



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

19 päivänä syyskuuta 2017*

Jäsenyyssvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – Palvelujen tarjoamisen vapaus – Autot – Se, että jossakin jäsenvaltiossa asuva henkilö vuokraa tai leasingvuokraa auton palveluntarjoajalta, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa – Rekisteröintivero – Koko veron maksaminen rekisteröintihetkellä – Veron palauttamista koskevat periaatteet – Oikeasuhteisuus

Asiassa C-552/15,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyyssvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 23.10.2015,

Euroopan komissio, asiamiehinään M. Wasmeier ja J. Tomkin, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Irlanti, asiamiehinään E. Creedon, L. Williams ja A. Joyce, avustajinaan M. Collins, SC, S. Kingston, BL, ja C. Daly, BL, prosessiosoite Luxemburgissa,

vastaajana,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti K. Lenaerts, varapresidentti A. Tizzano, jaostojen puheenjohtajat L. Bay Larsen, T. von Danwitz ja J. L. da Cruz Vilaça sekä tuomarit E. Levits (esittelevä tuomari), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund, C. Vajda, S. Rodin ja F. Biltgen,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 22.11.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 2.3.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

tuomion

- 1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Irlanti ei ole noudattanut SEUT 56 artiklaan perustuvia jäsenyysvelvoitteitaan, koska se vaatii henkilöä, jolla on asuinpaikka Irlannissa, maksamaan ajoneuvojen rekisteröintiveron kokonaisuudessaan muusta jäsenvaltiosta vuokrattua tai leasingvuokrattua ajoneuvoa rekisteröitäessä ilman, että kyseisen ajoneuvon käyttöaikaa otetaan huomioon tilanteessa, jossa kyseisiä ajoneuvoja ei aiota pysyvästi käyttää mainitulla alueella eikä myöskään käytännössä käytetä siellä pysyvästi, ja on asettanut tämän veron palauttamiselle edellytyksiä, jotka ylittävät sen, mikä on ehdottoman välttämätöntä ja oikeasuhteista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

- 2 Vuoden 1992 verolain (Finance Act 1992), sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna vuoden 2014 verolailla (Finance Act 2014) ja sellaisena kuin se oli voimassa täydentävässä perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä, 131 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”Henkilöllä ei saa olla 1.1.1993 jälkeen hallussaan tai vastuullaan ajoneuvoa, jota ei ole rekisteröity, tai sellaista muunnettua ajoneuvoa, jonka osalta muuntamiseen liittyviä lakisääteisiä tietoja ei ole ilmoitettu verohallinnolle [(Revenue Commissioners)], paitsi jos kyseessä on luvan saanut henkilö tai jos ajoneuvo on vapautettu verosta nykyisin voimassa olevan 135 §:n nojalla tai jos kyseessä on 143 §:n 3 momentissa tarkoitettu ajoneuvo tai jos se on vapautettu rekisteröintivelvollisuudesta 135 A §:n nojalla.”

- 3 Vuoden 1992 verolain 132 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jollei tämän luvun säännöksissä ja niihin liittyvissä asetuksissa toisin säädetä, 1.1.1993 alkavin vaikutuksin maksu, jota kutsutaan ajoneuvojen rekisteröintiveroksi, kannetaan ja maksetaan asianmukaisen 3 momentissa mainitun verokannan mukaisesti:

(a) ajoneuvon rekisteröinnin yhteydessä tai

(b) 131 §:n 3 momentin mukaisen ilmoituksen yhteydessä.”

- 4 Vuoden 1992 verolain 132 §:n 2 momentin nojalla ajoneuvojen rekisteröintiveron maksuvelvollisuus syntyy ja rekisteröivän henkilön on maksettava rekisteröintivero ajoneuvon rekisteröintihetkellä.

- 5 Maksettavan rekisteröintiveron määrä lasketaan tavallisten ajoneuvojen osalta vuoden 1992 verolain 132 ja 133 §:n mukaisesti

- sellaisen ajoneuvon markkinahinnan (open market selling price) perusteella, joka määritellään vuoden 1992 verolain 133 §:n 3 momentissa hinnaksi, joka ajoneuvosta ”voidaan kohtuudella odottaa saatavan ensimmäisessä riippumattomassa myynissä Irlannin vapailla vähittäismarkkinoilla”. Kun verohallinto laskee käytetyn ajoneuvon markkinahintaa, se ottaa yleensä huomioon useita tekijöitä ja tutkii hinnastoja, myyntiohjeistuksia ja internetsivustoja
- kyseisen ajoneuvon hiilidioksidipäästöjen tason perusteella, ja saastuttavimmille ajoneuvoille (yli 225 g/km) asetettu rekisteröintivero vastaa 36 prosenttia markkinahinnasta ja on vähintään 720 euroa vuoden 1992 verolain 132 §:ssä esitetyn taulukon mukaan.

- 6 Tietyt ajoneuvo- ja henkilöryhmät on vapautettu rekisteröintiveron maksuvelvollisuudesta. Vuoden 1992 verolain 135 §:n 1 momentin a, b, c ja d kohdan mukaan verosta vapautetaan ajoneuvot, joita tuovat määräaikaisesti maahan ulkomailla asuvat henkilöt ammattikäyttöön tai henkilökohtaiseen käyttöön, Irlannissa asuvat henkilöt, jotka työskentelevät muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneelle

työnantajalle, joka antaa ajoneuvon heidän käyttöönsä, tai Irlannissa asuvat henkilöt, jotka harjoittavat itsenäistä ammattia yksinomaan tai pääasiassa toisessa jäsenvaltiossa, sekä erityiskäyttöön tarkoitetut ajoneuvot, joita ei ole tarkoitettu julkisella paikalla käytettäväksi.

- 7 Ellei poikkeuksesta ole säädetty, kaikki Irlantiin tuodut ajoneuvot pitää rekisteröidä ja rekisteröintivero maksaa 30 päivän kuluessa ajoneuvon tuonnista Irlannin alueelle sen jälkeen, kun National Car Testing Service (Irlannin ajoneuvojen katsastuselin) on tehnyt rekisteröintiä edeltävän katsastuksen. Tällainen velvollisuus koskee myös maahantuotuja ajoneuvoja, jotka on leasingvuokrattu tai vuokrattu toisesta jäsenvaltiosta.
- 8 Vuoden 1992 verolain 135 D §, joka koskee ajoneuvojen rekisteröintiveron määrien palauttamista tiettyjen ajoneuvojen viennin yhteydessä, lisättiin vuoden 2012 verolailla (Finance Act 2012) ja sitä on sovellettu 8.4.2013 lähtien. Vuoden 1992 verolain 135 D §:n 2 momentin b kohta on kuitenkin lisätty vuoden 2014 verolailla. Vuoden 1992 verolain 135 D §:ssä, sellaisena kuin se on näin muutettuna, säädetään seuraavaa:

”(1) Verohallinto voi palauttaa henkilölle ajoneuvojen rekisteröintiverosta osan, jonka määrä lasketaan tämän pykälän säännösten mukaisesti maasta viedyn ajoneuvon markkinahinnan perusteella, kun

- (a) tämä ajoneuvo kuuluu luokkaan M1
- (b) tämä ajoneuvo on rekisteröity 131 §:n nojalla ja rekisteröintivero on maksettu
- (c) ajoneuvo oli välittömästi ennen sen maasta vientiä rekisteröity 131 §:n nojalla
- (d) 30 päivän aikana ennen sen maasta vientiä toimivaltainen henkilö on tutkinut ja säännöstenmukaisiksi todennut
 - (i) ajoneuvon ja b tai c kohdassa tarkoitetut asiakirjat ja
 - (ii) tarvittaessa ajoneuvon liittyvän pätevän katsastustodistuksen –
- (e) d kohdassa tarkoitettuja seikkoja tutkittaessa ajoneuvon markkinahinta eli 2 momentissa tarkoitettu hinta ei ole alle 2 000 euroa ja
- (f) 3 momentin vaatimukset täyttyvät.

(2) Ajoneuvojen rekisteröintiveron palautettava määrä

- (a) lasketaan 1 momentin d kohdassa tarkoitetun tutkinnan ajankohtana vallitsevan ajoneuvon markkinahinnan perusteella (sellaisena kuin verohallinto on sen määrittänyt) ja
 - (b) käsittää määrän, joka lasketaan yhden tai useamman sellaisen laskentakaavan tai muun laskentatavan avulla, josta ministeri voi määrätä 141 §:n nojalla antamillaan asetuksilla.
- (3) Tämän pykälän mukainen ajoneuvojen rekisteröintiveron määrän palauttamista koskeva hakemus on tehtävä verohallinnon hyväksymien muutovaatimusten mukaisesti ja siihen on liitettävä
- (a) asiakirjat, joilla voidaan oikeudellisesti riittävällä tavalla osoittaa verohallinnolle, että ajoneuvo on viety maasta 30 päivän kuluessa tässä pykälässä tarkoitetusta tutkinnasta, ja
 - (b) todistus siitä, että ajoneuvo on tämän jälkeen rekisteröity toisessa jäsenvaltiossa tai on viety lopullisesti Euroopan unionin ulkopuolelle.

(4) Tämän pykälän mukaista ajoneuvojen rekisteröintiveron palauttamista varten tietyn ajoneuvon osalta laskettua veron määrää on alennettava, jotta huomioon otetaan

(a) ajoneuvolle tämän luvun nojalla aiemmin myönnettyjen tämän veron alennusten tai palautusten nettomäärä ja

(b) 500 euron hallinnolliset kulut.

(5) Tämän pykälän nojalla toteutettavat ajoneuvojen rekisteröintiveron palautukset maksetaan henkilölle, joka 1 momentin d kohdassa tarkoitetun tutkinnan hetkellä mainittiin vuoden 1993 verolain (Finance Act 1993) 60 §:n mukaisesti pidettävässä rekisterissä.”

- 9 Prosenttiosuus vuoden 1992 verolain 135 D §:n 2 momentissa tarkoitettuna rekisteröintiveron palautuksen perusteena käytettävästä markkinahinnasta riippuu ajoneuvon hiilidioksidipäästöjen tasosta samalla tavoin kuin tämä tekijä määrittää alun perin kannetun rekisteröintiveron määrän.
- 10 Vuoden 2015 ajoneuvojen rekisteröinti- ja verotusasetuksen (Vehicle Registration and Taxation Regulations 2015; jäljempänä vuoden 2015 täytäntöönpanoasetus), joka annettiin 17.12.2015 ja tuli voimaan 1.1.2016, mukaan vuoden 1992 verolain 135 D §:n 2 momentin b kohdassa tarkoitettu rekisteröintiveron palautuksen määrä lasketaan kertomalla tämän lain 135 D §:n 2 momentin a kohdan mukaisesti laskettu ajoneuvojen rekisteröintiveron määrä viitekorolla, joka vastaa euromääristä 12 kuukauden euribor-korkoa.
- 11 Vuoden 2015 verolain (Finance Act 2015) 49 §:n nojalla vuoden 1992 verolain 135 D §:n 4 momentin b kohdassa tarkoitettujen hallinnollisten kulujen määräksi säädettiin 1.1.2016 lähtien 100 euroa.

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

- 12 Tammikuussa 2003 aloitetun kirjeenvaihdon sekä Irlannin viranomaisten kanssa käydyn sitä koskevan kokouksen jälkeen, oliko Irlannin järjestelmä 21.3.2002 annetussa tuomiossa Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195) ja 15.9.2005 annetussa tuomiossa komissio v. Tanska (C-464/02, EU:C:2005:546) esitettyjen periaatteiden mukainen, komissio lähetti 27.1.2011 Irlannille virallisen huomautuksen. Komissio totesi siinä, että Irlanti ei ole noudattanut SEUT 56–SEUT 62 artiklaan perustuvia jäsenyysvelvoitteitaan, koska se vaatii henkilöä, jolla on asuinpaikka Irlannissa, maksamaan rekisteröintiveron muusta jäsenvaltiosta vuokrattua tai leasingvuokrattua ajoneuvoa rekisteröitäessä ilman, että kyseisen ajoneuvon käyttöaikaa otetaan huomioon, ja ilman, että kyseisellä henkilöllä olisi oikeutta verosta vapauttamiseen tai veron palauttamiseen, kun ajoneuvoa ei aiota pysyvästi käyttää Irlannissa eikä myöskään käytännössä käytetä siellä pysyvästi.
- 13 Viralliseen huomautukseen 26.5.2011 antamassaan vastauksessa Irlanti kiisti väitteen, jonka mukaan sen lainsäädäntö olisi unionin oikeuden vastainen. Irlannin viranomaiset myönsivät, että rekisteröintiveron kantamista vuokratuista tai leasingvuokratuista ajoneuvoista voidaan pitää mahdollisena palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksena, mutta väittivät, että tällainen lainsäädäntö oli oikeutettu syillä, jotka liittyvät siihen, että Irlanti valitsi verotusvaltansa käyttämisen kriteeriksi asuinpaikan, sekä syillä, jotka liittyvät ympäristönsuojeluun, kilpailun ylläpitämiseen sekä rekisteröintiverojärjestelmän johdonmukaisuuteen ja tehokkuuteen. Irlanti korosti, että rekisteröintiverojärjestelmän muuttaminen antaisi kilpailuedun ajoneuvojen leasingvuokrausyrityksille, jotka ovat sijoittautuneet Pohjois-Irlantiin, jossa rekisteröintivero oli alhaisempi, ja kannustaisi siten Irlannissa asuvia käyttämään ulkomailta peräisin olevia ajoneuvoja, mikä aiheuttaisi vahinkoa kotimaiselle ajoneuvokaupalle ja aiheuttaisi raskaita verotulojen menetyksiä.
- 14 Koska komissio ei ollut tyytyväinen Irlannin antamaan vastaukseen, se esitti 27.10.2011 perustellun lausunnon, jossa se toisti virallisessa huomautuksessa esittämänsä analyysin.

- 15 Irlannin viranomaiset ilmoittivat komissiolle 10.1.2012 päivätyllä kirjeellä aikovansa luoda palautusjärjestelmän, jonka avulla rekisteröintiveron kokonaisuudessaan maksaneet hakijat voisivat saada ylimääräisen veron palautuksen. Irlannin viranomaiset toimittivat komissiolle 10.4.2012 päivätyllä kirjeellä vuoden 2012 verolain tekstin, jossa luotiin tällainen järjestelmä, mutta täsmensivät, että tämän lain täytäntöönpanoasetus oli vielä antamatta. Palautusjärjestelmä tuli voimaan Irlannissa 8.4.2013.
- 16 Komissio totesi Irlannin viranomaisille 26.9.2013 lähettämässään kirjeessä, ettei Irlannin rekisteröintiverojärjestelmässä otettu asianmukaisesti huomioon 29.9.2010 annettua määräystä VAV-Autovermietung (C-91/10, ei julkaistu, EU:C:2010:558). Komission mukaan koko rekisteröintiveron maksaminen ilman, että leasingvuokrasopimuksen kesto otettiin huomioon, kun tämä kesto voitiin määrittää, oli suhteetonta, vaikka jäännösosan palauttamisjärjestelmästä säädettäisiin. Komissio pyysi Irlannin viranomaisia toimittamaan sille tiedon toimenpiteistä, joita se aikoi toteuttaa noudattaakseen kyseistä määräystä.
- 17 Kirjeenvaihdon sekä Irlannin viranomaisten kanssa pidetyn kokouksen jälkeen komissio lähetti 11.7.2014 täydentävän virallisen huomautuksen, jossa se toisti kantansa, joka liittyy 29.9.2010 annetusta määräyksestä VAV-Autovermietung (C-91/10, ei julkaistu, EU:C:2010:558) ilmeneviin periaatteisiin. Komission mukaan Irlanti ei ole noudattanut SEUT 56–SEUT 62 artiklaan perustuvia jäsenyysvelvoitteitaan, koska se vaatii henkilöitä, joilla on asuinpaikka Irlannissa, maksamaan muusta jäsenvaltiosta vuokrattua tai leasingvuokrattua ajoneuvoa rekisteröitäessä pysyvistä rekisteröimisestä kannettavan veron kokonaisuudessaan eikä sellaista määrää, joka olisi oikeassa suhteessa kyseisen ajoneuvon käyttöaikaan Irlannissa, kun käyttöaika on ennalta määritetty ja rajattu. Lisäksi maksetun veron palauttamisen edellytykset, eli 500 euron hallinnollisten kulujen maksaminen, pakolliset katsastukset ja mahdollinen korkojen menettäminen, voivat kokonaisuutena tarkasteltuna tehdä rajat ylittävien palvelujen tarjoamisesta epäedullisempaa.
- 18 Irlanti totesi täydentävään viralliseen huomautukseen 11.11.2014 antamassaan vastauksessa, että rekisteröintiverojärjestelmä oli asianmukainen, oikeasuhteinen ja SEUT 56 artiklan vaatimusten mukainen. Irlanti korosti muun muassa, että Irlannin lainsäädäntö poikkesi selvästi Alankomaiden lainsäädännöstä, jota 29.9.2010 annettu määräys VAV-Autovermietung (C-91/10, ei julkaistu, EU:C:2010:558) koski, että palautus oli laillisten edellytysten täytyessä pakollinen ja että Irlanti oli antamassa säännöksiä, joissa säädetään korkojen maksamisesta palautetuille määrille.
- 19 Komissio antoi 26.2.2015 täydentävän perustellun lausunnon, jossa se vahvisti täydentävässä virallisessa huomautuksessa esittämänsä kannan, jonka mukaan koko rekisteröintiveron maksuvelvollisuus, vaikka siihen liittyy palauttamismekanismi, ei ollut oikeasuhteinen, kun käyttöaika oli tiedossa etukäteen. Tämän lisäksi 500 euron suuriset hallintokulut ovat komission mukaan suhteettomat ja tarkasteltuna yhdessä mahdollisen korkojen menettämisen ja katsastusvelvollisuuden kanssa alentavat merkittävästi palautuksen määrää. Komissio kehotti näin ollen Irlantia noudattamaan täydentävää perusteltua lausuntoa kahden kuukauden kuluessa sen vastaanottamisesta, joka tapahtui 27.2.2015.
- 20 Irlanti pitäytyi 27.4.2015 lähettämässään kirjeessä kannassaan, jonka mukaan sen lainsäädäntö oli sopusoinnussa unionin oikeuden kanssa. Irlanti totesi lisäksi, että vuoden 1992 verolain 135 D §:n 2 momentin b kohdassa, sellaisena kuin se on vuoden 2014 verolailla lakiin lisätynä, säädetään sittemmin korkojen maksamisesta ja että lakiin liittyvät täytäntöönpanosäännökset tulevat voimaan 1.1.2016. Irlanti ilmoitti komissiolle myös aikomuksestaan alentaa hallinnollisten kulujen määrää 500 eurosta 100 euroon.
- 21 Koska komissio katsoi, että täydentävässä perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päätyttyä Irlannissa voimassa oleva lainsäädäntö ei ollut vieläkaan unionin oikeuden mukainen, se nosti nyt käsiteltävänä olevan kanteen.

- 22 Irlanti pyysi Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 16 artiklan kolmannen kohdan mukaisesti, että unionin tuomioistuin kokoontuisi suurena jaostona.

Kanteen tarkastelu

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn sääntöjenmukaisuus

Asianosaisten lausumat

- 23 Vetoamatta muodollisesti kanteen tutkittavaksi ottamisen edellytysten puuttumiseen Irlanti katsoo, että käyttäytymisellään oikeudenkäyntiä edeltäneessä menettelyssä ja kannetta nostaessaan komissio loukkasi SEU 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua vilpittömän yhteistyön periaatetta sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan 41 artiklassa tarkoitettua yleistä hyvän hallinnon periaatetta eikä kunnioittanut Irlannin puolustautumisoikeuksia.
- 24 Irlanti katsoo, että myönnettyään, että palautusjärjestelmä voi olla SEUT 56 artiklan mukainen, komissio muutti mieltään vuoden 2013 kuluessa tukeutuen 29.9.2010 annettuun määräykseen VAV-Autovermietung (C-91/10, ei julkaistu, EU:C:2010:558) ja hylkäsi lähtökohtaisesti tällaisen palautusjärjestelmän tilanteessa, jossa kansallista rekisteröintiveroa sovelletaan rekisteröintiin, jossa on kansainvälinen ulottuvuus. Irlannin mukaan komissio muutti näin kantaansa SEUT 56 artiklan vaatimusten suhteen, vaikka oikeuskäytännössä ei ollut tapahtunut mitään merkityksellistä muutosta ja vaikka Irlanti muutti useaan otteeseen lainsäädäntöään noudattaakseen komission alkuperäisiä vaatimuksia.
- 25 Irlannin mukaan komissio nosti kanteen liian aikaisin ja ottamatta huomioon joitakin Irlannin lainsäädäntöön tehdyistä muutoksista, joista yksi on vuoden 2014 verolaissa säädetty korkojen maksaminen. Irlanti huomauttaa, että jo ennen kannekirjelmän jättämistä, joka tapahtui 23.10.2015, komissiolle oli ilmoitettu siitä, että 1.1.2016 tulisi voimaan sekä vuoden 2015 täytäntöönpanoasetus, jossa säädetään korkojen laskentamenetelmästä palautuksen yhteydessä, että vuoden 2015 verolaki, jossa säädetään hallintokulujen alentamisesta 100 euroon.
- 26 Komission kannekirjelmässään esittämä kanta on Irlannin mukaan monitulkintainen erityisesti sen osalta, perustuvatko sen vaatimukset yhteen ainoaan vai kahteen erilliseen kanneperusteeseen, joista yksi koskee sitä, ettei rekisteröintiveron maksujärjestelmä ole oikeasuhteinen, ja toinen sitä, että tämän veron palauttamiselle asetetut edellytykset ylittävät sen, mikä on ehdottoman välttämätöntä ja oikeasuhteista. Tämän vuoksi Irlannin on erittäin vaikea käyttää puolustautumisoikeuksiaan.
- 27 Komissio vastaa, ettei se toiminut epä johdonmukaisesti eikä muuttanut kantaansa, kun se Irlannin vähän aikaa sitten toteuttamien toimenpiteiden valossa arvioi uudelleen sitä, onko Irlannin rekisteröintiverojärjestelmä unionin oikeuden mukainen. Yleisemmin se toteaa, että täydentävässä perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä Irlanti ei ollut toteuttanut tarvittavia toimenpiteitä lainsäädäntönsä saattamiseksi unionin oikeuden mukaiseksi. Vuoden 1992 verolain 135 D §:n 2 momentin b kohdassa, sellaisena kuin se on vuoden 2014 verolailla kyseiseen lakiin lisättyä, säädetään ainoastaan siitä, että myöhemmin mahdollisesti annetaan säännöt korkojen maksamisesta, eikä sillä voida katsoa luotavan tällaista maksamista koskevaa lopullista tai toimintakykyistä järjestelmää. On totta, että tällaiset säännöt annettiin lopulta vuoden 2015 täytäntöönpanoasetuksella, mutta se annettiin vasta 17.12.2015 eli sen jälkeen, kun täydentävässä perustellussa lausunnossa asetettu määräaika oli päättynyt.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

- 28 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn tarkoituksena on antaa asianomaiselle jäsenvaltiolle yhtäältä tilaisuus täyttää unionin oikeuden mukaiset velvoitteensa ja toisaalta tilaisuus puolustautua asianmukaisesti komission esittämiä väitteitä vastaan (tuomio 10.5.2001, komissio v. Alankomaat, C-152/98, EU:C:2001:255, 23 kohta; tuomio 5.11.2002, komissio v. Saksa, C-476/98, EU:C:2002:631, 46 kohta; tuomio 8.4.2008, komissio v. Italia, C-337/05, EU:C:2008:203, 19 kohta ja tuomio 7.4.2011, komissio v. Portugali, C-20/09, EU:C:2011:214, 18 kohta).
- 29 Tämän menettelyn virheettömyys on EUT-sopimuksessa tavoiteltu olennainen tae, jotta yhtäältä kyseisen jäsenvaltion oikeuksia voidaan suojata ja jotta toisaalta voidaan varmistaa, että oikeusriita, joka mahdollisesti tulee käsiteltäväksi oikeudenkäyntimenettelyssä, on selkeästi määritelty. Tästä tarkoituksesta johtuu, että virallisella huomautuksella pyritään yhtäältä rajaamaan oikeusriidan kohde ja antamaan jäsenvaltiolle, jota kehoitetaan esittämään huomautuksensa, tarvittavat tiedot puolustuksensa valmistelemiseksi sekä toisaalta antamaan tälle tilaisuus noudattaa unionin oikeutta, ennen kuin asia saatetaan unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi (tuomio 10.4.2008, komissio v. Italia, C-442/06, EU:C:2008:216, 22 kohta).
- 30 Nyt käsiteltävässä asiassa väitteestä, jonka mukaan komissio muutti oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn aikana kantaansa siitä, onko verotusjärjestelmä, johon kuuluu myöhempi palauttaminen, unionin oikeuden mukainen, on todettava, että komissio moitti Irlantia sekä virallisessa huomautuksessa että perustellussa lausunnossa siitä, että se velvoitti siellä asuvat henkilöt maksamaan rekisteröintiveron muusta jäsenvaltiosta vuokrattua tai leasingvuokrattua ajoneuvoa rekisteröitäessä ilman, että kyseisen ajoneuvon käyttöaikaa otetaan huomioon, ja ilman, että kyseisellä henkilöllä olisi oikeutta verosta vapauttamiseen tai veron palauttamiseen, kun ajoneuvoa ei aiota pysyvästi käyttää Irlannissa eikä myöskään käytännössä käytetä siellä pysyvästi.
- 31 Nämä komission esittämät perusteet koskivat Irlannin lainsäädännön tilaa, sellaisena kuin se oli tämän virallisen huomautuksen ja perustellun lausunnon antamispäivänä, koska tässä lainsäädännössä ei säädetty mistään rekisteröintiveron palauttamisjärjestelmästä. Näistä perusteista tai virallisen huomautuksen ja perustellun lausunnon sisällöstä ei kuitenkaan voida päätellä, että komissio olisi arvioinut oikeudellisesti sitä, oliko veronkantojärjestelmä, johon kuuluu myöhempi palauttaminen, SEUT 56 artiklan mukainen.
- 32 Sen jälkeen, kun rekisteröintiveron palauttamisjärjestelmä tuli voimaan 8.4.2013, komissio lähetti 11.7.2014 täydentävän virallisen huomautuksen ja asetti Irlannille uuden määräajan huomautustensa esittämiseksi, minkä jälkeen komissio osoitti sille 26.2.2015 täydentävän perustellun lausunnon, joka perustui samoihin perusteisiin kuin ne, jotka sisältyivät täydentävään viralliseen huomautukseen. Komissio katsoi siinä, että koko rekisteröintiveron maksuvelvollisuus, vaikka siihen liittyy palauttamismekanismi, oli suhteeton tilanteessa, jossa käyttöaika oli tiedossa etukäteen. Komissio totesi lisäksi, että 500 euron suuruiset hallintokulut olivat myös suhteettoman suuret ja tarkasteltuna yhdessä mahdollisen korkojen menettämisen ja katsastusvelvollisuuden kanssa alentavat merkittävästi palautuksen määrää.
- 33 Koska komissio lähetti ensin Irlannille täydentävän virallisen huomautuksen ja asetti tälle jäsenvaltiolle uuden määräajan huomautustensa esittämiseksi ja osoitti tämän jälkeen sille täydentävän perustellun lausunnon, joka perustui samoihin perusteisiin kuin ne, jotka sisältyivät täydentävään viralliseen huomautukseen, komissio ei loukannut Irlannin puolustautumisoikeuksia, ja tälle oli siis annettu mahdollisuus valmistella puolustustaan.
- 34 Vilpittömän yhteistyön periaatteen ja hyvän hallinnon periaatteen väitetystä loukkaamisesta, joka johtuu kanteen nostamisajankohdan valinnasta, on todettava yhtäältä, että komission tehtävänä on arvioida jäsenvaltioon kohdistettavien toimenpiteiden tarkoituksenmukaisuutta, määrittää ne säännökset, joita se katsoo jäsenvaltion rikkoneen, ja valita ajankohta, jolloin se aloittaa jäsenvaltiota

vastaan jäsenyyssvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn, eikä niillä näkökohdilla, joilla on ratkaiseva merkitys tässä valinnassa, ole vaikutusta kanteen tutkittavaksi ottamisen edellytyksiin (tuomio 1.6.1994, komissio v. Saksa, C-317/92, EU:C:1994:212, 4 kohta; tuomio 18.6.1998, komissio v. Italia, C-35/96, EU:C:1998:303, 27 kohta; tuomio 1.2.2001, komissio v. Ranska, C-333/99, EU:C:2001:73, 24 kohta ja tuomio 8.12.2005, komissio v. Luxemburg, C-33/04, EU:C:2005:750, 66 kohta). Komissiolla on nimittäin valta harkita, minä ajankohtana kanne on mahdollisesti syytä nostaa, eikä unionin tuomioistuimen lähtökohtaisesti kuulu valvoa tämän harkintavallan käyttämistä (tuomio 10.5.1995, komissio v. Saksa, C-422/92, EU:C:1995:125, 18 kohta ja tuomio 4.3.2010, komissio v. Italia, C-297/08, EU:C:2010:115, 87 kohta).

- 35 Yhtäältä on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvioitaessa sitä, onko jäsenvaltio jättänyt noudattamatta jäsenyyssvelvoitteitaan, on otettava huomioon jäsenvaltion tilanne sellaisena kuin se on perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä, eikä unionin tuomioistuin voi ottaa huomioon tämän jälkeen tapahtuneita muutoksia (tuomio 19.6.2003, komissio v. Ranska, C-161/02, EU:C:2003:367, 9 kohta; tuomio 20.5.2010, komissio v. Espanja, C-158/09, ei julkaistu, EU:C:2010:292, 7 kohta ja tuomio 28.10.2010, komissio v. Liettua, C-350/08, EU:C:2010:642, 30 kohta).
- 36 Näin ollen silloin, kun perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä komissio katsoo jäsenvaltion jättäneen noudattamatta jäsenyyssvelvoitteitaan, SEUT 258 artiklan sääntöjä on sovellettava ilman, että komission olisi lähtökohtaisesti noudatettava tiettyä määräaika (ks. vastaavasti tuomio 28.10.2010, komissio v. Liettua, C-350/08, EU:C:2010:642, 33 ja 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa, C-591/13, EU:C:2015:230, 14 kohta).
- 37 Irlannin väite, jonka mukaan nyt käsiteltävä kanne on nostettu liian aikaisin, on näin ollen hylättävä.
- 38 Lisäksi nyt käsiteltävän kanteen kohteen väitetyn epäselvyyden osalta on muistettava, että työjärjestyksen 120 artiklan c alakohdan ja siihen liittyvän oikeuskäytännön mukaan kannekirjelmässä on mainittava oikeudenkäynnin kohde sekä perusteet ja perustelut, joihin asiassa vedotaan, ja yhteenveto mainituista perusteista. Näiden mainintojen on oltava riittävän selkeitä ja täsmällisiä, jotta vastaaja voi valmistella puolustuksensa ja jotta unionin tuomioistuin voi harjoittaa valvontaansa. Tästä johtuu, että niiden oleellisten tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen, joihin kanne perustuu, on ilmettävä johdonmukaisesti ja ymmärrettävästi itse kannekirjelmän tekstistä ja että kanteessa esitetyt vaatimukset on muotoiltava yksiselitteisesti, jottei unionin tuomioistuin lausuisi kanteen ulkopuolelta tai jättäisi lausumatta jostakin perusteesta (tuomio 11.7.2013, komissio v. Tšekki, C-545/10, EU:C:2013:509, 108 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; tuomio 23.2.2016, komissio v. Unkari, C-179/14, EU:C:2016:108, 141 kohta ja tuomio 22.9.2016, komissio v. Tšekki, C-525/14, EU:C:2016:714, 16 kohta).
- 39 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että komission kanne koskee Irlannin rekisteröintiverojärjestelmää, jota sovelletaan muusta jäsenvaltiosta vuokrattuihin tai leasingvuokrattuihin ajoneuvoihin, sellaisena kuin se oli voimassa täydentävässä perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä.
- 40 On myös korostettava, että komissio totesi kannekirjelmän vaatimusosassa selvästi, että se moittii Irlantia yhtäältä siitä, että se velvoitti siellä asuvat henkilöt maksamaan koko rekisteröintiveron muusta jäsenvaltiosta vuokrattua tai leasingvuokrattua ajoneuvoa rekisteröitäessä ilman, että kyseisen ajoneuvon käyttöaika otetaan huomioon, kun ajoneuvoa ei aiota pysyvästi käyttää Irlannissa eikä myöskään käytännössä käytetä siellä pysyvästi, ja toisaalta siitä, että se asetti veron palauttamiselle edellytyksiä, jotka ylittävät sen, mikä on ehdottoman välttämätöntä ja oikeasuhteista. Nämä perusteet vastaavat niitä, jotka sisältyvät täydentävään viralliseen huomautukseen ja täydentävään perusteltuun lausuntoon. Vaikka on totta, että komissio viittasi kannekirjelmän perusteluissa useaan otteeseen rekisteröintiverojärjestelmään kokonaisuudessaan, se analysoi kuitenkin erikseen sekä velvollisuutta

maksaa koko rekisteröintivero että sen palauttamisen edellytyksiä ja totesi muun muassa kannekirjelmän 29 kohdassa, että nämä toimenpiteet erikseen tarkasteltuina ja erityisesti yhdessä tarkasteltuina rajoittavat palvelujen tarjoamisen vapautta.

- 41 Väite, jonka mukaan tämän kanteen kohde on epäselvä, on näin ollen hylättävä.
- 42 Edellä esitetyn perusteella Irlanti ei voi perustellusti väittää, että tämän kanteen nostamisella loukataan vilpittömän yhteistyön periaatetta, hyvän hallinnon periaatetta sekä puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaatetta.

Asiakysymys

Asianosaisten lausumat

- 43 Komissio väittää, että Irlannin rekisteröintiverojärjestelmä, sellaisena kuin se oli täydentävässä perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päätyttyä, estää leasing- ja vuokrauspalvelujen tarjoamista ja vastaanottamista suhteettomalla tavalla SEUT 56 artiklan vastaisesti.
- 44 Aluksi on todettava, että velvollisuus maksaa etukäteen lopullisesta rekisteröinnistä maksettava rekisteröintivero kokonaisuudessaan ilman, että ajoneuvon suunniteltua todellista käyttöaikaa Irlannissa otetaan huomioon, kun leasingvuokrauksen tai vuokrauksen kesto on täsmällisesti määritetty ja tiedossa etukäteen, aiheuttaa suhteettoman rahoitus- ja kassavastuun, sillä määrä, joka pitää maksaa etukäteen, saattaa olla lähes kaksinkertainen siihen määrään nähden, joka tosiasiallisesti oli maksettava. Mahdollisuus jäännösveron palauttamiseen sen jälkeen, kun ajoneuvo oli viety Irlannista, ei saata tätä toteamusta kyseenalaiseksi, eikä sen perusteella voida erottaa asianmukaisesti toisistaan pysyvää tuontia ja lyhytaikaista vuokraamista tai leasingvuokraamista.
- 45 Palauttamishakemus voidaan lisäksi tehdä vasta sellaisen menettelyn päätteeksi, johon sisältyy ajoneuvon pakollinen katsastus, joka aiheuttaa lisäkuluja, sillä täydentävässä perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päätyttyä voimassa olleiden sääntöjen mukaan ajoneuvon rekisteröivän henkilön piti maksaa 500 euroa palauttamismenettelyyn liittyvinä hallinnollisina kuluina.
- 46 Sen rahoitus- ja kassavastuun, jonka velvollisuus maksaa etukäteen koko rekisteröintivero aiheuttaa, sekä katsastukseen ja palauttamismenettelyyn liittyvien kulujen lisäksi tuona ajankohtana ei ollut säädetty, että henkilöt, jotka vuokraavat tai leasingvuokraavat ajoneuvoja, saisivat korkoa määrille, joita kansalliset viranomaiset pitivät hallussaan vuokraamisen tai leasingvuokraamisen aikana.
- 47 Komission mukaan näistä säännöistä erikseen ja erityisesti yhdessä tarkasteltuina aiheutuu se, että muista jäsenvaltioista peräisin olevien ajoneuvojen vuokraamisesta tai leasingvuokraamisesta tulee vaikeampaa kuin niiden vuokraaminen tai leasingvuokraaminen Irlantiin sijoittautuneilta yrityksiltä.
- 48 Erityisesti velvollisuudesta maksaa etukäteen rekisteröintivero kokonaisuudessaan komissio toteaa, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että jotta tällainen vero olisi oikeasuhteinen, se on laskettava ottaen asianmukaisesti huomioon kyseisen ajoneuvon vuokrasopimuksen kesto tai kyseisen maan tieliikenteessä tapahtuvan käytön kesto (määräys 27.6.2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, 31–33 kohta; määräys 22.5.2008, Ilhan, C-42/08, ei julkaistu, EU:C:2008:305, 20 ja 24 kohta ja määräys 29.9.2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, ei julkaistu, EU:C:2010:558, 20, 21, 26 ja 30 kohta). Irlannin rekisteröintiveron palautusjärjestelmässä ajoneuvojen lyhytaikainen tuonti sisällytettiin yleisempään viennin yhteydessä tapahtuvaa palauttamista koskevaan järjestelmään eikä taattu erityisesti sitä, että ajoneuvojen tuontia ennalta määritellyiksi määräaikaisiksi ajanjaksoiksi verotetaan suhteessa tuonnin keston.

- 49 Huolimatta siitä, että rekisteröintivero lasketaan markkinahinnan perusteella ja se riippuu muun muassa ajoneuvon kunnosta ja ajokilometreistä, komission mukaan on mahdollista ottaa käyttöön suhteellinen vero vaarantamatta Irlannin viranomaisten tavoitteita eli tukeutua sellaiseen arvioituun markkinahintaan, joka lasketaan suhteessa keskimääräisiin ajokilometreihin ja keskimääräiseen ajoneuvon arvon alenemiseen. Rekisteröintiveron lopullinen määrä määritettäisiin myöhemmin vientihetkellä, ja sen perusteella toteutettaisiin palautus tai lisämaksu sen mukaan, onko markkinahinta vientihetkellä korkeampi vai alempi kuin hinta, joka otettiin huomioon veroa alun perin kannettaessa. Jos markkinahinta on korkeampi, lisäveroa voidaan lähtökohtaisesti kantaa lyhytaikaisen vuokraamisen yhteydessä kahdelta velalliselta eli vuokralleantajalta ja vuokralleottajalta, ja siihen voi tarvittaessa liittyä ajoneuvon takavarikointi. Vaikka tällainen järjestelmä perustuu arvioihin, joita on myöhemmin mukautettava, se ei ole epäoikeudenmukaisempi tai kohtuuttomampi kuin järjestelmä, jossa – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – ei tehdä mitään vähennystä.
- 50 Irlannin väitteet, joissa vedotaan käytännön vaikeuksiin, eivät komission mukaan myöskään ole johdonmukaisia. Jos Irlannin huoli liittyy siihen, että vuokralleottaja jäisi pidemmäksi aikaa Irlannin alueelle, ei todennäköisesti olisi välttämätöntä käyttää ekstraterritoriaalista täytäntöönpanoa, sillä ajoneuvo, joka jäisi Irlannin alueelle vuokrasopimuksen päättymisen jälkeen, olisi yhä sen alueella. Mikään ei estäisi Irlantia vaatimasta ajoneuvon rekisteröintihetkellä todistusta sopimuksen määräaikaaisuudesta esimerkiksi vaatimalla jäljennöstä tästä sopimuksesta ja toteuttamasta tämän jälkeen tarkastuksia, jotka koskevat rekisteröimistä sekä sellaisten muiden verovelvoitteiden ja lakisääteisten velvoitteiden täyttämistä, joita ovat esimerkiksi velvollisuus maksaa ajantasaisesti vuotuiset verot ja autovakuutusmaksut.
- 51 Hallinnollisten kulujen osalta komissio katsoo, että on suhteetonta vaatia, että unionin kansalaiset, jotka vuokraavat tai leasingvuokraavat ajoneuvoja lyhytaikaisesti, maksavat viennin yhteydessä tapahtuvien palautusten järjestelmän käyttöönoton kannalta välttämättömiä investointikuluja ja erityisesti rahoittavat tämän palauttamisen edellytyksenä olevien katsastusten kuluja. Käyttöajan huomioon ottamisella vältettäisiin komission mukaan se, että vaaditaan raskaita ajoneuvojen katsastusmenettelyjä sekä näiden menettelyjen aiheuttamien huomattavien kustannusten maksamista.
- 52 Irlanti väittää, että rekisteröintiverojärjestelmä täyttää kaikki SEUT 56 artiklan edellytykset, sellaisina kuin unionin tuomioistuin on niitä tulkinnut, erityisesti koska liikaa maksettu vero palautetaan viennin hetkellä ja 1.1.2016 lähtien tämän palautuksen lisäksi maksetaan korkoja ja edellytetään vain 100 euron suuruisen sellaisten hallinnollisten kulujen maksamista, jotka eivät edes kata hallinnollisia kustannuksia, joita Irlannille aiheutuu viennin yhteydessä tapahtuvaa palautusta koskevan järjestelmän käyttöönotosta. Irlannin mukaan rekisteröintiverojärjestelmä on siis sekä perusteltu että oikeasuhteinen.
- 53 Tältä osin Irlanti toteaa ensimmäiseksi, että SEUT 56 artiklassa, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinnut, ei kielletä sellaisen viennin yhteydessä tapahtuvien palautusten järjestelmän käyttöön ottamista, joka ei syrji rajat ylittäviä toimituksia ja jonka yhteydessä rajat ylittävän liikenteen rajoittaminen on perusteltua ja oikeasuhteista, kun otetaan huomioon kyseessä olevan verojärjestelmän luonne. Tässä artiklassa ei vaadita välttämättä järjestelmää, jossa poikkeukset määritetään ennalta pro rata -periaatteen mukaisesti.
- 54 Irlannin mukaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö liittyy kansallisiin järjestelmiin, joissa viennin yhteydessä ei makseta lainkaan palautuksia (tuomio 21.3.2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195; tuomio 23.2.2006, komissio v. Suomi, C-232/03, ei julkaistu, EU:C:2006:128; määräys 27.6.2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430; määräys 22.5.2008, Ilhan, C-42/08, ei julkaistu, EU:C:2008:305 ja tuomio 26.4.2012, van Putten, C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246), tai kansallisiin järjestelmiin, joissa – vaikka tällaisesta palauttamisesta säädetään – palautettava määrä lasketaan ajoneuvon valtion alueella tapahtuvan käytön keston perusteella eikä korkoja makseta (määräys 29.9.2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, ei julkaistu, EU:C:2010:558).

- 55 Yhtäältä unionin tuomioistuin ei ole koskaan todennut, että viennin yhteydessä tapahtuvien palautusten järjestelmät olisivat sellaisinaan lähtökohtaisesti SEUT 56 artiklan vastaisia. Se on päinvastoin todennut 27.6.2006 antamassaan määräyksessä van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430) ja 26.4.2012 antamassaan tuomiossa van Putten (C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246), että vuokrattujen tai leasingvuokrattujen ajoneuvojen verotuksen yhteydessä asianmukaisesti järjestetty palautusjärjestelmä voi olla suhteellisuusperiaatteen mukainen.
- 56 Toisaalta toisin kuin asioissa, joissa annettiin tämän tuomion 54 kohdassa mainitut ratkaisut, rekisteröintiveron perusteena ei ole kyseisen ajoneuvon käyttöaika Irlannissa vaan sen kunto ja ajokilometrit. Maahantuonnin hetkellä on näin ollen mahdotonta määrittää ennalta viennin yhteydessä tapahtuvan palautuksen täsmällistä määrää ja laskea etukäteen kussakin tapauksessa maksettavaa rekisteröintiveroa.
- 57 Toiseksi Irlanti toteaa, että rekisteröintiverojärjestelmän muuttaminen komission ehdottamalla tavalla merkitsee tämän veron kantamista koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen huomattavaa muuttamista ja aiheuttaisi erityisesti sen, että veron laskentaperusteena ajoneuvon markkinahinta korvataan sen käyttöajalla Irlannin tieliikenteessä tai sen läsnäololla Irlannin alueella.
- 58 Vaikka ajoneuvoverotusta ei ole yhdenmukaistettu ja jäsenvaltioilla on yhä tätä koskeva toimintavapaus, komissio pyrkii Irlannin mukaan tällä menettelyllä yhdenmukaistamaan rekisteröintiveron laskentaperusteita jäsenvaltioissa. Irlannin valitseman laskentaperusteen tavoitteena ja seurauksena on se, että ajoneuvojen verotus vastaa niiden todellista käyttöä. Tämä laskentaperuste on Irlannin mukaan siis unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukainen eikä etukäteen toteutettavaa laskentaa, joka perustuu pikemminkin ennakoituun käyttöön kuin todelliseen käyttöön, koskevan menetelmän käyttöönottoaminen olisi johdonmukaista. Rekisteröintiveron liiallisen määrän palauttamisella vientihetkellä koroilla lisättynä taataan Irlannin mukaan se, että verovelvollinen maksaa täsmälleen veron asianmukaisen määrän ja ettei hän kärsi taloudellista vahinkoa maksettuaan etukäteen koko määrän. SEUT 56 artiklassa jäsenvaltioita ei velvoiteta kantamaan samaa veron määrää henkilöiltä, jotka käyttävät ajoneuvoaan intensiivisesti, ja henkilöiltä, jotka käyttävät sitä hyvin vähän, sillä verukkeella, että leasingvuokrasopimuksen kesto on sama, eikä Irlannin mukaan sillä, että ajoneuvon tosiasiallinen käyttö ja kunto vientihetkellä olisi teoreettisesti mahdollista korvata käytön kestoon perustuvalla etukäteen määritetyllä vapautuksella, ole tältä osin merkitystä kuten ei myöskään sillä, että muissa jäsenvaltioissa on mahdollisesti olemassa käytön kestoon perustuvia verojärjestelmiä.
- 59 Kolmanneksi Irlanti katsoo, että rekisteröintiverojärjestelmän muuttaminen komission ehdottamalla tavalla estäisi tämän veron tavoitteiden toteuttamisen Irlannissa. Näitä tavoitteita ovat ajoneuvojen käytön ulkoisten vaikutusten, kuten tieliikenneverkostosta, liikennevalvonnasta, hätäpalveluista ja rekisteröintipalveluista yhteiskunnalle aiheutuvien kustannusten, kompensoiminen sekä ilmansaastumisen ja meluhaittojen kaltaisten ympäristövaikutusten kompensoiminen. Rekisteröintiveron on tarkoitus olla oikeassa suhteessa ajoneuvon myyntiarvoon, ja sillä kannustetaan ympäristöystävällisten ajoneuvojen ostamiseen.
- 60 Neljänneksi Irlanti katsoo, että komission ehdottaman sellaisen järjestelmän käyttöönottoaminen, joka sisältää alustavan arvion, jonka jälkeen vientihetkellä toteutetaan kompensoiva maksu, aiheuttaisi verotulojen menetyksen vaaran ja aiheuttaisi lisäksi erittäin suuria käytännön vaikeuksia, sillä – koska siinä vaaditaan ajoneuvoilta samoja katsastuksia – se aiheuttaa hallinnollista lisätyötä sekä kustannuksia ulkomailla toimivalle ajoneuvojen leasingvuokraajalle.
- 61 Viidenneksi Irlanti huomauttaa, ettei ajoneuvoa ole velvollisuutta rekisteröidä Irlannin alueella 30 päivään, minkä vuoksi rekisteröintiveroa ei sovelleta, jos vuokraaminen tapahtuu erityisen lyhyeksi ajaksi. Se lisää, että joka tapauksessa tämä vero on suhteellisen alhainen, sillä sen alkuperäinen määrä on 2,5-kertainen – eikä 11-kertainen, kuten komissio virheellisesti väittää – siihen määrään nähden, joka loppujen lopuksi on maksettava. Rekisteröintiveron vaikutuksen arvioimiseksi ei ole tukeuduttava

saastuttavimpien ajoneuvojen ryhmään, sillä ensinnäkään nämä ajoneuvot eivät ole yleisiä ja toiseksi rekisteröintiveron määrät määritetään siten, että tämäntyyppisiin ajoneuvoihin, joiden vaikutus ympäristöön on suurin, sovelletaan korkeimpia veroja.

- 62 Kuudenneksi Irlanti korostaa, että hallintokulujen määrän vahvistaminen 500 euroksi johtui tarpeesta kattaa tiettyjä vientipalautusjärjestelmän käyttöönottamisen aiheuttamia merkittäviä aloituskustannuksia, ja lisää, että tämä määrä on alennettu 100 euroon. Irlannin mukaan unionin tuomioistuin on todennut 7.4.2011 antamassaan tuomiossa Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219), että palveluiden suorittamisesta voitaisiin vaatia kohtuullisia hallinnollisia kuluja, kunhan ne eivät ole kuluttajalle liiallisia eivätkä muodosta perusteetonta estettä käyttää palvelua, mutta unionin tuomioistuin ei ole itse todennut, etteivät verovelvolliselle aiheutuvat kustannukset saa ylittää asiantuntijalausuntoon liittyvistä toimenpiteistä aiheutuvia kuluja.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

– Irlannin merkityksellinen lainsäädäntö

- 63 Edellä tämän tuomion 35 kohdassa mainitusta unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kun arvioidaan sitä, onko jäsenvaltio jättänyt noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan, on otettava huomioon kyseisen jäsenvaltion tilanne sellaisena kuin se oli perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä, eikä unionin tuomioistuin voi ottaa huomioon tämän jälkeen tapahtuneita muutoksia.
- 64 Koska siis yhtäältä komissio vaati Irlantia noudattamaan 27.2.2015 annettua täydentävää perusteltua lausuntoa kahden kuukauden määräajassa sen vastaanottamisesta ja toisaalta lausunto annettiin Irlannille tiedoksi 27.2.2015, sitä, onko Irlanti jättänyt noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan, on arvioitava ottaen huomioon jäsenvaltion tilanne sellaisena kuin se oli 27.4.2015.
- 65 Tältä osin asianosaisten kesken on riidatonta, että tuolloin voimassa olleen Irlannin lainsäädännön mukaan Irlannissa asuvien henkilöiden, jotka halusivat käyttää Irlannissa ajoneuvoa, jonka toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yritys on antanut heidän käyttöönsä vuokrasopimuksen tai leasingvuokrasopimuksen perusteella, oli maksettava tätä ajoneuvoa Irlannissa rekisteröitäessä rekisteröintivero kokonaisuudessaan, vaikka kyseisen ajoneuvon käytön kesto oli määritetty ja tiedossa etukäteen sopimuksen nojalla.
- 66 Asiakirja-aineistosta ilmenee, että vuoden 1992 verolain 135 D §:n 2 momentin b kohdassa säädettiin, että ajoneuvojen rekisteröintiveron palautettava määrä lasketaan yhden tai useamman sellaisen laskentakaavan tai muun laskentatavan avulla, josta toimivaltainen ministeri voi määrätä 141 §:n nojalla antamillaan asetuksilla. Kyseisestä 135 D §:n 2 momentin b kohdasta seuraa siis, että vaikka voitiin katsoa, että siinä esitettiin periaate, jonka mukaan korkoja maksetaan, jos osa rekisteröintiverosta palautetaan, tämä säännös ei sellaisenaan voi tuottaa oikeusvaikutuksia, joiden perusteella rekisteröintiveron ylijäämä voidaan maksaa lisättynä koroilla, ja että korkojen maksamista koskevan säännöksen tosiasiallinen täytäntöönpano vaati sitä, että Irlannin viranomaiset toteuttavat täytäntöönpanotoimia.
- 67 Nämä täytäntöönpanotoimet, jotka sisältyvät vuoden 2015 täytäntöönpanoasetukseen, annettiin vasta 17.12.2015, ja ne tulivat voimaan vasta 1.1.2016 eli täydentävässä perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättymisen jälkeen.
- 68 Väitettyä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä arvioitaessa on siis otettava huomioon rekisteröintiveron palautusjärjestelmä sellaisena kuin se on ilman mitään koronmaksumekanismia.

69 Kun otetaan huomioon edellä tämän tuomion 35 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö, sillä, että hallinnollisten kulujen määrää, joka täydentävässä perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättämispäivänä oli 500 euroa, alennettiin 1.1.2016 alkavin vaikutuksin 100 euroon, ei ole merkitystä. Näin ollen väitettyä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä arvioitaessa on otettava huomioon rekisteröintiveron palautusjärjestelmä, johon sisältyy 500 euron suuruisten hallinnollisten kulujen maksaminen.

– Peruste, joka koskee koko rekisteröintiveron maksamista etukäteen

70 Ensimmäisessä perusteessaan komissio toteaa, että Irlanti on rikkonut SEUT 56 artiklaa, kun se on asettanut velvollisuuden maksaa etukäteen lopullisesta rekisteröinnistä maksettava rekisteröintivero kokonaisuudessaan ilman, että ajoneuvon suunniteltua todellista käyttöaikaa Irlannissa otetaan huomioon, koska tällainen velvollisuus, vaikka siihen liittyy palautusmahdollisuus, ei ole oikeassa suhteessa tämän veron tavoitteeseen nähden tilanteessa, jossa leasingvuokrauksen tai vuokrauksen kesto on täsmällisesti määritetty ja tiedossa etukäteen.

71 Tässä yhteydessä on muistutettava, että tiettyjä pääasian kannalta merkityksettä poikkeuksia lukuun ottamatta moottoriajoneuvojen verotusta ei ole yhdenmukaistettu Euroopan unionin tasolla. Jäsenvaltiot saavat siis vapaasti käyttää verotusvaltaansa ajoneuvojen alalla, kunhan ne tätä toimivaltaansa käyttäessään noudattavat yhteisön oikeutta (tuomio 21.11.2013, X, C-302/12, EU:C:2013:756, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

72 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltio voi periä rekisteröintiveron ajoneuvosta, jonka toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö on antanut ensimmäisessä jäsenvaltiossa asuvan henkilön käyttöön, kun tätä ajoneuvoa on tarkoitus käyttää pysyvästi lähinnä ensimmäisen jäsenvaltion alueella tai kun sitä tosiasiassa käytetään pysyvästi siellä (määräys 27.6.2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

73 Jos sitä vastoin edeltävässä kohdassa mainitut edellytykset eivät täyty, ajoneuvolla on heikompi yhteys ensimmäiseen jäsenvaltioon, jolloin kyseessä olevalle verotukselle on esitettävä jokin muu perustelu (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2005, komissio v. Tanska, C-464/02, EU:C:2005:546, 79 kohta; tuomio 26.4.2012, van Putten, C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, 47 kohta ja määräys 27.6.2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, 26 kohta).

74 Jos tällaisen perustelun, joka perustuu yleistä etua koskevaan pakottavaan syyhyn, oletetaan olevan olemassa, lisäksi edellytetään, että kyseinen vero on suhteellisuusperiaatteen mukainen (ks. vastaavasti määräys 27.6.2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, 22 ja 27 kohta ja tuomio 26.4.2012, van Putten, C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, 53 kohta).

75 Nyt käsiteltävän asian asiakirja-aineistosta ilmenee, että Irlannin lainsäädännön mukaan Irlannissa asuvan henkilön, joka tuo ajoneuvon Irlantiin, on 30 päivän kuluessa ajoneuvon tuonnista Irlannin alueelle rekisteröitävä se ja maksettava tähän ajoneuvoon liittyvä rekisteröintivero. Vuoden 1992 verolain 132 ja 133 §:n mukaan tämä vero lasketaan ajoneuvon markkinahinnan ja sen hiilidioksidipäästöjen tason perusteella. Asiakirjoista ilmenee myös, että tämä vero voi olla saastuttavimmilla ajoneuvoilla 36 prosenttia niiden markkinahinnasta.

76 Tämä velvollisuus rekisteröidä ajoneuvo ja maksaa rekisteröintivero kokonaisuudessaan koskee myös Irlannissa asuvia henkilöitä, jotka tuovat Irlantiin muusta jäsenvaltiosta vuokratun tai leasingvuokratun ajoneuvon, myös tilanteessa, jossa vuokran tai leasingvuokran kesto on rajoitettu ja tiedossa etukäteen. Asianosaiset ovat yksimielisiä siitä, että vuokrasopimuksen tai leasingvuokrasopimuksen kesto ei oteta huomioon veron määrää laskettaessa.

- 77 Irlannissa asuvien henkilöiden, jotka vuokraavat tai leasingvuokraavat ajoneuvon muusta jäsenvaltiosta, myös tilanteessa, jossa sopimuksen kesto on rajoitettu ja tiedossa etukäteen, on siis maksettava yhtä suuri vero kuin se, jota sovelletaan tilanteessa, jossa ajoneuvo maahantuodaan pysyvästi.
- 78 Tällainen velvollisuus on omiaan tekemään ajoneuvon vuokraamisen tai leasingvuokraamisen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta yhtiöltä kalliimmaksi kuin silloin, kun vuokra- tai leasingvuokrasopimus tehdään Irlantiin sijoittautuneen yhtiön kanssa, kun otetaan huomioon erityisesti se, että tällainen velvollisuus syrjii toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneita vuokraus- tai leasingvuokrausyrityksiä veron kuoletuksen osalta (ks. vastaavasti tuomio 21.3.2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, 69 kohta ja määräys 29.9.2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, ei julkaistu, EU:C:2010:558, 20 kohta).
- 79 On totta, että ajoneuvoista, jotka on leasingvuokrattu tai vuokrattu Irlantiin sijoittautuneelta yhtiöltä, kannetaan myös rekisteröintivero, kun ne rekisteröidään ensimmäisen kerran Irlannissa. Vaikka on mahdollista katsoa, että osa tästä verosta saatetaan vyöryttää Irlantiin sijoittautuneilta yhtiöiltä vuokrattujen tai leasingvuokrattujen ajoneuvojen vuokraan tai leasingvuokraan, on kuitenkin niin, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneilta yhtiöiltä leasingvuokratuista tai vuokratuista ajoneuvoista on maksettava rekisteröintivero kokonaisuudessaan.
- 80 Toteamusta, jonka mukaan velvollisuus maksaa rekisteröintivero kokonaisuudessaan on omiaan tekemään ajoneuvon vuokraamisen tai leasingvuokraamisen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta yhtiöltä kalliimmaksi kuin Irlantiin sijoittautuneelta yhtiöltä, ei kyseenalaista se seikka, että vuoden 1992 verolain 135 D §:n mukaan osa rekisteröintiverosta voidaan kyseisessä pykälässä vahvistetuilla edellytyksillä palauttaa.
- 81 Vaikka Irlanti riitauttaa tietyt komission laskelmat, se myöntää, että alun perin kannettu rekisteröintiveron määrä voi olla yli kaksinkertainen loppujen lopuksi palautuksen jälkeen maksettavaksi jäävän rekisteröintiveron määrään nähden. Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 42 kohdassa todennut, tällainen ratkaisu sitoo merkittäviä rahavaroja ja merkitsee siis verovelvolliselle huomattavaa kassahaittaa.
- 82 Velvollisuus maksaa etukäteen koko rekisteröintivero on siis omiaan aiheuttamaan sekä sen, että Irlannissa asuvien henkilöiden on vähemmän houkuttelevaa käyttää muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden palveluntarjoajien tarjoamia ajoneuvojen vuokraus- tai leasingvuokrauspalveluja, että sen, että näiden palveluntarjoajien on vähemmän houkuttelevaa tarjota ajoneuvojen vuokraus- tai leasingvuokrauspalveluja Irlannissa asuville henkilöille. Tällainen velvollisuus merkitsee siis palveluiden tarjoamisen vapauden rajoitusta, joka on lähtökohtaisesti kielletty SEUT 56 artiklassa.
- 83 Siitä, onko tällainen rajoitus oikeutettu, on todettava, että käsiteltävässä kanteessa tarkoitetut tilanteet, joissa vuokrauksen tai leasingvuokrauksen kesto on rajattu ja tiedossa etukäteen, vastaavat suurelta osin niitä tilanteita, joissa ajoneuvoa ei ole tarkoitus käyttää pysyvästi lähinnä tietyn jäsenvaltion alueella eikä sitä tosiasiaassa käytetä pysyvästi siellä.
- 84 On totta, että vuokra- tai leasingvuokrasopimuksia voidaan jatkaa, mistä seuraa, että muussa jäsenvaltiossa kuin Irlannissa vuokrattujen tai leasingvuokrattujen ajoneuvojen käyttäminen on tällaisessa tapauksessa lähellä ajoneuvojen käyttämistä Irlannissa pysyvästi. Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 57 kohdassa, Irlannin säännöksissä ei kuitenkaan tehdä erottelua sen sopimuksen keston ja sisällön suhteen, johon ajoneuvon käyttö Irlannin alueella perustuu, minkä perusteella olisi mahdollista kantaa rekisteröintivero kokonaisuudessaan ainoastaan tilanteissa, jotka vastaavat pysyvää käyttämistä. Kuten komissio on perustellusti huomauttanut, määräaikaisen sopimuksen jatkamista ei voida olettaa tapahtuvaksi.

- 85 Siitä, onko kyseinen palveluiden tarjoamisen vapauden rajoitus oikeutettu, Irlanti väittää ensimmäiseksi, että rekisteröintiveron perusteen valinta sekä sen kantamistavat kuuluvat – koska ajoneuvoverotusta ei ole unionissa yhdenmukaistettu – sen verotuksellisen itsemääräämisoikeuden piiriin ja että komissio pyrkii kanteellaan pakottamaan sen muuttamaan näitä seikkoja yhdenmukaistaakseen ajoneuvojen veroperusteet unionissa.
- 86 Kuten tämän tuomion 71 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, on niin, että vaikka jäsenvaltiot saavat vapaasti käyttää verotusvaltaansa ajoneuvoverotuksen alalla, niiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta.
- 87 Sillä, että ajoneuvoverotus kuuluu Irlannin toimivaltaan, ei siis voida oikeuttaa palvelujen vapaan liikkuvuuden rajoitusta.
- 88 Toiseksi asiassa kyseessä olevan rekisteröintiveron tavoitteista, sellaisina kuin ne mainitaan tämän tuomion 59 kohdassa, on mainittava, että tavoitteilla, jotka koskevat ajoneuvojen käyttämisestä aiheutuvien tieliikenneverkostoon, liikennevalvontaan, hätäpalveluihin ja rekisteröintipalveluihin liittyvien kustannusten kompensoimista ja jotka Irlannin mukaan ovat tämän veron käyttöön ottamisen taustalla, ei voida kuitenkaan oikeuttaa velvollisuutta maksaa etukäteen rekisteröintivero kokonaisuudessaan ilman, että otetaan huomioon ajoneuvon Irlannissa tapahtuvan käyttämisen kestoa.
- 89 Pelkästään taloudelliset tavoitteet eivät nimittäin voi olla yleisen edun mukaisia pakottavia syitä, joilla voitaisiin oikeuttaa palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus (ks. vastaavasti tuomio 15.4.2010, CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 24.3.2011, komissio v. Espanja, C-400/08, EU:C:2011:172, 74 kohta).
- 90 Sen sijaan yksi unionin tuomioistuimen hyväksymistä yleisen edun mukaisista pakottavista syistä on ympäristönsuojelu (ks. vastaavasti tuomio 11.3.2010, Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 24.3.2011, komissio v. Espanja, C-400/08, EU:C:2011:172, 74 kohta). Erityisesti se, että ajoneuvojen, jotka kuluttavat paljon polttoainetta, vuokraamisesta tai leasingvuokraamisesta tehdään vähemmän houkuttelevaa, voi olla yleisen edun mukainen tavoite (ks. vastaavasti tuomio 21.3.2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, 68 kohta).
- 91 On kuitenkin tarkastettava, onko Irlannin rekisteröintiverojärjestelmä, jossa asetetaan velvollisuus maksaa rekisteröintivero kokonaisuudessaan ja johon liittyy palautusmekanismi, suhteellisuusperiaatteen mukainen.
- 92 Tältä osin on aivan aluksi hylättävä perusteettomana Irlannin väite, jonka mukaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön ja erityisesti 27.6.2006 annetun määräyksen van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430) sekä 26.4.2012 annetun tuomion van Putten (C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246) perusteella voitaisiin nyt käsiteltävässä asiassa todeta, että suhteellisuusperiaatetta on noudatettu.
- 93 On nimittäin riittävää todeta, että nämä tuomioistuimen ratkaisut on annettu sellaisten kansallisten järjestelmien asiayhteydessä, joissa ei säädetä rekisteröintiveron palauttamisesta, kun ajoneuvo viedään kyseessä olevasta jäsenvaltiosta.
- 94 Näin ollen ei voida väittää, että unionin tuomioistuin olisi kyseisissä ratkaisuissa ottanut kantaa siihen, onko kansallinen lainsäädäntö, jossa määrätään sekä koko rekisteröintiveron maksamisesta ilman, että otetaan huomioon toisesta jäsenvaltiosta vuokratun tai leasingvuokratun ajoneuvon kyseisessä jäsenvaltiossa tapahtuvan käytön kestoa, että mahdollisuudesta veron osan palauttamiseen, kun käyttö kyseisen valtion alueella päättyy, suhteellisuusperiaatteen mukainen, koska unionin tuomioistuin ei ole kyseisissä ratkaisuissa tutkinut sitä.

- 95 Kuten Irlanti myöntää, unionin tuomioistuin on sen sijaan lausunut 29.9.2010 antamassaan määräyksessä VAV-Autovermietung (C-91/10, ei julkaistu, EU:C:2010:558) siitä, onko unionin oikeus esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla jäsenvaltiossa asuva tai sinne sijoittautunut henkilö, joka käyttää tässä jäsenvaltiossa toisessa jäsenvaltiossa rekisteröityä ja sieltä vuokralle otettua ajoneuvoa, on velvollinen maksamaan tämän ajoneuvon käyttöönnotosta ensimmäiseksi mainitussa jäsenvaltiossa veron kokonaisuudessaan siten, että veron loppuosa, joka lasketaan sen ajan mukaan, jota ajoneuvoa on käytetty tässä tieverkossa, palautetaan ilman korkoa ajoneuvon käytön päättymisen jälkeen. Unionin tuomioistuin muistutti, että jotta rekisteröintivero olisi oikeasuhteinen, se on laskettava ottaen asianmukaisesti huomioon kyseisen ajoneuvon vuokrasopimuksen kesto tai kyseisen maan tieliikenteessä tapahtuvan käytön kesto, ja totesi, että käsiteltävässä asiassa tässä lainsäädännössä määrättiin tämän veron maksamisesta kokonaisuudessaan ottamatta huomioon ajoneuvon vuokrasopimuksen kesto tai sen kyseisen maan tieliikenteessä tapahtuvan käytön kesto, eikä kyseinen lainsäädäntö ollut unionin oikeuden ja erityisesti SEUT 56–SEUT 62 artiklan mukainen (ks. vastaavasti määräys 29.9.2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, ei julkaistu, EU:C:2010:558, 26, 27 ja 30 kohta).
- 96 Nyt käsiteltävässä asiassa – kuten asiakirjoista ilmenee – rekisteröintiveron määrä lasketaan tuontiajankohdan mukaan määräytyvän ajoneuvon markkinahinnan perusteella sekä sen hiilidioksidipäästöjen tason perusteella.
- 97 Tästä seuraa, että rekisteröinnin hetkellä Irlannin rekisteröintiverojärjestelmän tavoitteena on ympäristönsuojelu pääasiassa sellaisen veroprosentin avulla, joka riippuu hiilidioksidipäästöjen tasosta. Tämän vuoksi tällaisella järjestelmällä voidaan saavuttaa ympäristönsuojelun tavoite, kun paljon polttoainetta kuluttavien ajoneuvojen vuokraamisesta tai leasingvuokraamisesta tehdään sen avulla vähemmän houkuttelevaa.
- 98 Sen sijaan rekisteröinnin hetkellä rekisteröintiveron määrä määritetään ottamatta huomioon ajoneuvon käyttöaikaa ja toisesta jäsenvaltiosta maahantuodun ajoneuvon osalta riippumatta siitä, onko maahantuonti pysyvä vai määräaikainen.
- 99 Kun siis kyse on ajoneuvoista, jotka on vuokrattu tai leasingvuokrattu toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta yhtiöltä määräajaksi, joka on tiedossa etukäteen, velvollisuus maksaa rekisteröintivero kokonaisuudessaan ylittää sen, mikä on tarpeen ympäristönsuojelun tavoitteen saavuttamiseksi. Näistä ajoneuvoista, joita on tarkoitus käyttää Irlannin alueella rajoitetun ajan, kannetaan rekisteröintihetkellä vero niiden potentiaalisesti aiheuttamien saastevaikutusten perusteella samoin kuin kyse olisi Irlannissa pysyvästi ja pitkäaikaisesti käytettävistä ajoneuvoista. Koska niiden Irlannin alueella käytön kesto on rajattu ja tiedossa etukäteen, vähemmän rajoittavana keinona voisi olla se, että niiden rekisteröintihetkellä kannetaan tähän käytön keston suhteutettu rekisteröintivero.
- 100 Irlanti väittää kuitenkin, että sen rekisteröintiverojärjestelmän tavoitteena ja seurauksena on se, että ajoneuvojen verotus vastaa niiden todellista käyttöä Irlannin alueella, kuten 27.6.2006 annetussa määräyksessä van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430, 29 kohta) sen mukaan edellytetään.
- 101 Tältä osin on kuitenkin korostettava, kuten komissio toteaa, että järjestelmä, jossa säädettäisiin siitä, että ajoneuvon rekisteröintihetkellä kannetaan rekisteröintivero, joka on suhteutettu Irlantiin tuodun ajoneuvon käytön keston, sellaisena kuin se määritetään vuokra- tai leasingvuokrasopimuksessa, ei vaikuttaisi Irlannin mahdollisuuteen säätää, että ajoneuvon maastaviennin hetkellä veron määrä voitaisiin mukauttaa tapauksen mukaan sellaisen palautuksen tai lisäveron muodossa, jossa otetaan huomioon kyseisen ajoneuvon tuolloinen markkina-arvo ottamalla huomioon muun muassa sen kunto ja kyseisen sopimuksen kattamalla ajanjaksolla Irlannissa ajettu kilometrimäärä.

- 102 Näin ollen sen avulla, että käyttöön otetaan lisätekijä, joka vastaa ennakoitua käytön kestoa Irlannin alueella rekisteröintiveroa alun perin maksettaessa, voitaisiin saavuttaa ympäristönsuojelun tavoite vähemmän rajoittavalla keinolla ilman, että kyseenalaistetaan veroperustetta, joka muodostuu ajoneuvon markkina-arvosta ja sen hiilidioksidipäästöjen tasosta.
- 103 Irlanti väittää kuitenkin, että sellaisen järjestelmän käyttöönottoaminen, jonka mukaan alun perin maksetaan rekisteröintivero, joka on suhteutettu ennakoituun Irlannin alueella käytön keston, minkä jälkeen vientihetkellä toteutetaan kompensoiva maksu, aiheuttaisi verotulojen menetyksen vaaran ja aiheuttaisi erittäin suuria käytännön vaikeuksia muun muassa siksi, että maahantuonnin hetkellä ei ole mahdollista ennakoida palautuksen täsmällistä määrää viennin hetkellä, ja siksi, että ajoneuvon todellinen käyttö voisi poiketa huomattavasti suunnitellusta käytöstä. Jos nimittäin oletetaan, että alun perin maksettu rekisteröintivero osoittautuisi riittämättömäksi mutta ajoneuvo olisi jo viety Irlannista, tämän ajoneuvon vuokralleottaja ja omistaja voisivat jäädä tämän jäsenvaltion alueellisen verotustoimivallan ulkopuolelle. Koska komission ehdottaman järjestelmän käyttöönottoaminen edellyttäisi saman katsastuksen toteuttamista kuin se, joka on käytössä tällä hetkellä, ja näin ollen aiheuttaisi samat hallinnolliset kustannukset, on pelättävissä, että tilanteessa, jossa rekisteröintiveron lisämäärä olisi maksettava, jotkut verovelvolliset yrittäisivät välttää nämä kustannukset sekä rekisteröintiveron lisäosan jättämällä vuokra- tai leasingvuokrasopimuksen jatkamisen ilmoittamatta Irlannin viranomaisille.
- 104 Tältä osin on kuitenkin syytä muistuttaa aluksi, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tarve estää verotulojen väheneminen ei ole yleisen edun mukainen pakottava syy, jolla palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus voitaisiin oikeuttaa (ks. vastaavasti tuomio 22.12.2010, Tankreederei I, C-287/10, EU:C:2010:827, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Myöskään käytännön ongelmat eivät yksin oikeuta loukkaamaan palvelujen tarjoamisen vapautta (ks. vastaavasti tuomio 4.3.2004, komissio v. Ranska, C-334/02, EU:C:2004:129, 29 kohta; tuomio 14.9.2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, 48 kohta; tuomio 27.11.2008, Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, 54 kohta ja tuomio 9.10.2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, 56 kohta).
- 105 On korostettava, että sekä maksettavan rekisteröintiveron että palautettavan rekisteröintiveron laskenta, sellaisina kuin niistä säädetään vuoden 1992 verolaissa, perustuu osittain standardisoituihin tekijöihin. Näin ollen mikään ei estä Irlantia ottamasta huomioon ennakoitua Irlannin alueella käytön kestoa saman standardisoidun mallin mukaisesti sen mukaan, odotetaanko käytön kestävän lyhyen, keskipitkän vai pitkän ajan.
- 106 Siitä Irlannin pelosta, että vuokra- tai leasingvuokrasopimuksen päättyessä etukäteen tosiasiallisesti maksettu rekisteröintivero olisi alempi kuin loppujen lopuksi maksettavaksi tuleva vero, on todettava, että veronmaksuvelvollisuus koskee Irlannissa asuvia henkilöitä ja että tämän vuoksi Irlannin väitteet, joiden mukaan veroa ei ehkä olisi mahdollista periä, eivät ole perusteltuja. Lisäksi olisi mahdollista säätää muista toimenpiteistä, kuten rekisteröinnin rajoittamisesta suunniteltuun käyttöaikaan tai velvollisuudesta ilmoittaa mahdollisesta vuokra- tai leasingvuokrasopimuksen jatkamisesta.
- 107 Kun Irlannin lainsäädännössä asetetaan velvollisuus maksaa etukäteen rekisteröintivero kokonaisuudessaan, vaikka siinä säädetään veron osan palauttamisesta, se siis ylittää sen, mikä on tarpeen ympäristönsuojelun tavoitteen saavuttamiseksi ja erityisesti paljon polttoainetta kuluttavien ajoneuvojen vuokraamisen tai leasingvuokraamisen tekemiseksi vähemmän houkuttelevaksi.
- 108 Näin ollen on todettava, ettei Irlanti ole noudattanut SEUT 56 artiklaan perustuvia jäsenyysvelvoitteitaan, kun se on vaatinut, että pysyvästä rekisteröinnistä maksettava rekisteröintivero on maksettava etukäteen kokonaisuudessaan riippumatta Irlantiin tuodun ajoneuvon suunnitellusta todellisesta käyttöajasta Irlannissa, koska tällainen velvollisuus, vaikka siihen liittyy palautusmahdollisuus, ei ole oikeassa suhteessa tämän veron tavoitteeseen nähden tilanteissa, joissa leasingvuokrauksen tai vuokrauksen kesto on määritetty ja tiedossa etukäteen.

– Peruste, joka koskee suhteettomien edellytysten asettamista rekisteröintiveron palauttamiselle

- 109 Toiseksi komissio väittää, että Irlanti on rikkonut SEUT 56 artiklaa, kun se on säätänyt suhteettomista edellytyksistä etukäteen kokonaisuudessaan maksettavan rekisteröintiveron palauttamiselle.
- 110 Sen lisäksi, mitä tämän tuomion 35 kohdassa todetaan, on aluksi korostettava, että tämän toisen perusteen tarkastelulla on merkitystä niiden toimenpiteiden osalta, jotka Irlannin on toteutettava noudattaakseen tätä tuomiota sen perusteen hyväksymisen osalta, joka koskee velvollisuutta maksaa rekisteröintivero kokonaisuudessaan etukäteen tilanteissa, joissa ajoneuvon leasingvuokrasopimuksen määräaikainen kesto on määritetty ja tiedossa etukäteen.
- 111 Tällä täsmennyksellä – ja kuten tämän tuomion 82 kohdassa todetaan – velvollisuus maksaa rekisteröintivero kokonaisuudessaan on omiaan aiheuttamaan sekä sen, että Irlannissa asuvien henkilöiden on vähemmän houkuttelevaa käyttää muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden palveluntarjoajien tarjoamia ajoneuvojen vuokraus- tai leasingvuokrauspalveluja, että sen, että näiden palveluntarjoajien on vähemmän houkuttelevaa tarjota ajoneuvojen vuokraus- tai leasingvuokrauspalveluja Irlannissa asuville henkilöille.
- 112 Kun rekisteröintiveron palauttamismenettelystä on säädetty, jo se, että tälle menettelylle on asetettu suhteettomia edellytyksiä, aiheuttaa sellaisenaan saman haittavaikutuksen riippumatta siitä, voidaanko leasingvuokra- tai vuokrasopimuksen määräaikainen kesto määrittää täsmällisesti ja tietää etukäteen vai ei.
- 113 Nyt käsiteltävässä asiassa vuoden 1992 verolain 135 D §:ssä säädetystä rekisteröintiveron palauttamista koskevista yksityiskohtaisista säännöksistä komissio tarkastelee erityisesti yhtäältä sitä, ettei korkoja makseta, ja toisaalta sitä, että ajoneuvon katsastuksesta ja 500 euron hallinnollisista kuluista aiheutuu lisäkustannuksia.
- 114 Ensimmäiseksi Irlanti katsoo, ettei komission väite, jonka mukaan täydentävässä perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päätyessä rekisteröintiveron palautukselle ei maksettu korkoa, pidä paikkaansa ja viittaa vuoden 1992 verolain 135 D §:n 2 momentin b kohtaan, joka on lisätty siihen vuoden 2014 verolailla ja jossa Irlannin mukaan sallitaan korkojen maksaminen.
- 115 Tältä osin on kuitenkin riittävää muistuttaa, että kuten tämän tuomion 66 ja 67 kohdassa on jo todettu, vaikka tässä säännöksessä esitettiin periaate, jonka mukaan korkoja maksetaan, jos osa rekisteröintiverosta palautetaan, tämän periaatteen tosiasiallinen täytäntöönpano vaati täytäntöönpanotoimien antamista ja ne tulivat voimaan vasta täydentävässä perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päätyttyä.
- 116 Irlannin väitteet, joiden mukaan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen arvioimisen kannalta merkityksellisenä päivänä oli voimassa järjestelmä, jonka mukaan rekisteröintimaksu palautetaan koroilla lisättynä, ovat näin ollen täysin perusteettomia.
- 117 Koska Irlanti ei riitautu komission perustetta siltä osin kuin se koskee ilman korkojen maksamista tapahtuvan palautuksen suhteettomuutta, peruste on hyväksyttävä tältä osin. Sellaisen järjestelmän avulla, joka perustuu oletamaan, jonka mukaan osa alun perin maksetusta rekisteröintiverosta on liiallista ja on siis palautettava ilman, että näistä määristä maksetaan korkoa, ei voida lievittää koko rekisteröintiveron etukäteen maksamisen aiheuttaman kassahaittaa. Korkojen maksamattomuus ei siis ole suhteellisuusperiaatteen mukaista.
- 118 Toiseksi viennin hetkellä toteutettavan ajoneuvon pakollisen katsastuksen kustannuksista ja 500 euron maksamisesta palauttamismenettelyyn liittyvinä hallinnollisina kuluina on todettava, ettei komissio perustele erityisesti väitettään, jonka mukaan katsastuksen kustannukset ovat suhteettomat.

- 119 Näin ollen on tutkittava ainoastaan väitettä, jonka mukaan 500 euron suuruiset hallinnolliset kulut ovat suhteettomat.
- 120 Tästä on todettava, että velvollisuus maksaa 500 euroa hallinnollisina kuluina on omiaan tekemään palauttamismenettelyn aloittamisesta verovelvolliselle vähemmän houkuttelevaa ja on siis tällaisella menettelyllä tavoitellun päämäärän vastaista.
- 121 Vaikka Irlannin mainitsemalla tavalla täytyy olla mahdollista, että verovelvolliselta vaaditaan yksilöllisesti sille suoritettun palvelun korvaamista, Irlanti ei väitä, että 500 euron määrä vastaisi tällaisen palvelun kustannuksia, vaan se perustelee tätä määrää ainoastaan palautusjärjestelmän käyttöön ottamisen aiheuttamilla kokonaiskustannuksilla.
- 122 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 66 kohdassa, tilanteessa, jossa jäsenvaltio organisoi veronkantojärjestelmänsä niin, että veron osan palauttaminen on joissakin tilanteissa väistämätöntä, tällaisen järjestelmän organisointiin liittyviä kuluja ei voida rahoittaa toteuttamalla vähennyksiä palautukseen oikeutetuille henkilöille maksettavista määristä.
- 123 Se, että palautettavan rekisteröintiveron määrästä vähennetään 500 euroa hallinnollisina kuluina, ei siis ole myöskään suhteellisuusperiaatteen mukaista.
- 124 Näin ollen on todettava, että Irlanti ei ole noudattanut SEUT 56 artiklaan perustuvia jäsenyysvelvoitteitaan, koska se ei ole säätänyt koron maksamisesta rekisteröintiveron palauttamisen yhteydessä ja koska se vähensi rekisteröintiveron palautettavasta määrästä hallintokuluina 500 euron määrän.

Oikeudenkäyntikulut

- 125 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska Irlanti on hävinnyt asian, se on komission vaatimuksen mukaisesti velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) Irlanti ei ole noudattanut SEUT 56 artiklaan perustuvia jäsenyysvelvoitteitaan, kun se on vaatinut, että ajoneuvojen pysyvästä rekisteröinnistä maksettava rekisteröintivero on maksettava etukäteen kokonaisuudessaan riippumatta Irlantiin tuodun ajoneuvon suunnitellusta todellisesta käyttöajasta Irlannissa, vaikka leasingvuokrauksen tai vuokrauksen kesto on määritetty täsmällisesti ja tiedossa etukäteen.**
- 2) Irlanti ei ole noudattanut SEUT 56 artiklaan perustuvia jäsenyysvelvoitteitaan, koska se ei ole säätänyt koron maksamisesta ajoneuvojen rekisteröintiveron palauttamisen yhteydessä ja koska se on vähentänyt rekisteröintiveron palautettavasta määrästä hallintokuluina 500 euron määrän.**
- 3) Irlanti velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

Allekirjoitukset