NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY CHRISTINE STIX-HACKL

prednesené 4. marca 2004 [1]

I — Úvod

1. Korkein Hallinto-oikeus (Fínsko) žiada v tomto prejudiciálnom konaní o výklad článku 1 smernice Rady 83/183/EHS z 28. marca 1983 o oslobodení od daní, ktoré sa vzťahuje na trvalý dovoz osobného majetku jednotlivcov z členského štátu (ďalej len „smernica") [2]. Ide tu predovšetkým o otázku, či podľa Autoverolaki (zákona o dani z motorového vozidla) (1482/94) daň z motorového vozidla, ktorá má byť zaplatená pred registráciou alebo uvedením motorového vozidla do prevádzky, je daňou, resp. poplatkom, od ktorého možno oslobodiť dovezené motorové vozidlo pri presťahovaní sa do Fínska podľa uvedeného ustanovenia.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Ú. v. ES L 105, s. 64.

II — Právny rámec

A — *Vnútroštátne právo*

2. Podľa § 1 ods. 1 autoverolaki (1482/94) z 29. decembra 1994 v znení platnom v roku 1999 (ďalej len „AVL") sa za motorové vozidlá pred ich registráciou alebo uvedením do prevádzky vo Fínsku platí daň z motorového vozidla (ďalej len „autovero").

3. Pod uvedením motorového vozidla do prevádzky sa pritom rozumie uvedenie motorového vozidla do prevádzky vo Fínsku, a to aj v prípade, že motorové vozidlo nie je registrované (§ 2 AVL).

4. Podľa ustanovenia upravujúceho daňovú povinnosť § 4 ods. 1 AVL platí daň z motorového vozidla dovozca motorového vozidla alebo výrobca motorového vozidla vyrobeného vo Fínsku.

5. Osoby podliehajúce dani platia navyše podľa § 5 AVL daň z pridanej hodnoty vyberanej prostredníctvom dane z motorového vozidla vo výške stanovenej v Arvonlisäverolaki (zákone o dani z pridanej hodnoty) (1501/93) (ďalej len „Arvonlisäverolaki").

6. Výška autovero podľa § 6 ods. 1 AVL zodpovedá výške daňovej hodnoty auta po odpočítaní 4 600 FIM (teraz 770 EUR), v každom prípade ale minimálne 50 % dane.

7. Podľa § 7 ods. 1 AVL sa za dovezené ojazdené motorové vozidlá vyrubuje rovnaká daň ako za nové motorové vozidlá, percentuálne znížená v závislosti od doby používania morového vozidla. Podľa § 11 ods. 1 a 2 tohto zákona je pre osoby podliehajúce dani základom pre výpočet dane z dovezeného motorového vozidla jeho obstarávacia cena, ktorá sa stanoví na základe colnej hodnoty vozidla.

8. Podľa § 25 ods. 1 AVL možno daň z motorového vozidla podliehajúceho dani, ktoré si doviezla osoba sťahujúca sa do Fínska v rámci tohto sťahovania a ktoré patrí do jej osobného majetku, znížiť za podmienok stanovených v tomto ustanovení nanajvýš o 80 000 FIM (teraz 13 450 EUR).

B — *Právna úprava Spoločenstva*

9. Smernica v zmysle jej odôvodnení sleduje odstránenie daňových prekážok slobodného pohybu osôb v Spoločenstve. Oblasť pôsobnosti smernice je vymedzená v jej článku 1 takto:

„1. Každý členský štát za podmienok a v prípadoch stanovených nižšie oslobodí osobný majetok dovezený natrvalo jednotlivcami z iného členského štátu od daní z obratu, spotrebných daní a iných nepriamych daní, ktoré sa na tento dovoz zvyčajne vzťahujú.

2. Táto smernica sa nevzťahuje na osobitné alebo periodické poplatky a dane z používania tohto majetku v určitej krajine, ako sú napríklad poplatky za registráciu motorových vozidiel, cestné dane a poplatky za televíziu." [*neoficiálny preklad*]

III — Skutkový stav, vnútroštátne konanie a prejudiciálna otázka

10. Pani Lindfors žijúca niekoľko rokov v zahraničí si ako súkromná osoba doviezla

4. augusta 1999 v rámci sťahovania sa z iného členského štátu Európskych spoločenstiev do Fínska motorové vozidlo značky Audi A6 Avant nachádzajúce sa v jej vlastníctve. Toto vozidlo, ktoré bolo dodané 20. marca 1995, kúpila v Nemecku a 5. apríla 1995 ho začala používať v Holandsku.

11. Colný úrad Hanko (Hangon tullikamari) priznal pani Lindfors vo svojom daňovom výmere pre motorové vozidlo zo 4. augusta 1999 v súlade s § 25 ods. 1 AVL odpočet dane vo výške 80 000 FIM a stanovil jej autoverо, ktoré mala zaplatiť, na 16 556 FIM a daň z pridanej hodnoty na 3 642 FIM, spolu teda na 20 198 FIM.

12. Proti tomuto daňovému výmeru podala pani Lindorfs žalobu na Správny súd v Helsinkách (Helsingin Hallinto-oikeus) a navrhla jeho zrušenie, ako aj vrátenie už zaplatenej dane. Uviedla, že daň z motorového vozidla je spotrebnou daňou v zmysle článku 1 ods. 1 smernice, ktorú nie je možné vyrubiť na jej motorové vozidlo dovezené v rámci sťahovania.

13. Správny súd v Helsinkách žalobu zamietol. Zastával pritom názor, že autoverо sa vzťahuje na registráciu motorového vozidla alebo jeho používanie vo Fínsku, a preto ho treba považovať za osobitnú daň z používanie tohto majetku v určitej krajine v zmysle článku 1 ods. 2 smernice, na ktorú sa smernica nevzťahuje.

14. Pani Lindfors potom podala návrh na Najvyšší správny súd (Korkein Hallinto-oikeus), v ktorom žiadala pripustiť opravný prostriedok proti rozhodnutiu Správneho súdu v Helsinkách a súčasne zrušiť toto rozhodnutie a daňový výmer colného úradu na daň z motorového vozidla.

15. Najvyšší správny súd na účel objasnenia otázky, či s ohľadom na smernicu je možné vyrubiť daň autoverо na dovezený sťahovaný majetok, uznesením z 10. októbra 2002 rozhodol podať na Súdny dvor návrh na začatie prejudiciálneho konania a položiť mu nasledujúcu otázku:

Je potrebné článok 1 smernice Rady 83/183/EHS o oslobodení od daní, ktoré sa vzťahuje na trvalý dovoz osobného majetku jednotlivcov z členského štátu, vykladať v tom zmysle, že podľa autoverolaki je daň z motorového vozidla, ktorá sa vzťahuje na motorové vozidlá dovážané ako sťahovaný majetok z iného členského štátu do Fínska, spotrebnou daňou v zmysle článku 1 ods. 1 tejto smernice alebo je osobitnou daňou z používania tohto majetku v určitej krajine v zmysle článku 1 ods. 2?

IV — Prejudiciálna otázka

štátnu daň možno zaradiť pod pojem dane uvedený v niektorom predpise Spoločenstva, musíme brať do úvahy skutočnosť, že chýba spoločná terminológia, ktorá by umožňovala presnú klasifikáciu rozdielnych daní.

A — *Úvodné poznámky*

16. S výnimkou dane z pridanej hodnoty, ktorá je v prípade nadobúdania nových motorových vozidiel upravená viacerými osobitnými predpismi [3], nie je zdaňovanie motorových vozidiel v Spoločenstve ešte ani zďaleka harmonizované [4].

18. Na účely objasnenia, a pretože aj účastníci tohto konania zjavne vychádzali z takéhoto členenia, dovolila by som si zjednodušene rozlišovať medzi troma druhmi daní, resp. poplatkov, vyberaných členskými štátmi v prípade osobných motorových vozidiel.

17. Dane a poplatky vyberané v členských štátoch týkajúce sa motorových vozidiel sa preto výrazne navzájom odlišujú, a to pokiaľ ide o ich výšku, ako aj o ich štruktúru [5]. Pre niektoré dane v určitom členskom štáte chýba ekvivalent v iných členských štátoch. Najmä v predmetnom spore, kde sa vnútroštátny súd pokúša zistiť, či určitú vnútro-

19. Existujú jednak jednorazové dane, ktoré by som označila ako „registračné dane", platené v súvislosti s nadobudnutím, resp. sú podmienkou uvedenia osobného motorového vozidla do prevádzky na území členského štátu.

20. Ďalej sa takmer vo všetkých členských štátoch podľa rozdielnych daňových základov pravidelne, príp. ročne, vyberajú dane, ktoré sú napríklad v Nemecku a Rakúsku označované ako „dane z motorového vozidla".

21. Nakoniec v súvislosti s registráciou vozidla v členskom štáte môžu vzniknúť tiež

3 — Tieto sa zdaňujú odlišne od všeobecnej právnej úpravy aj v prípade nadobudnutia súkromnou osobou na základe zásady krajiny určenia: pozri článok 28a Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1), ďalej len „šiesta smernica o dani z pridanej hodnoty".

4 — Pozri rozsudok z 21. marca 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Zb. s. I-3193, bod 40.

5 — Užitočný prehľad ponúka v tejto súvislosti oznámenie Komisie Rade a Európskemu parlamentu zo 6. septembra 2002 o zdaňovaní osobných motorových vozidiel v Európskej únii — Možnosti konať na vnútroštátnej úrovni a na úrovni Spoločenstva, KOM(2002) 431 v konečnom znení, ako aj analýza vypracovaná TIS/PT (Consultores em Transportes Inovaçao e Sistemas, S.A.) pre Komisiu o zdaňovaní motorových vozidiel v členských štátoch EÚ z januára 2002, dostupná na webovej stránke: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/car_taxes/vehicle_tax_study_15-02-2002. pdf.

poplatky na úhradu administratívnych nákladov (registračné poplatky).

22. Zo spisu, resp. z pripomienok fínskej vlády, vyplýva, že takéto poplatky za osobné motorové vozidlá sa vyberajú aj vo Fínsku.

23. Autovero, ako to vyplýva zo samotného AVL, je jednorazovou daňou vypočítanou na základe daňovej hodnoty, ktorú treba zaplatiť za osobné motorové vozidlo a motorové vozidlo iných kategórií pred ich registráciou alebo uvedením do prevádzky; autovero je okrem toho zdaňované takzvanou daňou z pridanej hodnoty podľa fínskeho zákona Arvonlisäverolaki.

24. Popritom ale existujú aj pravidelne platené dane, teda dane z motorového vozidla v užšom slova zmysle, a síce Ajoneuvovero (daň z motorového vozidla, „Vignette"), ako aj Moottoriajoneuvovero (daň z naftových motorových vozidiel).

25. Nakoniec vznikajú pri registrácii vozidla vo Fínsku tiež poplatky na úhradu správnych výdavkov spojených s registráciou (registračný poplatok).

26. V predmetnom spore ide výlučne o autovero, ktorou sa Súdny dvor už raz zaoberal vo veci Siilin, v ktorej som tiež podala návrhy [6].

27. V uvedenej veci išlo o posúdenie, či daň autovero v jej vtedajšej forme a výške predstavovala vo vzťahu k ojazdeným motorovým vozidlám dovezeným z iného členského štátu diskriminačný vnútroštátny poplatok, na čo Súdny dvor odpovedal kladne. V predmetnom spore sa naproti tomu objasňuje otázka, či možno vyrubovať fínsku daň autovero za určitých okolností, a síce vtedy, ak osobné motorové vozidlo je v rámci zmeny bydliska natrvalo dovezené ako sťahovaný majetok, bez ohľadu na jej výpočet a výšku.

28. Vnútroštátny súd sa v podstate pokúša zistiť, či oslobodenie od dane zakotvené v článku 1 smernice bráni takémuto zdaňovaniu.

29. Nakoniec by som chcela poukázať na skutočnosť, že Komisia uznala dôležitosť tejto otázky už pri spotrebnej dani (NOVA) vyrubovanej v Rakúsku, ktorá je v súčasnosti predmetom prejudiciálneho konania pred

6 — Návrhy generálneho advokáta z 25. októbra 2001, Siilin, C-101/00, rozsudok z 19. septembra 2002, Zb. s. I-7487.

Súdnym dvorom vo veci C-387/01, kde ale v prvom rade ide o súlad dane NOVA s článkami 23 ES, 25 ES a 39 ES, ako aj so šiestou smernicou o dani z pridanej hodnoty, a generálny advokát Tizzano sa vo svojich návrhoch v predmetnej veci už k tomuto vyjadril [7].

pre dočasný dovoz určitých dopravných prostriedkov [8], ako aj z návrhu smernice Rady k daňovej úprave súkromných motorových vozidiel, ktoré sú v súvislosti so zmenou bydliska natrvalo premiestnené do iného členského štátu alebo ktoré sú prechodne používané v inom členskom štáte ako štáte, kde boli registrované (ďalej len „návrh Komisie") [9].

B — *Hlavné tvrdenia účastníkov konania*

30. Pani *Lindfors* a *Komisia* sú toho názoru, že smernica obsahujúca príkaz oslobodenia od dane bráni spornému zdaňovaniu v predmetnom konaní. Podľa ich názoru totiž autovero predstavuje spotrebnú daň vyrubovanú v súvislosti, resp. na základe, trvalého dovozu, na ktorú sa vzťahuje článok 1 ods. 1.

32. Komisia uvádza, že článok 1 ods. 1 smernice zakazuje vyrubovanie daní, ktorých predmetom je dovoz. Tento zákaz nemožno obísť tým spôsobom, že namiesto dovozu bude použitý iný predmet dane, napríklad registrácia. Komisia poukazuje tiež na to, že smernicu je potrebné vykladať v zmysle pravidiel o slobode pohybu osôb a zamedzení dvojitého zdanenia.

31. Pani Lindfords okrem iného uvádza, že autovero sa v skutočnosti, resp. usudzujúc podľa formalít daňového priznania, vyrubuje z titulu dovozu vozidla do Fínska. Skutočnosť, že ide o spotrebnú daň v zmysle článku 1 ods. 1 smernice, nepriamo vyplýva tiež z rozsahu pôsobnosti smernice Rady 83/182/EHS z 28.marca 1983 o oslobodení od daní, ktoré platia v rámci Spoločenstva

33. *Vlády Fínska, Dánska a Grécka,* ktoré v predmetnom konaní podali svoje pripomienky, sú naproti tomu toho názoru, že na daň autovero sa článok 1 ods. 1 smernice nevzťahuje, a odvolávajú sa pritom tiež na návrhy generálneho advokáta Tizzano vo veci Weigel [10]. V podstate zhodne zdôrazňujú, že autovero nie je daň, ktorá sa vyrubuje pri dovoze, ale skôr poplatok viažuci sa na používanie motorového vozidla. Ak by vozidlo nebolo vo Fínsku uvedené do

7 — Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Tizzano, z 3. júla 2003 vo veci C-387/01, Weigel, rozsudok z. 29. apríla 2004, Zb. s. I-4981, I-4984, body 40 až 56.

8 — Ú. v. ES L 105, s. 59.

9 — KOM(1998) 30 v konečnom znení (Ú. v. ES C 108, s. 75), v upravenom znení návrhu KOM(1999) 165 v konečnom znení (Ú. v. ES C 145, s. 6).

10 — Návrhy generálneho advokáta uvedené v poznámke pod čiarou 7.

prevádzky, ako to uviedla fínska vláda, napríklad z dôvodu, že by išlo o auto vystavené v múzeu, nevznikla by povinnosť platiť autovero. Preto je potrebné považovať ju za poplatok za používanie vozidla, príp. za „poplatok za registráciu motorových vozidiel" v zmysle článku 1 ods. 2 smernice, ktorý nepodlieha oslobodeniu od dane.

34. Pokiaľ ide o pripomienky vlád k návrhu Komisie, resp. k smernici 83/182, vlády vyvodzujú z týchto textov opačný záver ako pani Lindfors alebo Komisia, čo sa týka výkladu rozsahu pôsobnosti smernice. Vlády poukazujú na to, že registračné dane ako autovero ešte nie sú v Spoločenstve harmonizované, a preto treba počítať s možným dvojitým zdanením ako dôsledkom tejto situácie. Dánska vláda uvádza, že ustanovenie článku 1 ods. 2 smernice zakotvujúce výnimku v prípade poplatkov za registráciu motorových vozidiel bolo na naliehanie Dánska v Rade začlenené do textu smernice práve preto, aby boli registračné dane ako autovero z oblasti pôsobnosti smernice výslovne vyňaté.

35. *Komisia a pani Lindfors* zhodne vykladajú ustanovenie článku 1 ods. 2 zakotvujúce výnimku tak, že sa tým myslelo iba na správne výdavky alebo poplatky, ktoré vznikajú pri registrácii, a Komisia sa opiera najmä o skutočnosť, že vo francúzskom, resp. anglickom, jazykovom znení smernice sa hovorí o „droits", resp. o „fees".

36. *Zúčastnené vlády* z jazykových a systematických dôvodov takýto výklad odmietajú. Predovšetkým právo Spoločenstva nijako nebráni ukladaniu poplatkov na účel úhrady administratívnych nákladov.

C — *Posúdenie*

37. Podľa článku 1 ods. 1 smernice sa rozsah pôsobnosti smernice vzťahuje na spotrebné dane — „dane z obratu, spotrebné dane a iné nepriame dane" — vyberané „za normálnych okolností" „z osobného majetku natrvalo dovezeného jednotlivcami z iného členského štátu". Tieto spotrebné dane sa v článku 1 ods. 2 stavajú do protikladu s „osobitnými a periodickými poplatkami z používania tohto majetku", pre ktoré smernica v žiadnom prípade neplatí. Ako príklady takýchto poplatkov sú výslovne uvedené „poplatky za registráciu motorových vozidiel, cestné dane a poplatky za televíziu".

38. Smernica teda s cieľom vymedziť svoju oblasť pôsobnosti zjavne rozlišuje medzi (spotrebnými) daňami, resp. poplatkami, ktoré sa viažu na dovoz, a takými, ktoré sa týkajú používania majetku v krajine.

39. Toto rozlišovanie sa zdá byť pochopiteľné, pretože by nebolo vysvetliteľné, prečo občan Spoločenstva, ktorý natrvalo premiestni svoje bydlisko do iného členského štátu a potom v tomto štáte žije, prípadne používa majetok, by mal byť oslobodený od poplatkov, ktoré sa viažu na používanie tohto majetku v tomto členskom štáte.

40. Bezprostredná daňová prekážka dotýkajúca sa slobody pohybu osôb vyplýva naproti tomu z daní a poplatkov, ktoré sa vzťahujú na dovoz majetku.

41. Pokiaľ ide o otázku, ktoré dane alebo poplatky vzťahujúce sa na dovoz mal zákonodarca v článku 1 ods. 1 smernice na mysli, treba predpokladať, že asi nešlo o clá alebo poplatky, ktoré majú rovnaký účinok ako clá podľa článkov 23 ES a 25 ES, hoci samozrejme podľa judikatúry je práve pre tieto poplatky charakteristické, že sa vyberajú v súvislosti s dovozom, resp. v súvislosti s prekročením hranice členského štátu [11]. Už zo samotnej skutočnosti, že takéto finančné zaťaženie samo osebe primárne právo zakazuje a nemôže ani podliehať harmonizačnému opatreniu podľa článku 99 ES, je nesporné, že sa smernica na tieto clá nevzťahuje.

42. Predmetom článku 1 ods. 1 smernice sú skôr vnútroštátne poplatky, pojmovo zachytené v článku 90 ES, resp. nepriame dane alebo presnejšie povedané spotrebné dane vzťahujúce sa na dovoz ako predmet dane.

43. Je asi ťažké predstaviť si v súčasnosti príklady na takéto dane, nemožno však zabúdať, že smernica pochádza z obdobia pred 1. januárom 1993, kedy bol zavedený vnútorný trh a v nadväznosti na to boli dosiahnuté pokroky v oblasti odstraňovania daňových prekážok vo vnútornom obchode Spoločenstva. V tom čase mohli ešte členské štáty najmä vyberať dovozné dane z obratu alebo ďalšie (osobitné) spotrebné dane daňovo viazané na dovoz tovaru [12].

11 — Pozri okrem iného rozsudok zo 17. júna 2003, De Danske Bilimportører, C-383/01, Zb. s. I-6065, bod 34.

12 — Pozri napríklad belgickú dovoznú daň z obratu takisto vyrubovanú na motorové vozidlá, ktorá bola predmetom rozsudku z 3. októbra 1985, Profant, 249/84, Zb. s. 3237.

44. Pokiaľ ide o dane z pridanej hodnoty, v rámci požiadavky odstránenia rozdielov v daniach bola smernicou 91/680/EHS [13] zrušená zásada zdaňovania pri dovoze vo vnútornom obchode Spoločenstva a nahradená systémom zdaňovania príjmu podľa zásady krajiny určenia. Od vtedy sú dovozné dane z obratu dovolené iba v rámci obchodu s tretími štátmi.

45. Členské štáty si síce podľa článku 33 šiestej smernice o dani z pridanej hodnoty môžu naďalej podľa vlastného uváženia ponechať alebo zaviesť spotrebné dane a iné nepriame dane, pokiaľ tieto nemajú povahu daní z obratu v zmysle šiestej smernice a nenarúšajú fungovanie spoločného systému dane z pridanej hodnoty [14]. Pokiaľ však ide o spotrebné dane, napríklad aj pri osobitných daniach z motorových vozidiel, v každom prípade treba zohľadniť skutočnosť, že podľa článku 3 ods. 3 takzvanej systémovej smernice 92/12/EHS [15] tieto dane vo vnútornom obchode Spoločenstva nesmú spôsobiť „zvýšenie formalít pri prechode hranicami v obchode medzi členskými štátmi". Tým je *de facto* možnosť členských štátov zaviesť alebo si ponechať osobitné spotrebné dane, ktoré sa vzťahujú na dovoz, resp. prekročenie hranice, síce značne obmedzená, nie však úplne vylúčená [16].

46. Nechcela by som v týchto úvahách pokračovať, mali by však viesť k skúmaniu, či je možné priradiť daň vykazujúcu znaky autovero k oslobodeniu od dane zakotveného v smernici.

47. Podľa AVL sa autovero daňovo viaže na registráciu alebo uvedenie motorového vozidla do prevádzky vo Fínsku.

48. Komisia, ako aj pani Lindfors vychádzajú ale z toho, že sa oslobodenie od dane podľa článku 1 ods. 1 smernice vzťahuje na dane, ktorých predmetom je dovoz. Tvrdia však, že autovero musí byť napriek spojitosti s registráciou alebo uvedením do prevádzky stanovenej AVL v skutočnosti považovaná za daň vyrubovanú za dovoz.

13 — Smernica Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty a mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1).

14 — Pozri okrem iného rozsudky z 13. júla 1989, Wisselink, v spojených veciach 93/88 a 94/88, Zb. s. 2671, bod 17, a z 8. júla 1986, Kerrutt, 73/85, Zb. s. 2219, bod 22.

15 — Smernica Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (Ú. v. ES L 76, s.1).

16 — Pozri k tomu tiež Jatzke, *Das neue Verbrauchsteuerrecht im EG-Binnenmarkt*, Steuerrecht 1 (1993), 41 (42). Pozri ako príklad osobitnej spotrebnej dane vyrubovanej na motorové vozidla okrem iného v prípade dovozu rozsudok z 23. októbra 1997, Komisia/Grécko, C-375/95, Zb. s. I-5981.

49. Na pojednávaní fínska vláda podľa môjho názoru presvedčivo preukázala, že k daňovému priznaniu o autovero alebo k jej úhrade nemusí v praxi dochádzať v súvislosti s prekročením hranice, resp. s dovozom, a že sa colné formality opísané pani Lindfors vzťahujú na dovoz z tretieho štátu. Z praktických spôsobov premiestnenia tovaru nemožno teda vyvodiť, že daň autovero je skutočne daňou, ktorá sa vyrubuje na základe alebo v súvislosti s dovozom.

50. Za významnejšie považujem tvrdenie Komisie, že takisto daň autovero, ktorá sa formálne vzťahuje na registráciu alebo uvedenie do prevádzky, treba považovať za spotrebnú daň vyrubenú pri dovoze, resp. za daň z obratu, v zmysle článku 1 ods. 1 smernice a tento predpis nemožno obísť tým, že budeme vychádzať z iného predmetu dane ako z dovozu.

51. K tomu je najprv potrebné poznamenať, že, ako to ukázala fínska vláda na príklade motorového vozidla vystaveného v múzeu, daň autovero nemá účinok „skutočnej" spotrebnej dane vyrubenej z dovozu, pretože daňová povinnosť platiť túto daň napriek dovozu do Fínska nevznikne, kým tam nebude auto uvedené do prevádzky, resp. nebude registrované.

52. Pravdaže možno argumentovať, že registrácia alebo uvedenie do prevádzky v skutočnosti predstavujú náhradné kritérium, ktoré je prakticky porovnateľné s predmetom dovozu, keďže pri väčšine motorových vozidiel dovezených do členského štátu možno vychádzať z toho, že toto motorové vozidlo sa bude aj používať.

53. Súdny dvor sa v odlišnom kontexte, ako je predmetný spor, vo svojom rozsudku vo veci 391/85 mal tiež vysporiadať s tvrdením Komisie o tom, že registračná daň toho času platná v Belgicku predstavovala pre nové vozidlá v skutočnosti daň z pridanej hodnoty. Belgická vláda okrem iného uviedla, že obidve dane treba navzájom rozlišovať, pretože majú rozličné predmety (dodávka, registrácia) [17].

54. Súdny dvor k tomu konštatoval, že „túto skutočnosť možno zohľadniť iba vtedy, ak by boli obidve dane skutočne navzájom nezávislé". V závere odmietol samostatnosť registračnej dane, to však z dôvodu, že medzi registračnou daňou a daňou z pridanej hodnoty v každom prípade existovala priama súvislosť v mechanizme započítania, ktorá

17 — Rozsudok zo 4. februára 1988, Komisia/Belgicko, 391/85, Zb. s. 579, body 14 a 22.

odstránila rozdiel medzi príslušnými predmetmi oboch daní [18].

55. V predmetnom spore však nenachádzame porovnateľnú súvislosť medzi Autovero a daňou z pridanej hodnoty, ktorá sa platí pri dovoze. V tomto zmysle sa zdá, že rozdiel medzi daňou autovero a spotrebnou daňou vyrubenou na základe dovozu týkajúceho sa príslušných predmetov daní je dostatočne relevantný, aby sme nemohli vo vzťahu k článku 1 ods. 1 smernice tieto dane stotožňovať.

56. Vychádzam preto z toho, že daň autovero nepatrí medzi dane z obratu, spotrebné dane a iné nepriame dane, ktoré sa na dovoz vzťahujú, v zmysle článku 1 ods. 1 smernice. Vyššie uvedené tvrdenia dali ale jasne najavo, že tieto pojmy daní nemožno jasne vymedziť, a že samotná skutočnosť, že daň je vyrubovaná v dôsledku alebo ako podmienka registrácie, ešte neznamená, že ju nemožno považovať aj za druh dovoznej spotrebnej dane.

57. V tejto súvislosti je potrebné skúmať článok 1 ods. 2 smernice. Z vtedajších návrhov smernice vyplýva, že do tejto smernice bolo pridané ustanovenie, ktoré nebolo obsiahnuté v pôvodnom návrhu Komisie, aby sa tak vyhovelo želaniu niektorých členských štátoch spresniť rozsah pôsobnosti smernice [19]. Toto ustanovenie výslovne odkazuje na „poplatky za registráciu motorových vozidiel", čím sa podľa názoru vlád zúčastnených na tomto konaní myslelo na dane typu Autovero.

58. Tvrdenie Komisie o tom, že sa v danom prípade myslelo iba na poplatky na úhradu správnych výdavkov, ktoré sa platia pri registrácii, ma nepresvedčuje z viacerých dôvodov.

59. Jednak predovšetkým dánska vláda najmä na pojednávaní správne poukázala na skutočnosť, že tento názor nemožno logicky opierať o doslovný výklad článku 1 ods. 2 smernice. Z dôvodu výrazne odlišných spôsobov postupu a tradícii jednotlivých členských štátov v oblasti zdaňovania sa od začiatku odporúča opatrnosť. Zatiaľ čo vo francúzskom texte sa môže názor Komisie opierať o rozlišovanie medzi „taxes" a „droits", napríklad v nemeckom texte je rozlišovanie medzi pojmami „Steuern"

18 — Ebendort, bod 25.

19 — Interný dokument finančnej pracovnej skupiny Rady č. 6205/79 z 23. apríla 1979, s. 3, po schválení Radou predložený dánskou vládou ako príloha k jej vyjadreniu.

a „Abgaben" sotva možné, pretože obidva pojmy je možné používať ako synonymá.

60. Okrem toho sú „poplatky za registráciu motorových vozidiel" v článku 1 ods. 2 smernice uvedené ako príklad poplatkov za používanie dovezeného majetku. To sa však práve nevzťahuje na poplatok *na úhradu správnych výdavkov,* resp. *na náhradu za správne úkony.*

61. Z toho dôvodu treba konštatovať, že skutočnosť, že daň autovero nie je periodickou daňou a (tiež čo do jej výšky) platí sa bez ohľadu na to, v akom rozsahu, resp. ako dlho, sa motorové vozidlo po registrácii skutočne používa, nebráni jej kvalifikácii ako poplatku za používanie majetku v zmysle smernice. To podľa všetkého vyplýva už zo skutočnosti, že podľa článku 1 ods. 2 smernice poplatkami v zmysle tohto ustanovenia môžu byť aj iné ako periodické poplatky („osobitné alebo periodické poplatky").

62. Zo spisu, resp. pripomienok fínskej vlády, vyplýva, že legálne uvedenie motorového vozidla do prevádzky alebo jeho používanie je vo Fínsku v zásade dovolené až po registrácii [20]. Zaplatenie autovero je v každom prípade podmienkou (legálneho) používania auta vo Fínsku.

63. Takúto daň možno právom považovať za poplatok za používanie, na ktorý sa podľa článku 1 ods. 2 smernice nevzťahuje jej oblasť pôsobnosti.

64. Nakoniec, napriek odlišnému názoru pani Lindfors, nemožno zo samotnej skutočnosti, že oslobodenie od dane podľa smernice 83/182 vzťahujúce sa na iba na dočasný dovoz motorových vozidiel zahŕňa tiež registračné dane, vyvodiť, že na takéto dane sa vzťahuje aj oslobodenie od dane podľa smernice 83/183, ktorá sa vzťahuje na trvalý dovoz motorového vozidla.

65. Účastníci konania sa ďalej vyjadrili k návrhu Komisie o novej právnej úprave k týmto smerniciam, podľa ktorého sa zákaz zdaňovania od teraz bude výslovne vzťahovať na registračné dane, resp. na autovero [21]. Z odôvodnenia návrhu vyplýva, že cieľom

20 — Z tohto pohľadu môže uvedenie motorového vozidla do prevádzky na trhu vo Fínsku predstavovať alternatívny základ dane, ktorý zabezpečuje, že daňová povinnosť podľa autoverolaki vznikne aj vtedy, resp. už vtedy, ak motorové vozidlo bude uvedené na trh v rozpore s predpismi bez registrácie.

21 — Pozri článok 1 v spojení s prílohou I návrhu Komisie.

tohto návrhu je odstrániť existujúce problémy týkajúce sa zdaňovania motorových vozidiel v súvislosti s premiestnením bydliska, a preto je v tomto návrhu skôr potrebné vychádzať z toho, že sa oslobodenie od dane podľa súčasnej smernice (ešte) nevzťahuje na registračné dane [22]. Isté východisko pre výklad významu súčasnej smernice sa v skutočnosti pravdaže z toho vyvodiť nedá.

66. Nakoniec treba skúmať tvrdenia Komisie, že smernicu je potrebné vykladať v zmysle cieľov, ktoré harmonizácia daní sleduje, resp. v zmysle základných slobôd.

67. Práve tak pre smernicu 83/182, ako aj pre túto smernicu istotne platí, že „pri výklade ustanovení smernice je potrebné zohľadňovať ciele, ktoré harmonizácia v oblasti dane z pridanej hodnoty sleduje, akými sú podpora slobody pohybu osôb a voľného pohybu tovaru ako aj zákaz dvojitého zdaňovania" [23].

68. Podľa môjho názoru však nemožno na základe smernice vyvodiť závery v prípade daní z motorových vozidiel spojených s registráciou, akou je aj autovero, a ktoré sú, ako bolo skôr povedané, vyňaté z oblasti pôsobnosti smernice.

69. Okrem toho sa Komisiou spomenutý zákaz dvojitého zdaňovania, ktorý, ako z uvedenej judikatúry vyplýva [24], je cieľom harmonizácie v oblasti daní z pridanej hodnoty, nevzťahuje automaticky na každý druh dane.

70. Súdny dvor vo svojom rozsudku vo veci Cúra Anlagen týkajúcej sa oblasti zdaňovania motorových vozidiel viac-menej konštatoval, že členské štáty sú pri výkone svojej daňovej suverenity v tejto oblasti slobodné, a že registrácia sa zdá byť „prirodzeným dôsledkom výkonu tejto daňovej suverenity". Členské štáty „sa môžu na obmedzení tejto daňovej suverenity.....dohodnúť a uzavrieť dohovor, ktorý zabezpečí, že vozidlo bude podliehať nepriamej dani iba v jednom zmluvnom štáte tohto dohovoru" [25].

22 — V tom zmysle to tiež uviedol generálny advokát Tizzano vo svojich návrhoch vo veci C-387/01 (už citované v poznámke pod čiarou 7, body 51 a 52).

23 — Rozsudok z 29. mája 1997, Klattner, C-389/95, Zb. s. I-2719, bod 25, pozri okrem iného tiež rozsudky vo veci 249/84, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 25; zo 6. júla 1988, Ledoux, 127/86, Zb. s. 3741, bod 11, a z 23. apríla 1991, Ryborg, C-297/89, Zb. s. I-1943, bod 13.

24 — Pozri poznámku pod čiarou 23.

25 — Pozri rozsudok vo veci C-451/99, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, body 40 a 41.

71. Z toho vyplýva, že pri súčastnom právnom stave v Spoločenstve vo vzťahu k daniam, ktoré sa spájajú s registráciou, akou je autovero, sa musí počítať s dvojitým zdanením ako dôsledkom chýbajúcej harmonizácie v tejto oblasti a v každom prípade by bolo potrebné takémuto dvojitému zdaneniu zabrániť opatreniami dobrovoľne prijatými členskými štátmi.

72. Na základe vyššie uvedeného je potrebné na položenú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 1 smernice nebráni vyrubeniu dane autovero vzťahujúcej sa na motorové vozidlá, ktoré boli ako sťahovaný majetok dovezené z jedného členského štátu do iného členského štátu.

V — Návrh

73. Z týchto dôvodov navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na položenú prejudiciálnu otázku takto:

Článok 1 smernice Rady 83/183/EHS z 28. marca 1983 o oslobodení od daní, ktoré sa vzťahuje na trvalý dovoz osobného majetku jednotlivcov z členského štátu, je potrebné vykladať tak, že tento nebráni vyrubeniu dane autovero ako dane z motorového vozidla podľa autoverolaki, ktoré bolo ako sťahovaný majetok dovezené z jedného členského štátu do iného členského štátu.