

Predmet C-676/21**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

9. studenoga 2021.

Sud koji je uputio zahtjev:

Korkein hallinto-oikeus (Finska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

2. studenoga 2021.

Žalitelj:

A

Druga stranka u postupku:Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö**Predmet glavnog postupka**

Zahtjev za prethodnu odluku – Članak 267. UFEU-a – Oporezivanje motornih vozila – Članci 28., 30., 34. do 36. i 110. UFEU-a – Povrat poreza u slučaju izvoza – Osobno vozilo – Ograničenje koje se odnosi na trajanje uporabe – Slobodno kretanje robe – Određivanje poreza na motorna vozila na temelju trajanja uporabe vozila u državi članici – Zabrana diskriminirajućih poreza

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

U postupku koji se vodi pred Korkein hallinto-oikeusom (Vrhovni upravni sud, Finska, u daljnjem tekstu: Korkein hallinto-oikeus), koji se odnosi na oporezivanje motornih vozila, treba odlučiti o tome je li Verohallinto (porezna uprava) mogla odbiti zahtjev osobe A za povrat poreza na motorna vozila s obrazloženjem da se u skladu s člankom 34.d stavkom 2. Autoverolaki (Zakon o porezu na motorna vozila) povrat porez na motorna vozila ne odobrava za vozilo koje je prvi put stavljeno u uporabu najmanje deset godina prije trenutka izvoza.

U postupku je potrebno ocijeniti pitanje je li ograničenje koje se primjenjuje na povrat poreza na motorna vozila u slučaju izvoza s obzirom na trajanje uporabe vozila neusklađeno s primarnim pravom Unije te bi se stoga osobi A morao odobriti povrat poreza na motorna vozila koji je u trenutku izvoza još plaćen prema vrijednosti vozila.

Prethodna pitanja

1. Može li se odredbama o slobodnom prometu robe u trećem dijelu glave II. Ugovora o funkcioniranju Europske unije ili članku 110. UFEU-a protiviti zakonodavstvo države članice kojim se predviđa da se vlasniku vozila ne može odobriti povrat poreza na motorna vozila sadržan u vrijednosti vozila u smislu Autoverolakija (1482/1994) (Zakon o porezu na motorna vozila [1482/1994], u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na motorna vozila) u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku ako on to vozilo u svrhu stalne uporabe izvozi u drugu državu članicu i je li u tom kontekstu bitno je li postojala namjera stalne uporabe vozila uglavnom na državnom području države članice koja je naplatila porez na motorna vozila i je li vozilo stvarno bilo stalno u uporabi uglavnom na području te države članice?
2. U slučaju da su namjera uporabe i stvarna uporaba vozila bitni za odgovor na prvo pitanje, kako treba dokazati predmetnu namjeru uporabe koja nije stalna i uporabu ako se trajanje uporabe privatnog vozila u državi članici ne može unaprijed utvrditi?
3. Ako odbijanje povrata poraza u slučaju izvoza u smislu Zakona o porezu na motorna vozila u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku predstavlja ograničenje slobodnog prometa robe, može li se to ograničenje opravdati s ciljem ograničavanja izvoza starih vozila koja se često nalaze u lošem stanju i zagađuju okoliš? Treba li se ograničenje povrata poreza u slučaju izvoza na vozila mlađa od deset godina smatrati neusklađenim s pravom Unije zbog toga što se porez na motorna vozila na uvezena rabljena vozila naplaćuje neovisno o trajanju njihove uporabe?

Navedene odredbe prava Unije

Članci 28., 30., 34. do 36. i 110. UFEU-a

Navedena sudska praksa Suda

Presuda od 21. ožujka 2002., Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, t. 35., 40. i 71.

Presuda od 23. travnja 2002., Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, t. 38.

Presuda od 19. rujna 2002., Tulliasiamies i Siilin, C-101/00, EU:C:2002:505, t. 61., 80. i 110.

Presuda od 15. rujna 2005., Komisija/Danska, C-464/02, EU:C:2005:546, t. 76., 78. i 79.

Rješenje od 27. lipnja 2006., van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, t. 27. i 29.

Rješenje od 22. svibnja 2008., Ilhan, C-42/08, EU:C:2008:305, t. 11. i 25.

Rješenje od 29. rujna 2010., VAV-Autovermietung, C-91/10, EU:C:2010:558, t. 26., 27. i 30.

Presuda od 26. April 2012, van Putten i dr., C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, t. 54.

Presuda od 29. rujna 2016., Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, t. 101. i 104.

Presuda od 19. rujna 2017., Komisija/Irska, C-552/15, EU:C:2017:698, t. 84. i 108.

Presuda od 17. prosinca 2015., Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, t. 46.

Navedene odredbe nacionalnog prava

Naplata poreza na motorna vozila za rabljeno vozilo uvezeno iz druge države članice

U skladu s člankom 1. stavkom 1. Zakona o porezu na motorna vozila, među ostalim, za osobno motorno vozilo (klasa M₁) državi se mora u skladu s odredbom tog zakona platiti porez na motorna vozila prije njegova upisa u registar motornih vozila (u daljnjem tekstu: registar) ili stavljanja u uporabu u Finskoj.

U skladu s člankom 4. stavkom 1. Zakona o porezu na motorna vozila, obveznik plaćanja poreza na motorna vozila je osoba koja se upisuje u registar kao vlasnik vozila.

U skladu sa stavkom 5. istog članka, u slučaju vozila koje se stavlja u uporabu a da nije registrirano, porezni obveznik je osoba koja je vozilo stavila u uporabu. Ako se ne može utvrditi osoba koja je vozilo stavila u uporabu ili se od nje ne može naplatiti porez, obveznik plaćanja poreza je osoba koja je vlasnik vozila stavljenog u uporabu.

U skladu s člankom 8.a Zakona o porezu na motorna vozila, porez na motorno vozilo koje je u Finskoj oporezovano kao rabljeno vozilo odgovara najmanjem

udjelu poreza na motorna vozila koji se još plaća za vozilo registrirano u Finskoj koje se smatra ekvivalentnim.

U skladu s člankom 11.e stavkom 1. Zakona o porezu na motorna vozila, prilikom određivanja uobičajene prodajne vrijednosti vozila u Finskoj u obzir se uzimaju dostupni dokazi o elementima koji u trgovini vozilima određuju prodajnu vrijednost vozila kao i o vrijednosti vozila i njegovim svojstvima koja na tu vrijednost utječu poput marke, modela, tipa, pogona i opreme vozila. Osim toga, u obzir se mogu uzeti starost, broj prijeđenih kilometara i stanje vozila te druga individualna obilježja.

U skladu s člankom 11.d Zakona o porezu na motorna vozila, vozila se mogu smatrati ekvivalentnima ako su prema marki, modelu i opremi identična. Uspoređuju li se tipovi vozila registriranih u različitim zemljama, vozila osim prema dokumentiranim navodima moraju i stvarno biti tehnički ekvivalentna.

Povrat poreza na motorna vozila u slučaju izvoza

U skladu s člankom 34.d stavkom 1. Zakona o porezu na motorna vozila, povrat poreza na motorna vozila odobrava se na zahtjev ako se vozilo oporezovano u Finskoj u svrhu stalne uporabe izveze u drugu zemlju koja nije Finska (povrat poreza u slučaju izvoza).

U skladu sa stavkom 2. istog članka, povrat poreza se odobrava u iznosu koji bi u slučaju ekvivalentnog vozila bio naplaćen ako bi u trenutku izvoza vozila iz Finske vozilo bilo oporezovano kao rabljeno vozilo. Povrat poreza može se odobriti navise u iznosu koji je za vozilo bio plaćen. Povrat poreza se ne odobrava ako se zbog izmjena ili unaprjeđenja opreme vrijednost vozila ili visina poreza koji se treba platiti za vozilo povećala nakon oporezivanja. Povrat se ne odobrava ni ako bi iznos koji treba vratiti bio manji od 500 eura. Nadalje, povrat poreza ne odobrava se za vozilo koje je prvi put stavljeno u uporabu najmanje deset godina prije trenutka izvoza. Uvjet za povrat poreza jest da se vozilo na kraju uporabe u Finskoj nalazi u ispravnom tehničkom stanju. Osim toga, uvjet za povrat jest da je vozilo u Finskoj povučeno iz uporabe.

U pripremnim aktima predmetnog zakona kojim je uređen sustav povrata poreza u slučaju izvoza navodi se, među ostalim, da se predlaže u Zakon o porezu na motorna vozila uvođenje odredbe kojom bi se omogućio povrat poreza na motorna vozila koji se još plaća prema vrijednosti vozila, ako se rabljeno vozilo izvozi u svrhu stalne uporabe. Predložena izmjena potrebna je zbog prava Zajednice ako je riječ o vozilu iz druge države članice koje je na određeno vrijeme uzeto u leasing. Povrat poreza na motorna vozila koji se još plaća prema vrijednosti vozila u vezi s prestankom ugovora o leasingu i vraćanja vozila na uporabu u drugu državu članicu u obzir uzima trajanje ugovora o leasingu i trajanje uporabe vozila u Finskoj. Stoga se može smatrati da se sustavom povrata ispunjavaju navedeni zahtjevi prava Zajednice.

U pogledu osobnih vozila prijedlog odgovara sustavu povrata poreza na motorna vozila koji je Komisija predložila u svojem prijedlogu direktive (COM[2005] 261 *final*) kojim bi se trebalo spriječiti dvostruko oporezivanje vozila u različitim državama članicama.

Odobriti bi trebalo povrat dijela poreza koji je u trenutku izvoza još sadržan u vrijednosti vozila. U slučaju povrata većeg iznosa poreza, bila bi riječ o izvoznoj potpori koja je prema pravu Zajednice zabranjena. Odobravanje povrata zahtijeva određivanje vrijednosti vozila kao i u toj vrijednosti sadržanog udjela poreza. Zbog razloga koji proizlaze iz prava Zajednice kao i administrativnih razloga stoga je za određivanje vrijednosti potrebno primijeniti iste propise i metode koji se primjenjuju za određivanje vrijednosti uvezenih rabljenih vozila. Na taj način bi se osiguralo da je određivanje vrijednosti rabljenih vozila prilikom uvoza i izvoza međusobno simetrično. Stoga se predlaže da se vrijednost vozila temelji na uobičajenoj prodajnoj vrijednosti vozila u trgovini vozilima u smislu Zakona o porezu na motorna vozila. To je opravdano i u pogledu jednakog postupanja prema primateljima povrata.

Osim toga, predlaže se povrat poreza u slučaju izvoza ograničiti na slučajeve u kojima udjel poreza na motorna vozila koji je još sadržan u vrijednosti vozila premašuje određeni prag. U nacrtu zakona predlaže se da se povrat poreza ne odobrava ako je iznos povrata manji od 1000 eura. Osim toga, za povrat se zahtijeva i da je prvo stavljanje vozila u uporabu bilo najviše prije deset godina. Nadalje, vozilo mora biti tehnički ispravno. Porez na motorna vozila po svojoj naravi nije porez koji se vezuje za trajanje uporabe, nego porez koji se zasniva na stavljanju u uporabu i registraciji vozila. Povrat poreza nije moguć ako uporaba vozila u tuzemstvu prestane prije isteka očekivanog trajanja njegove uporabe, primjerice zbog njegove propasti. Stoga ni nije dosljedno odobriti povrat ako je riječ o vozilu neznatne vrijednosti koje se izvozi ili vozilu koje se izvozi u svrhu uništenja. Nadalje, zbog razloga zaštite okoliša ne bi bilo primjereno uspostaviti poticaje za izvoz starijih vozila jer bi se s time povezani problemi samo preselili iz jedne zemlje u drugu.

Daljnji uvjet za povrat bio bi taj da se vozilo na kraju uporabe u Finskoj nalazi u ispravnom tehničkom stanju te da je u drugoj zemlji koja nije Finska registriran za uporabu na cestama. Suprotno tomu, nije potrebno da je u kontekstu registracije u drugoj zemlji plaćen porez na motorna vozila. Tehnička ispravnost vozila može se, primjerice, dokazati na način da je vozilo uspješno predloženo na tehnički pregled.

Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Osoba A uvezla je 20. srpnja 2015. rabljeno osobno vozilo modela BMW B3 Alpina iz druge države članice u Finsku. Prvo stavljanje vozila u uporabu uslijedilo je 24. studenoga 2004.

- 2 Porezna uprava je poreznim rješenjem o porezu na motorna vozila od 5. listopada 2015. za to vozilo utvrdila porez na motorna vozila u iznosu od 4146,29 eura. Porez na motorna vozila određen je na temelju utvrđene oporezive vrijednosti vozila u iznosu od 16 519,10 eura i porezne stope od 25,10 %.
- 3 Osoba A prodala je vozilo u drugu državu članicu te je 7. kolovoza 2017. od porezne uprave zatražila povrat poreza na motorna vozila. Vozilo je u Finskoj povučeno iz uporabe 21. kolovoza 2017.
- 4 Porezna uprava odbila je zahtjev osobe A odlukom o povratu poreza na motorna vozila od 21. kolovoza 2017. Odluka je obrazložena time da se u skladu s člankom 34.d stavkom 2. Zakona o porezu na motorna vozila ne može odobriti povrat poreza na motorna vozila za vozilo čije je prvo stavljanje u uporabu u trenutku izvoza bilo najmanje prije deset godina.
- 5 Osoba A podnijela je prigovor na odluku o povratu poreza na motorna vozila u slučaju izvoza. U obrazloženju svojeg prigovora ta je osoba navela, među ostalim, da je odbijanje povrata poreza u slučaju izvoza za vozila starija od deset godina diskriminirajuće te se time povrjeđuje Ugovor o pristupanju Europskoj uniji.
- 6 Odlukom od 1. veljače 2018. porezna uprava odbila je prigovor osobe A. Iz obrazloženja odluke proizlazi da osoba A nije iznijela nikakav razlog koji se temelji na pravu Unije, a prema kojem bi se za njezino vozilo trebao odobriti povrat poreza. Porezna uprava smatra da u predmetu nisu niti iznesene niti su proizašle okolnosti na temelju kojih je provedeno oporezivanje porezom na motorna vozila diskriminirajuće ili se njime povrjeđuje pravo Unije ili sudska praksa suda Unije.
- 7 Protiv te odluke osoba A podnijela je tužbu Helsingin hallinto-oikeusu (Upravni sud u Helsinkiju, Finska, u daljnjem tekstu: Helsingin hallinto-oikeus).
- 8 Helsingin hallinto-oikeus odbio je tužbu osobe A presudom od 6. ožujka 2019. s obrazloženjem da osoba A nema pravo na povrat poreza na motorna vozila. Hallinto-oikeus (Upravni sud, u daljnjem tekstu: Hallinto-oikeus) u svojoj je presudi utvrdio da su odredbe o povratu poreza na motorna vozila u slučaju izvoza i primjenjivi rokovi jedinstveni za sve porezne obveznike i da se vremensko ograničenje za povrat poreza na motorna vozila u slučaju izvoza stoga ne može smatrati povredom prava Unije.
- 9 Osoba A osporila je presudu Hallinto-oikeusa pred Korkein hallinto-oikeusom i, među ostalim, zahtijeva povrat poreza na motorna vozila.

Bitna argumentacija stranaka glavnog postupka

- 10 Osoba A u svojoj je žalbi podnesenoj Korkein hallinto-oikeusu navela da su oporezivanje i povrat prilikom uvoza i izvoza vozila neovisno o starosti vozila morali biti simetrični. Na uvezena vozila starija od deset godina naplaćuje se

porez na motorna vozila, kao što je to 2015. godine bilo u slučaju spornog vozila osobe A. Stoga, ako se za vozila starija od deset godina ne odobrava povrat poreza na motorna vozila u slučaju izvoza, onda se ne bi smio naplaćivati ni porez na odgovarajuća uvezena rabljena vozila.

- 11 Prema mišljenju osobe A, na njezino se vozilo u trenutku njegova izvoza godine 2017. još naplaćivao porez na motorna vozila. Vozilo isto tako nije bile neznatne vrijednosti te nije bilo namijenjeno za uništavanje.
- 12 Odbijanje povrata poreza u slučaju izvoza za vozila starija od deset godina prema mišljenju osobe A je diskriminirajuće te se njime povrjeđuje pravo Europske unije. Stoga ona smatra da se primijenjenim načinom postupanja ograničava trgovina i slobodan promet robe među državama članicama.
- 13 Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (Tijelo za zaštitu prava primatelja poreznih prihoda, Finska) zastupalo je pred Korkein hallinto-oikeusom stajalište da načelo nediskriminacije iz prava Unije nacionalnom zakonodavcu ne zabranjuje uspostavu pravila za robu s obzirom na starost te robe. Svrha načela nediskriminacije prema mišljenju tog tijela nije da se vozila različite starosti porezno ili od strane zakonodavca tretiraju jednako. To tijelo smatra da se primjenom starosne granice u slučaju izvozne subvencije ne povrjeđuje načelo proporcionalnosti.
- 14 Odbijanje povrata poreza na motorna vozila stoga prema mišljenju tog tijela nije zabranjeno ni na temelju odredaba o slobodnom prometu robe ili odredaba o carinama i porezima istog učinka jer nije riječ o oporezivanju situacije s prekograničnim obilježjem.
- 15 Pravo Unije ne sadržava nikakvo pravno načelo prema kojem bi nacionalni zakonodavac morao osigurati odobravanje povrata neusklađenog nacionalnog poreza ili pristojbe ako se roba proda u drugu državu članicu. Stoga je Finskoj bilo moguće da od povrata poreza u slučaju izvoza izuzme vozila registrirana prije više od deset godina te za koja je plaćen porez na motorna vozila, a da se to ne protivi pravilima primarnog prava.

Sažetak obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

Problematika pitanja

- 16 Iz prethodno navedene sudske prakse Suda koja se odnosi na vozila koja su objekt leasinga, najma, posudbe kao i na službena vozila proizlazi da država članica, ne dovodeći u pitanje osnivačke ugovore Unije, može naplaćivati porez na motorna vozila na takvo vozilo registrirano u drugoj državi članici, a da se visina poreza ne mora staviti u odnos s trajanjem uporabe vozila u toj državi članici ako se vozilo treba stalno rabiti uglavnom u dotičnoj državi članici ili se u toj državi članici stvarno stalno rabi. Premda porezna obveza u tim okolnostima predstavlja

ograničenje temeljne slobode, to se ograničenje može opravdati jednakim postupanjem prema poreznim obveznicima.

- 17 Suprotno tomu, u slučajevima u kojima uvezena vozila koja su predmet leasinga, najma, posudbe ili uvezena službena vozila nisu namijenjena za stalnu uporabu uglavnom u dotičnoj državi članici ili se u toj državi članici uglavnom neće stalno rabiti, mora postojati drugi razlog kojim se opravdava ograničenje temeljne slobode koje proizlazi iz obveze plaćanja poreza na motorna vozila. U skladu s načelom proporcionalnosti, u tim slučajevima i iznos poreza na motorna vozila mora biti u primjerenom odnosu s trajanjem uporabe vozila u dotičnoj državi članici.
- 18 Iz prethodno navedene sudske prakse Suda ne proizlaze nikakvi zahtjevi koji se odnose na trajanje uporabe vozila.
- 19 U predmetnom je slučaju osoba A u drugoj državi članici Unije kupila rabljeno vozilo koje je dopremila u Finsku i u Finskoj ga registrirala za uporabu na cestama. Nakon što je osoba A koristila vozilo u Finskoj oko tri godine, prodala ga je u drugu državu članicu. U kontekstu registracije, osobi A je za vozilo u cijelosti naplaćen porez na motorna vozila, a da se prethodno nije utvrđivala svrha uporabe vozila jer ta okolnost nije bila relevantna za primjenu Zakona o porezu na motorna vozila. Isto tako, prilikom izvoza vozila, visina naplaćenog poreza na motorna vozila nije stavljena u odnos sa stvarnim trajanjem uporabe u Finskoj jer se u skladu sa Zakonom o porezu na motorna vozila za vozila koja su u trenutku izvoza starija od deset godina ne odobrava povrat poreza na motorna vozila.
- 20 Prema shvaćanju *Korkein hallinto-oikeusa*, iz dosadašnje sudske prakse Suda nije razvidan odgovor na pitanje trebaju li se prethodno u točkama 16. do 18. prikazana načela primjenjivati i kada je riječ o privatnom vozilu čija uporaba prestaje na državnom području države članice jer je vozilo u svrhu stalne uporabe izvezeno u drugu državu članicu, kao i mora li se iznos poreza na motorna vozila i u tom slučaju staviti u odnos s trajanjem uporabe vozila u dotičnoj državi članici ako to vozilo nije bilo namijenjeno za stalnu uporabu uglavnom u dotičnoj državi članici ili u toj državi članici uglavnom nije bilo stvarno u uporabi.
- 21 Premda je predmet glavnog postupka pitanje je li ograničenje na desetogodišnje trajanje uporabe koje je predviđeno Zakonom o porezu na motorna vozila kada je riječ o povratu poreza na motorna vozila u slučaju izvoza u skladu s pravom Unije, prema mišljenju *Korkein hallinto-oikeusa* u ovom se predmetu u širem smislu postavlja temeljno pitanje naplate poreza na motorna vozila i njegove proporcionalnosti, osobito u pogledu dosadašnje sudske prakse Suda koja se odnosi na oporezivanje vozila.

Prvo prethodno pitanje

- 22 Mogućnost države članice da naplati poreze poput poreza na motorna vozila u dosadašnjoj je sudskoj praksi Suda ocijenjena u pogledu odredbi osnivačkih

ugovora o slobodnom kretanju radnika, slobodnom kretanju usluga i slobodnom kretanju kapitala.

- 23 Kako bi prethodno opisana problematika pitanja koja se odnosi na privatna vozila uopće bila relevantna, Korkein hallinto-oikeus utvrđuje da je ponajprije potrebno navesti odredbu ili odredbe Ugovora koje su relevantne za ocjenu mogućnosti države članice da iskoristi svoje porezne ovlasti u pogledu vozila koja su uvezena ili se izvoze kao privatna vozila.
- 24 Naime, s jedne se strane Korkein hallinto-oikeus pita i to može li se odredbama o slobodnom prometu robe iz trećeg dijela glave II. UFEU-a protiviti zakonodavstvo države članice prema kojem se dio poreza na motorna vozila koji se naplaćuje prema vrijednosti privatnog vozila povratom poreza ne stavlja u odnos s trajanjem uporabe vozila u dotičnoj državi članici ako se vozilo u svrhu stalne uporabe izveze u drugu državu članicu.
- 25 U svojoj je presudi u predmetu Viamar Sud utvrdio da članak 30. UFEU-a treba tumačiti na način da se protivi praksi države članice, prema kojoj se ne izvršava povrat poreza na registraciju naplaćenog prilikom uvoza motornih vozila iz drugih država članica, ako su predmetna vozila ponovno izvezena u drugu državu članicu. Međutim, za razliku od slučaja u predmetnom postupku, u tom je sporu bila riječ o vozilima koji u dotičnoj državi članici nikad nisu bila registrirana za uporabu na cestama prije nego su izvezena u drugu državu članicu.
- 26 Korkein hallinto-oikeus upućuje i na Komisijin prijedlog Direktive Vijeća o oporezivanju osobnih vozila (COM[2005] 261 *final*) kojim se, među ostalim, namjeravalo unaprijediti funkcioniranje unutarnjeg tržišta i koji je sadržavao odredbe koje se odnose na sustav povrata poreza na registraciju u slučajevima u kojima je porez na registraciju za osobno vozilo plaćen u jednoj državi članici, koje je potom izvezeno iz Unije ili je izneseno na područje druge države članice u svrhu stalne uporabe. U obrazloženju prijedloga navodi se (isticanje dodano):

„Različiti porezi koji se odnose na osobna vozila mogu dovesti do značajnih prepreka za slobodno kretanje osoba i robe.

[...]

Unutarnje tržište treba koristiti slobodnom kretanju osoba kao i slobodnom kretanju robe u osobne i komercijalne svrhe. Porez na registraciju uspostavlja prepreke tim slobodama.”

- 27 U međuvremenu je Komisija tu tematiku razmotrila i u svojoj Komunikaciji Europskom parlamentu, Vijeću i Europskom gospodarskom i socijalnom odboru „Jačanje unutarnjeg tržišta uklanjanjem prekograničnih poreznih prepreka s obzirom na osobna vozila” (COM[2012]756 *final*).
- 28 Prema shvaćanju Korkein hallinto-oikeusa, može se smatrati da je naplata poreza na motorna vozila, kada se nije stavilo u odnos iznos poreza i trajanje uporabe

vozila u državi članici, prikladna za to da ograniči trgovinu rabljenim vozilima na unutarnjem tržištu jer taj porez koji je kao sastavni dio sadržan u vrijednosti vozila utječe na njegovu cijenu pri ponovnoj prodaji. U pripremnim aktima koji se odnose na Zakon o porezu na motorna vozila ograničenje trajanja uporabe vozila predviđeno za povrat poreza u slučaju izvoza i izričito je opravdano s ciljem ograničavanja izvoza starijih vozila. Korkein hallinto-oikeus osim toga utvrđuje da je u skladu s člankom 34.d Zakona o porezu na motorna vozila osnova za povrat poreza na motorna vozila u slučaju izvoza ta da se vozilo oporezovano u Finskoj u svrhu stalne uporabe izveze iz Finske, a ne primjerice da uporaba vozila u prometu prestane u Finskoj.

- 29 S druge strane, u sudskoj praksi Suda u predmetu Tulliasiamies i Siilin utvrđeno je da u finskom Zakonu o porezu na motorna vozila predviđeni porez na motorna vozila treba smatrati dijelom općeg sustava nacionalnih poreza koje treba platiti za robu i stoga ga treba ocjenjivati prema članku 110. UFEU-a. S obzirom na to, kao i s obzirom na činjenicu da se prema sudskoj praksi isti porez ili pristojba prema konceptu osnivačkih ugovora ne može istodobno smatrati obuhvaćenim pojmom „nacionalnih poreza” u smislu članka 110. UFEU-a kao i pojmom carini istovrsnih „davanja s istovrsnim učinkom” u smislu članaka 28. i 30. UFEU-a, u slučaju poreza na motorna vozila naplaćenom u Finskoj nije riječ o carini istovrsnom davanju u smislu članaka 28. i 30. UFEU-a. Stoga se ni ne može smatrati da se usklađenost odbijanja povrata poreza na motorna vozila s osnivačkim ugovorima Unije treba ocjenjivati prema članku 110. UFEU-a, a ne prema odredbama o slobodnom prometu robe predviđenima u trećem dijelu glave II. UFEU-a.
- 30 U pogledu članka 110. UFEU-a, Korkein hallinto-oikeus, osim toga, utvrđuje da premda se u finskom Zakonu o porezu na motorna vozila sadržana starosna granica za povrat poreza na motorna vozila u slučaju izvoza formalno primjenjuje na sva vozila starija od deset godina neovisno o tome je li prva registracija vozila uslijedila u Finskoj ili su ta vozila uvezena kao rabljena, može se smatrati da se stvarni učinci ograničenja odnose na vozila koja nisu prvi put registrirana u Finskoj. Razlog za to jest da je u slučaju vozila koje je prvi put registrirano u Finskoj gdje se i deset godina rabilo u prometu, i koje se proda u drugu državu članicu, nedvojbeno bila riječ o stalnoj uporabi vozila u Finskoj i stoga o situaciji u kojoj se porez na motorna vozila u svakom slučaju može u cijelosti naplatiti. Dakle, iz te se perspektive može smatrati da odbijanje povrata poreza na motorna vozila u najmanju ruku indirektno razvija diskriminirajući učinak u odnosu na rabljena vozila uvezena iz drugih država članica.
- 31 Prema shvaćanju Korkein hallinto-oikeusa, prethodno navedena razmatranja mogla bi poduprijeti tumačenje prema kojem bi u određenim okolnostima propisi država članica o porezima na registraciju poput poreza na motorna vozila mogli biti neusklađeni s odredbama o slobodnom kretanju robe iz trećeg dijela glave II. UFEU-a ili s člankom 110. UFEU-a ako se vlasniku vozila odbije povrat plaćenog poreza na motorna vozila s obzirom na vrijednost vozila kada se vozilo u svrhu stalne uporabe izveze u drugu državu članicu.

- 32 S druge strane, na temelju sudske prakse Suda može se smatrati i to da odbijanje povrata poreza na motorna vozila u okolnostima poput onih u predmetnom slučaju u svakom slučaju nije neusklađeno s odredbama iz trećeg dijela glave II. UFEU-a ili s člankom 110. UFEU-a samo zato što bi odbijanje povrata poreza moglo rezultirati dvostrukim oporezivanjem vozila.
- 33 Sud je, naime, u svojoj presudi u predmetu Nygård utvrdio da „pravo Zajednice, naime, trenutno ne [sadržava] zabranu dvostrukog oporezivanja do kojeg dolazi u slučaju davanja, poput onih koja su sporna u glavnom postupku, koja podliježu nacionalnom zakonodavstvu. Ako se i čini da je izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u interesu slobodnog prometa robe poželjno, moguće ga je postići samo usklađivanjem nacionalnih sustava [...]”.
- 34 Prethodno navedeno utvrđenje može se razumjeti na način da negativni učinci naplaćenih poreza na vozila poput poreza na motorna vozila koji se odnose na slobodan promet robe pri sadašnjem stanju prava Unije mogu biti otklonjeni na način da se donesu odredbe za usklađivanje zakonodavstva država članica predviđene člankom 113. UFEU-a. Upravo je u tu svrhu Komisija podnijela prethodno navedeni prijedlog direktive Vijeća o oporezivanju osobnih vozila koji Vijeće, međutim, nije prihvatilo.
- 35 Ali ako se, među ostalim, u obzir uzme sudska praksa Suda koja se odnosi na vozila koja su objekt leasinga, najma, posudbe i na službena vozila kao i presuda u prethodno navedenom predmetu Viamar, u kojem se odbijanje povrata poreza na registraciju poput poreza na motorna vozila smatralo davanjem koje se po svojim učincima može usporediti s carinom istog učinka u smislu članka 30. UFEU-a, prema shvaćanju Korkein hallinto-oikeusa nije isključeno da se navedena odredba ili neka druga odredba koja se odnosi na slobodni promet roba ili pak članak 110. UFEU-a mogu primijeniti i u situacijama poput predmetne.
- 36 U tom je kontekstu prema shvaćanju Korkein hallinto-oikeusa potrebno razmotriti i to može li se u slučaju privatnih vozila uopće smatrati da takvo vozilo u smislu sudske prakse Suda uglavnom nije namijenjeno za stalnu uporabu na području određene države članice ili se stvarno ne rabi stalno na tom području.
- 37 S jedne se strane može zastupati stajalište da je privatno vozilo uvezeno iz druge države članice u načelu uvijek namijenjeno za stalnu uporabu uglavnom u državi uvoza. U tom slučaju se može smatrati da vlasništvo nad vozilom u najmanju ruku utemeljuje pretpostavku da će se vozilo uglavnom stalno rabiti u dotičnoj državi članici. Isto tako, privatno vozilo uvezeno iz druge države članice nema više nikakvu vezu s drugom državom članicom, kao što je to primjerice u slučaju vozila koje je u drugoj državi članici uzeto u najam ili posudbu.
- 38 S druge strane, može se smatrati da pretpostavka u pogledu namjere stalne uporabe i uporabe privatnog vozila poput prethodno opisane samo ovisno o pravnom obliku posjeda i uporabe vozila dovodi do različitog tretiranja aranžmana na kojima se mogu temeljiti posjed i uporaba vozila. Naime, moguće je zamisliti

situaciju da je kao u slučaju leasinga, najma, posudbe vozila te službenog vozila i privatno vozilo na području druge države članice namijenjeno drugoj, a ne stalnoj uporabi ili da uporaba privatnog vozila na području države članice nije stvarno bila stalna. Privatno vozilo isto se tako možda uvozi s namjernom vrlo kratke uporabe ili se na području dotične države stvarno rabi samo tijekom vrlo kratkog razdoblja. U tom slučaju naplata poreza na motorna vozila, a da se nije u obzir uzelo trajanje uporabe vozila u dotičnoj državi članici, može biti neproporcionalno.

- 39 Budući da je na temelju dosadašnje sudske prakse Suda nejasno mogu li odredbe osnivačkog ugovora o slobodnom prometu robe ili članak 110. UFEU-a u pogledu prethodno navedenog ograničiti mogućnost države članice da u predmetnom kontekstu naplati poreze na registraciju kao što je porez na motorna vozila, postavlja se prvo prethodno pitanje.

Drugo prethodno pitanje

- 40 Za razliku od primjerice unajmljenog vozila ili vozila uzetog u leasing, za privatna se vozila često unaprijed ne može podnijeti nikakav objektivno provjerljiv dokaz namjere privremene uporabe ili dokaz uporabe. Stoga Korkein hallinto-oikeus zaključuje da se trajanje uporabe privatnog vozila i stvarni karakter te uporabe mora ocijeniti naknadno na temelju stvarno ostvarenog trajanja uporabe vozila i drugih relevantnih elemenata.

Treće prethodno pitanje

- 41 Ako se smatra da se odredbama o slobodnom prometu robe iz trećeg dijela glave II. UFEU-a u načelu protivi zakonodavstvo države članice koje predviđa da se vlasniku vozila odbija povrat plaćenog udjela poreza na motorna vozila određenog prema vrijednosti vozila ako on vozilo, koje nije bilo namijenjeno za stalnu uporabu uglavnom na području prve države članice i vozilo se u toj državi članici uglavnom nije ni stalno rabilo, u svrhu stalne uporabe izveze u drugu državu članicu, postavlja se pitanje može li se predmetno ograničenje opravdati time da je njegova svrha ograničavanje izvoza starih vozila.
- 42 U obrazloženju Zakona o porezu na motorna vozila je ograničavanje povrata poreza na motorna vozila u slučaju izvoza na vozila koja su mlađa od deset godina opravdano s ciljem da se „s aspekta zaštite okoliša [ograniči] često štetan izvoz starih vozila ili vozila za otpad”.
- 43 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, nacionalne mjere koje mogu ograničiti trgovinu unutar Unije mogu se, među ostalim, opravdati važnim razlozima zaštite okoliša. Međutim, uvjet za to je da su dotične mjere prikladne za jamčenje ostvarenja zadanog cilja te da su te mjere u skladu s načelom proporcionalnosti.
- 44 U ovom predmetu stoga se, s jedne strane, mora ocijeniti je li ograničenje izvozne subvencije poreza na motorna vozila na ona vozila čije je prvo stavljanje u promet

bilo prije manje od deset godina razumna mjera za ostvarenje prethodno navedenog cilja zaštite okoliša i, s druge strane, je li ta mjera u skladu s načelom proporcionalnosti. Načelo proporcionalnosti za opravdanje mjere zahtijeva da postizanje cilja bez ograničenja o kojemu je riječ nije moguće.

- 45 Korkein hallinto-oikeus utvrđuje da ograničenje povrata poreza u slučaju izvoza na vozila registrirana prije manje od deset godina ne znači da se odbijanje povrata u praksi odnosi isključivo na vozila koja su štetna s aspekta zaštite okoliša, što se utvrđuje i u prethodno navedenom obrazloženju Zakona o porezu na motorna vozila.
- 46 Kao drugo, u obrazloženju Zakona o porezu na motorna vozila nije objašnjeno zašto cilj koji se odnosi na izvoz starijih vozila ili vozila za otpad ne bi bilo moguće postići nekom drugom mjerom koja manje ograničava slobodan promet robe, primjerice odbijanjem povrata za vozila za koja je utvrđeno da su uistinu štetna za okoliš.
- 47 Naposljetku, Korkein hallinto-oikeus utvrđuje da se porez na motorna vozila naplaćuje na vozila uvezena u Finsku neovisno o tome kada su u drugoj državi članici bila prvi put registrirana. Ograničenje povrata poreza u slučaju izvoza koje se odnosi na trajanje uporabe vozila stoga ima za posljedicu da različito oporezivanje uvezenih vozila proizlazi već samo iz činjenice koliko je staro vozilo kada je u uporabi na cestama u Finskoj.