Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 2. března 2017 [1]

Věc C-552/15

Evropská komise
proti

Irsku

Nesplnění povinnosti státem – Volný pohyb služeb – Motorová vozidla – Nájem nebo leasing motorového vozidla osobou s bydlištěm v některém členském státě od poskytovatele usazeného v jiném členském státě – Registrační poplatek – Úhrada poplatku v plné výši v okamžiku registrace – Zásady pro vrácení poplatku – Proporcionalita“

Úvod

1. Poplatky za registraci motorových vozidel nejsou v unijním právu harmonizovány. Členské státy tudíž mají v zásadě právo tento typ zdanění ve svém vnitrostátním právu libovolně upravit. Nemohou to však provést v rozporu s obecnými zásadami unijního práva, zejména pak se svobodami jednotného trhu. Předmětem projednávané věci je otázka, kam až sahá v této oblasti svoboda členských států.

2. Irsko, jejž Evropská komise vyzvala k tomu, aby přizpůsobilo svůj systém registračních poplatků požadavkům volného pohybu služeb, pokud jde o služby pronájmu a leasingu motorových vozidel, zavedlo ve svém vnitrostátním právu příslušné změny. Komise je však toho názoru, že v případě vozidel dovážených do Irska z jiných členských států, jež mají být užívány po určitou dobu, nejsou změny provedené v irském právu dostatečné a toto právo je i nadále v rozporu s volným pohybem služeb. Vzhledem k tomu, že Irsko má jiný názor, bude muset o sporu rozhodnout Soudní dvůr.

Právní rámec irského práva

3. Článek 131 odst. 4 Finance Act 1992 (zákon o financích z roku 1992), zakazuje, aby se kromě výjimečných situací upravených ve zvláštních předpisech [2] používala na území Irska motorová vozidla, která nejsou v Irsku zaregistrována. Povinnost registrace musí být splněna během jednoho měsíce ode dne uvedení vozidla do provozu na území Irska.

1 – Původní jazyk: polština.

2 – Tyto výjimky se týkají především vozidel, jež jsou dočasně dovezena na území Irska osobami, které nejsou irskými rezidenty, nebo osobami vykonávajícími profesní činnost v jiném členském státě.

4. Článek 132 odst. 1 uvedeného zákona, nyní ve znění, jež mu propůjčuje čl. 83 odst. 1 písm. d) Finance Act 2012 (zákon o financích z roku 2012), zavádí spotřební daň na motorová vozidla, jež je označována jako registrační poplatek. Daňová povinnost ve vztahu k registračnímu poplatku vzniká v okamžiku registrace vozidla. Poplatek se počítá jako určité procento z tržní hodnoty vozidla v okamžiku registrace s přihlédnutím k úrovni emisí oxidu uhličitého. U vozidel s nejvyššími emisemi tak může poplatek činit až 36 % jejich tržní hodnoty. Registraci předchází prohlídka vozidla ve stanici technické kontroly. Tato prohlídka má mimo jiné umožnit určení tržní hodnoty vozidla.

5. Povinnost zaregistrovat vozidlo a zaplatit registrační poplatek platí i pro vozidla, jež jsou pronajatá nebo předmětem leasingu na základě smlouvy uzavřené osobou s bydlištěm v Irsku s poskytovateli služeb z jiných členských států.

6. V případě vývozu vozidla z území Irska a zrušení jeho registrace čl. 135 D zákona o financích z roku 1992, který byl zaveden čl. 83 odst. 1 písm. j) zákona o financích z roku 2012, který nabyl účinnosti dne 8. dubna 2013, stanoví vrácení části registračního poplatku. Výše vratky se vypočítá na základě tržní hodnoty vozidla v době vývozu. Výpočet této hodnoty vyžaduje dodatečnou technickou prohlídku, kterou je nutné provést nejvýše jeden měsíc před datem vývozu. Z částky vratky se sráží paušální administrativní poplatek ve výši 500 eur.

7. Od 1. ledna 2016 se částka vratky navyšuje o úroky vypočítané v souladu s nařízením provádějícím článek 135 D zákona o financích z roku 1992. Rovněž od 1. ledna 2016 se podle článku 49 Finance Act 2015 (zákon o financích z roku 2015), snižuje administrativní poplatek na 100 eur.

Řízení, žalobní důvody a argumenty účastníků řízení

Řízení

8. V letech 2003 a 2006 Komise vyzvala Irsko, aby se vyjádřilo k otázce souladu registračního poplatku platného v tomto členském státě s volným pohybem služeb ve světle rozsudků Soudního dvora ve věci Cura Anlagen [3] a Komise v. Dánsko [4]. Po konzultační schůzce a následné žádosti o vysvětlení z roku 2010 zaslala Komise Irsku dne 27. ledna 2011 výzvu dopisem, ve které konstatovala, že Irsko tím, že vyžaduje od osob s bydlištěm v Irsku, které dočasně používají na území tohoto členského státu vozidla, aby zaplatily v plné výši registrační poplatek z těchto vozidel bez možnosti jeho snížení nebo vrácení, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 56 až 62 SFEU. Vzhledem k tomu, že Komise považovala odpověď Irska za neuspokojivou, zaslala tomuto státu dne 28. října 2011 odůvodněné stanovisko obsahující v podstatě tytéž výtky.

9. V důsledku těchto skutečností zavedlo Irsko možnost vrácení části registračního poplatku v případě vývozu vozidla z území Irska. Systém vrácení vstoupil v platnost dne 8. dubna 2013.

10. Dne 10. července 2014 zaslala Komise Irsku doplňující výzvu dopisem a dne 26. února 2015 doplňující odůvodněné stanovisko. V těchto dopisech Komise konstatovala, že podle jejího názoru je systém výběru registračního poplatku, který platí v Irsku, stále v rozporu s volným pohybem služeb z důvodu, že vyžaduje úhradu poplatku v plné výši od osob, které používají vozidla na území Irska po předem určenou omezenou dobu, a umožňuje jim pouze částečné následné vrácení zaplaceného poplatku. Takové řešení je podle Komise nepřijatelné s ohledem na usnesení Soudního dvora ve věci

3 – Rozsudek ze dne 21. března 2002 (C-451/99, EU:C:2002:195).

4 – Rozsudek ze dne 15. září 2005 (C-464/02, EU:C:2005:546).

VAV Autovermietung [5]. Kromě toho Komise uvedla, že irské právní předpisy neupravují výplatu úroků z vrácené části registračního poplatku a vracená částka se značně snižuje o administrativní poplatky. Komise Irsko vyzvala, aby tomuto doplňujícímu odůvodněnému stanovisku vyhovělo ve lhůtě dvou měsíců od jeho obdržení.

11. Dopisem ze dne 27. dubna 2015 odpovědělo Irsko na odůvodněné stanovisko. Uvedlo, že podle jeho názoru je platný systém výběru registračního poplatku v zásadě slučitelný s unijním právem. Uvedlo však, že vrácená část poplatku v případě vývozu vozidla bude doplněna o úroky a administrativní poplatky se sníží na 100 eur.

12. Vzhledem k tomu, že se Komise domnívala, že Irsko nevyhovělo odůvodněnému stanovisku ve stanovené lhůtě [6], podala dne 26. října 2015 v této věci žalobu. Irsko předložilo žalobní odpověď dne 8. ledna 2016. Účastníci řízení předložili dne 18. února 2016 repliku a dne 31. března 2016 dupliku. Dopisem ze dne 14. dubna 2016 Irsko požádalo, aby byla věc rozhodnuta ve velkém senátu. Jednání se konalo dne 22. listopadu 2016.

Žalobní důvody a argumenty Komise

13. Komise vytýká Irsku, že tím, že vyžaduje platbu registračního poplatku v plné výši od osob s bydlištěm v Irsku, které používají na území tohoto členského státu vozidla, jež si pronajaly nebo jsou předmětem leasingu v jiném členském státě, aniž se zohledňuje zamýšlená doba používání tohoto vozidla na území Irska, pokud tato vozidla nemají být ani ve skutečnosti nejsou na tomto území trvale používána, a zároveň stanoví podmínky vrácení tohoto poplatku, které jdou nad rámec toho, co je nezbytné a přiměřené, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 56 SFEU.

14. Podle názoru Komise má systém výběru registračního poplatku platný v Irsku za následek to, že se nájem nebo leasing vozidla v jiném členském státě pro dočasné použití v Irsku vyplácí mnohem méně než nájem nebo leasing vozidla v Irsku. Z tohoto důvodu představuje irská právní úprava omezení volného pohybu služeb, pokud jde o nájem a leasing motorových vozidel, a je tudíž v rozporu s článkem. 56 SFEU.

15. Pokud jde o výběr registračního poplatku v plné výši bez ohledu na to, zda je vozidlo registrováno v Irsku trvale, nebo pro dočasné použití, Komise tvrdí, že s ohledem na judikaturu Soudního dvora [7] není taková právní úprava přijatelná. Má za to, že i když systém vrácení části daně v případě vývozu vozidla může být postačující v případě vozidel, jejichž doba používání v Irsku není v okamžiku dovozu známá, v situaci, kdy se jedná o dovoz na předem určenou omezenou dobu, zejména na základě smlouvy o pronájmu nebo leasingu, je výběr poplatku v plné výši bez zohlednění této skutečnosti nepřiměřený. Tento systém podrobuje dočasné použití vozidla stejnému daňovému zatížení, jakému podléhá dovoz na neomezenou dobu.

16. Kromě toho osoby, které dovážejí vozidla na území Irska na přechodnou dobu, nedostávají náhradu ve formě úroku za období, po které nemohly disponovat neoprávněně vybranou částkou registračního poplatku, jelikož irská právní úprava nestanoví jeho vrácení spolu s úroky. Navíc se z částky vratky sráží administrativní poplatek ve výši 500 eur, což je částka, která je značná a nepřiměřená.

5 – Usnesení ze dne 29. září 2010 (C-91/10, nezveřejněné, EU:C:2010:558).

6 – Pro připomenutí, právní předpisy týkající se vrácení registračního poplatku spolu s úroky a snížení administrativních nákladů vstoupily v platnost až dne 1. ledna 2016.

7 – Usnesení ze dne 29. září 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, nezveřejněné, EU:C:2010:558, výrok).

Argumenty Irska

17. Irsko zaprvé tvrdí, že Komise v průběhu postupu před zahájením soudního řízení změnila svůj postoj. I když se zpočátku zdálo, že souhlasí se systémem vrácení části daně v případě vývozu vozidel z Irska a zrušení jejich registrace, posléze změnila názor a nyní vůbec neumožňuje, aby se registrační poplatek u vozidel dovezených na předem určenou omezenou dobu vybíral v plné výši. Komise se v této souvislosti odvolává na usnesení Soudního dvora ve věci VAV Autovermietung, Irsko však poukazuje na to, že toto usnesení bylo vyhlášeno ještě před tím, než Komise zaslala první výzvu dopisem v lednu 2011. Tato změna postoje Komise je podle názoru Irska porušením zásady loajální spolupráce stanovené v čl. 4 odst. 3 SEU, zásady řádné správy a práva Irska na obhajobu.

18. Dále Irsko tvrdí, že žaloba Komise je předčasná, jelikož v době, kdy byla podána, byla Komise informována o tom, že s účinností od 1. ledna 2016 vstoupí v platnost legislativní změny umožňující výplatu úroků z vrácené částky daně a snižující administrativní poplatek na částku 100 eur. Podle Irska nemohly být tyto změny provedeny dříve, jelikož daňové zákony se mění jednou ročně, a to vždy k 1. lednu.

19. Irsko konečně tvrdí, že postoj Komise je nejasný, jelikož není zřejmé, zda zahrnuje jednu společnou výtku, nebo dvě či tři samostatné výtky, a zda ustanovení irského práva, jež Komise napadá, představují omezení volného pohybu služeb z důvodu svého společného působení, nebo je takovým omezením též každé z nich.

20. K meritu věci Irsko tvrdí, že jeho právní úprava týkající se registračních poplatků je nyní plně v souladu s unijním právem. Zejména systém výběru tohoto poplatku v plné výši v okamžiku registrace vozidla i případného vrácení jeho částí v případě vývozu vozidla a zrušení jeho registrace je podle názoru Irska přípustný ve světle judikatury Soudního dvora a nepředstavuje omezení volného pohybu služeb pronájmu a leasingu motorových vozidel.

21. Usnesení ve věci VAV Autovermietung bylo podle názoru Irska vydáno ve vztahu ke zvláštní právní úpravě platné v Nizozemsku, podle které výše daně závisela na době používání vozidla na území tohoto členského státu. Naproti tomu v irském systému se výše registračního poplatku vypočítává v závislosti na hodnotě vozidla v době registrace a stejným způsobem se vypočítává výše vratky v době vývozu. Hodnota vozidla se přitom odvíjí nejen od jeho stáří, ale také od dalších faktorů, zejména od počtu najetých kilometrů, a proto nemůže být určena předem. Irský systém tedy umožňuje určit výši daně v závislosti na skutečné intenzitě používání vozidla na území Irska, což neumožňuje systém, ve kterém výše daně závisí pouze na době používání vozidla v dané zemi.

22. Změna systému výběru registračního poplatku způsobem doporučeným Komisí by způsobila značné administrativní obtíže a byla by nevyhnutelně spojena s nutností změnit způsob výpočtu částky vratky, a tedy se změnou daňového základu. To by znamenalo neodůvodněný zásah do svobody členských států vymezit svůj systém zdanění motorových vozidel.

23. Kromě toho není doba používání vozidla na území Irska nikdy předem s jistotou známa, jelikož smlouva o pronájmu může být vypovězena, prodloužena nebo jinak změněna, takže vozidlo může být po uplynutí doby zohledněné v dani stále na území Irska zaregistrováno a používáno. Naproti tomu případné systémy doplatků by se potýkaly s přesně takovými obtížemi jako stávající systém vrácení v případě vývozu vozidla.

24. Stran výtek ohledně neplacení úroků z části vrácené daně a neúměrně vysokého administrativního poplatku Irsko uvádí, že tyto problémy byly vyřešeny zavedením legislativních změn, které vstoupily v platnost dne 1. ledna 2016.

Analýza

25. Komise v podstatě uvádí v žalobě tři problémy: problém výběru registračního poplatku v plné výši při registraci vozidel určených pro použití na území Irska po předem určenou omezenou dobu, problém neplacení úroků při vrácení části registračního poplatku v případě vývozu a zrušení registrace vozidla a problém srážky administrativního poplatku ve výši 500 eur při této příležitosti. Tyto problémy, z nichž nejdůležitější je samozřejmě první, je třeba posoudit postupně. Ale nejprve je třeba zvážit výhrady Irska, jež jsou formálního charakteru.

Výtky formálního charakteru vznesené Irskem

26. Irsko Komisi vytýká změnu jejího postoje v průběhu řízení, nejasnou povahu vznesených výtek a předčasné podání žaloby k Soudnímu dvoru.

27. Zaprvé bych chtěl poznamenat, že i když Irsko přímo nevznáší námitku nepřípustnosti žaloby, nelze podle mého názoru na straně Komise konstatovat žádné pochybení, které by takovou námitku odůvodňovalo. Výtky obsažené v žalobě odpovídají těm, které Komise vyjádřila v doplňující výzvě dopisem z července 2014 a doplňujícím odůvodněném stanovisku v únoru 2015. Komise tedy v žalobě nerozšířila ani nezměnila výtky v porovnání s těmi, které vznesla v rámci postupu před zahájením soudního řízení.

28. Skutečnost, že Komise zformulovala tyto výtky, formálně řečeno, v rámci dříve zahájeného řízení pro nesplnění povinnosti, ve kterém vznášela výtky obecnější povahy, na tomto závěru nic nemění. Původní řízení bylo zahájeno v situaci, kdy irský systém registračního poplatku nestanovil žádné omezení výše tohoto poplatku pro vozidla dočasně používaná v Irsku ve formě vrácení nebo jakýmkoli jiným způsobem. Logicky se tedy výtky Komise v této fázi obecně týkaly nesouladu irské právní úpravy s požadavky volného pohybu služeb ve světle judikatury Soudního dvora.

29. Řízení o nesplnění povinnosti však nekončí v okamžiku, kdy členský stát přijme veškerá opatření pro zajištění souladu s unijním právem. Komise se ještě musí přesvědčit o tom, že tato opatření skutečně a efektivně povedou ke slučitelnosti vnitrostátních právních předpisů s unijním právem. Domnívá-li se Komise, že opatření členského státu nezajišťují plný soulad s unijním právem, má právo zformulovat konkrétnější výtky týkající se stále nevyřešených otázek. Není přitom podle mého názoru důležité, že konkrétní rozhodnutí Soudního dvora, v tomto případě usnesení ve věci VAV Autovermietung, bylo známo již v době zaslání první výzvy dopisem. Judikatura Soudního dvora je totiž známá stejně dobře Komisi jako členským státům, které mají povinnost tuto judikaturu respektovat, aniž je k tomu Komise musí vyzvat. Judikatura Soudního dvora se navíc zabývá pouze výkladem ustanovení unijního práva, v tomto případě ustanovení Smlouvy, a proto Komise není vůbec povinna uvádět konkrétní rozhodnutí, kterému by měly členské státy vyhovět. Stačí, aby poukázala na odpovídající normu unijního práva, a členský stát, souhlasí-li s výtkami Komise, musí přizpůsobit své právní předpisy této normě s přihlédnutím ke všem rozhodnutím Soudního dvora, která mohou být v dané věci použitelná.

30. Domnívám se tedy, že postup před zahájením soudního řízení byl v projednávané věci veden správně a žaloba není stižena žádnou vadou, která by mohla způsobit její nepřípustnost. Ze stejných důvodů si nemyslím, že by Komise porušila svou povinnost loajální spolupráce, zásadu řádné správy nebo právo Irska na obhajobu.

31. Co se týče výtky, že postoj Komise vyjádřený v žalobě je nejasný, stačí uvést, že z žaloby jednoznačně vyplývá, že základní výtka se týká požadavku zaplatit předem registrační poplatek v plné výši, kdežto neplacení úroků a vysokou částku srážky při vrácení neoprávněné části daně Komise považuje za prvky, které zesilují negativní dopady tohoto požadavku na volný pohyb služeb pronájmu

a leasingu motorových vozidel. Avšak z důvodů, které budou popsány níže, se domnívám, že i kdyby byl systém vrácení daně považován v zásadě za slučitelný s volným pohybem služeb, tyto dva prvky by mohly každý zvlášť představovat nesplnění povinnosti vyplývající z této svobody. Musí být proto posouzeny odděleně.

32. A konečně, pokud jde o výtku předčasného podání žaloby, je třeba nejprve uvést, že z formálního hlediska má Komise právo podat žalobu po marném uplynutí lhůty stanovené v odůvodněném stanovisku. Stav ke dni uplynutí této lhůty je také relevantní pro účely posouzení nesplnění povinnosti ze strany členského státu [8]. V opačném případě by členské státy mohly do nekonečna oddalovat podání žaloby Komisí tím, že by oznamovaly další a další nové termíny, v nichž zajistí soulad s odůvodněným stanoviskem.

33. V projednávané věci je třeba také dodat, že povinnost vrátit neoprávněně vybrané daně spolu s úroky a zákaz stanovení zásad takového vrácení, které jsou v rozporu se zásadou efektivity, byly Irsku známy dlouho před podáním žaloby v této věci. Nic nebránilo tomu, aby Irsko, jež koneckonců uznalo oprávněnost těchto výtek, přijalo odpovídající ustanovení spolu se zavedením systému vrácení části registračního poplatku, k čemuž došlo v roce 2013.

34. Je třeba také poznamenat, že hlavním cílem řízení o nesplnění povinnosti ve skutečnosti je přimět členský stát k tomu, aby zajistil soulad s unijním právem, a nikoli jeho potrestání. Podle ustálené judikatury však platí, že daně vybrané v rozporu s unijním právem je třeba vrátit spolu s úroky [9]. Základem nároku pro takové vrácení pak může být rozhodnutí Soudního dvora konstatující takový nesoulad. Existuje proto veřejný zájem na podání žaloby ze strany Komise a na vydání rozhodnutí Soudního dvora, a to i za předpokladu, že nesplnění povinnosti bude napraveno před vydáním tohoto rozhodnutí [10].

35. Z těchto důvodů je třeba výtky a argumenty Irska týkající se neloajálního nebo nesprávného jednání Komise podle mého názoru považovat za neopodstatněné.

Výtka týkající se výběru registračního poplatku v plné výši

36. Pro připomenutí – Komise Irsku vytýká, že omezuje volný pohyb služeb pronájmu a leasingu motorových vozidel tím, že při registraci vozidel, která je povinná v případě jejich používání po dobu delší než jeden měsíc, je účtován registrační poplatek v plné výši (s možností následného vrácení jeho části), a to i když je doba zamýšleného používání vozidla v Irsku předem určena. Taková právní úprava, která náležitě nerozlišuje mezi dovozem vozu na dobu určitou a neurčitou, způsobuje, že je využívání služeb pronájmu a leasingu motorových vozidel poskytovatelů z jiných členských států méně atraktivní než využívání služeb tuzemských hospodářských subjektů. Je totiž spojeno se značnou finanční zátěží – tj. s nutností předem uhradit registrační poplatek v plné výši, a to navzdory tomu, že ve skutečnosti může být dlužná částka mnohem nižší – a administrativní zátěží v podobě nutnosti provedení technické prohlídky vozidla před jeho vývozem za účelem zjištění jeho tržní hodnoty a z toho vyplývající částky daně, která se má vrátit.

37. Takové daně, jako je irský registrační poplatek, nejsou v unijním právu harmonizovány, a členské státy mají tedy volnost vykonávat svou daňovou pravomoc v této oblasti za podmínky, že tak činí v souladu s unijním právem [11]. Ve světle unijního práva by se mělo odlišně zacházet se situacemi, kdy vozidlo je nebo má být *de facto* trvale užíváno na území dotčeného členského státu, a situacemi, kdy

8 – Viz zejména rozsudky ze dne 6. října 2009, Komise v. Španělsko (C-562/07, EU:C:2009:614, body 23 a 24), a ze dne 5. února 2015, Komise v. Belgie (C-317/14, EU:C:2015:63, bod 34).

9 – Rozsudek ze dne 30. června 2016, Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, bod 37).

10 – Pokud jde o odpovědnost za porušení unijního práva, obdobně viz rozsudky ze dne 7. února 1973, Komise v. Itálie (39/72, EU:C:1973:13, bod 11), a ze dne 19. března 1991, Komise v. Belgie (C-249/88, EU:C:1991:121, bod 41).

11 – Rozsudek ze dne 26. dubna 2012, van Putten (C-578/10 až C-580/10, EU:C:2012:246, bod 37 a citovaná judikatura).

tato podmínka splněna není a vozidlo je užíváno v členském státě pouze dočasně. V prvním případě může členský stát v zásadě zdanit používání vozidla, například prostřednictvím registračního poplatku. Avšak ve druhém případě zdanění používání vozidla jako případné omezení svobod jednotného trhu vyžaduje další odůvodnění. Zdanění musí být zároveň upraveno způsobem přiměřeným cíli, jemuž má sloužit [12].

38. Ve vztahu k takovým daním, jako je irský registrační poplatek, Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že jejich cíle lze dosáhnout, pokud jde o vozidla, jež jsou pronajata nebo předmětem leasingu v jiném členském státě, než je stát zdanění, prostřednictvím daní, jejichž výše bude záviset na době používání vozidla na jejich území [13]. Výběr daně v plné výši jako v případě vozidel trvale používaných na území členského státu zdanění nesplňuje podmínku přiměřenosti a je v rozporu se zásadou volného pohybu služeb nyní vyjádřenou v článku 56 SFEU [14].

39. Soudní dvůr rovněž rozhodl, že pokud byla smlouva o pronájmu nebo leasingu vozidla uzavřena na dobu určitou, samotná možnost vrácení části daně po vývozu vozidla z území členského státu nepostačuje k zajištění souladu se zásadou volného pohybu služeb, pokud v okamžiku uvedení vozidla do provozu na území daného členského státu vzniká povinnost uhradit daň ve výši, která nezohledňuje zamýšlenou dobu používání vozidla na jeho území [15].

40. Na toto rozhodnutí Komise odkazuje v projednávané věci a vyvozuje z něj, že stejně jako nizozemská právní úprava ve věci VAV Autovermietung nesplňuje irská právní úprava podmínku přiměřenosti, když vyžaduje úhradu registračního poplatku v plné výši v situaci, kdy je doba používání vozidla na území Irska předem určena.

41. Usnesení ve věci VAV Autovermietung je odrazem dříve stanovených zásad v konkrétní situaci. V původním řízení v dané věci byl daňový poplatník povinen uhradit z důvodu leasingu na dobu dvou měsíců daň ve výši odpovídající téměř polovině katalogové hodnoty vozidla [16]. Právě ve světle těchto skutečností Soudní dvůr rozhodl, že zásady výběru daně z motorových vozidel, jež platily v té době v Nizozemsku, jsou nepřiměřené. Nemyslím si však, že by zjištění učiněná Soudním dvorem ve věci VAV Autovermietung mohla mít obecnější použití.

42. Nehledě na skutečnost, že na základě irské právní úpravy může dojít k podobným situacím [17], samotný výběr daně v přeshraničních situacích ve výši, o níž se předem ví, že potenciálně značně přesahuje dlužnou částku, musí příjemce služeb odrazovat od využití přeshraničních služeb a poskytovatele od jejich poskytování. Kromě toho je třeba poznamenat, jak také uvedla Komise ve svých písemnostech, že takové řešení nerozlišuje mezi zdaněním pronájmu a leasingu vozidla a zdaněním jeho nabytí do vlastnictví. Snižuje atraktivitu využívání služeb pronájmu a leasingu, včetně přeshraničních. V neposlední řadě je také spojeno se zmrazením značných finančních prostředků, což představuje další nevýhodu, a to zejména pro subjekty provozující hospodářskou činnost, u nichž finanční prostředky, které nemohou být investovány v rámci této činnosti, znamenají ztrátu.

12 – Obdobně viz rozsudek ze dne 26. dubna 2012, van Putten (C-578/10 až C-580/10, EU:C:2012:246, body 46, 47 a 53, jakož i citovaná judikatura).

13 – Rozsudek ze dne 21. března 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, bod 69); usnesení ze dne 27. června 2006, van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430, bod 30); ze dne 22. května 2008, Ilhan (C-42/08, nezveřejněné, EU:C:2008:305, bod 22); ze dne 29. září 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, nezveřejněné, EU:C:2010:558, bod 26).

14 – Viz zejména rozsudek ze dne 21. března 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, poslední odrážka výroku); usnesení ze dne 29. září 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, nezveřejněné, EU:C:2010:558, bod 21).

15 – Usnesení ze dne 29. září 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, nezveřejněné, EU:C:2010:558, body 26 až 28 a výrok).

16 – Usnesení ze dne 29. září 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, nezveřejněné, EU:C:2010:558, body 5, 8 a 12).

17 – Registrace vozidla, a s tím související úhrada registračního poplatku, je povinná v případě používání vozidla déle než jeden měsíc a maximální výše tohoto poplatku může činit až 36 % hodnoty vozidla (viz body 3 a 4 tohoto stanoviska).

43. Proto podle mého názoru není pochyb, že nejen nevrácení neoprávněně vybrané daně, ale také povinnost platit daň v plné výši v situaci, kdy vozidlo nemá být a ve skutečnosti ani není trvale používáno ve státě zdanění, představují omezení volného pohybu služeb pronájmu a leasingu motorových vozidel, které je v zásadě zakázáno článkem 56 SFEU. Toto omezení by mohlo být odůvodněno pouze naléhavými důvody obecného zájmu za předpokladu, že by bylo přiměřené sledovanému cíli.

44. V odpověď na výtku Komise odkazující na usnesení ve věci VAV Autovermietung předkládá Irsko dva argumenty. Zaprvé tvrdí, že uvedená nizozemská právní úprava stanovila vrácení části daně bez úroků. Zadruhé daná právní úprava stanovila pro dočasně používaná vozidla daň vypočtenou v závislosti na době trvání tohoto užívání, kdežto irská daň se vypočítává na základě hodnoty vozidla a počtu najetých kilometrů, což má odrážet skutečnou intenzitu používání vozidla na území Irska.

45. Co se týče úroků, je třeba zaprvé uvést, že v době rozhodné pro posouzení nesplnění povinnosti vytýkaného Irsku, tedy ke dni uplynutí lhůty stanovené v odůvodněném stanovisku, irská právní úprava rovněž nestanovila úhradu úroků. Zadruhé, a to je důležitější, nic v usnesení ve věci VAV Autovermietung nenaznačuje, že by neplacení úroků bylo důvodem pro závěr Soudního dvora, že je nizozemská právní úprava v rozporu se zásadou volného pohybu služeb. Hlavním problémem v dané věci nebyly úroky, nýbrž nutnost uhradit daň ve výši, jež nezohledňovala zamýšlenou dobu používání vozidla na území Nizozemska. Otázka úroků tak neodlišuje věc VAV Autovermietung od projednávané věci takovým způsobem, aby závěry z prvně uvedené věci nemohly být použity ve věci druhé. Je tedy třeba posoudit druhý argument předložený Irskem.

46. Irsko tvrdí, že se dosavadní judikatura Soudního dvora týká buď systémů, ve kterých vrácení daně nebylo vůbec možné, nebo systému ve věci VAV Autovermietung, ve kterém se výše vratky vypočítala v závislosti na době použití vozidla na území Nizozemska. Naproti tomu se výše vratky v irském systému vypočítá na základě aktuální tržní hodnoty vozidla v době vývozu, která závisí mimo jiné na počtu najetých kilometrů, takže při porovnání této hodnoty s hodnotou v okamžiku registrace je zdanění úměrné skutečné intenzitě používání vozidla na území Irska. Vzhledem k tomu, že tržní hodnota vozidla není v době vývozu známa, neboť závisí nejen na jeho stáří, ale i na počtu najetých kilometrů, nelze cíle irského systému v podobě zdanění skutečné intenzity používání vozidla dosáhnout prostřednictvím daně ve výši vypočtené na základě zamýšlené doby jeho použití na území Irska.

47. Podle mého názoru je však tento argument založen na neporozumění, které pramení z nerozlišování mezi cíli daně a způsobem jejího výběru.

48. Zmocněnec Irska v odpovědi na otázku Soudního dvora na jednání uvedl, že cílem registračního poplatku je pokrýt veřejné náklady spojené s používáním motorových vozidel, zejména náklady na ochranu životního prostředí, sociální náklady a náklady na údržbu silniční infrastruktury a systému řízení silničního provozu a uvádění vozidel do provozu. Dodal, že poplatek je koncipován tak, aby více platili uživatelé dražších vozidel a podpořil se nákup vozidel, která jsou méně škodlivá pro životní prostředí.

49. Podobným cílům zpravidla slouží zdanění používání vozidel ve všech členských státech [18]. Tyto cíle nepochybně představují naléhavé důvody obecného zájmu odůvodňující takové zdanění. Avšak podle výše uvedené judikatury je třeba ještě posoudit, zda těchto cílů nelze dosáhnout prostřednictvím daně zohledňující již v okamžiku jejího placení zamýšlenou dobu používání vozidla na území Irska.

18 – Viz například rozsudek ze dne 21. března 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, bod 66), ve kterém se mluví o cílech rakouské právní úpravy.

50. V případě takových daní, jako je irský registrační poplatek, může být cíle v podobě krytí veřejných nákladů spojených s používáním vozidel dosaženo pouze globálně, to znamená, že výše daní vybraných v souvislosti se všemi vozidly zaregistrovanými v zemi by měla pokrýt celkové náklady vyplývající z jejich používání. Na rozdíl například od daně zahrnuté v ceně pohonných hmot nezahrnuje jednorázová daň počet najetých kilometrů nebo obecně intenzitu používání vozidla po registraci a zaplacení daně. Daň z intenzivně používaného vozidla tedy přispívá v mnohem menší míře k pokrytí nákladů skutečně způsobených používáním tohoto vozidla než daň zaplacená v souvislosti s vozidlem používaným pouze příležitostně. Nevyváží to rychlejší pokles hodnoty vozidla při intenzivnějším používání, protože tento pokles nezávisí jen na počtu najetých kilometrů, ale i na stáří vozidla a na řadě dalších faktorů.

51. Podobnou úvahu lze uplatnit ve vztahu k vozidlům určeným k používání na území některého členského státu na dobu určitou. Stejně jako v případě vozidel určených v tomtéž státě k trvalému použití zahrnuje částka daně potenciálně celou dobu „života“ vozidla (nedojde-li k jeho vývozu z tohoto státu), takže částka daně z vozidla zaregistrovaného na dobu určitou má pokrývat pouze dobu používání na území členského státu registrace. Tato částka se stane součástí společných prostředků určených obecně k pokrytí nákladů spojených s používáním všech zaregistrovaných vozidel v zemi. Nemusí tudíž nutně přesně odrážet intenzitu používání tohoto konkrétního vozidla, stejně jako výše daně z trvale zaregistrovaného vozidla neodráží intenzitu jeho pozdějšího používání. Nebrání to dosažení cíle zdanění, protože tyto cíle jsou ze své podstaty realizovány globálně, a nikoli ve vztahu ke každému konkrétnímu vozidlu zvlášť.

52. Z toho vyplývá, že cílů irského registračního poplatku může být dosaženo prostřednictvím daně vypočtené s přihlédnutím k zamýšlené době používání vozidla na území Irska. V situaci, kdy je tato doba předem známa, je tedy výběr daně v takové výši jako při trvalé registraci vozidla nepřiměřený k výše uvedenému cíli, neboť omezuje volný pohyb služeb pronájmu a leasingu motorových vozidel, podobně jako ve věci VAV Autovermietung.

53. Nebrání to ani tomu, aby uživatelé dražších vozidel platili relativně více a podporovalo se používání vozidel s nižšími emisemi. Daňovým základem totiž zůstane tržní hodnota vozidla a jeho úroveň emisí s tím, že přibude další faktor v podobě zamýšlené doby jeho používání na území Irska.

54. Nemyslím si, že by takové řešení narušilo pravomoc členských států v oblasti zdanění používání vozidel ve větším rozsahu, než jaký vyplývá z požadavku na dodržování unijního práva, v tomto případě volného pohybu služeb.

55. Takové řešení totiž neomezuje svobodu členských států stanovit cíle daně nebo její základní charakteristiky, jako je výše nebo daňový základ. Povinnost zdanění vozidel určených k používání na území členského státu na dobu určitou způsobem úměrným této době však vyplývá z požadavků svobod jednotného trhu vykládaných ve světle výše uvedené judikatury Soudního dvora. Členské státy tedy nemohou stanovit metody pro určení tohoto poměru způsobem, který významně snižuje výhody plynoucí z možnosti uhradit pouze část daně úměrnou době používání vozidla, například tím, že vyžadují zaplacení částky značně, někdy i několikrát, vyšší než skutečně dlužná částka [19], a to i v případě, že rozdíl bude později vrácen nebo tato vratka bude zahrnovat úroky.

56. Nepřesvědčil mě ani argument Irska, že výběr registračního poplatku ve výši úměrné době zamýšleného používání vozidla na území Irska neplní svou úlohu, jelikož tato doba může být změněna, zejména prodloužením, například změnou smlouvy o pronájmu nebo leasingu. Vzhledem k tomu, že se povinnost zaplatit registrační poplatek váže s povinností registrovat vozidlo, lze registraci vozidla určeného k dočasnému použití provést i dočasně, a to na dobu zamýšleného

19 – Příklady výpočtů uvádí Komise ve svých písemnostech. I kdyby byly výpočty Komise přehnané, jak tvrdí Irsko ve své duplice, dochází Komise k výsledku, podle kterého je výše původně vybíraného registračního poplatku dva a půl krát vyšší než skutečně dlužná částka.

používání vozidla na území státu. Takto bude muset uživatel vozidla v případě prodloužení pronájmu nebo leasingu znovu vozidlo zaregistrovat, a tedy znovu zaplatit daň. Naopak v případě zkrácení doby použití bude v zájmu uživatele požádat o vrácení přeplatku na dani. Nemyslím si, že by to tedy byl nepřekonatelný problém.

57. Lze si představit situace, ve kterých z důvodu dlouhé doby zamýšleného použití vozidla nebo vzhledem k obsahu smlouvy, na jejímž základě je vozidlo užíváno, se používání vozidla na dobu, formálně řečeno, předem určenou, podobá jeho trvalému používání do té míry, že může odůvodnit výběr daně v plné výši. Irská právní úprava dotčená v této věci ale nerozlišuje podle doby trvání nebo obsahu smlouvy, která je základem pro používání vozidla na území Irska. Tato otázka ani nebyla předmětem diskuse mezi účastníky řízení, neboť Irsko v průběhu řízení hájilo své předpisy jako celek. Nevidím tedy ani možnost, že by Soudní dvůr provedl takovou analýzu v rozsudku v této věci.

58. S ohledem na tyto úvahy se domnívám, že Irsko tím, že vyžaduje od osob s bydlištěm v Irsku, které dovezly do tohoto členského státu vozidla, jež jsou pronajata nebo předmětem leasingu v jiném členském státě, aby zaplatily v plné výši registrační poplatek bez zohlednění doby používání vozidla na území Irska, a to v situaci, kdy tato vozidla nemají být ani ve skutečnosti nejsou na tomto území trvale používána, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 56 SFEU.

Výtky týkající se neplacení úroků a sražené částky

59. Jak jsem uvedl výše, Irsko vyhovělo odůvodněnému stanovisku Komise stran výtky týkající se neplacení úroků a nadměrné výše srážky ve formě administrativního poplatku při vrácení neoprávněně vybrané části registračního poplatku, avšak až ke dni 1. ledna 2016, a tedy až po uplynutí lhůty stanovené v odůvodněném stanovisku, a i poté, co byla podána žaloba v této věci. Vzhledem k tomu, že dnem rozhodným pro posouzení nesplnění povinnosti členského státu je den uplynutí lhůty stanovené v odůvodněném stanovisku, je třeba o výtkách týkajících se těchto dvou otázek rozhodnout.

60. Na tyto výtky přitom podle mého názoru nemá vliv rozhodnutí o výtce týkající se výběru registračního poplatku v plné výši z vozidel dočasně dovezených na území Irska.

61. Bez ohledu na to, zda Soudní dvůr rozhodne, že povinnost platit v plné výši registrační poplatek z vozidel dovezených na území Irska dočasně je neslučitelná s unijním právem, nebo zda dojde k závěru, že systém vrácení tohoto poplatku je z hlediska tohoto práva dostatečný, bude totiž část převyšující dlužnou částku za dobu skutečného používání vozidla v Irsku představovat daň vybranou v rozporu s unijním právem. Vyplývá to přímo z výše uvedené judikatury Soudního dvora [20].

62. Podle ustálené judikatury Soudního dvora musí členské státy daně vybrané v rozporu s unijním právem spolu s úroky vrátit. Tato povinnost je důsledkem a doplňkem práv přiznaných jednotlivcům ustanoveními tohoto práva [21]. Nezaplacení úroků z částky daně vybrané v rozporu s volným pohybem služeb je tedy nesplněním povinností členského státu vyplývajících z tohoto volného pohybu.

63. Samozřejmě, pokud Soudní dvůr shledá výtku Komise týkající se povinnosti zaplatit v plné výši registrační poplatek z dočasně zaregistrovaných vozidel opodstatněnou, systém vrácení nebude možné vůbec použít na vozidla zaregistrovaná na předem určenou dobu, a tak zanikne i problém úroků. Nicméně i v takové situaci bude rozhodnutí Soudního dvora v této věci důležité pro to, aby osoby, jimž byla nezaplacením úroků způsobena újma, mohly uplatnit svůj nárok.

20 – Viz zejména rozsudek ze dne 21. března 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, bod 69), a usnesení ze dne 29. září 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, nezveřejněné, EU:C:2010:558, bod 26).

21 – Rozsudek ze dne 30. června 2016, Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, bod 37).

64. Komise Irsku vytýká rovněž nesplnění povinností vyplývajících z volného pohybu služeb, jež spočívá v tom, že se z části neoprávněně vybrané daně, jež má být vrácena, sráží částka administrativního poplatku ve výši 500 eur. Komise se domnívá, že taková srážka je nadměrná a nepřiměřená, jelikož může v některých situacích pohltit značnou část vrácené částky a nadto odrazuje osoby s bydlištěm v Irsku od využití služeb pronájmu a leasingu motorových vozidel nabízených poskytovateli z jiných členských států. Irsko naopak tvrdí, že finanční prostředky získané z této srážky byly určeny k financování vytvoření systému pro vrácení neoprávněně vybraných částek registračního poplatku.

65. Podle mého názoru je třeba v této otázce souhlasit s argumenty Komise. Povinnost vrátit daně vybrané v rozporu s unijním právem se v zásadě týká celé částky neoprávněné daně (s úroky), a postup pro její vrácení podléhá mimo jiné zásadě efektivity, podle níž získání vratky daně nemůže být v praxi nadměrně obtížné nebo nemožné [22]. Členské státy tedy nemohou svévolně omezovat skutečnou výši vratky, například zavedením, pod jakoukoli záminkou, srážky ve značné výši, pokud to v praxi daňovým poplatníkům znemožňuje získat zpět podstatnou část neoprávněně vybrané daně.

66. Argumentace Irska v tomto ohledu mě nepřesvědčila. Povinnost vrátit daně vybrané v rozporu s unijním právem vyplývá členským státům z tohoto práva. Nemohou její splnění podmínit tím, že daňoví poplatníci s nárokem na vrácení daně uhradí finanční náklady, které členský stát musí vynaložit za účelem splnění této povinnosti. Platí to tím spíše v situaci, kdy členský stát zorganizuje systém výběru daně tím způsobem, že vrácení její části je v některých situacích nevyhnutelné. Všechny náklady spojené s organizací takového systému by měly být financovány z daní vybraných oprávněně, a nikoli sraženy z částek dlužných osobám s nárokem na vrácení daně.

67. Členské státy mohou vybírat poplatky za administrativní činnost spojenou s výkonem svých povinností vyplývajících z unijního práva, tyto poplatky však nesmí překročit skutečné náklady na provedení určité činnosti ve vztahu ke konkrétní osobě a nemohou být použity k pokrytí nákladů na organizaci celého administrativního systému. Ani se v žádném případě nemůže jednat o poplatky v takové výši, jaká by výrazně omezovala výhody, jež jednotlivcům vyplývají z práv, která jim přiznává unijní právo.

68. Vzhledem k výše uvedenému se domnívám, že Irsko jak tím, že odmítlo zaplatit úroky z částek vráceného registračního poplatku, tak tím, že při této příležitosti sráželo administrativní poplatek ve výši 500 eur, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 56 SFEU.

Závěry

69. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr prohlásil žalobu Komise v projednávané věci za opodstatněnou a rozhodl v souladu s jejími návrhovými žádáními. Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora by měla být Irsku uložena náhrada nákladů řízení.

22 – Rozsudek ze dne 30. června 2016, Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, bod 39).