

62015CJ0552

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 19 september 2017 (*1)

”Fördragsbrott – Frihet att tillhandahålla tjänster – Motorfordon – Uthyrning eller leasing av ett motorfordon genom en person med hemvist i en medlemsstat från en leverantör som är etablerad i en annan medlemsstat – Registreringsskatt – Uttag av hela skatten vid registreringstidpunkten – Villkor för återbetalning av skatten – Proportionalitet”

I mål C-552/15,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 23 oktober 2015,

Europeiska kommissionen, företrädd av M. Wasmeier och J. Tomkin, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Irland, företrädd av E. Creedon, L. Williams och A. Joyce, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av M. Collins, SC, samt S. Kingston och C. Daly, BL, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, vice-ordföranden A. Tizzano, avdelningsordförandena L. Bay Larsen, T. von Danwitz och J.L. da Cruz Vilaça samt domarna E. Levits (referent), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, E. Jarašiūnas, C.G. Fernlund, C. Vajda, S. Rodin och F. Biltgen,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 22 november 2016,

och efter att den 2 mars 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1

Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Irland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 FEUF genom att ta ut hela registreringsskatten (Vehicle Registration Tax) när en person med hemvist i Irland registrerar ett motorfordon som leasats eller

hyrts i en annan medlemsstat, utan att beakta användningens längd, när fordonet varken är avsett att huvudsakligen användas permanent i Irland eller faktiskt används på detta sätt, och genom att uppställa sådana villkor för skattens återbetalning som går utöver vad som är absolut nödvändigt och proportionerligt.

Tillämpliga bestämmelser

2

I section 131.4 i Finance Act 1992 (1992 års finanslag), i dess senaste lydelse enligt Finance Act 2014 (2014 års finanslag), vilken gällde den dag då fristen i det kompletterande motiverade yttrandet gick ut, föreskrivs följande:

”Från den 1 januari 1993 är det förbjudet att besitta eller inneha ett fordon som inte är registrerat eller ett ombyggt fordon för vilket de föreskrivna uppgifterna rörande ombyggnaden inte har lämnats till skattemyndigheten [(Commissioners)], utom om det rör sig om en auktoriserad person eller om fordonet är föremål för ett undantag enligt den lydelse av section 135 som gäller vid den aktuella tidpunkten eller om det rör sig om ett fordon som avses i section 143.3 eller som är undantaget från registreringsskyldigheten enligt section 135A.”

3

I section 132.1 i 1992 års finanslag föreskrivs följande:

”Med förbehåll för bestämmelserna i detta kapitel och de föreskrifter som anges där ska en punktskatt, som ska kallas fordonsregistreringsskatt, påföras, uppbäras och betalas med den skattesats som är tillämplig bland de som nämns i tredje punkten

a)

vid registreringen av fordonet, och

b)

vid den deklaration som avses i section 131.3.”

4

Enligt section 132.2 i 1992 års finanslag förfaller fordonsregistreringsskatten (nedan kallad registreringsskatten) till betalning och ska betalas av den person som registrerar fordonet vid registreringen av detta.

5

Storleken på registreringsskatten beräknas för standardfordon, i enlighet med section 132 och section 133 i 1992 års finanslag, på grundval av

—

försäljningspriset på öppna marknaden (open market selling price), vilket definieras i section 133.3 i 1992 års finanslag som det pris som fordonet ”rimligtvis kan inbringa vid en försäljning utan något beroendeförhållande ... på den öppna irländska detaljhandelsmarknaden”. När skattemyndigheten beräknar försäljningspriset på den öppna marknaden för en begagnad bil ska den i allmänhet beakta ett antal faktorer och konsultera prislistor, försäljningskataloger och webbplatser.

—

det berörda fordonets nivå av koldioxidutsläpp. De mest förorenande fordonen (mer än 225g/km) är föremål för en registreringsskatt som motsvarar 36 procent av försäljningspriset på den öppna marknaden, dock minst 720 euro, i enlighet med den tabell som återfinns i section 132 i 1992 års finanslag.

6

Vissa kategorier av fordon och personer är undantagna från skyldigheten att betala registreringsskatt. I enlighet med section 135.1 a–d i 1992 års finanslag undantas sålunda fordon som importerats tillfälligt av personer utan hemvist i Irland för deras yrkesmässiga eller privata bruk, av personer med hemvist i Irland som tjänstgör för en arbetsgivare som är etablerad i en annan medlemsstat och som tillhandahåller dem ett fordon eller av personer med hemvist i Irland som utövar en självständig verksamhet endast eller huvudsakligen i en annan medlemsstat, samt fordon för speciell användning som inte är avsedda att användas på allmän plats.

7

Om inget undantag föreskrivs måste alla fordon som importeras till Irland ha registrerats och registreringsskatten betalats inom 30 dagar från fordonets ankomst till Irland, efter en inspektion för preliminär registrering av fordonet utförd av National Car Testing Service (Nationella bilbesiktningen, Irland). En sådan skyldighet föreligger bland annat när det gäller fordon som importeras och som leasats eller hyrts i en annan medlemsstat.

8

Section 135D i 1992 års finanslag, om återbetalning av registreringsskatter vid export av vissa fordon infördes genom Finance Act 2012 (2012 års finanslag) och är tillämplig sedan den 8 april 2013. Section 135D.2 b i 1992 års finanslag infördes emellertid genom 2014 års finanslag. I section 135D i 1992 års finanslag föreskrivs följande:

"1) Skattemyndigheten kan till en person återbetala en del av registreringsskatten. Det belopp som ska återbetalas beräknas i enlighet med bestämmelserna i denna section på grundval av priset på den öppna marknaden för ett fordon som lämnat Irland, när

a)

fordonet tillhör kategori M1,

b)

fordonet registrerats enligt section 131 och registreringsskatt har betalats,

c)

fordonet registrerades enligt section 131 omedelbart innan det lämnade Irland,

d)

högst 30 dagar innan det lämnade Irland

i)

fordonet och samtliga handlingar som avses i punkterna b) eller c) och

ii)

i förekommande fall, ett giltigt besiktningsintyg ... avseende fordonet

har undersökts av en behörig person som funnit att samtliga relevanta handlingar är korrekta,

e)

när försäljningspriset för fordonet på den öppna marknaden, det vill säga det pris som avses i punkt 2, vid tidpunkten för undersökningen av de handlingar som avses i punkt (d), inte understiger 2000 euro, och

f)

kraven i section 135D.3 har iakttagits.

2) Det belopp avseende registreringsskatten som ska återbetalas

a)

beräknas med utgångspunkt i försäljningspriset på den öppna marknaden (såsom det fastställts av skattemyndigheten) för fordonet vid tidpunkten för den undersökning som avses i section 135D.1 d och

b)

omfattar ett belopp som beräknas med hjälp av en eller flera formler eller andra beräkningssätt som kan föreskrivas av ministern, genom föreskrifter som antas av denne enligt bestämmelserna i section 141.

3) En begäran om återbetalning av en del av registreringsskatten enligt denna section ska framställas på ett sådant sätt och i sådan form som skattemyndigheten godtar och ska åtföljas av

a)

handlingar som med tillräcklig säkerhet visar för skattemyndigheten att fordonet lämnat Irland inom 30 dagar från undersökningen enligt denna section, och

b)

bevis för att fordonet därefter registrerats i en annan medlemsstat eller slutligt exporterats utanför Europeiska unionen.

4) Det belopp avseende registreringsskatten som ska återbetalas enligt detta kapitel för ett fordon ska nedsättas för att beakta –

a)

nettobeloppet avseende eftergifter eller återbetalningar rörande denna skatt som tidigare beviljats för fordonet enligt denna section, och

b)

en administrationsavgift som uppgår till 500 euro.

5) Varje återbetalning av registreringsskatten enligt denna section ska göras till den person som vid tidpunkten för en undersökning som avses i section 135D.1 d återfinns i de register som förs enligt section 60 i Finance Act 1993 [(1993 års finanslag)].”

9

Den andel av försäljningspriset på den öppna marknaden som utgör utgångspunkt vid beräkningen av den skatt som avses i section 135D.2 i 1992 års finanslag beror på fordonets nivå av koldioxidutsläpp, på samma sätt som denna faktor avgör beloppet för den registreringsskatt som inledningsvis uppbärs.

10

I enlighet med Vehicle Registration and Taxation Regulations 2015 (2015 års förordning om registrering och beskattning av fordon, nedan kallad 2015 års genomförandeförordning), som antogs den 17 december 2015 och trädde i kraft den 1 januari 2016, ska det belopp som ska återbetalas enligt section 135D.2 b i 1992 års finanslag beräknas genom att multiplicera det belopp avseende registreringsskatt som beräknats enligt section 135D.2 a i denna lag med en referensräntesats som motsvarar Euribor (Euro Interbank Offered Rate) för tolv månader.

11

Enligt section 49 i Finance Act 2015 (2015 års finanslag) fastställdes den administrativa avgiften enligt section 135D.4 b i 1992 års finanslag till 100 euro från och med den 1 januari 2016.

Det administrativa förfarandet och förfarandet vid domstolen

12

Efter en skriftväxling som inletts i januari 2003 och ett sammanträde med irländska myndigheter rörande frågan huruvida det irländska systemet för registreringsskatter var förenligt med de principer som fastslagits i domen av den 21 mars 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195), och domen av den 15 september 2005, kommissionen/Danmark (C-464/02, EU:C:2005:546), översände kommissionen den 27 januari 2011 en formell underrättelse till Irland. Däri angav kommissionen att Irland hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 56–62 FEUF genom att ta ut registreringsskatten från en person med hemvist i Irland vid registrering av ett motorfordon som leasats eller hyrts i en annan medlemsstat, utan att beakta hur länge fordonet används och utan att personen i fråga har rätt till undantag eller återbetalning, när fordonet varken är avsett att huvudsakligen användas permanent i Irland eller faktiskt används på detta sätt.

13

I sitt svar på den formella underrättelsen, daterat den 26 maj 2011, gjorde Irland gällande att den irländska lagstiftningen inte var oförenlig med unionsrätten, såsom påståtts. Irland har medgett att tillämpningen av registreringsskatten på fordon som hyrts eller leasats kan anses vara ett möjligt hinder för den fria rörligheten för tjänster. Irland har emellertid anfört att en sådan lagstiftning var motiverad av skäl som hör samman med valet, som Irland gjort, av hemvist som kriterium för utövande av sin beskattningsrätt samt av skäl som rör miljöskydd, värnande av konkurrensen och

registreringsskattesystemets inre sammanhang och effektivitet. Irland har påpekat att en ändring av systemet för registreringsskatter skulle medföra en konkurrensfördel för företag som erbjuder leasingtjänster avseende motorfordon och som är etablerade i Nordirland, där registreringsskatterna är lägre, och skulle således uppmuntra personer med hemvist i Irland att använda fordon från utlandet, vilket skulle skada handeln i Irland och orsaka stora förluster av skatteintäkter.

14

Kommissionen övertygades inte av Irlands argument och översände därför den 27 oktober 2011 ett motiverat yttrande i vilket kommissionen upprepade den analys som gjorts i den formella underrättelsen.

15

Genom skrivelse av den 10 januari 2012 upplyste de irländska myndigheterna kommissionen om att de skulle inrätta ett system för återbetalning som skulle göra det möjligt för de som betalat hela registreringsskatten att erhålla återbetalning av det överskjutande beloppet. Genom skrivelse av den 10 april 2012 delgav de irländska myndigheterna kommissionen lydelsen av 2012 års finanslag, som inrättade ett sådant system, och upplyste samtidigt kommissionen om att tillämpningsföreskrifter för denna lag fortfarande inte hade antagits. Återbetalningssystemet trädde i kraft i Irland den 8 april 2013.

16

I en skrivelse som översändes till de irländska myndigheterna den 26 september 2013 gjorde kommissionen gällande att det irländska systemet med registreringsskatter inte på ett korrekt sätt beaktade beslutet av den 29 september 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, ej publicerat, EU:C:2010:558). Enligt kommissionen är det oproportionerligt att hela registreringsskatten ska betalas, utan att leasingavtalets längd beaktas när denna kunde fastställas, även om det föreskrevs ett system för återbetalning av överskjutande belopp. Kommissionen uppmanade således de irländska myndigheterna att lämna uppgifter om de åtgärder som de avsåg att anta i syfte att följa nämnda beslut.

17

Efter en skriftväxling och ett sammanträde med de irländska myndigheterna utfärdade kommissionen den 11 juli 2014 en kompletterande formell underrättelse och upprepade därvid sin inställning avseende det som följer av beslutet av den 29 september 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, ej publicerat, EU:C:2010:558). Enligt kommissionen åsidosatte Irland sina skyldigheter enligt artiklarna 56–62 FEUF genom att från personer med hemvist i Irland vid registrering av ett motorfordon som leasats eller hyrts i en annan medlemsstat ta ut hela registreringsskatten för en permanent registrering och inte ett belopp som står i proportion till varaktigheten av användningen av fordonet i Irland, när denna är bestämt på förhand och begränsad. Dessutom kan villkoren för återbetalning av den erlagda skatten, det vill säga betalning av administrationsavgiften på 500 euro, kravet på teknisk kontroll och eventuella ränteförluster, tillsammans avskräcka från gränsöverskridande tillhandahållanden av tjänster.

18

I sitt svar på den kompletterande formella underrättelsen, daterat den 11 november 2014, gjorde Irland gällande att systemet med registreringsskatter var rättvist och proportionerligt och förenligt med kraven i artikel 56 FEUF. Irland påpekade bland annat att den irländska lagstiftningen var

mycket olik den nederländska lagstiftning som var föremål för prövning i beslutet av den 29 september 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, ej publicerat, EU:C:2010:558), att återbetalningen var obligatorisk när villkoren enligt lag var uppfyllda och att Irland var i färd med att anta bestämmelser som föreskriver att ränta ska betalas på återbetalda belopp.

19

Den 26 februari 2015 antog kommissionen ett kompletterande motiverat yttrande och upprepade därvid de synpunkter som den angett i den kompletterande formella underrättelsen, enligt vilken betalningen av hela registreringsskatten, även i kombination med ett system för återbetalning, var oproportionerlig när användningens längd var känd i förväg. Dessutom var administrationsavgiften på 500 euro oproportionerlig och innebar, tillsammans med den eventuella ränteförlusten och skyldigheten att genomföra en teknisk kontroll, att en betydande del av återbetalningens verkan förtogs. Kommissionen uppmanade därför Irland att rätta sig efter det kompletterande motiverade yttrandet inom två månader från mottagandet av detta, vilket skedde den 27 februari 2015.

20

I skrivelse av den 27 april 2015 vidhöll Irland sin ståndpunkt att den irländska lagstiftningen var förenlig med unionsrätten. Irland påpekade dessutom att section 135D.2 b i 1992 års finanslag, i dess lydelse enligt 2014 års finanslag, numera föreskrev att ränta ska betalas samt att tillämpningsbestämmelser angående detta skulle träda i kraft den 1 januari 2016. Irland informerade dessutom kommissionen om avsikten att minska administrationsavgiften från 500 euro till 100 euro.

21

Kommissionen väckte förevarande talan, eftersom den ansåg att den irländska lagstiftningen som var i kraft vid utgången av den frist som angetts i det kompletterande motiverade yttrandet inte var förenlig med unionsrätten.

22

Irland har i enlighet med artikel 16 tredje stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol begärt att domstolen sammanträder i stor avdelning.

Prövning av talan

Frågan huruvida överträdelseförfarandet är giltigt

Parternas argument

23

Utan att uttryckligen ha yrkat att talan ska avvisas har Irland gjort gällande att kommissionen, genom sitt agerande under det administrativa förfarandet och vid väckandet av talan, har åsidosatt principen om lojalt samarbete som anges i artikel 4.3 FEU och den allmänna principen om god förvaltning som anges i artikel 41 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna samt åsidosatt Irlands rätt till försvar.

24

Efter att ha godtagit att ett system med återbetalning kan vara förenligt med artikel 56 FEUF ändrade nämligen kommissionen sin ståndpunkt under år 2013 med hänvisning till beslutet av den

29 september 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, ej publicerat, EU:C:2010:558), till att principiellt avfärda ett sådant system med återbetalning med avseende på en gränsöverskridande tillämpning av en nationell registreringsskatt. Denna ändring av kommissionens ståndpunkt avseende de krav som den anser följer av artikel 56 FEUF inträffade trots att rättspraxis inte ändrats i något relevant avseende och Irland vid ett flertal tillfällen omarbetat sin lagstiftning för att anpassa sig efter kommissionens ursprungliga krav.

25

Vidare väcktes talan för tidigt och med bortseende från vissa av de ändringar som gjorts av den irländska lagstiftningen, bland annat införandet av en föreskrift om betalning av ränta genom 2014 års finanslag. Irland har nämligen påpekat att kommissionen, redan innan talan väcktes den 23 oktober 2015, hade informerats om att både 2015 års genomförandeförordning om beräkningen av ränta vid återbetalning och 2015 års finanslag som föreskrev en minskning av den administrationsavgiften till 100 euro skulle träda i kraft den 1 januari 2016.

26

Slutligen förblir kommissionens inställning, såsom den angavs i ansökan genom vilken talan väcktes, tvetydig när det gäller frågan huruvida det till stöd för yrkandena åberopas en enda grund eller två separata grunder, varvid den ena avser frånvaron av ett system för proportionell betalning av registreringsskatten och den andra att de villkor som föreskrivs för återbetalning av denna skatt går utöver vad som är nödvändigt och proportionerligt. Därför är det mycket svårt för Irland att utöva sin rätt till försvar.

27

Kommissionen har genmält att den varken har varit inkonsekvent eller ändrat sin inställning när den, mot bakgrund av de åtgärder som Irland nyligen vidtagit, har gjort en ny bedömning av det irländska registreringsskattesystemets förenlighet med unionsrätten. Mer allmänt har kommissionen gjort gällande att Irland, vid utgången av den frist som angetts i det kompletterande motiverade yttrandet, inte hade vidtagit nödvändiga åtgärder för att den irländska lagstiftningen skulle vara förenlig med unionsrätten. Section 135D.2 b i 1992 års finanslag, i dess lydelse enligt 2014 års finanslag, inskränkte sig till att föreskriva ett eventuellt senare antagande av bestämmelser om betalning av ränta och kan inte anses ha inrättat ett fullbordat eller verksamt system för betalning av ränta. Sådana bestämmelser antogs visserligen slutligen genom 2015 års genomförandeförordning, men denna antogs inte förrän den 17 december 2015, det vill säga efter utgången av den frist som angetts i det kompletterande motiverade yttrandet.

Domstolens bedömning

28

Det följer av fast rättspraxis från domstolen att syftet med det administrativa förfarandet är att ge den berörda medlemsstaten möjlighet dels att fullgöra sina skyldigheter enligt unionsrätten, dels att på ett ändamålsenligt sätt bemöta de anmärkningar som framställts av kommissionen (dom av den 10 maj 2001, kommissionen/Nederländerna, C-152/98, EU:C:2001:255, punkt 23, dom av den 5 november 2002, kommissionen/Tyskland, C-476/98, EU:C:2002:631, punkt 46, dom av den 8 april 2008, kommissionen/Italien, C-337/05, EU:C:2008:203, punkt 19, och dom av den 7 april 2011, kommissionen/Portugal, C-20/09, EU:C:2011:214, punkt 18).

29

Ett korrekt genomförande av detta förfarande utgör en i EUF-fördraget föreskriven central rättssäkerhetsgaranti, inte bara för att skydda den berörda medlemsstatens rättigheter, utan också för att säkerställa att föremålet för ett eventuellt domstolsförfarande blir klart avgränsat. Av detta syfte följer att en formell underrättelse å ena sidan ska avgränsa saken och förse den medlemsstat som ges tillfälle att yttra sig med de upplysningar som är nödvändiga för att denna ska kunna förbereda sitt försvar, och å andra sidan ska ge denna stat möjlighet att vidta rättelse innan talan väcks vid domstolen (dom av den 10 april 2008, kommissionen/Italien, C-442/06, EU:C:2008:216, punkt 22).

30

När det i förevarande fall gäller argumentet att kommissionen under det administrativa förfarandet ändrade uppfattning avseende frågan huruvida ett skattssystem med efterföljande återbetalning är förenligt med unionsrätten påpekar domstolen att kommissionen inledningsvis, både i den formella underrättelsen och i det motiverade yttrandet, gjorde gällande att Irland hade ålagt varje person med hemvist i Irland en skyldighet att betala en registreringsskatt vid registreringen av ett motorfordon som leasats eller hyrts i en annan medlemsstat, utan att beakta hur länge fordonet används och utan att personen i fråga har rätt till undantag eller återbetalning, när fordonet varken är avsett att huvudsakligen användas permanent i Irland eller faktiskt används på detta sätt.

31

Dessa anmärkningar avser den irländska lagstiftningen som var i kraft när den formella underrättelsen översändes och när den formella underrättelsen utfärdades, eftersom lagstiftningen inte föreskrev något system för återbetalning av registreringsskatten. Det kan emellertid inte anses följa vare sig av dessa anmärkningar eller av innehållet i den formella underrättelsen eller det motiverade yttrandet att kommissionen gjort någon rättslig bedömning av huruvida ett system med uttagande av skatten med efterföljande återbetalning skulle vara förenligt med artikel 56 FEUF.

32

Efter det att ett system för återbetalning av registreringsskatten trätt i kraft den 8 april 2013 utfärdade kommissionen den 11 juli 2014 en kompletterande formell underrättelse och fastställde en ny frist för Irland att yttra sig innan kommissionen den 26 februari 2015 sände Irland ett kompletterande motiverat yttrande grundat på samma anmärkningar som de som hade angetts i den kompletterande formella underrättelsen. Kommissionen anförde att betalningen av hela registreringsskatten, även i kombination med ett system för återbetalning, var oproportionerlig när användningens längd var känd i förväg. Kommissionen tillade att administrationsavgiften på 500 euro också var oproportionerlig och innebar, tillsammans med den eventuella ränteförlusten och skyldigheten att genomföra en teknisk kontroll, att en betydande del av återbetalningens verkan förtogs.

33

Kommissionen sände en kompletterande formell underrättelse till Irland och fastställde en ny frist för denna medlemsstat att yttra sig innan den sände denna medlemsstat ett kompletterande motiverat yttrande grundat på samma anmärkningar som de som hade angetts i den kompletterande formella underrättelsen. Kommissionen åsidosatte därför inte Irlands rätt till försvar, eftersom Irland sålunda gavs möjlighet att förbereda sitt försvar.

34

När det gäller det påstådda åsidosättandet av principen om lojalt samarbete och principen om god förvaltningssed med anledning av valet av tidpunkt för väckande av talan, erinrar domstolen om att det ankommer på kommissionen att bedöma om det är lämpligt att väcka talan mot en medlemsstat, fastställa vilka bestämmelser medlemsstaten har åsidosatt och bedöma när den bör väcka talan vid domstolen, varvid de överväganden som ligger till grund för ett sådant val inte kan påverka frågan huruvida talan kan upptas till sakprövning (dom av den 1 juni 1994, kommissionen/Tyskland, C-317/92, EU:C:1994:212, punkt 4, dom av den 18 juni 1998, kommissionen/Italien, C-35/96, EU:C:1998:303, punkt 27, dom av den 1 februari 2001, kommissionen/Frankrike, C-333/99, EU:C:2001:73, punkt 24, och dom av den 8 december 2005, kommissionen/Luxemburg, C-33/04, EU:C:2005:750, punkt 66). Kommissionen har nämligen ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller vid vilken tidpunkt det kan finnas anledning att väcka talan och det ankommer inte på domstolen att kontrollera denna bedömning (dom av den 10 maj 1995, kommissionen/Tyskland, C-422/92, EU:C:1995:125, punkt 18, och av den 4 mars 2010, kommissionen/Italien, C-297/08, EU:C:2010:115, punkt 87).

35

Enligt fast rättspraxis från domstolen ska förekomsten av ett fördragsbrott bedömas mot bakgrund av den situation som rådde i medlemsstaten vid utgången av den frist som har angetts i det motiverade yttrandet och senare förändringar kan inte beaktas av domstolen (dom av den 19 juni 2003, kommissionen/Frankrike, C-161/02, EU:C:2003:367, punkt 9, dom av den 20 maj 2010, kommissionen/Spanien, C-158/09, ej publicerad, EU:C:2010:292, punkt 7, och dom av den 28 oktober 2010, kommissionen/Litauen, C-350/08, EU:C:2010:642, punkt 30).

36

När kommissionen vid utgången av den frist som angetts i det motiverade yttrandet anser att en medlemsstat underlåtit att uppfylla sina skyldigheter ska bestämmelserna i artikel 258 FEUF följaktligen tillämpas utan att kommissionen i princip är skyldig att iaktta en bestämd tidsfrist (dom av den 28 oktober 2010, kommissionen/Litauen, C-350/08, EU:C:2010:642, punkterna 33 och 34 och där angiven rättspraxis, och dom av den 16 april 2015, kommissionen/Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 14).

37

Irlands argument att talan väckts för tidigt kan således inte godtas.

38

När det slutligen gäller påståendet att föremålet för denna talan är tvetydigt erinrar domstolen om att det följer av artikel 120 c i rättegångsreglerna och rättspraxis avseende denna bestämmelse att en ansökan genom vilken en talan väcks ska innehålla uppgifter om saken, de grunder och argument som åberopas samt en kortfattad framställning av dessa grunder. Uppgifterna ska vara så klara och precisa att svaranden kan förbereda sitt försvar och att domstolen kan utföra sin prövning. Av detta följer att de väsentliga faktiska och rättsliga omständigheter på vilka talan grundas på ett konsekvent och begripligt sätt ska framgå av innehållet i själva ansökan och att yrkandena i ansökan ska vara tydligt utformade för att undvika att domstolen dömer utöver vad som har yrkats (*ultra petita*) och för att förhindra att en anmärkning inte blir prövad (dom av den 11 juli 2013, kommissionen/Republiken Tjeckien, C-545/10, EU:C:2013:509, punkt 108 och där angiven rättspraxis, dom av den 23 februari 2016, kommissionen/Ungern, C-179/14, EU:C:2016:108, punkt 141, och dom av den 22 september 2016, kommissionen/Republiken Tjeckien, C-525/14, EU:C:2016:714 punkt 16).

39

I förevarande fall konstaterar domstolen att kommissionens talan avser det irländska systemet med registreringsskatter för fordon som leasas eller hyrs i en annan medlemsstat, såsom systemet såg ut vid utgången av den frist som angetts i det kompletterande motiverade yttrandet.

40

Det ska även påpekas att kommissionen, i ansökan genom vilken talan väckts, tydligt har anmärkt på dels skyldigheten för en person med hemvist i Irland att erlagga hela registreringsskatten när denne registrerar ett motorfordon som leasats eller hyrts i en annan medlemsstat, utan att beakta användningens längd, när fordonet varken är avsett att huvudsakligen användas permanent i Irland eller faktiskt används på detta sätt, dels uppställandet av sådana villkor för skattens återbetalning som går utöver vad som är absolut nödvändigt och proportionerligt. Dessa anmärkningar motsvarar de som återfanns i den kompletterande formella underrättelsen och i det kompletterande motiverade yttrandet. Det stämmer visserligen att kommissionen, i motiveringen i ansökan genom vilken talan väckts, vid ett flertal tillfällen hänvisade till systemet med registreringsskatter i dess helhet. Emellertid gjorde kommission i den ansökan också en separat analys av såväl skyldigheten att betala hela registreringsskatten som villkoren för återbetalning och preciserade, bland annat i punkt 29 i den ansökan, att dessa åtgärder var för sig, och i synnerhet tillsammans, utgjorde en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster.

41

Irlands argument att föremålet för talan är tvetydigt kan således inte godtas.

42

Det framgår av det ovan anförda att det saknas grund för Irlands påstående att förevarande talan har väckts i strid med principerna om lojalt samarbete och god förvaltningssed samt rätten till försvar.

Prövning i sak

Parternas argument

43

Kommissionen har gjort gällande att det irländska systemet med registreringsskatt som var i kraft

vid utgången av den frist som angetts i det kompletterande motiverade yttrandet, kan hindra tillhandahållandet och anlitandet av leasing- och uthyrningstjänster på ett oproportionerligt sätt i strid med artikel 56 FEUF.

44

För det första innebär skyldigheten att i förväg betala hela den registreringsskatt som är tillämplig på en slutgiltig registrering, oberoende av varaktigheten av den planerade användningen i Irland och när leasing- eller hyresperioden har fastställts exakt och är känd i förväg, en oproportionerlig börda med avseende på finansiering och likviditet, eftersom det belopp som ska betalas i förväg kan uppgå till nästan dubbelt så mycket som den skatt som faktiskt ska betalas. Möjligheten att erhålla återbetalning av överskjutande skatt efter det att fordonet lämnat Irland påverkar inte detta konstaterande och möjliggör inte en lämplig åtskillnad mellan slutgiltig import och kortvarig hyra eller leasing.

45

Vidare kan en begäran om återbetalning inte framställas förrän efter ett förfarande som innefattar en obligatorisk teknisk kontroll av fordonet, vilket leder till ytterligare kostnader, eftersom den person som registrerar fordonet enligt de bestämmelser som var tillämpliga vid utgången av den frist som angetts i det kompletterande motiverade yttrandet var skyldig att betala en administrativ avgift på 500 euro för återbetalningsförfarandet.

46

Förutom den börda med avseende på finansiering och likviditet som skyldigheten att betala hela registreringsskatten i förväg innebär och den kostnad som hänför sig till den tekniska kontrollen och återbetalningsförfarandet var det vid denna tidpunkt slutligen inte föreskrivet att de personer som hyr eller leasar fordon skulle erhålla ränta på de belopp som innehållits av de nationella myndigheterna under hyres- eller leasingperioden.

47

Dessa åtgärder var för sig, och i synnerhet tillsammans, gjorde det svårare att hyra eller leasa fordon från andra medlemsstater än att hyra eller leasa fordon från företag i Irland.

48

När det särskilt gäller skyldigheten att betala hela registreringsskatten i förväg har kommissionen påpekat att det framgår av fast praxis från domstolen att en sådan skatt, för att anses proportionerlig, ska beräknas med beaktande av giltighetstiden för hyresavtalet avseende fordonet i fråga eller varaktigheten avseende användningen av fordonet i vägnätet i fråga (beslut av den 27 juni 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, punkterna 31–33, beslut av den 22 maj 2008, İlhan, C-42/08, ej publicerat, EU:C:2008:305, punkterna 20 och 24, och beslut av den 29 september 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, ej publicerat, EU:C:2010:558, punkterna 20, 21, 26 och 30). Det irländska systemet för återbetalning av registreringsskatten syftar väsentligen till att import för kort tid ska omfattas av ett mer allmänt system för återbetalning vid export snarare än till att särskilt säkerställa att import av fordon för förutbestämda perioder ska beskattas i proportion till periodernas längd.

49

Trots att registreringsskatten beräknas på grundval av försäljningspriset på den öppna marknaden och bland annat beror på fordonets skick och körsträcka i kilometer, skulle det vara möjligt att

införa en proportionell skatt utan att äventyra de mål som eftersträvas av de irländska myndigheterna, genom att utgå från en uppskattning av värdet på den öppna marknaden, beräknat i förhållande till den genomsnittliga körsträckan i kilometer och fordonets värdeminskning. Det slutliga fastställandet av registreringsskattens belopp skulle ske senare, vid exporten, och ge upphov till en återbetalning eller en ytterligare betalning, beroende på om försäljningspriset på den öppna marknaden vid exporttidpunkten visar sig vara högre eller lägre än det pris som beaktades vid det ursprungliga påförandet av skatten. För det fall priset är högre på den öppna marknaden kan en ytterligare skatt i princip påföras två olika personer vid korttidshyra, nämligen uthyraren och hyrestagaren, och det skulle kunna finnas en möjlighet att vid behov utmäta fordonet. Även om det grundade sig på uppskattningar som krävde senare justeringar skulle ett sådant system inte vara mer orättfärdigt eller orättvist än ett system som inte omfattar något avdrag, såsom det ifrågavarande systemet.

50

Dessutom är Irland argument avseende praktiska svårigheter osammanhängande. Vad gäller Irlands påstående avseende risken att hyrestagaren stannar längre i Irland påpekat domstolen att det i ett sådant fall inte är nödvändigt att genomföra ett verkställande utanför medlemsstaten, eftersom det fordon som kvarblir i Irland efter hyrestidens utgång fortfarande befinner sig på denna medlemsstats territorium. Ingenting skulle hindra Irland från att vid tidpunkten för registreringen av fordonet kräva ett bevis för avtalets begränsade längd, till exempel genom att begära en kopia av avtalet, och sedan kräva kontroller avseende registreringen och iakttagandet av andra skattemässiga och rättsliga skyldigheter, såsom skyldigheten att i tid göra årliga betalningar av fordonsskatter och fordonsförsäkring.

51

När det gäller administrationsavgiften anser kommissionen att det är oproportionerligt att kräva att unionsmedborgare som hyr eller leasar fordon för kortare perioder bidrar till kostnader för investeringar som är nödvändiga för införandet av en mekanism för återbetalning vid export, särskilt för att finansiera kostnaden för tekniska kontroller som krävs för återbetalning. Ett beaktande av användningens längd skulle göra det möjligt att undvika att fordon omfattas av omfattande tekniska kontrollförfaranden och de betydande avgifter som sådana förfaranden ger upphov till.

52

Irland har gjort gällande att systemet med registreringsskatter helt uppfyller kraven i artikel 56 FEUF, såsom denna tolkats av domstolen, särskilt eftersom den överskjutande skatten återbetalas vid export och denna återbetalning, från den 1 januari 2016, också omfattar ränta och endast ger upphov till en låg administrativ avgift på 100 euro som inte ens täcker de administrativa kostnader som Irland har för att genomföra systemet för återbetalning vid export. Systemet med registreringsskatter är därför både motiverat och proportionerligt.

53

För det första förbjuder inte artikel 56 FEUF, såsom denna tolkats av domstolen, införandet av system med återbetalning vid export vilka inte är diskriminerande i förhållande till gränsöverskridande leveranser och inom ramen för vilka varje inskränkning av den fria rörligheten över gränserna är motiverad och står i proportion till det aktuella skattesystemets beskaffenhet. Denna artikel kräver inte nödvändigtvis ett system med proportionell skattsbefrielse som fastställs i förväg.

Domstolens praxis rör fall där de nationella systemen helt uteslöt återbetalning vid export (dom av den 21 mars 2002, *Cura Anlagen*, C-451/99, EU:C:2002:195, dom av den 23 februari 2006, *kommissionen/Finland*, C-232/03, ej publicerad, EU:C:2006:128, beslut av den 27 juni 2006, *van de Coevering*, C-242/05, EU:C:2006:430, och beslut av den 22 maj 2008, *Ilhan*, C-42/08, ej publicerat, EU:C:2008:305, dom av den 26 april 2012, *van Putten*, C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246), eller nationella system som visserligen föreskrev en sådan återbetalning men som beräknade beloppet för återbetalningen på grundval av tiden för användningen av fordonet på medlemsstatens territorium utan möjlighet att erhålla ränta (beslut av den 29 september 2010, *VAV-Autovermietung*, C-91/10, ej publicerat, EU:C:2010:558).

Domstolen har aldrig fastställt att system för återbetalning vid export i sig och av princip skulle vara oförenliga med artikel 56 FEUF. Tvärtom har den, i beslutet av den 27 juni 2006, *van de Coevering* (C-242/05, EU:C:2006:430), och i domen av den 26 april 2012, *van Putten* (C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246), när det gäller beskattning av fordon som hyrs eller leasas, godtagit att ett system för återbetalning som är utformat på ett lämpligt sätt kan vara förenligt med proportionalitetsprincipen.

Till skillnad från de mål i vilka domstolen meddelade de avgöranden som nämns i punkt 54 i förevarande dom, fastställs inte underlaget för registreringsskatten utifrån den tid som fordonet i fråga befinner sig i Irland, utan utifrån fordonets skick och körsträcka i kilometer. Det skulle således vara omöjligt att vid importen fastställa det exakta belopp som ska återbetalas vid exporten och att göra en beräkning i förväg av den registreringsskatt som faktiskt ska betalas i varje enskilt fall.

För det andra skulle en ändring av systemet med registreringsskatter på det sätt som kommissionen förespråkar innebära en betydande ändring av det sätt på vilket skatten uppbärs och särskilt leda till att som beräkningsunderlag för skatten ersätta försäljningspriset på den öppna marknaden med tiden för användningen av fordonet i det irländska vägnätet eller med den tid fordonet befinner sig i Irland.

Trots att fordonsbeskattningen inte är harmoniserad och medlemsstaterna fortfarande har ett handlingsutrymme på detta område försöker kommissionen genom förevarande förfarande genomföra en harmonisering av beräkningsunderlaget för registreringsskatterna i medlemsstaterna. Vidare har det beräkningsunderlag som Irland har valt till syfte och följd att fordonsbeskattningen motsvarar den faktiska användningen. Beräkningsunderlaget är således förenligt med domstolens praxis och införandet av en beräkning i förväg, på grundval av förväntad användning snarare än faktiskt användning, skulle sakna logik. Återbetalning med ränta av den överskjutande registreringsskatten vid export syftar till att säkerställa att den skattskyldige betalar exakt det korrekta skattebeloppet och att denne inte missgynnas finansiellt för att denne i förväg har betalat hela beloppet. Slutligen ålägger inte artikel 56 FEUF medlemsstaterna att påföra samma skattebelopp avseende personer som använder fordonet mycket som avseende personer som använder fordonet mycket lite med anledning av att leasingperioden är densamma.

Omständigheten att det skulle vara teoretiskt möjligt att ersätta beaktandet av den faktiska användningen och ett fordon's skick vid exporten med en skattebefrielse som fastställs i förväg och som grundar sig på användningens längd saknar betydelse i detta avseende. Detsamma gäller den eventuella förekomsten i andra medlemsstater av skattesystem som grundar sig på användningens längd.

59

För det tredje skulle en ändring av systemet med registreringsskatter på det sätt som kommissionen förespråkar utgöra hinder för att de mål som eftersträvas med denna skatt förverkligas i Irland. Dessa mål är först och främst att kompensera de externa effekterna avseende användningen av fordonen, såsom kostnader för samhället vad gäller vägnät, trafikkontroller, akutmottagningar och tjänster avseende registrering samt kompensera konsekvenserna för miljön i form av luftföroreningar och ljudföroreningar. Vidare är syftet att registreringsskatten ska stå i proportion till fordonets marknadsvärde och den uppmuntrar inköp av fordon som är miljövänliga.

60

För det fjärde skulle en ändring av systemet med registreringsskatter på det sätt som kommissionen förespråkar, som innebär en inledande uppskattning följt av en kompensationsbetalning vid exporten, medföra risk för förlust av skatteintäkter och dessutom mycket stora praktiska svårigheter, eftersom den omständigheten att fordonen skulle omfattas av samma tekniska kontroller skulle leda till en ytterligare administrativ börda och kostnader för gränsöverskridande leasing av fordon.

61

För det femte har Irland påpekat att det inte föreligger någon skyldighet att registrera ett fordon i Irland de första 30 dagarna, vilket leder till att registreringsskatten inte tillämpas på särskilt korta hyresperioder. Irland har tillagt att denna skatt i vart fall är relativt låg, eftersom det belopp som först ska betalas är 2,5 gånger – och inte 11 gånger som kommissionen hävdar – högre än det belopp som slutligen ska betalas. Vid bedömningen av registreringsskattens verkningar är det inte heller lämpligt att utgå från den grupp av fordon som är mest förorenande, eftersom dessa fordon inte är vanliga och registreringsskattesatserna är utformade så att de högsta skattesatserna tillämpas på den typ av fordon vars miljöpåverkan är störst.

62

För det sjätte har Irland påpekat att beloppet för administrationsavgiften fastställdes till 500 euro på grund av att det var nödvändigt att täcka vissa betydande inledande kostnader som orsakats av införandet av systemet för återbetalning vid export och tillagt att detta belopp sänkts till 100 euro. Domstolen har, i sin dom av den 7 april 2011, Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219), bedömt att rimliga administrationsavgifter kan begäras för tillhandahållande av tjänster när dessa inte är oskäligen för konsumenten och inte utgör ett omotiverat hinder för tillgång till tjänsten, dock utan att själv slå fast att den kostnad som skattebetalaren ska bära inte får överstiga kostnaden för de olika moment som ingår i expertbedömningen.

Domstolens bedömning

– Relevant irländsk rätt

63

Det följer av fast praxis från domstolen, vilken det erinrats om i punkt 35 i förevarande dom, att

förekomsten av ett fördragsbrott ska bedömas mot bakgrund av den situation som rådde i medlemsstaten vid utgången av den frist som har angetts i det motiverade yttrandet och att senare förändringar inte kan beaktas av domstolen.

64

Eftersom kommissionen uppmanat Irland att följa det kompletterande motiverade yttrandet inom två månader från mottagandet av detta och detta yttrande delgavs Irland den 27 februari 2015, ska förekomsten av ett fördragsbrott följaktligen bedömas mot bakgrund av den situation som rådde i medlemsstaten den 27 april 2015.

65

I detta hänseende är det för det första ostridigt mellan parterna att den irländska lagstiftning som var tillämplig vid den tidpunkten föreskrev att personer med hemvist i Irland, som i Irland önskar använda ett fordon som tillhandahållits dem inom ramen för ett hyresavtal eller ett leasingavtal av ett företag som är etablerat i en annan medlemsstat, var skyldiga att vid registreringen av detta fordon i Irland betala hela registreringsskatten, trots att användningens längd var fastställd och känd i förväg enligt avtalet.

66

Vidare framgår det av handlingarna i målet att section 135D.2 b i 1992 års finanslag föreskrev att det belopp avseende registreringsskatt som ska återbetalas beräknas med hjälp av en eller flera formler eller andra beräkningssätt som kan föreskrivas av den behöriga ministern genom föreskrifter som antas av denne enligt bestämmelserna i section 141 i denna lag. Det följer således av section 135D.2 b i 1992 års finanslag att principen att ränta ska betalas vid återbetalning av en del av registreringsskatten visserligen kan anses infördd, men att denna bestämmelse i sig inte kunde ge rättsverkningar innebärande återbetalning med ränta av överskjutande registreringsskatt och att det faktiska införandet av bestämmelser om betalning av ränta krävde att de irländska myndigheterna antog tillämpningsbestämmelser.

67

Dessa tillämpningsbestämmelser, som återfinns i 2015 års genomförandeförordning, antogs inte förrän den 17 december 2015 och trädde inte i kraft förrän den 1 januari 2016, det vill säga efter utgången av den frist som fastställts i det kompletterande motiverade yttrandet.

68

Domstolen ska därför vid bedömningen av det påstådda fördragsbrottet beakta systemet för återbetalning av registreringsskatten utan någon mekanism för betalning av ränta.

69

Med beaktande av den rättspraxis som det erinrats om i punkt 35 i förevarande dom saknar det slutligen betydelse att beloppet avseende administrationsskatten, som uppgick till 500 euro vid utgången av den frist som angetts i det kompletterande motiverade yttrandet, hade ändrats till 100 euro med verkan från den 1 januari 2016. Domstolen ska därför vid bedömningen av det påstådda fördragsbrottet beakta systemet för återbetalning av registreringsskatten innehållande en administrationsskatt på 500 euro.

– Anmärkningen avseende betalningen, i förväg, av hela registreringsskatten

Inom ramen för den första anmärkningen har kommissionen gjort gällande att genom att ålägga en skyldighet att i förväg betala hela den registreringsskatt som är tillämplig på en slutgiltig registrering, oberoende av varaktigheten av den planerade användningen i Irland av ett fordon som importerats till Irland, har Irland åsidosatt artikel 56 FEUF, eftersom en sådan skyldighet, även om den kombineras med en möjlighet till återbetalning, är oproportionerlig i förhållande till det mål som eftersträvas med skatten, för det fall leasing- eller hyresperioden har fastställts exakt och är känd i förväg.

Domstolen erinrar i detta hänseende om att med förbehåll för vissa undantag som inte är relevanta i förevarande fall, är beskattningen av motorfordon inte harmoniserad på unionsnivå. Medlemsstaterna har alltså frihet att utöva sin rätt att påföra skatter och avgifter inom detta område, förutsatt att de iakttar unionsrätten (dom av den 21 november 2013, X, C-302/12, EU:C:2013:756, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

Det följer av fast rättspraxis att en medlemsstat får ta ut en registreringsskatt för ett fordon som ett bolag i en annan medlemsstat tillhandahåller en person bosatt i den staten när detta fordon är avsett att huvudsakligen användas permanent i den första medlemsstaten eller faktiskt används på detta sätt (beslut av den 27 juni 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

Om de villkor som angetts i föregående punkt inte är uppfyllda är kopplingen till den förstnämnda medlemsstaten däremot mindre, vilket innebär att en annan motivering av beskattningen är nödvändig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2005, kommissionen/Danmark, C-464/02, EU:C:2005:546, punkt 79, dom av den 26 april 2012, van Putten, C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, punkt 47, och beslut av den 27 juni 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, punkt 26).

Även om det antas att det föreligger en sådan motivering, grundad på tvingande skäl av allmänintresse, krävs det att skatten är förenlig med proportionalitetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 juni 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, punkterna 22 och 27, och dom av den 26 april 2012, van Putten, C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, punkt 53).

I förevarande fall framgår det av handlingarna i akten att enligt den irländska lagstiftningen ska en person med hemvist i Irland, som importerar ett fordon till Irland, inom 30 dagar från fordonets ankomst till Irland registrera detta och betala registreringsskatten avseende detta fordon. Enligt sections 132 och 133 i 1992 års finanslag beräknas denna skatt på grundval av fordonets försäljningspris på den öppna marknaden och fordonets nivå av koldioxidutsläpp. Det framgår även av handlingarna i målet att denna skatt, när det gäller de mest förorenande fordonen, kan uppgå till 36 procent av deras försäljningspris på den öppna marknaden.

En sådan skyldighet att registrera fordonet och betala hela registreringsskatten berör också personer med hemvist i Irland som till Irland importerar ett fordon som hyrts eller leasats i en annan medlemsstat, även när leasingperiodens eller hyresperiodens längd är begränsad och känd i förväg. Det är ostridigt mellan parterna att hyresperiodens eller leasingperiodens längd inte beaktas vid beräkningen av skattebeloppet.

De personer med hemvist i Irland som hyr eller leasar ett fordon i en annan medlemsstat, även om det rör sig om en begränsad period som är känd i förväg, måste således betala en skatt vars belopp är identiskt med det som tillämpas vid en slutgiltig import av fordonet.

En sådan skyldighet kan medföra att det blir mer kostsamt att hyra eller leasa fordon från ett bolag i en annan medlemsstat än att hyra eller leasa fordon från ett bolag i Irland, mot bakgrund av bland annat den diskriminerande karaktären av en sådan skyldighet i fråga om avskrivning av skatten till nackdel för uthyrnings- eller leasingföretag i en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 mars 2002, *Cura Anlagen*, C-451/99, EU:C:2002:195, punkt 69, och beslut av den 29 september 2010, *VAV-Autovermietung*, C-91/10, ej publicerat, EU:C:2010:558, punkt 20).

Fordon som leasas eller hyrs från bolag i Irland omfattas visserligen också av skyldigheten att betala registreringsskatt när de för första gången registreras i Irland. Även om det skulle kunna anses att en del av denna skatt kan överföras till hyran eller leasingavgiften för fordon som hyrs eller leasas från bolag i Irland, kvarstår emellertid det faktum att det, när det gäller fordon som leasas eller hyrs från bolag i en annan medlemsstat, är hela registreringsskatten som ska betalas.

Slutsatsen att skyldigheten att betala hela registreringsskatten kan medföra att det blir mer kostsamt att hyra eller leasa fordon från ett bolag i en annan medlemsstat än att hyra eller leasa fordon från ett bolag i Irland påverkas inte av den omständigheten att en del av registreringsskatten, i enlighet med section 135D i 1992 års finanslag, kan återbetalas på villkor som fastställs i denna section.

Även om Irland har ifrågasatt vissa beräkningar som kommissionen har gjort har Irland nämligen medgett att det belopp avseende registreringsskatt som inledningsvis uttas kan uppgå till mer än dubbelt så mycket som den skatt som slutligen ska betalas efter återbetalning. Såsom generaladvokaten påpekade i punkt 42 i sitt förslag till avgörande innebär detta en frysning av betydande finansiella resurser och utgör således en betydande nackdel avseende likviditeten för den skattskyldiga personen.

Skyldigheten att i förväg betala hela registreringsskatten kan följaktligen medföra att personer med hemvist i Irland avskräcks från att anlita uthyrnings- och leasingtjänster som erbjuds av

tjänsteleverantörer i andra medlemsstater samt att dessa tjänsteleverantörer avskräcks från att erbjuda uthyrnings- och leasingtjänster avseende fordon till personer med hemvist i Irland. En sådan skyldighet utgör således en inskränkning av den fria rörligheten för tjänster som i princip är otillåten enligt artikel 56 FEUF.

83

När det gäller frågan huruvida en sådan inskränkning är motiverad ska det påpekas att de situationer som berörs av förevarande talan, i vilka hyresperiodens eller leasingperiodens längd är begränsad och känd i förväg, till stor del motsvarar situationer i vilka fordonet inte är avsett att huvudsakligen användas permanent i en medlemsstat och faktiskt inte används på det sättet.

84

Hyres- eller leasingavtalen kan visserligen förlängas med följden, i detta fall, att användningen av fordonen som hyrts eller leasats i en annan medlemsstat än Irland närmar sig permanent användning av fordonen i Irland. Såsom generaladvokaten påpekat i punkt 57 i sitt förslag till avgörande, görs emellertid i den irländska lagstiftningen inte någon åtskillnad vad gäller längd eller innehåll avseende det avtal som utgör grund för användningen av fordonet i Irland, vilket skulle göra det möjligt att endast påföra hela registreringsskatter i situationer som liknar en permanent användning. Såsom kommissionen med rätta påpekat kan det dessutom inte presumeras att ett avtal för viss tid förlängs.

85

När det gäller motiveringen av nämnda inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster har Irland för det första gjort gällande att valet av beskattningsunderlaget och tillämpningsvillkoren för registreringsskatten, i avsaknad av harmonisering av fordonsbeskattningen på unionsnivå, omfattas av Irlands skatterättsliga suveränitet och att kommissionen genom sin talan försöker tvinga Irland att ändra beskattningsunderlaget och tillämpningsvillkoren i syfte att uppnå en harmonisering av underlaget för beskattning av fordon inom unionen.

86

Såsom framgår av den rättspraxis som det erinrats om i punkt 71 i förevarande dom är visserligen medlemsstaterna fria att utöva sin skattemässiga behörighet på området för fordonsbeskattning, men de är icke desto mindre skyldiga att utöva behörigheten med iakttagande av unionsrätten.

87

Den omständigheten att fordonsbeskattningen omfattas av Irlands behörighet kan således inte rättfärdiga en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster.

88

När det gäller målen med den aktuella registreringsskatten, såsom dessa angetts i punkt 59 i förevarande dom, påpekar domstolen att målen – avseende kompensation för kostnader för vägnät, trafikkontroller, akutmottagningar och tjänster avseende registrering som orsakas av användningen av fordonen och som enligt Irland utgör grunden för införandet av denna skatt – inte kan motivera skyldigheten att betala hela registreringsskatten i förväg, oberoende av hur länge fordonet används i Irland.

89

Mål av rent ekonomisk karaktär kan nämligen inte utgöra tvingande skäl av allmänintresse som motiverar en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 april 2010, CIBA, C?96/08, EU:C:2010:185, punkt 48 och där angiven rättspraxis, och dom av den 24 mars 2011, kommission/Spanien, C?400/08, EU:C:2011:172, punkt 74).

90

Däremot återfinns skydd av miljön bland de tvingande skäl av allmänintresse som godtagits av domstolen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 mars 2010, Attanasio Group, C?384/08, EU:C:2010:133, punkt 50 och där angiven rättspraxis, och dom av den 24 mars 2011, kommissionen/Spanien, C?400/08, EU:C:2011:172, punkt 74). Särskilt avskräckandet från hyra eller leasing av fordon med hög bränslekonsumtion kan ha ett syfte av allmänintresse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 mars 2002, Cura Anlagen, C?451/99, EU:C:2002:195, punkt 68).

91

Det ska emellertid prövas huruvida det irländska systemet med registreringskatter, som innehåller en skyldighet att betala hela skatten i kombination med en återbetalningsmekanism, iakttar proportionalitetsprincipen.

92

I detta hänseende ska domstolen inledningsvis såsom ogrundat avfärda Irlands argument att domstolens praxis, särskilt beslutet av den 27 juni 2006, van de Coevering (C?242/05, EU:C:2006:430), och domen av den 26 april 2012, van Putten (C?578/10–C?580/10, EU:C:2012:246), innebär att det i förevarande fall ska anses att proportionalitetsprincipen har iakttagits.

93

Det är nämligen tillräckligt att påpeka att dessa avgöranden har meddelats med avseende på nationella system som inte föreskriver någon återbetalning av registreringskatten vid exporten av fordonet ur medlemsstaten.

94

Det kan således inte hävdas att domstolen i dessa avgöranden tagit ställning till frågan huruvida en nationell lagstiftning – som dels föreskriver betalning av hela registreringskatten, utan att det beaktas hur länge det fordon som hyrts eller leasats i en annan medlemsstat används i medlemsstaten i fråga, dels föreskriver en möjlighet till återbetalning av en del av skatten efter användningen av fordonet i medlemsstaten – iakttar proportionalitetsprincipen, eftersom denna fråga inte prövats av domstolen i dessa avgöranden.

95

Såsom Irland medgett har domstolen däremot, i beslutet av den 29 september 2010, VAV-Autovermietung (C?91/10, ej publicerat, EU:C:2010:558), uttalat sig om huruvida en nationell lagstiftning – enligt vilken en person bosatt eller etablerad i en medlemsstat som i den medlemsstaten använder en i en annan medlemsstat registrerad och hyrd bil förpliktas att betala skatt när detta fordon för första gången tas i bruk för vägtrafik i den förstnämnda medlemsstaten, varvid skatten i dess helhet först ska betalas in och det överskjutande beloppet sedan, när fordonet inte längre används för vägtrafik i den medlemsstaten, betalas tillbaka utan ränta – är

förenlig med unionsrätten. Efter att ha påpekat att beloppet avseende en sådan skatt, för att vara förenligt med proportionalitetsprincipen, måste beräknas med beaktande av giltighetstiden för hyresavtalet avseende fordonet i fråga eller varaktigheten avseende användningen av fordonet i vägnätet i fråga och efter att ha konstaterat att lagstiftningen i det fallet föreskrev betalning av hela skatten utan att beakta vare sig giltighetstiden för hyresavtalet avseende fordonet i fråga eller varaktigheten avseende användningen av fordonet i vägnätet i medlemsstaten i fråga, fastställde domstolen att lagstiftningen inte var förenlig med unionsrätten, särskilt artiklarna 56–62 FEUF (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 29 september 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, ej publicerat, EU:C:2010:558, punkterna 26, 27 och 30).

96

Såsom framgår av handlingarna i målet beräknas registreringsskattens belopp utifrån fordonets försäljningspris på den öppna marknaden vid tidpunkten för importen och fordonets nivå av koldioxidutsläpp.

97

Av detta följer att det irländska systemet med registreringsskatter, vid tidpunkten för registreringen, syftar till att uppnå målet avseende skydd av miljön främst genom tillämpningen av en skattesats som beror på nivån av koldioxidutsläpp. I denna mån är ett sådant system ägnat att uppnå detta mål genom att avskräcka från hyra eller leasing av fordon med hög bränsleförbrukning.

98

Vid registreringen fastställs däremot registreringsskattens belopp utan beaktande av hur länge fordonet ska användas och, vad gäller fordon som importerats från en annan medlemsstat, oberoende av huruvida importen är slutgiltig eller tillfällig.

99

Under dessa förhållanden går skyldigheten att betala hela registreringsskatten, när det gäller fordon som hyrts eller leasats från ett bolag i en annan medlemsstat för en begränsad tid som är känd i förväg, utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet avseende skydd av miljön. Dessa fordon, vars användning i Irland är avsedd för en viss tid, påförs nämligen skatt vid registreringen, på grund av deras potentiella förorenande effekt, som om det rörde sig om fordon som används permanent och långvarigt i Irland. När tiden för användningen av fordonen i Irland är begränsad och känd i förväg skulle en mindre ingripande åtgärd kunna vara att vid registreringstillfället påföra en registreringsskatt som står i proportion till denna användningstid.

100

Irland har emellertid gjort gällande att det aktuella systemet har till syfte och resultat att beskattningen av fordonen svarar mot den faktiska användningen av dem i Irland, såsom krävs enligt den praxis från domstolen som följer av beslutet av den 27 juni 2006, van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430, punkt 29).

101

I detta hänseende ska det emellertid påpekas att såsom kommissionen gjort gällande är ett system, som föreskriver att det vid registreringstillfället ska påföras en skatt som står i proportion till det importerade fordonets användningstid i Irland såsom denna fastställts i hyresavtalet eller leasingavtalet, inte ägnat att påverka Irlands möjligheter att föreskriva att skattebeloppet, vid exporten av fordonet, kan justeras i form av antingen en återbetalning eller ett krav på ytterligare

betalning, med beaktande av fordonets värde på den öppna marknaden vid den tidpunkten med utgångspunkt i bland annat fordonets skick och körsträcka i kilometer i Irland under den period som omfattas av avtalet i fråga.

102

Införandet av en kompletterande beräkningsgrund som rör den avsedda användningstiden i Irland vid den inledande betalningen av registreringsskatten skulle göra det möjligt att uppnå det mål som eftersträvas avseende skydd för miljön genom en mindre ingripande åtgärd, utan att äventyra grunden för beskattningen som utgörs av fordonets värde på den öppna marknaden och fordonets nivå av koldioxidutsläpp.

103

Irland har emellertid gjort gällande att införandet av ett system som grundar sig på en inledande betalning av en registreringsskatt som står i proportion till den avsedda användningstiden i Irland, följt av en kompensationsbetalning vid exporten, skulle innebära risker för förlust av skatteintäkter och leda till mycket stora praktiska svårigheter, bland annat på grund av att det är omöjligt att vid importtidpunkten förutse det exakta beloppet för återbetalning vid exporttidpunkten och att den faktiska användningen av fordonet i betydande mån kan skilja sig från den avsedda användningen. För det fall den registreringsskatt som inledningsvis erlagts visar sig vara otillräcklig och fordonet redan exporterats från Irland skulle fordonets uthyrare och ägare kunna undgå denna medlemsstats territoriella behörighet på skatteområdet. Eftersom införandet av det system som kommissionen föreslagit kräver samma tekniska kontroll som den som nu föreskrivs och som skulle ge upphov till samma administrativa kostnader kan det dessutom befaras att vissa skattskyldiga, i fall där ytterligare registreringsskatt ska erläggas, skulle försöka undgå dessa kostnader och den ytterligare registreringsskatten genom att underlåta att informera de irländska myndigheterna om en förlängning av hyresavtalets eller leasingavtalets löptid.

104

I detta hänseende ska det emellertid inledningsvis erinras om att behovet av att undvika en minskning av skatteintäkterna inte återfinns bland de tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2010, Tankreederei I, C-287/10, EU:C:2010:827, punkt 27 och där angiven rättspraxis). Administrativa olägenheter är inte heller i sig tillräckliga för att motivera en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 mars 2004, kommissionen/Frankrike, C-334/02, EU:C:2004:129, punkt 29, dom av den 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, punkt 48, dom av den 27 november 2008, Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 54, och dom av den 9 oktober 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, punkt 56).

105

Det ska vidare påpekas att både beräkningen av den registreringsskatt som ska betalas som den registreringsskatt som ska återbetalas, såsom de föreskrivs i 1992 års finanslag, grundar sig på faktorer som delvis är standardiserade. Det finns följaktligen inte något som hindrar Irland från att beakta den avsedda användningstiden i Irland enligt samma standardiserade system, beroende på om den avsedda användningen är kort, medellång eller lång.

106

När det gäller Irlands farhåga att den registreringsskatt som faktiskt betalats i förväg vid utgången

av hyresavtalet eller leasingavtalet är lägre än den som slutligen ska betalas påpekar domstolen att skyldigheten att betala registreringsskatt gäller för personer med hemvist i Irland och att Irlands argument rörande den omständigheten att det skulle kunna vara omöjligt att driva in den skatt som ska betalas därför saknar grund. Dessutom skulle andra åtgärder, såsom en skyldighet att informera om en eventuell förlängning av hyresavtalet eller leasingavtalet eller en registrering som är begränsad till den avsedda användningstiden, kunna komma i fråga.

107

Genom att föreskriva en skyldighet att i förväg betala hela registreringsskatten går den irländska lagstiftningen, trots den omständigheten att det däri föreskrivs en återbetalning av en del av den erlagda skatten, utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet avseende skydd av miljön och särskilt för att avskräcka från hyra eller leasing av fordon med hög bränsleförbrukning.

108

Det ska följaktligen slås fast att Irland, genom att ålägga en skyldighet att i förväg betala hela den registreringsskatt som är tillämplig på en slutgiltig registrering, oberoende av den faktiska varaktigheten av den planerade användningen i Irland av ett fordon som importerats till Irland, har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 56 FEUF, eftersom förstnämnda skyldighet, även om den kombineras med en möjlighet till återbetalning, är oproportionerlig i förhållande till det mål som eftersträvas med skatten, för det fall leasing- eller hyresperioden har fastställts och är känd i förväg.

– Anmärkningen avseende fastställandet av oproportionerliga villkor för återbetalning av registreringsskatten

109

Inom ramen för den andra anmärkningen har kommissionen gjort gällande att Irland har åsidosatt artikel 56 FEUF genom att föreskriva oproportionerliga villkor för återbetalning av registreringsskatten, som måste betalas i sin helhet i förväg.

110

Utöver det som det erinrats om i punkt 35 i förevarande dom ska det inledningsvis påpekas att prövningen av den andra anmärkningen fortfarande är av intresse för de åtgärder som Irland kommer att behöva vidta för att följa denna dom, såvitt avser den grundade anmärkningen rörande skyldigheten att i förväg betala hela registreringsskatten trots att den begränsade varaktigheten av leasingavtalet var fastställd och känd i förväg.

111

Såsom konstaterats i punkt 82 i förevarande dom kan skyldigheten att i förväg betala hela registreringsskatten medföra att personer med hemvist i Irland avskräcks från att anlita uthyrnings- och leasingtjänster avseende fordon som erbjuds av tjänsteleverantörer i andra medlemsstater samt att dessa tjänsteleverantörer avskräcks från att erbjuda uthyrnings- och leasingtjänster avseende fordon till personer med hemvist i Irland.

112

När det föreskrivs ett förfarande för återbetalning av en sådan skatt kan den omständigheten att detta förfarande omfattas av oproportionerliga villkor i sig ge upphov till samma avskräckande verkan, oberoende av huruvida den begränsade leasing- eller hyresperioden kan fastställas exakt

och är känd i förväg.

113

I förevarande fall har kommissionen, bland de villkor för återbetalning som föreskrivs i section 135D i 1992 års finanslag, särskilt pekat på dels avsaknaden av betalning av ränta, dels förekomsten av ytterligare kostnader hänförliga till den tekniska kontrollen av fordonet och administrationsavgiften på 500 euro.

114

När det för det första gäller kommissionens påstående att återbetalningen av registreringsskatten, vid utgången av den frist som angetts i det kompletterande motiverade yttrandet, gjordes utan ränta har Irland ifrågasatt att ett sådant påstående är välgrundat och därvid hänvisat till section 135D.2 b i 1992 års finanslag, vilken införts genom 2014 års finanslag och enligt vilken Irland möjliggjorde betalning av ränta.

115

Såsom konstaterats i punkterna 66 och 67 i förevarande dom är det emellertid i detta hänseende tillräckligt att erinra om att även om denna bestämmelse kan anses införa principen att ränta ska betalas vid återbetalning av en del av registreringsskatten, krävde det faktiska genomförandet av denna princip antagande av tillämpningsbestämmelser, vilka dessutom trädde i kraft efter utgången av den frist som angetts i det kompletterande motiverade yttrandet.

116

Irlands argument rörande förekomsten av ett system för återbetalning av registreringsskatten jämte ränta vid den tidpunkt som är relevant vid prövningen av det eventuella fördragsbrottet saknar således helt grund.

117

Eftersom Irland inte ifrågasatt kommissionens anmärkning i den del den rör påståendet att en återbetalning utan ränta är oproportionerlig ska anmärkningen godtas i den delen. Ett system som grundar sig på presumptionen att en del av den skatt som inledningsvis erlagts utgör ett överuttag och således ska återbetalas, men som inte föreskriver ränta på dessa belopp, kan nämligen inte mildra den likviditetsnackdel som orsakas av att hela skatten betalas i förväg. Avsaknaden av betalning av ränta strider således mot proportionalitetsprincipen.

118

När det för det andra gäller kostnaden för den obligatoriska tekniska kontrollen som fordonet måste genomgå vid exporten och betalningen av ett belopp på 500 euro i administrationsavgift för återbetalningsförfarandet, påpekar domstolen att kommissionen inte särskilt har motiverat sitt påstående att kostnaden för den tekniska kontrollen är oproportionerlig.

119

Domstolen ska följaktligen begränsa sin prövning till påståendet att beloppet på 500 euro avseende administrationsavgiften är oproportionerligt.

120

I detta hänseende påpekar domstolen att skyldigheten att betala en administrationsavgift på 500 euro kan medföra att en skattebetalare avskräcks från att inleda ett återbetalningsförfarande och motverkar således syftet med ett sådant förfarande.

121

Det är visserligen, såsom Irland har gjort gällande, inte uteslutet att en avgift kan begäras av skattebetalaren för den individuella tjänsten. Irland har emellertid inte påstått att beloppet 500 euro motsvarar kostnaderna för en sådan tjänst och har begränsat sig till att motivera detta belopp med hänvisning till de totala kostnaderna för införandet av systemet för återbetalning.

122

När en medlemsstat utformar systemet för uttagande av registreringsskatterna på ett sådant sätt att det i vissa fall är oundvikligt att en del av dessa ska återbetalas får, såsom generaladvokaten påpekade i punkt 66 i sitt förslag till avgörande, kostnaderna för systemet inte täckas genom avdrag från de belopp som ska betalas till dem som har rätt till återbetalning.

123

Den omständigheten att det görs ett avdrag på 500 euro i administrationsavgift från det belopp avseende registreringsskatt som ska återbetalas strider också mot proportionalitetsprincipen.

124

Det ska således fastslås att Irland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 FEUF genom att inte föreskriva att ränta ska betalas vid återbetalning av registreringsskatten och genom att såsom administrationsavgift dra av 500 euro från det belopp avseende registreringsskatt som ska återbetalas.

Rättegångskostnader

125

Enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Irland ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Irland har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

1)

Irland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 FEUF genom att ålägga en skyldighet att i förväg betala hela den registreringsskatt för fordon som är tillämplig vid en slutgiltig registrering, oberoende av den faktiska begränsade varaktigheten av den planerade användningen i Irland av ett fordon som importerats till Irland och trots att den begränsade leasing- eller hyresperioden har fastställts exakt och är känd i förväg.

2)

Irland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 FEUF genom att inte föreskriva att ränta ska betalas vid återbetalning av registreringskatten för fordon och genom att som administrationsavgift dra av 500 euro från det belopp avseende registreringskatt som ska återbetalas.

3)

Irland ska ersätta rättegångskostnaderna.

Underskrifter

(*1) Rättegångsspråk: engelska.