

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

18. ledna 2007 (*)

„Vnitrostátní zdanění – Daň z automobilů – Spotřební daň – Ojetá vozidla – Dovoz“

Ve věci C-313/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Polsko) ze dne 22. června 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 9. srpna 2005, v řízení

Maciej Brzeziński

proti

Dyrektor Izby Celnej w Warszawie,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, J. N. Cunha Rodrigues, K. Schiemann (zpravodaj), M. Ilešič a E. Levits, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc-Sławiczek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 15. června 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za M. Brzezińskiego jím osobně, jakož i M. J. Martinim, doradca podatkowy, a W. Ćwiekem, doradca,
- za polskou vládu J. Pietrasem a W. Bronickim, jakož i E. Białas-Giebajtow, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a K. Herrmann, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 21. září 2006,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 25 ES, 28 ES a 90 ES, jakož i čl. 3 odst. 1 a 3 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179).
- 2 Tyto otázky byly vzneseny v rámci sporu mezi M. Brzezińskim a Dyrektor Izby Celnej w Warszawie (ředitel celní komory ve Varšavě) ve věci spotřební daně, která mu byla vyměřena při nabytí ojetého motorového vozidla v Německu za účelem jeho dovozu do Polska.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- 3 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.“

- 4 Článek 28 ES uvádí:

„Množstevní omezení dovozu, jakož i veškerá opatření s rovnocenným účinkem jsou [mezi členskými státy] zakázána.“

- 5 Článek 90 ES zní takto:

„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.“

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

6 Článek 3 odst. 1 a 3 směrnice 92/12 stanoví:

„1. Tato směrnice se na úrovni Společenství vztahuje na následující výrobky, jak je vymezují příslušné směrnice:

- minerální oleje,
- alkohol a alkoholické nápoje,
- tabákové výrobky.

[...]

3. Členské státy si podrží právo na zavedení nebo zachování daní vyměřovaných z jiných výrobků, než jsou uvedeny v odstavci 1, avšak za předpokladu, že tyto daně nepovedou k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy.

S výhradou téhož odstavce si členské státy rovněž podrží právo vybírat daně z poskytování služeb, které nemají povahu daní z obratu, včetně daní z výrobků podléhajících spotřební dani.“

Vnitrostátní právní úprava

7 Článek 2 zákona ze dne 23. ledna 2004 o spotřební dani (Dz. U. č. 29, položka 257) ve znění platném pro spor v původním řízení (dále jen „zákon z roku 2004“) stanoví:

„Pro účely tohoto zákona se rozumí

[...]

11) „pořízením uvnitř Společenství“: převod výrobků podléhajících spotřební dani z území jednoho členského státu na vnitrostátní území;

[...]“

8 Článek 10 odst. 1 zákona z roku 2004 zní následovně:

„Základem daně, v případě, že je sazba daně stanovena v procentech ze základu daně, je:

- 1) částka dlužná z titulu prodeje výrobků podléhajících spotřební dani na vnitrostátním území, snížená o částku daně z výrobků a služeb nebo o částku dlužné spotřební daně z tohoto zboží;

- 2) částka, kterou je kupující povinen zaplatit za zboží podléhající spotřební dani v případě pořízení uvnitř Společenství;
 - 3) částka dlužná z titulu dodání výrobků podléhajících spotřební dani na území členského státu v případě dodání v rámci Společenství;
 - 4) celní hodnota výrobků podléhajících spotřební dani zvýšená v případě dovozu o dlužné clo, přičemž se přihlédne k odstavcům 6 až 9.“
- 9 Článek 75 zákona z roku 2004 stanoví:
- „1. Sazba daně na výrobky podléhající neharmonizované spotřební dani činí 65 % základu definovaného v článku 10, s výjimkou sazby uplatnitelné na elektrickou energii.
- [...]
3. Ministr, do jehož pravomoci spadají záležitosti veřejných financí, může vyhláškou snížit sazby spotřební daně stanovené v odstavcích 1 a 2 a rozlišit je v závislosti na typu výrobku a definovat podmínky jejich uplatňování.“
- 10 Podle článku 80 zákona z roku 2004:
- „1. Spotřební dani podléhají osobní automobily nezaregistrované na vnitrostátním území podle zákona o silničním provozu.
2. Spotřební daň dluží:
- 1) osoby provádějící jakýkoliv prodej osobních automobilů před jejich první registrací na vnitrostátním území;
 - 2) dovozci a osoby, které si automobil pořídily v rámci Společenství.
3. Spotřební daň z automobilů vzniká:
- 1) v případě prodeje vystavením faktury, nejpozději však ve lhůtě sedmi dnů ode dne dodání zboží;
 - 2) v případě dovozu dnem, kdy ve smyslu ustanovení celního práva vzniká celní dluh;
 - 3) v případě pořízení v rámci Společenství při nabytí práva nakládat s osobním automobilem jako vlastník a nejpozději při jeho registraci na vnitrostátním území podle zákona o silničním provozu.

4. Ministr, do jehož pravomoci spadají záležitosti veřejných financí, může vyhláškou stanovit podrobnosti ohledně výběru spotřební daně u osobních automobilů, týkající se zejména jejich přípustné užitné hmotnosti, přičemž zohlední zvláštní daňové předpisy a nutnost zajistit řádný výběr spotřební daně.“
- 11 Článek 81 odst. 1 zákona z roku 2004 zní následovně:
- „Osoby, které ve Společenství uskuteční pořízení uvnitř Společenství osobního automobilu nezaregistrovaného na vnitrostátním území podle zákona o silničním provozu, jsou povinny:
- 1) podat při dovozu na vnitrostátní území u příslušného celního úřadu zjednodušené celní prohlášení ve lhůtě pěti dnů ode dne pořízení ve Společenství;
 - 2) zaplatit spotřební daň nejpozději v den registrace tohoto vozidla v tuzemsku.“
- 12 Podle čl. 82 odst. 3 zákona z roku 2004 je v případě pořízení osobního automobilu uvnitř Společenství základem daně částka, kterou je kupující povinen zaplatit prodávajícímu.
- 13 Z článku 7 vyhlášky ministra financí ze dne 22. dubna 2004 o snížení sazeb spotřební daně (Dz. U č. 87, položka 825), ve znění platném pro spor v původním řízení (dále jen „vyhláška z roku 2004“), jakož i z jeho příloh 1 a 2 vyplývá, že pro nové automobily nebo automobily staré méně než dva roky je sazba spotřební daně v závislosti na objemu motoru 3,1 % nebo 13,6 % a naopak pro vozidla starší dvou let se tato sazba, která je stanovena podle výpočtového vzorce uvedeného v čl. 7 odst. 2 vyhlášky z roku 2004, mění v závislosti na stáří vozidla a může dosáhnout až 65 % základu daně.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 14 Žalobce v původním řízení, M. Brzeziński, koupil v Německu osobní automobil značky Volkswagen modelové řady Golf II, vyrobený v roce 1989, který následně dovezl do Polska. Dne 21. června 2004 podal podle čl. 81 odst. 1 bodu 1 zákona z roku 2004 zjednodušené celní prohlášení typu AKC-U o pořízení tohoto vozidla ve Společenství. Nato dne 23. června zaplatil částku 855 PLN jako spotřební daň.
- 15 Dopisem ze dne 6. července 2004 požádal M. Brzeziński o vrácení spotřební daně, kterou zaplatil a která byla podle něj vybrána neprávem, přičemž uplatnil, že výběr této daně je v rozporu s články 23 ES, 25 ES a 90 ES. Rozhodnutím ze dne 17. srpna 2004 ředitel celního úřadu č. 1 ve Varšavě tuto žádost zamítl.
- 16 Dne 2. září 2004 podal M. Brzeziński stížnost proti tomuto rozhodnutí k Dyrektor Izby Celnej w Warszawie. Tento rozhodnutím ze dne 18. ledna 2005 potvrdil rozhodnutí ředitele uvedeného celního úřadu č. 1 a podanou stížnost zamítl.

- 17 Ve své žalobě podané u Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (správní soud Varšavského vojvodství) proti tomuto rozhodnutí o zamítnutí žalobce navrhoval, aby bylo toto rozhodnutí zrušeno a aby bylo celní správě uloženo vrátit mu částku spotřební daně, kterou vybrala protiprávně z důvodu její neslučitelnosti s uvedenými ustanoveními práva Společenství.
- 18 Dyrektor Izby Celnej w Warszawie ve své žalobní odpovědi uvedl, že žalobní důvod založený na porušení článku 90 ES je neopodstatněný a navrhl žalobu zamítnout.
- 19 Za těchto okolností se Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Zakazuje článek 25 [ES], který zakazuje mezi členskými státy ukládání dovozního nebo vývozního cla nebo poplatků s rovnocenným účinkem, aby členský stát použil článek 80 [zákon z roku 2004] v situaci, kdy spotřební dani podléhá nabytí jakéhokoli vozidla, bez ohledu na místo jeho původu před první registrací na vnitrostátním území?
- 2) Umožňuje článek 90 první pododstavec [ES], podle kterého 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, aby členský stát uložil spotřební daň na ojetá vozidla dovážená z jiných členských států, přičemž této dani současně nepodléhá prodej ojetých vozidel již zaregistrovaných v Polsku, v situaci, kdy spotřební daň byla v souladu se zněním článku 80 odst. 1 [zákon z roku 2004] uložena na všechna vozidla nezaregistrovaná na vnitrostátním území?
- 3) Umožňuje článek 90 druhý pododstavec [ES], podle kterého členské státy nepodrobí dále výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiným výrobkům, aby členský stát uložil spotřební daň s procentní sazbou závislou na stáří vozidla a objemu motoru, uvedenou v polském prováděcím předpise (článek 7 [vyhlášky z roku 2004]), na ojetá vozidla dovážená z jiných členských států, jestliže se podle téhož vzorce vypočítává daň z prodeje ojetých vozidel v tuzemsku provedeného před jejich první registrací na vnitrostátním území, přičemž tato daň má následně dopad na cenu tohoto vozidla při jeho dalším prodeji?
- 4) Je v rozporu s článkem 28 [ES], podle kterého jsou mezi členskými státy zakázána množstevní omezení dovozu, jakož i veškerá opatření s rovnocenným účinkem, ve spojení s čl. 3 odst. 3 [směrnice 92/12], aby členský stát přijal ustanovení uvedené v článku 81 [zákon z roku 2004], podle kterého musí osoby pořizující uvnitř Společenství osobní automobily, které nejsou na vnitrostátním území zaregistrované podle ustanovení zákona o silničním provozu, při dovozu na vnitrostátní území podat u příslušného celního úřadu zjednodušené celní prohlášení ve lhůtě pěti dnů ode dne pořízení uvnitř Společenství?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 20 Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda spotřební daň, tak jak je stanovena zákonem z roku 2004, představuje dovozní clo nebo poplatek s rovnocenným účinkem ve smyslu článku 25 ES.
- 21 Taková daň, jako je spotřební daň, o kterou se jedná v původním řízení, není clem ve vlastním slova smyslu.
- 22 Co se týče otázky, zda tato daň spadá do pojmu poplatků s rovnocenným účinkem, z ustálené judikatury vyplývá, že každá jednostranně uložená finanční zátěž, bez ohledu na svůj název nebo způsob vybírání, postihující zboží z důvodu skutečnosti, že překračuje hranici, představuje, pokud není clem jako takovým, poplatek s rovnocenným účinkem ve smyslu článků 23 ES a 25 ES (viz zejména rozsudky ze dne 17. července 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, Recueil, s. I-4085, bod 20; ze dne 2. dubna 1998, Outokumpu, C-213/96, Recueil, s. I-1777, bod 20, jakož i ze dne 5. října 2006, Nádasi a Németh, C-290/05 a C-333/05, Sb. rozh. s. I-10115, bod 39).
- 23 Taková spotřební daň, jako je daň stanovená zákonem z roku 2004, není vybírána z důvodu překročení hranice členského státu, který ji zavedl. Z čl. 80 odst. 3 bodu 3 zákona z roku 2004, jakož i z vysvětlení podaného polskou vládou na jednání totiž vyplývá, že spotřební daň je vybírána ze všech osobních vozidel před jejich první registrací v Polsku, a že pro to, aby bylo zajištěno dosažení tohoto cíle, existuje více rozhodných skutečností pro vznik daňové povinnosti. Daňová povinnost tedy vzniká zejména při prodeji vozidla nebo, jedná-li se o pořízení uvnitř Společenství, které je definováno v čl. 2 bodu 11 uvedeného zákona, při nabytí práva nakládat s osobním vozidlem jako vlastník a nejpозději při jeho registraci na vnitrostátním území.
- 24 Taková daň spadá do obecného systému vnitrostátních poplatků ze zboží, a musí být tedy přezkoumána s ohledem na článek 90 ES.
- 25 V důsledku toho je třeba na první položenou otázku odpovědět, že taková spotřební daň, jaká byla v Polsku stanovena zákonem z roku 2004, která není vybírána z osobních vozidel z důvodu, že překročila hranice, nepředstavuje dovozní clo ani poplatek s rovnocenným účinkem ve smyslu článku 25 ES.

Ke druhé a třetí otázce

- 26 Podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu, které je namístě přezkoumat společně, je, zda musí být článek 90 ES vykládán v tom smyslu, že zakazuje daň, která má takovou povahu jako spotřební daň stanovená zákonem z roku 2004, protože tato daň se uplatňuje na pořízení ojetých vozidel pocházejících z jiných členských států než z toho, který ji stanovil, ale nikoli na nabytí ojetých vozidel již zaregistrovaných v posledně uvedeném členském státě, na která se tato daň uplatnila již dříve při jejich první registraci, a může proto představovat vnitrostátní zdanění výrobků jiných členských států, vyšší než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí ve smyslu článku 90 prvního pododstavce ES, nebo by mohla být podrobením výrobků jiných členských států vnitrostátnímu zdanění a poskytovat nepřímou ochranu jiným výrobkům ve smyslu druhého pododstavce tohoto článku.
- 27 Jak již Soudní dvůr rozhodl, článek 90 ES představuje v systému Smlouvy o ES doplněk k ustanovením, která se týkají zrušení cel a poplatků s rovnocenným účinkem. Cílem tohoto ustanovení je zajištění volného pohybu zboží mezi členskými státy za normálních podmínek

- hospodářské soutěže vyloučením jakékoliv formy ochrany, která by mohla vést k použití diskriminačního vnitrostátního zdanění výrobků, které pocházejí z jiných členských států (rozsudek ze dne 15. června 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 a C-41/05, Sb. rozh. s. I-5293, bod 55 a uvedená judikatura, jakož i výše uvedený rozsudek *Nádasdi a Németh*, bod 45).
- 28 V oblasti zdanění dovezených ojetých motorových vozidel Soudní dvůr rovněž rozhodl, že cílem článku 90 ES je zaručit naprostou neutralitu vnitrostátního zdanění s ohledem na hospodářskou soutěž mezi výrobky, které se již nacházejí na vnitrostátním trhu, a dovezenými výrobky (viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, *Weigel*, C-387/01, Recueil, I-4981, bod 66 a uvedená judikatura, jakož i výše uvedený rozsudek *Nádasdi a Németh*, bod 46).
- 29 Podle ustálené judikatury jde o porušení čl. 90 prvního pododstavce ES, pokud zdanění, jemuž je podroben dovezený výrobek, a zdanění, jemuž je podroben podobný domácí výrobek, jsou vypočteny odlišným způsobem a podle odlišných pravidel, která vedou, třeba jen v některých případech, k vyššímu zdanění dovezeného výrobku (viz výše uvedený rozsudek *Weigel*, bod 67 a uvedená judikatura). Na základě uvedeného ustanovení tedy spotřební daň nesmí zatěžovat výrobky pocházející z jiných členských států více než podobné domácí výrobky.
- 30 V tomto ohledu ze spisu ve věci v původním řízení vyplývá, že cílem otázky předkládajícího soudu založené na srovnání mezi ojetým vozidlem, které se již nachází na vnitrostátním trhu, a tím, které bylo nabyto v jiném členském státě, je porovnat dvě kategorie podobných výrobků ve smyslu čl. 90 prvního pododstavce ES. Naproti tomu nic z uvedeného spisu nenasvědčuje tomu, že by zdanění ojetých vozidel nabytých v jiném členském státě než v Polské republice představovalo nepřímý protekcionismus upřednostňující jiné výrobky než motorová vozidla, zakázaný čl. 90 druhým pododstavcem ES.
- 31 V důsledku toho je nutné zkoumat spotřební daň, o kterou se jedná v původním řízení, výlučně s ohledem na čl. 90 první pododstavec ES.
- 32 Za účelem zaručení neutrality vnitrostátního zdanění s ohledem na hospodářskou soutěž mezi ojetými motorovými vozidly, která se již nacházejí na vnitrostátním trhu, a podobnými vozidly dovezenými z jiného členského státu, než je Polská republika, je namíste srovnat účinky spotřební daně, jíž jsou podrobena posledně uvedená vozidla, s účinky zůstatkové spotřební daně zatěžující prvně uvedená vozidla, u nichž již byla tato daň vybrána při jejich první registraci.
- 33 V rámci tohoto srovnání je nejprve nutno zdůraznit, že spotřební daň, o kterou se jedná v původním řízení, je vybírána z každého vozidla, které má být zaregistrováno v Polsku pouze jednou, jak za nová vozidla, tak i za ojetá vozidla, ať už byla vyrobena na vnitrostátním území, nebo dovezena z jiných členských států.
- 34 Zadruhé je důležité rozlišovat mezi dvěma kategoriemi vozidel, a to jednak mezi těmi, která jsou prodávána jako ojetá v průběhu dvou kalendářních roků následujících po datu jejich výroby, přičemž rok výroby je považován za první kalendářní rok, a jednak mezi těmi, která jsou prodávána jako ojetá po tomto dvouletém období.

- 35 Nejprve, pokud jde o osobní vozidla prodávaná jako nová nebo jako ojetá během uvedeného období dvou let, z vyhlášky z roku 2004 vyplývá, jak již bylo řečeno v bodě 13 tohoto rozsudku, že podléhají spotřební dani vypočítané podle stejné sazby.
- 36 Pokud jde o ojetá vozidla stará méně než dva roky, přísluší vnitrostátnímu soudu konkrétně ověřit zejména ve světle vyhlášky z roku 2004, zda jsou z titulu spotřební daně zatížena skutečně stejně z toho důvodu, že zůstatková výše této daně zahrnutá v prodejní hodnotě ojetých vozidel registrovaných v Polsku je rovna výši téže daně zatěžující podobná ojetá vozidla pocházející z jiného členského státu než z Polské republiky.
- 37 Naproti tomu pokud jde o spotřební daň, kterou jsou zatížena ojetá vozidla prodávaná po více než dvou letech ode dne jejich výroby, sazba spotřební daně se vypočítá podle vzorce stanoveného v článku 7 vyhlášky z roku 2004. Použití tohoto vzorce vede, jak zdůraznila Komise, aniž by jí přitom polská vláda odporovala, ke zvýšení této sazby v závislosti na stáří vozidla.
- 38 Předkládajícímu soudu přitom přísluší, aby přezkoumal, zda takovéto zvýšení uvedené sazby zatěžuje jen ojetá vozidla pocházející z jiného členského státu než z Polské republiky, a zda naopak sazba zůstatkové spotřební daně na ojetá vozidla zaregistrovaná v Polsku jako nová zahrnutá v hodnotě takového vozidla zůstává stejná.
- 39 V takovém případě by nebylo možné uznat argumenty uplatněné polskou vládou za účelem odůvodnění rozdílného zdanění. Polská vláda uvedla jako první péči o životní prostředí, dále podezření, že ve velkém počtu případů je kupní cena deklarovaná orgánům výrazně nižší než cena skutečně zaplacená, a konečně konstatovala, že uvedený rozdíl nepředstavuje diskriminaci, protože číselné údaje prokazují, že zavedení spotřební daně na ojetá vozidla zakoupená v jiných členských státech v květnu 2004 bylo spojeno s okamžitým a velmi výrazným zvýšením těchto nákupů.
- 40 Z judikatury Soudního dvora totiž vyplývá, že systém zdaňování je možno považovat za slučitelný s článkem 90 ES jen tehdy, jestliže je prokázáno, že funguje tak, že je v každém případě vyloučené, aby byly dovážené výrobky zdaňovány více než vnitrostátní výrobky, a že tedy v žádném případě nemá diskriminační účinky (rozsudky Haahr Petroleum, uvedený výše, bod 34, a ze dne 23. října 1997, Komise v. Řecko, C-375/95, Recueil, s. I-5981, bod 29).
- 41 Z výše uvedených úvah vyplývá, že na druhou a třetí položenou otázku je třeba odpovědět tak, že čl. 90 první pododstavec ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání spotřební dani v rozsahu, v němž její výše zatěžující ojetá vozidla starší dvou let nabytá v jiném členském státě než v tom, který tuto daň uložil, přesahuje zůstatkovou výši této daně zahrnutou v prodejní hodnotě podobných vozidel, zaregistrovaných předtím v členském státě, který tuto daň stanovil. Přísluší předkládajícímu soudu, aby přezkoumal, zda právní úprava, o kterou se jedná v původním řízení, a zejména použití článku 7 vyhlášky z roku 2004 má takovýto důsledek.

Ke čtvrté otázce

- 42 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda článek 28 ES a čl. 3 odst. 3 směrnice 92/12 brání takové vnitrostátní právní úpravě, jaká je stanovena v čl. 81 odst. 1 bodu 1 zákona z roku 2004, který vyžaduje podání zjednodušeného celního prohlášení ve smyslu tohoto posledně uvedeného ustanovení ve lhůtě pěti dnů ode dne pořízení ve Společenství.
- 43 Úvodem je třeba konstatovat, že rozpor týkající se výkladu této povinnosti podat celní prohlášení spočívající v tom, že podle M. Brzezińskiego je třeba podat toto prohlášení ve lhůtě pěti dnů ode dne nabytí vozidla v Německu, a že podle polské vlády, jakož i podle Komise začíná uvedená lhůta plynout ode dne skutečného dovozu vozidla do Polska v případě pořízení uvnitř Společenství, nemá žádný vliv na to, zda tento požadavek má případně povahu překážky.
- 44 Obdobně jako je tomu v judikatuře Soudního dvora, podle které musí být vnitrostátní opatření v oblasti, která je předmětem úplné harmonizace na úrovni Společenství, posuzováno ve vztahu k ustanovením tohoto harmonizačního opatření, a nikoliv k ustanovením primárního práva (viz rozsudky ze dne 13. prosince 2001, DaimlerChrysler, C-324/99, Recueil, s. I-9897, bod 32, a ze dne 14. prosince 2004, Swedish Match, C-210/03, Sb. rozh. s. I-11893, bod 81), je třeba zkoumat povinnost podat zjednodušené celní prohlášení nejprve ve světle směrnice 92/12, a zejména ve světle zákazu takovéto formality uvedeného v jejím čl. 3 odst. 3 prvním pododstavci, přičemž otázka, zda je spotřební daň skutečně předmětem úplné harmonizace na úrovni Společenství, může zůstat v první fázi otevřena.
- 45 Jak uvedla generální advokátka v bodě 71 svého stanoviska, čl. 3 odst. 3 první pododstavec směrnice 92/12 by mohl být použitelný jen tehdy, pokud by byla povinnost podat prohlášení považována za „formalitu spojenou s překračováním hranic“, která vede k výběru spotřební daně.
- 46 Polská vláda a Komise mají za to, že ve věci v původním řízení tomu tak není. V podstatě uplatňují, že povinnost stanovená v čl. 81 odst. 1 bodu 1 zákona z roku 2004 vzniká po dovozu vozidla podléhajícího spotřební dani na vnitrostátní území, a tedy po překročení hranice. Komise dodává, že lhůta pro splnění této formality začíná běžet ode dne pořízení vozidla uvnitř Společenství, to znamená po tom, co vozidlo překročilo hranici.
- 47 V tomto ohledu je věcí předkládajícího soudu ověřit, zda celá právní úprava, o kterou se jedná v původním řízení, může být vykládána v tom smyslu, který jí dává polská vláda. Bylo-li by nutno podat zjednodušené celní prohlášení z důvodu pořízení vozidla uvnitř Společenství, a tím tedy při překročení hranice, tato formalita by nebyla spojena s tímto překročením ve smyslu čl. 3 odst. 3 prvního pododstavce směrnice 92/12, nýbrž s povinností zaplatit spotřební daň.
- 48 V tomto případě by totiž vzhledem k tomu, že cílem zjednodušeného celního prohlášení by bylo zajistit zaplacení dluhu odpovídajícímu spotřební dani, byla takováto formalita spojena se skutečností, při které vzniká tato daňová povinnost. Podle tohoto výkladu by tak tato daň byla dlužna, jak vyplývá z čl. 80 odst. 3 bodu 3 zákona z roku 2004, ode dne nabytí práva nakládat s osobním vozidlem jako vlastník, nejpozději však ode dne jeho registrace na vnitrostátním území podle zákona o silničním provozu.
- 49 V důsledku toho by čl. 3 odst. 3 první pododstavec směrnice 92/12 nebyl ve věci v původním řízení použitelný, a nemohl by proto bránit povinnosti podat zjednodušené celní prohlášení v případě pořízení uvnitř Společenství.

- 50 Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že takováto povinnost nemá být posuzována ani s ohledem na článek 28 ES. Působnost tohoto článku totiž nezahrnuje překážky, pro které platí jiná zvláštní ustanovení, a překážky fiskální povahy nebo mající rovnocenný účinek jako cla uvedené v člancích 23 ES, 25 ES a 90 ES nepodléhají zákazu uvedenému v článku 28 ES (viz rozsudky ze dne 3. února 2000, Dounias, C-228/98, Recueil, s. I-577, bod 39, a ze dne 17. června 2003, De Danske Bilimportører, C-383/01, Recueil, s. I-6065, bod 32).
- 51 Povinnost podat zjednodušené celní prohlášení podle čl. 81 odst. 1 bodu 1 zákona z roku 2004, která nepředstavuje skutečnou překážku fiskální povahy ve vlastním slova smyslu, je naproti tomu neoddělitelně spojena se zaplacením spotřební daně. Polská vláda a Komise proto uplatňují, že účelem této povinnosti je především zajistit výběr uvedené daně.
- 52 Za těchto podmínek je taková povinnost, jakou stanoví čl. 81 odst. 1 bod 1 zákona z roku 2004, jen důsledkem povinnosti nabyvatele osobního vozidla zaplatit spotřební daň, a v důsledku toho nelze článek 28 ES použít.
- 53 Ze všech předchozích úvah vyplývá, že na čtvrtou otázku je třeba odpovědět tak, že článek 28 ES se nevztahuje na zjednodušené celní prohlášení, které je stanoveno v čl. 81 odst. 1 bodu 1 zákona z roku 2004, a že čl. 3 odst. 3 směrnice 92/12 takovému prohlášení nebrání, jestliže je možno dotčenou právní úpravu vykládat v tom smyslu, že uvedené prohlášení musí být podáno při nabytí práva nakládat s osobním vozidlem jako vlastník a nejpozději při jeho registraci na vnitrostátním území podle zákona o silničním provozu.

K omezení časových účinků tohoto rozsudku

- 54 Ve svém písemném vyjádření navrhla polská vláda Soudnímu dvoru, aby v případě, že by vydaným rozsudkem rozhodl, že čl. 90 první pododstavec ES brání výběru takové spotřební daně, jakou stanoví zákon z roku 2004, omezil časové účinky tohoto rozsudku.
- 55 V souladu s ustálenou judikaturou výklad pravidla práva Společenství, který Soudní dvůr podává při výkonu své pravomoci, kterou mu přiznává článek 234 ES, v případě potřeby objasňuje a upřesňuje význam a dosah tohoto pravidla tak, jak musí být nebo jak mělo být chápáno a používáno od okamžiku, kdy nabylo účinnosti. Z toho vyplývá, že takto vyložené pravidlo může a musí být použito soudem i na právní vztahy vzniklé a založené před rozsudkem rozhodujícím o žádosti o výklad, pokud jsou kromě toho splněny podmínky umožňující předložit příslušným soudům spor týkající se použití uvedeného pravidla (viz zejména rozsudky ze dne 2. února 1988, Blaizot, 24/86, Recueil, s. 379, bod 27; ze dne 15. prosince 1995, Bosman, C-415/93, Recueil, s. I-4921, bod 141, jakož i ze dne 10. ledna 2006, Skov a Bilka, C-402/03, Sb. rozh. s. I-199, bod 50).
- 56 Proto jen zcela výjimečně mohou okolnosti přimět Soudní dvůr k tomu, aby na základě obecné zásady právní jistoty, která je vlastní právnímu řádu Společenství, omezil možnost všech zúčastněných osob dovolávat se ustanovení, jehož výklad podal, za účelem zpochybnění právních vztahů založených v dobré víře. Aby bylo možné o takovém omezení rozhodnout, je nezbytné, aby byla splněna dvě podstatná kritéria, a to dobrá víra zúčastněných kruhů a riziko závažných obtíží (viz zejména rozsudky ze dne 28. září 1994, Vroege, C-57/93, Recueil, s. I-4541, bod 21; ze dne 12. října 2000, Cooke, C-372/98, Recueil, s. I-8683, bod 42, jakož i výše uvedený rozsudek Skov a Bilka, bod 51).

- 57 Konkrétněji, Soudní dvůr se k tomuto řešení uchýlil pouze za přesně vymezených okolností, zejména když existovalo riziko závažných hospodářských dopadů způsobených obzvláště vysokým počtem právních vztahů založených v dobré víře na základě právní úpravy považované za platnou a účinnou a když se jevílo, že jednotlivci a vnitrostátní orgány byly vedeny k chování, které nebylo v souladu s právní úpravou Společenství, z důvodu objektivní a závažné nejistoty ohledně dosahu ustanovení práva Společenství, nejistoty, ke které případně přispělo i samotné chování jiných členských států nebo Komise (viz zejména rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Richards, C-423/04, Sb. rozh. s. I-3585, bod 42).
- 58 Podle ustálené judikatury rovněž platí, že finanční důsledky, které mohou vyplývat pro členský stát z rozsudku vydaného v řízení o předběžné otázce, neodůvodňují samy o sobě omezení časových účinků tohoto rozsudku (rozsudky ze dne 20. září 2001, Grzelczyk, C-184/99, Recueil, s. I-6193, bod 52, a ze dne 15. března 2005, Bidar, C-209/03, Sb. rozh. s. I-2119, bod 68).
- 59 Pokud jde o riziko závažných obtíží, polská vláda na jednání předložila číselné údaje týkající se období od 1. května 2004, data přistoupení Polské republiky k Evropské unii, do 30. dubna 2006, tedy období dvou let, které ukazují, že spotřební daň vybraná z osobních automobilů celkově činí 1,16 % rozpočtových příjmů očekávaných za rok 2006. Nicméně Soudnímu dvoru nebyl předložen žádný rozpis těchto číselných údajů, který by umožňoval posoudit, jakou část této celkové částky by bylo nutno případně vrátit. Je třeba dodat, že vráceny musí být jen ty částky spotřební daně, které přesahují odpovídající zůstatkovou daň zahrnutou v podobném ojetém vozidle pocházejícím z dotyčného členského státu.
- 60 Je tedy namístě konstatovat, že existenci rizika závažných hospodářských dopadů ve smyslu judikatury uvedené v bodech 56 a 57 tohoto rozsudku, jež by odůvodňovalo omezení časových účinků tohoto rozsudku, není možné považovat za prokázanou.
- 61 Za těchto podmínek není nezbytné ověřovat, zda je splněno kritérium týkající se dobré víry zúčastněných kruhů.
- 62 Z těchto úvah vyplývá, že není namístě omezit časové účinky tohoto rozsudku.

K nákladům řízení

- 63 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

- 1) **Taková spotřební daň, jaká byla v Polsku stanovena zákonem ze dne 23. ledna 2004 o spotřební dani, která není vybírána z osobních vozidel z důvodu, že překročila hranice, nepředstavuje dovozní clo ani poplatek s rovnocenným účinkem ve smyslu článku 25 ES.**
- 2) **Článek 90 první pododstavec ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání spotřební dani v rozsahu, v němž její výše zatěžující ojetá vozidla starší dvou let nabytá v jiném členském státě než v tom, který tuto daň uložil, přesahuje zůstatkovou výši této daně zahrnutou v prodejní hodnotě podobných vozidel zaregistrovaných předtím v členském státě, který tuto daň stanovil. Přísluší předkládajícímu soudu, aby přezkoumal, zda právní úprava, o kterou se jedná v původním řízení, a zejména použití článku 7 vyhlášky ministra financí ze dne 22. dubna 2004 o snížení sazeb spotřební daně má takovýto důsledek.**
- 3) **Článek 28 ES se nevztahuje na zjednodušené celní prohlášení, které je stanoveno v čl. 81 odst. 1 bodu 1 zákona ze dne 23. ledna 2004 o spotřební dani a čl. 3 odst. 3 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani takovému prohlášení nebrání, jestliže je možno dotčenou právní úpravu vykládat v tom smyslu, že uvedené prohlášení musí být podáno při nabytí práva nakládat s osobním vozidlem jako vlastník a nejpozději při jeho registraci na vnitrostátním území podle zákona o silničním provozu.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: polština.