

## NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

prednesené 13. júla 2006<sup>1</sup>

1. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania žiada Bács-Kiskun Megyei Bíróság (Župný súd Bács-Kiskun), Maďarsko, odpoveď na otázku, či je vnútroštátna registračná daň vyberaná z vozidiel nezlučiteľná a) s článkami 23 ES a 25 ES, ktoré zakazujú medzi členskými štátmi clá na dovozy a poplatky s rovnakým účinkom, b) s článkom 90 ES, ktorý zakazuje vnútroštátne zdanenie diskriminujúce výrobky pochádzajúce z iných členských štátov, alebo c) s článkom 33 ods. 1 šiestej smernice o DPH<sup>2</sup>, podľa ktorej môžu členské štáty zachovať alebo zaviesť dane, dávky alebo poplatky, ktoré sa nedajú charakterizovať ako dane z obratu, pokiaľ tieto dane, dávky alebo poplatky nebudú spôsobovať formality spojené s prechodom hraníc vnútri Spoločenstva. Predmetná daň je vyberaná z každého vozidla pri jeho prvom uvedení do prevádzky na území členského štátu a jej výška sa mení podľa technických znakov vozidla a jeho zaradenia podľa vplyvu na životné prostredie bez ohľadu na jeho hodnotu.

2. Otázka, ktorá sa týkala rovnakej registračnej dane, bola položená Súdnemu dvoru tiež vo veci C-290/05, Nádassdi, ku ktorej dnes takisto prednášam návrhy. No otázky položené v tejto veci sú obmedzené na účinky uvedenej dane na ojazdené vozidlá a na jej súlad s článkom 90 ES.

**Právo Spoločenstva***Zmluva ES a sekundárne právo*

3. Článok 23 ES<sup>3</sup> stanovuje:

„1. Spoločenstvo je založené na colnej únii, ktorá sa vzťahuje na celý obchod s tovarom

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, niekoľkokrát zmenená, ďalej len „šiesta smernica“).

3 — Zákazy uvedené v súčasnosti v článkoch 23 ES, 25 ES a 90 ES sa predtým nachádzali v článkoch 9, 12 a 95 Zmluvy ES, na ktoré odkazuje staršia judikatúra. Z dôvodu zachovania súladu však budem v nasledujúcom texte používať nové číslovanie.

a zahŕňa zákaz ciel na dovoz a vývoz tovaru medzi členskými štátmi, zákaz všetkých poplatkov, ktoré majú rovnaký účinok...

Ďalej, žiaden členský štát nezdaní výrobky iných členských štátov nijakou vnútroštátnou daňou, ktorá nepriamo ochraňuje iné výrobky.“

2. Ustanovenia článku 25... sa vzťahujú na výrobky s pôvodom v členských štátoch, ako aj na výrobky pochádzajúce z tretích krajín, ktoré sú v členských štátoch vo voľnom obeh.“

6. Článok 33 ods. 1 šiestej smernice stanovuje:

4. Článok 25 ES stanovuje:

„Clá na dovozy a vývozy a poplatky s rovnakým účinkom sa medzi členskými štátmi zakazujú. Tento zákaz sa tiež vzťahuje na clá fiškálnej povahy.“

„1. Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, najmä tie, ktoré sú stanovené v platných ustanoveniach spoločenstva, súvisiacich so všeobecnými opatreniami pre vlastníctvo, pohyb a sledovanie produktov, podriadených spotrebnej dani, táto smernica nesmie zabrániť členskému štátu udržiavať alebo zavádzať dane na zmluvy o poistení, dane na sádzania a hazardné hry, spotrebné clá, kolkovné, a viac všeobecne na akékoľvek dane, clá alebo poplatky, ktoré sa nedajú charakterizovať ako dane z obratu, za predpokladu však, že tieto dane, clá a poplatky nespôsobia v obchode medzi členskými štátmi formalitu spojené s prechodom hraníc.“

5. Článok 90 ES stanovuje:

#### *Judikatúra*

„Žiaden členský štát nezdaní výrobky z iných členských štátov nijakou priamou alebo nepriamou vnútroštátnou daňou prevyšujúcou dane ukladané priamo či nepriamo na podobné domáce výrobky.

7. Súdny dvor tieto ustanovenia viackrát preskúmal vo veciach, ktoré sa týkali najmä vnútroštátnych daní vyberaných z motorových vozidiel dovezených z iných členských štátov.

8. Po prvé, podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa ustanovenia článku 25 ES týkajúce sa poplatkov s rovnakým účinkom a článku 90 ES týkajúce sa diskriminačného vnútroštátneho zdanenia neuplatňujú súčasne, takže rovnaká daň nemôže súčasne patriť do oboch týchto kategórií.<sup>4</sup>

9. Z tohto hľadiska musí byť registračná daň na motorové vozidlá, ktorá je vyberaná v súvislosti s prvou registráciou vozidla na území členského štátu a nie z dôvodu prekročenia hranice tohto členského štátu, považovaná za súčasť všeobecného systému vnútroštátnych poplatkov uložených na tovar, a teda preskúmaná z hľadiska článku 90 ES.<sup>5</sup>

10. Pokiaľ ide o zdanenie ojazdených vozidiel s ohľadom na článok 90 ES, zhrnula som najdôležitejšie rozsudky Súdneho dvora<sup>6</sup> v bodoch 4 až 22 mojich návrhov vo veci Nádassdi, na ktoré týmto odkazujem.

11. Z tejto judikatúry je možné odvodiť, že aby bola vnútroštátna daň vybraná z každého vozidla len raz pri jeho prvej registrácii v členskom štáte v súlade s článkom 90 prvým odsekom ES, musí byť, v rozsahu, v akom sa týka ojazdených vozidiel, vypočítaná spôsobom, ktorý bráni akejkoľvek diskriminácii týchto vozidiel pochádzajúcich z iných členských štátov. Takáto daň uvalená na dovezené ojazdené vozidlá teda nesmie byť vyššia ako zostatková daň zahrnutá v hodnote vozidla toho istého druhu, ktoré už bolo po prvýkrát zaregistrované v rovnakom členskom štáte v skoršej etape jeho existencie.

12. V týchto rozsudkoch Súdny dvor tiež okrem iného spresnil, že na účely posúdenia súladu dane s článkom 90 ES musia byť zohľadnené konkrétne pravidlá výberu uvedenej dane; že sledovanie cieľa ochrany životného prostredia nezavahuje členský štát povinnosti zabrániť diskriminácii; že zníženie hodnoty nemusí byť posúdené samostatne pre každý prípad, ale môže byť založené na sadzobníkoch alebo tabuľkách, ktoré na účely poskytnutia spoľahlivého odhadu zníženia hodnoty použijú príslušné kritériá a že majiteľ musí mať možnosť spochybníť použitie takéhoto sadzobníka v prípade, že nezohľadňuje skutočné znaky daného vozidla.

13. Na zdanenie nových vozidiel sa vzťahuje článok 90 prvý odsek ES len ak existuje

4 — Pozri napríklad rozsudok z 29. apríla 2004, Weigel, C-387/01, Zb. s. I-4981, bod 63 a tam citovanú judikatúru.

5 — Pozri rozsudok zo 17. júna 2003, De Danske Bilimportører, C-383/01, Zb. s. I-6065, bod 34, a Weigel, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 65.

6 — Rozsudky z 11. decembra 1990, Komisia/Dánsko, C-47/88, Zb. s. I-4509; z 9. marca 1995, Nunes Tadeu, C-345/93, Zb. s. I-479; z 23. októbra 1997, Komisia/Grécko, C-375/95, Zb. s. I-5981; z 22. februára 2001, Gomes Valente, C-393/98, Zb. s. I-1327; z 19. septembra 2002, Tulliasiamies a Siilin, C-101/00, Zb. s. I-7487, a Weigel, už citovaný v poznámke pod čiarou 4.

domácia výroba. Ak toto zdanenie nie je vo vzťahu k vozidlám dovezeným z iných členských štátov zjavne diskriminačné, čo by bolo jasne v rozpore s týmto ustanovením, je otázne, či nie je štruktúrované spôsobom, ktorý môže mať nepriamo diskriminačný alebo ochranný účinok. V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že zdanenie nemôže byť považované za diskriminačné len na základe toho, že iba dovezené výrobky, osobitne výrobky z ostatných členských štátov, patria do kategórie podliehajúcej najvyššej dani, ak rozdielna sadzba nespôsobuje podporu predaja vozidiel vnútroštátnej výroby na úkor vozidiel dovezených z iných členských štátov.<sup>7</sup>

14. Druhý odsek článku 90 ES zakazuje vnútroštátne zdanenie, ktoré by poskytovalo „nepriamu daňovú ochranu dovezeným výrobkom, ktoré aj keď nie sú v zmysle prvého odseku [článku 90 ES] podobné s domácimi výrobkami, sú s niektorými z nich v konkurenčnom vzťahu, a to aj keď len čiastočne, nepriamo alebo potenciálne.“<sup>8</sup> Zdá sa, že v žiadnej veci nebolo rozhodnuté alebo uplatňované, že zdanenie dovezených motorových vozidiel poskytuje nepriamu ochranu iným výrobkom než motorovým vozidlám.

15. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora napokon vyplýva, že kvalifikácia dane ako dane z obratu v zmysle článku 33 ods. 1 šiestej smernice závisí od toho, či má táto daň základné znaky dane z pridanej hodnoty v zmysle uvedenej smernice. Medzi tieto základné znaky patrí: všeobecné uplatnenie dane na transakcie týkajúce sa tovaru alebo služieb; stanovenie jej výšky úmerne k cene, ktorú obdržal platiteľ dane ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby; vyberanie dane v každom štádiu výrobného a distribučného procesu, vrátane maloobchodného predaja, bez ohľadu na počet už uskutočnených transakcií, a odpočet súm uhradených v predchádzajúcich etapách procesu od dane, ktorú je platiteľ dane povinný zaplatiť, takže daň sa v danom štádiu uplatňuje iba na hodnotu pridanú v tomto štádiu a konečné daňové bremeno napokon naša spotrebiteľ.<sup>9</sup>

16. Vo veci Tulliasiamies a Siilin<sup>10</sup> Súdny dvor rozhodol, že fínske zdanenie, a sice „daň z pridanej hodnoty uložená na daň z vozidiel“, ktorej výška predstavovala určité percento zo samotnej „dane z vozidiel“ stanovenej na základe zdaniteľnej hodnoty vozidla, nemala základné znaky dane z pridanej hodnoty. Po prvé, nešlo o všeobecnú daň, pretože sa neuplatňovala na všetky ekonomické transakcie v členskom štáte, ale uplatňovala sa len na obmedzenú skupinu tovarov, konkrétne na niektoré

7 — Pozri napríklad rozsudok z 30. novembra 1995, Casarin, C-113/94, Zb. s. I-4203, bod 17 a nasl. a tam citovaný judikatúru.

8 — Pozri rozsudok z 11. augusta 1995, Roders a i., C-367/93 až C-377/93, Zb. s. I-2229, bod 38.

9 — Rozsudok Tulliasiamies a Siilin, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, body 98 a 99.

10 — Tamže, bod 101 a nasl.

vozidlá. Po druhé, výška tejto dane nebola úmerná k cene tovarov, ale len nepriamo závisela od ceny vozidiel. Po tretie, nemusela byť zaplatená v každom štádiu výrobného a distribučného procesu, ale len pri výbere dane z vozidiel a jej účelom nebolo zdaníť pridanú hodnotu v určitom štádiu výrobného a distribučného procesu, ale celkovú hodnotu.

a ktorej výška bola stanovená ako určité percentuálne vyjadrenie deklarovanej hodnoty, pričom toto percentuálne vyjadrenie sa líšilo podľa určitých spotrebných znakov vozidla.

### Vnútroštátne právo

17. Jednou z podmienok pre registráciu osobného vozidla alebo obytného automobilu<sup>11</sup> pre uvedenie do prevádzky v Maďarsku je zaplatenie registračnej dane (regisztrációs adó).

18. Pred 1. februárom 2004 sa na takéto vozidlá uplatňovala spotrebná daň (fogyasztási adó). Išlo o daň, ktorá sa vyberala len raz

19. Od 1. februára 2004 bola zákonom č. CX z roku 2003 (zákon o registračnej dani) spotrebná daň nahradená registračnou daňou. Registračná daň je stanovená pevnou čiastkou pre každú kategóriu vozidiel. Vozidlá sú zaradené do kategórií hlavne podľa typu<sup>12</sup> a objemu motora a podľa vplyvu na životné prostredie.<sup>13</sup> Existujú tiež kategórie pre vozidlá „určené na vystavovanie v múzeách“ a „ostatné“ vozidlá. Výška dane nezávisí od ceny vozidla. Daň sa uplatňuje bez rozdielu na vozidlá vyrobené v Maďarsku a na dovezené vozidlá (nové aj ojazdené).

20. Iné dane (vrátane ročnej dane) sú taktiež vyberané z motorových vozidiel, ale v prejednávanej veci nie sú relevantné. Na

11 — Na iné typy vozidiel sa môžu uplatňovať iné ustanovenia, ktoré nie sú v danom prípade relevantné. V nasledujúcom texte použijem pojem „vozidlo“ všeobecne na označenie „osobného vozidla alebo obytného automobilu“, na ktoré sa uplatňuje registračná daň.

12 — Benzínové alebo naftové.

13 — Ide o zaradenie na stupnici od 1 do 10. Zdá sa, že toto zaradenie je založené na zvukových emisiách a škodlivých látkach. Vyššia hodnota na stupnici znamená lepší výsledok pre životné prostredie. Výška registračnej dane závisí od toho, či je hodnota nižšia ako 5 (čo vedie k vyššej dani) alebo sa rovná alebo je vyššia ako 5 (daň je nižšia).

rozdiel od niektorých týchto daní však nie je registračná daň vrátená v prípade, že vozidlo je stiahnuté z prevádzky.

zakázaná. Subsidiárne uvádzala, že daň by mohla byť považovaná za určitú formu vnútroštátneho zdanenia zakázaného článkom 90 ES, alebo za daň z obratu zakázanú článkom 33 šiestej smernice.

### Konanie vo veci samej a podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania

21. Dňa 28. decembra 2004 pani Németh, žalobkyňa v konaní vo veci samej, podala žiadosť o vyrubenie registračnej dane na osobné vozidlo Ford Mondeo s naftovým motorom so zdvihovým objemom 1998 cm<sup>3</sup> zaradené do kategórie životného prostredia č. 7, ktoré zakúpila v Nemecku.<sup>14</sup> Na základe toho stanovili daňové orgány výšku registračnej dane na 390 000 HUF (približne 1 550 eur).

23. Daňové orgány svoje rozhodnutie potvrdili, a to na základe toho, že sú zodpovedné za uplatňovanie platného vnútroštátneho práva a nemajú právomoc určovať, či vnútroštátne právo porušuje právo Spoločenstva.

24. Pani Németh podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na súd. Trvá na svojom názore, že ustanovenia zákona o registračnej dani sú v rozpore s právom Spoločenstva, ktoré musí daňový orgán uplatňovať. Daňové orgány uvádzajú, že ustanovenia prijaté maďarským zákonodarcom sú záväzné a nenechávajú im žiadnu mieru voľnej úvahy.

22. Pani Németh napadla toto rozhodnutie na základe toho, že vyrubená registračná daň porušuje právo Spoločenstva. Tvrdila, že registračná daň je predovšetkým dovozným clo, a preto je podľa článkov 23 ES a 25 ES

<sup>14</sup> — Podľa maďarskej vlády išlo o ojazdené vozidlo, ale táto skutočnosť nie je spresnená v návrhu na začatie prejudiciálneho konania a ani v písomných pripomienkach pani Németh.

25. V tejto súvislosti vnútroštátny súd, ktorý zdôrazňuje, že je v prejednávanej veci prvou a poslednou inštanciou, rozhodol predložiť

Súdnemu dvoru žiadosť o rozhodnutie o nasledujúcich prejudiciálnych otázkach:

1. Je možné považovať daň členského štátu, akou je maďarská registračná daň, za clo alebo poplatok s rovnakým účinkom?
  
2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku: je možné považovať daň členského štátu, akou je maďarská registračná daň — ktorej zaplatenie je podmienkou registrácie a uvedenia osobného vozidla do prevádzky — za nejakú formu dovozného cla?
  
3. V prípade zápornej odpovede na druhú otázku: je daň členského štátu, akou je maďarská registračná daň, zlučiteľná s článkom 90 ES alebo s článkom 33 smernice 77/388/EHS alebo maďarská registračná daň odporuje spoločnému systému DPH?
  
4. Je daň členského štátu, akou je maďarská registračná daň, v súlade s platným právom Spoločenstva, keď výška regis-

tračnej dane na nové a ojazdené osobné vozidlá — odhliadnuc od zaradenia vozidla podľa vplyvu na životné prostredie — je rovnaká a nijakým spôsobom neprihliada na zníženie hodnoty ojazdeného vozidla a je úplne nezávislá od toho, kedy bolo vozidlo uvedené do prevádzky a ako dlho už je (v súlade so zákonom) v prevádzke?

26. Žiaden z účastníkov konania nepodal žiadosť s uvedením dôvodov, pre ktoré chce byť vypočutý. Vzhľadom na to sa v súlade s článkom 44a Rokovacieho poriadku Súdného dvora ústna časť konania nekonala.

## Posúdenie

### *Položené otázky*

27. Maďarská vláda pochybuje o prípustnosti položených otázok. Vnútroštátny súd podľa nej dostatočne nevysvetlil dôvody, pre ktoré sa rozhodol predložiť žiadosť o rozhodnutie o prejudiciálnej

otázke, osobitne v súvislosti s treťou (súlad s článkom 90 ES a článkom 33 šiestej smernice) a štvrtou otázkou (súlad dane, ktorá nezohľadňuje zníženie hodnoty, s právom Spoločenstva vo všeobecnosti).

a preformulovali. Domnievam sa, že prístup Súdneho dvora môže byť rovnaký.

28. Uvádza judikatúru, podľa ktorej je nevyhnutné, aby vnútroštátny súd aspoň minimálne vysvetlil dôvody týkajúce sa výberu ustanovení práva Spoločenstva, ktorých výklad žiada, a vzťahu, ktorý existuje medzi týmito ustanoveniami a vnútroštátnym právom, ktoré sa uplatňuje na spor, ktorý prejednáva. Bez takejto informácie chýba Súdnemu dvoru skutkový a právny základ, aby mohol užitočne odpovedať na otázky. Poskytnuté informácie musia okrem toho umožňovať členským štátom a dotknutým účastníkom predložiť svoje pripomienky.<sup>15</sup>

30. Prvá a druhá otázka sa týkajú súladu s článkami 23 ES a 25 ES a so zdaňovaním pri dovoze. Navrhujem preskúmať ich spoločne.

31. Tretia otázka sa týka súladu na jednej strane s článkom 90 ES a na druhej strane s článkom 33 šiestej smernice. Navrhujem preskúmať tieto dve hľadiská oddelene.

29. Aj keď pochybnostiam, ktoré uvádza maďarská vláda, rozumiem, nedomnievam sa, že dostatočne odôvodňujú odmietnutie rozhodnúť o položených otázkach. V podstate nielen maďarská vláda, ale aj poľská vláda a Komisia predložili ku každej zo štyroch otázok písomné pripomienky, i keď tieto otázky určitým spôsobom vyložili

32. Napokon štvrtá otázka sa týka súladu s „platným právom Spoločenstva“ v súčasnosti. Neuvádza vo vzťahu k akému právnemu predpisu práva Spoločenstva má byť tento súlad posúdený a podľa môjho názoru musí byť preto toto posúdenie obmedzené na ustanovenia uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, teda na ustanovenia, na ktoré odkazujú prvé tri otázky. Otázka sa však týka osobitného problému nezohľadnenia zníženia hodnoty ojazdených vozidiel. Tento problém je v podstate relevantný v súvislosti s otázkou diskriminačného vnútroštátneho zdanenia, teda v súvislosti so súladom dotknutej dane s článkom 90 ES. Preto je vhodné preskúmať ho v rámci prvej časti tretej otázky.

15 — Uznesenia zo 7. apríla 1995, Grau Gomis a i., C-167/94, Zb. s. I-1023, bod 9; z 25. februára 2003, Simoncello a Boerio, C-445/01, Zb. s. I-1807, body 22 a 23, a z 11. februára 2004, Cannito a i., C-438/03, C-439/03, C-509/03 a C-2/04, Zb. s. I-1605, bod 8.



*Zdaňovanie pri dovoze (prvá a druhá otázka)*

33. Vo svojich pripomienkach pani Németh osobitne<sup>16</sup> uvádza, že registračná daň je v podstate poplatkom s rovnakým účinkom ako clo. Jej hlavné tvrdenia v tomto ohľade môžu byť zhrnuté takto.

34. Registračná daň nie je daňou spojenou s používaním vozidla. Túto úlohu plní osobitná daň<sup>17</sup> a vzhľadom na to, že ide o daň spojenú s užívaním vozidla, je táto daň vrátená, ak je vozidlo stiahnuté z prevádzky, a to aj keď len dočasne. Registračná daň je na druhej strane — rovnako ako clo, ku ktorému je možné ju prirovnať — vrátená, ak je vozidlo znovu vyvezené. Okrem toho je neprirodené tvrdiť, že dôvodom pre výber tejto dane je skôr uvedenie vozidla do prevádzky, ako jeho dovoz, vzhľadom na to, že s výnimkou veľmi zriedkavých a v nevýznamných prípadoch je jediným dôvodom pre dovoz vozidla jeho použitie na cestách. Z pohľadu kontinuity verejných

príjmov bola najprv zavedená spotrebná daň, ktorá nahradila rušené clá<sup>18</sup>, a následne bola táto spotrebná daň nahradená registračnou daňou. S registráciou vozidla v Maďarsku sú spojené aj iné konania a poplatky, takže registračná daň v podstate nesúvisí s požiadavkami na registráciu. Vyberaná čiastka len nejasne a nepriamo súvisí s konkrétnym stupňom škody, ktorú vozidlo spôsobuje životnému prostrediu. Registračná daň má prostredníctvom objemu motora úzky vzťah k hodnote vozidiel a je možné ju považovať za daň *ad valorem*, rovnako ako clo. Od zavedenia registračnej dane klesol v Maďarsku dovoz ojazdených vozidiel podľa údajov uvádzaných pani Németh o 74,3 %, z čoho vyplýva, že táto daň, rovnako ako clo, obmedzuje obchod.

35. Naopak, maďarská a poľská vláda a Komisia sa domnievajú, že maďarská registračná daň nie je dovozným clom ani poplatkom s rovnakým účinkom, ktoré sú zakázané podľa článkov 23 ES a 25 ES alebo inou formou zdanenia dovozu tovaru ako takého. Súhlasím s nimi a v pripomienkach pani Németh nenachádzam nič, čo by ma presvedčilo o opak.

16 — Pani Németh spochybňuje mnoho aspektov registračnej dane. Väčšina z nich sa týka výberu tejto dane vo všeobecnosti a spôsobu výpočtu tejto dane. Ja zhrniem len tvrdenia, ktoré sa týkajú súladu tejto dane s ustanoveniami práva Spoločenstva, ktorých výklad vnútroštátny súd požaduje.

17 — Ide o daň na motorové vozidlá („Gépjárműadó“), ktorá bola zavedená zákonom č. LXXXII z roku 1991.

18 — Konštatujem však, že spotrebná daň bola v Maďarsku zavedená v roku 1991, zatiaľ čo dovozné clá na výrobky pochádzajúce z členských štátov Spoločenstva boli postupne zrušené v rokoch 1994 až 2001.

36. Po prvé a predovšetkým, z rozsudkov *De Danske Bilimportører* a *Weigel*<sup>19</sup> jednoznačne vyplýva, že daň súvisiaca s registráciou motorových vozidiel je v princípe uvalená nie v súvislosti s prechodom hraníc členského štátu, ktorý túto daň ukladá, ale v súvislosti s registráciou vozidla v tomto štáte. Táto daň musí byť považovaná za časť všeobecného systému vnútroštátnych poplatkov uložených na tovar. Preto musí byť preskúmaná z hľadiska článku 90 ES.

37. Navyše sa zdá, že registračná daň je uložená nielen na vozidlá dovezené do Maďarska, ale na základe tých istých sadziieb založených na tých istých kritériách aj na vozidlá vyrobené v Maďarsku.<sup>20</sup> S ohľadom na to je zřejmé, že skutočnosť, ktorá vedie k uloženiu dane, je odlišná od dovozu alebo prechodu štátnej hranice.

38. Pani Németh má nepochybne pravdu v tom, že registračná daň je prakticky uložená na všetky dovezené vozidlá, a to veľmi skoro po tom, ako sú dovezené. Ako však sama pripúšťa, táto skutočnosť nemení nič na tom, že niektoré vozidlá sa tejto dani vyhnu. Niektoré z nich budú určené len na použitie mimo verejných komunikácií, niektoré len na vystavovanie v múzeu alebo

v zbierke, niektoré len na náhradné diely. Ani jedna z týchto kategórií nebude musieť byť registrovaná na účely uvedenia do prevádzky, čiže ani na jednu sa nebude vzťahovať registračná daň po ich dovoze.

39. Ďalšie znaky registračnej dane, na ktoré pani Németh upozorňuje a ktoré podľa jej názoru dokazujú jej podobnosť s *clom*, môj názor neovplyvňujú.

40. Po prvé skutočnosť, že registračná daň môže byť vrátená za podobných okolností, za akých môže byť vrátené<sup>21</sup> clo, v žiadnom prípade nedokazuje, že obe sú uložené v súvislosti s rovnakou skutočnosťou. V každom prípade pani Németh uznáva, že registračná daň môže byť vrátená tiež v prípade krádeže alebo zničenia vozidla — teda v prípadoch, ktoré by pravdepodobne v žiadnom systéme neodôvodňovali vrátenie cla.

19 — Rozsudky už citované v poznámkach pod čiarou 4 a 5; pozri vyššie bod 9.

20 — Nezdá sa, že by bolo toto tvrdenie uvedené v procesných písomnostiach, ale návrh na začatie prejudiciálneho konania spresňuje, že v Maďarsku existuje výrobca automobilov, a sice Magyar Suzuki Rt.

21 — V prejednávanej veci by išlo o pôvodné maďarské clá, lebo je pravdepodobné, že tvrdenia pani Németh odkazujú skôr na ne, ako na clá Spoločného colného sadzovníka, ktoré v súčasnosti Maďarská republika ako člen Európskej únie vyberá.

41. Po druhej skutočnosti, že registračná daň mohla byť zavedená aspoň čiastočne s cieľom vyrovnáť stratu rozpočtových príjmov pochádzajúcich z cla, ktoré bolo v obchode medzi členskými štátmi zrušené, nie je relevantná. Prvotným cieľom akéhokolvek zdanenia je zvýšenie rozpočtových príjmov. Pokiaľ je zavedená daň, ktorá ma nahradiť inú daň v rozpočtových príjmoch štátu, nie je povaha tejto dane určená povahou pôvodnej dane.

42. Po tretie aj keby bola výška registračnej dane do určitej miery závislá od ceny vozidla, a aj keby to z nej robilo daň *ad valorem* ako clo, nič to nemení na tom, že veľa iných poplatkov — napríklad spotrebná daň alebo DPH — sú takisto daňami *ad valorem* alebo majú výrazný prvok *ad valorem* a sú súčasťou systému čisto vnútroštátneho zdanenia.

43. Napokon, aj ak zavedenie registračnej dane viedlo k poklesu dovozu ojazdených automobilov do Maďarska, a to malo dosah na obchod, to samo osebe nie je relevantné pre posúdenie predmetnej dane podľa článkov 23 ES a 25 ES. Tieto články nezakazujú akékoľvek opatrenia obmedzujúce obchod, ale „akýkoľvek peňažitý poplatok, bez ohľadu na jeho označenie alebo spôsob uplatnenia, ktorý je jednostranne uložený na tovary

z dôvodu, že prekračujú hranice“. <sup>22</sup> „Množstevné obmedzenia dovozu a všetky opatrenia s rovnocenným účinkom“ sú zakázané článkom 28 ES. No odhliadnuc od toho, že Súdny dvor nebol požiadaný, aby rozhodol o maďarskej registračnej dani z hľadiska článku 28 ES, z ustálenej judikatúry vyplýva, že „do pôsobnosti článku 28 ES nespádajú prekážky stanovené v iných osobitných ustanoveniach a že prekážky daňovej povahy alebo prekážky s rovnakým účinkom ako clo uvedené v článkoch 23 ES, 25 ES a 90 ES nespádajú pod zákaz uvedený v článku 28 ES“. <sup>23</sup>

44. Preto vzhľadom na to, že maďarská registračná daň je jednoznačne poplatkom daňovej povahy a nie je vyberaná z dôvodu, že vozidlo, na ktoré sa vzťahuje, prekročí hranice, musí byť posúdená z hľadiska článku 90 ES.

*Diskriminačné vnútroštátne zdanenie (prvá časť tretej otázky a štvrtá otázka)*

45. V mojich návrhoch vo veci Nádasdi som rozoberala znaky dane, akou je maďarská

22 — Pozri napríklad rozsudok z 23. apríla 2002, Nygård, C-234/99, Zb. s. I-3657, bod 19 a tam citovanú judikatúru.

23 — Pozri rozsudok De Danske Bilimportører, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 32 a tam citovanú judikatúru.

registračná daň, v rozsahu, v akom sa uplatňuje na ojazdené autá, z hľadiska článku 90 ES. Dospela som k nasledujúcim záverom:

v cene podobných ojazdených vozidiel, ktoré už boli zaregistrované v krajine, je v rozsahu tohto prekročenia v rozpore s článkom 90 prvým odsekom ES.

„1. Na to, aby bolo možné určiť, či je daň uložená na motorové vozidlá, ktoré sú prvýkrát uvedené do prevádzky v členskom štáte, v rozsahu, v akom sa uplatňuje na ojazdené vozidlá, zlučiteľná s článkom 90 prvým odsekom ES, je potrebné porovnať účinky takejto dane na cenu ojazdených vozidiel novo dovezených z iného členského štátu s účinkami zostatkovej registračnej dane na cenu podobných ojazdených vozidiel, ktoré už boli zaregistrované v tomto členskom štáte a ktoré už boli zdanené rovnakou daňou. Porovnanie s ojazdenými vozidlami, ktoré boli v tomto členskom štáte uvedené do prevádzky pred zavedením tejto dane, nie je relevantné.

3. Na túto nezlučiteľnosť nemá vplyv skutočnosť, že predmetná daň sleduje ciele spojené s ochranou životného prostredia alebo že je uložená len na základe objektívnych kritérií týkajúcich sa takejto ochrany.“

46. Pokiaľ ide o zdôvodnenie, na základe ktorého som dospela k týmto záverom, odkazujem na svoje návrhy v tejto veci. Žiaden z dôvodov predložených Súdnemu dvoru v prejednávanej veci neovplyvnil môj názor, ktorý som uviedla v týchto návrhoch.

2. Daň uložená na ojazdené motorové vozidlá pri ich prvom uvedení do prevádzky v členskom štáte, ktorej výška je stanovená bez ohľadu na skutočné zníženie hodnoty vozidla, takže ak je uplatnená na ojazdené vozidlá dovezené z iných členských štátov, prekračuje výšku zostatkovej dane zahrnutej

47. Vzhľadom na to, že v tretej otázke sa vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, pýta Súdneho dvora na zlučiteľnosť spornej dane s celým článkom 90 ES a že len štvrtá otázka sa týka výslovne ojazdených vozidiel, je však nutné doplniť toto posúdenie stručným preskúmaním stanoviska, pokiaľ ide o uplatnenie dane na nové vozidlá a tiež pokiaľ ide o druhý odsek článku 90 ES.

48. Pokiaľ ide o nové vozidlá, zo spisu vyplýva, že registračná daň sa uplatňuje rovnakým spôsobom na vozidlá vyrobené v Maďarsku a na vozidlá vyrobené niekde inde. Navyše nebolo naznačované, že by daň mala za cieľ podporovať predaj domácich vozidiel na úkor vozidiel z iných členských štátov.<sup>24</sup> Preto vozidlá vyrobené v iných členských štátoch nepodliehajú vnútroštátnemu zdaneniu, ktoré by bolo vyššie ako zdanenie vzťahujúce sa na rovnaké domáce výrobky, a táto daň, pokiaľ ide o jej uplatnenie na nové vozidlá, sa javí ako zlučiteľná s článkom 90 prvým odsekom ES.

49. Druhý odsek článku 90 ES zakazuje vnútroštátne zdanenie, ktoré by poskytovalo nepriamu daňovú ochranu domácim výrobkom, ktoré aj keď nie sú v zmysle článku 90 prvého odseku ES podobné s dovezenými výrobkami, sú napriek tomu s nimi v konkurenčnom vzťahu.

50. V prejednávanej veci sú predmetným dovezeným tovarom osobné vozidlá a obytné automobily, a to nové aj ojazdené, a v Maďarsku existujú podobné domáce výrobky. Netvrdilo sa, že v Maďarsku existujú iné domáce výrobky, ktoré nie sú podobné, ale ktoré „sú aj napriek tomu s niektorými z [dovážaných výrobkov] v konkurenčnom vzťahu, a to aj keď len čiastočne, nepriamo alebo potenciálne“.<sup>25</sup>

24 — Pozri bod 13 vyššie.

25 — Pozri bod 14 vyššie.

V podstate je ťažké predstaviť si, o aké výrobky by mohlo ísť. Preto podľa môjho názoru nie je potrebné uskutočniť posúdenie podľa článku 90 druhého odseku ES.

*Článok 33 šiestej smernice (druhá časť tretej otázky)*

51. Pani Németh sa domnieva, ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania a zo stručnej zmiienky uvedenej v jej písomných pripomienkach, že registračná daň môže byť v rozpore s článkom 33 ods. 1 šiestej smernice, lebo môže byť označená za daň z obratu.

52. Znenie tohto ustanovenia je však zložitejšie ako jednoduchý zákaz takýchto daní. Ustanovenie umožňuje, aby členské štáty udržiavali alebo zavádzali dane, „ktoré sa nedajú charakterizovať ako dane z obratu“, za predpokladu, „že tieto dane, clá a poplatky nespôsobia v obchode medzi členskými štátmi formality spojené s prechodom hraníc“. Vo svojej tretej otázke sa vnútroštátny súd jednoducho pýta, či je taká daň, akou je predmetná registračná daň, zlučiteľná s týmto ustanovením. Budem sa teda zaoberať obidvoma hľadiskami, hoci nebude potrebné dlhé preskúmanie.

53. Po prvé je celkom jasné, že maďarská registračná daň nemá štyri podstatné znaky DPH, ktoré sú podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora nevyhnutné na to, aby mohla byť daň označená za daň z obratu, ktorá je zakázaná šiestou smernicou. Týmito znakmi DPH sú:

- všeobecné uplatnenie dane na transakcie týkajúce sa tovaru alebo služieb,
- stanovenie jej výšky úmerne k cene, ktorú obdržal platiteľ dane ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby,
- vyberanie dane v každom štádiu výrobného a distribučného procesu, vrátane maloobchodného predaja, bez ohľadu na počet už uskutočnených transakcií a
- odpočet súm uhradených v predchádzajúcich etapách procesu od dane, ktorú je platiteľ dane povinný zaplatiť, takže daň sa v danom štádiu

uplatňuje iba na hodnotu pridanú v tomto štádiu a konečné daňové bremeno napokon znáša spotrebiteľ.

54. Opísaná registračná daň žiaden z týchto znakov nemá. Vzťahuje sa len na obmedzenú skupinu tovarov, a síce na motorové vozidlá a obytné automobily. Nie je určená úmerne k cene týchto tovarov, ale jej výška je určená paušálnou sadzbou podľa technických vlastností, ktoré môžu mať veľmi drahé nové vozidlá, ako aj veľmi znehodnotenú ojazdenú vozidlá. V priebehu existencie vozidla je vyberaná len raz, a to pri prvom uvedení vozidla do prevádzky v Maďarsku. Napokon, žiadne ustanovenie nestanovuje odpočet akejkoľvek dane zaplatenej v predchádzajúcom štádiu.

55. Po druhé, ako som už vysvetlila, vyberanie registračnej dane nespôsobí formality spojené s prechodom hraníc. Skutočnosťou, ktorá vedie k uloženiu dane, je prvé uvedenie vozidla do prevádzky v Maďarsku. Je možné doviezť vozidlá na iné účely ako na uvedenie do prevádzky na verejných cestách bez toho, aby tieto vozidlá podliehali dani. Okrem toho sa táto daň uplatňuje rovnakým spôsobom na vozidlá vyrobené v Maďarsku, ktoré žiadnu hranicu neprekračujú.

## Návrh

56. So zreteľom na uvedené úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby na prejudiciálne otázky položené Bács-Kiskun Megyei Bíróság odpovedal takto:

Prvá a druhá otázka

- Daň uložená na motorové vozidlá pri ich prvom uvedení do prevádzky v členskom štáte, ktorá nezohľadňuje miesto ich výroby a nevzťahuje sa na dovezené vozidlá, ktoré nie sú určené na uvedenie do prevádzky, nie je dovozným clo ani poplatkom s rovnakým účinkom v zmysle článkov 23 ES a 25 ES a ani nespôsobuje formality spojené s prechodom hraníc v zmysle článku 33 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS.

Prvá časť tretej otázky a štvrtá otázka

- Ak sa táto daň uplatňuje rovnakým spôsobom na nové vozidlá vyrobené v členskom štáte, ktorý túto daň vyberá, a na nové vozidlá vyrobené v iných členských štátoch a pokiaľ nevedie k zvýhodneniu predaja vozidiel uvedených ako prvých na úkor vozidiel uvedených ako druhých, je v tomto rozsahu táto daň zlučiteľná s článkom 90 prvým odsekom ES.

- Daň uložená na ojazdené motorové vozidlá pri ich prvom uvedení do prevádzky v členskom štáte, ktorej výška je stanovená bez ohľadu na skutočné zníženie hodnoty vozidla, takže ak je uplatnená na ojazdené vozidlá dovezené z iných členských štátov, prekračuje výšku zostatkovej dane zahrnutej v cene podobných ojazdených vozidiel, ktoré už boli zaregistrované v krajine, je v rozsahu tohto prekročenia v rozpore s článkom 90 prvým odsekom ES.
- V prípade, že neexistujú domáce výrobky, ktoré nie sú podobné s novými alebo ojazdenými vozidlami, ale ktoré sú aj napriek tomu s nimi v konkurenčnom vzťahu, a to aj keď len čiastočne, nepriamo alebo potenciálne, nie je priestor na posúdenie tejto dane podľa článku 90 druhého odseku ES.

#### Druhá časť tretej otázky

- Daň, ktorá sa vzťahuje len na osobné motorové vozidlá a obytné automobily, ktorej výška je určená paušálnou sadzbou podľa technických vlastností a ktorá je vyberaná len pri prvom uvedení vozidla do prevádzky v členskom štáte a v prípade ktorej žiadne ustanovenie nestanovuje odpočet podobnej dane zaplatenej v predchádzajúcom štádiu, nemôže byť označená za daň z obratu v zmysle článku 33 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS.