

Sag C-676/21**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

9. november 2021

Forelæggende ret:

Korkein hallinto-oikeus (Finland)

Afgørelse af:

2. november 2021

Appellant:

A

Øvrige procesdeltagere:

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö

Hovedsagens genstand

Anmodning om præjudiciel afgørelse – artikel 267 TEUF – beskatning af motorkøretøjer – artikel 28, 30, 34-36 og 110 TEUF – eksportrestitution – privatbil – begrænsning, som vedrører et køretøjs anvendelsesperiode – varernes frie bevægelighed – fastsættelse af motorkøretøjsafgiften ud fra et køretøjs anvendelsesperiode i en medlemsstat – forbud mod diskriminerende afgifter

Genstanden for den præjudicielle anmodning og retsgrundlag

I sagen for Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), som omhandler beskatning af motorkøretøjer, skal det afgøres, om *Verohallinto* (afgiftsmyndigheden) kunne afslå A's anmodning om tilbagebetaling af motorkøretøjsafgiften med den begrundelse, at motorkøretøjsafgiften i henhold til § 34d, stk. 2, i *Autoverolaki* (lov om motorkøretøjsafgifter) ikke tilbagebetales for et køretøj, hvis første ibrugtagning på eksporttidspunktet ligger mindst ti år tilbage i tiden.

I sagen skal der tages stilling til spørgsmålet om, hvorvidt begrænsningen af eksportrestitutionen af motorkøretøjsafgiften med hensyn til køretøjets anvendelsesperiode er uforenelig med primær EU-ret, og A således skulle have haft den motorkøretøjsafgift tilbagebetalt, som på eksporttidspunktet stadig udgjorde en del af bilens værdi.

Præjudicielle spørgsmål

1. Kan bestemmelserne om varenes frie bevægelighed i tredje del, afsnit II, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde eller artikel 110 TEUF være til hinder for nationale bestemmelser, som fastsætter, at den motorkøretøjsafgift, der er indeholdt i et køretøjs værdi som omhandlet i Autoverolaki (1482/1994) (lov om motorkøretøjsafgifter (1482/1994)), under omstændigheder som i hovedsagen ikke tilbagebetales til køretøjets ejer, når denne eksporterer køretøjet til permanent anvendelse i en anden medlemsstat, og er det i denne forbindelse væsentligt, om det var hensigten permanent primært at anvende køretøjet i den medlemsstat, som opkrævede motorkøretøjsafgiften, og om det også faktisk permanent primært blev anvendt i denne medlemsstat?

2. Såfremt den planlagte anvendelse og den faktiske anvendelse af køretøjet er relevante for besvarelsen af det første spørgsmål: Hvordan skal den omhandlede ikke-permanente anvendelseshensigt og anvendelse dokumenteres, såfremt det private køretøjs anvendelsesperiode i medlemsstaten ikke kan konstateres på forhånd?

3. Såfremt nægtelsen af eksportrestitutionen som omhandlet i motorkøretøjsafgiftsloven under omstændigheder som i hovedsagen udgør en begrænsning af varenes frie bevægelighed: Kan denne begrænsning begrundes med målsætningen om at begrænse eksporten af gamle køretøjer, som ofte er i dårlig stand og miljøforurenende? Skal begrænsningen af eksportrestitutionen til køretøjer, som er mindre end ti år gamle, anses for uforenelig med EU-retten af den grund, at der alligevel opkræves motorkøretøjsafgift på importerede brugte køretøjer uafhængigt af deres anvendelsesperiode?

Anførte EU-retlige bestemmelser

Artikel 28, 30, 34-36 og 110 TEUF

Anførte domme fra Domstolen

Dom af 21. marts 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, præmis 35, 40 og 71

Dom af 23. april 2002, Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, præmis 38

Dom af 19. september 2002, Tulliasiamies und Siilin, C-101/00, EU:C:2002:505, præmis 61, 80 og 110

Dom af 15. september 2005, Kommissionen mod Danmark, C-464/02, EU:C:2005:546, præmis 76, 78 og 79

Kendelse af 27. juni 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, præmis 27 og 29

Kendelse af 22. maj 2008, Ilhan, C-42/08, EU:C:2008:305, præmis 11 og 25

Kendelse af 29. september 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, EU:C:2010:558, præmis 26, 27 og 30

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

Dom af 29. september 2016, Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, præmis 101 og 104

Dom af 19. september 2017, Kommissionen mod Irland, C-552/15, EU:C:2017:698, præmis 84 og 108

Dom af 17. december 2015, Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, præmis 46

Anførte nationale bestemmelser

Opkrævning af motorkøretøjsafgift på et brugt køretøj, som importeres fra en anden medlemsstat

I henhold til § 1, stk. 1, i lov om motorkøretøjsafgifter skal der bl.a. betales motorkøretøjsafgift til staten af en personbil (klasse M₁) forud for dennes registrering i motorkøretøjsregistret (herefter »registret«) eller ibrugtagning i Finland i henhold til denne lovs bestemmelser.

I henhold til § 4, stk. 1, i lov om motorkøretøjsafgifter er den, der registreres i registret som ejer af køretøjet, forpligtet til at betale motorkøretøjsafgiften.

I tilfælde, hvor et køretøj tages i brug uden registrering, har den person, der har taget det i brug, pligt til at betale afgiften i henhold til denne bestemmelses stk. 5. Hvis den person, der har taget køretøjet i brug, ikke kan fastslås, eller hvis afgiften ikke kan afkræves af den pågældende, har ejeren af køretøjet, som er taget i brug, pligt til at betale afgiften.

I henhold til § 8a i lov om motorkøretøjsafgifter svarer motorkøretøjsafgiften på et køretøj, som pålægges afgift i Finland som brugt køretøj, til den laveste resterende motorkøretøjsafgiftsandel for et køretøj, der er registreret i Finland og anses for ligeværdigt.

I henhold til § 11e, stk. 1, i lov om motorkøretøjsafgifter tages der ved fastsættelsen af et køretøjs almindelige salgsværdi i Finland hensyn til den foreliggende dokumentation vedrørende de faktorer, der bestemmer køretøjets salgsværdi i bilbranchen, samt til køretøjets værdi og de egenskaber ved køretøjet, der påvirker denne, herunder køretøjets mærke, model, type, motor og udstyr. Derudover kan der tages hensyn til køretøjets alder, kilometerstand og stand samt andre individuelle kendetegn.

I henhold til § 11d i lov om motorkøretøjsafgifter kan køretøjer anses for ligeværdige, hvis de er identiske med hensyn til mærke, model og udstyr. Ved en sammenligning af køretøjer, som er typegodkendt i forskellige lande, skal køretøjerne foruden de dokumenterede oplysninger også være teknisk ligeværdige i faktisk henseende.

Tilbagebetaling af motorkøretøjsafgiften ved eksport

I henhold til § 34d, stk. 1, i lov om motorkøretøjsafgifter tilbagebetales motorkøretøjsafgiften efter anmodning, hvis et køretøj, der er pålagt afgift i Finland, eksporteres til permanent anvendelse i et andet land end Finland (eksportrestitution).

I henhold til samme bestemmelses stk. 2 tilbagebetales det afgiftsbeløb, der ville blive opkrævet for et ligeværdigt køretøj, hvis det på tidspunktet for eksporten af køretøjet fra Finland blev pålagt afgift som brugt køretøj. Der tilbagebetales maksimalt den afgift, som er blevet betalt for køretøjet. Hvis køretøjets værdi eller den afgift, der skal betales for køretøjet, er steget på grund af ændringer eller forbedringer af udstyret efter pålæggelsen af afgiften, tilbagebetales der heller ingen afgift. Hvis tilbagebetalingsbeløbet er under 500 EUR, tilbagebetales det heller ikke. Desuden tilbagebetales der ikke afgift for et køretøj, hvis første ibrugtagning ligger mindst ti år tilbage i tiden på eksporttidspunktet. Det er en betingelse for tilbagebetalingen, at køretøjet ved ophøret af anvendelsen i Finland er i trafikduelig stand. Det er desuden en betingelse for tilbagebetalingen, at køretøjet er taget ud af drift i Finland.

I forarbejderne til loven, som regulerer eksportrestitutionssystemet, anføres det bl.a., at det foreslås, at der optages en bestemmelse i lov om motorkøretøjsafgifter, som gør det muligt at tilbagebetale den afgift, som endnu udgør en del af bilens værdi, når en brugt bil eksporteres til permanent anvendelse. Det anføres, at den foreslåede ændring er påkrævet i henhold til EU-retten, hvis der er tale om et køretøj, som er leaset i en anden medlemsstat for en bestemt periode. Ved tilbagebetalingen af den resterende afgifts andel af bilens værdi i forbindelse med leasingkontraktens ophør og køretøjets returnering til anvendelse i en anden medlemsstat tages der hensyn til leasingkontraktens varighed og anvendelsesperioden for køretøjet i Finland. Derfor kan det lægges til grund, at tilbagebetalingssystemet opfylder de anførte EU-retlige krav.

For personbiler svarer forslaget til det system for tilbagebetaling af motorkøretøjsafgiften, som Kommissionen foreslog i sit direktivforslag (KOM(2005) 261 endelig), og som har til formål at forhindre dobbeltbeskatning af køretøjer i forskellige medlemsstater.

Den del af afgiften skal tilbagebetales, som på eksporttidspunktet stadig er indeholdt i bilens værdi. Hvis der blev tilbagebetalt et højere afgiftsbeløb, ville der være tale om eksportstøtte, som er forbudt i henhold til EU-retten. Ydelsen af tilbagebetalingen kræver fastsættelse af såvel bilens værdi som den afgiftsandel, der indgår i værdien. Af EU-retlige og administrative årsager er det hensigtsmæssigt at anvende samme bestemmelser og metoder til fastsættelsen af værdien som ved fastsættelsen af værdien af importerede brugte biler. På denne måde sikres det, at fastsættelsen af værdien af brugte biler ved import og eksport afspejler hinanden. Derfor foreslås det som bilens værdi at anvende bilens almindelige salgsværdi i bilbranchen som omhandlet i lov om motorkøretøjsafgifter. Dette er også begrundet af hensyn til ligebehandling af modtagerne af tilbagebetalingen.

Desuden foreslås det at begrænse eksportrestitutionen til tilfælde, hvor den afgiftsandel, der stadig indgår i bilens værdi, overstiger en bestemt grænse. I lovforslaget foreslås det, at afgiften ikke tilbagebetales, hvis tilbagebetalingsbeløbet udgør under 1 000 EUR. Det er desuden en betingelse for tilbagebetalingen, at bilens første ibrugtagning højst ligger ti år tilbage i tiden. Desuden skal bilen være trafikduelig. Motorkøretøjsafgiften er i sin natur ikke en afgift, der er knyttet til bilens anvendelsesperiode, men en afgift, som beror på ibrugtagning og registrering af en bil. Afgiften tilbagebetales ikke, hvis anvendelsen af bilen i indlandet ophører før udløbet af den forventede levetid, eksempelvis på grund af bilens undergang. Derfor er det heller ikke konsekvent, hvis man yder tilbagebetaling i tilfælde af eksport af en bil af ringe værdi eller eksport af en bil til skrotning. Desuden ville det ud fra miljøhensyn ikke være hensigtsmæssigt at skabe incitament for eksport af ældre biler, da problemerne i denne forbindelse blot ville blive flyttet fra et land til et andet.

Det er desuden være en betingelse for tilbagebetalingen, at køretøjet ved ophøret af anvendelsen i Finland er i trafikduelig stand og registreres til anvendelse i trafikken i et andet land end Finland. Derimod er det ikke nødvendigt, at der er betalt motorkøretøjsafgift i forbindelse med registreringen i et andet land. Trafikdueligheden kan eksempelvis dokumenteres ved, at bilen er blevet godkendt i en teknisk kontrol.

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 A importerede den 20. juli 2015 en brugt personbil af model BMW B3 Alpina fra en anden medlemsstat til Finland. Bilen var første gang taget i brug den 24. november 2004.

- 2 Ved motorkøretøjsafgiftsavgørelse af 5. oktober 2015 opkrævede afgiftsmyndigheden motorkøretøjsafgift af køretøjet på 4 146,29 EUR. Motorkøretøjsafgiften blev fastsat på grundlag af bilens fastsatte beskatningsværdi på 16 519,10 EUR og en afgiftssats på 25,10%.
- 3 A solgte bilen til en anden medlemsstat og anmodede den 7. august 2017 afgiftsmyndigheden om tilbagebetaling af motorkøretøjsafgiften. Bilen blev taget ud af drift i Finland den 21. august 2017.
- 4 Afgiftsmyndigheden afslog ved afgørelse af 21. august 2017 A's anmodning om tilbagebetaling af motorkøretøjsafgiften. Afgørelsen blev begrundet med, at motorkøretøjsafgiften for et køretøj, hvis første ibrugtagning på eksporttidspunktet ligger mindst ti år tilbage i tiden, ifølge § 34d, stk. 2, i lov om motorkøretøjsafgifter ikke tilbagebetales.
- 5 A klagede over denne afgørelse om eksportrestitutionen af motorkøretøjsafgiften. I begrundelsen for klagen anførte A bl.a., at afslaget på eksportrestitution for køretøjer, der er ældre end ti år, er diskriminerende og i strid med traktaten om tiltrædelse af Den Europæiske Union.
- 6 Ved afgørelse af 1. februar 2018 afslog afgiftsmyndigheden A's klage. Ifølge afgørelsens begrundelse anførte A ingen EU-retlig grund til, at der skal betales eksportrestitution for hans køretøj. Der er hverken anført eller indtrådt omstændigheder i sagen, som indebærer, at den gennemførte beskatning af motorkøretøjer er diskriminerende eller i strid med EU-retten eller Domstolens praksis.
- 7 A indbragte denne afgørelse for Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsinki).
- 8 Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsinki) gav ved dom af 6. marts 2019 ikke A medhold i søgsmålet med den begrundelse, at A ikke er berettiget til tilbagebetaling af motorkøretøjsafgiften. Hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen) konstaterede i sin dom, at bestemmelserne om eksportrestitution af motorkøretøjsafgiften og de gældende frister er ens for alle afgiftspligtige personer, og at tidsgrænsen for eksportrestitution af motorkøretøjsafgiften derfor ikke kan betragtes som en overtrædelse af EU-retten.
- 9 A har appelleret Hallinto-oikeus' (forvaltningsdomstolen) dom til Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) og har bl.a. nedlagt påstand om tilbagebetaling af motorkøretøjsafgiften.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 10 A anførte i sin appel til Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), at beskatningen ved import og eksport af køretøjer skal afspejle hinanden uanset køretøjets alder. Der opkræves motorkøretøjsafgift af

importerede køretøjer, som er mere end ti år gamle, som det skete for A's omtvistede køretøj i 2015. Hvis der ikke betales eksportrestitution af motorkøretøjsafgiften for biler over ti år, må motorkøretøjsafgiften heller ikke opkræves af tilsvarende importerede brugte biler.

- 11 Efter A's opfattelse var der på eksporttidspunktet for hans bil i 2017 stadig motorkøretøjsafgift på denne. Køretøjet var heller ikke af ringe værdi eller bestemt til skrotning.
- 12 Nægtelsen af eksportrestitution for biler, der er mere end ti år gamle, er diskriminerende og i strid med EU-retten. Den anvendte fremgangsmåde begrænser handelen og den frie vareudveksling mellem medlemsstaterne.
- 13 Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö (instans til varetagelse af skattemyndighedernes rettigheder) har for Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) gjort gældende, at det EU-retlige princip om ikke-diskrimination ikke forbyder den nationale lovgiver at fastlægge aldersrelaterede bestemmelser for varer. Princippet om ikke-diskrimination har ikke til formål at sikre, at køretøjer af forskellig alder behandles ens skattemæssigt eller af lovgiver. Aldersgrænsen i forbindelse med eksportrestitutionen er ikke i strid med proportionalitetsprincippet.
- 14 Den manglende tilbagebetaling af motorkøretøjsafgiften er heller ikke forbudt på grund af bestemmelserne om varenes frie bevægelighed eller bestemmelserne om told og afgifter med tilsvarende virkning, da der ikke er tale om beskatning af grænseoverskridende omstændigheder.
- 15 Der findes ikke noget EU-retligt princip, som kræver, at den nationale lovgiver skal sikre, at en ikke-harmoniseret national skat eller afgift tilbagebetales, når en vare sælges til en anden medlemsstat. Finland kunne derfor undtage køretøjer fra eksportrestitution, som er indregistreret for mere end ti år siden, og for hvilke motorkøretøjsafgiften er betalt, uden at primærretlige bestemmelser er til hinder for dette.

Kort redegørelse for begrundelsen for den præjudicielle anmodning

Problemstilling

- 16 Det fremgår af Domstolens ovenfor nævnte praksis vedrørende leasing-, leje-, låne- og tjenestekøretøjer, at en medlemsstat uanset traktaterne om oprettelse af Unionen kan opkræve motorkøretøjsafgift på et sådant køretøj, som er indregistreret i en anden medlemsstat, uden at det er nødvendigt at sætte afgiftens størrelse i forhold til køretøjets anvendelsesperiode i medlemsstaten, hvis køretøjet permanent primært skal anvendes eller faktisk anvendes permanent i den pågældende medlemsstat. Selv om afgiftspligten under disse omstændigheder udgør en begrænsning af en grundlæggende frihedsrettighed, kan denne begrænsning begrundes med ligebehandling af de afgiftspligtige personer.

- 17 Derimod skal der for tilfælde, hvor importerede leasing-, leje-, låne- eller tjenestebiler ikke er beregnet til permanent primær anvendelse i den pågældende medlemsstat eller ikke permanent primært anvendes i denne, være en anden begrundelse for begrænsningen af den grundlæggende frihedsrettighed som følge af motorkøretøjsafgiftspligten. I disse tilfælde skal motorkøretøjsafgiftens størrelse i henhold til proportionalitetsprincippet desuden stå i et rimeligt forhold til køretøjets anvendelsesperiode i den pågældende medlemsstat.
- 18 Den førnævnte praksis fra Domstolen indeholder ingen angivelser om køretøjets anvendelsesperiode.
- 19 I det foreliggende tilfælde købte A en brugt bil i en anden EU-medlemsstat, som han bragte til Finland, hvor han fik den indregistreret til brug i trafikken. Efter at have benyttet bilen i Finland i tre år, solgte han den til en anden medlemsstat. I forbindelse med indregistreringen blev A afkrævet hele motorkøretøjsafgiften for bilen, uden at anvendelsesformålet først blev undersøgt, da denne omstændighed ikke var relevant for anvendelsen af lov om motorkøretøjsafgifter. Ved eksporten af køretøjet blev størrelsen af den opkrævede motorkøretøjsafgift heller ikke sat i forhold til bilens faktiske anvendelsesperiode i Finland, da der ifølge lov om motorkøretøjsafgifter ikke tilbagebetales motorkøretøjsafgift for køretøjer, som er mere end ti år gamle på eksporttidspunktet.
- 20 Efter Korkein hallinto-oikeus' (øverste domstol i forvaltningsretlige spørgsmål) opfattelse giver Domstolens hidtidige praksis ikke svar på spørgsmålet om, hvorvidt de ovenfor i præmis 16-18 beskrevne principper også skal anvendes, når det drejer sig om et privat køretøj, hvis anvendelse ophører på en medlemsstats område, fordi køretøjet eksporteres til permanent anvendelse i en anden medlemsstat, og hvorvidt motorkøretøjsafgiftens størrelse også i dette tilfælde skal sættes i forhold til køretøjets anvendelsesperiode i den pågældende medlemsstat, hvis køretøjet ikke var beregnet til permanent primær anvendelse i den pågældende medlemsstat, og ikke primært blev anvendt permanent i den pågældende medlemsstat.
- 21 Selv om hovedsagens genstand er spørgsmålet om, hvorvidt begrænsningen i lov om motorkøretøjsafgift af eksportrestitutionen af motorkøretøjsafgiften til en anvendelsesperiode på ti år er forenelig med EU-retten, rejser denne sag efter Korkein hallinto-oikeus' (øverste domstol i forvaltningsretlige spørgsmål) opfattelse et bredere principielt spørgsmål om opkrævningen af motorkøretøjsafgiften og dennes proportionalitet, navnlig med henblik på Domstolens hidtidige praksis vedrørende beskatning af køretøjer.

Det første spørgsmål

- 22 I Domstolens hidtidige praksis er en medlemsstats mulighed for at opkræve afgifter som motorkøretøjsafgiften blev bedømt i forhold til traktaternes bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed og den frie udveksling af tjenesteydelser og kapital.

- 23 For at den ovenfor beskrevne problematik vedrørende privatbiler overhovedet skal være relevant, konstaterer Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), at det først er nødvendigt at nævne den eller de bestemmelser i traktaten, som er relevante for vurderingen af en medlemsstats muligheder for at gøre brug af sin beskatningskompetence med hensyn til køretøjer, der importeres eller eksporteres som privatbiler.
- 24 På den ene side er Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) da også i tvivl om, hvorvidt bestemmelserne om varernes frie bevægelighed i tredje del, afsnit II, TEUF kan være til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter motorkøretøjsafgiftens andel af et privat køretøjs værdi ikke gennem en tilbagebetaling af afgift sættes i forhold til den pågældende bils anvendelsesperiode i den pågældende medlemsstat, når køretøjet eksporteres med henblik på permanent anvendelse i en anden medlemsstat.
- 25 I sin dom i Viamar-sagen fastslog Domstolen, at artikel 30 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats praksis, hvorefter den registreringsafgift, der er blevet opkrævet i forbindelse med indførslen af motorkøretøjer hidrørende fra andre medlemsstater, ikke bliver tilbagebetalt, selv om de pågældende køretøjer genudføres til en anden medlemsstat. Til forskel fra den foreliggende sag drejede det sig i den pågældende sag imidlertid om køretøjer, som aldrig var blevet indregistreret i den pågældende medlemsstat, før de blev eksporteret til en anden medlemsstat.
- 26 Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) henviser til Kommissionens forslag til Rådets direktiv om afgifter på personbiler (KOM(2005) 261 endelig), som bl.a. havde til formål at forbedre det indre markeds funktion, og som indeholdt bestemmelser for et system for tilbagebetaling af registreringsafgiften i tilfælde, hvor der i en medlemsstat er blevet betalt registreringsafgift for en personbil, som efterfølgende eksporteres fra Unionen eller overføres til permanent anvendelse i en anden medlemsstat. I forslaget's begrundelse anførtes (fremhævelse kun her):
- »Forskellig beskatning af personbiler kan udgøre alvorlige hindringer for den frie bevægelighed for personer og varer.*
- [...]
- Det indre marked skal være til fordel for den frie bevægelighed for personer og for varer til personlig og kommerciel anvendelse. Registreringsafgiften hæmmer denne frie bevægelighed.«*
- 27 I mellemtiden har Kommissionen også behandlet denne problematik i sin meddelelse til Europa-Parlamentet, Rådet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg »Styrkelse af det indre marked ved at fjerne afgiftsbarrierer ved grænserne for personbiler« (COM(2012) 756 final).

- 28 Efter Korkein hallinto-oikeus' (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) opfattelse kan der argumenteres for, at opkrævningen af motorkøretøjsafgiften uden at sætte afgiften i forhold til anvendelsesperioden for en bil i en medlemsstat kan begrænse handelen med brugte biler i det indre marked, da den som en del af bilens værdi indvirker på dennes gensalgspris. I forarbejderne til lov om motorkøretøjsafgifter blev begrænsningen af bilens anvendelsesperiode i forbindelse med eksportrestitutionen også udtrykkeligt begrundet med målsætningen om at begrænse eksporten af ældre biler. Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) konstaterer desuden, at grundlaget for eksportrestitutionen af motorkøretøjsafgiften i henhold til § 34d i lov om motorkøretøjsafgifter er, at en bil, som er beskattet i Finland, eksporteres til permanent anvendelse uden for Finland – og ikke eksempelvis at bilens anvendelse i trafikken i Finland ophører.
- 29 På den anden side blev det i Domstolens dom i Tulliasiamies og Siilin-sagen fastslået, at motorkøretøjsafgiften som reguleret i den finske lov om motorkøretøjsafgifter skal anses for en del af det generelle nationale afgiftssystem for varer og dermed skal vurderes i forhold til artikel 110 TEUF. I betragtning af dette og den kendsgerning, at samme skat eller afgift ifølge oprettelsestraktatens opbygning ikke samtidig kan anses for at være omfattet af begrebet »nationale afgifter« som omhandlet i artikel 110 TEUF og af begrebet »told og afgifter med tilsvarende virkning« som omhandlet i artikel 28 og 30 TEUF, udgør motorkøretøjsafgiften, som opkræves i Finland, ikke en afgift med tilsvarende virkning som told som omhandlet i artikel 28 og 30 TEUF. Af denne grund kan det derfor også lægges til grund, at spørgsmålet om, hvorvidt den manglende tilbagebetaling af motorkøretøjsafgiften er forenelig med EU-traktaterne, skal vurderes i forhold til artikel 110 TEUF og ikke i forhold til bestemmelserne om varenes frie bevægelighed i tredje del, afsnit II, TEUF.
- 30 Med hensyn til artikel 110 TEUF konstaterer Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) desuden, at selv om aldersgrænsen for eksportrestitutionen af motorkøretøjsafgiften i den finske lov om motorkøretøjsafgifter ganske vist formelt gælder for alle biler, som er ældre end ti år, uanset om bilerne blev indregistreret første gang i Finland eller blev importeret brugt, kan der argumenteres for, at begrænsningens faktiske virkninger berører andre biler end dem, der er registreret første gang i Finland. Dette skyldes, at der i tilfælde af en bil, som er registreret første gang i Finland og har været anvendt i trafikken i dette land i ti år, og som sælges til en anden medlemsstat, uden tvivl har været tale om permanent anvendelse af bilen i Finland og dermed om en konstellation, hvor motorkøretøjsafgiften i hvert fald kan opkræves i sin helhed. Ud fra denne synsvinkel kan det derfor lægges til grund, at den manglende tilbagebetaling af motorkøretøjsafgiften i det mindste indirekte har en diskriminerende virkning over for brugte biler, som importeres fra andre medlemsstater.
- 31 Efter Korkein hallinto-oikeus' (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) opfattelse støtter ovenstående betragtninger den fortolkning, hvorefter nationale

- bestemmelser om registreringsafgifter som motorkøretøjsafgiften under visse omstændigheder kan være uforenelige med bestemmelserne om varernes frie bevægelighed i tredje del, afsnit II, TEUF eller med artikel 110 TEUF, hvis motorkøretøjsafgiftens andel af bilens værdi ikke tilbagebetales til bilens ejer, når bilen eksporteres til permanent anvendelse i en anden medlemsstat.
- 32 På den anden side kan det på grundlag af Domstolens praksis også lægges til grund, at den manglende tilbagebetaling af motorkøretøjsafgiften under omstændigheder som i nærværende sag i hvert fald ikke er uforenelig med bestemmelserne i tredje del, afsnit II, TEUF eller med artikel 110 TEUF alene af den grund, at den manglende tilbagebetaling af afgiften kan føre til dobbelt beskatning af køretøjet.
- 33 Domstolen fastslog nemlig i sin dom i Nygård-sagen, at »fællesskabsretten på det nuværende stadium ikke indeholder nogen regel, der forbyder tilfælde af dobbeltbeskatning, der opstår i forbindelse med afgifter – såsom den, der er omhandlet i hovedsagen – der er undergivet selvstændige nationale lovgivninger, og at selv om det er ønskeligt at forebygge sådanne tilfælde af hensyn til de frie varebevægelser, kan dette imidlertid kun gennemføres ved en harmonisering af de nationale ordninger [...]«.
- 34 Den ovenfor nævnte konstatering kan forstås således, at de negative virkninger af de afgifter, der opkræves af motorkøretøjer, såsom motorkøretøjsafgiften, på varernes frie bevægelighed på EU-rettens nuværende stadium kun kan afhjælpes ved, at der vedtages foranstaltninger til harmonisering af medlemsstaternes lovgivninger som fastsat i artikel 113 TEUF. Netop til dette formål fremsatte Kommissionen det ovenfor nævnte forslag til Rådets direktiv om beskatning af personbiler, som imidlertid ikke blev vedtaget af Rådet.
- 35 Hvis man imidlertid tager hensyn til bl.a. Domstolens praksis vedrørende leasing-, leje-, låne- og tjenestekøretøjer og dommen i den ovenfor nævnte Viamar-sag, hvor manglende tilbagebetaling af en registreringsafgift som motorkøretøjsafgiften blev anset for en afgift med tilsvarende virkning som told som omhandlet i artikel 30 TEUF, er det efter Korkein hallinto-oikeus' (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) opfattelse ikke udelukket, at den anførte bestemmelse eller andre bestemmelser om varernes frie bevægelighed eller artikel 110 TEUF også finder anvendelse på situationer som den foreliggende.
- 36 I denne forbindelse bør det efter Korkein hallinto-oikeus' (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) opfattelse også overvejes, om det for så vidt angår private biler overhovedet kan lægges til grund, at en sådan bil som omhandlet i Domstolens praksis ikke primært er beregnet til permanent anvendelse på en medlemsstats område og ikke faktisk permanent bliver anvendt i den pågældende medlemsstat.
- 37 På den ene side kan der argumenteres for, at en privat bil, som er importeret fra en anden medlemsstat, principielt altid er beregnet til permanent anvendelse primært

i importlandet. I dette tilfælde kan det lægges til grund, at ejendomsretten til bilen i det mindske begrundet den formodning, at bilen primært skal anvendes permanent i den pågældende medlemsstat. En privat bil, som er importeret fra en anden medlemsstat, har heller ikke længere en relation til en anden medlemsstat, sådan som det eksempelvis er tilfældet for en bil, der er lejet eller lånt i en anden medlemsstat.

- 38 På den anden side kan det lægges til grund, at en formodning vedrørende hensigten om permanent anvendelse og anvendelsen af en privat bil som beskrevet ovenfor alene baseret på den retlige form for besiddelse og anvendelse af en bil fører til forskellig behandling af de forskellige modeller, som besiddelse og anvendelse af en bil kan bero på. De kan nemlig tænkes, at også en privat bil – ligesom i tilfældet med leasing-, leje-, låne- og tjenestebiler – er beregnet til en anden anvendelse end permanent anvendelse i en anden medlemsstat, eller at anvendelsen af en privat bil i en medlemsstat faktisk ikke var permanent. Også en privat bil importeres muligvis med en meget kort anvendeshensigt eller anvendes kun faktisk i det pågældende land i en meget kort periode. I så fald kan opkrævningen af motorkøretøjsafgiften uden hensyn til bilens anvendelsesperiode i den pågældende medlemsstat vise sig at være uforholdsmæssig.
- 39 Da det på grundlag af Domstolens hidtidige praksis er uklart, om oprettelsestraktatens bestemmelser om varenes frie bevægelighed eller artikel 110 TEUF i betragtning af det ovenfor anførte kan begrænse en medlemsstats mulighed for i den foreliggende sammenhæng at opkræve registreringsafgifter som motorkøretøjsafgiften, stilles det første spørgsmål.

Det andet spørgsmål

- 40 Til forskel fra f.eks. leje- og leasingbiler er det for private biler ofte ikke muligt på forhånd objektivt at dokumentere den midlertidige anvendeshensigt eller anvendelse. Derfor konkluderer Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), at varigheden af anvendelsen af den private bil og dens faktiske karakter må vurderes efterfølgende på grundlag af den faktiske varighed af anvendelsen af bilen og andre relevante aspekter.

Det tredje spørgsmål

- 41 Såfremt det lægges til grund, at bestemmelserne om varenes frie bevægelighed i tredje del, afsnit II, TEUF principielt er til hinder for nationale bestemmelser, som fastsætter, at motorkøretøjsafgiftens andel af en bils værdi ikke tilbagebetales til bilen ejer, når denne eksporterer en bil, som ikke var beregnet til permanent anvendelse primært i den første medlemsstat, og som heller ikke faktisk blev anvendt permanent i den pågældende medlemsstat, til permanent anvendelse i en anden medlemsstat, opstår spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende begrænsning kan begrundes med, at den har til formål at begrænse eksporten af gamle biler.

- 42 I begrundelsen til lov om motorkøretøjsafgifter blev begrænsningen af eksportrestitutionen af motorkøretøjsafgifter til biler, som er under ti år gamle, begrundet med målsætningen om »[at begrænse] den ud fra miljøhensyn ofte skadelige eksport af gamle eller skrotningsmodne biler«.
- 43 Ifølge Domstolens faste praksis kan nationale foranstaltninger, der kan hindre samhandelen inden for EU, bl.a. være begrundet i tvingende miljøbeskyttelseshensyn. Det er dog en betingelse, at de pågældende foranstaltninger er egnede til at sikre opnåelsen af det tilstræbte mål, og at disse foranstaltninger lever op til proportionalitetsprincippet.
- 44 I den foreliggende sag skal det derfor for det første vurderes, om begrænsningen af eksportrestitutionen af motorkøretøjsafgiften til biler, hvis ibrugtagning ligger mindre end ti år tilbage i tiden, er en hensigtsmæssig foranstaltning til at nå det førnævnte miljøbeskyttelsesmål, og for det andet, om den pågældende foranstaltning lever op til proportionalitetsprincippet. For at foranstaltningen kan være begrundet, kræver proportionalitetsprincippet, at målet ikke kan nås uden den pågældende begrænsning.
- 45 Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) konstaterer, at begrænsningen af eksportrestitutionen til biler, hvis indregistrering ligger mindre end ti år tilbage i tiden, ikke betyder, at den manglende tilbagebetaling i praksis udelukkende berører biler, som er miljøskadelige, hvilket også konstateres i den ovenfor nævnte begrundelse til lov om motorkøretøjsafgifter.
- 46 For det andet oplyses det ikke i lovbegrundelsen til lov om motorkøretøjsafgifter, hvorfor det ikke var muligt at opnå målet vedrørende eksport af ældre eller skrotningsmodne biler med en anden foranstaltning, som er mindre begrænsende for varernes frie bevægelighed – f.eks. ved at nægte tilbagebetaling i tilfælde af biler, hvorom det er konstateret, at de faktisk er skadelige for miljøet.
- 47 Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) konstaterer desuden, at motorkøretøjsafgiften opkræves af biler, som importeres til Finland, uanset hvornår de første gang blev registreret i en anden medlemsstat. Begrænsningen af eksportrestitutionen i forhold til bilens anvendelsesperiode indebærer derfor også, at der allerede sker forskellig beskatning af importerede biler alene på grundlag af, hvor gammel bilen er, når den bliver benyttet i trafikken i Finland.