Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

zo 14. apríla 2015 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Vnútroštátne zdanenie — Článok 110 ZFEÚ — Daň z motorových vozidiel vyberaná členským štátom v okamihu prvého prihlásenia alebo prvého zápisu vlastníckeho práva — Neutralita medzi ojazdenými motorovými vozidlami z iných členských štátov a podobnými motorovými vozidlami, ktoré sú k dispozícii na vnútroštátnom trhu“

Vo veci C-76/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Curtea de Apel Braşov (Rumunsko) z 29. januára 2014 a doručený Súdnemu dvoru 12. februára 2014, ktorý súvisí s konaním:

Mihai Manea

proti

Instituția Prefectului județul Brașov – Serviciul public comunitar regim de permise de conducere și înmatriculare a vehiculelor,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, podpredseda K. Lenaerts, predsedovia komôr M. Ilešič (spravodajca), L. Bay Larsen, T. von Danwitz a J.-C. Bonichot, sudcovia A. Arabadžiev, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— M. Manea, v zastúpení: R. Cătălin, avocat,

— rumunská vláda, v zastúpení: R. H. Radu, splnomocnený zástupca, V. Angelescu a D. M. Bulancea, poradcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a G.-D. Bălan, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 10. februára 2015,

* Jazyk konania: rumunčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 110 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom Maneom a Instituția Prefectului județul Brașov – Serviciul public comunitar regim de permise de conducere și înmatriculare a vehiculelor vo veci dane, ktorej zaplatenie sa požaduje od pána Maneu na účely prihlásenia ojazdeného motorového vozidla pochádzajúceho z iného členského štátu do evidencie vozidiel v Rumunsku.

Právny rámec

Právo Únie

3 „Európske normy znečistenia“ stanovujú prípustné limity emisií výfukových plynov nových motorových vozidiel predávaných v členských štátoch Európskej únie. Prvá z týchto noriem (všeobecne nazývaná „norma Euro 1“) bola zavedená smernicou Rady 91/441/EHS z 26. júna 1991, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 70/220/EHS o aproximácii právnych predpisov členských štátov o opatreniach proti znečisťovaniu ovzdušia výfukovými plynmi z motorových vozidiel (Ú. v. ES L 242, s. 1; Mim. vyd. 13/010, s. 329), ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 1992. Odvtedy sa pravidlá v tejto oblasti postupne sprísňovali s cieľom zlepšiť kvalitu ovzdušia v Únii.

4 Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2007/46/ES z 5. septembra 2007, ktorou sa zriaďuje rámec pre typové schválenie motorových vozidiel a ich prípojných vozidiel, systémov, komponentov a samostatných technických jednotiek určených pre tieto vozidlá (Rámcová smernica) (Ú. v. EÚ L 263, s. 1), rozlišuje vozidlá kategórie M, do ktorej patria „[motorové vozidlá] najmenej so štyrmi kolesami… na prepravu osôb“, a vozidlá kategórie N, do ktorej patria „[motorové vozidlá] najmenej so štyrmi kolesami… na prepravu tovaru“. Tieto kategórie sa ďalej delia na podkategórie podľa počtu miest na sedenie a najväčšej hmotnosti (kategória M) alebo iba podľa najväčšej hmotnosti (kategória N).

Rumunské právo

5 Zákon č. 343/2006 o zmene a doplnení zákona č. 571/2003 o daňovom kódexe (Legea nr. 343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal) zo 17. júla 2006 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 662 z 1. augusta 2006) zaviedol do daňového kódexu osobitnú daň z motorových vozidiel uplatňovanú od 1. januára 2007, ktorá bola splatná pri prvom prihlásení vozidla v Rumunsku (ďalej len „osobitná daň“).

6 Mimoriadne vládne nariadenie č. 50/2008 o dani za znečistenie životného prostredia motorovými vozidlami (Ordonanță de Urgență a Guvernului nr. 50/2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule) z 21. apríla 2008 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 327 z 25. apríla 2008, ďalej len „OUG č. 50/2008“), uplatňované od 1. júla 2008 zaviedlo daň za znečistenie životného prostredia pre motorové vozidlá kategórií M1 až M3 a N1 až N3. Povinnosť platiť túto daň vznikala najmä pri prvom prihlásení takéhoto vozidla v Rumunsku.

7 OUG č. 50/2008 bolo viackrát novelizované predtým, ako bolo zrušené zákonom č. 9/2012 o dani za znečisťujúce emisie z motorových vozidiel (Legea nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule) zo 6. januára 2012 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 17 z 10. januára 2012), ktorý nadobudol účinnosť 13. januára 2012.

8 Tak ako OUG č. 50/2008 zaviedol aj zákon č. 9/2012 pre motorové vozidlá kategórií M1 až M3 a N1 až N3 daň za znečisťujúce emisie.

9 Podľa článku 4 ods. 1 zákona č. 9/2012 povinnosť zaplatiť túto daň vznikla najmä pri prvom prihlásení motorového vozidla v Rumunsku.

10 Podľa článku 4 ods. 2 tohto zákona povinnosť zaplatiť uvedenú daň za určitých okolností vznikala aj pri prvom zápise vlastníckeho práva k ojazdenému motorovému vozidlu v Rumunsku. Toto ustanovenie znie:

„Povinnosť zaplatiť daň vzniká aj pri prvom zápise vlastníckeho práva k ojazdenému motorovému vozidlu v Rumunsku, v prípade, že za dané vozidlo sa nezaplatila osobitná daň z osobných automobilov a motorových vozidiel podľa zákona č. 571/2003, v znení neskorších zmien a doplnení, alebo daň za znečisťujúce emisie z motorových vozidiel a toto vozidlo nepatrí do kategórie motorových vozidiel, na ktoré sa uplatní výnimka z platby takýchto daní, alebo sú od nich oslobodené v súlade s predpismi účinnými v čase prihlásenia do evidencie.“

11 Pojem „prvý zápis vlastníckeho práva“ sa podľa spresnenia v článku 2 písm. i) zákona č. 9/2012 vzťahoval na „prvý prevod vlastníckeho práva k ojazdenému motorovému vozidlu, ktorý sa uskutoční po nadobudnutí účinnosti tohto zákona“.

12 Mimoriadne vládne nariadenie č. 1/2012 o pozastavení uplatňovania niektorých ustanovení zákona č. 9/2012 o dani za znečisťujúce emisie z motorových vozidiel a vrátení dane, ktorá bola zaplatená podľa článku 4 ods. 2 tohto zákona (Ordonanță de Urgență a Guvernului nr. 1/2012 pentru suspendarea aplicării unor dispoziții ale Legii nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, precum și pentru restituirea taxei achitate in conformitate cu prevederile art. 4 alin. 2 din lege) z 30. januára 2012 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 79 z 31. januára 2012, ďalej len „OUG č. 1/2012“), ktoré nadobudlo účinnosť 31. januára 2012, do 1. januára 2013 pozastavilo uplatňovanie článku 4 ods. 2 zákona č. 9/2012. OUG č. 1/2012 okrem toho stanovilo, že daňovníci, ktorí zaplatili túto daň podľa článku 4 ods. 2 v období od nadobudnutia účinnosti zákona č. 9/2012 až do nadobudnutia účinnosti OUG č. 1/2012, majú právo na jej vrátenie.

13 Článok 6 zákona č. 9/2012 stanovoval:

„1. Výška dane sa stanoví na základe faktorov uvedených v prílohách 1 až 5 a vypočíta sa takto:

a) pre motorové vozidlá kategórie M1 s emisnou normou Euro 3, Euro 4, Euro 5 alebo Euro 6:

(1) pre motorové vozidlá s emisnou normou Euro 5, Euro 4 alebo Euro 3 sa daň vypočíta na základe emisií oxidu uhličitého (CO_2), dane za znečisťujúce emisie vyjadrenej v eurách za gram CO_2 uvedenej v prílohe č. 1, emisnej normy a dane za znečisťujúce emisie vyjadrenej v eur/cm^3 uvedenej v prílohe č. 2 a pomerného zníženia dane uvedeného v druhom stĺpci prílohy č. 4 podľa nasledujúceho vzorca:

Suma = [(A x B x 30 %) + (C x D x 70 %)] x (100 – E) %

kde:

A = kombinovaná hodnota emisií CO_2 vyjadrená v gramoch/km;

B = daň za znečisťujúce emisie vyjadrená v eurách za gram CO_2 uvedená v treťom stĺpci tabuľky v prílohe č. 1;

C = objem valcov (zdvihový objem);

D = daň za znečisťujúce emisie podľa objemu valcov uvedená v treťom stĺpci tabuľky v prílohe č. 2;

E = percento zníženia dane uvedené v druhom stĺpci tabuľky v prílohe č. 4;

(2) pre motorové vozidlá s emisnou normou Euro 6 sa daň určí na základe vzorca uvedeného v bode 1 odo dňa účinnosti normy Euro 6 na účely prihlásenia, predaja a uvedenia nových vozidiel do obehu…;

b) pre motorové vozidlá kategórie M1, ktoré buď nespadajú do stanovenej európskej emisnej normy, alebo spadajú do noriem Euro 1 alebo Euro 2, pre ktoré nebola určená nijaká kombinovaná hodnota emisií CO_2, v súlade s nasledujúcim vzorcom:

Suma = C x D x (100 – E): 100;

kde:

C = objem valcov (zdvihový objem),

D = daň za znečisťujúce emisie podľa objemu valcov uvedená v treťom stĺpci tabuľky v prílohe č. 2,

E = percento zníženia dane uvedené v druhom stĺpci tabuľky v prílohe č. 4,

…

3. Percento zníženia dane… sa stanovuje podľa veku motorového vozidla.

4. Pri výpočte dane sa dodatočné zníženia vzhľadom na percento zníženia uvedené v prílohe 4 priznajú v závislosti od odchýlok od bežných hodnôt, na základe ktorých bolo stanovené pevné percento, pokiaľ osoba, ktorá žiada o prihlásenie alebo prípadne o prvý zápis vlastníckeho práva k ojazdenému motorovému vozidlu deklaruje na vlastnú zodpovednosť, že počet priemerne ročne najazdených kilometrov predmetného vozidla je vyšší ako počet priemerne ročne najazdených kilometrov, ktorý sa považuje za obvyklý pre danú kategóriu predmetného vozidla podľa metodologických pravidiel na uplatňovanie [zákona č. 9/2012 o dani za znečisťujúce emisie z motorových vozidiel (Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, *Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 29 z 13. januára 2012, ďalej len ‚metodologické pravidlá')]. V tomto prípade sa výpočet dane uskutoční na základe percenta zníženia, ktoré vyplýva z percenta uvedeného v prílohe č. 4 zvýšeného o percento dodatočného zníženia uvedeného v prílohe č. 5. Ak je nové percento zníženia vyššie než 90 %, uplatní sa percento zníženia vo výške 90 %.

5. Suma predstavujúca daň, ktorá sa má zaplatiť a je vypočítaná podľa ustanovení odseku 1, môže byť takisto upravená v prípade, že osoba, ktorá žiada o prihlásenie alebo prípadne o prvý zápis vlastníckeho práva k ojazdenému motorovému vozidlu, na základe technického posudku vypracovaného Autonómnym orgánom s názvom ‚Rumunský register automobilov' preukáže, že opotrebenie ojazdeného motorového vozidla je podľa [metodologických pravidiel] vyššie.

6. Vek ojazdeného motorového vozidla sa vypočíta podľa dňa jeho prvého prihlásenia.

7. Pokiaľ osoba, ktorá žiada o prihlásenie alebo prípadne o prvý zápis vlastníckeho práva k motorovému vozidlu, nemôže preukázať deň prvého prihlásenia tohto vozidla, daň sa vypočíta podľa roku výroby."

14 Podľa článku 9 zákona č. 9/2012:

„1. Sumu zaplatenej dane možno spochybniť v prípade, že osoba, ktorá chce prihlásiť ojazdené motorové vozidlo, alebo zapísať k nemu vlastnícke právo, môže predložiť dôkaz, že percento opotrebenia jej vozidla je oveľa vyššie než percento uvedené v druhom stĺpci sadzobníka uvedeného v prílohe č. 4.

2. Ohodnotenie miery opotrebenia sa vykoná na základe skutočností, ktoré sa zohľadňujú pri určení percenta zníženia stanoveného v článku 6 ods. 4.

3. V prípade námietky sa vlastnosti ojazdeného motorového vozidla stanovené v odseku 2 určia na základe žiadosti daňovníka technickým posudkom, ktorý za odplatu vypracuje Autonómny orgán s názvom ‚Rumunský register automobilov' v konaní upravenom v [metodologických pravidlách].

4. Poplatok za vypracovanie technického posudku určí Autonómny orgán s názvom ‚Rumunský register automobilov' podľa úkonov potrebných pre posudok, pričom poplatok nemôže byť vyšší, ako sú náklady na vykonanie týchto úkonov.

5. Výsledok technického posudku sa zaznamená v dokumente, ktorý vydá Autonómny orgán s názvom ‚Rumunský register automobilov' a ktorý má obsahovať informácie zodpovedajúce každej zo skutočností stanovených v odseku 2 a percento zníženia, ktoré z nich vyplýva.

6. Dokument o výsledku technického posudku vydaný Autonómnym orgánom s názvom ‚Rumunský register automobilov' predloží daňovník príslušnému daňovému úradu.

7. Po prijatí dokumentu uvedeného v odseku 6 vykoná príslušný daňový úrad nový výpočet sumy, ktorá sa má zaplatiť z titulu dane, čo môže viesť k vráteniu rozdielu vzhľadom na daň zaplatenú pri prihlásení alebo pri zápise vlastníckeho práva k ojazdenému motorovému vozidlu.

…“

15 Článok 11 zákona č. 9/2012 stanovoval:

„Osoba, ktorá nie je spokojná s odpoveďou na námietku, sa môže obrátiť na súdy, ktoré sú podľa zákona príslušné.“

16 Príloha č. 4 zákona č. 9/2012 stanovovala:

„Sadzobník percenta zníženia dane za znečistenie

Vek vozidla Percento zníženia (%)

Nové 0

≤ 1 mesiac 3

> 1 mesiac až 3 mesiace vrátane 5

> 3 mesiace až 6 mesiacov vrátane 8

> 6 mesiacov až 9 mesiacov vrátane 10

> 9 mesiacov až 1 rok vrátane 13

> 1 rok až 2 roky vrátane 21

> 2 roky až 3 roky vrátane 28

> 3 roky až 4 roky vrátane 33

> 4 roky až 5 rokov vrátane 38

> 5 rokov až 6 rokov vrátane 43

> 6 rokov až 7 rokov vrátane 49

> 7 rokov až 8 rokov vrátane 55

> 8 rokov až 9 rokov vrátane 61

> 9 rokov až 10 rokov vrátane 66

> 10 rokov až 11 rokov vrátane 73

> 11 rokov až 12 rokov vrátane 79

> 12 rokov až 13 rokov vrátane 84

> 13 rokov až 14 rokov vrátane 89

> 14 rokov 90“.

17 Článok 6 ods. 1 metodologických pravidiel stanovoval:

„Suma predstavujúca daň, ktorá sa má zaplatiť a je vypočítaná podľa ustanovení článku 6 zákona, môže byť upravená, ak motorové vozidlo, pri ktorom sa požaduje jeden z úkonov uvedených v článku 4 zákona, nespĺňa referenčné parametre motorového vozidla považovaného za štandardné. Takýmito parametrami sú:

a) štandardný počet priemerne ročne najazdených kilometrov:

— M1 – 15 000 km,

— N1 – 30 000 km,

— M2 a N2 – 60 000 km,

— M3 a N3 – 100 000 km,

b) obvyklý celkový stav príznačný pre motorové vozidlo, ktoré spĺňa všetky technické podmienky uložené počas typového schválenia a pravidelnej technickej kontroly, v súlade s platnými právnymi predpismi, a ktorého karoséria neprejavuje známky korózie a poškodenia, nebolo prelakované, má čisté a nepoškodené vnútorné vybavenie a interiérové súčasti v dobrom stave;

c) štandardné vybavenie: klimatizácia, ABS a airbag;

d) vek vozidla.“

18 Zákon č. 9/2012 bol účinný až do 14. marca 2013 vrátane.

19 Mimoriadne vládne nariadenie č. 9/2013 o environmentálnej dani z motorových vozidiel (Ordonanța de urgență nr. 9/2013 privind timbrul de mediu pentru autovehicule) z 19. februára 2013 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 119 zo 4. marca 2013, ďalej len „OUG č. 9/2013“), ktoré zrušilo zákon č. 9/2012, nadobudlo účinnosť 15. marca 2013.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

20 Začiatkom roka 2013 chcel pán Manea v Rumunsku prihlásiť ojazdené motorové vozidlo, ktoré kúpil v Španielsku. Toto vozidlo spadá do kategórie M1. V Španielsku bolo prihlásené ako nové vozidlo v roku 2005.

21 Listom z 5. marca 2013 príslušný rumunský orgán prihlásenie podmienil zaplatením dane stanovenej zákonom č. 9/2012.

22 Keďže pán Manea sa domnieval, že zákon č. 9/2012 nie je v súlade s článkom 110 ZFEÚ, podal žalobu na Tribunalul Braşov, v ktorej žiadal, aby tento súd uvedenému orgánu nariadil prihlásenie predmetného vozidla bez povinnosti zaplatiť uvedenú daň.

23 Rozsudkom z 24. septembra 2013 Tribunalul Braşov túto žalobu zamietol. Pán Manea sa proti tomuto rozsudku odvolal na Curtea de Apel Braşov.

24 Curtea de Apel Braşov objasňuje, že podľa jeho judikatúry je zákon č. 9/2012 v súlade s článkom 110 ZFEÚ, avšak uvádza, že iný rumunský odvolací súd vydal protikladný rozsudok, a z tohto dôvodu je potrebné na zabezpečenie jednotného uplatňovania práva Únie predložiť návrh na začatie prejudiciálneho konania.

25 Za týchto podmienok Curtea de Apel Braşov rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Treba vzhľadom na ustanovenia zákona č. 9/2012 a na predmet dane upravenej týmto zákonom vychádzať z toho, že článok 110 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát Únie zaviedol daň za znečisťujúce emisie uplatniteľnú na všetky zahraničné motorové vozidlá pri ich prihlásení do evidencie v uvedenom štáte, pričom táto daň sa uplatňuje aj pri zápise vlastníckeho práva k tuzemským motorovým vozidlám okrem prípadu, ak taká daň alebo podobná daň už bola zaplatená?

2. Treba vzhľadom na ustanovenia zákona č. 9/2012 a na predmet dane upravenej týmto zákonom vychádzať z toho, že článok 110 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát Únie zaviedol daň za znečisťujúce emisie uplatniteľnú na všetky zahraničné motorové vozidlá pri ich prihlásení do evidencie v uvedenom štáte, pričom táto daň je v prípade tuzemských motorových vozidiel splatná len pri zápise vlastníckeho práva k takému vozidlu, čo má za následok, že zahraničné vozidlo nemožno používať bez zaplatenia dane, zatiaľ čo tuzemské vozidlo možno bez zaplatenia dane používať bez časového obmedzenia až do okamihu zápisu vlastníckeho práva k uvedenému vozidlu, ak k takému zápisu dôjde?“

26 Rumunská vláda podľa článku 16 tretieho odseku Štatútu Súdneho dvora Európskej únie požiadala, aby Súdny dvor zasadal vo veľkej komore.

O prejudiciálnych otázkach

27 Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 110 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že jednak bráni tomu, aby členský štát zaviedol daň z motorových vozidiel, ktorá zaťažuje dovážané ojazdené vozidlá pri ich prvom prihlásení v tomto členskom štáte, a vozidlá, ktoré už boli v uvedenom členskom štáte prihlásené, pri prvom zápise vlastníckeho práva k uvedeným vozidlám v tomto členskom štáte, a jednak bráni tomu, aby tento členský štát od tejto dane oslobodil už prihlásené vozidlá, za ktoré bola zaplatená skôr uplatňovaná daň.

28 Treba pripomenúť, že cieľom článku 110 ZFEÚ je zabezpečiť voľný pohyb tovaru medzi členskými štátmi za normálnych podmienok hospodárskej súťaže. Jeho cieľom je vylúčenie akejkoľvek formy ochrany, ktorá by mohla vyplývať z uplatnenia diskriminačných vnútroštátnych zdanení, a to najmä zdanení výrobkov, ktoré pochádzajú z iných členských štátov (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Dánsko, C-47/88, EU:C:1990:449, bod 9; Brzeziński, C-313/05, EU:C:2007:33, bod 27; Kalinčev, C-2/09, EU:C:2010:312, bod 37, a X, C-437/12, EU:C:2013:857, bod 26).

29 Na tento účel prvý odsek článku 110 ZFEÚ zakazuje každému členskému štátu zdaňovať výrobky z iných členských štátov vnútroštátnymi daňami prevyšujúcimi dane ukladané na podobné domáce výrobky. Cieľom tohto ustanovenia Zmluvy je zabezpečiť úplnú neutralitu vnútroštátneho zdaňovania z hľadiska hospodárskej súťaže medzi výrobkami, ktoré sa už nachádzajú na vnútroštátnom trhu, a dovezenými výrobkami (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Dánsko, C-47/88, EU:C:1990:449, body 8 a 9; Weigel, C-387/01, EU:C:2004:256, bod 66, ako aj X, C-437/12, EU:C:2013:857, bod 29).

30 Na to, aby sa dalo určiť, či taká daň, o akú ide vo veci samej, predstavuje diskrimináciu, treba z hľadiska otázok predložených vnútroštátnym súdom a z hľadiska pripomienok predložených Súdnemu dvoru najskôr preskúmať, či je takáto daň neutrálna vzhľadom na hospodársku súťaž medzi ojazdenými vozidlami z iných členských štátov než z Rumunska a podobnými rumunskými vozidlami, ktoré boli prihlásené na vnútroštátnom území bez zaplatenia dane na takýto účel. Následne bude potrebné preskúmať neutralitu uvedenej dane medzi ojazdenými vozidlami z iných členských štátov než z Rumunska a podobným domácimi vozidlami, ktoré pri ich prihlásení podliehali dani.

31 V tejto súvislosti podľa ustálenej judikatúry ojazdené motorové vozidlá z iných členských štátov, ktoré v zmysle článku 110 ZFEÚ predstavujú „výrobky z iných členských štátov“, sú vozidlá predávané na trhu v iných členských štátoch než v dotknutom členskom štáte a môžu byť prípadne rezidentom posledného uvedeného členského štátu dovezené a uvedené do obehu v tomto členskom štáte, zatiaľ čo podobné domáce vozidlá, ktoré v zmysle článku 110 ZFEÚ predstavujú „domáce výrobky“, sú ojazdené motorové vozidlá rovnakého druhu, s rovnakými vlastnosťami a rovnakým opotrebením, ktoré sú predávané v tomto členskom štáte (pozri najmä rozsudky Komisia/Dánsko, C-47/88, EU:C:1990:449, bod 17; Kalinčev, C-2/09, EU:C:2010:312, body 32 a 40, ako aj Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, bod 55).

32 V dôsledku toho nie je potrebné skúmať neutralitu vyžadovanú článkom 110 ZFEÚ vo vzťahu k motorovým vozidlám v obehu v Rumunsku, ktoré nie sú ponúkané na predaj. Ako uviedol generálny advokát v bode 16 svojich návrhov, práve z dôvodu, že tieto vozidlá nie sú k dispozícii na trhu, nekonkurujú iným vozidlám, či už ide o vozidlá, ktoré sú k dispozícii na domácom trhu, alebo ide o vozidlá, ktoré sú k dispozícii na trhoch iných členských štátov.

Neutralita dane z hľadiska hospodárskej súťaže medzi ojazdenými motorovými vozidlami z iných členských štátov a podobnými domácimi vozidlami, ktoré už sú v dotknutom členskom štáte prihlásené bez zaplatenia dane

33 Na uplatnenie článku 110 ZFEÚ a najmä na potreby porovnania medzi zdanením dovezených ojazdených vozidiel a zdanením ojazdených vozidiel, ktoré sa už nachádzajú na vnútroštátnom území, je potrebné zobrať do úvahy nielen sadzbu dane, ale aj daňový základ a všeobecné pravidlá ukladania predmetnej dane (pozri v tejto súvislosti rozsudky Komisia/Dánsko, C-47/88, EU:C:1990:449, bod 18; Nunes Tadeu, C-345/93, EU:C:1995:66, bod 12, a Komisia/Grécko, C-74/06, EU:C:2007:534, bod 27).

34 Konkrétne členský štát nemôže vyberať daň z dovezených ojazdených motorových vozidiel z hodnoty vyššej, než je skutočná hodnota vozidla, čo má za následok ich vyššie zdanenie v porovnaní so zdanením podobných motorových vozidiel, ktoré sú dostupné na vnútroštátnom trhu. Z tohto dôvodu je potrebné zohľadniť skutočné opotrebenie motorových vozidiel, aby sa zabránilo diskriminačnému zdaneniu (rozsudky Weigel, C-387/01, EU:C:2004:256, bod 70, a Komisia/Grécko, C-74/06, EU:C:2007:534, bod 28).

35 Toto zohľadnenie nemusí byť nevyhnutne spojené s ocenením každého vozidla alebo znaleckým posudkom na každé vozidlo. Vyhýbajúc sa ťažkostiam, ktoré sú inherentné takémuto systému, členský štát môže prostredníctvom paušálnych sadzobníkov určených zákonným, vykonávacím alebo administratívnym ustanovením a na základe kritérií, akými sú vek, počet najazdených kilometrov, celkový stav, systém pohonu, značka alebo model vozidla, určiť hodnotu ojazdených motorových vozidiel, ktorá by bola vo všeobecnosti veľmi blízka ich skutočnej hodnote (rozsudky Gomes Valente, C-393/98, EU:C:2001:109, bod 24; Weigel, C-387/01, EU:C:2004:256, bod 73; Komisia/Grécko, C-74/06, EU:C:2007:534, bod 29, a Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, bod 41).

36 Tieto objektívne kritériá slúžiace na ohodnotenie opotrebenia motorových vozidiel neboli Súdnym dvorom stanovené kogentne. Nemusia sa preto nevyhnutne uplatňovať kumulatívne. Uplatňovanie sadzobníka založeného na jedinom kritériu opotrebenia, ako je vek motorového vozidla, však nezaručuje, že sadzobník odráža skutočné opotrebenie týchto vozidiel. Najmä pri nezohľadnení počtu najazdených kilometrov takýto sadzobník vo všeobecnosti nevedie k rozumnému priblíženiu sa k skutočnej hodnote dovezených ojazdených motorových vozidiel (rozsudky Komisia/Grécko, C-74/06, EU:C:2007:534, body 37 až 43, a Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, bod 42).

37 V konaní vo veci samej zo spisu predloženého Súdnemu dvoru nepochybne vyplýva, že výška dane dotknutej vo veci samej je určená jednak v závislosti od parametrov odrážajúcich v určitej miere znečistenie spôsobené motorovým vozidlom, ako je objem valcov uvedeného vozidla a norma Euro, ktorá mu zodpovedá, a jednak zohľadňuje opotrebenie tohto vozidla. Toto opotrebenie, ktoré vedenie k zníženiu sumy získanej na základe environmentálnych parametrov, je určené nielen v závislosti od veku vozidla (veličina E vo vzorcoch uvedených v článku 6 ods. 1 zákona č. 9/2012), ale rovnako, ako to vyplýva z článku 6 ods. 4 zákona č. 9/2012 a článkov 6 ods. 1 metodologických pravidiel, od počtu priemerne ročne najazdených kilometrov vozidla pod podmienkou, že daňovník predložil vyhlásenie uvádzajúce tento počet najazdených kilometrov. Okrem toho, ak sa daňovník domnieva, že vek a počet priemerne ročne najazdených kilometrov neodrážajú skutočné opotrebenie vozidla správnym a dostatočným spôsobom, podľa článku 9 zákona č. 9/2012 môže požadovať, aby bolo opotrebenie určené prostredníctvom znaleckého posudku vypracovaného na náklady daňovníka, ktoré nesmú presiahnuť náklady na úkony spojené s uvedeným posudkom.

38 Tým, že sa pri výpočte dane zohľadní vek vozidla a jeho počet priemerne najazdených kilometrov za rok, a tým, že sa k týmto kritériám pridáva nepovinné zohľadnenie stavu tohto vozidla a jeho vybavenia za primerané náklady prostredníctvom znaleckého posudku vypracovaného orgánom, ktorý je príslušný pre oblasť evidencie motorových vozidiel, právna úprava, ako je tá, o ktorú ide v konaní vo veci samej, zabezpečuje, že výška dane sa znižuje v závislosti od rozumného priblíženia sa ku skutočnej hodnote vozidla (pozri analogicky rozsudok Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, bod 44).

39 Tento záver podporuje okolnosť, že v sadzobníku uvedenom v prílohe č. 4 zákona č. 9/2012 bola riadne zohľadnená skutočnosť, že ročné zníženie hodnoty motorového vozidla je zvyčajne vyššie ako 5 % a že toto opotrebenie nie je lineárne, najmä počas prvých rokov uvedenia vozidla do obehu, keď sa prejavuje oveľa výraznejšie ako neskôr (pozri analogicky rozsudok Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, bod 45).

40 Rumunský zákonodarca sa okrem toho mohol oprávnene domnievať, že kritériá opotrebenia týkajúce sa stavu motorového vozidla a jeho vybavenia možno riadne uplatniť len vtedy, ak toto vozidlo individuálne preskúma odborník, a že na to, aby sa tieto posudky neuskutočňovali príliš často a nezaťažovali administratívne ani finančne zavedený systém, treba žiadať, aby náklady na posudok znášal daňovník (pozri analogicky rozsudok Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, bod 46).

41 Na rozdiel od osobitnej dane vyberanej od 1. januára 2007 do 30. júna 2008, od dane za znečistenie životného prostredia vyberanej podľa OUG č. 50/2008 od 1. júla 2008 do 12. januára 2012 a od dane za znečisťujúce emisie vyberanej podľa zákona č. 9/2012 v znení platnom od 13. januára 2012 do 1. januára 2013, sa vo veci samej relevantná daň za znečisťujúce emisie vyberaná podľa zákona č. 9/2012, v znení platnom v nasledujúcom období až do 14. marca 2013, podľa rovnakej metódy výpočtu vzťahovala jednak na ojazdené motorové vozidlá z iných členských štátov pri ich prvom prihlásení v Rumunsku a jednak na motorové vozidlá už prihlásené v Rumunsku, pri prvom zápise vlastníckeho práva k týmto ojazdeným vozidlám v tomto členskom štáte, pokiaľ pri ich prihlásení v uvedenom členskom štáte nebola zaplatená žiadna daň.

42 Z toho vyplýva, že daňové zaťaženie vyplývajúce zo zákona č. 9/2012, v znení platnom v relevantnom období vo veci samej, bolo rovnaké tak pre daňovníkov, ktorí kúpili ojazdené motorové vozidlo z iného členského štátu než z Rumunska a v Rumunsku ho prihlásili, ako aj pre daňovníkov, ktorí kúpili v Rumunsku ojazdené motorové vozidlo, ktoré prihlásili pred 1. januárom 2007 bez zaplatenia dane, a pri ktorom bolo potrebné uskutočniť prvý zápis vlastníckeho práva, pokiaľ toto vozidlo v okamihu výberu dane zavedenej zákonom č. 9/2012 bolo rovnakého druhu, s rovnakými vlastnosťami a rovnakým opotrebením ako vozidlo z iného členského štátu.

43 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že taký daňový režim, o aký ide vo veci samej, je neutrálny z hľadiska hospodárskej súťaže medzi ojazdenými motorovými vozidlami z iných členských štátov než z Rumunska a podobnými domácimi vozidlami, ktoré sú už v dotknutom členskom štáte prihlásené bez zaplatenia dane na tento účel.

Neutralita dane z hľadiska hospodárskej súťaže medzi ojazdenými motorovými vozidlami z iných členských štátov a podobnými domácimi vozidlami, ktoré sú už prihlásené v dotknutom členskom štáte so zaplatením dane

44 Je nesporné, že počas obdobia, ktoré je vo veci samej relevantné, článok 4 ods. 2 zákona č. 9/2012 mal za následok oslobodenie prvého zápisu vlastníckeho práva k domácim ojazdeným vozidlám od dane, pri ktorých sa zaplatila pri ich prihlásení v Rumunsku pred obdobím relevantným vo veci samej osobitná daň (prihlásenie od 1. januára 2007 do 30. júna 2008), daň za znečistenie životného prostredia podľa OUG č. 50/2008 (prihlásenie od 1. júla 2008 do 12. januára 2012) alebo daň za znečisťujúce emisie podľa zákona č. 9/2012, ktorého účinnosť bola čiastočne pozastavená OUG č. 1/2012 (prihlásenie od 13. januára 2012 do 1. januára 2013).

45 Z rozhodnutí o prejudiciálnych otázkach vydaných Súdnym dvorom vo veciach, ktoré sa týkajú dane vyberanej pri prihlásení ojazdených motorových vozidiel v Rumunsku podľa OUG č. 50/2008 a dane vyberanej pri prihlásení ojazdených motorových vozidiel v Rumunsku podľa zákona č. 9/2012, ktorého účinnosť bola čiastočne pozastavená OUG č. 1/2012, však jednoznačne vyplýva, že tieto dane neboli zlučiteľné s článkom 110 ZFEÚ a z tohto dôvodu v zásade musia byť vrátené spolu s úrokmi (pozri najmä rozsudky Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219; Nisipeanu, C-263/10, EU:C:2011:466; Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250; uznesenie Câmpean a Ciocoiu, C-97/13 a C-214/13, EU:C:2014:229, ako aj

rozsudok Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285). Ako vyplýva z bodov 2, 3 a 26 návrhov generálneho advokáta, osobitná daň vyberaná od 1. januára 2007 do 30. júna 2008 mala s článkom 110 ZFEÚ nezlučiteľné vlastnosti totožné s vlastnosťami dane zavedenej OUG č. 50/2008 a zákonom č. 9/2012, ktorého účinnosť bola čiastočne pozastavená OUG č. 1/2012.

46 Je však zrejmé, že článok 4 ods. 2 zákona č. 9/2012 oslobodil od zaplatenia dane zavedenej týmto zákonom zápis vlastníckeho práva k domácim ojazdeným motorovým vozidlám, pri ktorých prihlásenie v Rumunsku od 1. januára 2007 do 1. januára 2013 viedlo k zaplateniu dane, ktorá je nezlučiteľná s právom Únie a ktorá z tohto dôvodu musí byť vrátená spolu s úrokmi.

47 V tejto súvislosti treba podľa vzoru generálneho advokáta v bode 28 jeho návrhov uviesť, že oslobodenie ojazdených motorových vozidiel od novej dane z dôvodu, že podliehali skôr uplatňovanej dani, ktorá bola následne vyhlásená za nezlučiteľnú s právom Únie, nemôže nahradiť vrátenie tejto dane spolu s úrokmi.

48 Navyše takéto oslobodenie spôsobovalo, že predmetnej dani nepodliehal v období relevantnom vo veci samej prvý zápis vlastníckeho práva k domácim ojazdeným motorovým vozidlám prihláseným v Rumunsku od 1. januára 2007 do 1. januára 2013, zatiaľ čo táto daň bola stále vyberaná pri prihlásení podobných vozidiel z iných členských štátov v Rumunsku v období relevantnom vo veci samej. Také oslobodenie, o aké ide vo veci samej, teda zvýhodňuje predaj domácich ojazdených vozidiel a odrádza od dovozu podobných vozidiel.

49 Okrem toho, ako Súdny dvor opakovane rozhodol, suma dane vyberanej pri prihlásení motorového vozidla sa stáva súčasťou hodnoty tohto vozidla. Ak je vozidlo prihlásené so zaplatením dane v danom členskom štáte následne predané ako ojazdené vozidlo v tomto členskom štáte, jeho trhová hodnota zahŕňa zostatkovú hodnotu dane pri prihlásení. Ak výška dane zaťažujúcej pri prihlásení dovezené ojazdené vozidlo rovnakého druhu, rovnakých vlastností a rovnakého opotrebenia prekračuje uvedenú zostatkovú hodnotu, porušuje článok 110 ZFEÚ. Tento rozdiel v daňovom zaťažení totiž vyvoláva riziko zvýhodnenia predaja domácich ojazdených vozidiel a odrádzania od dovozu podobných ojazdených vozidiel (rozsudok X, C-437/12, EU:C:2013:857, body 30 až 32 a citovaná judikatúra).

50 Keďže suma dane vybranej pri prihlásení domácich ojazdených motorových vozidiel musí byť v predmetnej veci vrátená spolu s úrokmi takým spôsobom, aby bol obnovený stav pred výberom tejto sumy, treba túto sumu, ako uviedol generálny advokát v bode 29 svojich návrhov, už nepovažovať za zahrnutú do trhovej hodnoty týchto vozidiel. V dôsledku toho zostatková suma tejto dane, ktorá je zahrnutá do hodnoty domácich ojazdených vozidiel prihlásených od 1. januára 2007 do 1. januára 2013, sa rovná nule, a teda je nevyhnutne nižšia než daň zaťažujúca pri prihlásení dovezené ojazdené vozidlo rovnakého druhu, s rovnakými vlastnosťami a rovnakým opotrebením. Z judikatúry uvedenej v predchádzajúcom bode tohto rozsudku vyplýva, že takáto situácia je nezlučiteľná s článkom 110 ZFEÚ.

51 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 110 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že:

— nebráni tomu, aby členský štát zaviedol daň z motorových vozidiel, ktorá zaťažuje dovezené ojazdené vozidlá pri ich prvom prihlásení v tomto členskom štáte a vozidlá už prihlásené v uvedenom členskom štáte pri prvom zápise vlastníckeho práva k posledným uvedeným vozidlám v tom istom štáte,

— bráni tomu, aby tento členský štát od tejto dane oslobodil už prihlásené vozidlá, za ktoré bola zaplatená skôr platná daň, ktorá bola vyhlásená za nezlučiteľnú s právom Únie.

O časových účinkoch rozsudku Súdneho dvora

52 Pre prípad, že by bol vydaný rozsudok, ktorým sa rozhodne, že taký daňový režim, aký zaviedol zákon č. 9/2012 v období, ktoré je vo veci samej relevantné, je nezlučiteľný s článkom 110 ZFEÚ, rumunská vláda žiada, aby Súdny dvor obmedzil časové účinky jeho rozsudku.

53 V súlade s ustálenou judikatúrou výklad právneho predpisu Únie, ktorý podáva Súdny dvor v rámci výkonu svojej právomoci, ktorú mu priznáva článok 267 ZFEÚ, objasňuje a spresňuje význam a pôsobnosť tohto predpisu tak, ako sa má alebo sa mal chápať a uplatňovať od okamihu, keď nadobudol účinnosť. Z toho vyplýva, že takto vyložený predpis môže a má byť uplatnený aj na právne vzťahy vzniknuté a vytvorené pred vydaním rozsudku vo veci žiadosti o výklad, ak sú inak splnené podmienky umožňujúce predložiť príslušným súdom spor týkajúci sa uplatnenia uvedeného predpisu (pozri najmä rozsudky Blaizot a i., 24/86, EU:C:1988:43, bod 27; Skov a Bilka, C-402/03, EU:C:2006:6, bod 50, ako aj Brzeziński, C-313/05, EU:C:2007:33, bod 55).

54 Preto Súdny dvor môže iba úplne výnimočne pri uplatňovaní všeobecnej zásady právnej istoty, ktorá je vlastná právnemu poriadku Únie, pristúpiť k obmedzeniu možnosti dovolávať sa ustanovenia, ktoré vyložil. Na rozhodnutie o takom obmedzení je nevyhnutné, aby boli splnené dve podstatné kritériá, a to dobrá viera dotknutých osôb a riziko vážnych ťažkostí (rozsudky Skov a Bilka, C-402/03, EU:C:2006:6, bod 51, ako aj Kalinčev, C-2/09, EU:C:2010:312, bod 50).

55 Pokiaľ ide o riziko vážnych ťažkostí, treba pripomenúť, že existencia finančných dôsledkov, ktoré môžu pre členský štát vyplynúť z rozsudku vydaného v prejudiciálnom konaní, sama osebe neodôvodňuje obmedzenie časových účinkov tohto rozsudku (pozri najmä rozsudky Bidar, C-209/03, EU:C:2005:169, bod 68, a Brzeziński, C-313/05, EU:C:2007:33, bod 58). Prináleží členskému štátu, ktorý o také obmedzenie žiada, aby Súdnemu dvoru predložil číselné údaje preukazujúce riziko vážnych hospodárskych následkov (rozsudky Brzeziński, C-313/05, EU:C:2007:33, body 59 a 60, ako aj Kalinčev, C-2/09, EU:C:2010:312, body 54 a 55).

56 Pokiaľ ide o hospodárske následky, ktoré môžu vyplynúť z nezlučiteľnosti daňového režimu zavedeného zákonom č. 9/2012 počas relevantného obdobia s článkom 110 ZFEÚ, rumunská vláda predložila odhad, podľa ktorého by vrátenie súm vybraných podľa tohto zákona v uvedenom období vrátane úrokov dosahovalo výšku 181 349 488,05 rumunských lei (RON). Podľa tejto vlády sa tento hospodársky dopad musí vzhľadom na ekonomické ťažkosti v Rumunsku považovať za vážny.

57 Treba konštatovať, že odhad, ktorý táto vláda predložila, sám osebe neumožňuje dospieť k záveru, že rumunská ekonomika je vážne ohrozená dopadmi tohto rozsudku. Podmienku existencie vážnych ťažkostí preto nemožno považovať za preukázanú.

58 Za týchto okolností nie je potrebné overovať, či je splnené kritérium týkajúce sa dobrej viery zúčastnených subjektov.

59 Z týchto úvah vyplýva, že nie je potrebné obmedziť časové účinky tohto rozsudku.

O trovách

60 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

Článok 110 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že:

— **nebráni tomu, aby členský štát zaviedol daň z motorových vozidiel, ktorá zaťažuje dovezené ojazdené vozidlá pri ich prvom prihlásení v tomto členskom štáte a vozidlá už prihlásené v uvedenom členskom štáte pri prvom zápise vlastníckeho práva k posledným uvedeným vozidlám v tom istom štáte,**

— **bráni tomu, aby tento členský štát od tejto dane oslobodil už prihlásené vozidlá, za ktoré bola zaplatená skôr platná daň, ktorá bola vyhlásená za nezlučiteľnú s právom Únie.**

Podpisy