

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

F.G. JACOBSA

przedstawiona w dniu 20 stycznia 2005 r.¹

1. W niniejszej sprawie Komisja wniosła na podstawie art. 226 WE skargę przeciwko Danii dotyczącą prawodawstwa i praktyki stosowanych w tym państwie do jego rezydentów korzystających z pojazdów zarejestrowanych w innym państwie członkowskim.

Okoliczności powstania sporu

3. W Danii istnieje obowiązek uiszczenia podatku rejestracyjnego od nabycia nowego pojazdu, obliczany na podstawie jego wartości. Stawka podatku wynosi 105% ceny nabycia (obejmującej podatek VAT i inne podatki, które łącznie wynoszą 34% tej ceny) od tej części ceny, która mieści się w ramach ustalanego corocznie progu oraz 180% od nadwyżki ponad tę kwotę². Mimo że w niektórych państwach członkowskich przewidziany jest bardzo podobny podatek, choć w znacznie niższej kwocie, Szwecja i Niemcy — państwa członkowskie posiadające bezpośrednie połączenie drogowe z Danią — nie wprowadziły takiego podatku.

2. Sytuacja taka ma miejsce najczęściej wówczas, gdy duński rezydent zatrudniony jest przez przedsiębiorstwo mające siedzibę w innym państwie członkowskim i pracodawca ten pragnie udostępnić takiemu pracownikowi — czy to wyłącznie do celów służbowych, czy też do korzystania zarówno w celach służbowych, jak i prywatnych — samochód zarejestrowany na tego pracodawcę w państwie, w którym ma on swoją siedzibę.

4. Zgodnie z powszechnie obowiązującymi na terenie Danii przed 1 lipca 1999 r. przepisami³, które do dziś znajdują zastosowanie w niektórych przypadkach („pierwotne

2 — W sprawie dalszych szczegółów podatku zob. moją opinię w sprawie C-383/01 *De Danske Bilimportører*, Rec. str. I-6065, pkt 11.

3 — W szczególności art. 105a i art. 106 rozporządzenia Ministerstwa Sprawiedliwości nr 18 z dnia 10 stycznia 1992 r. zastąpionego rozporządzeniem Ministerstwa Transportu nr 592 z dnia 24 czerwca 1996 r.

1 — Język oryginału: angielski.

uregulowania”), duński rezydent nie może korzystać z pojazdu zarejestrowanego w innym państwie członkowskim bez zezwolenia, które może być wydane jedynie wówczas, gdy z samochodu korzysta się głównie poza terenem Danii, i występują szczególne powody, dla których nie jest wymagana rejestracja w Danii. Zezwolenie wydawane jest co do zasady jedynie na bezpośrednie przejazdy w weekendy i święta pomiędzy granicą niemiecką lub szwedzką a miejscem zamieszkania kierującego pojazdem; nie obejmuje ono innego używania pojazdu dla celów prywatnych. Naruszenie powyższych przepisów zagrożone jest karą grzywny. Jeśli duński rezydent zamierza skorzystać z samochodu służbowego udostępnionego mu przez pracodawcę mającego siedzibę w innym państwie członkowskim w sposób niezgodny z wymogami zezwolenia, jedynym możliwym w świetle pierwotnych uregulowań wyjściem jest ponowne zarejestrowanie samochodu w Danii i zapłata podatku rejestracyjnego w całości.

5. W 1999 r. pierwotne uregulowania zostały zmienione⁴ w ten sposób, że umożliwiono duńskiemu rezydentowi korzystanie z pojazdu zarejestrowanego w innym państwie członkowskim na pracodawcę tego rezydenta, pod warunkiem że uzyska on stosowne zezwolenie oraz że stosunek zatrudnienia łączący go z wymienionym pracodawcą jest dla niego „głównym zatrudnieniem”. Warunek powyższy jest spełniony,

jeśli pracownik zatrudniony jest u danego pracodawcy w pełnym wymiarze czasu pracy lub też gdy uzyskuje przynajmniej połowę swojego przychodu z tego stosunku zatrudnienia. Dania twierdzi, że kryterium „głównego zatrudnienia” wybrane zostało po to, by zredukować tak dalece, jak to możliwe ewentualne ryzyko nadużycia tych przepisów.

6. Zezwolenie, które należy trzymać w pojeździe i okazać na żądanie policji, wydawane jest po uiszczeniu podatku stanowiącego określony odsetek duńskiego podatku rejestracyjnego. Podatek ten obliczany jest w jeden z dwóch sposobów.

7. Pierwszy ze sposobów, stosowany w sytuacjach, w których pojazd wykorzystany jest jedynie w celach związanych z zatrudnieniem, polega na tym, że podatek jest podatkiem dziennym, wynoszącym albo 60 DKK (około 8 EUR) w przypadku samochodów osobowych i motorów, albo 30 DKK (około 4 EUR) w przypadku samochodów ciężarowych, płatnym za każdy dzień korzystania z pojazdu na terenie Danii.

8. Drugi sposób, stosowany w sytuacjach, w których pojazd używany jest zarówno do celów związanych z zatrudnieniem, jak i do celów prywatnych, polega na obowiązku zapłaty całego podatku, jaki byłby należny

⁴ — Ustawą nr 385 z dnia 2 czerwca 1999 r. oraz rozporządzeniem Ministerstwa Transportu nr 502 z dnia 21 czerwca 1999 r.

w przypadku ponownego zarejestrowania samochodu w Danii, płatnego w kwartalnych ratach, z których każda wynosi 3% tej całkowitej kwoty wraz z podatkiem dodatkowym wynoszącym 1,5% kwoty pozostającej do zapłaty. Dodatkowo należy wpłacić jednorazową kaucję w wysokości jednej kwartalnej raty podatku wraz z podatkiem dodatkowym. Zgodnie z wydanym okólnikiem⁵ codzienne dojazdy pracownika samochodem z duńskiego miejsca zamieszkania do miejsca pracy w innym państwie członkowskim stanowią korzystanie z samochodu do celów prywatnych. Tego rodzaju zamierzone korzystanie z samochodu oznaczało będzie, że nie stosuje się podatku dziennego.

9. W obu przypadkach podatek płatny jest przez pracodawcę.

10. Procedura uzyskiwania zezwolenia w ramach zmienionych uregulowań jest następująca: należy złożyć pisemny wniosek do lokalnych organów celnych i podatkowych z wyszczególnieniem, czy chodzi o podatek dzienny, czy kwartalny. Do wniosku należy załączyć zaświadczenie wydane przez pracodawcę zawierające szczególne warunki zatrudnienia, w szczególności zaś informację o tym, że jest to „główne zatrudnienie” pracownika.

11. W przypadku podatku kwartalnego, którego wysokość ustalana jest na podstawie wartości pojazdu, organy celne dokonują tymczasowej wyceny pojazdu, na potrzeby której zwykle nie jest wymagane jego okazanie. Niedługo po tym zezwolenie jest wydawane. Następnie właściwe organy odpowiadają za wycenę pojazdów, które są niezależne od organów celnych, dokonują ostatecznej wyceny samochodu.

12. Jeśli wniosek nie zawiera braków, zezwolenie wydawane jest automatycznie. Dodatkowo wydaje się nalepki do umieszczenia na przedniej szybie pojazdu, na których wyszczególniony jest jego numer rejestracyjny. W przypadku podatku dziennego, aby móc zgodnie z prawem korzystać z pojazdu w Danii w danym dniu, pracodawca lub pracownik obowiązani są wpisać datę korzystania z pojazdu na takiej nalepce. W przypadku podatku kwartalnego wydaje się jedną nalepkę na każdy okres korzystania z pojazdu objęty zezwoleniem (maksymalnie do dwóch lat).

13. Jeśli duński rezydent prowadzi pojazd zarejestrowany za granicą i nie jest w stanie okazać zezwolenia i nalepek na szybę, nakłada się grzywnę. Dodatkowo może dojść do zajęcia pojazdu.

5 — Okólnik nr 102 z dnia 28 czerwca 1999 r. zastąpiony Przewodnikiem po podatku akcyzowym oraz okólnikiem nr 172 z dnia 20 września 2001 r.

14. Pierwotne uregulowania znajdują zastosowanie w sytuacjach, w których warunek „głównego zatrudnienia” stawiany na podstawie zmienionych uregulowań nie jest spełniony.

15. Komisja domaga się stwierdzenia, że Dania uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 10 w związku z art. 39 WE z uwagi na to, że jej prawodawstwo i praktyka administracyjna 1) nie pozwalają duńskim rezydentom zatrudnionym w sąsiednim państwie członkowskim na korzystanie do celów służbowych lub prywatnych z samochodu służbowego zarejestrowanego w sąsiednim państwie członkowskim, w którym znajduje się siedziba ich pracodawcy oraz 2) pozwalają duńskim rezydentom zatrudnionym w innym państwie członkowskim na korzystanie do celów służbowych lub prywatnych z pojazdu samochodowego, w szczególności samochodu służbowego, zarejestrowanego w innym państwie członkowskim, w którym znajduje się siedziba ich pracodawcy, tylko w razie spełnienia warunków polegających na tym, że i) zatrudnienie to jest ich głównym zatrudnieniem oraz że ii) uiszczono opłatę celną od takiego pojazdu.

16. Zakładam, że pierwsza część żądanego rozstrzygnięcia dotyczy pierwotnych uregulowań, druga zaś zmienionych uregulowań.

Zakres normowania art. 39 WE

17. Komisja twierdzi przede wszystkim, że zarówno pierwotne uregulowania, jak i zmienione uregulowania sprzeczne są z zasadą swobodnego przepływu pracowników zawartą w art. 39 WE z tej przyczyny, że ograniczają zarówno prawo pracowników do poszukiwania zatrudnienia w innym państwie członkowskim, jak i swobodę zatrudniania pracowników zamieszkających w Danii przez pracodawców z innych państw członkowskich.

18. Dania, wspierana przez Finlandię, która wstąpiła do sprawy w charakterze interwenienta, twierdzi przede wszystkim, że art. 39 nie dotyczy ani pierwotnych uregulowań, ani zmienionych uregulowań z uwagi na fakt, iż nie wpływają one na dostęp do rynku pracy. Dania twierdzi w szczególności, że uregulowania te ani nie utrudniają duńskim rezydentom dostępu do rynków pracy w innych państwach członkowskich, ani nie ograniczają możliwości zatrudniania duńskich rezydentów przez przedsiębiorstwa mające siedziby w innych państwach członkowskich. Uregulowania te ustanawiają po prostu warunki korzystania przez duńskich rezydentów w Danii z samochodów służbowych zarejestrowanych w innym państwie członkowskim.

19. Po przedstawieniu przez Komisję i Danię stanowiska w niniejszej sprawie, Trybunał wydał wyrok w sprawie Van Lent⁶. W sprawie tej, dotyczącej korzystania przez belgijskiego rezydenta z samochodu udostępnionego mu przez jego luksemburskiego pracodawcę, Trybunał uznał, że art. 39 WE zabrania stosowania krajowych przepisów, które uniemożliwiają pracownikowi będącemu rezydentem jednego z państw członkowskich korzystanie na terytorium tego państwa z pojazdu zarejestrowanego w sąsiednim państwie członkowskim, a będącego własnością finansującego w ramach umowy leasingu i udostępnionego pracownikowi przez jego pracodawcę, który podobnie jak finansujący ma siedzibę w tym ostatnim państwie.

20. Na rozprawie Dania starała się wykazać różnicę pomiędzy stanem faktycznym w sprawie Van Lent a stanem faktycznym zaistniałym w niniejszej sprawie, wskazując na fakt, że korzystający z samochodu w sprawie Van Lent nie mógł zgodnie z obowiązującymi wówczas przepisami belgijskimi zarejestrować samochodu w Belgii na swoje nazwisko, albowiem wniosek o rejestrację mógł być złożony jedynie przez właściciela pojazdu, który musiał wylegitymować się belgijskim numerem VAT lub wykazać, że ma w Belgii siedzibę. Tymczasem, zgodnie ze zmienionymi uregulowaniami duńskimi korzystający z samochodu służbowego może zarejestrować samochód będący własnością jego pracodawcy.

21. Ja jednak nie uważam, by różnica ta była istotna. Rzeczywiście, w sprawie Van Lent Trybunał stwierdził, że zgodnie z belgijskimi przepisami pracownik, jako niewłaściciel, nie mógł zarejestrować samochodu w Belgii, zaś właściciel — finansujący także nie mógł go zarejestrować z uwagi na to, że nie miał siedziby w Belgii i nie posiadał belgijskiego numeru VAT⁷. Dalej Trybunał stwierdził jednak, że „zasady takie mogą zniechęcić pracodawcę mającego siedzibę w jednym państwie członkowskim do zatrudnienia pracownika mającego miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim z uwagi na związane z tym wyższe koszty i trudności administracyjne”⁸.

22. Powyższe rozumowanie ma zastosowanie również do stanu faktycznego zaistniałego w niniejszej sprawie, w którym pracodawca mający siedzibę w innym państwie członkowskim może udostępnić samochód służbowy pracownikowi mającemu miejsce zamieszkania w Danii — nawet wyłącznie do korzystania w celach służbowych — tylko, jeśli pracodawca taki gotów jest albo i) ponownie zarejestrować samochód w Danii i zapłacić niezwykle wysoki podatek rejestracyjny, albo ii) przejść procedurę zmierzającą do uzyskania zezwolenia i zapłacić podatek dzienny lub równowartość potencjalnie całej kwoty podatku rejestracyjnego w kwartalnych ratach wraz z procentowym dodatkiem i kaucją.

6 — Sprawa C-232/01, Rec. str. I-11525.

7 — Punkt 18 wyroku.

8 — Punkt 20 wyroku.

23. Jak wskazuje Komisja, przepisy uniemożliwiające lub utrudniające pracownikowi wykonywanie jego zawodu — w niniejszej sprawie są to przepisy, które nakładają administracyjne i pieniężne obciążenie na jego potencjalnego pracodawcę — wpływają na dostęp do zatrudnienia. Ujmując rzecz bardziej ogólnie, Trybunał stwierdził, że celem postanowień traktatu dotyczących swobody przepływu osób jest ułatwienie obywatelom Wspólnoty wykonywania wszelkiego rodzaju działalności zawodowej na terenie Wspólnoty oraz uniemożliwienie stosowania środków, które mogłyby stawiać obywateli Wspólnoty w niekorzystnym położeniu w sytuacji, w której chcieliby oni podjąć działalność zarobkową na terenie innego państwa członkowskiego⁹.

24. Mimo iż Dania przyznaje, że jej uregulowania, rozpatrywane w oderwaniu od kontekstu, mogą sprawiać wrażenie czynnika zniechęcającego pracodawcę w innym państwie członkowskim do zatrudniania pracownika mającego miejsce zamieszkania w Danii, jednak twierdzi ona, że nie należy tych uregulowań rozpatrywać w oderwaniu od kontekstu i że rozpatrywane w szerszej perspektywie wynagrodzenia i innych korzyści nie wywołują skutku, o którym mowa.

25. Moim zdaniem, nie ma konieczności oddzielnego zajmowania się tą kwestią. Jak stwierdził Trybunał w sprawie *Clean Car Autoservice*¹⁰, następstwem prawa pracow-

ników do bycia zatrudnionymi i pozostawania w stosunku zatrudnienia jest uprawnienie pracodawcy do zatrudniania ich zgodnie z zasadami rządzącymi swobodnym przepływem pracowników. Zasady te z łatwością mogłyby zostać pozbawione jakiejkolwiek skuteczności, gdyby państwa członkowskie mogły je obejść poprzez zwykłe narzucenie pracodawcom wymogów, jakie spełniać musi każdy pracownik, którego zamierzają zatrudnić, które to wymogi nałożone bezpośrednio na pracownika stanowiłyby ograniczenie w wykonywaniu przezeń prawa do swobodnego przemieszczania się na podstawie art. 39 WE.

26. W moim przekonaniu, rozumowanie to znajdzie również zastosowanie w niniejszej sprawie, w której mamy do czynienia z sytuacją nałożenia przez uregulowania krajowe nie obowiązku spełnienia dyskryminujących wymogów, lecz takich warunków dotyczących składnika wynagrodzenia lub korzyści, które powstrzymują pracodawców w innym państwie członkowskim od zatrudniania rezydentów pierwszego z państw członkowskich. Można w tym miejscu dodać, że obowiązek uzyskania zezwolenia i obowiązek zapłaty podatku dziennego istnieją również wówczas, gdy samochód służbowy wykorzystywany jest jedynie do celów służbowych. A zatem nawet w takich wypadkach, w których udostępnienie samochodu służbowego nie może być postrzegane jako część całkowitego wynagrodzenia ani część pakietu korzyści, wydaje się prawie pewne, że zgodnie z tym, co twierdzi Komisja, pracodawca niemiecki (lub szwedzki) wolał będzie zatrudnić na stanowisku wymagającym wyjazdów w podróże służbowe do Danii lub przez jej terytorium rezydentów swojego kraju.

⁹ — Zobacz wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-387/01 *Weigel przeciwko Weigel*, Rec. str. I-4981, pkt 52 oraz powoływane tam orzecznictwo.

¹⁰ — Sprawa C-350/96, Rec. str. I-2521, pkt 20 i 21 wyroku.

27. W związku z powyższym, jestem zdania, że przedmiotowe uregulowania objęte są zakresem normowania art. 39 WE i są co do zasady sprzeczne z tym przepisem.

Możliwe uzasadnienie

30. Dania twierdzi ponadto, że przedmiotowe uregulowania są uzasadnione.

28. Skoro przedmiotowe uregulowania sprzeczne są z treścią art. 39 z uwagi na swój ograniczający skutek, nie uważam za konieczne dokonywania analizy pomocniczego argumentu Danii, zgodnie z którym przedmiotowe uregulowania nie miały charakteru dyskryminującego. Niezależnie od tego, jakie są argumenty na poparcie tego twierdzenia, jest rzeczą oczywistą, że art. 39 zakazuje nie tylko wszelkiej dyskryminacji pracowników państw członkowskich ze względu na obywatelstwo, jeśli chodzi o zatrudnianie i warunki wynagradzania oraz inne warunki pracy i zatrudnienia, lecz także zakazuje istnienia krajowych przepisów, które pomimo iż stosują się bez względu na obywatelstwo danych pracowników, stanowią przeszkodę dla ich swobodnego przepływu¹¹. A zatem, nawet jeśli Dania słusznie twierdzi, że przedmiotowe uregulowania nie mają charakteru dyskryminującego, są one jednak sprzeczne z art. 39.

29. W związku z faktem, że można uwzględnić skargę Komisji na podstawie art. 39 WE, proponuję nie zajmować się oddzielnie twierdzeniem Komisji, zgodnie z którym uregulowania duńskie sprzeczne są z art. 10 WE.

31. Z pewnością krajowe środki, które w innych okolicznościach uznano by za sprzeczne z art. 39 WE, mogą być zgodne z prawem, jeśli ich uzasadniony cel jest zgodny z traktatem, a ich zastosowanie uzasadnione jest nadrzędnymi względami interesu publicznego, pod warunkiem że środki te są adekwatne do osiągnięcia celów, jakie się im stawia i nie wykraczają poza to, co niezbędne do ich osiągnięcia¹². Dania twierdzi w szczególności, że przedmiotowe uregulowania mają na celu ochronę słusznych interesów i nie są nieproporcjonalne.

32. Dania wskazuje po pierwsze na fakt, iż z orzecznictwa Trybunału wynika, że duński podatek rejestracyjny zgodny jest z prawem wspólnotowym¹³, że obowiązek rejestracji jest naturalnym następstwem wykonywania przez państwo uprawnień do nakładania podatków i że w sytuacji, w której pojazd wzięty w leasing od spółki mającej siedzibę w jednym z państw członkowskich jest faktycznie używany na drogach innego pań-

11 — Powoływana w przypisie 9 powyżej sprawa Weigel i Weigel, pkt 50 i 51 wyroku.

12 — Sprawa C-415/93 Bosman, Rec. str. I-4921, pkt 104 wyroku i powoływane tam orzecznictwo.

13 — Sprawa C-47/88 Komisja przeciwko Danii, Rec. str. I-4509 oraz powoływana w przypisie 2 sprawa De Danske Bilimportører.

stwa członkowskiego, to ostatnie może nałożyć obowiązek rejestracji tego pojazdu na jego terytorium¹⁴. Zdaniem Danii, z powyższego wynika, że działania państw członkowskich zmierzające do zapewnienia prawidłowego stosowania uregulowań w tej materii, a w szczególności do zapewnienia zapłaty podatku są zgodne z prawem.

swoje uprawnienie do nakładania podatków nie jest wystarczające; musi ona jeszcze wykazać, że skorzystała z tego uprawnienia w sposób prawidłowy.

33. Jednak okoliczność, że Trybunał uznał w sprawach Komisja przeciwko Danii oraz *De Danske Bilimportører*, że duński podatek rejestracyjny od samochodów nie jest sprzeczny z art. 28 czy też z art. 90 WE, niekoniecznie oznacza, że nie ogranicza on swobodnego przepływu pracowników z naruszeniem art. 39 WE lub że każde tego typu ograniczenie jest uzasadnione i proporcjonalne. W tym miejscu należy zauważyć, że w niniejszej sprawie nie mamy do czynienia ze zwykłym zastosowaniem obowiązku podatkowego, lecz z zastosowaniem go do pojazdów zarejestrowanych w innym państwie członkowskim na rzecz właściciela mającego siedzibę w tym państwie członkowskim. Ponadto jest rzeczą oczywistą, że państwa członkowskie obowiązane są wykonywać swoje uprawnienia do nakładania podatków w niezharmonizowanej dziedzinie podatków samochodowych zgodnie z prawem wspólnotowym. Tak wyraźnie stwierdził Trybunał w wyroku wydanym w sprawie *Cura Anlagen*, będącym jednym z orzeczeń, na które powołuje się Dania¹⁵. A zatem powoływanie się przez Danię na

34. To samo dotyczy twierdzenia Finlandii, zgodnie z którym opodatkowanie pojazdów samochodowych leży w ramach kompetencji państwa członkowskiego.

35. Po drugie, Dania twierdzi, że ewentualny ograniczający skutek uregulowań uzasadniony jest potrzebą zapewnienia, że obowiązek uiszczenia przez duńskich rezydentów podatku rejestracyjnego nie będzie obchodzony. Bez tych przepisów duńscy rezydenci mogliby uniknąć płacenia podatku, tworząc spółki lub oddziały w innym państwie członkowskim, za pośrednictwem których nabywaliby oni samochody, i korzystali z samochodów zarejestrowanych w tym innym państwie.

36. Prawdą jest, że państwa członkowskie mogą odmówić osobom winnym nadużycia lub oszustwa skorzystania z przepisów dotyczących swobody przemieszczania się. Jest to jednak dopuszczalne wyłącznie na podstawie analizy dokonywanej ad casum, wskutek której wykazane zostanie, że nadużycie lub oszustwo faktycznie miało miejsce. Samo ryzyko wystąpienia nadużycia lub oszustwa

14 — Sprawa C-451/99 *Cura Anlagen*, Rec. str. I-3193, pkt 41 i 42 wyroku.

15 — Powoływana w przypisie 14, pkt 40 wyroku.

nie może uzasadniać ogólnego ograniczenia, które uniemożliwia wykonywanie w dobrej wierze uprawnień wynikających z prawa wspólnotowego¹⁶. Tego typu ograniczenia są oczywiście nieproporcjonalne, ponieważ czynią niemożliwym prawnie uzasadnione wykonywanie uprawnień wynikających z prawa wspólnotowego.

37. Po trzecie, Dania twierdzi, że przedmiotowe uregulowania zabezpieczają ją przed systematycznym zmniejszaniem się wpływów z podatków, które ocenia na około 15 miliardów DKK (dane za rok 1997). Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, nie można powoływać się na utratę wpływów podatkowych, aby uzasadnić ograniczenie w korzystaniu przez podmioty z podstawowej swobody¹⁷.

38. Po czwarte, Dania twierdzi, że warunek „głównego zatrudnienia”, który należy spełnić, aby mogły znaleźć zastosowanie zmienione uregulowania, jest proporcjonalny. Ma on na celu zapewnienie, że pracownik korzystający z samochodu służbowego faktycznie pozostaje w stosunku zatrudnienia z podmiotem, który taki samochód mu udostępnia. Nie wystarczy istnienie jedynie formalnego stosunku zatrudnienia. Warunek jest obiektywny i łatwo jest sprawdzić, czy został spełniony. Dania dodaje, że gdyby zmienione uregulowania znalazły zastosowanie do każdego duńskiego rezydenta zatrudnionego w pełnym lub niepełnym wymiarze

czasu pracy w innym państwie członkowskim, znacznie trudniej byłoby zapobiec nadużyciom. Jej zdaniem, w takim przypadku policja musiałaby sprawdzać każdy samochód prowadzony w Danii przez rezydenta tego kraju, aby ustalić, czy kierowca jest faktycznie zatrudniony, w pełnym lub niepełnym wymiarze czasu pracy, w innym państwie członkowskim, co byłoby niepożądane.

39. W mojej ocenie, ten argument nie jest przekonujący. Wydaje mi się, że dającym się zastosować i mniej restrykcyjnym wyjściem byłoby stworzenie systemu zezwoleń, który umożliwiłby ocenę prawdziwości łącznika w postaci zatrudnienia, bez obowiązku zapłaty podatku w razie ustalenia, że łącznik taki rzeczywiście występuje.

40. Ponadto, jeśli zatrudnienie u pracodawcy udostępniającego samochód służbowy nie jest „głównym zatrudnieniem” pracownika, wówczas aby móc korzystać z tego samochodu do jakichkolwiek celów prywatnych, nie wyłączając codziennych dojazdów do pracy, należy zarejestrować go ponownie w Danii. Trudno znaleźć uzasadnienie dla takiego podejścia. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 39 WE chroni również osoby zatrudnione w niepełnym wymiarze czasu pracy oraz osoby o niskich dochodach¹⁸. W zakresie, w jakim przedmiotowe uregulowania ograniczają swobodę przepływu takich pracowników, są one sprzeczne z postanowieniami traktatu, pomimo że

16 — Zobacz np. sprawę C-28/95 Leur-Bloem, Rec. str. I-4161, pkt 39–44 wyroku, sprawę C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-7587, pkt 45 oraz sprawę C-436/00 X i Y, Rec. str. I-10829, pkt 62.

17 — Sprawa C-385/00 De Groot, Rec. str. I-11819, pkt 103 wyroku i powoływane tam orzecznictwo oraz powoływana w przypisie 16 sprawa X i Y, pkt 50.

18 — Sprawa 53/81 Levin, Rec. str. 1035; sprawa 139/85 Kempf, Rec. str. 1741 oraz sprawa 66/85 Lawrie-Blum, Rec. str. 2121.

w świetle krajowych przepisów stosunek zatrudnienia uprawniający do otrzymania samochodu służbowego nie jest „głównym zatrudnieniem” takich pracowników.

41. Nawet w przypadkach, w których zastosowanie znajdują zmienione uregulowania, wymagane jest uzyskanie zezwolenia na korzystanie przez rezydenta duńskiego w Danii z samochodu służbowego zarejestrowanego w innym państwie członkowskim, jakkolwiek krótkotrwałe byłoby to użycie i nawet jeśli samochód jest regularnie zwracany pracodawcy. Także codzienne dojazdy z miejsca zamieszkania do miejsca pracy traktowane są jako korzystanie do celów prywatnych i w związku z tym obowiązek zapłaty podatku kwartalnego zaistnieje nawet wtedy, gdy jest to jedyny sposób korzystania z samochodu służbowego. Również ten wymóg wydaje się wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów, na które powołuje się Dania. Podobny wniosek nasuwa się w związku z faktem, że uregulowania nie uwzględniają różnych proporcji prywatnego i służbowego korzystania z samochodu.

42. Wreszcie, Dania powołuje się na orzeczenie w sprawie *Cura Anlagen*¹⁹, w którym Trybunał stwierdził, iż podatek konsumpcyjny proporcjonalny do długości trwania okresu, w którym pojazd zarejestrowany jest w państwie, w którym jest używany, jest zgodny z zasadą proporcjonalności. Wydaje się, że orzekając o tym, iż będący przedmiotem tamtej sprawy podatek konsumpcyjny był sprzeczny z prawem, Trybunał kierował się w szczególności okolicznością, że wyso-

kość podatku była nieproporcjonalna do okresu, w którym pojazd zarejestrowany był w danym państwie. Na tej podstawie Dania twierdzi, że jej uregulowania dotyczące podatku rejestracyjnego, które stosuje się do pojazdów zarejestrowanych w innym państwie członkowskim, nie są sprzeczne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobody przemieszczania się.

43. Ja jednak nie uważam, by orzeczenie Trybunału dotyczące kwestii zgodności z prawem podatku konsumpcyjnego będącego przedmiotem sprawy *Cura Anlagen*, którego zapłata była warunkiem rejestracji, miało jakiegokolwiek znaczenie w niniejszej sprawie. Podatek konsumpcyjny jest innym rodzajem podatku niż podatek rejestracyjny od samochodu. W sprawie *Cura Anlagen* podatek konsumpcyjny miał na celu promowanie przyjaznych środowisku zachowań w ramach sprzedaży i leasingu prywatnych pojazdów, a stawka podatku ustalana była na podstawie wysokości zużycia paliwa przez dany pojazd.

44. Tytułem zakończenia chciałbym poczynić następującą uwagę dotyczącą kwestii proporcjonalności. Należy pamiętać, że przedmiotowy podatek rejestracyjny jest wyjątkowo wysoki, co zresztą Dania przyznaje, i w związku z tym, z przyczyn o których mowa wyżej, jego skutkiem jest znaczące zniechęcenie przedsiębiorstw mających siedzibę w innych państwach członkowskich do zatrudniania duńskich rezydentów. A zatem, nawet jeśli przyjąć, że przedmiotowe uregulowania zmierzają do osiągnięcia słusznego celu, który zgodny jest

19 — Powoływane w przepisie 14, pkt 69 oraz sentencja.

z postanowieniami traktatu i ich zastosowanie uzasadnione jest nadrzędnymi względami interesu publicznego — co, moim zdaniem, nie zostało wykazane w niniejszym postępowaniu — wydaje mi się, że niezwykle trudno

byłoby wykazać, że są one odpowiednie dla osiągnięcia celu, jakiemu służą, i że nie wykraczają poza to, co konieczne dla osiągnięcia tego celu.

Wnioski

45. W moim przekonaniu Trybunał powinien:

- 1) stwierdzić, że Królestwo Danii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 10 w związku z art. 39 WE z uwagi na to, że jego prawodawstwo i praktyka administracyjna 1) nie pozwalają duńskim rezydentom zatrudnionym w sąsiednim państwie członkowskim na korzystanie w Danii do celów służbowych lub prywatnych z samochodu służbowego zarejestrowanego w sąsiednim państwie, w którym siedzibę ma ich pracodawca oraz 2) pozwalają duńskim rezydentom zatrudnionym w innym państwie członkowskim UE na korzystanie do celów służbowych lub prywatnych z pojazdu samochodowego, w szczególności samochodu służbowego, który jest zarejestrowany w innym państwie członkowskim, w którym ma siedzibę ich pracodawca, tylko w razie łącznego spełnienia następujących warunków: i) przedmiotowe zatrudnienie jest ich głównym zatrudnieniem oraz ii) uiszczono opłatę celną od tego pojazdu;
- 2) obciążyć Królestwo Danii kosztami Komisji;
- 3) obciążyć Republikę Finlandii, jako interwenienta, kosztami własnymi.