

POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 27 czerwca 2006 r.\*

W sprawie C-242/05

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Niderlandy) postanowieniem z dnia 31 maja 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 czerwca 2005 r., w postępowaniu

**G.M. van de Coevering**

przeciwko

**Hoofd van het District Douane Roermond van de rijksbelastingdienst**

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Schieman, prezes izby, N. Colneric i K. Lenaerts (sprawozdawca), sędziowie,

\* Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: P. Mengozzi,  
sekretarz: R. Grass,

podjąwszy decyzję o rozstrzygnięciu sprawy postanowieniem z uzasadnieniem,  
zgodnie z art. 104 § 3 akapit pierwszy regulaminu,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego,

wydaje następujące

### **Postanowienie**

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49–55 WE.
  
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy G.M. van de Coeveringiem (zwanym dalej „skarżącym”) a hoofd van het District Douane Roermond van de rijksbelastingdienst (naczelnikiem okręgu celnego Roermond krajowych służb skarbowych) w przedmiocie decyzji ustalających wysokość podatku podlegającego zapłacie w związku z używaniem na niderlandzkich drogach publicznych pojazdu osobowego, który został wynajęty i zarejestrowany w Belgii.

## Ustawodawstwo krajowe

- 3 Artykuł 1 Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (ustawy o podatku od samochodów osobowych i motocykli z 1992 r., zwanej dalej „ustawą”) w jej wersji obowiązującej do dnia 1 stycznia 2002 r. stanowi:

- „1. Pojazdy osobowe i motocykle opodatkowywane są podatkiem zwanym »podatkiem od pojazdów osobowych i motocykli«.
2. Zgodnie z Wegenverkeerswet [ustawą o kodeksie drogowym] z 1994 r. obowiązek podatkowy powstaje z chwilą rejestracji samochodu osobowego bądź motocykla.

[...]

5. W przypadku gdy niezarejestrowany samochód osobowy lub motocykl zostają de facto oddane do dyspozycji osoby fizycznej lub prawnej, której miejsce zamieszkania lub siedziba znajduje się w Niderlandach, obowiązek podatkowy powstaje z dniem, w którym pojazd silnikowy został po raz pierwszy użyty na drogach publicznych w Niderlandach w rozumieniu ustawy o kodeksie drogowym.”

- 4 Artykuł 5 ust. 2 ustawy stanowi:

„W odniesieniu do niezarejestrowanych samochodów osobowych lub motocykli, osobą zobowiązaną do uiszczenia podatku jest osoba, której pojazd silnikowy został de facto oddany do dyspozycji.”

5 W myśl postanowień art. 6 ustawy:

„1. Podatek podlega zapłacie po złożeniu deklaracji.

2. W drodze odstępstwa od art. 10 ust. 2 oraz art. 19 ust. 3 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen [ustawy o podatkach nakładanych przez państwo]:

a. płatność jest dokonywana

1° zanim określona osoba otrzymała numer rejestracyjny, w przypadku gdy obowiązek podatkowy powstaje w związku z rejestracją [pojazdu];

2° przed pierwszym przypadkiem użycia pojazdu, w przypadku gdy obowiązek podatkowy powstaje w związku z pierwszym przypadkiem jego użycia na drogach publicznych;

b. deklarację sporządza się wraz z dokonaniem płatności.

3. W drodze odstępstwa od ust. 2 lit. b), rozporządzenie ministra może przewidzieć zwolnienie z płatności podatkowej przed pierwszym użyciem tego pojazdu na drogach publicznych.

4. Podatek należy bezzwłocznie zapłacić, jeżeli — w przypadkach, o których mowa w ust. 3 — osoba, która rzeczywiście włada niezarejestrowanym pojazdem osobowym lub motocyklem podczas kontroli przeprowadzanej przez urzędników podatkowych lub innych urzędników w myśl postanowień art. 141 Wetboek van Strafvordering [kodeksu postępowania karnego] nie może we właściwy sposób uzasadnić, że został on zapłacony.”
- 6 Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy w jej wersji obowiązującej do dnia 30 czerwca 2001 r.:
- „1. Stawka podatkowa wynosi 45,2% ceny katalogowej netto w przypadku samochodu osobowego pomniejszonej o 3 394 NLG, a w przypadku samochodu osobowego wyposażonego w silnik wysokoprężny, kształtuje się ona na poziomie 45,2% katalogowej ceny netto,
- a. powiększonej o 722 NLG lub
- b. pomniejszonej o 478 NLG jeżeli emisje spalin z tego samochodu osobowego odpowiadają wartościom progowym przewidzianym na rok 2005.
- [...]”
- 7 Artykuł 4 ust. 3 Uitvoeringsbesluit belasting van personenauto's en motorrijwielen de 1992 (rozporządzenia wykonawczego w sprawie podatku od samochodów osobowych i motocykli z 1992 r., zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym”) stanowi:

„Samochód osobowy lub motocykl oddany w najem w innym państwie członkowskim osobie fizycznej lub prawnej, której miejsce zamieszkania lub siedziba znajduje

się w Niderlandach, podlega zwolnieniu z opodatkowania jedynie w przypadku, gdy do dnia następującego po dniu, w którym został on po raz pierwszy użyty na drogach publicznych w Niderlandach, samochód ten został wywieziony poza terytorium Niderlandów lub oddany do wynajmu w niderlandzkiej instytucji, która zajmuje się profesjonalnie wynajmowaniem samochodów.”

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

- 8 Skarżąca, zamieszkująca w Niderlandach najęła od spółki belgijskiej samochód osobowy, który został zarejestrowany w Belgii.
  
- 9 Hoofd van het District Douane Roermond van de rijksbelastingdienst ustalił, że w dniach 31 maja i 21 czerwca 2001 r. omawiany pojazd, niezarejestrowany w Niderlandach, był zaparkowany i używany w ruchu na obszarze tego państwa członkowskiego, a następnie stosując art. 1 ust. 5 ustawy, organ ten wydał decyzję podatkową dotyczącą zapłaty 60 476 NLG (27 565 euro). Nałożył on również grzywnę w wysokości 25 % tej kwoty, tj. 15 185 NLG (6 891 euro).
  
- 10 W związku z tym, że odwołanie od decyzji podatkowej i od decyzji o nałożeniu grzywny nie odniosło pożądanego skutku, skarżąca wniosła skargę do sądu krajowego.
  
- 11 W postanowieniu odsyłającym, Gerechtshof te 's-Hertogenbosch odnotowuje, że w przypadku samochodu, który został wynajęty w Niderlandach, a także w innym państwie członkowskim, obowiązek podatkowy w podatku od samochodów powstaje w zakresie pełnej jego kwoty, w sposób ostateczny i bez możliwości dokonania

zwrotu podatku, wraz z pierwszym użyciem tego samochodu na niderlandzkich drogach publicznych przez osobę zamieszkującą lub mającą siedzibę w Niderlandach. Gerechtshof zastanawia się, czy nałożenie tego podatku nie spowoduje, iż najęcie przez niderlandzkiego rezydenta samochodu osobowego w innym państwie członkowskim, zwłaszcza dotyczy to przypadku, gdy okres, na jaki samochód został wynajęty, przekracza okres dwóch dni, o którym mowa w art. 4 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego, lecz jest krótszy od ekonomicznego okresu użytkowania pojazdu.

- 12 Rezydent niderlandzki wołałby w rzeczywistości na taki okres nająć samochód, który został zarejestrowany w Niderlandach, od którego wynajmujący uiścił podatek od samochodów, a nie samochód niezarejestrowany w Niderlandach, od którego podatek ten nie został jeszcze zapłacony. O ile w pierwszej sytuacji, w przypadku każdej umowy najmu na okres krótszy od ekonomicznego okresu użytkowania pojazdu wynajmujący wlicza do opłaty za wynajem podatek zapłacony, o tyle wliczona kwota będzie zawsze niższa od całkowitej kwoty podatku. Natomiast w drugiej sytuacji obowiązek zapłaty pełnej kwoty podatku spoczywa na wynajmującym niezależnie od długości okresu wynajmu oraz czasu używania pojazdu na drogach publicznych w Niderlandach. Podmiot wynajmujący samochód niezarejestrowany w Niderlandach w większości przypadków zamieszkuje lub ma siedzibę poza terytorium Niderlandów.
- 13 Choć niewątpliwie wynajmujący niemający miejsca zamieszkania lub siedziby na obszarze Niderlandów ma możliwość dokonania rejestracji samochodu i zapłacenia pełnej kwoty podatku jeszcze przed wynajęciem samochodu rezydentowi niderlandzkiemu, to jednak w zasadzie nie jest w stanie tego zrobić, ponieważ w takiej sytuacji musiałby on bądź przenieść na najemcę cały ciężar podatku, co uczyniłoby opłaty za wynajem niekonkurencyjnymi, bądź też ponieść samemu cały lub część podatku, co skłoniłoby go do odstąpienia od transakcji.
- 14 Ponieważ sytuacja ta mogłaby w następstwie przeszkodzić rezydentowi niderlandzkiemu w najęciu samochodu osobowego w innym niż Niderlandy państwie członkowskim na okres dłuższy od okresu zwolnienia z opodatkowania, a krótszy od ekonomicznego okresu użytkowania samochodu, istnieją zdaniem sądu krajowego uzasadnione wątpliwości, co do zgodności podatku ustanowionego w art. 1 ust. 5 ustawy z zasadą swobody świadczenia usług.

- 15 Odwołując się do pkt 68 wyroku z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-451/99 Cura Anlagen, Rec. str. I-3193, sąd krajowy zastanawia się, czy taka przeszkoda w swobodzie świadczenia usług może być uzasadniona nadrzędnymi względami interesu ogólnego.
- 16 W świetle pkt 67–69 tego wyroku, sąd krajowy powątpiewa w zgodność omawianego podatku z zasadą proporcjonalności, ponieważ w tym przypadku decyzja opiewająca na pełną kwotę podatku wydana została jedynie w oparciu o ustalenie, że w określonym przedziale czasowym dany pojazd był używany przez skarżącego na obszarze Niderlandów, przy czym nie dokonano wcześniejszych ustaleń co do rzeczywistego okresu wynajmu samochodu ani też dokładnego okresu, w jakim pojazd ten był używany przez skarżącego na drogach publicznych w Niderlandach.
- 17 W tych okolicznościach *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w sytuacji, gdy osoba fizyczna zamieszkująca w Niderlandach zawarła w innym państwie członkowskim umowę najmu samochodu osobowego niefigurującego w rejestrze prowadzonym na podstawie *Wegenverkeerswet 1994* [niderlandzkiej ustawy o ruchu drogowym z 1994 r.], od którego nie pobrano podatku od samochodów osobowych i motocykli ustanowionego na mocy art. 1 ust. 2 [ustawy], prawo wspólnotowe, a w szczególności swoboda świadczenia usług, o której mowa w art. od 49 WE do 55 WE, stoi na przeszkodzie temu, by Królestwo Niderlandów obciążyło tę osobę, na podstawie art. 1 ust. 5 ustawy, pełną kwotą podatku przy pierwszym użyciu tego samochodu na drodze publicznej w Niderlandach w rozumieniu *Wegenverkeerswet 1994*, bez względu na okres wynajmu samochodu i używania go na drogach publicznych w Niderlandach i bez możliwości skorzystania przez tę osobę z jakiegokolwiek zwolnienia z opodatkowania lub zwrotu?”.



**W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

- 18 Na mocy art. 104 § 3 akapit pierwszy regulaminu Trybunału, jeżeli odpowiedź na pytanie może zostać w sposób jednoznaczny wyprowadzona z istniejącego orzecznictwa, Trybunał może orzec postanowieniem z uzasadnieniem.
- 19 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem stosowanie wszelkich uregulowań krajowych, które w sposób obiektywnie nieuzasadniony utrudniają podmiotowi świadczącemu usługi faktyczne korzystanie z tej swobody jest sprzeczne z art. 49 WE (zob. w szczególności ww. wyroki *Cura Anlagen* pkt 29 oraz z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-496/01 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2351, pkt 64). Zresztą, swoboda świadczenia usług przynosi korzyści tak usługodawcy, jak i usługobiorcy (zob. w szczególności wyroki z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawie C-134/03 *Viacom Outdoor*, Zb.Orz. str. I-1167, pkt 35).
- 20 Stosowanie wszelkich przepisów krajowych, które świadczenie usług między państwami członkowskimi czynią trudniejszym niż świadczenie usług wyłącznie wewnątrz jednego państwa członkowskiego, jest sprzeczne z art. 49 WE (wyroki z dnia 5 października 1994 r. w sprawie C-381/93 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-5145, pkt 17 oraz ww. *Cura Anlagen*, pkt 30).
- 21 W postępowaniu przed sądem krajowym wykazano, że ustawodawstwo niderlandzkie nakładające na swoich rezydentów, którzy wynajęli pojazd od spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim obowiązek uiszczenia pełnej kwoty podatku od rejestracji pojazdów od chwili pierwszego użycia pojazdu na drogach publicznych w Niderlandach, zniechęca ich do wynajęcia pojazdu w innym państwie członkowskim. Jako że obowiązek ten powoduje utrudnienia w transgranicznym wynajmie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Cura Anlagen*, pkt 37 i 71), stanowi on ograniczenie swobody świadczenia usług.

- 22 Stosowanie takiego przepisu jest dopuszczalne jedynie w przypadku, gdy stanowi on odstępstwo, które zostało wyraźnie przewidziane w art. 46 ust. 1 traktatu WE lub jeżeli uzasadniają go nadrzędne względy interesu publicznego. Niemniej w takim przypadku stosowanie tego przepisu powinno być właściwe dla zapewnienia realizacji zamierzonego celu i nie może wykraczać ponad to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Cura Anlagen, pkt 31 i 32, jak również przywołane tam orzecznictwo).
- 23 Z zastrzeżeniem pewnych wyjątków, które nie mają znaczenia dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy, opodatkowanie pojazdów samochodowych nie zostało zharmonizowane. A zatem państwa członkowskie mogą w tym zakresie swobodnie wykonywać swoje uprawnienie do nakładania podatków pod warunkiem, że nie naruszają prawa wspólnotowego (ww. wyrok w sprawie Cura Anlagen, pkt 40).
- 24 Państwo członkowskie może objąć podatkiem od rejestracji pojazd służbowy, który został oddany do dyspozycji zamieszkującego w tym państwie pracownika przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, jeżeli zasadniczo pojazd ten jest przeznaczony do stałego używania na terytorium pierwszego państwa członkowskiego lub gdy rzeczywiście jest on w taki sposób używany (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Cura Anlagen, pkt 42 oraz postanowienie z dnia 30 maja 2006 r. w sprawie C-435/04 Leroy, Zb.Orz. str. I-4835, pkt 14, jak również w kwestii pojazdów służbowych oddanych do dyspozycji pracowników, wyroki z dnia 15 września 2005 r. w sprawie C-464/02 Komisja przeciwko Danii, Rec. str. I-7929, pkt 75–78; z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawach połączonych C-151/04 oraz C-152/04 Nadin i in., Zb.Orz. str. I-11203, pkt 41 oraz z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-232/03 Komisja przeciwko Finlandii, Zb.Orz. str. I-27\*, pkt 47).
- 25 Do sądu krajowego należy ocena czasu trwania umowy najmu samochodów będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym oraz sposobu, w jaki wynajęty pojazd był rzeczywiście używany (zob. ww. wyrok w sprawie Nadin i in., pkt 42 oraz ww. postanowienie w sprawie Leroy, pkt 15).

- 26 Gdyby przesłanki wymienione w pkt 24 niniejszego postanowienia nie zostały spełnione, to związek z państwem członkowskim pojazdu zarejestrowanego w innym państwie członkowskim byłby mniej znaczący, dlatego też będzie niezbędne inne uzasadnienie dla tego typu ograniczenia (ww. wyroki w sprawach Komisja przeciwko Danii, pkt 79 oraz Komisja przeciwko Finlandii, pkt 48).
- 27 W każdym razie, nawet gdyby przyjąć, że takie uzasadnienie istnieje, zgodnie z tym co wskazał Trybunał w pkt 69 ww. wyroku w sprawie Cura Anlagen, to jednak ponadto podatek ten musi być zgodny z zasadą proporcjonalności. Odnosząc się do austriackiego podatku od konsumpcji, który jest powiązany z obowiązkiem rejestracji pojazdów wynajętych w innym państwie członkowskim, Trybunał orzekł, że nałożenie takiego podatku jest sprzeczne z tą zasadą, ponieważ osiągnięcie celu, któremu ona służy byłoby możliwe poprzez wprowadzenie podatku proporcjonalnego do okresu, w jakim pojazd ten był zarejestrowany w państwie, w którym był on użytkowany, co pozwoliłoby na uniknięcie w zakresie spłaty podatku dyskryminacji krzywdzącej spółki wykonujące działalność w zakresie leasingu samochodów, a których siedziba znajduje się w innych państwach członkowskich.
- 28 Tę samą zasadę stosuje się do ustawodawstwa krajowego, które nakłada obowiązek zapłaty podatku od chwili, gdy pojazd został po raz pierwszy użyty na drogach publicznych danego państwa członkowskiego, nie wymagając jednak zarejestrowania w nim pojazdu wynajętego i zarejestrowanego za granicą, jeżeli tylko osiągnięcie celu, jakiemu służy ten podatek byłoby możliwe poprzez wprowadzenie podatku proporcjonalnego do okresu używania owego pojazdu w tym państwie.
- 29 Jak wynika z powyższego ustawodawstwo krajowe zobowiązujące do zapłaty podatku, który jest nieproporcjonalny do okresu używania tego pojazdu w danym państwie członkowskim, nawet jeżeli realizuje ono odpowiedni cel zgodny z traktatem, jest sprzeczne z art. 49–55 WE, jeżeli jest ono stosowane do pojazdów, które zostały wynajęte i zarejestrowane w innym państwie członkowskim, a które nie są w zasadzie przeznaczone do stałego używania w pierwszym państwie

członkowskim ani też nie są rzeczywiście w ten sposób używane, chyba że celu tego nie można by osiągnąć poprzez wprowadzenie podatku proporcjonalnego do okresu używania owego pojazdu w tym państwie.

- 30 Jeśli chodzi o ustawodawstwo, które jest przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, cel ten można najwidoczniej osiągnąć wprowadzając podatek proporcjonalny do okresu używania tego pojazdu na obszarze Niderlandów. Rząd niderlandzki oświadczył bowiem, ustawodawstwo zostanie dostosowane w sposób umożliwiający ustalenie wysokości podatku od pojazdów wynajętych w innym państwie członkowskim, na podstawie okresu, na jaki została zawarta umowa najmu.
- 31 W okolicznościach zaistniałych w postępowaniu przed sądem krajowym, z postanowienia odsyłającego wynika, że sporny niderlandzki podatek został nałożony na skarżącego bez uprzedniego ustalenia okresu, na jaki pojazd został wynajęty, jak i okresu jego używania na niderlandzkich drogach publicznych, jako że okoliczności te nie mają znaczenia dla stosowania obowiązującego prawa.
- 32 Zatem ustawodawstwo, będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, w zakresie w jakim nakłada obowiązek zapłaty pełnej kwoty podatku od pojazdu, który został wynajęty i zarejestrowany w innym państwie członkowskim, a który zasadniczo nie jest ani przeznaczony do stałego używania w pierwszym państwie członkowskim, ani też rzeczywiście nie jest w ten sposób używany, nie uwzględniając okresu jego używania na drogach publicznych w Niderlandach oraz nie przewidując jakiegokolwiek zwolnienia z opodatkowania lub zwrotu, nakłada obowiązek zapłaty podatku w kwocie, która jest nieproporcjonalna do okresu używania tego pojazdu w tym państwie.
- 33 W świetle powyższych uwag, na zadane pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, że art. 49–55 WE sprzeciwiają się temu, aby ustawodawstwo krajowe państwa

członkowskiego będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, nakładało na osobę fizyczną zamieszkujejącą w tym państwie członkowskim, wynajmującą pojazd zarejestrowany w innym państwie członkowskim, przy pierwszym użyciu tego pojazdu na drogach publicznych w pierwszym państwie członkowskim, obowiązek zapłaty pełnej kwoty podatku od rejestracji, nie uwzględniając przy tym okresu używania tych dróg i nie umożliwiając tej osobie skorzystania z jakiegokolwiek zwolnienia z opodatkowania lub zwrotu, w przypadku gdy zasadniczo pojazd ten nie jest ani przeznaczony do stałego używania w pierwszym państwie członkowskim, ani też nie jest rzeczywiście w ten sposób używany.

### **W przedmiocie kosztów**

- <sup>34</sup> Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem krajowym; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione przez rząd niderlandzki i Komisję Wspólnot Europejskich w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

**Artykuły 49–55 WE sprzeciwiają się temu, aby ustawodawstwo krajowe państwa członkowskiego, będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, nakładało na osobę fizyczną zamieszkujejącą w tym państwie członkowskim, wynajmującą pojazd zarejestrowany w innym państwie członkowskim, przy pierwszym użyciu tego pojazdu na drogach publicznych w pierwszym państwie członkowskim obowiązek zapłaty pełnej kwoty podatku**

**od rejestracji, nie uwzględniając przy tym okresu używania tych dróg i nie umożliwiając tej osobie skorzystania z jakiegokolwiek zwolnienia z opodatkowania lub zwrotu, w przypadku gdy zasadniczo pojazd ten nie jest ani przeznaczony do stałego używania w pierwszym państwie członkowskim ani też nie jest rzeczywiście w ten sposób używany.**

Podpisy