STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
F. G. JACOBSE
přednesené dne 26. května 2005 [1]

1. V projednávaných věcech Tribunal de police (místní trestní soud), Neufchâteau (Belgie), požádal Soudní dvůr o rozhodnutí, zda právo Společenství brání vnitrostátním právním předpisům ukládajícím, aby rezident zaregistroval vozidlo poskytnuté mu podnikem, který ho zaměstnává a který je usazen v jiném členském státě, pokud je daný zaměstnanec zároveň akcionářem nebo ředitelem nebo členem správní rady daného podniku a pokud dané vozidlo používá při svém zaměstnání, pokud je vozidlo registrováno v zahraničí na jméno zahraničního majitele, s nímž je uvedená osoba v pracovním poměru; v takovém případě musí být ve vozidle převáženo osvědčení vydané belgickým orgánem pro správu DPH.

Vnitrostátní právní předpisy

2. Článek 3 odst. 2 bod 2 Belgické královské vyhlášky ze dne 20. července 2001 o registraci vozidel [2] stanoví z obecného pravidla, že rezidenti musejí zaregistrovat vozidla, která chtějí používat v Belgii, výjimku, že není povinné registrovat vozidlo používané osobou při jejím zaměstnání,

3. Článek 14 oběžníku č. 1/2000 ze dne 3. května 2000 [3], který se zdá být náznakem správní praxe, stanoví podmínky pro využití uvedené výjimky. Účinek čl. 14 písm. f) je ten, že osvědčení nebude vydáno, pokud je zaměstnavatelem společnost a zaměstnanec je zároveň ředitelem nebo členem správní rady dané společnosti, nemůže-li zaměstnanec prokázat, že je vůči dané společnosti opravdu v podřízeném postavení. To zna-

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — *Moniteur Belge*, 8. 8. 2001, s. 27022.

3 — www.fisconet.fgov.be

mená prokázat, že podléhá autoritě jiné osoby zastupující společnost nebo orgánu společnosti (správní rada, představenstvo atd.) a že uvedená osoba nebo orgán je v nadřízeném postavení a nepodléhá významnému vlivu zaměstnance/ředitele. Osoby provozující jednočlennou společnost, zakládající členové společnosti a hlavní akcionáři nemají za žádných okolností na osvědčení nárok.

Skutkové okolnosti

4. Věc C-151/04 se týká C. Nadina, který žije v Belgii a je zaměstnancem a výkonným ředitelem Nadin-Lux SA, společnosti usazené v Lucembursku. Věc C-152/04 se týká J.-P. Durrého, který rovněž žije v Belgii a je zaměstnancem a ředitelem společnosti Delisalade Lux SA, rovněž usazené v Lucembursku. Na C. Nadina a J.-P. Durrého odkazuji společně jako na „žalované".

5. Při různých příležitostech byli žalovaní v březnu 2002 v Belgii zastaveni za účelem policejní kontroly. Claudie Nadin řídil vozidlo registrované v Lucembursku a vlastněné společností Credit Lease SA z Lucemburska, která jej pronajala společnosti Nadin-Lux SA. Jean-Pascal Durré řídil vozidlo registrované na jméno Delisalade Lux SA. Žádný z žalovaných neměl ve vozidle požadované osvědčení o DPH; oba prohlásili, že jim belgické orgány pro správu DPH odmítly takové osvědčení vydat. Žalovaní byli obviněni z porušení čl. 3 odst. 2 bodu 2 královské vyhlášky ze dne 20. července 2001. Před Tribunal de police žalovaní argumentovali, že musejí být považováni za pracovníky ve smyslu práva Společenství a že královská vyhláška je neslučitelná se zásadou volného pohybu pracovníků. Tribunal de police položil Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o následující předběžné otázce:

„Brání články 10, 39, 43 a 49 [ES] tomu, aby členský stát přijal opatření požadující, aby pracovník, který je rezidentem na jeho území, zaregistroval své vozidlo tamtéž, i když dané vozidlo patří jeho zaměstnavateli, společnosti usazené v jiném členském státě, vůči níž je daný pracovník v pracovním poměru, ale zároveň v ní zastává postavení akcionáře, ředitele, člena správní rady nebo podobné postavení?"

6. Položené otázky jsou v obou věcech totožné, přestože obě vozidla mají různé majitele. V souladu s tím jsem toho názoru, jak navrhuje belgická vláda, že otázka by měla být mírně přeformulována v tom smyslu, aby zněla tak, zda právo Společenství brání vnitrostátním právním předpisům ukládajícím, aby rezident zaregistroval vozidlo poskytnuté mu podnikem, který ho zaměstnává a který je usazen v jiném členském státě, pokud je daný zaměstnanec zároveň akcionářem nebo ředitelem nebo členem správní rady daného podniku.

7. Kromě toho se vnitrostátní právní předpisy v projednávané věci vztahují pouze na vozidla „používaná osobou při jejím zaměstnání". Ani vnitrostátní soud ani žalovaní ani belgická vláda nevznáší otázku soukromého použití. V souladu s tím chápu otázku předkládajícího soudu tak, že daní zaměstnanci/ředitelé používají poskytnutá vozidla takovým způsobem.

8. Písemná vyjádření byla předložena oběma žalovanými, belgickou a finskou vládou a vládou Spojeného království a Komisí, z nichž byli všichni s výjimkou C. Nadina zastoupeni při jednání.

Posouzení

9. Žalovaní a Komise tvrdí, že položená otázka by měla být zodpovězena kladně, zatímco tři vlády, které předložily vyjádření, jsou opačného názoru.

10. Žalovaní tvrdí, že by měli být považováni za „pracovníky" ve smyslu článku 39 ES v souladu s rozsudkem *Lawrie-Blum*[4]. Na daném základě vyplývá z rozsudků *Ledoux*[5] a *van Lent*[6], že vnitrostátní právní předpisy jsou v rozporu s právem Společenství. I kdyby žalovaní nebyli považováni za pracovníky, právní předpisy by byly v rozporu s článkem 43 ES. Kromě toho byl belgický Conseil d'État (státní rada) toho názoru, že právní předpisy jsou v rozporu s články 39 ES a 43 ES[7].

11. Belgická vláda zaprvé tvrdí, že dané vnitrostátní opatření je třeba posuzovat ve

4 — Rozsudek ze dne 3. července 1986, Lawrie-Blum v. Spolková země Bádensko-Württembersko (66/85, Recueil, s. 2121).

5 — Rozsudek ze dne 6. července 1988, trestní řízení proti Ledoux (127/86, Recueil, s. 3741).

6 — Rozsudek ze dne 2. října 2003, Van Lent (C-232/01, Recueil, s. I-11525).

7 — Posudek 31.530/4 zákonodárného výboru, *Moniteur belge*, 8. 8. 2001.

spojení s články 12a a 25c belgického zákoníku o DPH, který provádí čl. 28a odst. 5 až 7 šesté směrnice o DPH [8]. Uvedená ustanovení považují „převod zboží osobou povinnou k dani z jejího podniku do jiného členského státu" za dodání zboží za úplatu, ale vylučuje z domnělých dodávek zboží dodávky do jiného členského státu učiněné ve spojení s – mimo jiné – „dočasným použitím zboží, po dobu až 24 měsíců, v jiném členském státě, ve kterém by byl dovoz téhož zboží ze třetí země podle ustanovení o dočasném dovozu kvalifikován pro úplné vynětí z dovozní daně". Dále je z čl. 561 odst. 2 nařízení č. 2454/93, kterým se provádí celní kodex Společenství [9], zjevné, že využití režimu dočasného dovozu je podmíněno tím, že osoba používající dané vozidlo je zaměstnána jeho majitelem. V belgickém právu se tato podmínka odráží v čl. 14 písm. f) oběžníku č. 1/2000.

12. Belgie dále tvrdí, že jelikož vnitrostátní právní předpisy nepožadují, aby osoba, na kterou se vztahují, zaregistrovala vozidlo v Belgii, existuje-li pracovní poměr ve smyslu judikatury Soudního dvora [10], a jelikož v jiných případech může podnik, který vozidlo poskytuje, zaregistrovat uvedené vozidlo v Belgii, nedochází k žádnému omezení volného pohybu pracovníků nebo svobody usazování nebo svobody poskytování služeb ve smyslu článků 39 ES, 43 ES a 49 ES. Nicméně pokud Soudní dvůr zaujme opačné stanovisko, belgická vláda tvrdí, že omezení jsou zcela odůvodněná na základě toho, že členské státy jsou příslušné k vydávání právních předpisů v oblasti registrace vozidel [11] a že uvedená opatření mají za cíl předcházet daňovým únikům; kromě toho jsou opatření přiměřená.

13. Finská vláda a vláda Spojeného království tvrdí, že stát trvalého pobytu osoby, která používá dané vozidlo, má právo vyžadovat registraci. Tato zásada vylučuje daňové úniky, usnadňuje kontrolu provozu na pozemních komunikacích a jeho bezpečnost a může být použita jako část environmentální strategie [12]; vláda Spojeného království dodává, že je to rovněž způsob jak zvýšit příjmy.

8 — Šestá 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; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění zejména směrnice Rady 91/680/EHS (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160).

9 — Nařízení Komise (EHS) ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3), ve znění zejména nařízení Komise (ES) č. 993/2001 ze dne 4. května 2001 (Úř. věst. L 141, s. 1; Zvl. vyd. 02/11, s. 286).

10 — Rozsudek ze dne 12. května 1998, Martínez Sala v. Freistaat Bayern (C-85/96, Recueil, s. I-2691), a rozsudek Lawrie-Blum, výše uvedený v poznámce pod čarou 4.

11 — Rozsudek ze dne 21. března 2002, Cura Anlagen (C-451/99, Recueil, s. I-3193)

12 — Rozsudek Cura Anlagen, bod 59.

14. Komise tvrdí, že otázka, zda žalovaní spadají do působnosti článku 39 ES nebo článku 43 ES, je otázkou pro vnitrostátní soud. Základní charakteristikou pracovního poměru je, zda osoba podléhá řízení jiné osoby [13] nebo zda je ve vztahu podřízenosti [14], přičemž v tom případě spadá do působnosti článku 39 ES. V každém případě články 39 ES a 43 ES nabízejí stejnou ochranu osobám v oblasti své působnosti [15]. V projednávané věci je z rozsudku *van Lent* [16] zjevné, že existuje omezení; dané omezení nelze odůvodnit odkazem na bezpečnost provozu na pozemních komunikacích a úbytkem daňových příjmů. Dále je ze zprávy pro krále připojené k návrhu královské vyhlášky zjevné, že jednoznačným cílem uvedené vyhlášky bylo zajistit, aby se rezidenti v Belgii nemohli vyhýbat placení belgické silniční daně, spíše než podporovat bezpečnost provozu na pozemních komunikacích.

15. Úvodem bych poznamenal, že všechny tři vlády, které předložily vyjádření, konstatují, že Komise uznala [17], že úplná svoboda volby ve vztahu ke členskému státu registrace vozidla by nebyla přijatelná, protože by měla za následek registraci všech vozidel v členském státě s nejnižší úrovní zdanění vozidel, což je situace, kterou zástupce belgické vlády popsal na jednání jako „daňové forum-shopping". Tato úvaha se mi nicméně nezdá relevantní ve vztahu k otázce, která vyvstává v projednávaném případě. Nebyl vznesen argument, že by měla existovat svoboda registrovat v jakémkoli členském státě vozidla, jako jsou vozidla v projednávaných případech; otázkou je pouze, zda podnik, který vlastní nebo pronajímá vozidlo, které poskytne zaměstnanci/řediteli k použití při výkonu zaměstnání dané osoby, by měl mít svobodu registrovat uvedené vozidlo ve státě, kde je opravdu usazen.

16. Účinek vnitrostátních právních předpisů v původním řízení je v podstatě ten, že je požadováno, aby belgičtí rezidenti, kteří jsou zaměstnanci společnosti usazené v jiném členském státě, ve které rovněž zaujímají postavení s odpovědností za společnost, registrovali v Belgii vozidla jim poskytnutá společností a používaná při jejich zaměstnání. Souhlasím s Komisí, že za účelem rozhodnutí, zda je uvedená situace slučitelná se Smlouvou, není nezbytné určit, zda

13 — Rozsudek Lawrie-Blum, výše uvedený v poznámce pod čarou 4, bod 17, a rozsudek ze dne 27. června 1996, Asscher v. Staatssecretaris van Financiën (C-107/94, Recueil, s. I-3089, bod 25).

14 — Rozsudek ze dne 20. listopadu 2001, Jany a další (C-268/99, Recueil, s. I-8615, bod 34).

15 — Rozsudek ze dne 5. února 1991, Roux v. Belgický stát (C-363/89, Recueil, s. I-273, bod 23).

16 — Uvedený výše v poznámce pod čarou 6.

17 — Vysvětlující sdělení Komise týkající se postupů pro schválení typu a registraci vozidel dříve registrovaných v jiném členském státě (Úř. věst. C 143, s. 4). Rovněž je učiněn odkaz na konstatování s podobným účinkem v bodě 45 mého stanoviska ve věci Cura Anlagen, uváděné v poznámce pod čarou 11.

v projednávaném případě jsou žalovaní zaměstnáni nebo samostatně výdělečně činní ve smyslu práva Společenství, neboť ustálená judikatura stanoví, že články 39 ES a 43 ES poskytují stejnou právní ochranu, a proto klasifikace hospodářské činnosti nemá význam [18]. Pokud by mělo být takové určení provedeno, bylo by samozřejmě v každém případě záležitostí vnitrostátního soudu.

17. Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že vnitrostátní ustanovení, která vylučují, aby státní příslušník členského státu opustil svoji zemi původu za účelem výkonu svého práva volného pohybu, nebo jej od toho zrazují, jsou překážkou uvedené svobody [19]. V kontextu omezení (vzešlých z použití právní úpravy daně z přidané hodnoty) soukromého použití vozidla poskytnutého zaměstnanci za okolností podobných projednávané věci Soudní dvůr dále rozhodl, že účinek takových omezení je ten, že „přeshraničním pracovníkům by bylo účinně zabráněno využít určitých výhod, které jim poskytují jejich zaměstnavatelé, pouze proto, že jsou rezidenty členského státu, kam bylo vozidlo dočasně dovezeno, [a] byli by tedy znevýhodněni, pokud jde o pracovní podmínky, ve srovnání se svými kolegy, kteří jsou rezidenty v zemi svého zaměstnavatele, což by mělo přímý účinek na výkon jejich práva volného pohybu v rámci Společenství [20]".

18. Zdá se mi, že uvedený výrok se *a fortiori* vztahuje na projednávanou věc, neboť povinnost v Belgii znovu zaregistrovat vozidlo poskytnuté zaměstnavatelem usazeným v jiném členském státě a používané při zaměstnání zaměstnance/ředitele je způsobilá odradit belgické rezidenty od výkonu jejich práva volného pohybu, ať je správně odvozeno z článku 39 ES nebo 43 ES. Kromě toho je daná zásada ještě více relevantní v kontextu členského státu, jako je Belgie, který má společné hranice se čtyřmi dalšími členskými státy, a tedy významné množství přeshraničních pracovníků.

19. Nechápu, jak by uvedený závěr mohl být ovlivněn argumentem belgické vlády založeným na ustanoveních Společenství o dočasném dovozu a vnitrostátních právních předpisech o DPH a clech. Uvedené režimy jsou odlišné od vnitrostátního systému registrace vozidel. Jejich použití

18 — Rozsudek Roux v. Belgický stát, výše uvedený v poznámce pod čarou 15, bod 23.

19 — Rozsudek Van Lent, bod 16.

20 — Rozsudek v trestním řízení proti Ledoux, výše uvedený v poznámce pod čarou 5, bod 18.

závisí na množství činitelů, například na definici pojmu osoby povinné k dani a dočasného dovozu [21]. Proto si nemyslím, že mají nějaký vliv na položenou otázku. Lze poznamenat, že žádný z dalších účastníků řízení, kteří předložili vyjádření Soudnímu dvoru, se těmito argumenty nezabýval.

20. Pokud jde o otázku odůvodnění, žádný z důvodů, jichž se dovolávají vlády, které předložily vyjádření, se mi nezdá přijatelný.

21. Belgie se zaprvé dovolává daňové pravomoci členských států v oblasti zdanění a registrace vozidel, přičemž odkazuje na uznání této zásady Soudním dvorem v rozsudku *Cura Anlagen* [22].

22. V uvedené věci Soudní dvůr konstatoval, že vzhledem k tomu, že zdanění motorových vozidel nebylo v obecné rovině harmonizováno, mají členské státy volnost vykonávat svoji daňovou pravomoc v uvedené oblasti. Soudní dvůr nicméně dodal podmínku, že uvedené pravomoci musejí být vykonávány „v souladu s právem Společenství". Jsou-li vnitrostátní opatření upravující registraci vozidel v rozporu s články 39 ES a 43 ES, zjevně nejsou v souladu s právem Společenství, a členské státy tedy nemají volnost je daným způsobem provádět.

23. Všechny tři vlády uvádějí jako odůvodnění potřebu bojovat s daňovými úniky.

24. Je pravda, že daný členský stát může upřít prospěch z ustanovení o volném pohybu osobám, které se dopustily zneužití nebo podvodu. To lze nicméně provést pouze případ od případu, pokud existuje důkaz o takovém jednání. Pouhé riziko zneužití nebo podvodu nelze odůvodnit obecným omezením, které by zabránilo výkonu práv Společenství v dobré víře [23]. Taková omezení jsou nutně nepřiměřená,

21 — Článek 561 odst. 2 nařízení č. 2454/93, jehož se dovolává belgická vláda, se ve skutečnosti použije, pokud je zaměstnavatel osoby používající dané vozidlo usazen mimo celní území Společenství.

22 — Výše uvedeno v poznámce pod čarou 11.

23 — Viz například rozsudek ze dne 17. července 1997, *Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2* (C-28/95, Recueil, s. I-4161, body 39 až 44); rozsudek ze dne 26. září 2000, *Komise v. Belgie* (C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 45), a rozsudek ze dne 21. listopadu 2002, *X a Y* (C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 62).

neboť znemožňují legitimní výkon práv Společenství.

25. Konkrétněji, z ustálené judikatury vyplývá, že zatímco cíl předcházet daňovým únikům může odůvodnit omezující opatření, která jsou zvláště určena k tomu, aby vyloučila z daňových výhod čistě umělá uspořádání za účelem obcházení vnitrostátního daňového práva, nemůže odůvodnit právní úpravu zaměřenou obecně na jednání, kterého se mohou osoby povinné k dani dopustit z jakéhokoli důvodu [24]. V tomto kontextu lze poznamenat, že zástupce belgické vlády při jednání uvedl, že pravděpodobně existují případy, kdy je registrace v Lucembursku vozidla poskytnutého za okolností jako v projednávané věci zcela v pořádku.

26. Pokud jde o argument, že opatření je odůvodněno důvody týkajícími se bezpečnosti provozu na pozemních komunikacích, nesdílím názor vlád, které předložily vyjádření, že k dosažení uvedeného cíle je vhodná pouze vnitrostátní registrace, a tedy spoléhání na vnitrostátní technické prohlídky. Jak zdůrazňuje Komise, čl. 3 odst. 2 směrnice Rady 96/96 [25] stanoví vzájemné uznávání dokladů o technické prohlídce.

27. V každém případě, pokud jde o vnitrostátní opatření v původním řízení, zdá se ze zprávy pro krále připojené k návrhu královské vyhlášky, že jednoznačným cílem uvedené vyhlášky bylo zajistit, aby se rezidenti v Belgii nemohli vyhýbat placení belgické silniční daně, spíše než podporovat bezpečnost provozu na pozemních komunikacích.

28. Kromě toho lze těžko obhájit argument, že dané opatření je nezbytné v zájmu bezpečnosti provozu na pozemních komunikacích, před skutečností, že vyjímá z povinnosti registrace vozidla poskytnutá společností usazenou v jiném členském státě zaměstnancům, kteří nejsou jednateli ani většinovými akcionáři.

29. Rovněž nepřijímám argument, jehož se dovolávají finská vláda a vláda Spojeného království, že vnitrostátní registrace sama

24 — Viz jako novější příklad rozsudek ze dne 11. března 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 50).

25 — Směrnice Rady 96/96/ES ze dne 20. prosince 1996 o sbližování právních předpisů členských států týkajících se technických prohlídek motorových vozidel a jejich přípojných vozidel (Úř. věst. 1997, L 46, s. 1; Zvl. vyd. 07/02, s. 514).

o sobě umožňuje spolehlivou identifikaci majitelů vozidel. Vzhledem k tomu, že všechny členské státy mají systém registrace vozidel, mělo by být možné vysledovat majitele vozidla, ať je zaregistrováno kdekoli ve Společenství. To se podle všeho děje, když se vozidlo řízené turistou nebo dočasným návštěvníkem účastní dopravní nehody.

30. O argumentu, že vnitrostátní opatření lze odůvodnit zvýšením příjmů, lze pojednat krátce. Z ustálené judikatury vyplývá, že ztráta daňových příjmů nikdy nemůže být důvodem pro omezení výkonu základní svobody [26].

31. Nakonec odkazuji na argument předložený finskou vládou a vládou Spojeného království, že registraci lze použít jako část environmentální strategie, nejspíše za použití různých daňových sazeb za účelem promítnutí dopadu na životní prostředí daného typu vozidla. Tak tomu může být a je nesporné, že cíl ochrany životního prostředí může v zásadě odůvodnit vnitrostátní opatření, která by jinak porušovala základní svobodu zaručenou Smlouvou [27]. Nicméně projednávaná věc se týká legality požadavku registrace v daném členském státě. Nebyla zpochybněna výše daně z vozidel, která má být zaplacena, ani nebyl vznesen návrh, že uvedená daň má za účel podporovat vozidla šetrná k životnímu prostředí. Proto jsem toho názoru, že není namístě dovolávat se ochrany životního prostředí za účelem odůvodnění omezení svobod zaručených Smlouvou, které plyne z uvedeného požadavku.

32. S ohledem na výše uvedenou analýzu se nezdá nezbytné vzít v úvahu článek 10 ES nebo 49 ES, oba uvedené v položené otázce, neboť výklad článků 39 ES a 43 ES stačí k tomu, aby předkládajícímu soudu poskytl odpověď, kterou potřebuje [28]. Lze konstatovat, že žádné z vyjádření obdržených Soudním dvorem nezahrnuje úvahy týkající se článku 10 ES nebo článku 49 ES.

26 — Rozsudek ze dne 12. prosince 2002, De Groot (C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 103 rozsudku a judikatura tam uvedená), a rozsudek X a Y, výše uvedený v poznámce pod čarou 23, bod 50.

27 — Rozsudek ze dne 20. září 1988, *Komise v. Dánsko* (C-302/86, Recueil, s. 4607); rozsudek ze dne 9. července 1992, *Komise v. Belgie* (C-2/90, Recueil, s. I-4431), a rozsudek ze dne 13. března 2001, *PreussenElektra* (C-379/98, Recueil, s. I-2099).

28 — Rozsudek ze dne 22. ledna 2002, *Dreessen* (C-31/00, Recueil, s. I-663, bod 30).

Závěry

33. V souladu s tím jsem toho názoru, že otázky položené Tribunal de police, Neufchâteau, by měly být zodpovězeny takto:

„Články 39 ES a 43 ES brání vnitrostátním právním předpisům ukládajícím, aby rezident zaregistroval vozidlo poskytnuté mu podnikem, který ho zaměstnává a který je usazen v jiném členském státě, pokud je daný zaměstnanec zároveň akcionářem, ředitelem nebo členem správní rady daného podniku."