

Věc C-676/21

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

9. listopadu 2021

Předkládající soud:

Korkein hallinto-oikeus (Finsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

2. listopadu 2021

Navrhovatel v řízení o kasačním opravném prostředku:

A

Vedlejší účastnice:Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö**Předmět původního řízení**

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Článek 267 SFEU – Zdanění motorových vozidel – Články 28, 30, 34 až 36 a 110 SFEU – Vrácení daně při vývozu – Soukromé vozidlo – Omezení, které se týká doby užívání vozidla – Volný pohyb zboží – Výpočet daně z motorových vozidel podle doby užívání vozidla v členském státě – Zákaz diskriminujících poplatků

Předmět žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a právní základ

V řízení projednávaném u korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud), které se týká daně z motorových vozidel, je nutno rozhodnout o tom, zda *Verohallinto* (daňová správa) mohla zamítnout žádost A o vrácení daně z motorových vozidel s odůvodněním, že podle § 34d odst. 2 *autoverolaki* (zákon o dani z motorových vozidel) se daň z motorových vozidel nevrací za vozidlo, od jehož prvního uvedení do provozu uplynulo v okamžiku vývozu nejméně deset let.

V řízení je nutno posoudit otázku, zda je omezení platné pro vrácení daně z motorového vozidla při vývozu, které se týká doby užívání vozidla, neslučitelné s

primárním unijním právem a daň z motorového vozidla, která ještě v okamžiku vývozu připadala na hodnotu vozidla, měla být A vrácena.

Předběžné otázky

1. Mohou ustanovení o volném pohybu zboží třetí části hlavy II Smlouvy o fungování Evropské unie nebo článek 110 SFEU bránit právním předpisům členského státu, které stanoví, že daň z motorového vozidla zahrnutá do hodnoty vozidla ve smyslu autoverolaki (1482/1994) (zákon o dani z motorových vozidel [1482/1994]) se za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, vlastníkově vozidla nevrací, jestliže toto vozidlo vyveze k trvalému užívání v jiném členském státě, a je v této souvislosti relevantní, zda bylo zamýšleno používat toto vozidlo trvale převážně na území toho členského státu, který daň z motorového vozidla vybral, a zda bylo také skutečně trvale používáno převážně tam?

2. Je-li úmysl užívání a skutečné užívání vozidla relevantní pro odpověď na první otázku, jak musí být prokázán sporný netrvalý úmysl užívání a užívání, jestliže dobu užívání soukromého vozidla v členském státě nelze předem určit?

3. Představuje-li odmítnutí vrácení daně při vývozu ve smyslu zákona o dani z motorových vozidel za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, omezení volného pohybu zboží, může být toto omezení odůvodněno cílem omezit vývoz starých vozidel, která jsou často ve špatném stavu a znečišťují životní prostředí? Je nutno považovat omezení vrácení daně při vývozu na vozidla mladší deseti let za neslučitelné s unijním právem z toho důvodu, že z dovážených použitých vozidel je vybírána daň z motorových vozidel nezávisle na délce jejich užívání?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Články 28, 30, 34 až 36 a 110 SFEU

Uplatňovaná judikatura Soudního dvora

Rozsudek ze dne 21. března 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, body 35, 40 a 71

Rozsudek ze dne 23. dubna 2002, Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, bod 38

Rozsudek ze dne 19. září 2002, Tulliasiamies a Siilin, C-101/00, EU:C:2002:505, body 61, 80 a 110

Rozsudek ze dne 15. září 2005, Komise v. Dánsko, C-464/02, EU:C:2005:546, body 76, 78 a 79

Usnesení ze dne 27. června 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, body 27 a 29

Usnesení ze dne 22. května 2008, Ilhan, C-42/08, EU:C:2008:305, body 11 a 25

Usnesení ze dne 29. září 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, EU:C:2010:558, body 26, 27 a 30

Rozsudek ze dne 26. dubna 2012, van Putten a další, C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, bod 54

Rozsudek ze dne 29. září 2016, Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, body 101 a 104

Rozsudek ze dne 19. září 2017, Komise v. Irsko, C-552/15, EU:C:2017:698, body 84 a 108

Rozsudek ze dne čtvrtek 17. prosince 2015, Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, bod 46

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Výběr daně z motorového vozidla u ojetého vozidla dovezeného z jiného členského státu

Podle § 1 odst. 1 zákona o dani z motorových vozidel musí být mimo jiné z osobního motorového vozidla (třída M₁) před jeho zápisem do rejstříku motorových vozidel (dále jen „rejstřík“) nebo před uvedením do provozu ve Finsku odvedena státu daň z motorových vozidel podle ustanovení tohoto zákona.

Podle § 4 odst. 1 zákona o dani z motorových vozidel odvede daň z motorového vozidla ten, kdo je zapsán do rejstříku jako vlastník vozidla.

Podle odst. 5 tohoto ustanovení je v případě vozidla, které se uvádí do provozu bez registrace, povinen k dani ten, kdo vozidlo uvedl do provozu. Jestliže nelze toho, kdo vozidlo uvedl do provozu, zjistit nebo od něj nelze daň vybrat, odvede daň vlastník vozidla uvedeného do provozu.

Podle § 8a zákona o dani z motorových vozidel odpovídá daň z motorového vozidla vybíraná z vozidla, které je ve Finsku zdaňováno jako ojeté vozidlo, nejmenšímu podílu daně z motorového vozidla, který ještě připadá na vozidlo registrované ve Finsku a považované za rovnocenné.

Podle § 11e odst. 1 zákona o dani z motorových vozidel se při určení obecné prodejní ceny vozidla ve Finsku přihlíží k dostupným podkladům týkajícím se faktorů, které určují prodejní cenu vozidla na trhu s vozidly, jakož i k hodnotě vozidla a jeho vlastnostem, které ji ovlivňují, jako je značka, model, typ, pohon a

vybavení vozidla. Dále lze zohlednit věk, počet kilometrů a stav vozidla, jakož i další individuální znaky.

Podle § 11d zákona o dani z motorových vozidel lze mít za to, že vozidla mají stejnou hodnotu, jedná-li se o stejnou značku, model a vybavení. Jsou-li porovnávána vozidla se schválením typu v různých zemích, musí být vozidla kromě dokumentovaných údajů také ve skutečnosti technicky rovnocenná.

Vrácení daně z motorových vozidel při vývozu

Podle § 34d odst. 1 zákona o dani z motorových vozidel se daň z motorových vozidel na žádost vrací, jestliže je vozidlo zdaněné ve Finsku vyvezeno k trvalému užívání do jiné země než Finska (vrácení daně při vývozu).

Podle odstavce 2 stejného ustanovení se vrací daň, která by byla vybrána v případě rovnocenného vozidla, jestliže by bylo v okamžiku vývozu vozidla z Finska zdaněno jako použité vozidlo. Vrací se nejvýše daň, která byla za vozidlo odvedena. V případě, že se hodnota vozidla nebo daň odváděná z vozidla po zdanění zvýšila z důvodu změn nebo zlepšení vybavení, daň se rovněž nevrací. V případě, že je částka, která má být vrácena, nižší než 500 eur, rovněž se nevrací. Dále se daň nevrací za vozidlo, od jehož prvního uvedení do provozu uplynulo v okamžiku vývozu nejméně deset let. Podmínkou vrácení je, že se vozidlo na konci používání ve Finsku nachází v technicky způsobilém stavu. Další podmínkou vrácení je, že vozidlo bylo ve Finsku vyřazeno z provozu.

V legislativních podkladech k zákonu, který upravuje systém vrácení daně při vývozu, je mimo jiné uvedeno, že se navrhuje, aby do zákona o dani z motorových vozidel bylo vloženo ustanovení, které by umožňovalo vrácení daně z motorových vozidel ještě připadající na hodnotu vozidla, jestliže je použité vozidlo vyváženo k trvalému užívání. Je uváděno, že navrhovaná změna je vyžadována právem Společenství, jestliže se jedná o vozidlo pronajaté na leasing na určitou dobu z jiného členského státu. Vrácení daně z motorového vozidla, která ještě připadá na hodnotu vozidla, v souvislosti s koncem leasingové smlouvy a vrácením vozidla k užívání do jiného členského státu přihlíží k délce trvání leasingové smlouvy a době používání vozidla ve Finsku. Lze proto vycházet z toho, že systém vrácení daně splňuje požadavky práva Společenství.

Pro osobní vozidla by tento návrh byl v souladu se systémem vrácení daně z motorových vozidel navrhovaným Komisí v jejím návrhu směrnice (KOM[2005] 261 final), jehož cílem bylo zamezit dvojímu zdanění vozidel v různých členských státech.

Z daně by se vracel podíl, který je v okamžiku vývozu ještě obsažen v hodnotě vozidla. V případě, že by byla vrácena vyšší daň, jednalo by se o vývozní podporu, kterou právo Společenství zakazuje. Pro vrácení daně je nezbytné určit hodnotu vozidla, jakož i podíl daně obsažený v této hodnotě. S ohledem na právo Společenství a z administrativních důvodů je nezbytné používat při výpočtu hodnoty stejná ustanovení a metody, jako při výpočtu hodnoty dovážených

použitých vozidel. Tak by bylo zaručeno, že výpočet hodnoty ojetých vozidel při dovozu a při vývozu je zrcadlově stejný. Je proto navrhováno, aby jako hodnota vozidla byla použita obecná prodejní cena vozidla na trhu s motorovými vozidly ve smyslu zákona o dani z motorových vozidel. To je odůvodněné i s ohledem na rovné nakládání s příjemci vrácené daně.

Dále je navrhováno omezit vrácení daně při vývozu na případy, v nichž podíl daně z přidané hodnoty, který je ještě obsažen v hodnotě vozidla, překračuje určitou hranici. V návrhu zákona je navrhováno, aby daň nebyla vrácena v případě, že je vrácená částka nižší než 1 000 eur. Vrácení daně je rovněž podmíněno tím, že od prvního uvedení vozidla do provozu uplynulo nejvýše deset let. Dále musí být vozidlo technicky způsobilé k provozu. Daň z motorového vozidla není svou povahou daní, která je vázána na dobu užívání, nýbrž daní zakládající se na uvedení vozidla do provozu a jeho registraci. Daň se nevrací, jestliže používání vozidla v tuzemsku skončí před uplynutím jeho očekávané doby užívání, například z důvodu jeho zániku. Není proto ani logické, aby byla daň vrácena v případě vývozu vozidla nízké hodnoty nebo vozidla vyváženého za účelem likvidace. Dále by z důvodů ochrany životního prostředí nebylo věcně přiměřené vytvářet pobídky k vývozu starších vozidel, protože by problémy s tím související byly pouze přesunuty do jiné země.

Dále by podmínkou vrácení bylo, že vozidlo se na konci užívání ve Finsku nachází v technicky způsobilém stavu a je k silničnímu provozu registrováno v jiné zemi než Finsku. Naproti tomu není nezbytné, aby v souvislosti s registrací byla odvedena daň z motorových vozidel v jiné zemi. Technickou způsobilost lze prokázat například tím, že vozidlo úspěšně prošlo technickou kontrolou.

Shrnutí skutkového stavu a původního řízení

- 1 A dovezl dne 20. července 2015 ojetý osobní vůz model BMW B2 Alpina z jiného členského státu do Finska. K prvnímu uvedení vozidla do provozu došlo dne 24. listopadu 2004.
- 2 Výměrem daně z motorového vozidla ze dne 5. října 2015 vyměřila daňová správa daň z tohoto motorového vozidla ve výši 4 146,29 eur. Daň z motorového vozidla byla určena na základě zdanitelné hodnoty vypočtené pro toto vozidlo ve výši 16 519,10 eur a daňové sazby ve výši 25,10 %.
- 3 A prodal vozidlo do jiného členského státu a dne 7. srpna 2017 a podal k daňové správě žádost o vrácení daně z motorového vozidla. Vozidlo bylo ve Finsku vyřazeno z provozu dne 21. srpna 2017.
- 4 Daňová správa žádost podanou A zamítla ohledně vrácení daně z motorových vozidel rozhodnutím ze dne 21. srpna 2017. Rozhodnutí bylo odůvodněno tím, že se podle § 34d odst. 2 zákona o dani z motorových vozidel nevrací daň z motorového vozidla, od jehož prvního uvedení do provozu uplynulo v okamžiku vývozu alespoň deset let.

- 5 A podal proti rozhodnutí o vrácení daně z motorového vozidla při vývozu odpor. V odůvodnění svého odporu A mimo jiné uvedl, že odmítnutí vrácení daně při vývozu u vozidel, která jsou starší než deset let, je diskriminující a porušuje Smlouvu o přistoupení k Evropské unii.
- 6 Daňová správa zamítla odpor podaný A rozhodnutím ze dne 1. února 2018. Podle odůvodnění tohoto rozhodnutí neuvedl A žádný důvod vycházející z unijního práva, na jehož základě musí být za jeho vozidlo vrácena daň při vývozu. Ve věci nebyly doloženy ani se neprojevovaly okolnosti, na jejichž základě je provedené zdanění motorových vozidel diskriminující nebo neslučitelné s unijním právem či judikaturou unijních soudů.
- 7 A podal proti tomuto rozhodnutí žalobu k *helsingin hallinto-oikeus* (Správní soud v Helsinkách).
- 8 *Helsingin hallinto-oikeus* (Správní soud v Helsinkách) žalobu podanou A zamítl rozsudkem ze dne 6. března 2019 s odůvodněním, že A nemá nárok na vrácení daně z motorových vozidel. *Hallinto-oikeus* (správní soud) ve svém rozsudku konstatoval, že ustanovení o vrácení daně z motorových vozidel při vývozu a použitelné lhůty jsou pro všechny osoby povinné k dani jednotné a časové omezení vrácení daně z motorových vozidel při vývozu proto nelze považovat za porušení unijního práva.
- 9 A napadl rozsudek *hallinto-oikeus* (správní soud) u *korkein hallinto-oikeus* (Nejvyšší správní soud) a domáhá se mimo jiné vrácení daně z motorových vozidel.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 10 A ve svém oprávněném prostředku podaném ke *korkein hallinto-oikeus* (Nejvyšší správní soud) uvedl, že při dovozu a vývozu vozidel musí být zdanění a vrácení daně prováděno zrcadlově nezávisle na stáří vozidla. Z dovážených vozidel, která jsou starší než deset let, je vybírána daň z motorových vozidel, stejně jako z předmětného vozidla, které A dovezl v roce 2015. Není-li daň z motorových vozidel při vývozu vrácena u vozidel starších deseti let, neměla by být daň z motorových vozidel vybírána ani z příslušných dovážených použitých vozidel.
- 11 Podle názoru A připadala na jeho vozidlo v okamžiku jeho vývozu v roce 2017 ještě daň z motorového vozidla. Nejednalo se ani o vozidlo nepatrné hodnoty nebo určené k likvidaci.
- 12 Odmítnutí vrácení daně při vývozu vozidel, která jsou starší deseti let, je diskriminující a porušuje právo Evropské unie. Použitý postup omezuje obchod a volný pohyb zboží mezi členskými státy.
- 13 *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (služba ochrany práv příjemců daňových výnosů) měla u *korkein hallinto-oikeus* (Nejvyšší správní soud) za to, že zásada

zákazu diskriminace zakotvená v unijním právu nezakazuje vnitrostátnímu zákonodárci, aby ohledně zboží přijal pravidla týkající se jeho stáří. Účelem zásady zákazu diskriminace není, aby s vozidly různého stáří bylo daňově nebo zákonodárcem nakládáno stejně. Věková hranice platná pro vrácení daně při vývozu neporušuje zásadu proporcionality.

- 14 Nevrácení daně z motorových vozidel není zakázáno ani podle ustanovení upravujících volný pohyb zboží a ustanovení o clech a poplatcích rovnocenného účinku, protože se nejedná o zdanění přeshraničního skutkového stavu.
- 15 Unijní právo neobsahuje žádnou právní zásadu, podle níž by vnitrostátní zákonodárce musel zajistit, aby byly neharmonizovaná vnitrostátní daň nebo poplatek vráceny, jestliže je zboží prodáno do jiného členského státu. Finsko proto mohlo vyjmout z vrácení daně při vývozu vozidla, která byla registrována před více než deseti lety a z nichž byla odvedena daň z motorových vozidel, protože ustanovení primárního práva tomu nebrání.

Shrnutí odůvodnění podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Podstata otázky

- 16 Z výše uvedené judikatury Soudního dvora týkající se vozidel na leasing, pronajatých, zapůjčených a služebních vozidel vyplývá, že členský stát může bez újmy zakládajících smluv Unie vybrat daň z motorového vozidla registrovaného v jiném členském státě, aniž musí být výše daně dána do poměru k době užívání vozidla v členském státě, jestliže má být toto vozidlo trvale užíváno převážně v dotčeném členském státě nebo zde skutečně trvale užíváno je. Ačkoliv daňová povinnost za těchto okolností představuje omezení základní svobody, lze toto omezení odůvodnit rovným zacházením s daňovými poplatníky.
- 17 Naproti tomu musí pro případy, kdy dovážená vozidla na leasing, pronajatá, zapůjčená nebo služební vozidla nejsou určena k trvalému převážnému užívání v dotčeném členském státě nebo tam nejsou trvale převážně užívána, existovat jiný důvod ospravedlňující omezení základní svobody vyplývající z povinnosti odvádět daň z motorových vozidel. V těchto případech musí být podle zásady proporcionality navíc výše daně z motorových vozidel v přiměřeném poměru k době užívání vozidla v dotčeném členském státě.
- 18 Z výše uvedené judikatury Soudního dvora nevyplývají žádné podmínky týkající se doby užívání vozidla.
- 19 V projednávané věci zakoupil A v jiném členském státě Unie ojeté vozidlo, které přivezl do Finska a zde jej registroval k silničnímu provozu. Poté, co vozidlo zhruba tři roky používal ve Finsku, jej prodal do jiného členského státu. V souvislosti s registrací byla od A vybrána z vozidla daň z motorového vozidla v plné výši, aniž byl předtím zjištěn účel užívání vozidla, protože tato okolnost nebyla pro použití zákona o dani z motorových vozidel relevantní. Rovněž při

vývozu vozidla nebyla výše vybrané daně z motorových vozidel dána do poměru ke skutečné době užívání ve Finsku, protože podle zákona o dani z motorových vozidel se tato daň nevrací u vozidel, která jsou v okamžiku vývozu starší deseti let.

- 20 Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) má za to, že z dosavadní judikatury Soudního dvora nevyplývá odpověď na otázku, zda se zásady uvedené v bodech 16 až 18 použijí rovněž tehdy, pokud se jedná o soukromé vozidlo, jehož užívání na území jednoho členského státu končí, protože vozidlo je vyvezeno k trvalému užívání do jiného členského státu, a zda musí výše daně z motorového vozidla i v tomto případě být v poměru k době užívání vozidla v dotčeném členském státě, jestliže vozidlo nebylo určeno trvale k převážnému užívání v dotčeném členském státě nebo tam nebylo převážně trvale užíváno.
- 21 Ačkoliv je předmětem původního řízení skutečnost, zda je omezení vrácení daně z motorových vozidel při vývozu stanovené zákonem o dani z motorových vozidel slučitelné s unijním právem, vyvstává podle názoru korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) v této věci v širším dosahu zásadní otázka výběru daně z motorového vozidla a její proporcionality, zejména s ohledem na dosavadní judikaturu Soudního dvora týkající se zdanění vozidel.

První předběžná otázka

- 22 V dosavadní judikatuře Soudního dvora byla možnost členského státu vybírat takové daně, jako je daň z motorových vozidel, posuzována s ohledem na ustanovení zakládajících smluv týkajících se volného pohybu pracovníků, volného pohybu služeb a volného pohybu kapitálu.
- 23 Aby byla otázka týkající se výše popsaných soukromých vozidel vůbec relevantní, konstatuje korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud), že předně je nezbytné určit jedno či více ustanovení Smlouvy, která jsou rozhodující pro posouzení možností členského státu využít své daňové suverenity ve vztahu k vozidlům, která byla dovezena nebo jsou vyvážena jako soukromé vozidlo .
- 24 Na jedné straně se totiž korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) rovněž táže, zda ustanovení o volném pohybu zboží třetí části hlavy II SFEU brání právním předpisům členského státu, podle nichž se podíl daně z motorového vozidla připadající na hodnotu soukromého vozidla nestanoví v poměru k době užívání vozidla v dotčeném členském státě, jestliže je vozidlo vyvezeno k trvalému použití v jiném členském státě.
- 25 Ve svém rozsudku ve věci Viamar Soudní dvůr konstatoval, že článek 30 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové praxi členského státu, podle které se daň z registrace vozidel vybraná při dovozu automobilů pocházejících z jiných členských států nevrací, pokud byla dotčená vozidla opětovně vyvezena do jiného členského státu. Na rozdíl od projednávané věci se v tomto právním sporu ovšem jednalo o vozidla, která v dotčeném členském státě nikdy nebyla

registrována k silničnímu provozu předtím, než byla vyvezena do jiného členského státu.

- 26 Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) odkazuje rovněž na návrh Komise na směrnici Rady o daních v oblasti osobních vozidel (KOM[2005] 261 final), jehož cílem je mimo jiné zlepšit fungování vnitřního trhu a který obsahoval ustanovení týkající se systému vrácení poplatků za registraci v případech, kdy v jednom členském státě byl zaplacen poplatek za registraci osobního vozidla, které bylo následně vyvezeno z Unie nebo převezeno k trvalému užívání na území jiného členského státu. V odůvodnění návrhu je uvedeno (zvýraznění pouze zde):

„Odlišné daně v oblasti osobních vozidel skutečně mohou představovat vážné překážky volného pohybu osob a zboží.

[...]

Vnitřní trh má přinášet prospěch ve formě volného pohybu osob a zboží, a to jak z osobního, tak i obchodního hlediska. Poplatky za registraci však tvoří překážky tohoto volného pohybu, [...].“

- 27 V mezidobí se Komise tímto tématem rovněž zabývala ve svém sdělení Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru „Posílení jednotného trhu odstraněním přeshraničních daňových překážek pro osobní automobily“ (COM[2012] 756 final).
- 28 Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) tomu rozumí tak, že lze mít za to, že výběr daně z motorových vozidel, u něž výše daně není v poměru k době užívání vozidla v členském státě, je způsobilý omezit obchod s ojetými vozidly na vnitřním trhu, protože se tato daň promítne do ceny vozidla při jeho opětovném prodeji jako součást zahrnutá do ceny vozidla. V legislativních podkladech k zákonu o dani z motorových vozidel je vrácení daně při vývozu omezené dobou užívání vozidla výslovně odůvodněno cílem omezit vývoz starších vozidel. Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) mimoto konstatuje, že podle § 34d zákona o dani z motorových vozidel je základem pro vrácení daně z motorových vozidel při vývozu, že vozidlo zdaněné ve Finsku je vyvezeno k trvalému užívání mimo Finsko - a nikoliv například to, že skončí používání vozidla ve Finsku.
- 29 Na druhé straně Soudní dvůr ve věci Tulliasiamies a Siilin konstatoval, že daň z motorových vozidel upravenou ve finském zákoně o dani z motorových vozidlech je nutno považovat za součást obecného systému vnitrostátních poplatků odváděných ze zboží a je tedy nutno ji posuzovat podle článku 110 SFEU. Vzhledem k tomu a s ohledem na skutečnost, že podle judikatury nelze tutéž daň nebo tentýž poplatek podle koncepce zakládající Smlouvy současně považovat za daň nebo poplatek, na něž se vztahuje jak pojem „vnitrostátních poplatků“ ve smyslu článku 110 SFEU tak i pojem „poplatků s rovnocenným účinkem“ jako clo ve smyslu článků 28 a 30 SFEU, nejedná se v případě daně z motorových vozidel vybírané ve Finsku o poplatek s rovnocenným účinkem jako clo ve smyslu článků

28 a 30 SFEU. Z tohoto důvodu by proto bylo možno vycházet rovněž z toho, že slučitelnost nevrácení daně z motorových vozidel se zakládajícími Smlouvami Unie je nutno posuzovat podle článku 110 SFEU a nikoliv podle ustanovení o volném pohybu zboží v třetí části hlavy II SFEU.

- 30 S ohledem na článek 110 SFEU *korkein hallinto-oikeus* (Nejvyšší správní soud) dále konstatuje, že ačkoliv věková hranice pro vrácení daně z motorových vozidel při vývozu stanovená zákonem o dani z motorových vozidel sice formálně platí pro všechna vozidla starší deseti let nezávisle na tom, zda byla první registrace provedena ve Finsku nebo zda byla dovezena jako použitá, lze mít za to, že skutečné účinky tohoto omezení se týkají jiných vozidel než těch, která byla poprvé registrována ve Finsku. Důvodem je skutečnost, že v případě vozidla poprvé registrovaného a po dobu deseti let v provozu používaného ve Finsku, které je prodáváno do jiného členského státu, se bezpochyby jednalo o trvalé užívání vozidla ve Finsku a tedy o situaci, v níž může být daň z motorového vozidla v každém případě vybírána v plném výši. Z tohoto úhlu pohledu lze proto vycházet z toho, že nevrácení daně z motorových vozidel má přinejmenším nepřímý diskriminující účinek v porovnání s použitými vozidly dovezenými z jiného členského státu.
- 31 Podle názoru *korkein hallinto-oikeus* (Nejvyšší správní soud) by výše uvedené úvahy mohly podporovat výklad, podle něž by ustanovení členských států o poplatcích za registraci, jako je daň z motorových vozidel, mohly být za určitých podmínek neslučitelné s ustanoveními o volném pohybu zboží zakotvenými v třetí části hlavy II SFEU nebo v článku 110 SFEU, jestliže daň z motorového vozidla připadající na hodnotu vozidla není majiteli vrácena v případě, že je vozidlo vyvezeno k trvalému užívání do jiného členského státu.
- 32 Na druhé straně lze na základě judikatury Soudního dvora vycházet rovněž z toho, že nevrácení daně z motorového vozidla za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané věci, každopádně není neslučitelné s ustanoveními třetí části hlavy II SFEU nebo článku 110 SFEU již jen proto, že by nevrácení daně mohlo vést ke dvojímu zdanění vozidla.
- 33 Soudní dvůr totiž ve svém rozsudku ve věci *Nygård* konstatoval, že „právo Společenství totiž v současnosti neobsahuje zákaz dvojího zdanění, jako je ten v případě poplatků sporných v původním řízení, které podléhají autonomním vnitrostátním právním předpisům. I když se odstranění dvojího zdanění jeví v zájmu volného pohybu zboží žádoucím, lze jej dosáhnout pouze cestou harmonizace vnitrostátních systémů [...]“.
- 34 Výše uvedené konstatování lze chápat tak, že nepříznivé dopady daní vybíraných z vozidel, jako je daň z motorových vozidel, na volný pohyb zboží lze za současného stavu unijního práva odstranit pouze tak, že budou přijata ustanovení k harmonizaci právních předpisů členských států, která stanoví článek 113 SFEU. Právě za tímto účelem předložila Komise výše uvedený návrh směrnice Rady o daních v oblasti osobních vozidel, který ovšem Rada nepřijala.

- 35 Ovšem s přihlédnutím mimo jiné k judikatuře Soudního dvora v oblasti vozidel na leasing, pronajatých, zapůjčených a služebních vozidel a k rozsudku ve výše uvedené věci Viamar, v němž nevrácení poplatku za registraci, jako je daň z motorových vozidel, bylo považováno za poplatek rovnocenného účinku jako clo ve smyslu článku 30 SFEU, není podle názoru korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) vyloučeno, že se na takové situace, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, použije uvedené ustanovení nebo jiná ustanovení týkající se volného pohybu zboží nebo článek 110 SFEU.
- 36 V této souvislosti je podle názoru korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) nutno rovněž uvážit, zda lze v případě soukromých vozidel vůbec vycházet z toho, že takové vozidlo není ve smyslu judikatury Soudního dvora určeno převážně k trvalému užívání na území členského státu a tam skutečně nebude trvale užíváno.
- 37 Na jedné straně lze mít za to, že soukromé vozidlo dovezené z jiného členského státu je v zásadě vždy určeno k trvalému užívání převážně ve státě dovozu. V tomto případě lze vycházet z toho, že vlastnictví vozidla přinejmenším zakládá domněnku, že vozidlo má být trvale užíváno převážně v dotčeném členském státě. Soukromé vozidlo dovezené z jiného členského státu již nemá ani žádnou vazbu na jiný členský stát, jak je tomu například u vozidla pronajatého nebo zapůjčeného z jiného členského státu.
- 38 Na druhé straně lze vycházet z toho, že tato domněnka ohledně záměru trvalého užívání a skutečného užívání soukromého vozidla, jak je popsána výše, vede pouze v závislosti na právní formě držení nebo užívání vozidla k různému nakládání s modely, na nichž se může držení nebo užívání vozidla zakládat. Lze si totiž představit, že v případě vozidel na leasing, pronajatých, zapůjčených a služebních vozidel je rovněž soukromé vozidlo na území jiného členského státu určeno k jinému než trvalému užívání a že užívání soukromého vozidla na území členského státu ve skutečnosti nebylo trvalé. Rovněž soukromé vozidlo může být dovezeno s úmyslem velmi krátkého užívání nebo na území dotčeného státu skutečně užíváno po velmi krátkou dobu. V tomto případě může být výběr daně z motorového vozidla bez přihlédnutí k době užívání vozidla v dotčeném členském státě neproporcionální.
- 39 Vzhledem k tomu, že na základě dosavadní judikatury Soudního dvora není jisté, zda ustanovení zakládající Smlouvy týkající se volného pohybu zboží nebo článku 110 SFEU s ohledem na výše popsané mohou omezovat možnost členského státu vybírat v dotčené souvislosti takové poplatky za registraci, jako je daň z motorového vozidla, je pokládána první předběžná otázka.

Druhá předběžná otázka

- 40 Na rozdíl například od pronajatých vozidel či vozidel na leasing nelze u soukromých vozidel často předem předložit objektivně přezkoumatelný důkaz o záměru dočasného užívání nebo o dočasném užívání. Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) proto dospěl k závěru, že doba užívání soukromého

vozidla a jeho skutečná povaha musí být posuzovány následně na základě skutečné doby užívání a jiných relevantních hledisek.

Třetí předběžná otázce

- 41 Budeme-li vycházet z toho, že ustanovení o volném pohybu zboží uvedená ve třetí části hlavy II SFEU zásadně brání právním předpisům členského státu, které stanoví, že podíl daně z motorového vozidla připadající na hodnotu vozidla nebude vlastníkově vozidla vrácen, pokud ten vozidlo, které nebylo určeno k trvalému užívání převážně na území prvního členského státu, a které tam ve skutečnosti ani trvale převážně užíváno nebylo, vyveze k trvalému užívání do jiného členského státu, vyvstává otázka, zda lze dotčené omezení odůvodnit tím, že jeho účelem je omezit vývoz starých vozidel.
- 42 V odůvodnění zákona o dani z motorových vozidel je omezení vrácení daně z motorových vozidel při vývozu na vozidla, která jsou mladší deseti let, odůvodňováno cílem, „omezit vývoz starých nebo k likvidaci zralých motorových vozidel, který je z pohledu ochrany životního prostředí často škodlivý“.
- 43 Podle ustálené judikatury Soudního dvora mohou být vnitrostátní opatření způsobilá narušit obchod uvnitř Unie odůvodněna mimo jiné naléhavými důvody týkajícími se ochrany životního prostředí. Podmínkou ovšem je, aby dotčená opatření byla způsobilá zaručit uskutečnění sledovaného cíle a aby tato opatření splňovala zásadu proporcionality.
- 44 V projednávané věci je proto zapotřebí zaprvé posoudit, zda omezení vrácení daně z motorových vozidel při vývozu na vozidla, od jejichž uvedení do provozu uplynulo méně než deset let, je smysluplným opatřením jak uskutečnit výše zmíněný cíl ochrany životního prostředí, a zadruhé, zda dotčené opatření splňuje zásadu proporcionality. Zásada proporcionality podmiňuje odůvodněnost opatření tím, že cíl nelze bez dotčeného omezení splnit.
- 45 Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) konstatuje, že omezení vrácení daně při vývozu na vozidla, od jejichž registrace uplynulo méně než deset let, neznamená, že nevrácení se v praxi týká výhradně vozidel škodlivých z pohledu životního prostředí, což je konstatováno rovněž ve výše uvedeném odůvodnění zákona o dani z motorových vozidel.
- 46 Zadruhé není v odůvodnění zákona o dani z motorových vozidel objasněno, proč by nebylo možné dosáhnout cíle týkajícího se vývozu starších nebo k likvidaci zralých vozidel jiným opatřením, které méně omezuje volný pohyb zboží - například odmítnutím vrátit daň u vozidel, u nichž bylo zjištěno, že jsou skutečně škodlivá pro životní prostředí.
- 47 Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) mimoto konstatuje, že daň z motorových vozidel dovezených do Finska je vybírána nezávisle na tom, kdy byla v jiném členském státě poprvé registrována. Omezení vrácení daně při vývozu

týkající se doby užívání vozidla má proto za následek, že různé zdanění dovážených vozidel vyplývá již jen z toho, jak staré vozidlo je, když je používáno v silničním provozu ve Finsku.

PRACOVNÍ DOKUMENT