



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA
przedstawiona w dniu 10 lutego 2015 r.¹

Sprawa C-76/14

Mihai Manea
przeciwko

Instituția Prefectului – județul Brașov – Serviciul public comunitar regim permise de conducere și înmatriculare a vehiculelor

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Curtea de Apel Brașov (Rumunia)]

Swobodny przepływ towarów — Podatek od emisji zanieczyszczeń pobierany od pojazdów silnikowych przy ich pierwszej rejestracji lub przy przeniesieniu po raz pierwszy prawa własności — Zwolnienie pojazdów objętych wcześniej obowiązującymi podatkami — Zakaz dyskryminacyjnego opodatkowania krajowego w rozumieniu art. 110 TFUE — Niedyskryminacja samochodów używanych sprowadzanych z innych państw członkowskich w stosunku do podobnych samochodów krajowych

Wprowadzenie – geneza problemu i ramy prawne

1. Problematyka opodatkowania samochodów, w tym w szczególności samochodów używanych, jest stale obecna w orzecznictwie Trybunału². W ostatnich latach poczesne miejsce w orzecznictwie dotyczącym tej kwestii zajmuje rumuński system jednorazowego podatku rejestracyjnego. Przedmiotem niniejszej sprawy są przepisy, które – po szeregu orzeczeń stwierdzających niezgodność tego systemu z prawem Unii – mają wreszcie owe niezgodności usunąć.

2. Republika Rumunii przystąpiła do Unii Europejskiej z dniem 1 stycznia 2007 r. Tego samego dnia wszedł w życie podatek specjalny od samochodów osobowych i pojazdów silnikowych, wprowadzony na mocy Legea nr. 343/2006 din 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 343/2006 z dnia 17 lipca 2006 r. o zmianie i uzupełnieniu ustawy nr 571/2003 kodeks podatkowy, zwanej dalej „ustawą nr 343/2006”)³. Z dniem 1 lipca 2008 r. podatek ten został zastąpiony podatkiem od emisji zanieczyszczeń przez pojazdy silnikowe, wprowadzonym na mocy Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008 din 21 aprilie 2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule (rozporządzenia z mocą ustawy nr 50/2008 z dnia 21 kwietnia 2008 r. w sprawie podatku od emisji zanieczyszczeń przez pojazdy silnikowe, zwanego dalej „OUG 50/2008”)⁴. Obowiązek podatkowy na podstawie obu tych aktów powstawał z chwilą pierwszej rejestracji samochodu na terytorium Rumunii.

1 — Język oryginału: polski.

2 — Przypomnę tylko niektóre wyroki mające związek z kwestiami będącymi przedmiotem niniejszej sprawy: Komisja/Dania (C-47/88, EU:C:1990:449), Nunes Tadeu (C-345/93, EU:C:1995:66), De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352), Nádassdi i Németh (C-290/05 i C-333/05, EU:C:2006:652), Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33), czy niedawno X (C-437/12, EU:C:2013:857).

3 — *Monitorul Oficial al României*, Partea 1, nr. 662.

4 — *Monitorul Oficial al României*, Partea 1, nr. 327.

3. Podatek wprowadzony na mocy OUG 50/2008 został uznany, w wyniku orzeczenia Trybunału⁵, za sprzeczny z art. 110 TFUE. Trybunał uznał, że podatek pobierany wyłącznie przy pierwszej rejestracji samochodu na terytorium kraju, a więc – w odniesieniu do samochodów używanych – wyłącznie od samochodów sprowadzanych z zagranicy, zniechęca do nabywania samochodów używanych pochodzących z innych państw członkowskich, nie zniechęcając równocześnie do nabywania na rynku krajowym pojazdów używanych w tym samym wieku i o takim samym stopniu zużycia⁶. Trybunał potwierdzał następnie wielokrotnie to stanowisko w odniesieniu do przepisów OUG 50/2008 w brzmieniu pierwotnym lub po kosmetycznych modyfikacjach⁷.

4. Z dniem 13 stycznia 2012 r. OUG 50/2008 zostało zastąpione przez Legea nr. 9/2012 din 6 ianuarie 2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule (ustawę nr 9/2012 z dnia 6 stycznia 2012 r. o podatku od emisji zanieczyszczeń przez pojazdy silnikowe, zwaną dalej „ustawą nr 9/2012”). Podatek wprowadzony na mocy tej ustawy również był związany z pierwszą rejestracją samochodu na terytorium Rumunii. Ustawa zawierała jednak dodatkowo przepis art. 4 ust. 2, zgodnie z którym:

„Obowiązek zapłaty podatku powstaje również w przypadku przeniesienia po raz pierwszy w Rumunii prawa własności używanego pojazdu samochodowego, za który nie został zapłacony specjalny podatek od samochodów osobowych i pojazdów samochodowych zgodnie z ustawą nr 571/2003 z późniejszymi zmianami i uzupełnieniami [w tym wynikającymi z ustawy nr 343/2006] lub podatek od emisji zanieczyszczeń przez pojazdy silnikowe [to jest podatek ustanowiony na mocy OUG 50/2008] oraz który nie należy do kategorii pojazdów samochodowych wyłączonych lub zwolnionych z zapłaty takich podatków zgodnie z przepisami obowiązującymi w chwili rejestracji”.

5. Na mocy Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 1/2012 din 30 ianuarie 2012 pentru suspendarea aplicării unor dispoziții ale Legii nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, precum și pentru restituirea taxei achitate în conformitate cu prevederile articolului 4 alineatul (2) din lege (rozporządzenia z mocą ustawy nr 1/2012 z dnia 30 stycznia 2012 r. w sprawie zawieszenia stosowania niektórych przepisów ustawy nr 9/2012 oraz zwrotu podatku zapłaconego na podstawie art. 4 ust. 2 tej ustawy)⁸ stosowanie art. 4 ust. 2 ustawy nr 9/2012 zostało zawieszono od dnia 31 stycznia 2012 r. na okres do dnia 1 stycznia 2013 r., a kwoty podatku zapłacone już na podstawie tego przepisu podlegały zwrotowi. Do dnia 1 stycznia 2013 r. podatek pobierany na podstawie ustawy nr 9/2012 nadal stał więc w sprzeczności z art. 110 TFUE, co zostało potwierdzone kolejnym orzeczeniem Trybunału⁹.

6. Ustawa nr 9/2012 została z kolei zastąpiona z dniem 15 marca 2013 r. przez Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2013 din 19 februarie 2013 privind timbrul de mediu pentru autovehicule (rozporządzenie z mocą ustawy nr 9/2013 z dnia 19 lutego 2013 r. w sprawie opłaty środowiskowej od pojazdów silnikowych, zwane dalej „OUG 9/2013”)¹⁰. Artykuł 4 ust. 2 ustawy nr 9/2012 był więc stosowany jedynie w dniach od 1 stycznia do 14 marca 2013 r. W tym też okresie miały miejsce okoliczności faktyczne rozpatrywane w postępowaniu głównym. Przedmiotem analizy w niniejszej sprawie jest zatem stan prawny obowiązujący na mocy ustawy nr 9/2012 z uwzględnieniem jej art. 4 ust. 2.

5 — Wyrok Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219).

6 — Ibidem, sentencja.

7 — Wyrok Nisipeanu (C-263/10, EU:C:2011:466) i szereg późniejszych postanowień.

8 — *Monitorul Oficial al României*, Partea 1, nr. 97.

9 — Postanowienie Câmpean i Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Alexandria (C-97/13 i C-214/13, EU:C:2014:229).

10 — *Monitorul Oficial al României*, Partea 1, nr. 119.

Okoliczności faktyczne i przebieg postępowania

7. Mihai Manea, skarżący w postępowaniu głównym, zwrócił się do Instuția Prefectului – județul Brașov – Serviciul public comunitar regim permise de conducere și înmatriculare a vehiculelor [organu właściwego w sprawach rejestracji pojazdów w Brașowie (Rumunia)], pozwanego w postępowaniu głównym, o zarejestrowanie samochodu używanego, który nabył w Hiszpanii. Organ ten, pismem z dnia 5 marca 2013 r., zażądał zapłaty podatku przewidzianego w ustawie nr 9/2012. Mihai Manea wniósł skargę do Tribunalul Brașov (sądu pierwszej instancji w Brașowie), żądając rejestracji samochodu bez obowiązku uiszczenia wspomnianego podatku, który jest jego zdaniem sprzeczny z prawem Unii. Po oddaleniu skargi skarżący wniósł apelację do Curtea de Apel Brașov (sądu apelacyjnego w Brașowie), który postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy, mając na uwadze przepisy ustawy nr 9/2012 i przedmiot podatku przewidzianego w tej ustawie, art. 110 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie wprowadzeniu przez państwo członkowskie Unii podatku od emisji zanieczyszczeń stosowanego do wszystkich zagranicznych pojazdów silnikowych przy ich rejestracji w tym państwie, który stosowany jest również przy przeniesieniu prawa własności krajowych pojazdów silnikowych, z wyjątkiem sytuacji, gdy taki podatek lub podatek podobny został już zapłacony?
- 2) Czy, mając na uwadze przepisy ustawy nr 9/2012 i przedmiot podatku przewidzianego w tej ustawie, art. 110 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie wprowadzeniu przez państwo członkowskie Unii podatku od emisji zanieczyszczeń stosowanego do wszystkich zagranicznych pojazdów silnikowych przy ich rejestracji w tym państwie, który jest należny od krajowych pojazdów silnikowych tylko przy przeniesieniu prawa własności takiego pojazdu, wobec czego pojazd zagraniczny nie może być używany bez zapłaty podatku, podczas gdy pojazd krajowy może być używany w sposób nieograniczony w czasie bez zapłaty podatku do czasu przeniesienia prawa własności tego pojazdu, o ile takie przeniesienie ma miejsce?”.

Analiza

8. Występując z tymi pytaniami, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 110 TFUE stoi na przeszkodzie wprowadzeniu przez państwo członkowskie jednorazowego podatku od samochodów, pobieranego przy pierwszej rejestracji samochodu na terytorium tego państwa oraz przy pierwszym przeniesieniu prawa własności samochodu już zarejestrowanego, licząc od dnia wprowadzenia owego podatku, ze zwolnieniem dla samochodów, od których zapłacono już podobny podatek w przeszłości, w sytuacji gdy samochody już zarejestrowane na terytorium tego państwa nie podlegają opodatkowaniu nowym podatkiem, o ile nie dojdzie do przeniesienia własności tych samochodów.

9. Odpowiedź na to pytanie wymaga wyjaśnienia następujących kwestii: po pierwsze, możliwości wprowadzenia tego rodzaju podatku, jak rozpatrywany w postępowaniu głównym podatek rumuński, w tym problemu braku opodatkowania samochodów, w odniesieniu do których nie następuje zmiana właściciela, po drugie, możliwości zwolnienia z niego samochodów, od których zapłacono już podobny podatek obowiązujący w przeszłości, a po trzecie możliwości zastosowania takiego zwolnienia w przypadku wcześniej obowiązujących podatków rumuńskich, uznanych za niezgodne z prawem Unii.

Możliwość wprowadzenia jednorazowego podatku rejestracyjnego od samochodów

10. Abstrahując od kwestii zwolnienia samochodów, od których zapłacono już podobny podatek w przeszłości, konstrukcja podatku wprowadzonego w Rumunii na mocy ustawy nr 9/2012 w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu głównym jest dość prosta: podatek jest należny każdorazowo przy pierwszym, licząc od dnia jego wejścia w życie, wpisaniu nazwiska właściciela samochodu do dokumentu rejestracyjnego¹¹. Nie ma przy tym znaczenia, czy samochód był już uprzednio zarejestrowany ani czy rejestracja ta miała miejsce w Rumunii czy w innym państwie.

11. Wprowadzając tak skonstruowany podatek, Rumunia zamierzała usunąć niezgodność podatku obowiązującego na podstawie OUG 50/2008 z art. 110 TFUE. Niezgodność ta wynikała z faktu, że podatek był pobierany wyłącznie przy pierwszej rejestracji samochodu w Rumunii, w związku z czym, jeśli chodzi o samochody używane, obciążał samochody sprowadzane z innych państw członkowskich, a nie obciążał samochodów będących już na rynku krajowym¹². Podatek wprowadzony na mocy ustawy nr 9/2012 obciąża natomiast jednorazowo każdy samochód, który po jego nabyciu jest rejestrowany na nazwisko nowego właściciela.

12. Taka konstrukcja podatku nie wydaje się budzić wątpliwości z punktu widzenia art. 110 TFUE. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 110 TFUE nie zakazuje państwom członkowskim wprowadzania nowych podatków ani modyfikowania stawek lub podstaw opodatkowania podatków istniejących, jeżeli są one oparte na kryteriach obiektywnych, a ich skutkiem nie jest dyskryminacja towarów pochodzących z innych państw członkowskich¹³. W przypadku podatku obciążającego wyłącznie samochody sprowadzane z zagranicy dyskryminacja wynika z tego, że nabywca takiego samochodu, oprócz ceny, musi dodatkowo zapłacić podatek, podczas gdy kupując taki sam samochód krajowy, zapłaci jedynie jego cenę. Objęcie podatkiem również samochodów krajowych eliminuje ten dyskryminacyjny efekt.

13. W odniesieniu do samochodów używanych w orzecznictwie Trybunału wypracowano ponadto doktrynę będącą uzupełnieniem zasady niedyskryminacji podatkowej towarów pochodzących z innych państw członkowskich. Zgodnie z tą doktryną podatek obciążający samochody używane sprowadzane z innych państw członkowskich nie jest sprzeczny z art. 110 TFUE pod warunkiem, że jego wysokość nie przekracza rezydualnej kwoty podobnego podatku zawartej w wartości używanych samochodów obecnych już na rynku krajowym¹⁴.

14. Trybunał nie określa w sposób wiążący metody obliczania podatku od samochodów. Metoda ta musi jednak uwzględniać spadek wartości samochodu wraz z wiekiem i stopniem zużycia, w taki sposób, by wysokość podatku pobieranego od samochodów używanych sprowadzanych z innych państw członkowskich nie przekraczała wspomnianej kwoty rezydualnej podatku zawartego w wartości rynkowej samochodów krajowych¹⁵.

15. W odniesieniu do podatku ustanowionego na mocy OUG 50/2008 Trybunał dokonał wnikliwej analizy tego podatku i uznał, że spełnia on powyższe kryterium¹⁶. Ponieważ zasady obliczania podatku wprowadzonego na mocy ustawy nr 9/2012, określone w jej art. 6 i 9, wydają się być zbliżone do tych obowiązujących na podstawie OUG 50/2008, istnieje duże prawdopodobieństwo, że również spełniają one powyższy warunek. Ustalenie tego należy jednak w ostateczności do sądu odsyłającego.

11 — Ustawodawstwo rumuńskie rozróżnia tutaj „rejestrację”, w odniesieniu do samochodów nigdy nie zarejestrowanych w Rumunii, oraz „przepisanie prawa własności”, w odniesieniu do samochodów już zarejestrowanych w tym państwie [zob. art. 2 lit. h) i i) ustawy nr 9/2012].

12 — Wyrok Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, pkt 48–61).

13 — Zobacz w szczególności wyroki: Nunes Tadeu (C-345/93, EU:C:1995:66, pkt 11); Nádasi i Németh (C-290/05 i C-333/05, EU:C:2006:652, pkt 49, 51).

14 — Zobacz w szczególności wyroki: Komisja/Dania (C-47/88, EU:C:1990:449, pkt 20); Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, pkt 2 sentencji); Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, pkt 39).

15 — Zobacz w szczególności wyrok Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, pkt 40–42 i przytoczone tam orzecznictwo).

16 — Ibidem, pkt 43–47.

16. Podniesiony w drugim pytaniu prejudycjalnym problem istnienia samochodów zarejestrowanych w Rumunii, które nie podlegają opodatkowaniu omawianym podatkiem, jeśli nie dojdzie do zmiany właściciela, nie wydaje się zmieniać tego wniosku. Po pierwsze, jak słusznie zauważa Komisja w swoich uwagach, nie chodzi tutaj o podatek od używania samochodu, ale od rejestracji, a więc pośrednio od nabycia. Po drugie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 110 TFUE stanowi w systemie traktatu uzupełnienie postanowień odnoszących się do zniesienia ceł oraz opłat o skutku równoważnym. Celem tego postanowienia jest zapewnienie swobodnego przepływu towarów między państwami członkowskimi w normalnych warunkach konkurencji poprzez wyeliminowanie wszelkich form ochrony mogącej wynikać z nakładania dyskryminujących podatków wewnętrznych na towary pochodzące z innych państw członkowskich¹⁷. Samochód używany jest zaś towarem jedynie pod warunkiem jego wystawienia do sprzedaży. Brak opodatkowania samochodów, które nie są przedmiotem wymiany handlowej, nie powoduje więc dyskryminacji sprzecznej z art. 110 TFUE.

17. Na koniec trzeba wspomnieć, że Trybunał wydał ostatnio wyrok, który może sugerować, iż analiza stawki, podstawy opodatkowania i metody obliczania podatku może okazać się w niektórych sytuacjach niewystarczająca¹⁸. Może się bowiem pojawić konieczność poszukiwania na rynku krajowym samochodu o cechach jak najbardziej zbliżonych do samochodu będącego przedmiotem postępowania i porównania wysokości podatku do zapłaty od tego drugiego samochodu z rezydualną kwotą podatku zawartą w wartości tego pierwszego. Orzeczenie to dotyczyło jednak specyficznej sytuacji niderlandzkiego podatku, w którym podstawa opodatkowania obliczana jest w oparciu o cenę katalogową samochodu, pomniejszoną proporcjonalnie do stopnia deprecjacji samochodu w odniesieniu do samochodów używanych¹⁹. Nie sądzę, żeby ustalenia poczynione w tym wyroku mogły znaleźć zastosowanie bardziej ogólne, w szczególności odnośnie do podatków o innej konstrukcji niż omawiany tam podatek niderlandzki. Ostatecznie zresztą Trybunał uznał podatek niderlandzki za sprzeczny z art. 110 TFUE ze względu na zmianę sposobu jego obliczania – do elementu opartego na wartości samochodu dodano tam element oparty na emisji CO₂, w związku z czym podatek pobierany od samochodów sprowadzanych z innych państw członkowskich po tej zmianie nieuchronnie przekraczał rezydualną kwotę podatku zawartego w wartości podobnych samochodów zarejestrowanych w Niderlandach przed zmianą²⁰. Omawiany wyrok dotyczy zatem sytuacji, w której państwo członkowskie podwyższa obowiązujący już podatek, powodując dyskryminację samochodów używanych sprowadzanych z innych państw członkowskich.

18. Z powyższych względów jestem zdania, że co do zasady jednorazowy podatek od samochodów, pobierany przy pierwszej rejestracji samochodu na terytorium państwa członkowskiego wprowadzającego ów podatek oraz przy pierwszym przeniesieniu prawa własności samochodu już zarejestrowanego, licząc od dnia wprowadzenia owego podatku, nie jest sprzeczny z art. 110 TFUE, o ile spełnia kryterium wskazane w pkt 14 niniejszej opinii.

Możliwość zwolnienia z podatku samochodów, od których zapłacono już podobny podatek obowiązujący w przeszłości

19. Wprowadzając nowy podatek pobierany przy rejestracji samochodów, art. 4 ust. 2 ustawy nr 9/2012 zwalnia jednocześnie z tego podatku samochody, od których zapłacono już podatek obowiązujący wcześniej, to jest na podstawie ustawy nr 343/2006 oraz OUG 50/2008. Według wyjaśnień rządu rumuńskiego zawartych w jego uwagach przedstawionych w niniejszej sprawie zwolnienie to ma zapobiegać podwójnemu opodatkowaniu tych samych towarów. Należy postawić pytanie, czy zwolnienie to nie powoduje kolejnej niezgodności rumuńskiego podatku z art. 110 TFUE.

17 — Wyrok Nádassdi i Németh (C-290/05 i C-333/05, EU:C:2006:652, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

18 — Wyrok X (C-437/12, EU:C:2013:857).

19 — Ibidem, pkt 3–10 i pkt 1 sentencji.

20 — Ibidem, pkt 39–41.

20. Takie zwolnienie oznacza, że nie wszystkie samochody używane sprzedawane na rynku krajowym będą objęte nowym podatkiem, będą mu natomiast podlegać co do zasady wszystkie samochody sprowadzane z innych państw członkowskich. Natomiast w wartości samochodów zwolnionych z nowego podatku zawarta będzie rezydualna kwota wcześniej obowiązującego podatku. Warunek dopuszczalności takiego zwolnienia jest więc analogiczny do wskazanego w pkt 14 – wysokość nowego podatku od samochodów sprowadzanych z innych państw członkowskich nie może przekraczać tej rezydualnej kwoty wcześniejszego podatku zawartej w wartości podobnych samochodów krajowych.

21. Wprowadzając podatek, o jakim mowa w pkt 18 niniejszej opinii, państwo członkowskie może więc zwolnić z niego samochody, od których zapłacono już wcześniej obowiązujący podatek, pod warunkiem że wysokość nowego podatku pobieranego od samochodów używanych sprowadzanych z innych państw członkowskich nie przekracza kwoty rezydualnej wcześniejszego podatku zawartego w wartości rynkowej samochodów krajowych.

22. Ponieważ, jak wskazałem, metoda obliczania podatku wprowadzonego na mocy ustawy nr 9/2012 jest bardzo zbliżona do metody obliczania podatku obowiązującego na podstawie OUG 50/2008, a także wcześniejszego wynikającego z ustawy nr 343/2006, i uwzględnia w należyty sposób deprecjację samochodu wraz z jego wiekiem i stopniem zużycia, warunek ten wydaje się być w tym wypadku spełniony.

Możliwość zastosowania zwolnienia w przypadku rumuńskiego podatku od samochodów

23. Należy jeszcze rozważyć, czy i w jakim zakresie zasada, o której mowa w pkt 21 niniejszej opinii, może mieć zastosowanie w szczególnym przypadku rumuńskiego podatku od samochodów.

24. Jak wskazałem na wstępie, przepisy ustawy nr 9/2012 wprowadzające podatek będący przedmiotem niniejszej sprawy przewidują zwolnienie z tego podatku samochodów, od których zapłacono już podatek obowiązujący na mocy ustawy nr 343/2006 lub OUG 50/2008.

25. W wyniku wyroku Tatu, potwierdzonego późniejszymi orzeczeniami²¹, podatek ustanowiony na mocy OUG 50/2008 został uznany za sprzeczny z art. 110 TFUE, z tego względu że dyskryminował używane samochody sprowadzane z innych państw członkowskich w stosunku do podobnych samochodów krajowych.

26. Podatek ustanowiony na mocy ustawy nr 343/2006 nie był przedmiotem żadnego odesłania prejudycjalnego. Trzeba jednak mieć na uwadze, że w ramach procedury prejudycjalnej Trybunał nie ocenia zgodności z prawem Unii konkretnych przepisów prawa krajowego państw członkowskich, a jedynie dokonuje wykładni prawa Unii, na podstawie której sądy krajowe mogą następnie rozstrzygnąć kwestię owej zgodności. Jak się wydaje, podatek ustanowiony na mocy ustawy nr 343/2006 miał ten sam dyskryminacyjny charakter, jaki został stwierdzony w odniesieniu do podatku ustanowionego na mocy OUG 50/2008. W takim razie powinien on również zostać uznany przez sądy rumuńskie za sprzeczny z art. 110 TFUE na podstawie wyroku Tatu i późniejszego orzecznictwa.

27. Zgodnie zaś z utrwalonym orzecznictwem podatek pobrany z naruszeniem prawa Unii powinien zostać zwrócony wraz z odsetkami. Obowiązek ten jest konsekwencją i dopełnieniem uprawnień przysługujących jednostkom na podstawie przepisów prawa Unii zakazujących takich podatków oraz wykładni tych przepisów dokonanej przez Trybunał²².

21 — Zobacz pkt 3 niniejszej opinii.

22 — Zobacz w szczególności wyrok Littlewoods Retail i in. (C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 24–26) oraz, w odniesieniu do podatku ustanowionego na mocy OUG 50/2008, wyrok Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, pkt 27–29).

28. Zwolnienie samochodu z nowego podatku z tego tytułu, że od tego samego samochodu zapłacono już podatek obowiązujący wcześniej i uznany następnie za niezgodny z prawem Unii, nie stanowi prawidłowego sposobu wypełnienia owego obowiązku. Zobowiązanymi z tytułu tych dwóch podatków są bowiem dwie różne osoby. Ze zwolnienia korzysta zatem nabywca samochodu, który zostaje zwolniony z obowiązku uiszczenia podatku przy rejestracji samochodu na swoje nazwisko, natomiast uprawnionym do zwrotu wcześniejszego, niezgodnego z prawem Unii, podatku jest ten, kto go zapłacił, czyli obecny sprzedawca samochodu lub jeden z jego jeszcze wcześniejszych właścicieli, jeżeli samochód był już przedmiotem obrotu między dniem zapłaty wcześniejszego podatku a dniem wejścia w życie nowego podatku. Nawet więc jeżeli zysk skarbu państwa z tytułu niezgodnego z prawem Unii podatku zostanie w ten sposób zniwelowany, korzyść z tego faktu nie przypadnie osobie uprawnionej do uzyskania zwrotu tego podatku, lecz osobie trzeciej. Uprawniony odzyska co najwyżej, w cenie sprzedaży, rezydualną kwotę podatku zawartą w wartości samochodu, która rzadko jednak będzie równa rzeczywiście zapłaconej kwocie tego podatku, a już na pewno kwota ta nie będzie obejmowała należnych odsetek.

29. Z powyższych względów taki mechanizm rekompensaty za podatek pobrany z naruszeniem prawa Unii poprzez zwolnienie z nowego podatku nie zapewnia również neutralności nowego podatku, jakiej wymaga art. 110 TFUE. Skoro bowiem obowiązek zwrotu podatku nie został zrealizowany, podatnik pozostaje uprawniony do uzyskania tego zwrotu, może więc przy sprzedaży samochodu żądać niższej ceny, nieuwzględniającej zapłaconego wcześniej podatku. Nie można więc uznać, że jakakolwiek rezydualna kwota tego podatku jest zawarta w wartości samochodu. Samochody sprowadzane z zagranicy, od których nowy podatek jest zawsze pobierany, gdyż z definicji nie są one objęte zwolnieniem, znajdują się zatem automatycznie w gorszej sytuacji konkurencyjnej od samochodów krajowych, od których zapłacono wcześniejszy, niezgodny z prawem Unii, podatek.

30. Uważam wobec tego, że o ile państwa członkowskie mają co do zasady prawo stosować tego rodzaju zwolnienie, o jakim mowa w pkt 21 niniejszej opinii, o tyle zwolnienie to nie może przysługiwać z tytułu zapłaty wcześniej obowiązującego podatku, uznanego następnie za niezgodny z prawem Unii.

31. W konkretnym przypadku rumuńskim będącym przedmiotem postępowania głównego oznacza to moim zdaniem, że art. 110 TFUE stoi na przeszkodzie przewidzianemu w art. 4 ust. 2 ustawy nr 9/2012 zwolnieniu z określonego tam podatku samochodów, od których zapłacono już podatek obowiązujący wcześniej na mocy ustawy nr 343/2006 oraz OUG 50/2008²³.

32. Nie zmienia tego okoliczność, że w wyroku Tatu Trybunał uznał, iż podatek obowiązujący na podstawie OUG 50/2008 nie powoduje dyskryminacji między samochodami używanymi sprowadzonymi z innych państw członkowskich, a samochodami obecnymi już na rynku rumuńskim po wcześniejszym przywozie i uiszczeniu tego podatku²⁴. Stwierdzenie to miało bowiem miejsce, zanim Trybunał porównał w dalszej części tego samego wyroku sytuację samochodów sprowadzanych z innych państw członkowskich z sytuacją samochodów, od których nigdy nie zapłacono owego podatku (zarejestrowanych w Rumunii przed jego wprowadzeniem), i stwierdził jego dyskryminacyjny charakter w odniesieniu do samochodów używanych w ogólności²⁵.

23 — Uregulowanie to należy odróżniać od uregulowania rozpatrywanego w wyroku Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285). Wyrok ten dotyczył mechanizmu zwrotu podatku niezgodnego z prawem Unii osobie, która ten podatek zapłaciła, przewidzianego w późniejszym akcie prawnym, to jest w OUG 9/2013 (zob. pkt 6 niniejszej opinii). Natomiast w niniejszej sprawie, jak wyjaśniłem powyżej, chodzi o zwolnienie nowego właściciela samochodu z tytułu podatku zapłaconego od tego samochodu przez wcześniejszego właściciela.

24 — Wyrok Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, pkt 43–47). Trybunał uznał, że mechanizm obliczania podatku uwzględnia w wystarczającym stopniu deprecjację samochodu, w związku z czym jego kwota nie przekracza rezydualnej kwoty tego podatku zawartej w wartości podobnych samochodów, od których zapłacono ten podatek wcześniej. Zobacz pkt 15 niniejszej opinii.

25 — Wyrok Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, pkt 52–61).

33. Należy jednak mieć na względzie, że orzeczenia Trybunału, w wyniku których stwierdzono niezgodność podatku ustanowionego w OUG 50/2008 z prawem Unii i które – jak wskazałem w pkt 26 – mają też zastosowanie do podatku ustanowionego w ustawie nr 343/2006, dotyczyły właśnie samochodów używanych. Trybunał stwierdził bowiem w tych orzeczeniach, iż art. 110 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie ustanowieniu przez państwo członkowskie podatku pobieranego przy pierwszej rejestracji pojazdu w tym państwie członkowskim, jeżeli ten środek 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 zużycia²⁶. Sytuacja samochodów nowych jest z tego punktu widzenia inna, ponieważ samochód nowy z definicji jest zawsze rejestrowany po raz pierwszy²⁷, niezależnie od tego, czy został wyprodukowany w państwie, w którym ma miejsce ta rejestracja, czy sprowadzony z zagranicy. Podatek pobierany przy pierwszej rejestracji w konkretnym państwie nie ma więc w odniesieniu do samochodów nowych takiego charakteru dyskryminacyjnego, jak w odniesieniu do samochodów używanych.

34. Nie widzę wobec tego powodu, żeby podatki pobrane na podstawie ustawy nr 343/2006 lub OUG 50/2008 przy rejestracji nowych samochodów uznawać za niezgodne z prawem Unii. Tym samym zwolnienie przewidziane w art. 4 ust. 2 ustawy nr 9/2012 nie stoi w sprzeczności z art. 110 TFUE w zakresie dotyczącym samochodów rejestrowanych w Rumunii jako nowe, oczywiście z zastrzeżeniem warunku wskazanego w pkt 21 in fine.

Wnioski

35. Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, proponuję, by Trybunał odpowiedział w następujący sposób na pytania prejudycjalne skierowane przez Curtea de Apel Braşov:

- 1) Artykuł 110 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie wprowadzeniu przez państwo członkowskie jednorazowego podatku od samochodów, pobieranego przy pierwszej rejestracji samochodu na terytorium państwa członkowskiego wprowadzającego ów podatek oraz przy pierwszym przeniesieniu prawa własności samochodu już zarejestrowanego w tym państwie, licząc od dnia wprowadzenia owego podatku. Podatek ten musi być skonstruowany w taki sposób, by wysokość podatku pobieranego od samochodów używanych sprowadzanych z innych państw członkowskich nie przekraczała kwoty rezydualnej podatku zawartego w wartości rynkowej samochodów krajowych.
- 2) Artykuł 110 TFUE nie stoi również na przeszkodzie temu, żeby państwo członkowskie, wprowadzając taki podatek, zwolniło z niego samochody, od których zapłacono już wcześniej obowiązujący podatek, pod warunkiem że wysokość nowego podatku pobieranego od samochodów używanych sprowadzanych z innych państw członkowskich nie przekracza kwoty rezydualnej wcześniejszego podatku zawartego w wartości rynkowej samochodów krajowych.
- 3) Zwolnienie to nie może przysługiwać z tytułu zapłaty wcześniej obowiązującego podatku niezgodnego z prawem Unii.

26 — Ibidem, sentencja (wyróżnienie moje).

27 — Za nowy uważa się samochód dotychczas nie zarejestrowany.