

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

přednesené dne 13. července 2006¹

1. Projednávanou žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce se Bács-Kiskun Megyei Bíróság (okresní soud Bács-Kiskun), Maďarsko, táže Soudního dvora, zda vnitrostátní registrační daň vybíraná z vozidel je neslučitelná s a) články 23 ES a 25 ES, jež zakazují mezi členskými státy dovozní cla a poplatky s rovnocenným účinkem, b) článkem 90 ES, který zakazuje vnitrostátní zdanění, které diskriminuje výrobky pocházející z jiných členských států, nebo c) čl. 33 odst. 1 šesté směrnice o DPH², podle něhož členské státy mohou zachovat nebo zavést jakékoliv daně, dávky nebo poplatky, které nelze označit za daně z obratu, pokud ovšem tyto daně, dávky nebo poplatky nepovedou ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic uvnitř Společenství. Dotčená daň je vybírána z každého vozidla při jeho prvním uvedení do provozu na území členského státu a její výše je určena podle technických znaků vozidla a jeho zařazení z hlediska ochrany životního prostředí, bez ohledu na jeho hodnotu.

2. Otázky týkající se téže registrační daně byly položeny Soudnímu dvoru také ve věci Nádassdi (C-290/05), k níž dnes rovněž přednáším své stanovisko. Otázky vznesené v uvedené věci jsou nicméně omezeny specificky na účinky uvedené daně na ojetá vozidla a na její slučitelnost s článkem 90 ES.

Právo Společenství*Smlouva o ES a sekundární právo*

3. Článek 23 ES³ stanoví:

„1. Společenství je založeno na celní unii, která pokrývá veškerý obchod zbožím a která

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, několikrát pozměněná, dále jen „šestá směrnice“).

3 — Zákazy obsažené v současné době v člancích 23 ES, 25 ES a 90 ES se předtím nacházely v člancích 9, 12 a 95 Smlouvy o ES, na něž odkazuje dřívější judikatura. Z důvodu zachování soudržnosti použiji nicméně v následujícím textu nové číslování.

zahrnuje jak zákaz vývozních a dovozních cel a všech poplatků s rovnocenným účinkem mezi členskými státy [...].

Členské státy nepodrobí dále výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiným výrobkům.“

2. Článek 25 [...] se týká výrobků, které pocházejí z členských států, jakož i těch výrobků pocházejících ze třetích zemí, které jsou v členských státech ve volném oběhu.“

6. Článek 33 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

4. Článek 25 ES stanoví:

„Dovozní nebo vývozní cla a poplatky s rovnocenným účinkem jsou mezi členskými státy zakázány. Tento zákaz se vztahuje také na cla fiskální povahy.“

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, zejména ty, které se týkají obecné úpravy držení, pohybu a sledování výrobků, jež jsou předmětem spotřební daně, není tato směrnice na překážku tomu, aby si kterýkoli členský stát zachoval nebo zavedl daně z pojistných smluv, daně ze sázek a her, spotřební daně, kolkovné a obecně jakékoliv daně, dávky nebo poplatky, které nelze označit za daně z obratu, pokud ovšem tyto daně, dávky nebo poplatky nepovedou při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic.“

5. Článek 90 ES stanoví:

Judikatura

„Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění, než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí.“

7. Tato ustanovení byla přezkoumána Soudním dvorem v četných věcech týkajících se specificky vnitrostátních daní vybíraných z motorových vozidel dovezených z jiných členských států.

8. ZprvÉ, podle ustálenÉ judikatury Soudního dvora ustanovení článku 25 ES týkající se poplatků s rovnocenným účinkem a ustanovení článku 90 ES týkající se diskriminačního vnitrostátního zdanění nejsou použitelná kumulativně, takže totéž zdanění nemůže náležet současně do obou těchto kategorií⁴.

9. V tomto ohledu musí být registrační daň z motorových vozidel, která je vybírána nikoliv z důvodu překročení hranice členského státu, ale v souvislosti s prvním uvedením vozidla do provozu na území tohoto státu, považována za součást obecného systému vnitrostátních daní a poplatků uložených na zboží, a tedy přezkoumána ve světle článku 90 ES⁵.

10. Pokud jde o posouzení zdanění ojetých vozidel ve světle článku 90 ES, shrnula jsem nejdůležitější rozsudky Soudního dvora⁶ v bodech 4 až 22 svého stanoviska ve věci Nádasi, na něž odkazuji.

11. Z této judikatury je možné vyvodit, že k tomu, aby byla vnitrostátní daň vybírána pouze jednou z každého vozidla při jeho prvním uvedení do provozu v členském státě slučitelná s čl. 90 prvním pododstavcem, musí, pokud se jedná o ojetá vozidla, být vypočtena způsobem, který zabrání jakékoliv diskriminaci takových vozidel pocházejících z jiných členských států. Taková daň nesmí být tudíž uložena na dovezená ojetá vozidla ve výši překračující zbytkovou daň zahrnutou do ceny rovnocenného vozidla, které již bylo poprvé zaregistrováno v tomtéž členském státě v dřívější fázi své existence.

12. V těchto rozsudcích Soudní dvůr také mimo jiné upřesnil, že při posuzování slučitelnosti daně s článkem 90 ES musejí být zohledněna podrobná pravidla vybírání uvedené daně; že sledování cíle ochrany životního prostředí nezabývá členský stát povinností zabránit jakékoliv diskriminaci; že znehodnocení nemusí být nezbytně posuzováno individuálně v každém případě, ale že může vycházet ze sazebníků či tabulek používajících relevantní kritéria pro poskytnutí spolehlivého odhadu ohodnocení a že majitel musí mít možnost zpochybnit použití takových sazebníků či tabulek v případě, že nezohledňují skutečné znaky dotčeného vozidla.

13. Na zdanění nových vozidel se vztahuje čl. 90 první pododstavec ES pouze tehdy,

4 — Viz například rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Weigel (C-387/01, Recueil, s. I-4981, bod 63 a uvedená judikatura).

5 — Viz rozsudek ze dne 17. června 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, Recueil, s. I-6065, bod 34), a rozsudek Weigel, uvedený výše v poznámce pod čarou 4, bod 65.

6 — Rozsudky ze dne 11. prosince 1990, Komise v. Dánsko (C-47/88, Recueil, s. I-4509); ze dne 9. března 1995, Nunes Tadeu (C-345/93, Recueil, s. I-479); ze dne 23. října 1997, Komise v. Řecko (C-375/95, Recueil, s. I-5981); ze dne 22. února 2001, Gomes Valente (C-393/98, Recueil, s. I-1327); ze dne 19. září 2002, Tulliasiamies a Siilin (C-101/00, Recueil, s. I-7487), a rozsudek Weigel, uvedený výše v poznámce pod čarou 4.

pokud existuje jejich domácí výroba. I pokud takové zdanění nediskriminuje zjevně vozidla dovezená z jiných členských států, což by bylo jasně v rozporu s tímto ustanovením, vyvstává nicméně otázka, zda je strukturovaný takovým způsobem, že může mít nepřímý diskriminační nebo ochranný účinek. V tomto ohledu měl Soudní dvůr za to, že zdanění nemůže být považováno za diskriminační pouze z důvodu, že jenom dovezené výrobky, zejména z jiných členských států, se nacházejí v kategorii podléhající nejvyšší dani, pokud rozdílná sazba nemá za účinek zvýhodnění prodeje vozidel vnitrostátní výroby na úkor prodeje vozidel dovezených z jiných členských států⁷.

14. Článek 90 druhý pododstavec ES zakazuje vnitrostátní zdanění, které by poskytovalo „nepřímou daňovou ochranu dovezených výrobků, které, i když nejsou podobné ve smyslu čl. 90 prvního pododstavce ES domácím výrobkům, jsou v konkurenčním vztahu s některými z nich, a to i když pouze částečně, nepřímo nebo potenciálně“⁸. Zdá se, že v žádné věci nebylo rozhodnuto, nebo jenom tvrzeno, že zdanění dovezených motorových vozidel poskytuje nepřímou ochranu jiným výrobkům než motorovým vozidlům.

15. Konečně podle ustálené judikatury Soudního dvora kvalifikace daně jako daně z obrátu ve smyslu čl. 33 odst. 1 šesté směrnice závisí na tom, zda se tato vnitrostátní daň vyznačuje základními znaky daně z přidané hodnoty ve smyslu uvedené směrnice. K těmto základním znakům patří: obecné použití daně na transakce týkající se zboží nebo služeb; její výše je poměrná k ceně, kterou obdržela osoba povinná k dani za zboží a služby, jež poskytla; daň je vybírána v každé fázi výrobního a distribučního procesu, včetně fáze maloobchodního prodeje, bez ohledu na počet předcházejících transakcí; a částky zaplacené během předchozích fází jsou odečteny od daně, kterou má zaplatit osoba povinná k dani, takže se tato daň použije v jakékoliv fázi pouze na hodnotu přidanou v této fázi a konečná daňová zátěž zůstává nakonec na spotřebiteli⁹.

16. Soudní dvůr ve svém rozsudku *Tulliasiamies a Siilin*¹⁰ shledal, že finská „daň z přidané hodnoty uložená na daň z vozidel“, jejíž výše představovala určitý procentní podíl „daně z vozidel“, jež byla sama vypočítána na základě zdanitelné hodnoty vozidla, neměla základní znaky DPH. Zaprvé, nejednalo se o obecnou daň, jelikož jejím cílem nebylo pojmout všechny hospodářské činnosti v členském státě, ale vztahovala se pouze na omezenou kategorii zboží, a sice

7 — Viz například rozsudek ze dne 30. listopadu 1995, *Casarin* (C-113/94, Recueil, s. I-4203, body 17 a násl. a uvedená judikatura).

8 — Rozsudek ze dne 11. srpna 1995, *Roders a další* (C-367/93 až C-377/93, Recueil, s. I-2229, bod 38).

9 — Rozsudek *Tulliasiamies a Siilin*, uvedený výše v poznámce pod čarou 6, body 98 a 99.

10 — Tamtéž body 101 a násl.

určitá vozidla. Zadruhé, výše daně nebyla poměrná k ceně vozidla. Zatřetí, nemusela být zaplácena v každé fázi výrobního a distribučního procesu, ale pouze při vybírání daně z vozidel a jejím účinkem nebylo zdanění hodnoty přidané v konkrétní fázi výroby a distribuce, ale zdanění celkové hodnoty.

Vnitrostátní právo

17. Podmínkou registrace osobního vozidla nebo obytného karavanu¹¹ pro použití na veřejných komunikacích v Maďarsku je zaplacení registrační daně („regisztrációs adó“).

18. Před 1. únorem 2004 se na taková vozidla vztahovala spotřební daň („*forgyasz-tási adó*“). Jednalo se o daň, která se vybírala

jednorázově a jejíž výše byla určitým procentním podílem příznané hodnoty, přičemž tento procentní podíl byl určen podle určitých znaků vozidla spojených se spotřebou pohonných hmot.

19. Od tohoto data byla zákonem č. CX z roku 2003 (zákon o registrační dani) spotřební daň nahrazena registrační daní. Registrační daň je odváděna jako paušální částka stanovená pro jednotlivé kategorie vozidla. Vozidla jsou zařazena do kategorií především podle typu motoru¹² a zdvihového objemu motoru a podle jejich zařazení z hlediska životního prostředí¹³. Existují také kategorie „vozidla určená pro vystavení v muzeu“ a „jiná vozidla“. Výše daně nezávisí na hodnotě vozidla. Použije se bez rozdílu na dovezená vozidla (ať již jsou nová, či ojetá) i na vozidla vyrobená v Maďarsku.

20. Z motorových vozidel jsou odváděny také jiné daně (včetně roční daně), ale ty v tomto případě nejsou relevantní. Nicméně

11 — Na jiná vozidla se mohou vztahovat jiná ustanovení, která nejsou v tomto případě relevantní. Dále však používám pojem „vozidlo“ k označení pouze „osobního vozidla nebo obytného karavanu“, ne něž se vztahuje registrační daň.

12 — Benzínového, nebo naftového.

13 — Jedná se o zařazení na stupnici od 1 do 10, zjevně založeného především na zvukových emisích a emisích škodlivých látek. Vyšší hodnocení na stupnici znamená lepší výkonnost z hlediska životního prostředí. Částka registrační daně závisí na tom, zda je hodnocení vztahující se k životnímu prostředí nižší než 5 (což vede k vyšší dani), nebo rovno či vyšší než 5 (daň je nižší).

na rozdíl od některých z těchto daní registrační daň v zásadě není vrácena v případě, že vozidlo je staženo z provozu.

s články 23 ES a 25 ES. Podpůrně uplatňovala, že daň by mohla být považována za určitou formu vnitrostátního zdanění zakázaného článkem 90 ES nebo za daň z obratu zakázanou článkem 33 šesté směrnice.

Věc v původním řízení a předběžná otázka

21. Dne 28. prosince 2004 Ilona Németh, žalobkyně v původním řízení, zahájila řízení o vyměření registrační daně z motorového vozidla Ford Mondeo zakoupeného v Německu¹⁴, které mělo naftový motor o zdvihovém objemu 1998 cm³ a jehož hodnocení z hlediska životního prostředí bylo 7. Na základě toho stanovily daňové orgány výši registrační daně na 390 000 HUF (přibližně 1 550 eur).

22. Ilona Németh zpochybnila toto rozhodnutí uplatňujíc, že uložená daň porušuje právo Společenství. Tvrdila, že registrační daň je v zásadě dovozním clem, a proto je zakázána uvnitř Společenství v souladu

23. Daňové orgány potvrdily své rozhodnutí, přičemž uvedly, že jsou odpovědné za použití platného vnitrostátního práva, a nikoliv za posouzení, zda vnitrostátní právo porušuje právo Společenství.

24. Ilona Németh podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k soudu. Trvala na svém názoru, že ustanovení zákona o registrační dani jsou v rozporu s právem Společenství, které jsou daňové orgány povinny použít. Zmíněné daňové orgány uplatňují, že ustanovení, která byla stanovena zákonodárcem, jsou závazná a nenechávají jim žádný prostor pro uvážení.

25. Ve světle těchto argumentů se vnitrostátní soud, který zdůraznil, že v tomto druhu řízení rozhoduje v prvním

¹⁴ — Podle maďarské vlády bylo vozidlo zakoupeno jako ojeté, ale tento údaj není upřesněn v předkládacím rozhodnutí ani v písemných vyjádřeních I. Németh.

a posledním stupni, rozhodl předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se těchto otázek:

„(1) Může být taková vnitrostátní daň, jako je maďarská registrační daň, považována za clo nebo opatření s rovnocenným účinkem?

(2) V případě záporné odpovědi na první otázku, může být taková vnitrostátní daň, jako je maďarská registrační daň, jejíž zaplacení je podmínkou pro registraci osobního vozidla a jeho uvedení do provozu, považována za formu dovozní daně?

(3) V případě záporné odpovědi na druhou otázku, je taková vnitrostátní daň, jako je maďarská registrační daň, slučitelná s požadavky článku 90 ES či s požadavky článku 33 směrnice 77/388/EHS, nebo porušuje uvedená daň společná ustanovení v oblasti daně z přidané hodnoty?

(4) Je taková vnitrostátní daň, jako je maďarská registrační daň, v souladu s právem Společenství v jeho současném

stavu, pokud je výše registrační daně z nových a ojetých osobních vozidel – nehledě na zařazení vozidel z hlediska ochrany životního prostředí – totožná, nijak neodráží snížení hodnoty ojetých vozidel a je zcela nezávislá na tom, kdy bylo vozidlo uvedeno do provozu a jak dlouho je v provozu (tedy jak dlouho bylo oprávněně užíváno)?“

26. Nebyla předložena žádná žádost s důvody, pro které by si některý z účastníků řízení přál být vyslechnut. V souladu s článkem 44a jednacího řádu Soudního dvora se jednání nekonalo.

Posouzení

Položené otázky

27. Maďarská vláda vyjadřuje pochybnosti, pokud jde o přípustnost položených otázek. Předkládající soud podle ní neovvěřil dostatečně důvody, pro které se rozhodl předložit žádost o rozhodnutí o předběžné otázce,

zejména ve vztahu ke třetí otázce (slučitelnost s článkem 90 ES a s článkem 33 šesté směrnice o DPH) a čtvrté otázce (slučitelnost daně, která nezohledňuje znehodnocení, obecně s právem Společenství).

28. Uvádí judikaturu, podle níž je nezbytné, aby vnitrostátní soud uvedl alespoň minimální vysvětlení, pokud jde o výběr ustanovení Společenství, o jejichž výklad žádá, a pokud jde o vztah mezi těmito ustanoveními a vnitrostátními právními předpisy použitelnými na spor, který projednává. Bez těchto údajů chybí Soudnímu dvoru skutkový a právní rámec nezbytný pro poskytnutí užitečné odpovědi na otázky. Poskytnuté údaje musí být krom toho takové povahy, aby umožnily vládám členských států a jiným zúčastněným předložit vyjádření¹⁵.

29. I když chápu pochybnosti vyjádřené maďarskou vládou, nemyslím si, že jsou dostatečné k odůvodnění odepření odpovědi na položené otázky. Nejenom samotná maďarská vláda, ale také polská vláda a Komise byly schopny předložit vyjádření ke všem čtyřem otázkám, i když je v určitém rozsahu vyložily a přeformulovaly. Domní-

vám se, že Soudní dvůr může zaujmout stejný přístup.

30. První a druhá otázka se týkají slučitelnosti dotčené daně s články 23 ES a 25 ES a zdanění dovezených výrobků. Navrhují přezkoumat je společně.

31. Třetí otázka se týká slučitelnosti dotčené daně jednak s článkem 90 ES, a jednak s článkem 33 šesté směrnice. Navrhují přezkoumat tyto dvě hlediska odděleně.

32. Nakonec čtvrtá otázka se týká slučitelnosti dotčené daně „s právem Společenství v jeho současném stavu“. Neupřesňuje, ve vztahu k jakému pravidlu práva Společenství má být posouzena slučitelnost, a podle mého názoru musí být proto toto posouzení omezeno na ustanovení uvedená v předkládacím rozhodnutí, a sice na ustanovení, na něž odkazují první tři otázky. Otázka se nicméně týká zvláštního problému nezohlednění snížení hodnoty ojetých vozidel. Tento problém je ve skutečnosti relevantní pouze pro otázku diskriminačního vnitrostátního zdanění, a tudíž slučitelnosti s článkem 90 ES. Proto náleží k první části třetí otázky.

15 — Usnesení ze dne 7. dubna 1995, Grau Gomis a další (C-167/94, Recueil, s. I-1023, bod 9); ze dne 25. února 2003, Simoncello a Boerio (C-445/01, Recueil, s. I-1807, body 22 a 23), a ze dne 11. února 2004, Cannito a další (C-438/03, C-439/03, C-509/03 a C-2/04, Recueil, s. I-1605, bod 8).

Zdanění dovezených výrobků (první a druhá otázka)

33. Ilona Németh ve svých vyjádřeních uplatňuje zvláště¹⁶, že registrační daň je ve skutečnosti poplatkem s účinkem rovnocenným clo. Její hlavní argumenty v tomto ohledu mohou být shrnuty takto.

34. Registrační daň není daň spojená s užíváním vozidla. Tuto funkci plní samostatná daň¹⁷ a vzhledem k tomu, že je daní spojenou s užíváním vozidla, je vrácena, pokud je vozidlo staženo z provozu, i když jenom dočasně. Registrační daň je naopak, stejně jako clo, s nímž je srovnatelná, vrácena, pokud je vozidlo znovu vyvezeno. Kromě toho je nepřírozené říci, že skutečností vedoucí k této dani je uvedení vozidla do provozu, a nikoliv jeho dovoz, vzhledem k tomu, že kromě velmi vzácných výjimek menšího významu jediným účelem dovozu vozidla je, aby toto vozidlo bylo uvedeno do provozu. S ohledem na kontinuitu veřejných

příjmů byla nejdříve zavedena spotřební daň, aby nahradila clo¹⁸, a poté byla tato spotřební daň nahrazena registrační daní. Registrace vozidla v Maďarsku podléhá jiným postupům a poplatkům, takže registrační daň není ve skutečnosti spojena s požadavky na registraci. Její výše má pouze nejasný a nepřímý vztah ke skutečnému stupni škody, kterou vozidlo působí životnímu prostředí: stejně blízký vztah má prostřednictvím zdvihového objemu motorů k hodnotě vozidel a může být tedy považována za daň *ad valorem*, stejně jako clo. Od zavedení registrační daně dovoz ojetých vozidel do Maďarska klesl podle toho, co uvádí I. Németh, o 74,3%, což prokazuje, že tato daň omezuje obchod a má stejný účinek jako clo.

35. Naopak maďarská a polská vláda a Komise jsou toho názoru, že maďarská registrační daň není dovozním clem ani poplatkem s rovnocenným účinkem, zakázanými články 23 ES a 25 ES, a ani žádnou formou zdanění dovezených výrobků jako takových. Souhlasím s nimi a žádný argument I. Németh mě nepřiměl změnit můj názor.

16 — Ilona Németh zpochybňuje mnoho aspektů registrační daně. Některé z nich se týkají obecně odůvodnění vybirání samostatné registrační daně a způsobu výpočtu daně. Shrnu zde pouze argumenty týkající se slučitelnosti daně s ustanoveními práva Společenství, o jejichž výklad žádá vnitrostátní soud.

17 — Jedná se o daň z motorových vozidel („*gépjárműadó*“), zavedenou zákonem č. LXXXII z roku 1991.

18 — Konstatuji nicméně, že spotřební daň byla v Maďarsku zavedena v roce 1991, ačkoliv dovozní cla na výrobky pocházející z členských států Společenství byla rušena postupně v období mezi lety 1994 a 2001.

36. Zaprvé a především, z rozsudků *De Danske Bilimportører* a *Weigel*¹⁹ jasně vyplývá, že daň za *registraci* motorových vozidel je v zásadě vybírána nikoliv z důvodu překročení hranice členského státu, který tuto daň ukládá, ale při *registraci* vozidla na území tohoto státu. Taková daň musí být pokládána za součást obecného systému vnitrostátních daní a poplatků uložených na zboží. Musí být tedy přezkoumána ve světle článku 90 ES.

37. Zdá se kromě toho, že registrační daň je uložena nejen na vozidla dovezená do Maďarska, ale také, ve stejných sazbách na základě stejných kritérií, na vozidla vyrobená v Maďarsku²⁰. Z této okolnosti je zřejmé, že skutečnost, která vede k uložení daně, je zcela odlišná od dovozu nebo překročení hranice.

38. Ilona Németh má bezpochyby pravdu, když tvrdí, že registrační daň je ve skutečnosti uložena prakticky na všechna dovezená vozidla krátce po jejich dovozu. Nicméně to nic nemění na tom, což ona sama uznává, že některá vozidla se této dani vyhnou. Některá z nich budou určena pouze k použití mimo veřejné komunikace, některá pouze

k vystavení v muzeu nebo ve sbírce a některá možná pouze jako zdroj náhradních dílů. Žádná z těchto kategorií nemusí být zaregistrována za účelem uvedení do provozu, a proto nebudou tato vozidla po svém dovozu podléhat registrační dani.

39. Další znaky registrační daně, na něž upozorňuje I. Németh a o nichž tvrdí, že prokazují příbuznost s clem, nemění můj názor.

40. Zaprvé, skutečnost, že registrační daň může být vrácena za okolností srovnatelných s okolnostmi, za nichž může být vráceno také clo²¹, s sebou nijak nenese to, že tato daň a clo jsou vybírány ve vztahu ke stejné skutečnosti. V každém případě I. Németh uznává, že registrační daň může být vrácena také v případě krádeže nebo zničení vozidla, což jsou okolnosti, které pravděpodobně v žádném systému nepovedou k vrácení cla.

19 — Uvedené výše v poznámkách pod čarou 4 a 5; viz bod 9 výše.

20 — Nezdá se, že by byl tento argument uveden v procesních písemnostech, ale předkládací rozhodnutí ve výše uvedené věci Nádassdi upřesňuje, že automobily v Maďarsku vyrábí Magyar Suzuki Rt.

21 — Nebo za nichž by mohlo být maďarské clo dříve vráceno, protože se zdá pravděpodobné že I. Németh odkazuje spíše na něj než na clo podle společného celního sazebníku, které vybírá v současné době Maďarská republika jakožto členský stát Společenství.

41. Zadržet, skutečnost, že registrační daň mohla být zavedena, alespoň částečně, k tomu, aby vyrovnala ztrátu daňových příjmů pocházejících z cel, zrušených v obchodě mezi členskými státy Společenství, není relevantní. Prvotním účelem každého zdanění je zvýšit daňové příjmy. Povaha jedné daně neurčuje povahu jiné daně zavedené k jejímu nahrazení v daňových příjmech státu.

42. Zatřetí, i kdyby výše registrační daně byla spojena v určitém rozsahu s hodnotou vozidla a i kdyby to z ní činilo daň *ad valorem* stejně jako clo, nic to nemění na tom, že řada jiných poplatků a daní – například spotřební daň a DPH – jsou také poplatky nebo daněmi *ad valorem* nebo mají výrazný prvek *ad valorem*, a přesto jsou součástí čistě vnitrostátního zdanění.

43. Konečně, i když zavedení registrační daně vedlo k poklesu dovozu ojetých vozidel do Maďarska, a mělo tedy omezující účinek na obchod, není to samo o sobě relevantní pro posouzení dotčené daně podle článků 23 ES a 25 ES. Tyto články zakazují nikoliv jakékoliv opatření omezující obchod, ale „jakýkoliv peněžitý poplatek nebo daň, bez ohledu na jejich označení nebo způsob použití, které jsou uloženy na zboží

z důvodu, že překračuje hranice“²². „Množstevní omezení dovozu, jakož i veškerá opatření s rovnocenným účinkem“ zakazuje článek 28 ES. Nicméně bez ohledu na skutečnost, že Soudní dvůr nebyl požádán o posouzení maďarské registrační daně ve světle článku 28 ES, z ustálené judikatury vyplývá, že působnost článku 28 ES „nezahrnuje překážky uvedené v jiných zvláštních ustanoveních a že překážky daňové povahy nebo překážky s účinkem rovnocenným člům uvedené v člancích 23 ES, 25 ES a 90 ES nespádají pod zákaz uvedený v článku 28 ES“²³.

44. V důsledku toho, vzhledem k tomu, že maďarská registrační daň je jednoznačně poplatkem *daňové* povahy a *není* vybírána z důvodu, že vozidla, na něž se vztahuje, překračují hranice, musí být posouzena ve světle článku 90 ES.

Diskriminační vnitrostátní zdanění (první část třetí otázky a čtvrtá otázka)

45. Ve svém stanovisku předneseném ve věci Nádassdi jsem analyzovala znaky takové daně,

22 – Viz například rozsudek ze dne 23. dubna 2002, Nygård (C-234/99, Recueil, s. I-3657, bod 19 a uvedená judikatura).

23 – Rozsudek De Danske Bilimportører, uvedený výše v poznámce pod čarou 5, bod 32 a uvedená judikatura.

jako je maďarská registrační daň, v rozsahu, v němž je uplatňována na ojetá vozidla, ve světle článku 90 ES. Došla jsem k těmto závěrům:

byla zaregistrována na území prvního státu, je v rozsahu takového vyššího zdanění neslučitelná s čl. 90 prvním pododstavcem ES.

„(1) K tomu, aby bylo možno určit, zda je daň vybíraná z motorových vozidel při jejich prvním uvedení do provozu v členském státě slučitelná s čl. 90 prvním pododstavcem ES v rozsahu, v němž je uplatňována na ojetá vozidla, je namístě porovnat účinky takové daně na cenu ojetých vozidel nově dovezených z jiného členského státu s účinky zbytkové částky daně na cenu podobných ojetých vozidel, která již byla uvedena do provozu v prvním členském státě a která již byla dříve zdaněna stejnou daní. Srovnání s ojetými vozidly uvedenými do provozu v příslušném členském státě před zavedením této daně není relevantní.

(3) Tato neslučitelnost není dotčena skutečností, že dotyčná daň sleduje cíle související s ochranou životního prostředí nebo že je vybírána pouze na základě objektivních kritérií, jež mají význam pro takovou ochranu.“

46. Pokud jde o odůvodnění, na základě kterého jsem dospěla k těmto závěrům, odkazuji na své stanovisko přednesené v této věci. Žádný ze žalobních důvodů předložených Soudnímu dvoru v projednávané věci mě nepřiměl změnit závěry, k nimž jsem dospěla v uvedeném stanovisku.

(2) Daň vybíraná z ojetých motorových vozidel při jejich prvním uvedení do provozu v členském státě, jejíž výše je vypočtena bez zohlednění skutečného znehodnocení vozidel, takže pokud je uplatněna na ojetá vozidla dovezená z jiných členských států, překračuje výši zbytkové daně obsaženou v hodnotě podobných ojetých vozidel, která již

47. Nicméně vzhledem k tomu, že třetí otázkou se předkládající soud táže na slučitelnost sporné daně s celým článkem 90 ES a že pouze čtvrtá otázka se vztahuje výslovně k ojetým vozidlům, je nezbytné doplnit toto posouzení stručným přezkumem situace, pokud jde o použití daně na nová vozidla, a také pokud jde o čl. 90 druhý pododstavec ES.

48. Pokud jde o nová vozidla, ze spisu vyplývá, že registrační daň se použije stejným způsobem na vozidla vyrobená v Maďarsku a na vozidla vyrobená jinde. Navíc nebylo tvrzeno, že daň má za účinek zvýhodnění prodeje domácích vozidel na úkor prodeje vozidel dovezených z jiných členských států²⁴. Proto vozidla dovezená z jiných členských států nepodléhají vnitrostátnímu zdanění, které by bylo vyšší než zdanění vztahující se na domácí výrobky, a zdá se, že tato daň, pokud jde o její použití na nová vozidla, je slučitelná s čl. 90 prvním pododstavcem ES.

by se mohlo jednat. Proto podle mě není namístě provádět posouzení z hlediska čl. 90 druhého pododstavce ES.

Článek 33 šesté směrnice (druhá část třetí otázky)

49. Článek 90 druhý pododstavec ES zakazuje vnitrostátní zdanění takové povahy, které by mohlo vést k zavedení nepřímé ochrany domácích výrobků, které, i když nejsou podobné ve smyslu prvního pododstavce dovezeným výrobkům, jsou s nimi nicméně v konkurenčním vztahu.

51. Z předkládacího rozhodnutí a ze stručné zmínky v písemných vyjádřeních I. Németh vyplývá, že I. Németh se domnívá, že maďarská registrační daň může být v rozporu s čl. 33 odst. 1 šesté směrnice, jelikož ji lze označit za daň z obratu.

50. V projednávaném případě jsou dotčenými dovezenými výrobky osobní vozidla a obytné karavany, jak nové, tak ojeté, a podobné domácí výrobky existují v Maďarsku. Nebylo tvrzeno, že v Maďarsku jsou jiné domácí výrobky, jež nejsou podobné, ale které „jsou nicméně v konkurenčním vztahu s některými z [dovezených výrobků], a to i když pouze částečně, nepřímo nebo potenciálně“²⁵. Je skutečně obtížné představit si, o jaké výrobky

52. Znění tohoto ustanovení je však složitější než jednoduchý zákaz takových daní. Umožňuje členským státům zachovat nebo zavést daně, „které nelze označit za daně z obratu“, *pokud* „nepovedou při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic“. Třetí otázkou se předkládající soud jednoduše ptá, zda taková daň, jako je dotčená daň, je slučitelná s tímto ustanovením. Budu se tudíž zabývat oběma hledisky, aniž by to nicméně vyžadovalo dlouhý přezkum.

24 — Viz výše bod 13.

25 — Viz výše bod 14.

53. Zprvė, je celkem zřejmė, že maďarská registrační daň nemá čtyři základní znaky DPH, které musejí být podle ustálené judikatury Soudního dvora všechny splněny k tomu, aby zdanění mohlo být označeno za daň z obratu zakázanou šestou směrnicí. Tyto znaky DPH jsou:

- použije se obecně na transakce týkající se zboží a služeb;
- je poměrná k ceně, kterou obdržela osoba povinná k dani za zboží a služby, jež poskytla;
- je vybírána v každé fázi výrobního a distribučního procesu, včetně fáze maloobchodního prodeje, bez ohledu na počet předcházejících transakcí, a
- částky zaplacené v průběhu předchozích fází jsou odečteny od daně, kterou má zaplatit osoba povinná k dani, takže se

tato daň použije v každé jednotlivé fázi pouze na hodnotu přidanou v této fázi a konečná daňová zátěž zůstává nako- nec na spotřebiteli.

54. Registrační daň, tak jak je popsána, nemá žádný z těchto znaků. Použije se pouze na omezenou kategorii zboží, a sice na osobní vozidla a obytné karavany. Není poměrná k ceně tohoto zboží, ale je vybírána v paušálních sazbách stanovených podle technických znaků, které mohou splňovat jak velmi drahá nová vozidla, tak velmi znehodnocená ojetá vozidla. Je vybírána pouze jednou za dobu existence vozidla, a sice při jeho prvním uvedení do provozu v Maďarsku. Konečně, žádné ustanovení nestanoví odpočet jakékoliv srovnatelné daně zaplacené v dřívější fázi.

55. Zadruhé, jak jsem objasnila výše, vybírání registrační daně nevede ke vzniku žádných formalit spojených s překračováním hranic. Skutečností vedoucí ke vzniku daně je první uvedení vozidla do provozu v Maďarsku. Vozidla mohou být dovezena za jiným účelem než k uvedení do provozu na veřejných komunikacích a v tomto případě se na ně daň nevztahuje. A daň se použije také na vozidla vyrobená v Maďarsku, která nepřekračují žádné hranice.

Závěry

56. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky položené Bács-Kiskun Megyei Bíróság odpověděl takto:

První a druhá otázka

- Daň vybíraná z motorových vozidel při jejich prvním uvedení do provozu v členském státě, bez ohledu na místo jejich výroby a s výjimkou dovezených vozidel, která nejsou určena k uvedení do provozu, není dovozním clem ani poplatkem s rovnocenným účinkem ve smyslu článků 23 ES a 25 ES a nevede ani ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic ve smyslu čl. 33 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS.

Třetí otázka (první část) a čtvrtá otázka

- Pokud se tato daň použije stejným způsobem na nová vozidla vyrobená v členském státě, který tuto daň ukládá, a na nová vozidla vyrobená v jiných členských státech a pokud nemá za účinek zvýhodnění prodeje prvně uvedených vozidel na úkor druhých, je tato daň v tomto rozsahu slučitelná s čl. 90 prvním pododstavcem ES.

- Daň vybíraná z ojetých vozidel při jejich prvním uvedení do provozu v členském státě, jejíž výše je vypočítána bez zohlednění skutečného znehodnocení vozidla, takže když se použije na vozidla dovezená z jiných členských států, překračuje výši zbytkové daně zahrnutou v hodnotě podobných ojetých vozidel již registrovaných na vnitrostátním území, je v rozsahu takového vyššího zdanění neslučitelná s čl. 90 prvním pododstavcem ES.
- V případě, že neexistují domácí výrobky, které nejsou podobné novým nebo ojetým vozidlům, ale jež jsou s nimi nicméně v konkurenčním vztahu, a to i když pouze částečně, nepřímou nebo potenciálně, není namístě přezkoumávat takovou daň podle čl. 90 druhého pododstavce ES.

Třetí otázka (druhá část)

- Daň, která se vztahuje pouze na osobní vozidla a obytné karavany, je ukládána v paušálních sazbách stanovených podle jejich technických znaků, je vybírána pouze při prvním uvedení vozidla do provozu v členském státě a u níž není stanoven žádný odpočet srovnatelné daně zaplacené v dřívější fázi, nemůže být označena za daň z obratu ve smyslu čl. 33 odst. 1 šesté směrnice 77/388.