o glavni stvari, pomeni omejitev prostega pretoka blaga, ali je mogoče to omejitev upravičiti s ciljem omejevanja izvoza starih vozil, ki so pogosto v slabem stanju in onesnažujejo okolje? Ali je treba omejitev vračila davka ob izvozu na vozila, mlajša od deset let, šteti za nezdržljivo s pravom Unije zato, ker se za uvožena rabljena vozila ne glede na njihovo trajanje uporabe kljub temu odmerja davek na motorna vozila?

Navedene določbe prava Unije

Členi 28, 30, od 34 do 36 in 110 PDEU.

Navedena sodna praksa Sodišča

Sodba z dne 21. marca 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, točke 35, 40 in 71.

Sodba z dne 23. aprila 2002, Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, točka 38.

Sodba z dne 19. septembra 2002, Tulliasiamies in Siilin, C-101/00, EU:C:2002:505, točke 61, 80 in 110.

Sodba z dne 15. septembra 2005, Komisija/Danska, C-464/02, EU:C:2005:546, točke 76, 78 in 79.

Sklep z dne 27. junija 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, točki 27 in 29.

Sklep z dne 22. maja 2008, Ilhan, C-42/08, EU:C:2008:305, točki 11 in 25.

Sklep z dne 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, EU:C:2010:558, točke 26, 27 in 30.

Sodba z dne 26. aprila 2012, van Putten in drugi, C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, točka 54.

Sodba z dne 29. septembra 2016, Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, točki 101 in 104.

Sodba z dne 19. septembra 2017, Komisija/Irska, C-552/15, EU:C:2017:698, točki 84 in 108.

Sodba z dne 17. decembra 2015, Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, točka 46.

Navedene nacionalne določbe

Odmera davka na motorna vozila pri rabljenih vozilih, ki se uvozijo iz druge države članice

V skladu s členom 1(1) zakona o davku na motorna vozila se med drugim za osebne avtomobile (razred M₁), preden se vpišejo v register motornih vozil (v nadaljevanju: register) ali začnejo uporabljati na Finskem, državi plača davek na motorna vozila v skladu z ureditvijo iz tega zakona.

V skladu s členom 4(1) zakona o davku na motorna vozila je zavezanec za plačilo davka na motorna vozila, kdor je kot lastnik vozila vpisan v register.

V skladu z odstavkom 5 te določbe je zavezanec za plačilo davka v primeru vozila, ki se začne uporabljati brez vpisa v register, oseba, ki je vozilo začela uporabljati. Če ni mogoče ugotoviti, kdo je začel uporabljati vozilo, ali od te osebe ni mogoče pobrati davka, je zavezanec za plačilo davka lastnik vozila, ki se je začelo uporabljati.

V skladu s členom 8a zakona o davku na motorna vozila je davek na motorna vozila za vozilo, ki se na Finskem obdavči kot rabljeno vozilo, enak najnižjemu znesku davka na motorna vozila, ki se še plača za enakovredno vozilo, registrirano na Finskem.

V skladu s členom 11e(1) zakona o davku na motorna vozila se pri določitvi splošne prodajne vrednosti vozila na Finskem upoštevajo razpoložljiva dokazila v zvezi z dejavniki, ki določajo prodajno vrednost vozila na področju trgovine z vozili, ter v zvezi z vrednostjo vozila in lastnostmi vozila, ki vplivajo na njegovo vrednost, kot so znamka, model, tip, pogon in oprema vozila. Poleg tega se lahko

upoštevajo starost, število prevoženih kilometrov in stanje vozila ter druge individualne lastnosti.

V skladu s členom 11d zakona o davku na motorna vozila se za enakovredna lahko štejejo vozila, katerih znamka, model in oprema so enaki. Če se v različnih državah primerjajo homologirana vozila, morajo biti vozila poleg dokumentiranih podatkov tudi dejansko tehnično enakovredna.

Vračilo davka na motorna vozila ob izvozu

V skladu s členom 34d(1) zakona o davku na motorna vozila se davek na motorna vozila na zahtevo povrne, kadar se vozilo, ki je bilo obdavčeno na Finskem, za stalno uporabo izvozi v drugo državo (vračilo ob izvozu).

V skladu z odstavkom 2 te določbe se povrne znesek davka, ki bi se odmeril za enakovredno vozilo, če bi bilo ob izvozu s Finske obdavčeno kot rabljeno vozilo. Povrne se največ znesek davka, ki je bil plačan za vozilo. Davka se prav tako ne povrne za znesek, za katerega se je po obdavčitvi zaradi sprememb ali izboljšav opreme povečala vrednost vozila ali davek, ki bi ga bilo treba plačati za vozilo. Če je znesek vračila manjši od 500 EUR, se prav tako ne povrne. Poleg tega se davek ne povrne za vozilo, ki je bilo prvič uporabljeno vsaj deset let pred izvozom. Pogoji za vračilo je, da je vozilo, ko se na Finskem preneha uporabljati, v voznem stanju. Poleg tega je pogoj za vračilo, da je bilo vozilo na Finskem odjavljeno iz prometa.

V pripravljalnih dokumentih v zvezi z zakonom, s katerim je bil določen sistem vračila ob izvozu, je med drugim navedeno, da se predlaga, da se v zakon o davku na motorna vozila vključi določba, ki bi omogočila vračilo davka na motorna vozila, ki bi ga bilo še treba plačati od vrednosti vozila, kadar se rabljeno vozilo izvozi za stalno uporabo. Predlagana sprememba naj bi bila pri vozilih, ki se za neko obdobje vzamejo na lizing v drugi državi članici, obvezna na podlagi prava Skupnosti. Če se davek na motorna vozila, ki bi ga bilo še treba plačati od vrednosti vozila, ob izteku pogodbe o lizingu in vrnitvi tega vozila v uporabo v drugo državo članico vrne, naj bi se s tem upoštevalo trajanje pogodbe o lizingu in trajanje uporabe vozila na Finskem. Zato naj bi bilo mogoče šteti, da sistem vračila izpolnjuje navedene zahteve prava Skupnosti.

Predlog v zvezi z osebnimi avtomobili je enak sistemu za vračilo davka na motorna vozila, ki ga Komisija predlaga v Predlogu za Direktivo (COM(2005) 261 final), s katerim naj bi se preprečilo dvojno obdavčevanje vozil v različnih državah članicah.

Treba bi bilo povrniti znesek davka, ki je ob izvozu še sestavni del vrednosti vozila. Če bi se povrnil višji znesek davka, bi šlo za izvozno pomoč, ki je na podlagi prava Skupnosti prepovedana. Za odobritev vračila naj bi bilo treba določiti tako vrednost vozila kot tudi znesek davka, ki je njen sestavni del. Iz razlogov, ki temeljijo na pravu Skupnosti, in administrativnih razlogov naj bi bilo primerno, da se za določitev vrednosti uporabijo iste določbe in postopki, kot se

uporabljajo za določitev vrednosti uvoženih rabljenih vozil. Tako naj bi se zagotovilo, da je vrednost rabljenih vozil ob uvozu in izvozu določena po načelu zrcalne slike. Zato naj bi se predlagalo, da se kot podlago za vrednost vozila vzame splošna prodajna vrednost vozila na področju trgovine z vozili v smislu zakona o davku na motorna vozila. To naj bi bilo upravičeno tudi zaradi enakega obravnavanja prejemnikov vračila.

Poleg tega naj bi se predlagalo, da se davek ob izvozu povrne le v primerih, v katerih znesek davka na motorna vozila, ki je še sestavni del vrednosti vozila, presega določeni prag. V osnutku zakona naj bi se predlagalo, da se davka ne povrne, če je znesek vračila manjši od 1000 EUR. Pogoj za vračilo naj bi bil tudi, da je bilo vozilo prvič uporabljeno pred največ desetimi leti. Poleg tega naj bi moralo biti vozilo vozno. Davek na motorna vozila naj po svoji naravi ne bi bil davek, pri katerem se upošteva trajanje uporabe, ampak davek, ki temelji na začetku uporabe in registraciji vozila. Davek naj se ne bi povrnil, kadar se vozilo na nacionalnem ozemlju preneha uporabljati, preden se izteče njegovo pričakovano trajanje uporabe, na primer zaradi njegovega uničenja. Zato naj tudi ne bi bilo dosledno, če bi se vračilo odobrilo za vozilo majhne vrednosti, ki se izvažajo, ali vozilo, ki se izvažajo zaradi predelave v staro železo. Če bi se ustvarile spodbude za izvoz starejših vozil, to poleg tega ne bi bilo ustrezno iz okoljskih razlogov, ker bi se težave, povezane s tem, tako zgolj prenesle iz ene države v drugo državo.

Poleg tega bi bil pogoj za vračilo, da je vozilo, ko se na Finskem preneha uporabljati, v voznem stanju in da se za uporabo v cestnem prometu registrira v drugi državi. Pogoj za vračilo pa naj ne bi bil, da je bil ob registraciji v drugi državi plačan davek na motorna vozila. Voznost naj bi bilo mogoče dokazati na primer tako, da je vozilo uspešno opravilo tehnični pregled.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Oseba A je 20. julija 2015 uvozila rabljeno osebno vozilo modela BMW B3 Alpina Pkw iz druge države članice na Finsko. Vozilo je bilo prvič uporabljeno 24. novembra 2004.
- 2 Davčna uprava je z odločbo o davku na motorna vozila z dne 5. oktobra 2015 za vozilo odmerila davek v višini 4146,29 EUR. Davek na motorna vozila je bil odmerjen na podlagi obdavčljive vrednosti vozila, ki je bila določena na 16.519,10 EUR, in davčne stopnje 25,10 %.
- 3 Oseba A je prodala vozilo v drugo državo članico in 7. avgusta 2017 pri davčni upravi vložila zahtevek za vračilo davka na motorna vozila. Vozilo je bilo 21. avgusta 2017 odjavljeno iz evidence registriranih motornih vozil na Finskem.
- 4 Davčna uprava je z odločbo z dne 21. avgusta 2017 zavrnila zahtevek osebe A glede vračila davka na motorna vozila. Odločbo je obrazložila s tem, da se v

skladu s členom 34d(2) zakona o davku na motorna vozila davek ne vrne za vozilo, ki je bilo prvič uporabljeno vsaj deset let pred izvozom.

- 5 Oseba A je zoper odločbo o vračilu davka na motorna vozila ob izvozu vložila ugovor. V obrazložitvi ugovora je med drugim navedla, da je zavrnitev vračila davka ob izvozu za vozila, starejša od deset let, diskriminatorna in v nasprotju s pogodbo o pristopu k Evropski uniji.
- 6 Davčna uprava je z odločbo z dne 1. februarja 2018 zavrnila ugovor osebe A. V obrazložitvi odločbe je navedla, da oseba A ni zatrjevala pravne podlage prava Unije, na podlagi katere bi ji bilo treba za njeno vozilo ob izvozu povrniti davek. V zadevi naj ne bi bile niti izkazane niti razvidne okoliščine, na podlagi katerih bi bila izvedena obdavčitev motornega vozila diskriminatorna ali v nasprotju s pravom Unije ali sodno prakso sodišč Unije.
- 7 Oseba A je zoper to odločbo vložila tožbo pri Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih, Finska).
- 8 Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih) je tožbo osebe A s sodbo z dne 6. marca 2019 zavrnilo z obrazložitvijo, da oseba A nima pravice do vračila davka na motorna vozila. Hallinto-oikeus (upravno sodišče) je v sodbi ugotovilo, da so določbe o vračilu davka na motorna vozila ob izvozu in roki, ki se uporabljajo, za vse davčne zavezanke enotni, zato časovne omejitve za vračilo davka na motorna vozila ob izvozu ni mogoče šteti za kršitev prava Unije.
- 9 Oseba A je sodbo Hallinto-oikeus (upravno sodišče) izpodbijala pri Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) in med drugim zahtevala vračilo davka na motorna vozila.

Bistvene trditve strank postopka v glavni stvari

- 10 Oseba A je v pritožbi, ki jo je vložila pri Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče), navedla, da bi morali pri uvozu in izvozu vozil obdavčitev in vračilo potekati po načelu zrcalne slike, ne glede na starost vozila. Za uvožena vozila, starejša od deset let, naj bi se odmeril davek na motorna vozila, kot se je odmeril za njeno sporno vozilo leta 2015. Če se za vozila, starejša od deset let, ob izvozu davek na motorna vozila ne vrne, naj se tega davka za ustrezna uvožena rabljena vozila tudi ne bi smelo odmeriti.
- 11 Oseba A meni, da je bilo njeno vozilo ob njegovem izvozu leta 2017 še predmet davka na motorna vozila. Vozilo naj tudi ne bi bilo majhne vrednosti ali namenjeno predelavi v staro železo.
- 12 Zavrnitev vračila davka ob izvozu za vozila, starejša od deset let, naj bi bila diskriminatorna in v nasprotju s pravom Evropske unije. Uporabljeni postopek naj bi omejeval trgovino in prosti pretok blaga med državami članicami.

- 13 Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (organ za varstvo pravic davčnih upravičencev, Finska) je pred Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) zastopalo stališče, da načelo prepovedi diskriminacije, ki ga določa pravo Unije, nacionalnemu zakonodajalcu ne prepoveduje določitve ureditev za blago glede na njegovo starost. Namen načela prepovedi diskriminacije naj ne bi bil doseči enako davčno ali zakonodajno obravnavo vozil različne starosti. Starostna omejitev, ki velja pri vračilu davka ob izvozu, naj ne bi bila v nasprotju z načelom sorazmernosti.
- 14 Zavrnitev vračila davka na motorna vozila naj tudi ne bi bila prepovedana na podlagi določb o prostem pretoku blaga ali določb o carinah ali dajatvah z enakim učinkom, ker naj ne bi šlo za obdavčitev čezmejnega položaja.
- 15 Pravo Unije naj ne bi vsebovalo nobenega pravnega načela, na podlagi katerega bi moral nacionalni zakonodajalec zagotoviti, da se vrne neharmonizirani nacionalni davek ali dajatev, kadar se blago proda v drugo državo članico. Finska naj bi zato imela možnost, da iz vračila davka ob izvozu izvzame vozila, ki so bila registrirana pred več kot desetimi leti in za katera je bil plačan davek na motorna vozila, ne da bi bilo to v nasprotju z določbami primarnega prava.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

Predstavitev problema

- 16 Iz zgoraj navedene sodne prakse Sodišča v zvezi z vozili, vzetimi na lizing, najetimi vozili, izposojenimi in službenimi vozili izhaja, da lahko država članica brez poseganja v ustanovne pogodbe Unije odmeri davek na motorna vozila za tako vozilo, registrirano v drugi državi članici, ne da bi morala biti višina davka sorazmerna s trajanjem uporabe vozila v tej državi članici, če je to vozilo namenjeno temu, da bi se stalno uporabljalo predvsem v zadevni državi članici ali se tam dejansko stalno uporablja. Čeprav davčna obveznost v teh okoliščinah pomeni omejitev temeljne svoboščine, je mogoče to omejitev utemeljiti z enako obravnavo davčnih zavezancev.
- 17 Če uvožena vozila, ki so vzeta na lizing, najeta, izposojena ali službena, niso namenjena temu, da bi se stalno uporabljala predvsem v zadevni državi članici ali se ne uporabljajo stalno predvsem tam, mora, nasprotno, obstajati drug utemeljitveni razlog za omejitev temeljne svoboščine, ki izhaja iz obveznosti davka na motorna vozila. V teh primerih mora biti v skladu z načelom sorazmernosti višina davka na motorna vozila poleg tega sorazmerna s trajanjem uporabe vozila v zadevni državi članici.
- 18 Iz prej navedene sodne prakse Sodišča ne izhajajo nobene zahteve glede trajanja uporabe vozila.
- 19 V obravnavanem primeru je oseba A v drugi državi članici Unije kupila rabljeno vozilo, ki ga je pripeljala na Finsko in ga tam registrirala za cestni promet. Potem

ko je približno tri leta uporabljala to vozilo na Finskem, ga je prodala v drugo državo članico. Oseba A je ob registraciji za to vozilo obračunala davek na motorna vozila v polni višini, ne da bi pred tem določila namen njegove uporabe, saj ta okoliščina za uporabo zakona o davku na motorna vozila ni bila odločilna. Tudi pri izvozu vozila višina odmerjenega davka na motorna vozila ni bila sorazmerno prilagojena dejanskemu trajanju uporabe na Finskem, ker se v skladu z zakonom o davku na motorna vozila za vozila, ki so ob izvozu starejša od deset let, davek na motorna vozila ne povrne.

- 20 Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) meni, da iz dosedanje sodne prakse Sodišča ne izhaja odgovor na vprašanje, ali načela, predstavljena zgoraj v točkah od 16 do 18, veljajo tudi, kadar gre za zasebno vozilo, katerega uporaba se na ozemlju države članice konča, ker se vozilo izvozi v stalno uporabo v drugo državo članico, in ali mora biti višina davka na motorna vozila tudi v tem primeru sorazmerna s trajanjem uporabe vozila v zadevni državi članici, če to vozilo ni bilo namenjeno temu, da bi se stalno uporabljalo predvsem v zadevni državi članici ali se ni stalno uporabljalo predvsem tam.
- 21 Čeprav je predmet postopka v glavni stvari vprašanje, ali je omejitev na desetletno trajanje uporabe, ki je v zakonu o davku na motorna vozila določena za vračilo davka na motorna vozila ob izvozu, združljiva s pravom Unije, se po mnenju Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) v tej zadevi postavlja širše načelno vprašanje o odmeri davka na motorna vozila in njegovi sorazmernosti, zlasti glede na dosedanje sodno prakso Sodišča o obdavčitvi vozil.

Prvo vprašanje za predhodno odločanje

- 22 Sodišče je v dosednji sodni praksi možnost države članice, da odmerja davke, kot je davek na motorna vozila, presojalo ob upoštevanju določb ustanovnih pogodb, ki se nanašajo na prosto gibanje delavcev, prosti pretok storitev in prosti pretok kapitala.
- 23 Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) ugotavlja, da je treba, da bo zgoraj opisana predstavitev problema, ki se nanaša na zasebna vozila, sploh upoštevna, najprej opredeliti določbo ali določbe Pogodbe, ki so bistvene za presojo možnosti države članice, da uveljavlja davčno suverenost glede vozil, ki so bila uvožena ali se bodo izvozila kot zasebno vozilo.
- 24 Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) se namreč po eni strani sprašuje tudi, ali lahko določbe o prostem pretoku blaga iz tretjega dela, naslov II, PDEU nasprotujejo zakonodaji države članice, v skladu s katero se zneska davka na motorna vozila, ki se plača od vrednosti zasebnega vozila, če se to vozilo izvozi, da bi se stalno uporabljalo v drugi državi članici, z vračilom davka sorazmerno ne prilagodi trajanju uporabe vozila v zadevni državi članici.
- 25 Sodišče je v sodbi v zadevi Viamar ugotovilo, da je treba člen 30 PDEU razlagati tako, da nasprotuje praksi države članice, po kateri se dajatev ob registraciji,

plačana ob uvozu motornih vozil iz drugih držav članic, ne vrne, če se zadevna vozila izvozijo naprej v drugo državo članico. Vendar je šlo v tem sporu za razliko od obravnavanega postopka za vozila, ki v zadevni državi članici, preden so bila izvožena v drugo državo članico, nikoli niso bila registrirana za cestni promet.

- 26 Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) se sklicuje tudi na Predlog Komisije za Direktivo Sveta o obdavčitvi osebnih avtomobilov (COM(2005) 261 final), katerega cilj je bil med drugim izboljšati delovanje notranjega trga in ki je vseboval določbe o sistemu vračil davka ob registraciji za primere, v katerih je bil v državi članici plačan davek ob registraciji za osebni avtomobil, ki se je naknadno izvozil iz Unije ali premestil za trajno uporabo na ozemlje druge države članice. V obrazložitvi predloga je navedeno (poudarek Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče)):

„Razlike v davkih v zvezi z osebnimi avtomobili lahko povzročijo resne ovire v prostem pretoku oseb in blaga.

[...]

Skupni trg naj bi pridobil prosti pretok oseb in prosti pretok blaga za osebne in tržne namene. DR ustvarjajo ovire za ti svoboščini.“

- 27 Komisija je to tematiko medtem obravnavala tudi v Sporočilu Komisije Evropskemu parlamentu, Svetu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru z naslovom „Krepitev enotnega trga z odpravo čezmejnih davčnih ovir za osebna vozila“ (COM(2012) 756 final).
- 28 Kot Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) razume ta dokument, je mogoče zastopati stališče, da lahko odmerjanje davka na motorna vozila, ne da bi se višino davka sorazmerno prilagodilo trajanju uporabe vozila v državi članici, omejuje trgovino s rabljenimi vozili na notranjem trgu, ker davek, ki je sestavni del vrednosti vozila, vpliva na njegovo ceno ob ponovni prodaji. V pripravljanih dokumentih v zvezi z zakonom o davku na motorna vozila je bila omejitev trajanja uporabe vozila, določena za vračilo davka ob izvozu, tudi izrecno utemeljena s ciljem omejevanja izvoza starejših vozil. Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) poleg tega ugotavlja, da je v skladu s členom 34d zakona o davku na motorna vozila podlaga za vračilo davka na motorna vozila ob izvozu, da se vozilo, obdavčeno na Finskem, izvozi v stalno uporabo na ozemlje zunaj Finske, in ne, na primer, da se vozilo preneha uporabljati v prometu na Finskem.
- 29 Po drugi strani je bilo v sodni praksi Sodišča v zadevi Tulliasiamies in Siilin ugotovljeno, da je treba davek na motorna vozila iz finskega zakona o davku na motorna vozila šteti za del splošnega sistema notranjih davkov na blago in ga je treba zato presoјati ob upoštevanju člena 110 PDEU. Glede na to in ob upoštevanju dejstva, da v skladu s sodno prakso za isti davek ali dajatev na podlagi koncepta ustanovne pogodbe ni mogoče šteti, da je hkrati zajet s pojmom „notranji davki“ v smislu člena 110 PDEU in pojmom „dajatve z enakim

učinkom“, kot ga imajo carine, v smislu členov 28 in 30 PDEU, davek na motorna vozila, ki se odmerja na Finskem, ni dajatev z enakim učinkom, kot ga ima carina, v smislu členov 28 in 30 PDEU. Zaradi tega bi lahko tudi šteli, da je treba združljivost zavrnitve vračila davka na motorna vozila z ustanovnimi pogodbami Unije presojati ob upoštevanju člena 110 PDEU in ne ob upoštevanju določb o prostem pretoku blaga iz tretjega dela, naslov II, PDEU.

- 30 Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) v zvezi s členom 110 PDEU poleg tega ugotavlja, da je mogoče, čeprav starostna omejitev za vračilo davka na motorna vozila ob izvozu, ki jo vsebuje finski zakon o davku na motorna vozila, sicer formalno velja za vsa vozila, starejša od deset let, ne glede na to, ali so bila prvič registrirana na Finskem oziroma ali so bila uvožena rabljena, zastopati stališče, da zadevna omejitev dejansko vpliva na vozila, ki niso bila prvič registrirana na Finskem. To pa zato, ker gre v primeru vozila, ki je bilo prvič registrirano na Finskem in se je tam deset let uporabljalo v prometu, ki se proda v drugo državo članico, nedvomno za stalno uporabo tega vozila na Finskem in s tem za položaj, v katerem se davek na motorna vozila vsekakor lahko odmeri v polni višini. S tega vidika je zato mogoče šteti, da ima zavrnitev vračila davka na motorna vozila vsaj posredno diskriminatorni učinek za rabljena vozila, uvožena iz drugih držav članic.
- 31 Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) meni, da bi lahko zgoraj navedeni premisleki podprli razlago, v skladu s katero bi bile lahko nacionalne določbe o davkih ob registraciji, kot je davek na motorna vozila, v nekaterih okoliščinah nezdružljive z določbami o prostem pretoku blaga iz tretjega dela, naslov II, PDEU ali s členom 110 PDEU, če se davek na motorna vozila, ki se plača od vrednosti vozila, kadar se to vozilo izvozi za stalno uporabo v drugo državo članico, ne vrne lastniku vozila.
- 32 Po drugi strani pa je mogoče na podlagi sodne prakse Sodišča šteti tudi, da zavrnitev vračila davka na motorna vozila v okoliščinah, kakršne so v obravnavanem primeru, vsekakor ni nezdružljiva z določbami iz tretjega dela, naslov II, PDEU ali s členom 110 PDEU zgolj zato, ker bi lahko zavrnitev vračila davka privedla do dvojne obdavčitve vozila.
- 33 Sodišče je namreč v sodbi v zadevi Nygård ugotovilo, da „pravo Skupnosti namreč trenutno ne določa prepovedi dvojnega obdavčenja, do katerega prihaja pri dajatvah, kot so sporne v postopku v glavni stvari, za katere veljajo avtonomni nacionalni predpisi. Čeprav se zdi, da je odprava dvojnega obdavčenja zaželena v okviru interesa po prostem pretoku blaga, se lahko vendarle doseže le s harmonizacijo nacionalnih sistemov [...]“.
- 34 Zgoraj navedeno ugotovitev je mogoče razumeti tako, da je mogoče negativne učinke davkov na vozila, kot je davek na motorna vozila, na prosti pretok blaga glede na sedanje stanje prava Unije odpraviti le tako, da se sprejmejo določbe za harmonizacijo zakonodaje držav članic, ki jih določa člen 113 PDEU. Komisija je

ravno zaradi tega predložila zgoraj navedeni Predlog za Direktivo Sveta o obdavčitvi osebnih avtomobilov, ki pa ga Svet ni sprejel.

- 35 Če pa se med drugim upošteva sodna praksa Sodišča v zvezi z vozili, vzeti na lizing, najeti vozili, izposojeni in službeni vozili ter sodba v zgoraj navedeni zadevi Viamar, v kateri je bila zavrnitev vračila davka ob registraciji, kot je davek na motorna vozila, opredeljena kot dajatev z enakim učinkom v smislu člena 30 PDEU, ki je po svojih učinkih podobna carinam, Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) meni, da ni izključeno, da se navedena določba ali druge določbe o prostem pretoku blaga ali pa člen 110 PDEU uporabljajo tudi za položaje, kakršen je obravnavani.
- 36 Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) meni, da je treba v tem okviru tudi preudariti, ali je v primeru zasebnih vozil sploh mogoče šteti, da tako vozilo v smislu sodne prakse Sodišča ni namenjeno temu, da bi se stalno uporabljalo predvsem na ozemlju neke države članice, in da se tam dejansko ne uporablja stalno.
- 37 Po eni strani je mogoče zastopati stališče, da je zasebno vozilo, ki se uvozi iz druge države članice, načeloma vedno namenjeno temu, da bi se stalno uporabljalo predvsem v državi uvoza. V tem primeru je mogoče šteti, da lastninska pravica na vozilu utemeljuje vsaj domnevo, da je to vozilo namenjeno temu, da bi se stalno uporabljalo predvsem v zadevni državi članici. Zasebno vozilo, ki se uvozi iz druge države članice, tudi ni več povezano z drugo državo članico, kot to na primer velja za vozilo, ki se iz druge države članice najame ali sposodi.
- 38 Po drugi strani pa je mogoče šteti, da domneva, da je zasebno vozilo namenjeno stalni uporabi in da se stalno uporablja, kot je zgoraj opisana, zgolj na podlagi pravne oblike posesti in uporabe vozila povzroča različno obravnavanje različnih možnosti, na katerih lahko temeljita posest in uporaba vozila. Predstavljati si je namreč mogoče, da, tako kot vozila, vzeta na lizing, najeta vozila, izposojena in službena vozila, tudi zasebno vozilo na ozemlju druge države članice ni namenjeno stalni uporabi ali da se zasebno vozilo na ozemlju države članice dejansko ni stalno uporabljalo. Tudi pri zasebnem vozilu je možno, da se uvozi, ker se ga namerava uporabljati zelo kratek čas, ali da se na ozemlju zadevne države dejansko uporablja le zelo kratek čas. V tem primeru je lahko odmera davka na motorna vozila, ne da bi se upoštevalo trajanje uporabe vozila v zadevni državi članici, nesorazmerna.
- 39 Ker na podlagi dosedanje sodne prakse Sodišča ni jasno, ali lahko določbe ustanovne pogodbe o prostem pretoku blaga ali člen 110 PDEU glede na zgoraj navedeno omejijo možnost države članice, da v obravnavanem okviru odmerja davke ob registraciji, kot je davek na motorna vozila, se postavlja prvo vprašanje za predhodno odločanje.

Drugo vprašanje za predhodno odločanje

- 40 Pri zasebnih vozilih za razliko od, na primer, najetih vozil in vozil, vzetih na lizing, pogosto ni mogoče vnaprej tako, da bi bilo to mogoče objektivno preveriti, dokazati, da je vozilo namenjeno začasni uporabi ali da se začasno uporablja. Zato Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) ugotavlja, da je treba trajanje uporabe zasebnega vozila in njeno dejansko naravo presoditi naknadno, na podlagi dejanskega trajanja uporabe vozila in drugih upoštevnihih vidikov.

Tretje vprašanje za predhodno odločanje

- 41 Če se izhaja iz tega, da določbe o prostem pretoku blaga iz tretjega dela, naslov II, PDEU načeloma nasprotujejo zakonodaji države članice, ki določa, da se znesek davka na motorna vozila, ki se plača od vrednosti vozila, ne vrne lastniku vozila, če ta vozilo, ki ni bilo namenjeno temu, da bi se stalno uporabljalo predvsem na ozemlju prve države članice in ki se tudi dejansko ni stalno uporabljalo predvsem tam, izvozi za stalno uporabo v drugo državo članico, se postavlja vprašanje, ali je mogoče zadevno omejitev utemeljiti s tem, da je njen namen omejiti izvoz starih vozil.
- 42 V obrazložitvi zakona o davku na motorna vozila je bila omejitev vračila tega davka ob izvozu na vozila, mlajša od deset let, utemeljena s ciljem „(omejevanja) izvoza starih motornih vozil ali motornih vozil, primernih za predelavo v staro železo, ki je z vidika varstva okolja pogosto škodljiv“.
- 43 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je nacionalne ukrepe, ki lahko omejujejo trgovino znotraj Unije, med drugim mogoče upravičiti z nujnimi zahtevami v zvezi z varstvom okolja. Vendar je pogoj za to, da je z zadevnimi ukrepi mogoče zagotoviti uresničitev zastavljenega cilja in da so ti ukrepi v skladu z načelom sorazmernosti.
- 44 Zato je treba v obravnavani zadevi po eni strani presoditi, ali je omejitev vračila davka na motorna vozila ob izvozu na vozila, ki so bila prvič uporabljena pred manj kot desetimi leti, smiseln ukrep za uresničitev prej omenjenega cilja varstva okolja, in, po drugi strani, ali je zadevni ukrep v skladu z načelom sorazmernosti. V skladu z načelom sorazmernosti je ukrep upravičen, če cilja ni mogoče doseči brez obravnavane omejitve.
- 45 Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) ugotavlja, da omejitev vračila davka ob izvozu na vozila, ki so bila registrirana pred manj kot desetimi leti, ne pomeni, da se vračilo v praksi zavrne izključno vozilom, ki so z okoljskega vidika škodljiva, kar se ugotavlja tudi v zgoraj omenjeni obrazložitvi k zakonu o davku na motorna vozila.
- 46 Drugič, v obrazložitvi k zakonu o davku na motorna vozila ni pojasnjeno, zakaj cilja, ki se nanaša na izvoz starejših vozil ali vozil, primernih za predelavo v staro železo, ne bi bilo mogoče doseči z drugim ukrepom, ki manj omejuje prosti pretok

blaga, na primer tako, da bi se vračilo zavrnilo za vozila, pri katerih je bilo ugotovljeno, da so dejansko škodljiva za okolje.

- 47 Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) poleg tega ugotavlja, da se davek na motorna vozila za vozila, ki se uvozijo na Finsko, odmeri ne glede na to, kdaj so bila v drugi državi članici prvič registrirana. Zato je posledica omejitve vračila davka ob izvozu, ki se nanaša na trajanje uporabe vozila, da drugačna obdavčitev uvoženih vozil izhaja že zgolj iz tega, kako staro je vozilo, ko se na Finskem uporablja v cestnem prometu.

DELOVNI DOKUMENT