



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MELCHIORA WATHELETA
przedstawiona w dniu 15 maja 2014 r.¹

Sprawa C-331/13

Ilie Nicolae Nicula
przeciwko
Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Sibiu,
Administrația Fondului pentru Mediu
[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym]

złożony przez Tribunalul Sibiu (Rumunia)]

Zwrot podatku niezgodnego z prawem Unii — Ograniczenie kwoty zwrotu z powodu zmiany uregulowań krajowych

I – Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa jest jedną z wielu rumuńskich spraw dotyczących zgodności podatku od zanieczyszczeń emitowanych przez pojazdy silnikowe z art. 110 TFUE². W szczególności powstaje w jej ramach pytanie, czy rumuńskie organy podatkowe mają prawo zatrzymać tytułem nowego podatku o tym samym charakterze i przedmiocie, nazywanego „opłatą środowiskową”, kwoty pobrane tytułem podatku od zanieczyszczeń niezgodnego z prawem Unii.

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

2. Artykuł 110 TFUE stanowi:

„Żadne państwo członkowskie nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe.

Ponadto żadne państwo członkowskie nie nakłada na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych, które pośrednio chronią inne produkty”.

¹ — Język oryginału: francuski.

² — Zobacz wyroki: Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219; Nisipeanu, C-263/10, EU:C:2011:466; postanowienia: Druțu, C-438/10, EU:C:2011:478; Micșu, C-573/10, EU:C:2011:479; Vijulan, C-335/10, EU:C:2011:477; Câmpean i Ciocoiu, C-97/13 i C-214/13, EU:C:2014:229.

3. W wyroku Tatu (EU:C:2011:219) Trybunał dokonał wykładni tego artykułu orzekając, że „stoi on na przeszkodzie ustanowieniu przez państwo członkowskie podatku od zanieczyszczeń emitowanych przez pojazdy samochodowe, pobieranego przy pierwszej rejestracji pojazdu w tym państwie członkowskim, jeżeli ten przepis podatkowy zostaje ukształtowany w sposób zniechęcający do wprowadzania do ruchu w tymże państwie członkowskim pojazdów używanych nabytych w innych państwach członkowskich, nie zniechęcając równocześnie do nabywania na rynku krajowym pojazdów używanych w tym samym wieku i o takim samym stopniu zużycia”³.

B – Prawo rumuńskie

4. Artykuł 4 rządowego dekretu-ustawy 9/2013 o ustanowieniu opłaty środowiskowej od pojazdów silnikowych (zwanego dalej „dekretem-ustawą 9/2013”) przewiduje:

„Opłata podlega uiszczeniu jednokrotnie:

- a) wraz z wpisem do rejestrów właściwych organów nabycia prawa własności pojazdu silnikowego przez pierwszego właściciela w Rumunii oraz wydania świadectwa rejestracji i numeru rejestracyjnego;
- b) z chwilą ponownego wprowadzenia pojazdu silnikowego do krajowego parku pojazdów, w przypadku gdy w chwili jego wycofania z krajowego parku pojazdów właścicielowi zwrócona została pozostała część kwoty opłaty [...];
- c) wraz z wpisem do rejestru prawa własności używanego pojazdu silnikowego, za który nie zapłacono podatku specjalnego od samochodów osobowych i pojazdów silnikowych, podatku od zanieczyszczeń za pojazdy silnikowe lub podatku od zanieczyszczeń emitowanych przez pojazdy silnikowe, zgodnie z przepisami obowiązującymi w chwili zarejestrowania;
- d) wraz z wpisem do rejestru prawa własności używanego pojazdu silnikowego w przypadku pojazdów silnikowych, w odniesieniu do których organ zarządził zwrot podatku specjalnego od samochodów osobowych i pojazdów silnikowych, podatku od zanieczyszczeń za pojazdy silnikowe lub podatku od zanieczyszczeń emitowanych przez pojazdy silnikowe albo rejestrację bez zapłaty takich podatków”.

5. W art. 12 ust. 1 tego dekretu-ustawy przewidziano:

„Jeżeli kwota zapłaconego podatku specjalnego od samochodów osobowych i pojazdów silnikowych, podatku od zanieczyszczeń za pojazdy silnikowe lub podatku od zanieczyszczeń emitowanych przez pojazdy silnikowe przewyższa kwotę opłaty środowiskowej wynikającą ze stosowania niniejszych przepisów w dziedzinie opłaty środowiskowej obliczaną w [lejach rumuńskich (RON)] według kursu wymiany mającego zastosowanie w chwili rejestracji lub wpisania do rejestru prawa własności używanego pojazdu silnikowego, suma stanowiąca różnicę w zapłaconej kwocie może zostać zwrócona jedynie osobie zobowiązanej do zapłaty zgodnie z procedurą ustanowioną w przepisach dotyczących zasad stosowania niniejszego dekretu-ustawy. Obliczenia różnicy podlegającej zwrotowi dokonuje się na podstawie wzoru przewidzianego w niniejszym dekrete-ustawie, z wykorzystaniem zmiennych uwzględnianych w chwili rejestracji lub w chwili wpisania do rejestru prawa własności używanego pojazdu silnikowego”.

3 — Punkt 61.

III – Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

6. Na mocy rządowego dekretu-ustawy nr 50/2008 ustanawiającego podatek od zanieczyszczeń emitowanych przez pojazdy silnikowe (zwanego dalej „dekret-ustawą 50/2008”), który wszedł w życie w dniu 1 lipca 2008 r., wprowadzono podatek od zanieczyszczeń w odniesieniu do pojazdów kategorii M1–M3 i N1–N3. Zobowiązanie do zapłaty tego podatku powstawało mianowicie wraz z pierwszą rejestracją pojazdu samochodowego w Rumunii, obciążało zatem przywiezione samochody używane.

7. Trybunał uznał, że taki podatek od zanieczyszczeń był niezgodny z art. 110 TFUE z tego powodu, że skutkował on „zniechęcaniem do przywozu i wprowadzania do ruchu w Rumunii pojazdów używanych nabytych w innych państwach członkowskich”⁴. Z tego samego względu Trybunał orzekł, że dotyczyło to także podatku takiego jak podatek od zanieczyszczeń ustanowiony ustawą 9/2012⁵, uchylającą ze skutkiem od dnia 13 stycznia 2012 r. dekret-ustawę 50/2008, a następnie uchyloną ze skutkiem od dnia 15 marca 2013 r. przez dekret-ustawę 9/2013.

8. W 2009 r. skarżący I.N. Nicula nabył pojazd silnikowy marki BMW model 320i zarejestrowany po raz pierwszy w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, a mianowicie w Niemczech. W celu zarejestrowania tego pojazdu w Rumunii zapłacił on kwotę 5 153 RON (około 1 200 EUR) tytułem podatku od zanieczyszczeń przewidzianego dekretem-ustawą 50/2008.

9. Ilie Nicolae Nicula złożył wniosek o zwrot tej kwoty do rumuńskich organów podatkowych, a po jego odrzuceniu wniósł skargę do rumuńskiego sądu.

10. W wydanym w postępowaniu sądowo-administracyjnym wyroku o sygnaturze 1497/CA/2012 Tribunalul Sibiu (Rumunia) uwzględnił skargę wniesioną przez I.N. Niculę przeciwko Agencja Fondului pentru Mediu (podmiotowi będącemu beneficjentem podatku) i nakazał zwrot tego podatku przez pozwanego po stwierdzeniu jego niezgodności z art. 110 TFUE w świetle wykładni tego postanowienia dokonanej w wyroku Tatu (EU:C:2011:219) oraz oddalił skargę przeciwko Administrația Finanțelor Publice Sibiu (podmiotowi, który dokonał poboru podatku).

11. W dniu 25 stycznia 2013 r. w następstwie skargi kasacyjnej wniesionej od wspomnianego wyroku Curtea de Apel Alba-Iulia orzekł, że wyrok ten podlega kasacji i przekazał sprawę sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania, wskazując dla celów wydania nowego orzeczenia, że w sporach tego rodzaju bierna legitymacja procesowa w zakresie zwrotu podatku pobranego z naruszeniem prawa Unii nie przysługuje jedynie podmiotowi będącemu beneficjentem podatku, lecz również podmiotowi, który dokonał poboru podatku.

12. Po wpisaniu sprawy do rejestru Tribunalul Sibiu w celu ponownego rozpoznania, w dniu 15 marca 2013 r. wszedł w życie dekret-ustawa 9/2013 ustanawiający opłatę środowiskową.

13. W przypadku skarżącego kwota opłaty środowiskowej za jego pojazd wynikającej ze stosowania dekretu-ustawy 9/2013 wynosi 8 126,44 RON, podczas gdy kwota wcześniej zapłaconego podatku od zanieczyszczeń wynosiła 5 153 RON.

14. W ten sposób na mocy art. 12 ust. 1 dekretu-ustawy 9/2013 I.N. Nicula utracił prawo do odzyskania podatku od zanieczyszczeń i związanych z nim odsetek ze względu na to, że zapłacona przez niego kwota podlega zatrzymaniu przez organy podatkowe i organy ochrony środowiska tytułem opłaty środowiskowej, ponieważ wartość opłaty środowiskowej była wyższa od zapłaconego podatku od zanieczyszczeń.

4 — Ibidem, pkt 58. Nowelizacje dekretu-ustawy 50/2008 również zostały uznane za niezgodne z prawem Unii w wyroku Nisipeanu, EU:C:2011:466 oraz w postanowieniach: Druțu, EU:C:2011:478; Micșă, EU:C:2011:479; Vijulan, EU:C:2011:477.

5 — Zobacz postanowienie Cămpeanu i Ciocoiu, EU:C:2014:229, pkt 31–33.

15. W tych okolicznościach Tribunalul Sibiu postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy wykładni art. 6 Traktatu o Unii Europejskiej, art. 17, 20 i 21 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej oraz art. 110 TFUE, a także zasady pewności prawa i zasady zakazu reformatio in peius, które to obydwie są usankcjonowane w prawie [Unii] oraz w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości [wyroki Belgocodex, C-381/97, EU:C:1998:589 i Belbouab, 10/78, EU:C:1978:181] można dokonywać w ten sposób, iż rzeczone postanowienia i zasady stoją na przeszkodzie aktowi normatywnemu takiemu jak dekret-ustawa 9/2013?”.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

16. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 18 czerwca 2013 r. Uwagi na piśmie przedstawili: I.N. Nicula, rząd rumuński oraz Komisja Europejska.

17. W swoim piśmie z dnia 20 grudnia 2013 r. rząd rumuński zwrócił się o rozpatrzenie tej sprawy przez wielką izbę. Trybunał przychylił się do tego wniosku zgodnie z art. 16 akapit trzeci swojego statutu. Rząd rumuński uzasadnił ten wniosek na rozprawie koniecznością zapewnienia spójności orzecznictwa Trybunału dotyczącego podatku od przywiezionych samochodów używanych.

18. Na mocy art. 101 regulaminu postępowania Trybunał zwrócił się w dniu 14 lutego 2014 r. do sądu odsyłającego o udzielenie do dnia 5 marca 2014 r. wyjaśnień odnośnie do zastosowania dekretu-ustawy 9/2013 do sporu w postępowaniu głównym. Odpowiedź sądu odsyłającego wpłynęła do Trybunału w dniu 4 marca 2014 r.

19. W dniu 25 marca 2014 r. odbyła się rozprawa, na której uwagi ustne przedstawili I.N. Nicula, rząd rumuński i Komisja.

V – Analiza

A – W przedmiocie dopuszczalności

20. Rząd rumuński uważa, że niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny, ponieważ odpowiedź na pytanie przedstawione przez sąd odsyłający nie byłaby użyteczna dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym. Według rządu rumuńskiego dekret-ustawa 9/2013 nie znajduje zastosowania do sporu w postępowaniu głównym z dwóch powodów.

21. Po pierwsze, rząd rumuński jest zdania, że postępowanie pozasądowe zmierzające do zwrotu ewentualnej różnicy pomiędzy podatkiem zapłaconym na mocy aktów normatywnych wcześniejszych niż dekret-ustawa 9/2013 oraz opłatą środowiskową wprowadzoną w art. 12 tego dekretu-ustawy nie dotyczy sądu odsyłającego i nie odnosi się do sporu w postępowaniu głównym.

22. Rząd rumuński uważa zatem, że to postępowanie pozasądowe zmierzające do uzyskania zwrotu nie uniemożliwia sądowi odsyłającemu orzeczenia zwrotu całości kwoty zapłaconej przez I.N. Niculę tytułem podatku od zanieczyszczeń.

23. Po drugie, rząd rumuński uważa, że na mocy zasady tempus regit actum dekret-ustawa 9/2013, który wszedł w życie w dniu 15 marca 2013 r., nie znajduje zastosowania do żądania zwrotu podatku od zanieczyszczeń zapłaconego przez I.N. Niculę w 2009 r. W konsekwencji sąd odsyłający nie powinien uważać, że wiąże go art. 12 tego dekretu-ustawy.

24. W obliczu tych argumentów Trybunał zwrócił się do sądu odsyłającego o zajęcie stanowiska w odniesieniu do zastosowania w sporze w postępowaniu głównym dekretu-ustawy 9/2013, a mianowicie jego art. 12.

25. W swojej odpowiedzi, która wpłynęła do Trybunału w dniu 13 marca 2014 r., sąd odsyłający potwierdził zastosowanie art. 12 dekretu-ustawy 9/2013 do sporu w postępowaniu głównym. Według sądu odsyłającego wykładnia tego dekretu-ustawy przedstawiona przez rząd nie ma żadnych podstaw prawnych i pozbawia treści art. 12 tego dekretu-ustawy.

26. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału „w ramach postępowania, o którym mowa w art. [267 TFUE], u którego podstaw leży jasny podział ról między sądami krajowymi a Trybunałem, wszelka ocena okoliczności faktycznych leży w kompetencjach sądu krajowego. Podobnie jedynie do sądu krajowego, przed którym zawiśł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za wydanie orzeczenia, należy – przy uwzględnieniu okoliczności konkretnej sprawy – zarówno ocena, czy do wydania wyroku jest mu niezbędne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pytań, które zadaje Trybunałowi. W związku z tym, jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa [Unii], Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia”⁶.

27. Ponieważ sąd odsyłający potwierdził zastosowanie dekretu-ustawy 9/2013 do sporu w postępowaniu głównym, należy odrzucić zarzut rządu rumuńskiego dotyczący dopuszczalności niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

B – Co do istoty

28. W swoim pytaniu sąd zmierza do ustalenia czy przepisy takie jak zawarte w dekrecie-ustawie 9/2013 są zgodne z art. 110 TFUE, zasadami równości wobec prawa i niedyskryminacji zawartymi w art. 20 i 21 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”), prawem własności zawartym w art. 17 tej karty oraz zasadami bezpieczeństwa prawnego, niedziałania prawa wstecz i zakazu reformatio in peius.

1. Zasady lub przepisy prawa Unii znajdujące zastosowanie w niniejszej sprawie

29. Istota zarzutu I.N. Niculi polega na tym, że art. 12 dekretu-ustawy 9/2013 utrzymuje dyskryminację wprowadzoną poprzez podatek od zanieczyszczeń pomiędzy samochodami używanymi przywiezionymi do Rumunii a samochodami obecnymi już na rumuńskim rynku i wolnymi w związku z tym od podatku od zanieczyszczeń. Moim zdaniem, podobnie jak w sprawach Tatu (EU:C:2011:219), Nisipeanu (EU:C:2011:466), Druțu (EU:C:2011:478), Micșa (EU:C:2011:479), Vijulan (EU:C:2011:477) oraz CâmpEAN i Ciocoiu (EU:C:2014:229), zastosowanie znajduje art. 110 TFUE, który zakazuje wprowadzania dyskryminacyjnych podatków, oraz zasada, zgodnie z którą wszelkie opłaty pobrane niezgodnie z prawem Unii, a w szczególności z art. 110 TFUE, należy zwrócić podatnikowi.

30. Zgodnie z art. 52 ust. 2 karty „prawa uznane w niniejszej karcie, które są przedmiotem postanowień traktatów, są wykonywane na warunkach i w granicach w nich określonych”. W konsekwencji w celu dokonania wykładni prawa Unii przez Trybunał nie ma potrzeby badania zastosowania do tego sporu innych reguł i zasad zawartych w karcie. Dotyczy to także innych zasad ogólnych przywołanych przez sąd odsyłający, który mógłby jednak odnieść się do tych reguł i zasad przy badaniu na przykład konstytucyjności dekretu-ustawy 9/2013 w prawie rumuńskim.

6 — Wyrok Zurita García i Choque Cabrera, C-261/08 i C-348/08, EU:C:2009:648, pkt 34. Zobacz także podobnie wyroki: IKA, C-326/00, EU:C:2003:101, pkt 27; Keller, C-145/03, EU:C:2005:211, pkt 33; Conseil général de la Vienne, C-419/04, EU:C:2006:419, pkt 19; Gómez-Limón Sánchez-Camacho, C-537/07, EU:C:2009:462, pkt 24.

2. Argumenty przedstawione Trybunałowi

31. I.N. Nicula uważa, że wprowadzając nowy podatek od zanieczyszczeń zwany „opłatą środowiskową” i pozwalając rumuńskim organom podatkowym na dokonywanie zwrotu podatnikowi jedynie różnicy pomiędzy kwotą opłaty a kwotą zapłaconą tytułem podatku od zanieczyszczeń, dekret-ustawa 9/2013 zmierza w szczególności do zablokowania wniosków o zwrot podatku od zanieczyszczeń we wszystkich jego formach poprzedzających opłatę środowiskową.

32. I.N. Nicula uważa ponadto, że opłata środowiskowa jest również niezgodna z art. 110 TFUE, ponieważ wprowadza ona dyskryminację pomiędzy:

- z jednej strony właścicielami pojazdów używanych nabytych w państwie członkowskim innym niż Rumunia, takimi jak I.N. Nicula, którzy zapłacili podatek od zanieczyszczeń w chwili ich rejestracji w Rumunii i jeszcze go nie odzyskali, w przypadku których opłata środowiskowa jest natychmiast wymagalna poprzez zatrzymanie części lub całości podatku zapłaconego wcześniej, oraz
- z drugiej strony właścicielami pojazdów już zarejestrowanych w Rumunii, w przypadku których opłata taka jest wymagalna w chwili ewentualnego wpisu przeniesienia prawa własności na osobę trzecią.

33. I.N. Nicula dodaje, że opłata środowiskowa stanowi podatek dyskryminacyjny także w tym sensie, że dekret-ustawa 9/2013 nie gwarantuje, iż kwota podatku należnego od pojazdów używanych przywiezionych z innego państwa członkowskiego nie przekroczy pozostałej kwoty opłaty rezydualnej zawartej w wartości podobnych pojazdów zarejestrowanych już w Rumunii.

34. Rząd rumuński podnosi, że dekret-ustawa 9/2013 w pełni realizuje zasady ustanowione w wyroku Tatu (EU:C:2011:219). Uważa on, że opłata środowiskowa opiera się na obiektywnych i przejrzystych kryteriach, takich jak pojemność silnika i norma zanieczyszczenia Euro albo emisja dwutlenku węgla danego pojazdu. Ponadto jej kwota we właściwy sposób uwzględnia rzeczywistą wartość rynkową pojazdu używanego obliczoną od chwili wprowadzenia pojazdu na rynek oraz może być podważana na drodze administracyjnej lub sądowej w celu wykazania znacznieszego spadku wartości niż ten, który został ustalony przy zastosowaniu skali utraty wartości. Rząd rumuński utrzymuje także, że opłata środowiskowa nałożona na przywiezione pojazdy nie przekracza kwoty opłaty rezydualnej zawartej w wartości podobnych używanych pojazdów samochodowych zarejestrowanych już na terytorium kraju.

35. Rząd rumuński przypomina również, że uiszczenie opłaty środowiskowej jest obowiązkowe i wymagalne w chwili pierwszej rejestracji przeniesienia prawa własności pojazdów będących już częścią krajowego parku pojazdów przed powstaniem tej opłaty, włącznie z samochodami, od których nie zapłacono wcześniejszego podatku od zanieczyszczeń, jak tego wymagały wyroki Tatu (EU:C:2011:219) i Nisipeanu (EU:C:2011:466).

36. W konsekwencji rząd rumuński dochodzi do wniosku, że ustawodawstwo krajowe takie jak dekret-ustawa 9/2013 nie jest sprzeczne z art. 110 TFUE.

37. Komisja jest zdania, że system wprowadzony przez dekret-ustawę 9/2013 jest sprzeczny z art. 110 TFUE, ponieważ znajduje on zastosowanie w sposób retroaktywny do zdarzeń będących źródłem opodatkowania zaistniałych przed wejściem w życie dekretu-ustawy 9/2013 i utrzymuje w ten sposób praktykę uznaną przez Trybunał za dyskryminacyjną w wyroku Tatu (EU:C:2011:219).

3. Ocena

38. Należy na wstępie przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa Unii zakazujące takich podatków. Państwo członkowskie jest zatem zobowiązane co do zasady zwrócić obciążenia pobrane z naruszeniem prawa Unii⁷. Co więcej, jeśli państwo członkowskie pobrało podatek z naruszeniem prawa Unii, podatnicy mają prawo do uzyskania zwrotu nie tylko tak pobranego podatku, ale także odsetek od kwoty bezprawnie pobranego podatku naliczanych od chwili zapłaty podatku⁸.

39. Zasada ta doznaje tylko jednego wyjątku, mianowicie w sytuacji przerzucenia podatku na inne osoby⁹, a w braku uregulowań unijnych jest poddana krajowym zasadom proceduralnym, z zastrzeżeniem poszanowania zasad równoważności i skuteczności¹⁰.

40. Należy w tym względzie przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż dekret-ustawa 50/2008 we wszystkich swoich wersjach ustanawiała system opodatkowania zniechęcający do rejestrowania w Rumunii używanych pojazdów samochodowych zakupionych w innych państwach członkowskich, a w związku z tym sprzeczny z art. 110 TFUE¹¹.

41. W konsekwencji Rumunia zobowiązana jest zwrócić I.N. Niculi podatek od zanieczyszczeń.

42. Oznacza to, że państwa członkowskie mogą poprzez nowe przepisy ustawowe nakładać nowe podatki na pojazdy ze względów polityki ochrony środowiska lub polityki ogólnej o tyle, o ile nie będą one zniechęcały do przywozu dóbr pochodzących z innych państw członkowskich na korzyść produktów krajowych oraz nie będą naruszały w ten sposób art. 110 TFUE¹².

43. Wydaje się zatem, w szczególności w świetle wyroku Tatu (EU:C:2011:219), że organy rumuńskie w celu wypełnienia swoich zobowiązań wynikających z prawa Unii w rzeczywistości mogły dokonać wyboru pomiędzy dwiema opcjami: albo znieść podatek od zanieczyszczeń i zwrócić pobrane kwoty tego podatku podatnikom, którzy już je zapłacili, wprowadzając jednocześnie na przyszłość nowy podatek zgodny z art. 110 TFUE lub nie wprowadzając go, albo utrzymać podatek od zanieczyszczeń (bez względu na nazwę), nakładając go jednak również niezwłocznie na właścicieli pojazdów używanych zarejestrowanych już w Rumunii.

44. Zamiast wybrać jedną z tych opcji rząd rumuński w rzeczywistości zdecydował się, wprowadzając dekret-ustawę 9/2013, na system nakładający na wszystkie pojazdy, przywiezione lub nie, nowy podatek od daty przyszłej, jednocześnie zezwalając organom podatkowym na zatrzymanie kwot pobranych bezprawnie tytułem podatku od zanieczyszczeń do chwili przyszłego przeniesienia prawa własności danego pojazdu, które spowoduje uiszczenie opłaty środowiskowej.

7 — Zobacz wyroki: *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, pkt 12; *Metallgesellschaft i in.*, C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134, pkt 84; *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 202; *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, C-362/12, EU:C:2013:834, pkt 30.

8 — Zobacz wyrok *Irimie*, C-565/11, EU:C:2013:250, pkt 29.

9 — Zobacz w szczególności wyrok *Lady & Kid i in.*, C-398/09, EU:C:2011:540, pkt 20.

10 — Zobacz na przykład wyroki: *Danfoss i Sauer-Danfoss*, C-94/10, EU:C:2011:674, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo; *Irimie*, EU:C:2013:250, pkt 23.

11 — Wyrok *Nisipeanu*, EU:C:2011:466, pkt 27–29. Zobacz także w przedmiocie ustawy 9/2012 postanowienie *Câmpean i Ciocoiu*, EU:C:2014:229, pkt 31–33.

12 — Wyrok *Nádasdi i Németh*, C-290/05 i C-333/05, EU:C:2006:652, pkt 49.

45. W istocie, jak to potwierdza sąd odsyłający, art. 12 dekretu-ustawy 9/2013 ogranicza zwrot podatku od zanieczyszczeń pobranego na mocy dekretu-ustawy 50/2008 do różnicy pomiędzy kwotą opłaty środowiskowej a podatkiem od zanieczyszczeń. Wcześniej zapłacona kwota jest więc zatrzymywana z tytułu opłaty środowiskowej, podczas gdy w przypadku pojazdów zarejestrowanych już w Rumunii w chwili wejścia w życie dekretu-ustawy 50/2008, które były z tego powodu wolne od tego podatku, opłata środowiskowa staje się wymagalna dopiero w chwili następnego przeniesienia prawa własności tych pojazdów.

46. Powstaje więc pytanie, czy państwo członkowskie może odmówić zwrotu podatku niezgodnego z prawem Unii poprzez wprowadzenie nowego podatku wymagalnego ewentualnie w przyszłości oraz podstawy prawnej umożliwiającej organom podatkowym zatrzymanie kwot pobranych z tytułu podatku uznanego za sprzeczny z prawem Unii do chwili, w której nowy podatek stanie się wymagalny, zaś wyrównanie pomiędzy tymi dwoma podatkami następuje w tej samej chwili.

47. W związku z tym, mimo że niniejsza sprawa dotyczy zwrotu podatku od zanieczyszczeń, a nie nałożenia opłaty środowiskowej, należy zbadać, czy art. 4 w związku z art. 12 dekretu-ustawy 9/2013, które opóźniają zwrot podatku od zanieczyszczeń do chwili, w której opłata środowiskowa staje się wymagalna i przewidują go w wysokości, w jakiej kwota podatku od zanieczyszczeń przekracza tę opłatę, czynią zadość zobowiązaniu do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii eliminując dyskryminację zakazaną przez art. 110 TFUE, która była wynikiem wprowadzenia dekretu-ustawy 50/2008. Jakkolwiek na rozprawie I.N. Nicula i rząd rumuński obszernie dyskutowali metodę obliczania opłaty środowiskowej, to jednak niniejsza sprawa dotyczy jedynie zwrotu podatku od zanieczyszczeń. Zgodność metody obliczania opłaty środowiskowej z art. 110 TFUE nie jest zatem objęta pytaniem prejudycjalnym.

a) Spójność orzecznictwa Trybunału dotyczącego przywiezionych używanych pojazdów silnikowych

48. Rząd rumuński uzasadnił na rozprawie swoje żądanie przydzielenia niniejszej sprawy wielkiej izbie, zarzucając istnienie niespójności pomiędzy z jednej strony wyrokiem Nádasdi i Németh¹³, a z drugiej strony wyrokami Tatu¹⁴ i Nisipeanu¹⁵.

49. Zdaniem tego rządu nie jest możliwe pogodzenie wyroku Nádasdi i Németh, w którym Trybunał orzekł, że „[p]orównanie [używanych pojazdów nowo przywiezionych na Węgry] z używanymi pojazdami dopuszczonymi do ruchu na Węgrzech przed wejściem w życie ustawy o opłacie rejestracyjnej jest pozbawione znaczenia dla sprawy”¹⁶, z wyrokami Tatu i Nisipeanu, w których Trybunał badał neutralność podatku od zanieczyszczeń w odniesieniu do przywiezionych pojazdów używanych w porównaniu z podobnymi pojazdami używanymi, które zostały zarejestrowane na terytorium krajowym przed wejściem w życie dekretu-ustawy 50/2008¹⁷.

50. Przypominam, że w przeciwieństwie do spraw Nádasdi i Németh, Tatu i Nisipeanu, niniejsza sprawa dotyczy żądania zwrotu podatku uznanego za niezgodny z art. 110 TFUE, a nie zgodności opłaty środowiskowej z tym przepisem. W konsekwencji nie powstaje kwestia jednolitości orzecznictwa Trybunału podniesiona przez rząd rumuński, ponieważ do przedmiotowego w niniejszej sprawie podatku od zanieczyszczeń odnoszą się niewątpliwie wyroki Tatu i Nisipeanu, zdecydowanie późniejsze niż wyrok Nádasdi i Németh.

13 — EU:C:2006:652.

14 — EU:C:2011:219.

15 — EU:C:2011:466.

16 — EU:C:2006:652, pkt 49.

17 — EU:C:2011:219, pkt 38; EU:C:2011:466, pkt 20.

b) Zgodność zasady takiej jak przewidziana w art. 4 dekretu-ustawy 9/2013 z art. 110 TFUE

51. Bezsporne jest, że art. 110 akapit pierwszy TFUE nakazuje pełną neutralność podatków wewnętrznych w odniesieniu do konkurencji pomiędzy produktami znajdującymi się już na rynku krajowym i podobnymi produktami objętymi przywozem¹⁸.

52. Należy zatem zbadać, czy art. 4 dekretu-ustawy 9/2013 nakłada tę samą opłatę na przywiezione pojazdy używane i pojazdy używane zarejestrowane w Rumunii przed wejściem w życie dekretu-ustawy 50/2008, które były z tego powodu wolne od podatku od zanieczyszczeń.

53. Jestem zdania, że przepisy zawarte w art. 4 lit. c) i d), w ich faktycznym brzmieniu, nie wprowadzają dyskryminacji, o której orzeczono w wyroku Tatu (EU:C:2011:219), ponieważ pojazdy używane zarejestrowane w Rumunii przed wejściem w życie dekretu-ustawy 50/2008, które były z tego powodu wolne od podatku od zanieczyszczeń, zostały poddane nowej opłacie podobnie jak pojazdy używane, w odniesieniu do których sąd rumuński w wyniku wyroku Tatu nakazał albo zwrot podatku od zanieczyszczeń, albo rejestrację bez zapłaty podatku od zanieczyszczeń.

54. Opłata środowiskowa nie tylko znajduje co do zasady zastosowanie do obu wymienionych kategorii, ale jest także wymagalna w tej samej chwili, to jest podczas przyszłego przeniesienia prawa własności.

55. Ta ocena winna więc doprowadzić do zwrotu na rzecz I.N. Niculi podatku od zanieczyszczeń niezgodnego z prawem Unii, zaś nowa opłata środowiskowa mogłaby zostać na niego nałożona wyłącznie podczas przyszłego przeniesienia prawa własności tego pojazdu.

56. Skoro sąd odsyłający ocenia, że art. 12 dekretu-ustawy 9/2013 znajduje również zastosowanie do niniejszego sporu, należy także zbadać zgodność z prawem Unii zasady takiej jak zasada zawarta w tym przepisie, który przewiduje, iż podatek od zanieczyszczeń (w niniejszej sprawie zapłacony przez I.N. Niculę) może zostać mu zwrócony w takim zakresie, w jakim przekracza on opłatę środowiskową, która powinna zostać uiszczona od danego pojazdu.

c) Zgodność zasady takiej jak zawarta w art. 12 dekretu-ustawy 9/2013 z art. 110 TFUE i zobowiązanie do zwrotu podatku pobranego z naruszeniem prawa Unii

57. Przypominam, iż dyskryminacja wprowadzona przez dekret-ustawę 50/2008 polegała na okoliczności, że podatek od zanieczyszczeń „[wywierał] skutek tego rodzaju, iż pojazdy używane pochodzące z przywozu, cechujące się starszym wiekiem i znacznym zużyciem, [były] [...] objęte podatkiem, który [mógł] osiągnąć około 30% ich wartości handlowej, podczas gdy pojazdy podobne wprowadzone do sprzedaży na krajowym rynku pojazdów używanych nie [były] w ogóle objęte tego rodzaju obciążeniem podatkowym”¹⁹. Na tej podstawie Trybunał orzekł, że podatek od zanieczyszczeń „[skutkował] zniechęcaniem do przywozu i wprowadzania do ruchu w Rumunii pojazdów używanych nabytych w innych państwach członkowskich”²⁰.

58. Według rządu rumuńskiego Rumunia dostosowała się do wyroków Tatu (EU:C:2011:219) i Nisipeanu (EU:C:2011:466) przyjmując art. 4 lit. c) dekretu-ustawy 9/2013, rozszerzający obciążenie opłatą środowiskową na pojazdy zarejestrowane już w Rumunii, które były wolne od podatku od zanieczyszczeń, od chwili przyszłej zmiany właściciela pojazdów.

18 — Zobacz wyroki: Komisja/Dania, C-47/88, EU:C:1990:449, pkt 8, 9; Tatu, EU:C:2011:219, pkt 34.

19 — Wyrok Tatu, EU:C:2011:219, pkt 58.

20 — Ibidem.

59. Uważam jednak, że art. 12 tego dekretu-ustawy (co do którego rząd rumuński uważał, że nie znajduje on zastosowania w niniejszej sprawie)²¹ nie pozwala na wyeliminowanie dyskryminacji ustanowionej przez wcześniejsze ustawodawstwo.

60. W istocie skutkiem tego przepisu jest zezwolenie organom podatkowym na zatrzymanie kwot pobranych już z tytułu podatku od zanieczyszczeń do chwili ewentualnego przeniesienia prawa własności danego pojazdu. Ma to przy tym nastąpić bez uwzględnienia odsetek należnych podatnikom, którzy zapłacili podatek od zanieczyszczeń, oraz bez ustanowienia mechanizmu zwrotu tego podatku i odsetek należnych od jego kwoty w przypadku, gdy w przyszłości nie nastąpiłoby przeniesienie prawa własności tego pojazdu.

61. Jak wskazuje I.N. Nicula, przeniesienie prawa własności pojazdu używanego zarejestrowanego już w Rumunii w chwili wejścia w życie dekretu-ustawy 50/2008 albo takiego, który jak pojazd I.N. Niculi został przywieziony w czasie, gdy ten dekret-ustawa już obowiązywał, nie jest w żadnym wypadku pewne, ponieważ znaczna część tych pojazdów może cechować się starszym wiekiem. Ten sam skutek może wystąpić, jeśli dany pojazd zostanie skradziony lub zniszczony.

62. W konsekwencji, jak wskazuje Komisja, opłata środowiskowa nie znajduje zastosowania w równym stopniu do wszystkich transakcji dokonanych w okresie stosowania dekretu-ustawy 50/2008. Pomimo że znajduje ona zastosowanie do pojazdów używanych zarejestrowanych już w Rumunii, które były z tego powodu wolne od podatku od zanieczyszczeń, to jednak nie będzie wymagalna aż do chwili pierwszego przeniesienia prawa własności tego pojazdu, które nastąpi po wejściu w życie dekretu-ustawy 9/2013, podczas gdy art. 12 pozwala organom podatkowym na niezwrócenie kwot podatku od zanieczyszczeń pobranych już z naruszeniem art. 110 TFUE od pojazdów używanych przywiezionych po wejściu w życie dekretu-ustawy 50/2008.

63. Rząd rumuński próbuje uzasadnić tę różnicę traktowania utrzymując, że pewne różnice w traktowaniu podobnych sytuacji są niezbędną częścią interwencji ustawodawczej przywracającej stan zgodności z prawem w wyniku wyroku Trybunału orzekającego o niezgodności zasady prawa krajowego z prawem Unii. Nie podzielam tej opinii podważającej skuteczność i jednolitość stosowania prawa Unii. Przeciwnie – w wyniku stwierdzenia przez Trybunał naruszenia prawa Unii państwa członkowskie zobowiązane są do naprawienia tego naruszenia i wyeliminowania wszelkich jego konsekwencji.

64. Uważam zatem, podobnie jak Komisja, że art. 12 dekretu-ustawy 9/2013 nie jest zgodny z art. 110 TFUE i narusza ciążące na Rumunii zobowiązanie do zwrotu podatku od zanieczyszczeń pobranego z naruszeniem tego postanowienia traktatu.

65. W tych okolicznościach I.N. Nicula winien uzyskać zwrot kwoty podatku od zanieczyszczeń powiększonej o odsetki od niej należne.

66. Na pytanie przedłożone przez sąd odsyłający należy zatem udzielić odpowiedzi, że art. 110 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on krajowemu systemowi opodatkowania pojazdów takiemu jak wprowadzony w art. 4 i 12 dekretu-ustawy 9/2013.

C – W przedmiocie ograniczenia skutków wyroku w czasie

67. W sytuacji orzeczenia przez Trybunał, że art. 110 TFUE sprzeciwia się systemowi opodatkowania takiemu jak w niniejszej sprawie, rząd rumuński wnosi do Trybunału o ograniczenie skutków jego wyroku w czasie.

21 — Pogląd ten sąd odsyłający odrzucił w swojej pisemnej odpowiedzi na wniosek o przedstawienie wyjaśnień, z którym zwrócił się do niego Trybunał.

1. Argumenty rządu rumuńskiego

68. Rząd rumuński utrzymuje, że działał w dobrej wierze przyjmując rozpatrywany system opodatkowania z zamiarem poszanowania wyroków Tatu (EU:C:2011:219) i Nisipeanu (EU:C:2011:466). Dodaje on, że zwrot pobranych kwot wiązałby się z poważnymi konsekwencjami dla państwa rumuńskiego.

69. Na rozprawie rząd rumuński wskazał, że całkowita kwota pobrana na podstawie dekretu-ustawy 9/2013²² wynosi 3 288 565 944 RON (około 750 mln EUR). Zgodnie z jego własnymi szacunkami, odsetki od tej kwoty przekraczałyby kwotę 1 583 545 688 RON (około 360 mln EUR), co dałoby całkowitą kwotę obciążającą rumuński budżet w wysokości około 1,1 mld EUR. Według rządu rumuńskiego kwota ta reprezentuje 36,5% deficytu przewidzianego w budżecie na rok 2013, a jej zwrot mógłby zagrozić programom i projektom przewidzianym dla ochrony środowiska.

70. Rząd rumuński podkreśla ponadto, że rumuński budżet na rok 2013 zamyka się deficytem w wysokości 2,97 mld EUR, oraz że zwrot pobranych kwot i należnych od nich odsetek pogłębiłby deficyt budżetowy o 0,8%, co zagroziłoby wypełnieniu zobowiązań ograniczenia w największym możliwym zakresie deficytu budżetowego, nałożonych na Rumunię w traktacie o stabilności, koordynacji i zarządzaniu w unii gospodarczej i walutowej.

71. Na rozprawie I.N. Nicula podważył wiarygodność obliczeń przedstawionych przez rząd rumuński opierając się na wielkościach opublikowanych przez Administratia Fondului pentru Mediu (organ administracji funduszu ochrony środowiska naturalnego), według których kwota pobrana w 2013 r. z tytułu opłaty środowiskowej po wejściu w życie dekretu-ustawy 9/2013 wynosi około 730 mln RON, a nie 3 288 565 944 RON. I.N. Nicula podważa także kwotę odsetek w wysokości 1 583 545 688 RON, nie podaje jednak alternatywnych wielkości. Jego zdaniem całkowita kwota zwrotu reprezentuje jedynie 0,83% rumuńskiego budżetu na rok 2013.

72. W swojej replice rząd rumuński nie podważył danych liczbowych przedstawionych przez I.N. Niculę.

2. Ocena

73. Należy przede wszystkim przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wykładnia przepisu prawa Unii dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 267 TFUE wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien lub powinien być on być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie. Wynika z tego, że zinterpretowany w ten sposób przepis może i powinien być stosowany przez sąd do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem tego wyroku, jeśli przesłanki wniesienia do właściwego sądu powództwa dotyczącego zastosowania tego przepisu są w pozostałym zakresie spełnione²³.

22 — Na pytanie zadane przeze mnie na rozprawie rząd rumuński odpowiedział potwierdzając, że wypowiada się na temat kwot pobranych na podstawie dekretu-ustawy 9/2013.

23 — Zobacz wyroki: Barreira Pérez, C-347/00, EU:C:2002:560, pkt 44; Linneweber i Akritidis, C-453/02 i C-462/02, EU:C:2005:92, pkt 41; Meilicke i in., C-292/04, EU:C:2007:132, pkt 34.

74. Przywołując utrwalone orzecznictwo Trybunału wskazałem w mojej opinii w sprawie T-Mobile Austria, że „[j]edynie w drodze wyjątku Trybunał może, w oparciu o wynikającą z systemu prawa Unii ogólną zasadę pewności prawa, zdecydować się na ograniczenie wobec wszystkich zainteresowanych możliwości powołania się na przepis, który był przedmiotem wykładni, w celu podważenia stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze. Aby tego rodzaju ograniczenie mogło mieć miejsce, winny zostać spełnione dwie istotne przesłanki, mianowicie dobra wiara zainteresowanych i ryzyko poważnych konsekwencji”²⁴.

75. Moim zdaniem żadna z tych dwóch przesłanek nie jest w niniejszej sprawie spełniona.

76. Jeśli chodzi o kryterium dobrej wiary, rząd rumuński zauważył, że dekret-ustawa 9/2013 został przyjęty w celu zapewnienia wywiązania się ze zobowiązań nałożonych na Rumunię w art. 110 TFUE, w interpretacji dokonanej przez Trybunał w wyrokach Tatu (EU:C:2011:219) i Nisipeanu (EU:C:2011:466).

77. Wprowadzając zatem różnicę w stosowaniu wobec pojazdów przywiezionych i pojazdów zarejestrowanych już w Rumunii, dekret-ustawa 9/2013 utrzymuje, że względów, które przedstawiłem w pkt 59–64 niniejszej opinii, dyskryminację wprowadzoną wcześniej przez dekret-ustawę 50/2008, z czego rząd rumuński nie może nie zdawać sobie sprawy.

78. Skoro kryterium dobrej wiary nie jest spełnione, „nie ma potrzeby badania, czy spełniona została [...] druga przesłanka, dotycząca ryzyka poważnych konsekwencji”²⁵. Dla potrzeb Trybunału przedstawiam jednak poniżej kilka refleksji na temat tego drugiego kryterium.

79. Przypominam na wstępie, że rząd rumuński żądał już ograniczenia w czasie skutków wyroku Nisipeanu (EU:C:2011:466). Przy tej okazji Trybunał orzekł, że „istnienie konsekwencji finansowych wynikających dla państwa członkowskiego z wyroku wydanego w trybie prejudycjalnym, nie stanowi samo w sobie uzasadnienia dla ograniczenia skutków tego wyroku w czasie [...]. Do państwa członkowskiego żądającego takiego ograniczenia należy przedstawienie Trybunałowi danych liczbowych wskazujących na ryzyko poważnych konsekwencji ekonomicznych [...]”²⁶.

80. Żądanie rządu rumuńskiego zostało odrzucone z tego powodu, iż „w braku danych liczbowych bardziej dokładnych i pozwalających na wyciągnięcie wniosku, że gospodarka rumuńska narażona jest na ryzyko poważnych perturbacji w wyniku niniejszego wyroku, warunku dotyczącego poważnych konsekwencji nie można uznać za spełniony”²⁷.

81. Moim zdaniem liczby przedstawione przez rząd rumuński oraz rozbieżność poglądów stron co do tych szacunków nie mają znaczenia, ponieważ niniejsza sprawa nie dotyczy kwestii zwrotu kwot pobranych na mocy dekretu-ustawy 9/2013, ale zwrotu kwot pobranych na mocy ustawodawstwa wcześniejszego, mianowicie dekretu-ustawy 50/2008. Zatem w braku danych liczbowych dokładnych i pozwalających na wyciągnięcie wniosku, że gospodarka rumuńska narażona jest na ryzyko poważnych perturbacji w wyniku niniejszego wyroku jestem zdania, że podobnie jak w wyroku Nisipeanu (EU:C:2011:466) warunek dotyczący poważnych konsekwencji nie jest spełniony.

24 — Opinia T-Mobile Austria, C-616/11, EU:C:2013:691, pkt 96. Zobacz wyroki: Vroege, C-57/93, EU:C:1994:352, pkt 21; Cooke, C-372/98, EU:C:2000:558, pkt 42; Skov i Bilka, C-402/03, EU:C:2006:6, pkt 51; Nádasdi i Németh, EU:C:2006:652, pkt 63; Brzeziński, C-313/05, EU:C:2007:33, pkt 56; Kalinczew, C-2/09, EU:C:2010:312, pkt 50; Santander Asset Management SGIIC i in., C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, pkt 59.

25 — Wyrok Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, pkt 47.

26 — Punkt 34.

27 — Ibidem, pkt 36.

82. W każdym razie, jak już wskazałem w pkt 43 niniejszej opinii, w wyniku wyroku Tatu (EU:C:2011:219) rząd rumuński miał wybór albo znieść podatek od zanieczyszczeń i zwrócić kwoty pobrane tytułem tego podatku podatnikom, którzy już je zapłacili, albo utrzymać podatek od zanieczyszczeń (bez względu na nazwę), jednak uczynić go wymagalnym w sposób natychmiastowy od właścicieli pojazdów używanych zarejestrowanych już w Rumunii, które były z tego powodu wolne od podatku od zanieczyszczeń.

83. Biorąc pod uwagę, że przyjmując dekret-ustawę 9/2013 rząd rumuński zdecydował się utrzymać podatek od zanieczyszczeń w formie opłaty środowiskowej, w celu uniknięcia perturbacji budżetowych i wyeliminowania dyskryminacji wprowadzonej przez dekret-ustawę 50/2008 wystarczyło obciążyć opłatą środowiskową pojazdy używane zarejestrowane już w Rumunii, które nie podlegały podatkowi od zanieczyszczeń, w sposób natychmiastowy, a nie podczas następnego przeniesienia prawa własności tych pojazdów.

84. W konsekwencji, nawet jeśli w obecnym systemie I.N. Nicula ma prawo do zwrotu podatku od zanieczyszczeń zapłaconego w 2009 r., Rumunia może uniknąć wszelkiego ryzyka budżetowego nowelizując dekret-ustawę 9/2013 w taki sposób, aby nałożyć opłatę środowiskową na właścicieli pojazdów używanych zarejestrowanych już w Rumunii w chwili wejścia w życie dekretu-ustawy 50/2008, które były w tamtym czasie wolne od podatku od zanieczyszczeń.

85. W związku z powyższym nie ma podstaw do ograniczenia skutków wyroku w czasie.

VI – Wnioski

86. Proponuję zatem, by Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne przedstawione przez Tribunalul Sibiu:

Artykuł 110 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on krajowemu systemowi opodatkowania pojazdów takiemu jak wprowadzony w art. 4 i 12 rządowego dekretu-ustawy 9/2013 o ustanowieniu opłaty środowiskowej od pojazdów silnikowych.