

C-676/21. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2021. november 9.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Korkein hallinto-oikeus (Finnország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2021. november 2.

Fellebbező:

A

Az eljárásban részt vesz:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

Az alapeljárás tárgya

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – EUMSZ 267. cikk – Gépjárművek adóztatása – EUMSZ 28., EUMSZ 30., EUMSZ 34–36. és EUMSZ 110. cikk – Kiviteli visszatérítés – Magángépjármű – A gépjármű használatának időtartamával kapcsolatos korlátozás – Az áruk szabad mozgása – A gépjárműadónak a gépjármű egy tagállamban történő használatának időtartamán alapuló megállapítása – A hátrányosan megkülönböztető adók tilalma

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és a jogalap

A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Finnország) előtt folyamatban lévő, a gépjárműadóval kapcsolatos eljárásban arról kell dönten, hogy a Verohallinto (adóhatóság, Finnország) elutasíthatta-e A gépjárműadó-visszatérítés iránti kérelmét azzal az indokkal, hogy az Autoverolaki (a gépjárműadóról szóló törvény) 34d. §-ának második bekezdése szerint a

gépjárműadó nem téríthető vissza olyan gépjármű után, amelyet a kivitel időpontjánál legalább tíz évvel korábban helyeztek először forgalomba.

Az eljárásban arra a kérdésre kell választ adni, hogy a gépjárműadó kiviteli visszatérítésére vonatkozó, a gépjármű használatának időtartamával kapcsolatos korlátozás összeegyeztethetetlen-e az elsődleges uniós joggal, és így vissza kellett volna-e téríteni A részére a kivitel időpontjában még a gépjármű értékére eső gépjárműadót.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 1) Ellentétesek lehetnek-e az Európai Unió működéséről szóló szerződés harmadik részének II. címében foglalt, az áruk szabad mozgására vonatkozó rendelkezésekkel vagy az EUMSZ 110. cikkel valamely tagállam olyan jogszabályi rendelkezései, amelyek szerint az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között nem téríthető vissza a gépjármű tulajdonosa részére az Autoverolaki (1482/1994) (a gépjárműadóról szóló törvény [1482/1994]) értelmében vett, a gépjármű értékében foglalt gépjárműadó, ha a tulajdonos a gépjárművet valamely másik tagállamban történő állandó használat céljából exportálja, és jelentőséggel bír-e ezzel összefüggésben, hogy a gépjárművet túlnyomórészt a gépjárműadót kivető tagállam területén szándékozták-e állandó jelleggel használni, és hogy azt ténylegesen is túlnyomórészt ott használták-e állandó jelleggel?
- 2) Ha az első kérdésre adandó válasz szempontjából jelentőséggel bír a gépjármű szándékolt és tényleges használata, hogyan kell bizonyítani a nem állandó használat kérdéses szándékát és a kérdéses nem állandó használatot, amennyiben nem állapítható meg előre a magángépjármű tagállambeli használatának időtartama?
- 3) Ha a gépjárműadóról szóló törvény értelmében vett kiviteli visszatérítés megtagadása az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között az áruk szabad mozgásának korlátozását jelenti, igazolható-e ez a korlátozás a gyakran rossz állapotú és környezetszennyező idős gépjárművek kivitelének korlátozására irányuló célkitűzéssel? A kiviteli visszatérítés tíz évnél fiatalabb gépjárművekre való korlátozását összeegyeztethetetlennek kell-e tekinteni az uniós joggal azért, mert a gépjárműadót az importált használt gépjárművekre használatuk időtartamától függetlenül kivetik?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

EUMSZ 28., EUMSZ 30., EUMSZ 34–36. és EUMSZ 110. cikk.

A Bíróság hivatkozott ítélkezési gyakorlata

2002. március 21-i Cura Anlagen ítélet, C-451/99, EU:C:2002:195, 35., 40. és 71. pont

2002. április 23-i Nygård ítélet, C-234/99, EU:C:2002:244, 38. pont

2002. szeptember 19-i Tulliasiamies és Siilin ítélet, C-101/00, EU:C:2002:505, 61., 80. és 110. pont

2005. szeptember 15-i Bizottság kontra Dánia ítélet, C-464/02, EU:C:2005:546, 76., 78. és 79. pont

2006. június 27-i van de Coevering végzés, C-242/05, EU:C:2006:430, 27. és 29. pont

2008. május 22-i Ilhan végzés, C-42/08, EU:C:2008:305, 11. és 25. pont

2010. szeptember 29-i VAV-Autovermietung végzés, C-91/10, EU:C:2010:558, 26., 27. és 30. pont

2012. április 26-i van Putten és társai ítélet, C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, 54. pont

2016. szeptember 29-i Essent Belgium ítélet, C-492/14, EU:C:2016:732, 101. és 104. pont

2017. szeptember 19-i Bizottság kontra Írország ítélet, C-552/15, EU:C:2017:698, 84. és 108. pont

2015. december 17-i Viamar ítélet, C-402/14, EU:C:2015:830, 46. pont

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

A gépjárműadó kivetése egy másik tagállamból importált használt gépjárműre

A gépjárműadóról szóló törvény 1. §-ának első bekezdése értelmében e törvény rendelkezéseinek megfelelően gépjárműadót kell fizetni az állam részére többek között az (M₁ kategóriájú) személygépkocsik után azok gépjármű-nyilvántartásba (a továbbiakban: nyilvántartás) való bejegyzését vagy finnországi forgalomba helyezését megelőzően.

A gépjárműadóról szóló törvény 4. §-ának első bekezdése értelmében a gépjárműadót a nyilvántartásba a gépjármű tulajdonosaként bejegyzett személy köteles megfizetni.

E rendelkezés ötödik bekezdése értelmében a nyilvántartásba vétel nélkül forgalomba helyezett gépjármű esetében a gépjárművet forgalomba helyező

személy köteles megfizetni az adót. Ha a gépjárművet forgalomba helyező személy nem állapítható meg, vagy az adó nem szedhető be tőle, a forgalomba helyezett gépjármű tulajdonosa köteles megfizetni az adót.

A gépjárműadóról szóló törvény 8a. §-a értelmében a Finnországban használt gépjárműként megadóztatott gépjármű után fizetendő gépjárműadó a még egy Finnországban nyilvántartásba vett és egyenértékűnek tekintendő gépjárműre eső legkisebb gépjárműadó-hányadnak felel meg.

A gépjárműadóról szóló törvény 11e. §-ának első bekezdése értelmében a gépjárművek finnországi általános eladási értékének meghatározása során figyelembe kell venni a gépjárművek gépjármű-kereskedelmi eladási értékét meghatározó tényezőkre, valamint a gépjármű értékére és a gépjármű értéket befolyásoló jellemzőkre – például a gépjármű márkájára, modelljére, típusára, meghajtására és felszereltségére – vonatkozóan rendelkezésre álló bizonyítékokat. Ezen túlmenően a gépjármű kora, futásteljesítménye és állapota, valamint egyéb egyedi jellemzők is figyelembe vehetők.

A gépjárműadóról szóló törvény 11d. §-a értelmében a gépjárművek akkor tekinthetők egyenértékűnek, ha márkájuk, modelljük és felszereltségük megegyezik. Különböző országokban típusengedélyt kapott gépjárművek összehasonlítása esetén a gépjárműveknek a dokumentált adatok mellett ténybeli szempontból is egyenértékűnek kell lenniük műszakilag.

A gépjárműadó visszatérítése kivitel esetén

A gépjárműadóról szóló törvény 34d. §-ának első bekezdése értelmében a gépjárműadót kérelemre vissza kell téríteni, ha a Finnországban megadóztatott gépjárművet valamely Finnországtól eltérő országban történő állandó használat céljából exportálják (kiviteli visszatérítés).

Ugyanezen rendelkezés második bekezdése értelmében azt az adóösszeget kell visszatéríteni, amelyet egy egyenértékű gépjármű esetében vetnének ki, ha azt a gépjármű Finnországból történő kivitelének időpontjában használt gépjárműként adóztatnák meg. A visszatérített adó összege nem haladhatja meg a gépjármű után megfizetett adó összegét. Amennyiben a gépjármű értéke vagy a gépjármű után fizetendő adó a megadóztatást követően megnövekedett a felszereltség változása vagy javulása miatt, szintén nem kerül sor adó-visszatérítésre. Ha a visszatérítendő összeg nem éri el az 500 eurót, ezen összeg visszatérítésére sem kerül sor. Nem térítik vissza továbbá az adót olyan gépjármű után, amelyet a kivitel időpontjánál legalább tíz évvel korábban helyeztek először forgalomba. A visszatérítés feltétele, hogy a gépjármű a finnországi használat megszűnésekor a közúti közlekedésre alkalmas állapotban legyen. A visszatérítés további feltétele, hogy a gépjárművet Finnországban kivonják a forgalomból.

A kiviteli visszatérítési rendszert létrehozó törvény előkészítő anyagai többek között egy olyan rendelkezésnek a gépjárműadóról szóló törvénybe történő beillesztésére tesznek javaslatot, amely lehetővé teszi a még a gépjármű értékére

eső gépjárműadó visszatérítését, ha a használt gépjárművet állandó használat céljából exportálják. A javasolt módosítást a közösségi jog kívánja meg, amennyiben egy másik tagállamból bizonyos időre lízingbe vett gépjárműről van szó. A lízingszerződés lejártával és a gépjármű valamely másik tagállambeli használat céljából történő visszatéréssel összefüggésben a még a gépjármű értékére eső gépjárműadó visszatérítése figyelembe veszi a lízingszerződés és a gépjármű finnországi használatának időtartamát. Ezért abból lehet kiindulni, hogy a visszatérítési rendszer megfelel a közösségi jog említett követelményeinek.

A személygépkocsik esetében a javaslat összhangban van a Bizottság által az irányelvjavaslatában (COM(2005) 261 végleges) javasolt gépjárműadó-visszatérítési rendszerrel, amelynek célja a gépjárművek különböző tagállamokban történő kettős adóztatásának elkerülése.

Az adóból azt a hányadot kell visszatéríteni, amelyet a kivitel időpontjában még magában foglal a gépjármű értéke. Nagyobb adóösszeg visszatérítés esetén a közösségi jog által tiltott exporttámogatásról lenne szó. A visszatérítéshez a gépjármű értékét és az értékben foglalt adóhányadot is meg kell határozni. Közöségi jogi és adminisztratív okokból az érték meghatározására ugyanazokat a szabályokat és módszereket indokolt alkalmazni, mint az importált használt gépjárművek értékének meghatározására. Ez biztosítja, hogy a használt gépjárművek értékének meghatározására a behozatal és a kivitel esetében egymással szimmetrikusan kerüljön sor. A javaslat szerint ezért a gépjármű értékeként a gépjárműnek a gépjárműadóról szóló törvény értelmében vett gépjármű-kereskedelmi általános eladási értékét kell alapul venni. Ez a visszatérítés kedvezményezettjei közötti egyenlő bánásmódra tekintettel is indokolt.

A javaslat szerint ezenkívül a kiviteli visszatérítést azokra az esetekre kell korlátozni, amelyekben a még a gépjármű értékében foglalt gépjárműadó-hányad meghalad egy bizonyos határt. A törvénytervezet azt javasolja, hogy ne kerüljön sor az adó visszatérítésére, ha a visszatérítendő összeg nem éri el az 1000 eurót. A visszatérítésnek ezenkívül az is feltétele, hogy a gépjárművet először legfeljebb tíz éve helyezték forgalomba. A gépjárműnek ezenfelül a közúti közlekedésre alkalmasnak kell lennie. A gépjárműadó jellegénél fogva nem a használat időtartamához kötődő adó, hanem a gépjármű forgalomba helyezésén és nyilvántartásba vételén alapuló adó. Az adó visszatérítésére nem kerül sor, ha a gépjármű belföldi használata a várható élettartamának lejártá előtt – például a gépjármű tönkremenetele miatt – megszűnik. Nem lenne tehát következetes, ha visszatérítésre kerülne sor egy exportálandó kis értékű gépjármű vagy egy bontás céljából exportálandó gépjármű esetében. Környezetvédelmi okokból nem indokolt továbbá ösztönözni az idősebb gépjárművek kivitelét, mert az ezzel összefüggő problémák csak egy országból egy másikba helyeződnének át.

A visszatérítés további feltétele, hogy a gépjármű a finnországi használat megszűnéskor a közúti közlekedésre alkalmas állapotban legyen, és hogy egy Finnországtól eltérő országban a közúti közlekedésben való részvétel céljára

nyilvántartásba vegyék. Nem szükséges viszont, hogy a másik országban történő nyilvántartásba vétellel összefüggésben gépjárműadó megfizetésére kerüljön sor. A közúti közlekedésre való alkalmasság például azzal bizonyítható, hogy a gépjármű átment a műszaki vizsgán.

A tényállás és az alapeljárás összefoglalása

- 1 2015. július 20-án A egy másik tagállamból Finnországba importált egy használt BMW B3 Alpina típusú személygépkocsit. A gépjárművet először 2004. november 24-én helyezték forgalomba.
- 2 2015. október 5-i gépjárműadó-megállapító határozatával az adóhatóság 4146,29 euró összegű gépjárműadót vetett ki a gépjárműre. A gépjárműadó megállapítására a gépjármű tekintetében meghatározott 16 519,10 euró adóköteles érték és 25,10%-os adómérték alapján került sor.
- 3 A eladta a gépjárművet egy másik tagállamba, és 2017. augusztus 7-én a gépjárműadó visszatérítését kérte az adóhatóságtól. A gépjárművet 2017. augusztus 21-én kivonták a forgalomból Finnországban.
- 4 A gépjárműadó visszatérítésére vonatkozó 2017. augusztus 21-i határozatával az adóhatóság elutasította A kérelmét. Határozatát azzal indokolta, hogy a gépjárműadóról szóló törvény 34d. §-ának második bekezdése szerint a gépjárműadó nem téríthető vissza olyan gépjármű után, amelyet a kivitel időpontjánál legalább tíz évvel korábban helyeztek először forgalomba.
- 5 A panaszt nyújtott be a gépjárműadó kiviteli visszatérítésére vonatkozó határozattal szemben. Panaszának indokolásában A többek között arra hivatkozott, hogy a tíz évnél idősebb gépjárművek esetében a kiviteli visszatérítés megtagadása hátrányosan megkülönböztető jellegű, és az Európai Unióhoz történő csatlakozásról szóló szerződésbe ütközik.
- 6 2018. február 1-jei határozatával az adóhatóság elutasította A panaszát. A határozat indokolása szerint A nem adott elő az uniós jogon alapuló olyan indokot, amely miatt kiviteli visszatérítést kellene fizetni gépjárműve után. Az ügyben sem bizonyítást, sem megállapítást nem nyertek olyan körülmények, amelyek miatt az alkalmazott gépjármű-adóztatás hátrányosan megkülönböztető jellegű lenne, vagy ellentétes lenne az uniós joggal vagy az uniós bíróságok ítélezési gyakorlatával.
- 7 A keresetet indította a határozattal szemben a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság, Finnország) előtt.
- 8 2019. március 6-i ítéletével a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) elutasította A keresetét azzal az indokkal, hogy A nem jogosult a gépjárműadó visszatérítésére. A Hallinto-oikeus (közigazgatási bíróság) az ítéletében megállapította, hogy a gépjárműadó kiviteli visszatérítésére vonatkozó

rendelezések és az alkalmazandó határidők valamennyi adóalany tekintetében egységesek, és ezért nem tekinthető az uniós joggal ellentétesnek a gépjárműadó kiviteli visszatérítésével kapcsolatos időbeli korlát.

- 9 A megtámadta a Hallinto-oikeus (közigazgatási bíróság) ítéletét a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előtt, és többek között a gépjárműadó visszatérítését kéri.

Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

- 10 A Korkein hallinto-oikeushoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság) benyújtott fellebbezésében A arra hivatkozott, hogy a gépjárművek behozatala és kivitele esetében az adóztatásnak és a visszatérítésnek a gépjármű korától függetlenül szimmetrikusnak kell lennie. A tíz évnél idősebb importált gépjárművekre gépjárműadót vetnek ki, mint ahogyan A vitatott gépjárművére is 2015-ben. Ha a tíz évnél idősebb gépjárművek után nem térítik vissza a gépjárműadót kivitel esetén, akkor a megfelelő importált használt gépjárművekre sem vethető ki a gépjárműadó.
- 11 A véleménye szerint gépjárművére annak 2017. évi kivitelekor még esett gépjárműadó. A gépjármű kis értékű vagy bontásra szánt járműnek sem minősült.
- 12 A tíz évnél idősebb gépjárművek esetében a kiviteli visszatérítés megtagadása hátrányosan megkülönböztető jellegű, és az Európai Unió jogába ütközik. Az alkalmazott eljárás mód korlátozza a kereskedelmet és az áruk tagállamok közötti szabad mozgását.
- 13 A Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (az adóbevételek jogosultjainak jogvédelmével foglalkozó hivatal, Finnország) azt az álláspontot képviselte a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előtt, hogy a hátrányos megkülönböztetés tilalmának uniós jogi elve nem tiltja a nemzeti jogalkotó számára, hogy az árukra vonatkozóan azok korán alapuló rendelkezéseket fogadjon el. A hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének célja nem a különböző korú gépjárművek adóügyi szempontból vagy a jogalkotó által azonos módon történő kezelése. A kiviteli visszatérítés esetében alkalmazandó korhatár nem ellentétes az arányosság elvével.
- 14 A gépjárműadó visszatérítésének mellőzését az áruk szabad mozgására vonatkozó rendelkezések vagy a vámokra és a vámokkal azonos hatású díjakra vonatkozó rendelkezések sem tiltják, mivel nem egy határokon átnyúló helyzet megadóztatásáról van szó.
- 15 Az uniós jog nem tartalmaz olyan jogelvet, amely szerint a nemzeti jogalkotónak biztosítania kellene egy nem harmonizált belső adó vagy díj visszatérítését valamely árunak egy másik tagállamba történő eladása esetén. Finnország ezért kizárhatta a kiviteli visszatérítésből azokat a több mint tíz évnél régebben

nyilvántartásba vett gépjárműveket, amelyek után megfizették a gépjárműadót, anélkül, hogy ez elsődleges jogi rendelkezésekbe ütközne.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának összefoglalása

Kérdésfelvetés

- 16 A Bíróság fent hivatkozott, lízingelt, bérelt, kölcsönzött és szolgálati járművekre vonatkozó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy az Unió alapító szerződéseinek sérelme nélkül valamely tagállam gépjárműadót vethet ki egy másik tagállamban nyilvántartásba vett ilyen járműre, anélkül, hogy az adó összegét a jármű tagállambeli használatának időtartamához kellene igazítani, ha a járművet túlnyomórészt az érintett tagállamban kívánják állandó jelleggel használni, vagy ténylegesen ott használják állandó jelleggel. Bár az adókötelezettség ilyen körülmények között az egyik alapvető szabadság korlátozását jelenti, ez a korlátozás igazolható az adóalanyok közötti egyenlő bánásmóddal.
- 17 Ezzel szemben azokban az esetekben, amelyekben az importált lízingelt, bérelt, kölcsönzött vagy szolgálati járműveket nem túlnyomórészt az érintett tagállamban történő állandó használatra szánják, vagy nem túlnyomórészt ott használják állandó jelleggel, mással kell igazolni az alapvető szabadság gépjárműadó-fizetési kötelezettségből eredő korlátozását. Ezekben az esetekben az arányosság elve azt is megköveteli, hogy a gépjárműadó összege arányban álljon a jármű érintett tagállamban történő használatának időtartamával.
- 18 A Bíróság fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatából nem tűnnek ki a jármű használatának időtartamával kapcsolatos követelmények.
- 19 A jelen esetben A az Unió másik tagállamában vásárolt egy használt gépjárművet, amelyet Finnországba vitt, és ott a közúti közlekedésben való részvétel céljára nyilvántartásba vetetett. Miután a gépjárművet Finnországban körülbelül három évig használta, eladta azt egy másik tagállamba. A nyilvántartásba vétellel összefüggésben A-tól a gépjárműadó teljes összegét beszedték a gépjármű után, anélkül, hogy ezt megelőzően megállapították volna a gépjármű rendeltetését, mivel ez a körülmény nem bírt jelentőséggel a gépjárműadóról szóló törvény alkalmazása szempontjából. A kivetett gépjárműadó összegét a gépjármű kivitelekor sem igazították a finnországi használat tényleges időtartamához, mivel a gépjárműadóról szóló törvény szerint a gépjárműadó nem téríthető vissza a kivitel időpontjában tíz évnél idősebb gépjárművek után.
- 20 A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) véleménye szerint a Bíróság eddigi ítélkezési gyakorlata nem ad választ arra a kérdésre, hogy olyan magángépjármű esetében is alkalmazni kell-e a fenti 16–18. pontban ismertetett elveket, amelyet azért nem használnak tovább valamely tagállam területén, mert azt állandó használat céljából másik tagállamba exportálják, és hogy a

gépjárműadó összegét ebben az esetben is a gépjármű érintett tagállamban történő használatának időtartamához kell-e igazítani, ha a gépjárművet nem túlnyomórészt az érintett tagállamban történő állandó használatra szánták, vagy nem túlnyomórészt ott használták állandó jelleggel.

- 21 Bár az alapeljárás tárgya az, hogy a gépjárműadóról szóló törvényben a gépjárműadó kiviteli visszatérítése tekintetében előírt, tízéves használati időtartamra való korlátozás összeegyeztethető-e az uniós joggal, a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) véleménye szerint a jelen ügyben szélesebb körben a gépjárműadó kivetésének és arányosságának alapvető kérdése merül fel, különösen a Bíróságnak a gépjárművek adóztatására vonatkozó eddigi ítélkezési gyakorlatára tekintettel.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés

- 22 A Bíróság eddigi ítélkezési gyakorlata az alapító szerződéseknek a munkavállalók szabad mozgására, a szolgáltatásnyújtás szabadságára és a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezései fényében értékelte a tagállamok azon lehetőségét, hogy a gépjárműadóhoz hasonló adókat vessenek ki.
- 23 Ahhoz, hogy a fent ismertetett, magángépjárművekre vonatkozó kérdésfelvetés egyáltalán releváns legyen, a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) megállapítja, hogy először is meg kell határozni a Szerződés azon rendelkezését vagy rendelkezéseit, amelyek relevánsak valamely tagállam azon lehetőségének értékelése szempontjából, hogy a magángépjárműként importált vagy exportált járművek tekintetében gyakorolja adóztatási joghatóságát.
- 24 Egyfelől ugyanis az is kérdéses a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) számára, hogy ellentétesek lehetnek-e az EUMSZ harmadik részének II. címében foglalt, az áruk szabad mozgására vonatkozó rendelkezésekkel valamely tagállam olyan jogszabályi rendelkezései, amelyek szerint a magángépjármű értékére eső gépjárműadó-hányadot nem kell adó-visszatérítés útján a gépjármű érintett tagállamban történő használatának időtartamához igazítani, ha a gépjárművet egy másik tagállamban történő állandó használat céljából exportálják.
- 25 Viamar ítéletében a Bíróság megállapította, hogy az EUMSZ 30. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely tagállam olyan gyakorlata, amelynek értelmében a más tagállamból származó gépjárművek behozatalakor beszedett regisztrációs adót nem térítik vissza, ha az érintett járműveket újraexportálják egy másik tagállamba. A jelen ügytől eltérően azonban a Viamar ügy olyan gépjárművekre vonatkozott, amelyeket soha nem vettek nyilvántartásba az érintett tagállamban a közúti közlekedésben való részvétel céljára, mielőtt azokat egy másik tagállamba exportálták volna.
- 26 A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) a személygépkocsikra vonatkozó adókról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó

bizottsági javaslatra (COM(2005) 261 végleges) is hivatkozik, amelynek célja többek között a belső piac működésének javítása volt, és amely a regisztrációs adó olyan esetekben történő visszatérítésének rendszerére vonatkozó rendelkezéseket tartalmazott, amelyekben egy tagállamban olyan gépkocsi után fizettek regisztrációs adót, amelyet azt követően az Unión kívülre exportáltak, vagy tartós használatra más tagállam területére vittek. A javaslat indokolása szerint (kiemelés a kérdést előterjesztő bíróságtól):

„Ugyanakkor a személygépkocsikra vonatkozó eltérő adók a személyek és árúk szabad mozgását gátló jelentős akadályokat eredményezhetnek.

[...]

A belső piac a személyek szabad mozgását, valamint az árúk magán- és kereskedelmi célú szabad mozgását célozza. A regisztrációs adó ezen szabadságok elé gördít akadályokat.”

- 27 A Bizottság időközben az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak címzett, „A belső piac megerősítése a személygépkocsikra vonatkozó, határokon átnyúló adózási akadályok eltávolítása útján” című közleményében (COM(2012) 756 final) is foglalkozott ezzel a kérdéskörrel.
- 28 A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) értelmezése szerint kijelenthető, hogy a gépjárműadó nélkül történő kivetése, hogy az adó összegét a gépjármű valamely tagállambeli használatának időtartamához igazítanak, alkalmas arra, hogy korlátozza a használt gépjárművek kereskedelmét a belső piacon, mivel a gépjármű értékének egyik elemeként hatással van a gépjármű viszonteladási árára. A gépjárműadóról szóló törvény előkészítő anyagai is kifejezetten az idősebb gépjárművek kivitele korlátozásának céljával indokolták a gépjármű használata időtartamának a kiviteli visszatérítés tekintetében előírt korlátozását. A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) ezenkívül megállapítja, hogy a gépjárműadóról szóló törvény 34d. §-a szerint a gépjárműadó kiviteli visszatérítésének az az alapja, hogy a Finnországban megadóztatott gépjárművet Finnországon kívüli állandó használat céljából exportálják, nem pedig például az, hogy a gépjármű közlekedésben való használata megszűnik Finnországban.
- 29 Másfelől a Bíróság Tulliasiamies és Siilin ügyben kialakított ítélezési gyakorlata szerint a gépjárműadóról szóló finn törvényben szabályozott gépjárműadót az áruk után fizetendő belföldi terhek általános rendszere részének kell tekinteni, és ezért azt az EUMSZ 110. cikk alapján kell értékelni. Erre és azon körülményre tekintettel, hogy az ítélezési gyakorlat értelmében az alapító szerződés koncepciója szerint ugyanazt az adót vagy díjat nem lehet egyszerre az EUMSZ 110. cikk értelmében vett „belső adó” és az EUMSZ 28. és 30. cikk értelmében vett, vámmal „azonos hatású díj” fogalma alá tartozónak tekinteni, a Finnországban kivetett gépjárműadó esetében nem az EUMSZ 28. és 30. cikk

értelmében vett, vámmal azonos hatású díjról van szó. Ezért adott esetben abból is ki lehet indulni, hogy a gépjárműadó visszatérítése mellőzésének az Unió alapító szerződéseivel való összeegyeztethetőségét az EUMSZ 110. cikk, nem pedig az EUMSZ harmadik részének II. címében szabályozott, az áruk szabad mozgására vonatkozó rendelkezések alapján kell értékelni.

- 30 Az EUMSZ 110. cikket illetően a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) ezenkívül megállapítja, hogy bár a gépjárműadóról szóló finn törvényben foglalt, a gépjárműadó kiviteli visszatérítésével kapcsolatos korhatár formálisan minden tíz évnél idősebb gépjárműre vonatkozik függetlenül attól, hogy a járművet először Finnországban vették-e nyilvántartásba, vagy használtan importálták-e, adott esetben kijelenthető, hogy a korlátozás az először Finnországban nyilvántartásba vett gépjárművektől eltérő járművekre van tényleges hatással. Ez azért van így, mert egy először Finnországban nyilvántartásba vett és ott a közlekedésben tíz évig használt, majd egy másik tagállamba eladott gépjármű esetében kétségtelenül a gépjármű finnországi állandó használatáról és így olyan helyzetről van szó, amelyben a gépjárműadó mindenképpen teljes összegben kivethető. Ebből a szempontból tehát abból lehet kiindulni, hogy a gépjárműadó visszatérítésének mellőzése legalábbis közvetett módon hátrányosan megkülönböztető hatással van a más tagállamokból importált használt gépjárművekre.
- 31 A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) véleménye szerint a fenti megfontolások valószínűleg alátámasztják azt az értelmezést, hogy a gépjárműadóhoz hasonló regisztrációs adókra vonatkozó tagállami rendelkezések bizonyos körülmények között összeegyeztethetetlenek lehetnek az EUMSZ harmadik részének II. címében foglalt, az áruk szabad mozgására vonatkozó rendelkezésekkel vagy az EUMSZ 110. cikkel, ha a gépjármű értékére eső gépjárműadót nem térítik vissza a gépjármű tulajdonosának, ha a gépjárművet egy másik tagállamban történő állandó használat céljából exportálják.
- 32 Másfelől a Bíróság ítélezési gyakorlata alapján abból is ki lehet indulni, hogy a gépjárműadó visszatérítésének mellőzése a jelen ügyben szereplőhöz hasonló körülmények között semmiképpen nem összeegyeztethetetlen az EUMSZ harmadik részének II. címében foglalt rendelkezésekkel vagy az EUMSZ 110. cikkel pusztán azért, mert az adó visszatérítésének mellőzése a gépjármű kettős adóztatásához vezethet.
- 33 A Bíróság ugyanis Nygård ítéletében megállapította, hogy „[a] közösségi jog jelenleg nem tartalmaz ugyanis a kettős adóztatás hatásának kiküszöbölésére irányuló rendelkezéseket, amennyiben az olyan, az alapeljárásban vitatotthoz hasonló díjak esetében merül fel, amelyekre autonóm nemzeti szabályozás vonatkozik. Még ha az áruk szabad mozgása szempontjából a kettős adóztatás elkerülése kívánatosnak tűnik is, azt csak a nemzeti rendszerek összehangolásával lehet elérni [...]”.

- 34 A fent idézett megállapítás úgy értelmezhető, hogy az uniós jog jelenlegi állása szerint csak úgy küszöbölhetők ki a gépjárművekre kivetett – a gépjárműadóhoz hasonló – adóknak az áruk szabad mozgására gyakorolt negatív hatásai, ha az EUMSZ 113. cikkben előírt intézkedéseket fogadnak el a tagállamok jogszabályainak harmonizálására. A Bizottság éppen ebből a célból nyújtotta be a fent említett, a személygépkocsikra vonatkozó adókról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó javaslatot, amelyet azonban a Tanács nem fogadott el.
- 35 Figyelembe véve azonban többek között a Bíróságnak a lízingelt, bérelt, kölcsönzött és szolgálati járművekre vonatkozó ítélkezési gyakorlatát, valamint a fent hivatkozott Viamar ítéletet, amelyben a Bíróság az EUMSZ 30. cikk értelmében vett, hatásait illetően a vámokhoz hasonló, azonos hatású díjnak tekintette a gépjárműadóhoz hasonló regisztrációs adó visszatérítésének megtagadását, a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) véleménye szerint nem kizárt, hogy a hivatkozott rendelkezés vagy az áruk szabad mozgására vonatkozó egyéb rendelkezések, illetve az EUMSZ 110. cikk a jelen ügyben szereplőhöz hasonló helyzetekre is alkalmazható.
- 36 A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) véleménye szerint ezzel összefüggésben azt is meg kell vizsgálni, hogy a magángépjárművek esetében ki lehet-e egyáltalán indulni abból, hogy az ilyen gépjárművet a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében nem túlnyomórészt egy adott tagállam területén történő állandó használatra szánják, és nem ott használják ténylegesen állandó jelleggel.
- 37 Egyfelől azzal lehet érvelni, hogy egy másik tagállamból importált magángépjárművet főszabály szerint minden esetben túlnyomórészt az importáló államban történő állandó használatra szánják. Ebben az esetben abból lehet kiindulni, hogy a gépjármű tulajdonjoga alapján legalábbis vélelmezhető, hogy a gépjárművet túlnyomórészt az érintett tagállamban kívánják állandó jelleggel használni. Egy másik tagállamból importált magángépjármű egy másik tagállamhoz sem kapcsolódik már úgy, mint például egy másik tagállamból bérelt vagy kölcsönzött gépjármű.
- 38 Másfelől abból lehet kiindulni, hogy a fent ismertetetthez hasonló, a magángépjármű állandó használatának szándékára és állandó használatára vonatkozó vélelem kizárólag a gépjármű birtoklásának és használatának jogi formájától függően azon konstrukciós modellek eltérő kezeléséhez vezet, amelyeken egy gépjármű birtoklása és használata alapulhat. Elképzelhető ugyanis, hogy a lízingelt, bérelt, kölcsönzött és szolgálati járművekhez hasonlóan a magángépjárművet is az állandó használattól eltérő használatra szánják egy másik tagállam területén, vagy hogy a magángépjármű valamely tagállam területén történő használata ténybeli szempontból nem volt állandó jellegű. Előfordulhat, hogy a magángépjárművet is nagyon rövid idejű használat szándékával importálják, vagy csak nagyon rövid ideig használják ténylegesen az érintett ország területén. Ebben az esetben aránytalannak minősülhet a gépjárműadó

anélkül történő kivetése, hogy figyelembe vennék a jármű érintett tagállamban történő használatának időtartamát.

- 39 Mivel a Bíróság eddigi ítélkezési gyakorlata alapján nem egyértelmű, hogy az alapító szerződésnek az áruk szabad mozgására vonatkozó rendelkezései vagy az EUMSZ 110. cikk a fentiek fényében korlátozhatja-e valamely tagállam lehetőségét arra, hogy a jelen összefüggésben a gépjárműadóhoz hasonló regisztrációs adót vessen ki, a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előterjeszti az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdést.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés

- 40 Például a bérelt és lízingelt járművek esetétől eltérően a magángépjárművek esetében gyakran nem bizonyítható objektíven ellenőrizhető módon előre az ideiglenes használat szándéka vagy az ideiglenes használat. A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) ezért arra a következtetésre jut, hogy a magángépjármű használatának időtartamát és tényleges jellegét utólag kell értékelni a gépjármű használatának tényleges időtartama és egyéb releváns szempontok alapján.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés

- 41 Ha abból kell kiindulni, hogy az EUMSZ harmadik részének II. címében foglalt, az áruk szabad mozgására vonatkozó rendelkezésekkel főszabály szerint ellentétesek valamely tagállam olyan jogszabályi rendelkezései, amelyek szerint nem téríthető vissza a gépjármű tulajdonosa részére a gépjármű értékére eső gépjárműadó-hányad, ha olyan gépjárművet exportál egy másik tagállamban történő állandó használat céljából, amelyet nem túlnyomórészt az első tagállam területén történő állandó használatra szántak, és ténylegesen nem is túlnyomórészt ott használtak állandó jelleggel, akkor felmerül a kérdés, hogy a szóban forgó korlátozás igazolható-e azzal, hogy annak célja az idős gépjárművek kivitelének korlátozása.
- 42 A gépjárműadóról szóló törvény indokolása azzal a célkitűzéssel indokolta a gépjárműadó kiviteli visszatérítésének a tíz évnél fiatalabb gépjárművekre való korlátozását, hogy „korlátozni kell az idős vagy hulladéknak minősülő gépjárművek környezetvédelmi szempontból gyakran káros kivitelét”.
- 43 A bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy azok a nemzeti intézkedések, amelyek korlátozhatják az Unión belüli kereskedelmet, többek között a környezetvédelem területéhez tartozó kényszerítő követelményekkel igazolhatók. Ennek feltétele azonban, hogy a szóban forgó intézkedések alkalmasak legyenek az általuk elérni kívánt cél megvalósítására, és megfeleljenek az arányosság elvének.
- 44 A jelen ügyben ezért egyrészt azt kell értékelni, hogy a gépjárműadó kiviteli visszatérítésének a kevesebb mint tíz éve forgalomba helyezett gépjárművekre

való korlátozása észszerű intézkedés-e a fent említett környezetvédelmi cél elérésére, másrészt pedig azt, hogy a szóban forgó intézkedés megfelel-e az arányosság elvének. Az arányosság elve az intézkedés igazolásához megköveteli, hogy a cél ne legyen elérhető a szóban forgó korlátozás nélkül.

- 45 A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) megállapítja, hogy a kiviteli visszatérítésnek a kevesebb mint tíz éve nyilvántartásba vett gépjárművekre való korlátozása nem jelenti azt, hogy a visszatérítés mellőzése a gyakorlatban kizárólag a környezetvédelmi szempontból káros gépjárműveket érinti, amit a gépjárműadóról szóló törvény fent említett indokolása is megállapít.
- 46 Másodszor, a gépjárműadóról szóló törvény indokolása nem magyarázza meg, hogy miért ne lehetne az idősebb vagy hulladéknak minősülő gépjárművek kivitelével kapcsolatos célt az áruk szabad mozgását kevésbé korlátozó másik intézkedéssel elérni, például azzal, hogy a visszatérítést olyan gépjárművek esetében tagadják meg, amelyekről megállapították, hogy ténylegesen károsak a környezetre.
- 47 A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) megállapítja továbbá, hogy a gépjárműadót attól függetlenül vetik ki a Finnországba importált gépjárművekre, hogy azokat mikor vették először nyilvántartásba egy másik tagállamban. A kiviteli visszatérítésnek a gépjármű használatának időtartamával kapcsolatos korlátozása ezért azzal jár, hogy már önmagában az megalapozza az importált gépjárművek eltérő adóztatását, hogy milyen idős a jármű, amikor Finnországban a közúti közlekedésben használják.