STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY CHRISTINE STIX-HACKL

přednesené dne 4. března 2004 [1]

I – Úvod

1. V tomto řízení o žádost o rozhodnutí o předběžné otázce žádá Korkein hallinto-oikeus (Finsko) Soudní dvůr o výklad článku 1 směrnice Rady 83/183/EHS ze dne 28. března 1983 o osvobození od daní, které se vztahuje na trvalý dovoz osobního majetku jednotlivců z členského státu (dále jen „směrnice") [2]. Jedná se především o otázku, zda podle autoverolaki (zákona č. 1482/1994 ze dne 29. prosince 1994 o dani z motorových vozidel, ve znění, které je v účinnosti od roku 1999, dále jen „AVL") daň z motorových vozidel, která má být vybrána za motorová vozidla před jejich registrací nebo uvedením do provozu, představuje poplatek nebo daň, od které musí být motorové vozidlo, dovezené do Finska jako majetek při stěhování podle uvedeného ustanovení osvobozeno.

1 – Původní jazyk: němčina

2 – Úř. věst. L 105, s. 64.

II – Právní rámec

A – *Vnitrostátní právní úprava*

2. Podle čl. 1 odst. 1 autoverolaki je daň z motorových vozidel (dále jen „autovero") splatná před jejich registrací nebo uvedením do provozu ve Finsku.

3. Uvedením do provozu se přitom rozumí používání motorového vozidla v silničním provozu na území Finska, a to i když motorové vozidlo nebylo registrováno (článek 2 AVL).

4. Podle zásadního ustanovení týkajícího se zdanění (čl. 4 odst. 1 AVL) musí autovero zaplatit dovozce motorového vozidla nebo výrobce motorového vozidla vyrobeného ve Finsku.

5. Osoby povinné k dani musejí dále zaplatit podle článku 5 AVL mimo jiné daň z přidané hodnoty uvalenou na autovero ve výši stanovené podle arvonlisäverolaki (zákona č. 1501/1993 o dani z přidané hodnoty) (dále jen „arvonlisäverolaki").

6. Výše autovero se podle čl. 6 odst. 1 AVL rovná výši zdanitelné hodnoty automobilu po odečtení 4 600 FIM (nyní 770 EUR), v každém případě nejméně 50 % zdanitelné hodnoty motorového vozidla.

7. Podle čl. 7 odst. 1 AVL je daň uvalená na dovezené ojeté motorové vozidlo shodná s daní z nového motorového vozidla, nicméně je procentuálně snížena podle délky používání motorového vozidla (vyjádřené v měsících). Zdanitelná hodnota motorového vozidla je definována v čl. 11 odst. 1 a 2 AVL jako pořizovací hodnota vozidla pro daňového poplatníka, která je stanovena podle celní hodnoty motorového vozidla.

8. Podle čl. 25 odst. 1 AVL je poskytnuto snížení daně nepřesahující 80 000 FIM (v současnosti 13 450 EUR) pro vozidlo podléhající dani z motorových vozidel, které je jednotlivcem dováženo v rámci změny bydliště za podmínek stanovených v tomto ustanovení.

B – *Právní úprava Společenství*

9. Cílem směrnice je podle jejích bodů odůvodnění odstranění daňových překážek volnému pohybu osob ve Společenství. Působnost směrnice je definována v článku 1 takto:

„1) Každý členský stát za podmínek a v případech níže stanovených osvobodí osobní majetek dovezený natrvalo jednotlivci z jiného členského státu od daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní, které se na tento dovoz obvykle vztahují.

2) Tato směrnice se nevztahuje na zvláštní nebo periodické poplatky a daně ukládané na používání tohoto majetku v určité zemi, jako jsou například poplatky za registraci motorových vozidel, silniční daně a televizní poplatky."

III – Skutkové okolnosti, původní řízení a předběžná otázka

10. Marie Lindfors, která žila několik let v zahraničí, dovezla dne 4. srpna 1999 při

svém stěhování z jiného členského státu Evropských společenství do Finska motorové vozidlo značky Audi A6 Avant, které tvořilo součást jejího osobního majetku. Toto motorové vozidlo, vyrobené dne 20. března 1995, koupila M. Lindfors v Německu a do provozu uvedla dne 5. dubna 1995 v Nizozemsku.

11. Celní úřad Hanko (Hangon tullikamari) uznal M. Lindfors v daňovém výměru ze dne 4. srpna 1999 podle čl. 25 odst. 1 AVL odpočet daně ve výši 80 000 FIM a vyměřil autovero ve výši 16 556 FIM a daň z přidané hodnoty ve výši 3 642 FIM, celkem tedy 20 198 FIM.

12. Proti tomuto výměru podala M. Lindfors u správního soudu v Helsinkách (Helsingin hallinto-oikeus) žalobu požadující zrušení výměru, jakož i vrácení daně, kterou zaplatila. Uplatnila, že autovero je spotřební daň ve smyslu čl. 1 odst. 1 směrnice, která nesmí být na její motorové vozidlo dovezené jako majetek při stěhování vybírána.

13. Správní soud v Helsinkách žalobu zamítl, maje za to, že autovero je spojeno s registrací motorového vozidla nebo s jeho použitím v silničním provozu ve Finsku, a že se tedy jedná o zvláštní daň týkající se používání tohoto majetku v zemi ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice, na kterou se této směrnice nepoužije.

14. Marie Lindfors poté po Nejvyšším správním soudu (Korkein hallinto-oikeus) požadovala udělení souhlasu s podáním opravného prostředku proti rozhodnutí správního soudu Helsinki, jakož i zrušení tohoto rozhodnutí a daňového výměru celního úřadu pro motorové vozidlo.

15. Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 10. října 2002 rozhodl, pro objasnění věci, podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru a předložil mu následující otázku:

„Je třeba vykládat článek 1 směrnice Rady 83/183/EHS ze dne 28. března 1983 o osvobození od daní, které se vztahuje na trvalý dovoz osobního majetku jednotlivců z členského státu, v tom smyslu, že daň z motorových vozidel (autovero) ve smyslu zákona o dani z motorových vozidel (autoverolaki), vybíraná z motorového vozidla dovezeného z jiného členského státu do Finska v rámci přemístění bydliště, je nepřímou daní ve smyslu čl. 1 odst. 1 směrnice, anebo zvláštním poplatkem či daní týkající se používání tohoto majetku v zemi ve smyslu čl. 1 odst. 2?"

IV – Předběžná otázka

potřebuje vědět, zda určitá vnitrostátní daň odpovídá pojmu daně stanovenému v aktu Společenství, pokud neexistuje společný systém, který by umožňoval přesnou klasifikaci různých daní.

A – *Úvodní poznámky*

16. Mimo daně z přidané hodnoty, pro kterou ve vztahu k nabytí nových motorových vozidel platí mimochodem některá zvláštní ustanovení [3], není zdanění motorových vozidel ve Společenství v zásadě harmonizováno [4].

18. Pro vysvětlení – a jelikož také zúčastněné osoby v tomto řízení z toho zjevně vycházely – bychom však chtěli v tomto případě stručně rozlišit tři druhy daní, resp. poplatků, které jsou členskými státy na osobní motorová vozidla ukládány.

17. Daně a poplatky, které jsou členskými státy z osobních motorových vozidel vybírány, se tedy podstatným způsobem liší nejen svou výší, ale také svou strukturou [5]. Některé daně v jednom členském státě nemají v jiných členských státech žádný ekvivalent. Je tedy třeba zachovat ducha, zejména v případě jako je ten, který má Soudní dvůr rozhodnout, v němž předkládající soud

19. Zaprvé existují jednorázové daně, které nazýváme „registrační daně" a které jsou splatné při nabytí vozidla nebo při jeho uvedení do provozu na území členského státu.

20. Mimoto téměř všechny členské státy vybírají pravidelné roční daně podle různých podmínek. Jako příklad z této kategorie lze uvést daň z motorových vozidel („Kraftfahrzeugsteuer") v Německu a v Rakousku.

21. V členském státě konečně mohou existovat v souvislosti s registrací motorového

3 — Tyto jsou zdaněny odchylně od obecných pravidel rovněž v případě pořízení jednotlivcem podle zásady země určení: viz článek 28a šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1), dále jen „šestá směrnice".

4 — Srov. rozsudek ze dne 21. března 2002, Cura Anlagen (C-451/99, Recueil, s. I-3193, bod 40)

5 — Co se toho týče, nabízí užitečný přehled sdělení Komise Radě a Evropskému parlamentu ze dne 6. září 2002 o zdanění osobních motorových vozidel v Evropské unii – Možnosti postupů na vnitrostátní úrovni a na úrovni Společenství, KOM (2002), 431 konečné, jakož i studie vypracovaná pro Komisi společností TIS/PT (Consultores em Transportes Inovaçao e Sistemas, SA) o zdanění motorových vozidel v členských státech EU z ledna 2002, internetová stránka: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/car_taxes/vehicle_tax_study_15-02-2002.pdf.

vozidla rovněž poplatky určené k pokrytí administrativních nákladů (poplatek za registraci).

22. Jak vyplývá ze spisu a z vyjádření finské vlády, v každém z uvedených příkladů Finsko ukládá daně z automobilů.

23. Autovero je, jak vyplývá již z AVL, jednorázová daň ukládaná z automobilů a ostatních vozidel před jejich registrací nebo uvedením do provozu, vypočtená na základě jejich daňové hodnoty; navíc podle finského arvonlisäverolaki je na autovero k tomu dále ukládána daň z přidané hodnoty.

24. Vedle toho však existují také daně ukládané opakovaně, které jsou daněmi z motorových vozidel ve striktním smyslu: „ajoneuvovero" (daň z motorového vozidla nebo „vignette"), jakož i „moottoriajoneuvovero" (daň z nafty).

25. Konečně, ve Finsku se při registraci motorového vozidla kromě toho vybírají poplatky určené k náhradě správních nákladů spojených s registrací (poplatek za registraci).

26. Toto řízení se týká pouze autovero, kterou se Soudní dvůr už jednou zabýval ve věci Tulliasiamies a Siilin, ke které jsme rovněž předložili stanovisko [6].

27. Ve věci Tulliasiamies a Siilin se jednalo o určení, zda taková daň jako autovero, ve formě a výši, v které byla v rozhodné době účinná na ojetá motorová vozidla dovezená z jiného členského státu, představuje zakázanou vnitrostátní diskriminační daň, což Soudní dvůr potvrdil. V tomto řízení se naopak jedná o to, zda taková daň jako finská autovero může být za určitých okolností, a to v případě definitivního dovozu osobního motorového vozidla při změně bydliště – bez ohledu na způsob jejího výpočtu nebo na její výši –, vůbec vybírána.

28. Podstatou otázky předkládajícího soudu totiž je, zda směrnice osvobozením od daně stanoveným v článku 1 brání takovému zdanění.

29. Chtěli bychom konečně upozornit na skutečnost, že Komise již tuto otázku nastolila ve věci Weigel, která je nyní projednávána Soudním dvorem, v souvislosti s rakouskou daní nazvanou

6 — Stanovisko ze dne 25. října 2001 (rozsudek ze dne 19. září 2002, C-101/00, Recueil, s. I-7487).

„Normverbrauchsabgabe" či „NoVA", jejíž slučitelnost s články 23 ES, 25 ES a 39 ES, jakož i s šestou směrnicí o dani z přidané hodnoty, je zpochybňována, a že se v této věci generální advokát Tizzano ve svém stanovisku rovněž vyjádřil [7].

B – *Hlavní argumenty zúčastněných osob*

30. Podle názoru *M. Lindfors a Komise,* směrnice stanovením osvobození od daní vylučuje uložení daně v situaci, jaká nastala v původním řízení. Podle nich je autovero nepřímou daní vybíranou na základě nebo z důvodu trvalého dovozu, na který se vztahuje čl. 1 odst. 1.

31. Marie Lindfors mimo jiné uplatňuje, že autovero je – jak též vyplývá z formalit daňového prohlášení – vybírána z důvodu skutečnosti dovozu motorového vozidla do Finska. Její povaha nepřímé daně, ve smyslu čl. 1 odst. 1 směrnice, vyplývá podle ní nepřímo z působnosti směrnice Rady 83/182/EHS ze dne 28. března 1983 o osvobození od daní, které platí v rámci Společenství pro dočasný dovoz některých dopravních prostředků [8], jakož i z návrhu směrnice Rady o daňovém zacházení s osobními vozidly, která byla dovezena v rámci změny trvalého bydliště do jiného členského státu nebo která jsou dočasně používána v jiném členském státě než v členském státě registrace (dále jen „návrh Komise") [9].

32. Komise uvádí, že čl. 1 odst. 1 směrnice zakazuje vybírání daní, u nichž je skutečností vedoucí ke vzniku daně dovoz. Tento zákaz nelze obejít tím, že namísto dovozu bude použita jiná skutečnost vedoucí ke vzniku daně, např. registrace. Komise poukazuje rovněž na to, že směrnice musí být vykládána ve světle ustanovení o volném pohybu osob a zamezení dvojího zdanění.

33. *Vlády Finska, Dánska a Řecka,* které v tomto řízení předložily svá vyjádření, jsou naproti tomu toho názoru, že na daň, jakou je autovero, se osvobození od daní stanovené v čl. 1 odst. 1 směrnice nevztahuje, a odkazují v tomto ohledu na stanovisko generálního advokáta Tizzana ve věci Weigel [10]. Zdůrazňují v podstatě shodně, že se v případě autovero nejedná o daň, která by

7 — Stanovisko generálního advokáta Tizzana ze dne 3. července 2003 ve věci Weigel (C-387/01, rozsudek zne dne 29. dubna 2004, Recueil, s. I-4981, s. I-4984, body 40 až 56).

8 — Úř. věst. L 105, s. 59.

9 — KOM (1998) 30 konečné (Úř. věst. C 108, s. 75), ve znění návrhu KOM (1999) 165 konečné (Úř. věst. C 145, s. 6).

10 — Stanovisko citované v poznámce 7.

byla vybírána při dovozu, ale spíše o daň spojenou s užíváním. Pokud by motorové vozidlo nebylo ve Finsku uvedeno do provozu – například pokud, jak uvádí finská vláda, by se jednalo o auto, které má být vystaveno v muzeu –, autovero se nehradí. Je proto třeba považovat ji za daň týkající se používání motorového vozidla nebo za „poplatek za registraci motorového vozidla" ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice, a proto se na ni osvobození od daní nevztahuje.

34. Pokud členské státy hovoří o návrhu Komise nebo o směrnici 83/182, vyvozují z těchto textů pro výklad působnosti směrnice opačný závěr než M. Lindfors nebo Komise. Uplatňují rovněž, že registrační daně jako autovero nebyly ve Společenství dosud harmonizovány, a proto musí být akceptováno případné dvojí zdanění vyplývající z této situace. Dánské království uvádí, že na základě podnětu Dánska byla do čl. 1 odst. 2 směrnice doplněna Radou výjimka, mající za cíl výslovně vyloučit registrační daně jako autovero z působnosti směrnice.

35. *Komise* však shodně s *M. Lindfors* vykládá výjimku v čl. 1 odst. 2 v tom smyslu, že se týká pouze poplatků představujících správní náklady související s registrací, a své tvrzení opírá především o francouzské a anglické znění směrnice užívající v této souvislosti pojmů „droits" a „fees".

36. *Zúčastněné vlády* tento výklad z důvodů jazykových a z důvodu systematiky směrnice odmítají. Zejména uplatňují, že právo Společenství nebrání vybírání poplatků na úhradu správních nákladů.

C – *Posouzení*

37. Podle čl. 1 odst. 1 směrnice se působnost směrnice vztahuje na nepřímé daně – „daně z obratu", „spotřební daně" a „jiné nepřímé daně", které se „obvykle" vztahují „na trvalý dovoz osobního majetku jednotlivců z členského státu". Proti těmto nepřímým daním v čl. 1 odst. 2 stojí „zvláštní nebo periodické poplatky a daně ukládané na používání tohoto majetku", kterých se směrnice v žádném případě netýká. Jako příklady jsou pro takové poplatky výslovně uvedeny „poplatky za registraci motorových vozidel, silniční daně a televizní poplatky".

38. Ve směrnici je tedy jasně rozlišena její působnost na základě rozdílu mezi (nepřímými) daněmi spojenými s dovozem a těmi, které se týkají používání majetku v tuzemsku.

39. Toto rozlišení se zprvu jeví zřejmé, jelikož by nebylo velmi jasné, proč by občan Společenství, který trvale přemístí své bydliště do jiného členského státu, poté tam žije a používá majetek, musel být osvobozen od daní, které jsou s používáním takových věcí v tomto členském státě spojené.

40. Naopak, daně a poplatky spojené s dovozem majetku jsou zcela takové povahy, že mohou vytvářet přímou daňovou překážku volnému pohybu osob.

41. Pokud se jedná o daně nebo poplatky, které mohou být dotčeny čl. 1 odst. 1 směrnice, nejedná se nicméně například o cla nebo poplatky s rovnocenným účinkem ve smyslu článků 23 ES a 25 ES, ačkoli jsou samozřejmě podle judikatury tyto poplatky charakteristické tím, že jsou uloženy na základě dovozu, resp. na základě překročení hranice členského státu [11]. Vzhledem k tomu, že finanční zatížení tohoto druhu jsou primárním právem bez dalšího zakázána a nemohou rovněž podléhat žádným harmonizačním opatřením podle článku 99 ES, je jasné, že na ně se směrnice nevztahuje.

42. Naopak, článek 1 odst. 1 směrnice upravuje vnitrostátní zdanění – aby bylo použito pojmu článku 90 ES – nebo nepřímé daně nebo, přesněji řečeno, spotřební daně, kde je skutečností vedoucí ke vzniku daňové povinnosti dovoz.

43. Ačkoli v současnosti není možné okamžitě najít příklad takových daní, nelze zapomínat na to, že směrnice pochází z doby před vytvořením vnitřního trhu dne 1. ledna 1993, a na pokrok dosažený v této souvislosti v oblasti odstraňování daňových překážek volnému pohybu zboží ve Společenství. V té době mohly členské státy ještě ukládat zejména dovozní daně z obratu nebo ostatní (zvláštní) nepřímé daně, které daňově souvisely s dovozem zboží [12].

11 — Srov. mj. rozsudek ze dne 17. června 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, Recueil, s. I-6065, bod 34).

12 — Viz např. belgickou daň z obratu uloženou na motorová vozidla při dovozu, která byla zkoumána v rozsudku ze dne 3. října 1985, Profant (294/84, Recueil, s. 3237).

44. Co se týče daně z přidané hodnoty, směrnice 91/680/EHS [13] zrušila zásadu zdanění dovozu v obchodu uvnitř Společenství a nahradila ji pojmem „zdanění při pořízení" podle zásady země určení. Od té doby jsou dovozní daně povoleny pouze v rámci obchodu se třetími zeměmi.

45. Členské státy sice podle článku 33 šesté směrnice o dani z přidané hodnoty dále smějí podle svého uvážení zachovat nebo zavést spotřební daně a další nepřímé daně, pokud nemají charakter daně z obratu ve smyslu šesté směrnice a nenarušují fungování společného systému daní z přidané hodnoty [14]. Nicméně pokud jde o nepřímé daně – a například též o zvláštní nepřímé daně z motorových vozidel –, je v každém případě třeba dbát na to, že podle čl. 3 odst. 3 směrnice 92/12/EHS [15] tato zdanění v obchodu uvnitř Společenství „nesmí vést k formalitám při přechodu hranice". Tím je sice možnost členských států zavést nebo zachovat zvláštní nepřímé daně, které jsou zaměřeny na dovoz, resp. vstup přes hranice, značně omezena, ale není zcela vyloučena [16].

46. Tyto úvahy nechceme rozvádět do podrobností, mohou však sloužit jako úvod k našemu zkoumání slučitelnosti daně se znaky autovero s daňovým osvobozením stanoveným směrnicí.

47. Podle AVL je autovero daňově spojeno s registrací nebo uvedením motorového vozidla do provozu ve Finsku.

48. Komise, jakož i M. Lindfors přitom mají za to, že se osvobození od daní podle čl. 1 odst. 1 směrnice vztahuje na daně, které jsou spojeny s dovozem. Nicméně tvrdí, že navzdory AVL, který stanoví vazbu mezi autovero a registrací či uvedením do provozu, musí být autovero ve skutečnosti považováno za daň, která je vybírána při dovozu.

13 — Směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1).

14 — Viz mj. rozsudky ze dne 8. července 1986, Kerrutt (73/85, Recueil, s. 2219, bod 22), a ze dne 13. července 1989, Wisselink a další (93/88 a 94/88, Recueil, s. 2671, bod 17).

15 — Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. L 76, s. 1).

16 — Viz v tomto smyslu např. Jatzke, *Das Neue Verbrauchsteuerrecht im EG-Binnenmarkt*, Steuerrecht 1 (1993), s. 41 (42). Pro příklad zvláštní spotřební daně uložené na motorová vozidla mj. při dovozu viz rozsudek ze dne 23. října 1997, Komise v. Řecko (C-375/95, Recueil, s. I-5981).

49. Při jednání bylo podle našeho názoru finskou vládou přesvědčivě objasněno, že daňové přiznání týkající se autovero nebo její úhrady v praxi nemusí být provedeno kvůli přechodu hranic nebo dovozu a že se celní formality popsané M. Lindfors vztahují k dovozu ze třetího státu. Z praktických způsobů přemístění proto nelze usuzovat, že daň, jakou je autovero, je ve skutečnosti daní vybíranou při dovozu.

50. Za důležitější považujeme argument Komise, podle kterého daň jako autovero, která se formálně vztahuje na registraci nebo na uvedení do provozu, musí být považována za spotřební daň vybíranou při dovozu nebo za daň z obratu ve smyslu čl. 1 odst. 1 směrnice, a že toto ustanovení nelze obejít tím, že je stanovena jiná skutečnosti, která vede ke vzniku daně, než dovoz.

51. K tomu je třeba nejdříve uvést, že – jak vysvětlila finská vláda na příkladu motorového vozidla, které má být vystaveno v muzeu – daň jako autovero nepůsobí jako „pravá" nepřímá daň vybíraná při dovozu, jelikož i přes vstup do Finska nevznikne do té doby, dokud tam automobil nemá být uveden do provozu nebo registrován.

52. Bylo by jistě možné tvrdit, že registrace nebo uvedení do provozu představuje skutečnost vedoucí ke vzniku daňové povinnosti, která je prakticky srovnatelná se skutečností dovozu, neboť u většiny motorových vozidel dovezených do členského státu lze předpokládat, že tam budou rovněž používána.

53. Soudní dvůr se v jiné souvislosti v rozsudku ve věci Komise *v.* Belgie rovněž zabýval tvrzením Komise, podle kterého registrační daň tehdy platná v Belgii pro nové automobily představovala ve skutečnosti daň z přidané hodnoty. Belgické království mj. tvrdilo, že obě daně se od sebe lišily skutečnostmi, které vedly ke vzniku daňové povinnosti (jednak dodání, jednak registrace) [17].

54. Soudní dvůr uvedl, že „toto tvrzení by mohlo být vzato v úvahu pouze tehdy, pokud by obě daně byly skutečně na sobě nezávislé". V závěrech vyvrátil samostatnou povahu registrační daně, avšak z důvodu, že v projednávaném případě existovala mezi registrační daní a daní z přidané hodnoty přímá souvislost v mechanismu započtení, který vylučoval jakýkoliv rozdíl mezi

17 — Rozsudek ze dne 4. února 1988, Komise *v.* Belgie (391/85, Recueil, s. 579, body 14 a 22).

skutečnostmi vedoucími ke vzniku těchto dvou daňových povinností [18].

55. V tomto případě však neexistuje spojení tohoto druhu mezi autovero a daní z přidané hodnoty, kterou by bylo třeba při dovozu zaplatit. Ve světle této skutečnosti se jeví, že rozdíl mezi daní jako autovero a nepřímou daní vybíranou při dovozu, s ohledem na skutečnosti vedoucí ke vzniku daňové povinnosti, je dostatečně závažný, aby bylo možné tyto daně ztotožnit pro účely čl. 1 odst. 1 směrnice.

56. Máme tedy za to, že se u daně jako autovero nejedná o daň z obratu, spotřební daň nebo jinou nepřímou daň vybíranou při dovozu ve smyslu čl. 1 odst. 1 směrnice. Výše uvedené úvahy nicméně ukázaly, že tyto daňové pojmy není možné přesně ohraničit a že skutečnost, že daň je stanovena jako výsledek nebo jako podmínka registrace, sama o sobě nevylučuje, že by mohla být považována rovněž za druh nepřímé daně při dovozu.

57. V této souvislosti je nyní třeba zkoumat čl. 1 odst. 2 směrnice. Z tehdejších návrhů směrnice vyplývá, že toto ustanovení, které nebylo původně v návrhu Komise uvedené, bylo do směrnice zahrnuto, aby bylo vyhověno požadavku některých členských států na upřesnění působnosti směrnice [19]. Toto ustanovení odkazuje výslovně na „poplatky za registraci motorových vozidel", pojem, který se podle zde zúčastněných týká daně, jakou je autovero.

58. Tvrzení Komise, podle kterého se tento pojem týká pouze případných poplatků, které je třeba zaplatit pro pokrytí správních nákladů při registraci, nás z vícero důvodů nepřesvědčuje.

59. Na jedné straně poukázala především dánská vláda zejména při jednání právem na to, že pouze slovní výklad čl. 1 odst. 2 směrnice tento názor nepotvrzuje. Vzhledem k různým přístupům a tradicím členských států v oblasti zdanění je třeba v této oblasti postupovat opatrně. Zatímco ve francouzském textu je opěrným bodem podle pojetí Komise rozlišení mezi „taxes" a „droits", takový opěrný bod kupříkladu v německém textu s pojmy „Steuern" a „Abgaben" existuje

18 — Viz pozn. 17, bod 25.

19 — Vnitřní dokument č. 6205/79 finanční pracovní skupiny Rady ze dne 23. dubna 1979, s. 3, který Dánské království předložilo se souhlasem Rady v příloze ke svému stanovisku.

jen stěží, neboť oba pojmy jsou vzájemně zastupitelné.

60. Na druhé straně jsou „poplatky za registraci motorových vozidel" v čl. 1 odst. 2 směrnice uvedeny jako příklad pro poplatky stanovené za používání dovezeného majetku. Toto by nebyl případ poplatku *na úhradu správních nákladů* nebo *k zaplacení správní služby*.

61. Je tedy třeba uvést, že skutečnost, že daň jako autovero není periodická a že její vnímání (a rovněž její výše) nezávisí na míře nebo délce skutečného používání po registraci, nebrání tomu, aby toto zdanění bylo zařazeno jako daň týkající se používání ve smyslu směrnice. To jistě vyplývá z čl. 1 odst. 2 směrnice, podle kterého nejen periodické daně mohou být daněmi ve smyslu tohoto ustanovení („zvláštní nebo periodické daně").

62. Ze spisu a z vyjádření finské vlády vyplývá, že legální uvedení do provozu nebo používání motorového vozidla ve Finsku je v zásadě povoleno pouze po provedené registraci [20]. Zaplacení daně autovero představuje tedy v každém případě podmínku pro to, aby mohl být automobil ve Finsku (legálně) používán.

63. Taková daň by mohla být právem považována za poplatek ukládaný na používání majetku, na který se podle čl. 1 odst. 2 působnost směrnice nevztahuje.

64. Ostatně navzdory názoru zastávanému M. Lindfors nelze ze zahrnutí registrační daně mezi osvobození od daní podle směrnice 83/182, která se týká pouze přechodného dovozu motorových vozidel, bez dalšího usuzovat, že takové daně by měly být rovněž zahrnuty do osvobození od daní podle směrnice 83/183, která se týká trvalého dovozu motorového vozidla.

65. Účastníci řízení dále považovali návrh Komise za nástupnickou úpravu k těmto směrnicím, podle které se bude zákaz zdaňování od nynějška výslovně vztahovat na registrační daně a autovero. [21] Podle bodů

20 — Podle toho by se mohlo jednat při uvedení do provozu ve Finsku o alternativní skutečnost vedoucí ke vzniku daně, která v každém případě zajistí vznik daňového dluhu ve smyslu ABL, i když bylo motorové vozidlo v rozporu s právními předpisy uvedeno do provozu bez registrace.

21 — Viz článek 1 ve spojení s přílohou I návrhu Komise.

odůvodnění lze dovodit, že návrh usiluje o odstranění existujících problémů týkajících se zdanění motorových vozidel v návaznosti na změnu bydliště, takže se v tomto návrhu jasně vychází z toho, že se osvobození od daní podle současné směrnice na registrační daně (dosud) nevztahuje [22]. Jistý opěrný bod pro výklad významu současné směrnice z toho ovšem nelze ve skutečnosti získat.

66. Konečně je namístě zkoumat tvrzení Komise, podle kterého je třeba vykládat směrnici ve světle cílů sledovaných daňovou harmonizací a ve světle základních svobod.

67. Jak pro směrnici 83/182, tak pro tuto směrnici platí jistě stejně, že ustanovení směrnice je třeba vykládat se zřetelem na základní cíle sledované v oblasti harmonizace daní z přidané hodnoty, jako jsou podpora volného pohybu osob a zboží, jakož i zákaz dvojího zdanění [23].

68. Podle našeho názoru nelze ovšem na základě směrnice ve vztahu k dani z motorových vozidel, které jsou spojeny s registrací, jako je autovero, a které, jak bylo uvedeno, jsou z působnosti směrnice vyňaty, dovodit žádné závěry.

69. Kromě toho zákaz dvojího zdanění vznesený Komisí – který, jak vyplývá z uvedené judikatury [24], představuje cíl harmonizace v oblasti daní z přidané hodnoty – neplatí automaticky na všechny druhy daní.

70. V oblasti zdanění motorových vozidel Soudní dvůr ve svém rozsudku ve věci Cura Anlagen shledal, že členské státy jsou při výkonu svých výsostných daňových práv na tomto území svobodné a že se registrace zdá být „logickým následkem výkonu těchto výsostných daňových práv". Členské státy „se mohou dohodnout na ohraničení těchto výsostných daňových práv [...] a uzavírat mezi sebou dohody, aby zajistily, že motorové vozidlo podléhá nepřímému zdanění pouze ve smluvním státě takové dohody" [25].

22 — V tomto smyslu viz rovněž stanovisko generálního advokáta Tizzana ve věci C-387/01, Weigel, (citováno v poznámce 7), body 51 a 52.

23 — Rozsudek ze dne 29. května 1997, Klattner (C-389/95, Recueil, s. I-2719, bod 25); viz rovněž rozsudky Profant (uvedený v poznámce 12), ze dne 6. července 1988, Ledoux (127/86, Recueil, s. 3741, bod 11), a ze dne 23. dubna 1991, Ryborg (C-297/89, Recueil, s. I-1943, bod 13).

24 — Viz poznámka 23.

25 — Viz rovněž rozsudek ve věci C-451/99 (citován v poznámce 4), body 40 a 41.

71. Z toho vyplývá, že při současném stavu práva Společenství s ohledem na daně spojené s registrací – jako je autovero – se musí počítat s následky chybějící harmonizace v této oblasti, jako je dvojí zdanění. V každém případě by bylo třeba takovému dvojímu zdanění zabránit opatřeními přijatými dobrovolně členskými státy.

72. Ve světle výše uvedeného je třeba odpovědět na předběžnou otázku, že článek 1 směrnice není v rozporu s vybíráním daně, jako je autovero, která je vybírána z motorových vozidel dovezených z členského státu do jiného členského státu jako majetek při stěhování.

V – Závěry

73. Proto navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku takto:

„Článek 1 směrnice Rady 83/183/EHS ze dne 28. března 1983 o osvobození od daní, které se vztahuje na trvalý dovoz osobního majetku jednotlivců z členského státu, je třeba vyložit tak, že neodporuje vybírání daně, jakou je daň z motorových vozidel podle autoverolaki, která je vybírána z motorových vozidel dovezených z členského státu do jiného členského státu jako majetek při stěhování."