



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

19 септември 2017 година *

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Свобода на предоставяне на услуги — Моторни превозни средства — Наем или лизинг на моторно превозно средство с наемател или лизингополучател с местопребиваване в една държава членка и доставчик, установен в друга държава членка — Регистрационен данък — Заплащане на пълния размер на данъка в момента на регистрацията — Условия за възстановяване на данъка — Пропорционалност“

По дело C-552/15

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 258 ДФЕС на 23 октомври 2015 г.,

Европейска комисия, за която се явяват М. Wasmeier и J. Tomkin, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

Ирландия, за която се явяват L. Williams, E. Creedon и A. Joyce, в качеството на представители, подпомагани от M. Collins, SC, както и от S. Kingston и C. Daly, BL, със съдебен адрес в Люксембург,

ответник,

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: К. Lenaerts, председател, А. Tizzano, заместник-председател, L. Bay Larsen, Т. von Danwitz и J. L. da Cruz Vilaça, председатели на състави, Е. Levits (докладчик), J.-С. Bonichot, Ал. Арабаджиев, С. Toader, М. Safjan, Е. Jarašiūnas, С. G. Fernlund, С. Vajda, S. Rodin и F. Biltgen, съдии,

генерален адвокат: М. Szpunar,

секретар: L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 22 ноември 2016 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 2 март 2017 г.,

* Език на производството: английски.

постанови настоящото

Решение

- 1 С исковата си молба Европейската комисия моли Съда да установи, че Ирландия не е изпълнявала задълженията си по член 56 ДФЕС, като е изисквала от ирландските местни лица да заплащат пълния размер на регистрационния данък за превозните средства (Vehicle Registration Tax) при регистрацията на моторни превозни средства, взети под наем или на лизинг в друга държава членка, без да отчита срока на използване на превозното средство, когато то нито е предназначено да се използва по същество постоянно в Ирландия, нито на практика се използва така, и като е прилагала условия за възстановяването на данъка, които надхвърлят границите на строго необходимото и пропорционалното.

Правна уредба

- 2 Член 131, параграф 4 от Finance Act 1992 (Финансов закон от 1992 г.), последно изменен с Finance Act 2014 (Финансов закон от 2014 г.), в сила към момента на изтичането на срока, определен в допълнителното мотивирано становище, предвижда:

„Считано от 1 януари 1993 г., се забранява притежаването и стопанисването на нерегистрирани превозни средства и на преобразувани превозни средства, за които не е подадена декларация пред данъчната администрация [(Commissioners)] с изискваните данни за преобразуването им, освен когато лицето има съответно разрешение или превозното средство попада в обхвата на изключението по сега действащия член 135 или е сред превозните средства, посочени в член 143, параграф 3, или не подлежи на задължителна регистрация на основание член 135А“.

- 3 Член 132, параграф 1 от Финансовия закон от 1992 г. гласи:

„Освен доколкото в разпоредбите на тази глава и приетите във връзка с нея подзаконови актове не е предвидено друго, считано от 1 януари 1993 г., се въвежда акцизен данък, наричан регистрационен данък за превозните средства, който се събира и заплаща по подходящата ставка от тези по параграф 3:

- (a) при регистрацията на превозно средство и
- (b) при подаването на декларацията по член 131, параграф 3“.

- 4 Съгласно член 132, параграф 2 от Финансовия закон от 1992 г. регистрационният данък за превозните средства (наричан по-нататък „регистрационният данък“) става изискуем в момента на регистрацията и съответно тогава подлежи на заплащане от лицето, което регистрира превозното средство.

- 5 В съответствие с членове 132 и 133 от Финансовия закон от 1992 г. размерът на дължимия регистрационен данък за стандартните превозни средства се изчислява въз основа на:

- продажната цена на превозното средство на свободния пазар (open market selling price), която съгласно член 133, параграф 3 от Финансовия закон от 1992 г. е цената, „която може разумно да се очаква за превозното средство при продажба между несвързани лица [...] на свободния пазар на дребно в Ирландия“. Когато изчислява продажната цена на употребявано превозно средство на свободния пазар, данъчната администрация по правило взема предвид редица параметри и прави справки с ценови листи, продажбени каталози и интернет сайтове,

- количеството на емисиите въглероден двуокис на съответното превозно средство, като най-замърсяващите превозни средства (над 225 g/km) се облагат с регистрационен данък, равен на 36 % от продажната им цена на свободния пазар и не по-малък от 720 EUR, в съответствие с таблицата в член 132 от Финансовия закон от 1992 г.
- 6 Някои категории превозни средства и лица са освободени от задължението за заплащане на регистрационния данък. Така в съответствие с член 135, параграф 1, букви а), b), c) и d) от Финансовия закон от 1992 г. от заплащане на регистрационен данък са освободени превозните средства, внесени временно от чуждестранни лица за служебно или лично ползване, от местни лица с установен в друга държава членка работодател, който им предоставя превозното средство, и от местни лица, които работят като самоосигуряващи се лица единствено или преимуществено в друга държава членка, както и автомобилите със специално предназначение, които не се използват на обществени места.
- 7 Освен в хипотезите на освобождаване всички внасяни в Ирландия превозни средства трябва да бъдат регистрирани и регистрационният данък трябва да бъде платен в срок от 30 дни от влизането на превозното средство на ирландска територия, след предрегистрационен преглед на превозното средство от National Car Testing Service (Национална служба за автомобилни технически прегледи, Ирландия). Това задължение се отнася и за внасяните превозни средства, които са взети на лизинг или под наем в друга държава членка.
- 8 Член 135D от Финансовия закон от 1992 г., който урежда възстановяването на регистрационния данък за превозните средства при износ на някои превозни средства, е въведен с Finance Act 2012 (Финансов закон от 2012 г.) и се прилага от 8 април 2013 г. Член 135D, параграф 2, буква b) от Финансовия закон от 1992 г. обаче е въведен с Финансовия закон от 2014 г. Така изменен, член 135D от Финансовия закон от 1992 г. гласи:

„(1) При изнасяне на превозно средство от страната данъчната администрация може да възстанови на лицето част от регистрационния данък за превозните средства в размер, изчислен в съответствие с разпоредбите на този член въз основа на продажната цена на свободния пазар, ако:

- (a) превозното средство е от категория M1;
- (b) превозното средство е регистрирано по реда на член 131, при условие че е заплатен регистрационният данък за превозните средства;
- (c) непосредствено преди изнасянето му превозното средство е регистрирано по реда на член 131;
- (d) в срока от 30 дни преди изнасянето му:
- (i) превозното средство и всички документи по букви (b) и (c), както и
- (ii) в съответните случаи, валидно удостоверение за преглед [...] на превозното средство,
- са проверени от компетентно лице и то е установило, че всички релевантни изисквания са изпълнени;
- (e) към момента на проверката по буква (d) продажната цена на превозното средство на свободния пазар, а именно цената по параграф 2, е не по-ниска от 2 000 EUR; и
- (f) изискванията по параграф (3) са изпълнени.

- (2) Размерът на подлежащия на възстановяване регистрационен данък за превозните средства:
- (a) се изчислява въз основа на продажната цена на превозното средство на свободния пазар (както е определена от данъчната администрация) към момента на проверката по параграф (1), буква (d) и
 - (b) включва сума, изчислена по една или няколко формули или други изчислителни методи, които министърът може да определи с наредба по член 141.
- (3) Заявление за възстановяване на част от регистрационния данък за превозните средства по този член се подава по реда и във формата, определени от данъчната администрация, и към него се прилагат:
- (a) документи, позволяващи на данъчната администрация да се увери, че превозното средство е изнесено от страната в срока от 30 дни след проверката по този член, и
 - (b) доказателство, че след това превозното средство е регистрирано в друга държава членка или е окончателно изнесено извън Европейския съюз.
- (4) Изчислената съгласно този член сума на подлежащия на възстановяване регистрационен данък за превозните средства се намалява със:
- (a) нетния размер на всяко данъчно облекчение или възстановяване, разрешено по-рано за превозното средство съгласно тази глава, и
 - (b) такса за административни разходи в размер на 500 EUR.
- (5) Всяко възстановяване на регистрационния данък за превозните средства по този член се изплаща на лицето, което към момента на проверката по параграф (1), буква (d) е вписано в регистъра по член 60 от Finance Act 1993 [(Финансов закон от 1993 г.)].
- 9 Процентът от продажната цена на свободния пазар, който съставя основата за изчисляването на подлежащия на възстановяване данък съгласно член 135D, параграф 2 от Финансовия закон от 1992 г., зависи от количеството на емисиите въглероден двуокис на съответното превозно средство по същия начин, по който този фактор определя и първоначално събиращия размер на регистрационния данък.
- 10 В съответствие с Vehicle Registration and Taxation Regulations 2015 (Наредба за регистрацията и облагането на превозните средства от 2015 г., наричана по-нататък „Наредбата за прилагане от 2015 г.“), приета на 17 декември 2015 г. и в сила от 1 януари 2016 г., размерът на подлежащия на възстановяване данък по член 135D, параграф 2, буква b) от Финансовия закон от 1992 г. се изчислява чрез умножаване на размера на регистрационния данък за превозните средства, изчислен съгласно член 135D, параграф 2, буква a), по коефициент, равен на 12-месечния европейски междубанков лихвен процент (юрибор).
- 11 С член 49 от Finance Act 2015 (Финансов закон от 2015 г.) размерът на таксата за административни разходи по член 135D, параграф 4, буква b) от Финансовия закон от 1992 г. е намален на 100 EUR, считано от 1 януари 2016 г.

Досъдебната процедура и производството пред Съда

- 12 След размяна на писма, започнала през януари 2003 г., и след среща с ирландските власти по въпроса дали ирландският режим на регистрационния данък е в съответствие с принципите, установени с решения от 21 март 2002 г., *Cura Anlagen* (C-451/99, EU:C:2002:195) и от 15 септември 2005 г., *Комисия/Дания* (C-464/02, EU:C:2005:546), на 27 януари 2011 г. Комисията изпраща на Ирландия официално уведомително писмо. В него Комисията посочва, че Ирландия не изпълнява задълженията си по членове 56—62 ДФЕС, като изисква от ирландските местни лица да заплащат регистрационен данък при регистрацията на моторно превозно средство, взето на лизинг или под наем в друга държава членка, без да отчита срока на използване на превозното средство и без съответното лице да има право на освобождаване или на възстановяване, когато превозното средство нито е предназначено да се използва по същество постоянно в Ирландия, нито на практика се използва така.
- 13 В отговора си от 26 май 2011 г. на официалното уведомително писмо Ирландия оспорва твърдението за несъвместимост на нейното законодателство с правото на Съюза. Макар да се съгласяват, че прилагането на регистрационния данък по отношение на взетите под наем или на лизинг превозни средства би могло да се разглежда като евентуална пречка за свободното предоставяне на услуги, ирландските власти изтъкват, че това законодателство е обосновано по съображения, свързани с решението на Ирландия да избере местопребиваването като критерий за упражняване на данъчните си правомощия, както и по съображения, свързани с опазването на околната среда, защитата на конкуренцията и осигуряването на съгласуваност и ефективност на режима на регистрационния данък. Ирландия подчертава, че евентуална промяна в режима на регистрационния данък би осигурила конкурентно предимство на установените в Северна Ирландия предприятия за лизинг на моторни превозни средства, тъй като там регистрационният данък е по-нисък, и така би създавала стимул за ирландските местни лица да използват превозни средства от чужбина, което би засегнало националната автомобилна търговия и би довело до тежки загуби за бюджета.
- 14 Тъй като не намира доводите на Ирландия за убедителни, на 27 октомври 2011 г. Комисията издава мотивирано становище, в което поддържа изводите си от официалното уведомително писмо.
- 15 С писмо от 10 януари 2012 г. ирландските власти уведомяват Комисията, че ще въведат режим на възстановяване, така че заявителите, заплатили пълния размер на регистрационния данък, да могат да си възстановяват надплатения данък. С писмо от 10 април 2012 г. ирландските власти изпращат на Комисията текста на Финансовия закон от 2012 г., с който се въвежда такъв режим, като уточняват, че предстои да се приеме наредбата за прилагането му. Режимът на възстановяване влиза в сила в Ирландия на 8 април 2013 г.
- 16 В писмо до ирландските власти от 26 септември 2013 г. Комисията посочва, че ирландският режим на регистрационния данък не е надлежно съобразен с определение от 29 септември 2010 г., *VAV-Autovermietung* (C-91/10, непубликувано, EU:C:2010:558). Според Комисията заплащането на пълния размер на регистрационния данък без отчитане на срока на лизинговия договор, когато този срок може да бъде установен, е непропорционално дори ако е предвиден режим на възстановяване на остатъка. Затова Комисията приканва ирландските власти да ѝ изпратят информация за мерките, които ще предприемат, за да се съобразят с посоченото определение.
- 17 След размяна на писма и среща с ирландските власти, на 11 юли 2014 г. Комисията издава допълнително официално уведомително писмо, в което потвърждава позицията си относно последиците от определение от 29 септември 2010 г., *VAV-Autovermietung* (C-91/10, непубликувано, EU:C:2010:558). Според Комисията Ирландия не изпълнява задълженията си по членове 56—62 ДФЕС, като изисква при регистрацията на моторни превозни средства, взети на

лизинг или под наем в друга държава членка, ирландските местни лица да заплащат регистрационен данък в пълния му размер, дължим при постоянна регистрация, а не в размер, пропорционален на срока на използване на превозното средство в Ирландия, когато този срок е предварително определен и ограничен. Освен това условията за възстановяване на платения данък, а именно заплащането на такса за административни разходи в размер на 500 EUR, задължителното преминаване на технически преглед и евентуалната загуба на лихвите, като цяло биха могли да възпрат трансграничното предоставяне на услуги.

- 18 В отговора си от 11 ноември 2014 г. на допълнителното официално уведомително писмо Ирландия посочва, че режимът на регистрационния данък е справедлив и пропорционален и е съобразен с изискванията на член 56 ДФЕС. Тази държава членка в частност подчертава, че ирландското законодателство значително се различава от нидерландското законодателство, до което се отнася определението от 29 септември 2010 г., VAV-Autovermietung (C-91/10, непубликувано, EU:C:2010:558), че възстановяването на данъка е задължително, когато са изпълнени законовите условия, и че Ирландия е на път да предвиди заплащане на лихви върху възстановяваните суми.
- 19 На 26 февруари 2015 г. Комисията приема допълнително мотивирано становище, в което потвърждава позицията си от допълнителното официално уведомително писмо, че дори при наличието на механизъм за възстановяване заплащането на пълния размер на регистрационния данък е непропорционално, когато срокът на използване е предварително известен. Освен това таксата за административни разходи в размер на 500 EUR била непропорционална и заедно с евентуалната загуба на лихвите и задължението за преминаване на технически преглед водела до изгубване на голяма част от възстановяваната сума. Затова Комисията приканва Ирландия да се съобрази с допълнителното мотивирано становище в двумесечен срок от получаването му, а тя го получава на 27 февруари 2015 г.
- 20 С писмо от 27 април 2015 г. Ирландия отново изтъква, че законодателството ѝ е в съответствие с правото на Съюза. Тази държава членка също така пояснява, че член 135D, параграф 2, буква б) от Финансовия закон от 1992 г., въведен с Финансовия закон от 2014 г., вече предвижда заплащане на лихви и че разпоредбите за прилагането му ще влязат в сила на 1 януари 2016 г. Освен това Ирландия уведомява Комисията за намерението си да намали таксата за административни разходи от 500 EUR на 100 EUR.
- 21 Тъй като приема, че към момента на изтичането на срока, определен в допълнителното мотивирано становище, действащото законодателство в Ирландия все още не е съобразено с правото на Съюза, Комисията предявява разглеждания понастоящем иск.
- 22 На основание член 16, трета алинея от Статута на Съда на Европейския съюз Ирландия подава искане Съдът да заседава в голям състав.

По иска

По редовността на производството за установяване на неизпълнение на задължения

Доводи на страните

- 23 Без изрично да твърди, че искът е недопустим, Ирландия изтъква, че с поведението си в хода на досъдебната процедура и при предявяването на иска Комисията е нарушила принципа на лоялно сътрудничество по член 4, параграф 3 ДЕС, както и общия принцип на добра администрация, закрепен в член 41 от Хартата на основните права на Европейския съюз, и не е спазила правото ѝ на защита.

- 24 Всъщност, най-напред, след като се съгласила, че евентуален режим на възстановяване може да е съвместим с член 56 ДФЕС, през 2013 г. Комисията променила позицията си въз основа на определение от 29 септември 2010 г., VAV-Autovermietung (C-91/10, непубликувано, EU:C:2010:558), като вече отхвърляла дори принципната идея за такъв режим на възстановяване в контекста на трансграничното прилагане на национален регистрационен данък. По този начин обаче Комисията променила позицията си относно изискванията, които според нея следват от член 56 ДФЕС, въпреки че не било налице релевантно изменение на съдебната практика и въпреки че Ирландия неколккратно изменила законодателството си, за да се съобрази с първоначалните изисквания на Комисията.
- 25 По-нататък, исковата молба била подадена преждевременно и в нея не били отчетени някои от измененията на ирландското законодателство, и в частност въвеждането на лихвени плащания с Финансовия закон от 2014 г. Всъщност Ирландия посочва, че още преди подаването на исковата молба на 23 октомври 2015 г., Комисията е била информирана, че считано от 1 януари 2016 г., влизат в сила Наредбата за прилагане от 2015 г., която определя реда и условията за начисляване на лихви при възстановяване, и Финансовият закон от 2015 г., който предвижда намаляване на таксата за административни разходи на 100 EUR.
- 26 Накрая, изложената в исковата молба позиция на Комисията била неясна, особено по въпроса дали тя поддържа едно или две отделни твърдения за нарушения, едното — заради липсата на механизъм за пропорционално заплащане на регистрационния данък, а другото — че предвидените условия за възстановяване на данъка надхвърлят границите на строго необходимото и пропорционалното. Ето защо за Ирландия било много трудно да упражни правото си на защита.
- 27 Комисията възразява, че позицията ѝ нито е непоследователна, нито е променяна чрез нова оценка на съвместимостта на ирландския режим на регистрационния данък с правото на Съюза в светлината на новоприетите от Ирландия мерки. По-общо Комисията изтъква, че към момента на изтичането на срока, определен в допълнителното мотивирано становище, Ирландия не е приела необходимите мерки за привеждане на законодателството си в съответствие с правото на Съюза. Така член 135D, параграф 2, буква b) от Финансовия закон от 1992 г., въведен с Финансовия закон от 2014 г., просто предвиждал евентуално последващо приемане на правила за заплащане на лихви и не можел да се смята за уредба, въвеждаща завършен или работещ режим за заплащане на лихви. Наистина в крайна сметка такива правила били въведени — с Наредбата за прилагане от 2015 г., но тя била приета едва на 17 декември 2015 г., тоест доста след изтичането на срока, определен в допълнителното мотивирано становище.

Съображения на Съда

- 28 Съгласно постоянната практика на Съда досъдебната процедура има за цел да предостави възможност на съответната държава членка, от една страна, да изпълни задълженията си, произтичащи от правото на Съюза, а от друга — пълноценно да изтъкне защитните си доводи срещу предявените от Комисията твърдения за нарушения (решения от 10 май 2001 г., Комисия/Нидерландия, C-152/98, EU:C:2001:255, т. 23, от 5 ноември 2002 г., Комисия/Германия, C-476/98, EU:C:2002:631, т. 46, от 8 април 2008 г., Комисия/Италия, C-337/05, EU:C:2008:203, т. 19 и от 7 април 2011 г., Комисия/Португалия, C-20/09, EU:C:2011:214, т. 18).
- 29 Надлежното провеждане на досъдебната процедура съставлява основополагаща, нарочна гаранция, съдържаща се в Договора за функционирането на ЕС, не само за защита на правата на съответната държава членка, но и за осигуряване на ясно определен предмет на спора в евентуалното съдебно производство. От тази цел следва, че официалното уведомително писмо е предназначено, от една страна, да очертае предмета на спора и да посочи на поканената да

представи становището си държава членка необходимите за подготовката на нейната защита данни, а от друга страна, да ѝ позволи да се съобрази с правилата, преди да бъде сезиран Съдът (решение от 10 април 2008 г., Комисия/Италия, C-442/06, EU:C:2008:216, т. 22).

- 30 В случая, що се отнася до довода, че в досъдебната процедура Комисията променила позицията си относно съвместимостта с правото на Съюза на режим на облагане с последващо възстановяване, следва да се отбележи, че първоначално, както в официалното уведомително писмо, така и в мотивираното становище, тази институция поддържа, че Ирландия допуска нарушение, като задължава всички ирландски местни лица да заплащат регистрационен данък при регистрацията на моторно превозно средство, взето на лизинг или под наем в друга държава членка, без да отчита срока на използване на превозното средство и без съответното лице да има право на освобождаване или на възстановяване, когато превозното средство нито е предназначено да се използва по същество постоянно в Ирландия, нито на практика се използва така.
- 31 Тези твърдения за нарушение се отнасят до ирландското законодателство, което е било в сила към момента на изпращане на официалното уведомително писмо и към момента на издаване на мотивираното становище и което тогава не е предвиждало никакъв механизъм за възстановяване на регистрационния данък. Нито от тези твърдения за нарушение, нито от съдържанието на официалното уведомително писмо и мотивираното становище обаче може да се заключи, че Комисията е дала правна оценка за съвместимостта с член 56 ДФЕС на евентуален режим на събиране на данъка с последващо възстановяване.
- 32 След влизането в сила на 8 април 2013 г. на режима на възстановяване на регистрационния данък, на 11 юли 2014 г. Комисията изпраща допълнително официално уведомително писмо, в което определя на тази държава членка нов срок за представяне на становище, а след това, на 26 февруари 2015 г., ѝ изпраща допълнително мотивирано становище със същите твърдения за нарушения като съдържащите се в допълнителното официално уведомително писмо. Изложената там позиция на Комисията е, че дори при наличието на механизъм за възстановяване събирането на данъка в пълен размер е непропорционално в случаите, в които срокът на използване е предварително известен. Тя добавя, че таксата за административни разходи в размер на 500 EUR също е непропорционална и заедно с евентуалната загуба на лихвите и задължението за преминаване на технически преглед води до изгубване на голяма част от възстановяваната сума.
- 33 Като се има предвид, че изпраща на Ирландия допълнително официално уведомително писмо и определя на тази държава членка нов срок за представяне на становище, преди да ѝ изпрати допълнително мотивирано становище със същите твърдения за нарушения като съдържащите се в това писмо, Комисията не допуска нарушение на правото на защита на Ирландия, доколкото по този начин на последната е била дадена възможност да подготви защитата си.
- 34 Що се отнася до твърдяното нарушение на принципа на лоялно сътрудничество и принципа на добра администрация вследствие от избрания момент на предявяване на иска, следва да се припомни, от една страна, че Комисията е компетентна да прецени необходимостта от предявяване на иск срещу определена държава членка, да определи разпоредбите, които според нея са нарушени, и да избере момента, в който да инициира производството за установяване на неизпълнение на задължения срещу тази държава членка, а съображенията, които определят този избор, не могат да се отразят на допустимостта на иска (решения от 1 юни 1994 г., Комисия/Германия, C-317/92, EU:C:1994:212, т. 4, от 18 юни 1998 г., Комисия/Италия, C-35/96, EU:C:1998:303, т. 27, от 1 февруари 2001 г., Комисия/Франция, C-333/99, EU:C:2001:73, т. 24 и от 8 декември 2005 г., Комисия/Люксембург, C-33/04, EU:C:2005:750, т. 66). Всъщност Комисията има право на преценка на коя дата би могла да предяви иск, а Съдът по принцип не може да

осъществява контрол върху тази преценка (решения от 10 май 1995 г., Комисия/Германия, C-422/92, EU:C:1995:125, т. 18 и от 4 март 2010 г., Комисия/Италия, C-297/08, EU:C:2010:115, т. 87).

- 35 От друга страна, съгласно постоянната практика на Съда наличието на неизпълнение трябва да се преценява с оглед на положението в държавата членка към момента на изтичането на срока, определен в мотивираното становище, така че последващите промени не следва да се вземат предвид от Съда (решения от 19 юни 2003 г., Комисия/Франция, C-161/02, EU:C:2003:367, т. 9, от 20 май 2010 г., Комисия/Испания, C-158/09, непубликувано, EU:C:2010:292, т. 7 и от 28 октомври 2010 г., Комисия/Литва, C-350/08, EU:C:2010:642, т. 30).
- 36 Следователно, щом към момента на изтичането на срока, определен в мотивираното становище, Комисията намира, че държавата членка не е изпълнила задълженията си, правилата по член 258 ДФЕС трябва да се прилагат, без по принцип Комисията да е длъжна да се съобразява с определен срок (вж. в този смисъл решения от 28 октомври 2010 г., Комисия/Литва, C-350/08, EU:C:2010:642, т. 33 и 34, както и цитираната съдебна практика, и от 16 април 2015 г., Комисия/Германия, C-591/13, EU:C:2015:230, т. 14).
- 37 Ето защо доводът на Ирландия за преждевременно предявяване на иска трябва да бъде отхвърлен.
- 38 Накрая, що се отнася до твърдяната неяснота на предмета на разглеждания понастоящем иск, следва да се припомни, че съгласно член 120, буква в) от Процедурния правилник и свързаната с него съдебна практика всяка искова молба или жалба трябва ясно и точно да посочва предмета на спора, както и кратко изложение на изложените основания. Те трябва да бъдат посочени достатъчно ясно и точно, за да се позволи на ответника да подготви защитата си, а на Съда — да упражни контрол. Оттук следва, че съществените правни и фактически обстоятелства, на които се основава искът или жалбата, трябва да изпъкват по логичен и разбираем начин от текста на самата искова молба или жалба, а исканията в нея трябва да са формулирани по недвусмислен начин, за да не се произнесе Съдът *ultra petita* или да пропусне да се произнесе по някое твърдение за нарушение (решения от 11 юли 2013 г., Комисия/Чешка република, C-545/10, EU:C:2013:509, т. 108 и цитираната съдебна практика, от 23 февруари 2016 г., Комисия/Унгария, C-179/14, EU:C:2016:108, т. 141 и от 22 септември 2016 г., Комисия/Чешка република, C-525/14, EU:C:2016:714, т. 16).
- 39 В случая следва да се констатира, че искът на Комисията се отнася до ирландския режим на регистрационния данък, приложим по отношение на превозните средства, взети на лизинг или под наем в друга държава членка, във вида, в който той е бил в сила към момента на изтичането на срока, определен в допълнителното мотивирано становище.
- 40 Важно е също така да се отбележи, че в петитума на исковата молба Комисията ясно посочва, че според нея нарушението на Ирландия се състои, от една страна, в това, че тя задължава ирландските местни лица да заплащат пълния размер на регистрационния данък при регистрацията на моторно превозно средство, взето на лизинг или под наем в друга държава членка, без да отчита срока на използване на превозното средство, когато то нито е предназначено да се използва по същество постоянно в Ирландия, нито на практика се използва така, и от друга страна, в това, че е определила правила за възстановяване на данъка, които надхвърлят границите на строго необходимото и пропорционалното. Тези твърдения за нарушения обаче съответстват на съдържащите се в допълнителното официално уведомително писмо и в допълнителното мотивирано становище. Наистина в изложените в исковата молба съображения Комисията неколккратно споменава режима на регистрационния данък като цяло, но все пак анализира поотделно както задължението за заплащане на пълния размер на

регистрационния данък, така и правилата за възстановяването му, и конкретно в точка 29 от исковата молба пояснява, че тези мерки, взети поотделно, и особено когато действат заедно, съставляват ограничение на свободното предоставяне на услуги.

- 41 Ето защо доводът за неяснота на предмета на разглеждания понастоящем иск трябва да бъде отхвърлен.
- 42 От изложеното по-горе следва, че Ирландия няма основание да поддържа, че разглежданият тук иск е предявен в нарушение на принципите на лоялно сътрудничество и добра администрация и в нарушение на принципа за зачитане на правото на защита.

По същество

Доводи на страните

- 43 Комисията поддържа, че ирландският режим на регистрационния данък, в сила към момента на изтичането на срока, определен в допълнителното мотивирано становище, непропорционално препятства предоставянето и получаването на наемни и лизингови услуги в нарушение на член 56 ДФЕС.
- 44 Най-напред, задължението за предварително заплащане на пълния размер на регистрационния данък, приложим в случай на окончателна регистрация, какъвто и да е реалният срок на планираното използване в Ирландия, когато срокът на лизинга или наема е точно определен и предварително известен, създавало непропорционална тежест от гледна точка на финансирането и паричните наличности, тъй като предварително заплащаната сума можела да е близо два пъти по-висока от реално дължимия размер на данъка. Възможността да се изиска възстановяване на остатъчния размер на данъка след изнасянето на превозното средство от Ирландия не оборвала тази констатация и не позволявала да се прокара адекватно разграничение между окончателния внос и краткосрочния наем или лизинг.
- 45 По-нататък, заявление за възстановяване можело да бъде подадено едва след преминаване на определена процедура, в това число задължителен технически преглед на превозното средство, което налагало допълнителни разходи, тъй като съгласно правилата, в сила към момента на изтичането на срока, определен в допълнителното мотивирано становище, регистриралото превозното средство лице е длъжно да заплати 500 EUR такса за административни разходи по процедурата за възстановяване.
- 46 Накрая, наред с тежестта от гледна точка на финансирането и паричните наличности, пораждана от задължението за предварително заплащане на пълния размер на регистрационния данък, и наред с разходите за техническия преглед и процедурата за възстановяване, към упоменатия момент не било и предвидено лицата, които вземат превозни средства под наем или на лизинг, да получават лихви върху задържаните от националните власти суми за срока на наема или лизинга.
- 47 В резултат от тези мерки, взети поотделно, и особено когато действат заедно, било по-трудно да се вземат под наем или на лизинг превозни средства от други държави членки, отколкото превозни средства от установени в Ирландия предприятия.
- 48 Що се отнася по-конкретно до задължението за предварително заплащане на пълния размер на регистрационния данък, Комисията отбелязва, че съгласно постоянната практика на Съда, за да е пропорционален, подобен данък трябва да се изчислява при надлежно отчитане на срока на договора за наем на превозното средство или срока на използването на това превозно средство по съответната пътна мрежа (определения от 27 юни 2006 г., Van de Coevering, C-242/05,

EU:C:2006:430, т. 31—33, от 22 май 2008 г., Iphan, C-42/08, непубликувано, EU:C:2008:305, т. 20 и 24, както и от 29 септември 2010 г., VAV-Autovermietung, C-91/10, непубликувано, EU:C:2010:558, т. 20, 21, 26 и 30). Ирландският режим на възстановяване на регистрационния данък обаче по същество бил предвиден така, че да включи краткосрочния внос на превозни средства в по-обща система за възстановяване при износ, вместо конкретно да гарантира, че вносът на превозни средства за предварително определени временни периоди ще се облага пропорционално на срока, за който са внесени.

- 49 Въпреки обстоятелството, че регистрационният данък се изчислява въз основа на продажната цена на свободния пазар и зависи в частност от състоянието и пробег на превозното средство, било възможно да се въведе пропорционален данък, без да се застрашават целите на ирландските власти, като се използва оценка за стойността на свободния пазар, определяна в зависимост от средния пробег и средната амортизация на превозното средство. Окончателният размер на регистрационния данък би бил определян впоследствие, в момента на износа, и съответно би се стигало или до възстановяване, или до доплащане в зависимост от това дали продажната цена на свободния пазар към момента на износа ще е по-висока или по-ниска от цената, взета предвид към момента на първоначалното събиране на данъка. Ако стойността на свободния пазар е по-висока, допълнителен данък би могъл по принцип да се изиска от двама различни длъжници в случаите на краткосрочен наем, а именно наемодателят и наемателят, а при необходимост би могло да се предвиди и задържане на превозното средство. Подобен режим, макар и основан на оценки, нуждаещи се от последващи корекции, нямало да е по-несправедлив или нереден от режим, при който нищо не се приспада, както е в случая.
- 50 Освен това доводите на Ирландия за наличие на практически трудности били непоследователни. Всъщност, ако опасенията на Ирландия били свързани с риска наемателят да остане по-дълго на ирландска територия, не би трябвало да е необходимо да се търси принудително изпълнение в чужбина, тъй като превозното средство, останало в Ирландия след изтичането на срока на наема, все още ще се намира на територията на тази държава членка. Нищо не пречело на Ирландия при регистрацията на превозното средство да изисква доказателство за ограничени срок на договора, например копие от този договор, а след това да извършва проверки във връзка с регистрацията и спазването на други приложими данъчни и регулаторни задължения като например задължението за навременно внасяне на годишните плащания за автомобилни данъци и застраховки.
- 51 Що се отнася до таксата за административни разходи, Комисията смята, че е непропорционално да се изисква гражданите на Съюза, които вземат превозни средства под наем или на лизинг за кратко време, да финансират необходимите инвестиции за въвеждането на механизъм за възстановяване при износ, в частност за да се покрие цената на техническите прегледи, от които зависи възстановяването. Отчитането на срока на използване щяло да позволи да се избегне необходимостта превозните средства да преминават тежки процедури за технически преглед и да се понесат значителните разходи, налагани от подобни процедури.
- 52 Ирландия изтъква, че режимът на регистрационния данък изцяло отговаря на изискванията на член 56 ДФЕС съгласно тълкуването му от Съда, доколкото по-конкретно надплатеният данък се възстановявал към момента на износа, а от 1 януари 2016 г. тази сума се възстановявала с лихви и срещу умерена такса за административни разходи в размер на 100 EUR, която не покривала дори само административните разходи на Ирландия за въвеждането на режима за възстановяване при износ. Следователно режимът на регистрационния данък бил както обоснован, така и пропорционален.
- 53 В това отношение, на първо място, член 56 ДФЕС съгласно тълкуването му от Съда не забранявал въвеждането на режими за възстановяване при износ, които не са дискриминационни спрямо трансграничните доставки и в рамките на които всяко ограничение

на трансграничното движение е обосновано и пропорционално предвид естеството на съответния данъчен режим. Този член не изисквал непременно режим на предварително освобождаване на пропорционален принцип.

- 54 Практиката на Съда била разработена в контекста на национални режими, които изобщо не предвиждат възстановяване при износ (решения от 21 март 2002 г., *Cura Anlagen*, C-451/99, EU:C:2002:195 и от 23 февруари 2006 г., Комисия/Финландия, C-232/03, непубликувано, EU:C:2006:128; определения от 27 юни 2006 г., *Van de Coevering*, C-242/05, EU:C:2006:430 и от 22 май 2008 г., *Phan*, C-42/08, непубликувано, EU:C:2008:305; решение от 26 април 2012 г., *Van Putten*, C-578/10—C-580/10, EU:C:2012:246), или пък в контекста на национални режими, които, макар да предвиждат възстановяване, определят размера му въз основа на срока на използване на превозното средство на територията на държавата и не допускат плащане на лихви (определение от 29 септември 2010 г., *VAV-Autovermietung*, C-91/10, непубликувано, EU:C:2010:558).
- 55 Същевременно, от една страна, Съдът никога не бил постановявал, че режимите на възстановяване при износ като такива са принципно несъвместими с член 56 ДФЕС. Напротив, той признавал — в определение от 27 юни 2006 г., *Van de Coevering* (C-242/05, EU:C:2006:430) и в решение от 26 април 2012 г., *Van Putten* (C-578/10—C-580/10, EU:C:2012:246), че когато става дума за облагането на превозни средства, взети под наем или на лизинг, подходящо уреденият режим на възстановяване може да е съвместим с принципа на пропорционалност.
- 56 От друга страна, за разлика от делата, по които са постановени упоменатите в точка 54 от настоящото решение актове на Съда, данъчната основа на регистрационния данък зависела не от времето, през което превозното средство се намира в Ирландия, а от състоянието и пробега му. В този смисъл към момента на вноса било невъзможно да се предвиди точният размер на възстановяването при износ и предварително да се изчисли действително дължимият във всеки отделен случай регистрационен данък.
- 57 На второ място, евентуално изменение на режима на регистрационния данък по предлагания от Комисията начин би довело до значително изменение на правилата за събирането на данъка и в частност би наложило той да се изчислява не въз основа на продажната цена на превозното средство на свободния пазар, а въз основа на срока на използването му по ирландската пътна мрежа или престоя му на ирландска територия.
- 58 Най-напред, въпреки че облагането на превозните средства не е хармонизирано и държавите членки запазват свободата си на действие в това отношение, с настоящия иск Комисията се опитвала да наложи хармонизация на основите за изчисляване на регистрационните данъци в държавите членки. По-нататък, целта на избраната от Ирландия изчислителна основа и нейният резултат били да се осигури съответствие между облагането на превозните средства и реалното им използване. В този смисъл тя била съобразена с практиката на Съда, а въвеждането на метод за предварително изчисляване въз основа на планираното, а не реалното използване, нямало да е последователно. Възстановяването на надплатения регистрационен данък с лихви в момента на износа следвало да гарантира, че данъчнозадълженото лице ще заплати именно точния размер на данъка и няма да понесе финансови неизгоди, поради това че предварително е заплатило пълния размер на данъка. Накрая, член 56 ДФЕС не задължавал държавите членки да облагат в един и същ размер лицата, които използват интензивно своите превозни средства, и лицата, които ги използват съвсем малко, поради това че срокът на лизинга бил един и същ, а обстоятелството, че теоретично би било възможно да се вземе предвид действителното използване и състоянието на превозното средство при износа чрез предварително освобождаване според срока на използване, било ирелевантно в това отношение, също както и евентуалното наличие в други държави членки на данъчни режими, основани на срока на използване.

- 59 На трето място, евентуално изменение на режима на регистрационния данък по предлагания от Комисията начин би попречило на Ирландия да постигне целите, с които е въвела този данък. Тези цели били, най-напред, да се компенсират външните последици от използването на превозните средства, например обществените разходи за пътната инфраструктура, контрола на пътното движение, услугите за спешна помощ и регистрационните служби, а също така и да се компенсират последиците за околната среда, изразяващи се в замърсяване на въздуха и звуково замърсяване. По-нататък, регистрационният данък следвало да е пропорционален на пазарната стойност на превозното средство, и накрая, да насърчава покупката на екологични превозни средства.
- 60 На четвърто място, въвеждането на предлагания от Комисията режим, който би предполагал първоначална оценка и изравнително плащане при износа, щяло да създаде рискове от загуба на данъчни постъпления и освен това щяло да доведе до големи практически трудности, тъй като превозните средства ще трябва да преминават същите технически прегледи и така би се стигнало до допълнителна административна тежест, както и до разходи за трансграничния лизинг на превозни средства.
- 61 На пето място, Ирландия припомня, че няма задължение за регистриране на превозното средство на ирландска територия преди изтичането на 30 дни, поради което регистрационният данък не се прилага в случаите на особено краткосрочен наем. Тя добавя, че при всички положения данъкът е сравнително нисък, доколкото първоначалният размер е 2,5 пъти — а не 11 пъти, както неправилно твърдяла Комисията — по-висок от дължимия в крайна сметка данък. Освен това, за да се прецени ефектът от регистрационния данък, не следвало да се взема предвид най-замърсяващият клас превозни средства, тъй като, от една страна, тези превозни средства не били разпространени, и от друга, ставките на регистрационния данък били структурирани така, че данъкът да е най-висок за превозните средства с най-голямо въздействие върху околната среда.
- 62 На шесто място, Ирландия подчертава, че размерът на таксата за административни разходи е бил определен на 500 EUR поради необходимостта да се покрият някои големи първоначални разходи във връзка с въвеждането на режима за възстановяване при износ, и добавя, че този размер е намален на 100 EUR. Същевременно в решение от 7 април 2011 г., Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219), Съдът постановявал, че за извършвани услуги може да се събират административни такси в разумен размер, при условие че не са прекомерни за потребителя и не създават необосновани пречки за достъпа до услугата, без обаче самият той да се е произнасял в смисъл, че разходите, които трябва да понесе данъчнозадълженото лице, не надхвърлят цената на свързаните с експертизата действия.

Съображения на Съда

– По релевантната ирландска правна уредба

- 63 Съгласно напомнената в точка 35 от настоящото решение постоянна практика на Съда наличието на неизпълнение на задължения трябва да се преценява с оглед на положението в съответната държава членка към момента на изтичането на срока, определен в мотивираното становище, а последващи промени не следва да се вземат предвид от Съда.
- 64 Ето защо, щом Комисията е поканила Ирландия да се съобрази с допълнителното мотивирано становище в двумесечен срок от получаването му, а въпросното становище е било връчено на тази държава членка на 27 февруари 2015 г., в случая наличието на неизпълнение на задължения трябва да се прецени в зависимост от положението в тази държава членка към 27 април 2015 г.

- 65 В това отношение, най-напред, между страните е безспорно, че по силата на действащото към онзи момент ирландско законодателство ирландските местни лица, които желаят да използват в Ирландия превозно средство, предоставено им по договор за наем или лизинг от установено в друга държава членка предприятие, са били длъжни при регистрацията на това превозно средство в Ирландия да заплатят пълния размер на регистрационния данък, въпреки че срокът на използване на превозното средство е бил определен и предварително известен въз основа на договора.
- 66 По-нататък, от доказателствата по преписката следва, че член 135D, параграф 2, буква б) от Финансовия закон от 1992 г. е гласял, че размерът на подлежащия на възстановяване регистрационен данък се изчислява по една или няколко формули или други изчислителни методи, които компетентният министър може да определи с наредба по член 141 от същия закон. При това положение от член 135D, параграф 2, буква б) следва, че макар принципът за заплащане на лихви в случай на възстановяване на част от регистрационния данък да може да се смята за по същество закрепен, тази разпоредба сама по себе си не е можела да породи правни последици, позволяващи възстановяване на надплатения регистрационен данък с лихви, а за действителното създаване на механизъм за заплащане на лихви е било необходимо ирландските власти да приемат мерки за прилагане.
- 67 Тези мерки за прилагане се съдържат в Наредбата за прилагане от 2015 г., но са приети едва на 17 декември 2015 г. и влизат в сила на 1 януари 2016 г., тоест след изтичането на срока, определен в допълнителното мотивирано становище.
- 68 Ето защо при преценката на соченото неизпълнение на задължения следва да се вземе предвид режимът на възстановяване на регистрационния данък без механизъм за заплащане на лихви.
- 69 Накрая, предвид съдебната практика, припомнена в точка 35 от настоящото решение, няма значение обстоятелството, че таксата за административни разходи, която е възлизала на 500 EUR към момента на изтичането на срока, определен в допълнителното мотивирано становище, е намалена на 100 EUR, считано от 1 януари 2016 г. Следователно, за да се прецени дали е соченото неизпълнение на задължения, следва да се вземе предвид режимът на възстановяване на регистрационния данък със заплащане на такса за административни разходи в размер на 500 EUR.
- По твърдението за нарушение поради предварителното заплащане на пълния размер на регистрационния данък
- 70 Първото изтъкнато от Комисията твърдение за нарушение е, че като е изисквала регистрационният данък предварително да се заплаща в пълния му размер, приложим в случай на окончателна регистрация, какъвто и да е реалният срок на планираното използване в Ирландия на внасяното в тази държава членка превозно средство, Ирландия е нарушила член 56 ДФЕС, доколкото дори при наличието на възможност за възстановяване подобно задължение не е пропорционално на целта на данъка в случаите, в които срокът на лизинга или наема е точно определен и предварително известен.
- 71 В това отношение следва да се припомни, че с няколко изключения, които не са относими за делото в главното производство, данъчното облагане на моторните превозни средства не е хармонизирано на равнището на Съюза. Следователно държавите членки са свободни да упражняват данъчната си компетентност в тази област, при условие че я упражняват при спазване на правото на Съюза (решение от 21 ноември 2013 г., X, C-302/12, EU:C:2013:756, т. 23 и цитираната съдебна практика).

- 72 Съгласно постоянната практика на Съда всяка държава членка може да събира данък за регистрацията на превозно средство, предоставено на местно лице от установено в друга държава членка дружество, когато превозното средство е предназначено да се използва по същество постоянно на територията на първата държава членка или на практика се използва така (определение от 27 юни 2006 г., *Van de Coevering*, C-242/05, EU:C:2006:430, т. 24 и цитираната съдебна практика).
- 73 За сметка на това, ако не са налице изброените в предходната точка условия, връзката с територията на първата държава членка е по-слаба, така че е необходимо облагането да е обосновано по друг начин (вж. в този смисъл решения от 15 септември 2005 г., *Комисия/Дания*, C-464/02, EU:C:2005:546, т. 79 и от 26 април 2012 г., *Van Putten*, C-578/10—C-580/10, EU:C:2012:246, т. 47, както и определение от 27 юни 2006 г., *Van de Coevering*, C-242/05, EU:C:2006:430, т. 26).
- 74 Ако се допусне, че съществува такава обосновка с императивно съображение от общ интерес, ще трябва освен това данъкът да е в съответствие с принципа на пропорционалност (вж. в този смисъл определение от 27 юни 2006 г., *Van de Coevering*, C-242/05, EU:C:2006:430, т. 22 и 27, както и решение от 26 април 2012 г., *Van Putten*, C-578/10—C-580/10, EU:C:2012:246, т. 53).
- 75 В случая от преписката личи, че съгласно ирландското законодателство ирландските местни лица, които внасят превозно средство в Ирландия, трябва в срок от 30 дни от влизането на превозното средство на ирландска територия да го регистрират и да заплатят дължимия за него регистрационен данък. Съгласно членове 132 и 133 от Финансовия закон от 1992 г. този данък се изчислява въз основа на продажната цена на превозното средство на свободния пазар и количеството на неговите емисии въглероден двуокис. От преписката също така следва, че за най-замърсяващите превозни средства този данък може да достигне 36 % от продажната им цена на свободния пазар.
- 76 Подобно задължение за регистриране и заплащане на регистрационния данък в пълен размер е налице и за местните лица, които внасят в Ирландия превозно средство, което са взели под наем или на лизинг в друга държава членка, включително когато срокът на наема или лизинга е ограничен и предварително известен. Между страните е безспорно, че срокът на договора за наем или лизинг не се взема предвид при изчисляването на размера на данъка.
- 77 Ето защо ирландските местни лица, които вземат превозно средство под наем или на лизинг в друга държава членка, дори за ограничен и предварително известен срок, трябва да плащат данък в същия размер като приложимия в случай на окончателен внос на превозното средство.
- 78 Подобно задължение би могло да направи наема и лизинга на превозни средства по-скъпи, когато дружеството наемодател или лизингодател е установено в друга държава членка, отколкото когато договорът за наем или лизинг се сключва с установено в Ирландия дружество, като се има предвид в частност дискриминационният характер на това задължение от гледна точка на амортизацията на данъка в ущърб на установените в други държави членки наемни и лизингови предприятия (вж. в този смисъл решение от 21 март 2002 г., *Cura Anlagen*, C-451/99, EU:C:2002:195, т. 69 и определение от 29 септември 2010 г., *VAV-Autovermietung*, C-91/10, непубликувано, EU:C:2010:558, т. 20).
- 79 Наистина за превозните средства, отдавани под наем или на лизинг от установени в Ирландия дружества, също се заплаща регистрационен данък при първата им регистрация в Ирландия. Въпреки това, макар да е възможно да се приеме, че този данък може да е частично отразен в наемната или лизинговата цена на превозните средства, отдавани под наем или на лизинг от установени в Ирландия дружества, това не променя факта, че за превозните средства, отдавани под наем или на лизинг от установени в друга държава членка дружества, трябва да се заплати именно пълният размер на регистрационния данък.

- 80 Констатацията, че задължението за заплащане на пълния размер на регистрационния данък би могло да направи наема и лизинга на превозни средства по-скъпи, когато дружеството наемодател или лизингодател е установено в друга държава членка, отколкото когато е установено в Ирландия, не намира опровержение в обстоятелството, че съгласно член 135D от Финансовия закон от 1992 г. при определените в този член условия част от регистрационния данък може да бъде възстановена.
- 81 Всъщност, макар да оспорва някои от изчисленията на Комисията, Ирландия признава, че първоначално събираният размер на регистрационния данък може да е над два пъти по-висок от крайно дължимия регистрационен данък след възстановяването. Както обаче отбелязва генералният адвокат в точка 42 от заключението си, подобен подход води до блокиране на значителни финансови средства и следователно съставлява за длъжника на данъка съществена неизгода от гледна точка на паричните наличности.
- 82 Ето защо задължението за предварително заплащане на пълния размер на регистрационния данък би могло както да възпре ирландските местни лица да използват услугите наем и лизинг на превозни средства, предлагани от установени в други държави членки доставчици, така и да възпре тези доставчици да предлагат услугите наем и лизинг на превозни средства на ирландски местни лица. Следователно подобно задължение представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги, което по-принцип е забранено от член 56 ДФЕС.
- 83 Що се отнася до въпроса дали това ограничение е обосновано, следва да се посочи, че релевантните за разглеждания иск хипотези, при които срокът на наема или лизинга е ограничен и предварително известен, в по-голямата си част са хипотези, при които превозното средство не е предназначено да се използва по същество постоянно на територията на държава членка и на практика не се използва така.
- 84 Наистина наемните и лизинговите договори могат да се продължават, като последица от което в някои случаи използването на превозните средства, взети под наем или на лизинг в различна от Ирландия държава членка, започва да наподобява постоянно използване на тези превозни средства на ирландска територия. Както обаче отбелязва генералният адвокат в точка 57 от заключението си, ирландското законодателство не провежда разграничение според срока или съдържанието на договора, въз основа на който превозното средство се използва на ирландска територия, разграничение, което би позволило регистрационният данък да се събира в пълен размер само в случаите, аналогични на постоянно използване. Освен това, както правилно припомня Комисията, не бива да се презумира, че всеки договор с определен срок ще бъде продължен.
- 85 Що се отнася до обосноваването на посоченото ограничение на свободното предоставяне на услуги, на първо място, Ирландия изтъква, че при липсата на хармонизация на облагането на превозните средства в Съюза изборът на данъчна основа за регистрационния данък и на правила за прилагането му е въпрос от нейния данъчен суверенитет, а с иска си Комисията се опитвала да я принуди да измени тези параметри, за да постигне хармонизация на данъчните основи за облагането на превозните средства в Съюза.
- 86 Както обаче следва от съдебната практика, припомнена в точка 71 от настоящото решение, държавите членки наистина са свободни да упражняват данъчните си правомощия в областта на облагането на превозните средства, но все пак трябва да упражняват тези правомощия при спазване на правото на Съюза.
- 87 Следователно обстоятелството, че данъчното облагане на превозните средства е въпрос от компетентността на Ирландия, не би могло да обоснове ограничението на свободното предоставяне на услуги.

- 88 На второ място, що се отнася до целите на разглеждания регистрационен данък, припомнени в точка 59 от настоящото решение, следва да се посочи, че целите, с оглед на които според Ирландия е въведен данъкът — да се компенсират създаваните в резултат от използването на превозните средства разходи за пътната инфраструктура, контрола на пътното движение, услугите за спешна помощ и регистрационните служби, все пак не биха могли да обосноват задължението за предварително заплащане на пълния размер на регистрационния данък независимо от срока на използване на превозното средство в Ирландия.
- 89 Всъщност цели от чисто икономическо естество не могат да съставляват императивно съображение от общ интерес, обосноваващо ограничаване на свободното предоставяне на услуги (вж. в този смисъл решения от 15 април 2010 г., *CIBA*, C-96/08, EU:C:2010:185, т. 48 и цитираната съдебна практика, както и от 24 март 2011 г., *Комисия/Испания*, C-400/08, EU:C:2011:172, т. 74).
- 90 За сметка на това сред признатите от Съда императивни съображения от общ интерес е опазването на околната среда (вж. в този смисъл решения от 11 март 2010 г., *Attanasio Group*, C-384/08, EU:C:2010:133, т. 50 и цитираната съдебна практика, както и от 24 март 2011 г., *Комисия/Испания*, C-400/08, EU:C:2011:172, т. 74). По-конкретно, възпирането на хората да вземат под наем или на лизинг превозни средства с висок разход на гориво може да има цел от общ интерес (вж. в този смисъл решение от 21 март 2002 г., *Cura Anlagen*, C-451/99, EU:C:2002:195, т. 68).
- 91 Следва обаче да се провери дали ирландският режим на регистрационния данък, който се състои от задължението за заплащане на пълния размер на данъка, съпътствано от механизъм за възстановяване, е в съответствие с принципа на пропорционалност.
- 92 В това отношение следва най-напред да се отхвърли като неоснователен доводът на Ирландия, че практиката на Съда, и конкретно определение от 27 юни 2006 г., *Van de Coevering* (C-242/05, EU:C:2006:430) и решение от 26 април 2012 г., *Van Putten* (C-578/10—C-580/10, EU:C:2012:246), дават основание в случая да се приеме, че е спазен принципът на пропорционалност.
- 93 Всъщност е достатъчно да се отбележи, че тези съдебни актове са постановени в контекста на национални режими, които не предвиждат възстановяване на регистрационния данък при износ на превозното средство извън съответната държава членка.
- 94 Следователно не може да се поддържа, че в посочените съдебни актове Съдът е взел становище по въпроса дали национално законодателство, което изисква заплащане на пълния размер на регистрационния данък без оглед на срока на използване на територията на съответната държава членка на взетото под наем или на лизинг в друга държава членка превозно средство и същевременно предвижда възможност за възстановяване на част от данъка в края на използването на превозното средство на тази територия, е в съответствие с принципа на пропорционалност, тъй като в посочените актове Съдът изобщо не е разглеждал този въпрос.
- 95 За сметка на това, както впрочем признава Ирландия, в определение от 29 септември 2010 г., *VAV-Autovermietung* (C-91/10, непубликувано, EU:C:2010:558), Съдът се произнася по съвместимостта с правото на Съюза на национална правна уредба, по силата на която лице, което пребивава или е установено в дадена държава членка и използва в същата моторно превозно средство, регистрирано и наето в друга държава членка, при първото използване на това превозно средство по пътната мрежа на първата държава членка трябва да заплати данък в пълен размер, а остатъкът от него, изчислен с оглед на срока на използване на посоченото превозно средство по тази пътна мрежа, му се възстановява без лихви, след като това използване приключи. След като припомня обаче, че за да е съобразен с принципа на пропорционалност, размерът на подобен данък трябва да се изчислява при отчитане на срока на договора за наем на превозното средство или срока на използването му по съответната пътна мрежа, и след като констатира, че в разглеждания случай тази правна уредба изисква заплащане

на пълния размер на данъка без отчитане на срока на договора за наем на превозното средство, нито на срока на използването му по пътната мрежа на съответната държава членка, Съдът постановява, че посочената правна уредба не е съобразена с правото на Съюза, и конкретно с членове 56—62 ДФЕС (вж. в този смисъл определение от 29 септември 2010 г., VAV-Autovermietung, C-91/10, непубликувано, EU:C:2010:558, т. 26, 27 и 30).

- 96 В разглеждания тук случай, както личи от преписката по делото, размерът на регистрационния данък се изчислява въз основа на продажната цена на превозното средство на свободния пазар към момента на внасянето му, както и въз основа на количеството на емисиите въглероден двуокис на това превозно средство.
- 97 Оттук следва, че към момента на регистрацията ирландският режим на регистрационния данък обслужва целта за опазване на околната среда главно чрез прилагането на данъчна ставка, зависеща от количеството на емисиите въглероден двуокис. В тази степен ирландският режим на регистрационния данък е годен да осигури постигането на тази цел, като възпира хората да вземат под наем или на лизинг превозни средства с висок разход на гориво.
- 98 За сметка на това към момента на регистрацията размерът на регистрационния данък се определя без оглед на срока на използване на превозното средство, а когато става дума за превозни средства, внасяни от друга държава членка — и независимо от това дали вносът е окончателен или временен.
- 99 При тези условия, що се отнася до превозните средства, отдавани под наем или на лизинг от установено в друга държава членка дружество за определен и предварително известен срок, задължението за заплащане на пълния размер на регистрационния данък надхвърля необходимото за постигането на целта за опазване на околната среда. Всъщност тези превозни средства, за които е предвидено да се използват на ирландска територия за ограничен срок, се облагат към момента на регистрацията им с оглед на потенциалното им замърсяващо въздействие така, както ако бяха превозни средства, използвани постоянно и дългосрочно в Ирландия. Щом обаче срокът на използването им на ирландска територия е ограничен и предварително известен, възможна по-слабо ограничителна мярка би било облагането им в момента на регистрацията с регистрационен данък, пропорционален на този срок на използване.
- 100 В противовес на това Ирландия изтъква, че целта на прилагания от нея режим на регистрационния данък и неговият резултат са да се осигури съответствие между облагането на превозните средства и реалното им използване на ирландска територия, така както изисквала практиката на Съда, произтичаща от определение от 27 юни 2006 г., Van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430, т. 29).
- 101 В това отношение обаче следва да се отбележи, както изтъква Комисията, че режим, при който в момента на регистрацията би се събирал данък, пропорционален на срока на използване на внасяното превозно средство в Ирландия, така както този срок е определен в наемния или лизинговия договор, не би се отразил на възможността на Ирландия да предвиди, че в момента на изнасянето на превозното средство размерът на данъка може да се коригира чрез възстановяване или — според случая — доплащане, като се отчита стойността на превозното средство на свободния пазар в този момент в частност в зависимост от неговото състояние и изминатите в Ирландия километри през времето, за което се е прилагал съответният договор.
- 102 Ето защо въвеждането на допълнителен фактор, съответстващ на срока на предвиденото използване на превозното средство на ирландска територия към момента на първоначалното заплащане на регистрационния данък, би позволило да се постигне целта за опазване на

околната среда чрез по-слабо ограничителна мярка, без да се променя данъчната основа, определяна от стойността на превозното средство на свободния пазар и от количеството на неговите емисии въглероден двуокис.

- 103 Ирландия обаче изтъква, че въвеждането на режим с първоначално заплащане на регистрационен данък пропорционално на срока на предвиденото използване на превозното средство на ирландска територия и последващо изравнително плащане при изнасянето му от страната би създадо риск от загуба на данъчни постъпления и би довело до доста големи практически трудности, в частност поради невъзможността да се предвиди към момента на вноса какъв ще е точният размер на възстановяването при износ, както и поради факта, че реалното използване на превозното средство би могло значително да се различава от планираното. Всъщност, ако се окаже, че първоначално платеният регистрационен данък не е достатъчен, но превозното средство вече е изнесено от Ирландия, наемодателят и собственикът на това превозно средство щели да могат да избегнат териториалната компетентност на тази държава членка в данъчната област. Освен това, тъй като въвеждането на предлагания от Комисията режим би изисквало да се извършват същите технически прегледи като предвидените в действащото законодателство и съответно би налагало същите административни разходи, имало опасност в случай на необходимост от доплащане на регистрационен данък някои данъчнозадължени лица да се опитат да избегнат тези разходи и доплащането, като не декларират пред ирландските власти факта на продължаването на наемния или лизинговия договор.
- 104 В това отношение обаче следва най-напред да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда необходимостта да се предотврати намаляването на данъчните приходи не е сред императивните съображения от общ интерес, които могат да обосноват ограничаване на свободното предоставяне на услуги (вж. в този смисъл решение от 22 декември 2010 г., Tankreederei I, C-287/10, EU:C:2010:827, т. 27 и цитираната съдебна практика). Също така административните неудобства сами по себе си не са достатъчни, за да обосноват създаването на пречка за свободното предоставяне на услуги (вж. в този смисъл решения от 4 март 2004 г., Комисия/Франция, C-334/02, EU:C:2004:129, т. 29, от 14 септември 2006 г., Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, т. 48, от 27 ноември 2008 г., Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, т. 54 и от 9 октомври 2014 г., Van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, т. 56).
- 105 По-нататък следва да се подчертае, че така както е уредено във Финансовия закон от 1992 г., изчисляването на подлежащия на заплащане и на подлежащия на възстановяване регистрационен данък предполага прилагане на отчасти стандартизирани фактори. Следователно няма пречка Ирландия да взема предвид срока на предвиденото използване на превозното средство на ирландска територия по също такава стандартизирана система, според това дали предвиденото използване е краткосрочно, средносрочно или дългосрочно.
- 106 Що се отнася до опасенията на Ирландия, че при изтичането на наемния или лизинговия договор действително платеният авансово регистрационен данък ще се окаже по-нисък от крайно дължимия, следва да се отбележи, че задължението за заплащане на регистрационния данък се отнася до ирландските местни лица и по тази причина доводите на Ирландия за евентуална невъзможност да събере дължимия данък са неоснователни. Освен това би могло да бъдат обмислени и други мерки, например задължение за деклариране на всяко евентуално продължаване на наемния или лизинговия договор или временна регистрация на превозното средство за планирания срок на използването му.
- 107 В този смисъл, като въвежда задължение за предварително заплащане на пълния размер на регистрационния данък, ирландското законодателство, макар да предвижда възстановяване на част от платения данък, надхвърля необходимото за постигането на целта за опазване на околната среда, и в частност за възпирането на хората да вземат под наем или на лизинг превозни средства с висок разход на гориво.

108 Ето защо следва да се констатира, че като е наложила задължението за предварително заплащане на приложимия в случай на окончателна регистрация пълен размер на регистрационния данък, както и да е реалният срок на планираното използване в Ирландия на внасяното в тази държава членка превозно средство, Ирландия не е изпълнила задълженията си по член 56 ДФЕС, доколкото дори при наличието на възможност за възстановяване подобно задължение не е пропорционално на целта на данъка в случаите, в които срокът на лизинга или наема е определен и предварително известен.

– По твърдението за нарушение поради определянето на непропорционални условия за възстановяването на регистрационния данък

109 Второто изтъкнато от Комисията твърдение за нарушение е, че като е предвидила непропорционални условия за възстановяването на регистрационния данък, който трябва предварително да се заплаща в пълен размер, Ирландия е нарушила член 56 ДФЕС.

110 Наред с припомненото в точка 35 от настоящото решение тук следва още в началото да се подчертае, че разглеждането на това второ твърдение за нарушение остава релевантно с оглед на бъдещите мерки, които Ирландия ще трябва да предприеме за изпълнението на настоящото решение предвид основателността на твърдението за нарушение поради задължението за предварително заплащане на пълния размер на регистрационния данък в случаите, в които временният срок на лизинга е определен и предварително известен.

111 С това уточнение, както беше констатирано в точка 82 от настоящото решение, задължението за заплащане на пълния размер на регистрационния данък би могло както да възпре ирландските местни лица да използват услугите наем и лизинг на превозни средства, предлагани от установени в други държави членки доставчици, така и да възпре тези доставчици да предлагат услугите наем и лизинг на превозни средства на ирландски местни лица.

112 Когато обаче е предвидена процедура за възстановяване на този данък, въвеждането на непропорционални условия за нея е годно само по себе си да породи същия възпиращ ефект, независимо дали временният срок на лизинга или наема би могъл да бъде точно определен и дали е предварително известен.

113 В случая сред правилата за възстановяването на регистрационния данък, предвидени в член 135D от Финансовия закон от 1992 г., Комисията възразява конкретно, от една страна, срещу неплащането на лихви, и от друга, срещу наличието на допълнителни разходи във връзка с техническия преглед на превозното средство и във връзка с таксата за административни разходи в размер на 500 EUR.

114 На първо място, що се отнася до твърдението на Комисията, че към момента на изтичането на срока, определен в допълнителното мотивирано становище, регистрационният данък е бил възстановяван без лихви, Ирландия оспорва основателността на това твърдение, като за целта се позовава на член 135D, параграф 2, буква б) от Финансовия закон от 1992 г., въведен в този закон с Финансовия закон от 2014 г., който според тази държава членка дава възможност за плащане на лихви.

115 В това отношение обаче е достатъчно да се припомни, че както бе констатирано в точки 66 и 67 от настоящото решение, макар тази разпоредба да закрепва принципа за заплащане на лихви в случай на възстановяване на част от регистрационния данък, действителното прилагане на този принцип предполага приемане на мерки за прилагане, а такива влизат в сила едва след изтичането на срока, определен в допълнителното мотивирано становище.

- 116 Следователно доводите на Ирландия, че към меродавния за преценката на неизпълнението момент е бил налице режим на възстановяване на регистрационния данък с лихви, са лишени от всякакво основание.
- 117 Доколкото Ирландия не оспорва изтъкнатото от Комисията твърдение за нарушение в частта относно непропорционалността на възстановяването на данъка без лихви, това твърдение трябва да бъде прието в тази му част. Всъщност режим, който е основан на презумпцията, че част от първоначално заплащания регистрационен данък ще се окаже надплатена и съответно ще трябва да бъде възстановена, но който същевременно не предвижда заплащане на лихви върху тези суми, не позволява да се компенсира неизгодата от гледна точка на паричните наличности, създавана от предварителното заплащане на пълния размер на данъка. Ето защо неплащането на лихви не е в съответствие с принципа на пропорционалност.
- 118 На второ място, що се отнася до цената на задължителния технически преглед на превозното средство при изнасянето му и заплащането на сума от 500 EUR като такса за административни разходи във връзка с процедурата за възстановяване, следва да се отбележи, че Комисията не излага конкретни съображения в подкрепа на твърдението си за непропорционалност на цената на техническия преглед.
- 119 Ето защо твърдението ѝ за нарушение следва да се разгледа само в частта относно непропорционалността на таксата за административни разходи, чийто размер е определен на 500 EUR.
- 120 В това отношение следва да се отбележи, че задължението за заплащане на сума от 500 EUR като такса за административни разходи би могло да възпре данъчнозадължените лица да искат възстановяване на данъка и поради това е в разрез с целта на такава процедура за възстановяване.
- 121 Наистина, както изтъква Ирландия, не е изключена възможността от данъчнозадължените лица да се изисква да заплащат възнаграждение за индивидуално предоставяни услуги, но все пак тази държава членка не твърди, че сумата от 500 EUR съответства на разходите за такава услуга, а само обосновава размера ѝ с общите разходи за въвеждането на режима на възстановяване.
- 122 Както обаче отбелязва генералният адвокат в точка 66 от заключението си, когато държавата членка така е организираща събирането на регистрационния данък, че в определени случаи е неизбежно възстановяването на част от него, разноските във връзка с организацията на този режим не трябва да се покриват чрез удържане на част от сумите, дължими на лицата с право на възстановяване.
- 123 Следователно наличието на удържка от 500 EUR като такса за административни разходи върху размера на подлежащия на възстановяване регистрационен данък също не е в съответствие с принципа на пропорционалност.
- 124 Ето защо следва да се констатира, че като не е предвидила заплащане на лихви при възстановяването на регистрационния данък и като е удържала сумата от 500 EUR като такса за административни разходи върху размера на подлежащия на възстановяване данък, Ирландия не е изпълнила задълженията си по член 56 ДФЕС.

По съдебните разноси

¹²⁵ Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноси, ако е направено такова искане. След като Комисията е направила искане за осъждането на Ирландия и последната е загубила делото, следва Ирландия да бъде осъдена да заплати съдебните разноси.

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

- 1) Като е наложила задължението за предварително заплащане на приложимия в случай на окончателна регистрация пълен размер на регистрационния данък за превозните средства, какъвто и да е реалният ограничен срок на планираното използване в Ирландия на внасяното в нея превозно средство и въпреки че временният срок на лизинга или наема е точно определен и предварително известен, Ирландия не е изпълнила задълженията си по член 56 ДФЕС.
- 2) Като не е предвидила заплащане на лихви при възстановяването на регистрационния данък за превозните средства и като е удържала сумата от 500 EUR като такса за административни разходи върху размера на подлежащия на възстановяване данък, Ирландия не е изпълнила задълженията си по член 56 ДФЕС.
- 3) Осъжда Ирландия да заплати съдебните разноси.

Подписи