Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MACIEJ SZPUNAR
prednesené 2. marca 2017 [1]

Vec C-552/15

Európska komisia
proti

Írsku

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Slobodné poskytovanie služieb – Motorové vozidlá – Prenájom alebo lízing motorového vozidla rezidentom členského štátu od dodávateľa so sídlom v inom členskom štáte – Registračná daň – Zaplatenie dane v plnej výške v okamihu registrácie – Podmienky vrátenia dane – Proporcionalita“

Úvod

1. Dane z registrácie motorových vozidiel (registračné poplatky) nie sú harmonizované v práve Únie. Členské štáty majú v zásade právo tento typ dane ľubovoľne upraviť vo svojom vnútroštátnom práve. Nemôžu to však urobiť v rozpore so všeobecnými zásadami práva Únie, najmä so slobodami jednotného trhu. Predmetom prejednávanej veci je otázka, aká je v tomto ohľade miera voľnej úvahy členských štátov.

2. Írsko po tom, čo ho Európska komisia vyzvala, aby svoj systém registračných daní prispôsobilo požiadavkám slobodného poskytovania služieb, pokiaľ ide o služby prenájmu a lízingu motorových vozidiel, zaviedlo vo svojom vnútroštátnom práve zodpovedajúce zmeny. Komisia však zastáva názor, že pokiaľ ide o vozidlá dovezené do Írska z iných členských štátov na časovo obmedzené používanie, zmeny vykonané v írskych právnych predpisoch nie sú dostatočné a sú v rozpore so slobodným poskytovaním služieb. Vzhľadom na to, že Írsko má iný názor, musí spor rozhodnúť Súdny dvor.

Právny rámec írskeho práva

3. Článok 131 ods. 4 Finance Act 1992 (zákon o financiách z roku 1992) ustanovuje zákaz používať na území Írska, až na určité výnimky upravené v osobitných predpisoch, motorové vozidlá, ktoré nie sú v Írsku zaregistrované. [2] Povinnosť registrácie musí byť splnená v lehote jedného mesiaca odo dňa uvedenia vozidla do prevádzky na území Írska.

1 Jazyk prednesu: poľština.

2 Tieto výnimky sa týkajú predovšetkým vozidiel dočasne dovezených na územie Írska osobami, ktoré nie sú rezidentmi Írska, alebo osobami vykonávajúcimi zárobkovú činnosť v inom členskom štáte.

4. Článok 132 ods. 1 uvedeného zákona, teraz v znení článku 83 ods. 1 písm. d) Finance Act 2012 (zákon o financiách z roku 2012), zavádza spotrebnú daň z motorových vozidiel, označovanú ako registračná daň. Daňová povinnosť vo vzťahu k registračnej dani vzniká v okamihu registrácie vozidla. Daň sa počíta ako určité percento z trhovej hodnoty vozidla s prihliadnutím na úroveň emisií oxidu uhličitého. V prípade vozidiel, ktoré najviac znečisťujú životné prostredie, tak môže poplatok predstavovať až 36 % ich trhovej hodnoty. Registrácii predchádza kontrola vozidla v stanici technickej kontroly. Účelom tejto kontroly je okrem iného umožniť určenie trhovej hodnoty vozidla.

5. Povinnosť zaregistrovať vozidlo a zaplatiť registračnú daň sa vzťahuje aj na prenajaté vozidlá alebo vozidlá nadobudnuté na základe lízingových zmlúv uzavretých medzi osobami s bydliskom na území Írska a poskytovateľmi služieb so sídlom v iných členských štátoch.

6. V prípade vývozu vozidla z územia Írska a zrušenia jeho registrácie článok 135 D zákona o financiách z roku 1992, ktorý bol zavedený článkom 83 ods. 1 písm. j) zákona o financiách z roku 2012 a nadobudol účinnosť 8. apríla 2013, stanovuje vrátenie časti registračnej dane. Výška vratky dane sa vypočíta na základe trhovej hodnoty vozidla v čase jeho vývozu. Určenie tejto hodnoty vyžaduje ďalšiu technickú kontrolu vozidla, ktorú treba vykonať nie skôr ako jeden mesiac pred dátumom vývozu. Zo sumy vratky sa zrazí paušálny administratívny poplatok vo výške 500 eur.

7. Od 1. januára 2016 sa výška vratky zvyšuje o úroky vypočítané v súlade s nariadením, ktorým sa vykonáva článok 135 D zákona o financiách z roku 1992. Takisto od 1. januára 2016 sa podľa článku 49 Finance Act 2015 (zákon o financiách z roku 2015) znižuje administratívny poplatok na 100 eur.

Priebeh konania a tvrdenia účastníkov konania

Konanie

8. V rokoch 2003 a 2006 Komisia požiadala Írsko, aby sa vyjadrilo k súladu registračnej dane platenej v tomto členskom štáte so slobodným poskytovaním služieb z hľadiska rozsudkov Súdneho dvora Cura Anlagen [3] a Komisia/Dánsko [4]. Po poradnom stretnutí a ďalšej žiadosti o vyjadrenie sa z roku 2010 Komisia 27. januára 2011 listom zaslala Írsku výzvu, v ktorej konštatovala, že Írsko si tým, že rezidentom Írska ukladá zaplatenie – pri dočasnom dovoze vozidiel na územie tohto členského štátu – registračnej dane z týchto vozidiel v plnej výške, a to bez možnosti jej zníženia alebo vrátenia, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 56 až 62 ZFEÚ. Keďže Komisia nepovažovala odpoveď Írska za uspokojivú, 28. októbra 2011 zaslala tomuto štátu odôvodnené stanovisko, v ktorom uviedla v podstate tie isté výhrady.

9. Uvedené okolnosti priviedli Írsko k tomu, aby zaviedlo možnosť vrátenia časti registračnej dane v prípade vývozu vozidla z územia Írska. Daný systém vrátenia nadobudol účinnosť 8. apríla 2013.

10. Komisia 10. júla 2014 listom zaslala Írsku dodatočnú výzvu a napokon 26. februára 2015 dodatočné odôvodnené stanovisko. V uvedenej výzve a stanovisku uviedla, že podľa jej názoru je systém registračnej dane uplatňovaný v Írsku stále v rozpore so slobodným poskytovaním služieb z dôvodu, že osobám, ktoré si na územie Írska dovezú vozidlá na určitú obmedzenú dobu, ukladá zaplatenie registračnej dane v celej výške s tým, že im umožňuje iba čiastočné následné vrátenie dane, ktorú zaplatili. Podľa Komisie je taký mechanizmus so zreteľom na judikatúru Súdneho dvora založenú na

3 Rozsudok z 21. marca 2002 (C-451/99, EU:C:2002:195).

4 Rozsudok z 15. septembra 2005 (C-464/02, EU:C:2005:546).

jeho uznesení VAV-Autovermietung [5] protiprávny. Komisia ďalej dospela k záveru, že írske právne ustanovenia neustanovujú zaplatenie úrokov z vrátenej časti registračnej dane a vrátená suma sa výrazne znižuje o administratívny poplatok. Komisia vyzvala Írsko, aby tomuto dodatočnému odôvodnenému stanovisku vyhovelo v lehote dvoch mesiacov od jeho doručenia.

11. Írsko odpovedalo na odôvodnené stanovisko listom z 27. apríla 2015. V liste uviedlo, že podľa jeho názoru je súčasný systém registračnej dane v zásade zlučiteľný s právom Únie. Ďalej však uviedlo, že vratka časti dane sa v prípade vývozu vozidla bude úročiť a zrážka v podobe administratívneho poplatku sa zníži na 100 eur.

12. Keďže Komisia usúdila, že Írsko nevyhovelo odôvodnenému stanovisku v stanovenej lehote, [6] 26. októbra 2015 podala v tejto veci žalobu. Írsko predložilo vyjadrenie k žalobe 8. januára 2016. Účastníci konania predložili 18. februára 2016 repliku a 31. marca 2016 dupliku. Írsko listom zo 14. apríla 2016 požiadalo, aby sa o veci rozhodlo vo veľkej komore. Pojednávanie sa konalo 22. novembra 2016.

Žalobné dôvody a tvrdenia Komisie

13. Komisia vytýka Írsku, že si tým, že osobám s bydliskom v Írsku ukladá zaplatenie registračnej dane v plnej výške pri dovoze vozidiel, ktoré si prenajali alebo nadobudli na základe lízingovej zmluvy v inom členskom štáte, do tohto členského štátu, pričom nezohľadňuje zamýšľanú dobu používania týchto vozidiel na území Írska v prípadoch, keď nie sú určené na trvalé používanie na území Írska a ani sa takto v skutočnosti nepoužívajú, a tým, že stanovilo podmienky vrátenia tejto dane, ktoré prekračujú rámec toho, čo je striktne potrebné a primerané, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 56 ZFEÚ.

14. Podľa názoru Komisie má systém výberu registračnej dane platný v Írsku za následok to, že sa oveľa menej oplatí prenajať si vozidlo alebo nadobudnúť ho na základe lízingovej zmluvy v inom členskom štáte na účely dočasného používania v Írsku, než prenajať si ho alebo nadobudnúť na základe lízingovej zmluvy v Írsku. Komisia sa preto domnieva, že írska právna úprava predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb, pokiaľ ide o služby prenájmu a lízingu motorových vozidiel, a je teda v rozpore s článkom 56 ZFEÚ.

15. Pokiaľ ide o otázku výberu registračnej dane v plnej výške bez ohľadu na to, či je vozidlo registrované v Írsku trvale, alebo na účely dočasného používania, Komisia sa domnieva, že taká právna úprava je vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora [7] v rozpore s právom. Nazdáva sa, že hoci môže byť systém vrátenia časti dane pri dovoze vozidla postačujúci v prípade vozidiel, ktorých doba používania na území Írska nie je v čase dovozu známa, naopak v prípade, že ide o dovoz na vopred určenú obmedzenú dobu, predovšetkým na základe zmluvy o prenájme alebo lízingovej zmluvy, je výber dane v plnej výške bez zohľadnenia tejto skutočnosti neprimeraný. Tento systém podrobuje dočasné používanie vozidla rovnakému daňovému zaťaženiu, akému podlieha dovoz vozidla na dobu neurčitú.

16. Okrem toho osoby, ktoré dovezú vozidlá na územie Írska na dobu určitú, nedostávajú náhradu v podobe úrokov za obdobie, počas ktorého nemohli nakladať s neoprávnene vybratou sumou registračnej dane, lebo írska právna úprava neustanovuje jej vrátenie spolu s úrokmi. Zo sumy vratky sa navyše odvádza administratívny poplatok vo výške 500 eur, čo je značne vysoká a neprimeraná suma.

5 Uznesenie z 29. septembra 2010 (C-91/10, neuverejnené, EU:C:2010:558).

6 Pripomínam, že právne predpisy týkajúce sa vrátenia registračnej dane spolu s úrokmi a zrážky v podobe administratívneho poplatku nadobudli účinnosť až 1. januára 2016.

7 Uznesenie z 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, neuverejnené, EU:C:2010:558, výrok).

Tvrdenia Írska

17. Írsko po prvé tvrdí, že Komisia v priebehu konania pred podaním žaloby zmenila svoj postoj. Hoci sa spočiatku zdalo, že so systémom vrátenia časti dane súhlasí v prípade vývozu vozidiel z Írska a zrušenia ich registrácie, napokon zmenila názor a v súčasnosti vôbec neumožňuje výber registračnej dane v plnej výške v prípade vozidiel dovezených na vopred určenú obmedzenú dobu. Komisia sa v tejto súvislosti odvoláva na uznesenie Súdneho dvora VAV-Autovermietung, avšak Írsko poukazuje na to, že toto uznesenie bolo vyhlásené ešte predtým, ako Komisia v januári 2011 listom zaslala prvú výzvu. Táto zmena postoja Komisie je podľa názoru Írska porušením zásady lojálnej spolupráce zakotvenej v článku 4 ods. 3 ZEÚ, zásady riadnej správy vecí verejných a práva Írska na obhajobu.

18. Írsko ďalej tvrdí, že žaloba Komisie je predčasná z dôvodu, že v čase jej podania bola Komisia informovaná o tom, že s účinnosťou od 1. januára 2016 nadobudne účinnosť legislatívna reforma, ktorá bude umožňovať zaplatenie úrokov z vrátenej sumy dane a zníži výšku administratívneho poplatku na 100 eur. Podľa názoru Írska sa tieto zmeny nemohli vykonať skôr, lebo daňové zákony sa menia raz do roka, a to vždy k 1. januáru.

19. Írsko napokon tvrdí, že postoj Komisie nie je jasný, lebo nie je zrejmé, či jej návrhy zahŕňajú globálny žalobný dôvod alebo dva či tri samostatné dôvody, a nie je zrejmé ani to, či jednotlivé ustanovenia írskeho práva, ktoré Komisia napáda, predstavujú obmedzenie slobodného poskytovania služieb z dôvodu spoločného uplatňovania, alebo je takým obmedzením každé z nich samostatne.

20. Írsko v podstate tvrdí, že jeho právna úprava týkajúca sa registračnej dane je teraz úplne v súlade s právom Únie. Predovšetkým systém výberu tejto dane v plnej výške pri registrácii vozidla a prípadného vrátenia jej časti v prípade vývozu vozidla a zrušenia jeho registrácie je podľa názoru Írska v súlade s právom z hľadiska judikatúry Súdneho dvora a nepredstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb prenájmu a lízingu motorových vozidiel.

21. Uznesenie VAV-Autovermietung bolo podľa názoru Írska vynesené vo vzťahu k osobitnej právnej úprave platnej v Holandsku, podľa ktorej výška dane závisela od doby používania vozidla na území tohto členského štátu. V írskom systéme sa však výška registračnej dane vypočítava na základe hodnoty vozidla v čase jeho registrácie a rovnakým spôsobom sa vypočítava výška vratky v čase jeho vývozu. Hodnota vozidla sa teda neodvíja len od jeho veku, ale tiež od ďalších faktorov, najmä od počtu najazdených kilometrov, a preto ju nemožno vopred určiť. Írsky systém teda umožňuje určiť výšku dane na základe skutočnej intenzity používania vozidla na území Írska, čo neumožňuje systém, v ktorom výška dane závisí len od doby používania vozidla na území danej krajiny.

22. Zmena systému výberu registračnej dane spôsobom, ktorý odporúča Komisia, by spôsobila značné administratívne ťažkosti a nevyhnutne by si vyžiadala zmenu spôsobu výpočtu výšky vratky, a teda v podstate zmenu daňového základu. To by predstavovalo neodôvodnený zásah do slobody členských štátov určiť si svoj systém zdaňovania motorových vozidiel.

23. Okrem toho doba používania vozidla na území Írska nie je nikdy vopred s istotou známa, lebo zmluvu o prenájme možno vypovedať, predĺžiť alebo inak zmeniť, takže vozidlo môže byť po uplynutí doby zohľadnenej v dani naďalej registrované a používané na území Írska. Prípadné systémy dodatočných platieb by znamenali úplne rovnaké zaťaženie ako v súčasnosti platný systém vrátenia dane v prípade vývozu vozidla.

24. Pokiaľ ide o výhrady týkajúce sa neplatenia úrokov z vrátenej sumy dane a neúmerne vysokej zrážky administratívneho poplatku, Írsko uvádza, že tieto problémy sa vyriešili zavedením legislatívnych zmien, ktoré nadobudli účinnosť 1. januára 2016.

Analýza

25. Komisia vo svojej žalobe v podstate nastoľuje tri problémy: problém výberu registračnej dane v plnej výške pri registrácii vozidiel dovezených na účely používania na území Írska na vopred určenú obmedzenú dobu, problém neplatenia úrokov pri vrátení časti registračnej dane v prípade vývozu a zrušenia registrácie vozidla a problém zrážky pri tejto príležitosti v podobe administratívneho poplatku vo výške 500 eur. Tieto problémy, z ktorých najdôležitejší je samozrejme prvý problém, treba preskúmať postupne. Najprv však treba preskúmať výhrady Írska, ktoré majú formálnu povahu.

Výhrady Írska formálnej povahy

26. Írsko vytýka Komisii zmenu jej postoja v priebehu konania, nejasnosť vznesených výhrad a predčasné podanie žaloby na Súdny dvor.

27. Po prvé treba poznamenať, že hoci Írsko priamo nepodáva výhradu o neprípustnosti žaloby, podľa môjho názoru Komisia nemôže konštatovať žiadne nesplnenie povinnosti, ktoré by odôvodňovalo takúto výhradu. Výhrady uvedené v žalobe zodpovedajú tým, ktoré Komisia uplatnila v dodatočnej výzve listom z júla 2014 a v dodatočnom odôvodnenom stanovisku z februára 2015. Komisia teda vo svojej žalobe nerozšírila ani nezmenila výhrady v porovnaní s tými, ktoré uplatnila v priebehu konania pred podaním žaloby.

28. Na tomto závere nič nemení skutočnosť, že Komisia formálne uviedla tieto výhrady v rámci skôr začatého konania o nesplnenie povinnosti, v ktorom uplatnila výhrady všeobecnejšej povahy. Pôvodné konanie sa začalo v čase, keď írsky systém registračnej dane nestanovoval žiadne obmedzenie výšky tejto dane pre vozidlá dočasne používané v Írsku, či už prostredníctvom vrátenia dane alebo akýmkoľvek iným spôsobom. Logicky sa teda výhrady Komisie v tomto štádiu všeobecne týkali nesúladu írskej právnej úpravy s požiadavkami slobodného poskytovania služieb z hľadiska judikatúry Súdneho dvora.

29. Konanie o nesplnenie povinnosti sa však neukončí v okamihu, keď členský štát prijme nejaké opatrenia na zabezpečenie súladu s právom Únie. Komisia sa musí presvedčiť o tom, že tieto opatrenia skutočne a účinne povedú k zabezpečeniu súladu vnútroštátnych právnych predpisov s právom Únie. Ak sa Komisia domnieva, že opatrenia členského štátu nezabezpečujú úplný súlad s právom Únie, má právo podať konkrétnejšie výhrady týkajúce sa nevyriešených otázok. V tomto ohľade je podľa môjho názoru irelevantné, že konkrétne rozhodnutie Súdneho dvora, v danom prípade uznesenie VAV-Autovermietung, bolo známe už v čase zaslania prvej výzvy listom. Judikatúra Súdneho dvora je totiž známa rovnako dobre Komisii, ako aj členským štátom, ktoré sú povinné túto judikatúru zohľadňovať bez toho, aby ich Komisia na to musela vyzvať. Judikatúra Súdneho dvora sa mimochodom zaoberá len výkladom ustanovení práva Únie, v danom prípade ustanovení Zmluvy o fungovaní EÚ, takže Komisia nie je vôbec povinná uviesť konkrétne rozhodnutia, s ktorými je členský štát povinný dosiahnuť súlad. Stačí, aby Komisia určila zodpovedajúcu normu práva Únie, a pokiaľ členský štát súhlasí s výhradami Komisie, je povinný prispôsobiť svoje právne predpisy tejto norme, a to s prihliadnutím na celú judikatúru Súdneho dvora, ktorá sa môže v tejto veci uplatniť.

30. Domnievam sa preto, že konanie pred podaním žaloby bolo v prejednávanej veci vedené správne a žaloba sa nevyznačuje žiadnou chybou, ktorá by mohla spôsobiť jej neprípustnosť. Z rovnakých dôvodov si nemyslím, že Komisia porušila svoju povinnosť lojálnej spolupráce, zásadu riadnej správy vecí verejných alebo právo Írska na obhajobu.

31. Pokiaľ ide o výhradu založenú na tom, že postoj Komisie vyjadrený v jej žalobe je nejasný, stačí uviesť, že zo žaloby jednoznačne vyplýva, že základná výhrada sa týka povinnosti vopred zaplatiť registračnú daň v plnej výške, zatiaľ čo neplatenie úrokov a vysokú výšku zrážky v prípade vrátenia neoprávnene vybratej časti dane Komisia považuje za aspekty, ktoré zosilňujú negatívny vplyv tejto

požiadavky na slobodné poskytovanie služieb prenájmu a lízingu motorových vozidiel. Z dôvodov vysvetlených ďalej v texte sa však domnievam, že aj keby sa vychádzalo z toho, že systém vrátenia dane je v zásade v súlade so slobodným poskytovaním služieb, oba uvedené aspekty, resp. každý z nich osobitne, by mohli predstavovať nesplnenie povinností vyplývajúcich z tejto slobody. Z tohto dôvodu ich treba preskúmať oddelene.

32. Pokiaľ ide nakoniec o výhradu predčasného podania žaloby, treba najprv uviesť, že z formálneho hľadiska má Komisia právo podať žalobu, pokiaľ členský štát nesplnil jej požiadavky do uplynutia lehoty uvedenej v odôvodnenom stanovisku. Nesplnenie povinností členským štátom sa musí posudzovať na základe situácie ku dňu uplynutia tejto lehoty.[8] V opačnom prípade by členské štáty mohli donekonečna oddaľovať podanie žaloby Komisiou tým, že by oznamovali ďalšie a ďalšie nové lehoty, v ktorých zabezpečia súlad s odôvodneným stanoviskom.

33. V súvislosti s prejednávanou vecou treba tiež dodať, že povinnosť vrátiť neoprávnene vybraté dane spolu s úrokmi a zákaz stanovenia pravidiel takého vrátenia, ktoré by boli v rozpore so zásadou efektivity, boli Írsku známe dlho pred podaním žaloby v tejto veci. Keďže Írsko nakoniec uznalo dôvodnosť uvedených výhrad, nič nebránilo tomu, aby prijalo zodpovedajúcu právnu úpravu a súčasne zaviedlo systém vrátenia časti registračnej dane, k čomu došlo v roku 2013.

34. Treba tiež zdôrazniť, že hlavným cieľom konania o nesplnenie povinnosti je priviesť členský štát k tomu, aby zabezpečil súlad s právom Únie, a nie ho sankcionovať. Nič to však nemení na skutočnosti, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa dane vybraté v rozpore s právom Únie musia vrátiť s príslušnými úrokmi.[9] Základom žiadosti o takéto vrátenie môže byť rozsudok Súdneho dvora konštatujúci nesplnenie povinnosti zabezpečenia súladu. Existuje preto všeobecný záujem na podaní žaloby zo strany Komisie a na pokračovaní konania dovtedy, kým Súdny dvor nevydá rozsudok, a to aj za predpokladu, že ešte pred vydaním tohto rozsudku dôjde k náprave vo vzťahu k nesplneniu povinnosti.[10]

35. Z uvedených dôvodov sa domnievam, že dôvody a tvrdenia Írska založené na nelojálnej alebo protiprávnej povahe postupu Komisie treba považovať za nedôvodné.

Žalobný dôvod založený na výbere plnej výšky registračnej dane

36. Pripomínam, že Komisia Írsku vytýka, že obmedzuje slobodné poskytovanie služieb prenájmu a lízingu motorových vozidiel tým, že pri registrácii vozidiel, ktorá je v prípade ich používania počas obdobia dlhšieho ako jeden mesiac povinná, účtuje registračnú daň v plnej výške (s možnosťou neskoršieho vrátenia jej časti), a to aj vtedy, keď je doba zamýšľaného používania vozidla v Írsku vopred určená. Taká právna úprava, ktorá náležite nerozlišuje medzi dovozom vozidla na dobu určitú a jeho dovozom natrvalo, znižuje záujem o využívanie služieb prenájmu a lízingu motorových vozidiel poskytovateľov z iných členských štátov v porovnaní s takýmito službami tuzemských spoločností. Používanie vozidiel na dobu určitú je totiž spojené so značnou finančnou záťažou – t. j. s nutnosťou vopred zaplatiť registračnú daň v plnej výške, a to aj napriek tomu, že splatná suma môže byť v skutočnosti oveľa nižšia – a administratívnou záťažou z dôvodu nutnosti uskutočniť technickú kontrolu vozidla pred jeho uvedením do prevádzky, aby sa určila jeho trhová hodnota, od ktorej sa odvíja výška dane.

8 Pozri najmä rozsudky zo 6. októbra 2009, Komisia/Španielsko (C-562/07, EU:C:2009:614, body 23 a 24), a z 5. februára 2015, Komisia/Belgicko (C-317/14, EU:C:2015:63, bod 34).

9 Rozsudok z 30. júna 2016, Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, bod 37).

10 Pokiaľ ide o zodpovednosť za porušenie práva Únie, pozri tiež rozsudky zo 7. februára 1973, Komisia/Taliansko (39/72, EU:C:1973:13, bod 11), a z 19. marca 1991, Komisia/Belgicko (C-249/88, EU:C:1991:121, bod 41).

37. Také dane, akými je aj írska registračná daň, nie sú harmonizované v práve Únie, a preto členské štáty môžu v tejto oblasti voľne vykonávať svoju daňovú suverenitu za predpokladu, že budú rešpektovať právo Únie.[11] Z hľadiska práva Únie by sa malo odlišne zaobchádzať so situáciami, keď sa vozidlo má používať alebo sa v skutočnosti trvalo používa na území určitého členského štátu, a situáciami, keď táto podmienka nie je splnená a vozidlo sa používa v členskom štáte len dočasne. V prvom prípade môže členský štát v zásade zdaniť používanie vozidla napríklad prostredníctvom registračnej dane. V druhom prípade zdanenie používania vozidla, ktoré potenciálne predstavuje obmedzenie slobôd jednotného trhu, naopak vyžaduje ďalšie odôvodnenie. Toto zdanenie musí byť zároveň upravené spôsobom primeraným cieľu, ktorý sleduje[12].

38. V súvislosti s daňami, akými je írska registračná daň, Súdny dvor opakovane rozhodol, že ich cieľ možno dosiahnuť, pokiaľ ide o prenajaté vozidlá alebo vozidlá nadobudnuté na základe lízingových zmlúv v inom členskom štáte, ako je štát zdanenia, prostredníctvom daní, ktorých výška sa bude odvíjať od doby používania vozidla na ich území.[13] Výber dane v plnej výške, ako je to v prípade vozidiel trvalo používaných na území členského štátu zdanenia, nespĺňa podmienku primeranosti a je v rozpore so zásadou slobodného poskytovania služieb, teraz uvedenou v článku 56 ZFEÚ.[14]

39. Súdny dvor tiež rozhodol, že ak sa zmluva o prenájme alebo lízingu vozidla uzatvorila na dobu určitú, samotná možnosť vrátenia časti dane po vývoze vozidla z územia členského štátu nestačí na zabezpečenie súladu so zásadou slobodného poskytovania služieb, pokiaľ pri uvedení vozidla do prevádzky na území daného štátu vzniká povinnosť zaplatiť daň v plnej výške a nezohľadňuje sa zamýšľaná doba používania vozidla na jeho území.[15]

40. Komisia sa v prejednávanej veci odvoláva práve na tento judikát, pričom poukazuje na to, že írska právna úprava rovnako ako holandská právna úprava, preskúmaná vo veci, v ktorej bolo vydané uznesenie VAV-Autovermietung, nespĺňa podmienku primeranosti, lebo vyžaduje úhradu registračnej dane v plnej výške v prípade, keď je doba používania vozidla na území Írska vopred určená.

41. Uznesenie VAV-Autovermietung uplatňuje v konkrétnej situácii zásady, ktoré boli stanovené už skôr. V uvedenom prípade v spore vo veci samej bola zdaniteľná osoba povinná zaplatiť z dôvodu prenájmu na dva mesiace daň vo výške zodpovedajúcej takmer polovici katalógovej hodnoty vozidla.[16] Práve na základe týchto skutočností Súdny dvor rozhodol, že právne predpisy upravujúce v tom čase výber dane z motorových vozidiel v Holandsku sú neprimerané. Nemyslím si však, že závery Súdneho dvora vo veci, v ktorej bolo vydané uznesenie VAV-Autovermietung, možno považovať za závery so všeobecnou pôsobnosťou.

42. Odhliadnuc od skutočnosti, že na základe írskej právnej úpravy môžu vznikať analogické situácie,[17] samotný výber dane v cezhraničných situáciách vo výške, o ktorej sa vopred vie, že potenciálne výrazne presahuje splatnú sumu, musí nevyhnutne odrádzať príjemcov služieb od využívania cezhraničných služieb a poskytovateľov od ich poskytovania. Okrem toho treba poznamenať, ako zdôraznila Komisia vo svojich písomnostiach, že také riešenie nerozlišuje medzi zdanením prenájmu a lízingu vozidla a zdanením jeho nadobudnutia do vlastníctva. To znižuje atraktívnosť využívania služieb prenájmu

11 Rozsudok z 26. apríla 2012, van Putten (C-578/10 až C-580/10, EU:C:2012:246, bod 37 a citovaná judikatúra).

12 Rozsudok z 26. apríla 2012, van Putten (C-578/10 až C-580/10, EU:C:2012:246, body 46, 47 a 53, ako aj citovaná judikatúra).

13 Rozsudok z 21. marca 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, bod 69); uznesenia z 27. júna 2006, van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430, bod 30); z 22. mája 2008, Ilhan (C-42/08, neuverejnené, EU:C:2008:305, bod 22), a z 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, neuverejnené, EU:C:2010:558, bod 26).

14 Pozri najmä rozsudok z 21. marca 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, posledná zarážka výroku), a uznesenie z 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, neuverejnené, EU:C:2010:558, bod 21).

15 Uznesenie z 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, neuverejnené, EU:C:2010:558, body 26 až 28 a výrok).

16 Uznesenie z 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, neuverejnené, EU:C:2010:558, body 5, 8 a 12).

17 Registrácia vozidla a s tým súvisiace zaplatenie registračnej dane je povinné v prípade používania vozidla dlhšie ako jeden mesiac a maximálna výška tejto dane môže predstavovať až 36 % hodnoty vozidla (pozri body 3 a 4 týchto návrhov).

a lízingu vrátane cezhraničných. Také riešenie so sebou nakoniec prináša aj zmrazenie značných finančných prostriedkov, čo predstavuje ďalšiu nevýhodu, najmä pre osoby vykonávajúce hospodársku činnosť, pre ktoré predstavujú finančné prostriedky, ktoré nemožno v rámci tejto činnosti investovať, stratu.

43. Podľa môjho názoru preto niet pochýb o tom, že nielen nevrátenie neoprávnene vybratej dane, ale aj povinnosť zaplatiť celú daň v prípade, keď sa ani nezamýšľa používať vozidlo v štáte zdanenia trvalo a ani sa takto v skutočnosti nepoužíva, predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb prenájmu a lízingu motorových vozidiel, ktoré je v zásade zakázané článkom 56 ZFEÚ. Toto obmedzenie by mohlo byť odôvodnené len naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu za predpokladu, že by bolo primerané sledovanému cieľu.

44. V odpovedi na výhradu Komisie založenú na uznesení vo veci VAV-Autovermietung Írsko predkladá dve tvrdenia. Po prvé tvrdí, že dotknutá holandská právna úprava stanovila vrátenie časti dane bez úrokov. Po druhé uvádza, že uvedená právna úprava stanovila pre dočasne používané vozidlá daň vypočítanú v závislosti od doby ich používania, zatiaľ čo írska daň sa vypočítava na základe hodnoty vozidla a počtu najazdených kilometrov, čím sa má zohľadniť skutočná intenzita používania vozidla na území Írska.

45. Pokiaľ ide o otázku úrokov, po prvé treba poznamenať, že v čase relevantnom na posúdenie nesplnenia povinnosti vytýkaného Írsku, teda ku dňu uplynutia lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku, írska právna úprava takisto nestanovovala platenie úrokov. Po druhé, a čo je oveľa dôležitejšie, nič v uznesení VAV-Autovermietung nenaznačuje, že dôvodom, pre ktorý Súdny dvor rozhodol, že holandská právna úprava je v rozpore so zásadou slobodného poskytovania služieb, bolo neplatenie úrokov. Hlavným problémom v danej veci neboli úroky, ale nutnosť zaplatiť celú daň, pričom sa nezohľadnila zamýšľaná doba používania vozidla na území Holandska. Otázka úrokov teda neodlišuje vec, v ktorej bolo vydané uznesenie VAV-Autovermietung, od prejednávanej veci tak, aby sa závery z prvej uvedenej veci nemohli uplatniť v druhej veci. Je teda potrebné posúdiť druhé tvrdenie predložené Írskom.

46. Írsko tvrdí, že doterajšia judikatúra Súdneho dvora sa týka buď systémov, v ktorých vrátenie dane nebolo vôbec možné, alebo systému vo veci, v ktorej bolo vydané uznesenie VAV-Autovermietung, v rámci ktorého sa výška vratky vypočítala v závislosti od doby používania vozidla na území Holandska. Uvádza, že výška vratky v írskom systéme sa pritom vypočítava na základe aktuálnej trhovej hodnoty vozidla v čase vývozu, ktorá sa okrem iného odvíja od počtu najazdených kilometrov, takže pri porovnaní tejto hodnoty s hodnotou aktuálnou v okamihu registrácie je zdanenie úmerné skutočnej intenzite používania vozidla na území Írska. Keďže však trhová hodnota vozidla nie je v čase vývozu známa, lebo závisí nielen od jeho veku, ale aj od počtu najazdených kilometrov, nemožno cieľ írskeho systému, ktorým je zdanenie skutočnej intenzity používania vozidla, dosiahnuť prostredníctvom dane vo výške vypočítanej výhradne na základe zamýšľanej doby jeho používania na území Írska.

47. Podľa môjho názoru je však toto tvrdenie založené na neporozumení, ktoré pramení z nerozlišovania medzi cieľmi dane a spôsobom jej výberu.

48. Zmocnenec Írska v odpovedi na otázku Súdneho dvora na pojednávaní uviedol, že cieľom registračnej dane je kompenzovať verejné náklady spojené s používaním motorových vozidiel, najmä náklady na ochranu životného prostredia, sociálne náklady a náklady na údržbu cestnej infraštruktúry a systém riadenia cestnej dopravy a schvaľovanie vozidiel. Dodal, že daň je koncipovaná tak, aby používatelia drahších vozidiel platili viac a aby sa podporil nákup vozidiel, ktoré menej znečisťujú životné prostredie.

49. Podobným cieľom spravidla slúži zdanenie používania vozidiel vo všetkých členských štátoch.[18] Tieto ciele nepochybne predstavujú naliehavé dôvody všeobecného záujmu odôvodňujúce takéto zdanenie. Podľa vyššie uvedenej judikatúry je však potrebné ešte posúdiť, či tieto ciele možno dosiahnuť prostredníctvom dane, ktorá už v deň jej platenia zohľadňuje zamýšľanú dobu používania vozidla na území Írska.

50. V prípade takých daní, akými je írska registračná daň, ktoré sa platia jednorazovo, možno dosiahnuť cieľ vykompenzovania verejných nákladov spojených s používaním vozidiel len globálne, to znamená, že súčet daní vybratých zo všetkých vozidiel zaregistrovaných v krajine by mal pokryť celkové náklady vyplývajúce z ich používania. Jednorazová daň totiž na rozdiel napríklad od dane zahrnutej v cene pohonných hmôt vôbec nezohľadňuje počet najazdených kilometrov a všeobecne ani intenzitu používania vozidla po jeho registrácii a zaplatení dane. Daň z intenzívnejšie používaného vozidla sa teda v oveľa menšej miere podieľa na krytí nákladov, ktoré sú skutočne spôsobené používaním tohto vozidla, než daň zaplatená z vozidla používaného len príležitostne. Túto nerovnováhu nenapraví ani rýchlejší pokles hodnoty súvisiaci s jeho intenzívnejším používaním, lebo tento pokles nezávisí len od počtu najazdených kilometrov, ale aj od veku vozidla a mnohých iných faktorov.

51. Podobnú úvahu možno uplatniť aj pri vozidlách určených na používanie na území niektorého členského štátu počas určenej doby. Rovnako ako v prípade vozidiel určených v danom štáte na trvalé používanie pokrýva výška dane potenciálne celú dĺžku „životnosti“ vozidla (pokiaľ sa nevyvezie z krajiny), takže výška vybratej dane z vozidla zaregistrovaného na dobu určitú má pokrývať len dobu používania na území členského štátu registrácie. Táto suma sa stane súčasťou balíka finančných prostriedkov všeobecne určených na krytie nákladov spojených s používaním všetkých zaregistrovaných vozidiel v krajine. Nemusí teda presne odzrkadľovať intenzitu používania tohto konkrétneho vozidla, rovnako ako výška dane z trvale zaregistrovaného vozidla neodzrkadľuje intenzitu jeho neskoršieho používania. To nebráni dosiahnuť ciele zdanenia, lebo tieto ciele sa vzhľadom na svoju povahu uskutočňujú globálne, a nie vo vzťahu k jednotlivým konkrétnym vozidlám.

52. Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že ciele írskej registračnej dane možno dosiahnuť prostredníctvom dane vypočítanej so zreteľom na zamýšľanú dobu používania vozidla na území Írska. V prípade, keď je táto doba vopred známa, je výber dane v takej výške ako pri trvalej registrácii vozidla neprimeraný vzhľadom na vyššie uvedený cieľ, pretože obmedzuje slobodné poskytovanie služieb prenájmu a lízingu motorových vozidiel rovnako ako vo veci, v ktorej bolo vydané uznesenie VAV-Autovermietung.

53. Nebráni to ani tomu, aby používatelia drahších vozidiel platili relatívne viac a aby sa podporovalo používanie menej znečisťujúcich vozidiel. Daňovým základom totiž zostane trhová hodnota vozidla a jeho úroveň emisií s tým, že pribudne ďalší faktor v podobe zamýšľanej doby používania na území Írska.

54. Nemyslím si, že takéto riešenie narúša právomoc členských štátov v oblasti zdaňovania používania vozidiel vo väčšej miere, než aká vyplýva z povinnosti dodržiavať právo Únie, v prejednávanej veci slobodné poskytovanie služieb.

55. Takéto riešenie totiž neobmedzuje slobodu členských štátov stanoviť ciele dane a jej základné charakteristiky, ako napr. jej výšku alebo daňový základ. Povinnosť zdaniť vozidlá, určené na používanie na území určitého členského štátu na dobu určitú, daňou úmernou tejto dobe však vyplýva z požiadaviek vyplývajúcich zo slobôd jednotného trhu vykladaných z hľadiska vyššie uvedenej judikatúry Súdneho dvora. Z tohto dôvodu členské štáty nemôžu stanoviť metódy na určenie tohto

18 Pozri napríklad rozsudok z 21. marca 2002, Cura Angelen (C-451/99, EU:C:2002:195, bod 66), v ktorom sa uvádzajú ciele rakúskej právnej úpravy.

pomeru spôsobom, ktorý výrazne obmedzuje výhody plynúce z možnosti zaplatiť iba časť dane úmernú dobe používania vozidla, napríklad tým, že vyžadujú zaplatiť sumu výrazne vyššiu ako skutočnú splatnú sumu,[19] a to aj v prípade, že sa rozdiel neskôr vráti a táto vratka bude zahŕňať aj úroky.

56. Nepresvedčilo ma ani tvrdenie Írska založené na skutočnosti, že výber registračnej dane vo výške, ktorá je úmerná zamýšľanej dobe používania vozidla na území Írska, nespĺňa sledovaný cieľ z dôvodu, že táto doba sa neskôr môže zmeniť okrem iného predĺžením, napríklad v dôsledku revízie zmluvy o prenájme alebo lízingu. Keďže je povinnosť zaplatiť registračnú daň spojená s povinnosťou registrovať vozidlo, registrácia vozidla určeného na dočasné používanie môže byť aj dočasná, a to na zamýšľanú dobu používania vozidla na území štátu. Takto bude musieť používateľ vozidla v prípade predĺženia prenájmu alebo lízingu znovu vozidlo zaregistrovať, a teda znovu zaplatiť daň. Naopak v prípade skrátenia doby používania bude v záujme používateľa požiadať o vrátenie daňového preplatku. Takéto riešenie nie je podľa môjho názoru neuskutočniteľné.

57. Možno si predstaviť prípad, keď z dôvodu dlhej zamýšľanej doby používania vozidla alebo vzhľadom na obsah zmluvy, na základe ktorej sa vozidlo používa, sa používanie vozidla na dobu určitú, formálne povedané vopred určenú, podobá jeho trvalému používaniu do takej miery, že môže odôvodňovať výber dane v plnej výške. Írske právne predpisy dotknuté v prejednávanej veci však nestanovujú také rozlišovanie prípadov podľa doby trvania alebo obsahu zmluvy, ktorá tvorí základ na používanie vozidla na území Írska. O tejto otázke sa medzi účastníkmi konania ani nediskutovalo, lebo Írsko v priebehu konania obhajovalo svoju právnu úpravu ako celok. Preto ani nepovažujem za možné, aby Súdny dvor uskutočnil takú analýzu v rozsudku, ktorý vynesie v prejednávanej veci.

58. Vzhľadom na uvedené úvahy sa domnievam, že Írsko si tým, že rezidentom Írska ukladá zaplatenie – pri registrácii motorového vozidla, ktoré si prenajali alebo nadobudli na základe lízingovej zmluvy v inom členskom štáte – registračnej dane v plnej výške, bez zohľadnenia doby používania tohto vozidla na území Írska, ak uvedené vozidlo nie je ani určené predovšetkým na trvalé používanie na území Írska, ani nie je v skutočnosti týmto spôsobom používané, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 56 ZFEÚ.

Výhrady týkajúce sa neplatenia úrokov a zrážky

59. Ako som už uviedol vyššie, Írsko vyhovelo odôvodnenému stanovisku Komisie k žalobnému dôvodu založenému na neplatení úrokov a príliš vysokej zrážke v podobe administratívneho poplatku, vykonanej pri vrátení neoprávnene vybratej časti registračnej dane, avšak až k 1. januáru 2016, teda až po uplynutí lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku, a až po tom, ako bola podaná žaloba v tejto veci. Keďže dňom relevantným na posúdenie nesplnenia povinností členského štátu je deň uplynutia lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku, treba rozhodnúť o výhradách týkajúcich sa týchto dvoch otázok.

60. Okrem toho na tieto výhrady nemá podľa môjho názoru vplyv rozhodnutie o prvej výhrade týkajúcej sa výberu registračnej dane v plnej výške z vozidiel dočasne dovezených na územie Írska.

61. Bez ohľadu na to, či Súdny dvor rozhodne, že povinnosť platiť registračnú daň v plnej výške z vozidiel dočasne dovezených na územie Írska, nie je v súlade s právom Únie, alebo sa bude domnievať, že systém vrátenia tejto dane je z hľadiska tohto práva dostatočný, bude totiž časť presahujúca splatnú sumu za obdobie skutočného používania vozidla v Írsku predstavovať daň vybratú v rozpore s právom Únie. Vyplýva to priamo z vyššie uvedenej judikatúry Súdneho dvora.[20]

19 Komisia uvádza príklady výpočtov vo svojich písomnostiach. Aj keby boli výpočty Komisie prehnané, ako tvrdí Írsko vo svojej duplike, pravdou je, že aj Írsko dospelo k výsledku, podľa ktorého je výška pôvodne vyberanej registračnej dane 2,5-krát vyššia než skutočná splatná suma.

20 Pozri najmä rozsudok z 21. marca 2002, Cura Angalen (C-451/99, EU:C:2002:195, bod 69), a uznesenie z 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, neuverejnený, EU:C:2010:558, bod 26).

62. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sú však členské štáty povinné vrátiť dane vybraté v rozpore s právom Únie s príslušnými úrokmi. Táto povinnosť je následkom a súčasťou práv, ktoré sú priznané osobám podliehajúcim súdnej právomoci ustanoveniami práva Únie. [21] Neplatenie úrokov zo sumy dane vybratej v rozpore so slobodou poskytovania služieb teda predstavuje nesplnenie povinností zo strany členského štátu, ktoré mu vyplývajú z tejto slobody.

63. Samozrejme, ak Súdny dvor rozhodne, že výhrada Komisie týkajúca sa povinnosti zaplatiť v plnej výške registračnú daň z dočasne registrovaných vozidiel je dôvodná, systém vrátení sa v žiadnom prípade nebude môcť uplatniť na vozidlá registrované na vopred určenú dobu, a tak zanikne aj problém úrokov. Aj v takom prípade však bude rozsudok Súdneho dvora v tejto veci dôležitý z hľadiska toho, aby si osoby, ktorým vznikla ujma z dôvodu neplatenia úrokov, mohli uplatniť svoj nárok.

64. Komisia vytýka Írsku aj to, že porušilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú zo slobodného poskytovania služieb tým, že z časti neoprávnene vybratej dane, ktorá sa má vrátiť, zráža sumu administratívneho poplatku vo výške 500 eur. Podľa názoru Komisie je taká zrážka nadmerná a neprimeraná a v určitých prípadoch môže pohltiť značnú časť vrátenej sumy, pričom súčasne odrádza osoby s bydliskom v Írsku od využívania služieb prenájmu a lízingu motorových vozidiel ponúkaných poskytovateľmi z iných členských štátov. Írsko zasa tvrdí, že finančné prostriedky získané z tejto zrážky sú určené na to, aby sa nimi financovalo vytvorenie systému na vrátenie neoprávnene vybraných súm registračnej dane.

65. Podľa môjho názoru treba v tejto otázke súhlasiť s tvrdeniami Komisie. Povinnosť vrátiť dane vybraté v rozpore s právom Únie sa v zásade týka celej sumy neoprávnene vybratej dane (a úrokov), a postup jej vrátenia podlieha okrem iného zásade efektívnosti, podľa ktorej sa získanie vratky dane nesmie prakticky nadmerne sťažiť alebo znemožniť. [22] Členské štáty teda nemôžu svojvoľne obmedziť skutočnú výšku vratky, napríklad zavedením značne vysokej zrážky v akejkoľvek podobe, lebo v praxi to zdaniteľným osobám znemožňuje získať späť podstatnú časť neoprávnene vybratej dane.

66. Argumentácia Írska v tomto ohľade ma nepresvedčila. Povinnosť vrátiť dane vybraté v rozpore s právom Únie vyplýva členským štátom z tohto práva. Splnenie tejto povinnosti nemôžu podmieniť tým, že osoby s nárokom na vrátenie dane uhradia finančné náklady, ktoré členský štát musí vynaložiť na účely splnenia tejto povinnosti. To platí o to viac vtedy, keď členský štát zorganizuje systém výberu dane tak, že vrátenie jej časti je v určitých situáciách nevyhnutné. Všetky náklady spojené s organizáciou takého systému by sa mali financovať z daní vybratých v súlade s právom Únie a nemali by sa zrážať zo súm dlžných osobám s nárokom na vrátenie dane.

67. Členské štáty môžu vyberať poplatky za administratívne úkony spojené s výkonom povinností, ktoré im vyplývajú z práva Únie, pričom však tieto poplatky nesmú prekročiť skutočné náklady na vykonanie určitého úkonu vo vzťahu ku konkrétnej osobe a nemôžu sa použiť na krytie nákladov na organizáciu administratívneho systému ako celku. V žiadnom prípade to nemôžu byť poplatky v takej výške, aká by výrazne obmedzovala výhody, ktoré osobám podliehajúcim súdnej právomoci vyplývajú z práv, ktoré im priznáva právo Únie.

68. To je dôvod, pre ktorý sa domnievam, že Írsko si jednak tým, že odmietlo zaplatiť úroky zo súm vrátenej registračnej dane, a jednak tým, že pri tejto príležitosti zrážalo administratívny poplatok vo výške 500 eur, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 56 ZFEÚ.

21 Rozsudok z 30. júna 2016, Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, bod 37).

22 Rozsudok z 30. júna 2016, Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, bod 39).

Návrh

69. Vzhľadom na všetky uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor vyhovel žalobe Európskej komisie v prejednávanej veci a rozhodol v súlade s jej žalobnými návrhmi. Podľa článku 138 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora treba rozhodnúť tak, že Írsko je povinné nahradiť trovy konania.