



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 19 września 2017 r.\*

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Swobodne świadczenie usług –  
Pojazdy samochodowe – Najem lub leasing samochodu przez osobę zamieszkującą w jednym z państw  
członkowskich od dostawcy mającego siedzibę w innym państwie członkowskim –  
Opłata rejestracyjna – Uiszczenie całej opłaty w chwili rejestracji – Zasady zwrotu opłaty –  
Proporcjonalność

W sprawie C-552/15

mającej za przedmiot skargę o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego na podstawie  
art. 258 TFUE, wniesioną w dniu 23 października 2015 r.,

**Komisja Europejska**, reprezentowana przez M. Wasmeiera i J. Tomkina, działających w charakterze  
pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

**Irlandii**, reprezentowanej przez E. Creedon, L. Williams i A. Joyce'a, działających w charakterze  
pełnomocników, wspieranych przez M. Collinsa, SC, a także S. Kingston i C. Daly, BL, z adresem do  
doręczeń w Luksemburgu,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes, A. Tizzano, wiceprezes, L. Bay Larsen, T. von Danwitz i J.L. da Cruz  
Vilaça, prezesi izb, E. Levits (sprawozdawca), J.C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan,  
E. Jarašiūnas, C.G. Fernlund, C. Vajda, S. Rodin i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 22 listopada 2016 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 2 marca 2017 r.,

wydaje następujący

\* Język postępowania: angielski.

## Wyrok

- 1 W swej skardze Komisja Europejska żąda od Trybunału stwierdzenia, że Irlandia uchybiła zobowiązaniom, jakie na niej ciąży na mocy art. 56 TFUE, zobowiązując do uiszczenia całej kwoty opłaty od rejestracji pojazdu (*Vehicle Registration Tax*) osobę mającą miejsce zamieszkania w Irlandii, przy rejestracji pojazdu wziętego w leasing lub wynajętego w innym państwie członkowskim, bez uwzględnienia czasu użytkowania rzeczonoego pojazdu, w sytuacji gdy nie ma on być zasadniczo użytkowany na stałe w Irlandii ani w praktyce nie jest użytkowany w ten sposób, oraz określając w celu zwrotu tej opłaty warunki wykraczające poza to, co ściśle konieczne i proporcjonalne.

### Ramy prawne

- 2 Artykuł 131 ust. 4 Finance Act 1992 (ustawy finansowej z 1992 r.), zmieniony ostatnio przez Finance Act 2014 (ustawę finansową z 2014 r.), obowiązujący w dniu upływu terminu wyznaczonego w dodatkowej uzasadnionej opinii przewiduje:

„Po dniu 1 stycznia 1993 r. zabronione jest posiadanie pojazdu niezarejestrowanego lub pojazdu przekształconego w odniesieniu do którego wytyczne dotyczące przekształcenia nie zostały zgłoszone organowi celnemu [(Commissioners)], z wyjątkiem przypadków, gdy chodzi o osobę upoważnioną albo gdy pojazd został zwolniony na podstawie obowiązującego obecnie art. 135, albo gdy chodzi o pojazd wskazany w art. 143 ust. 3 lub zwolniony z obowiązku rejestracji zgodnie z art. 135 A”.

- 3 Artykuł 132 ust. 1 ustawy finansowej z 1992 r. stanowi:

„Z zastrzeżeniem przepisów niniejszego rozdziału i odnoszących się do niego uregulowań od dnia 1 stycznia 1993 r. nakłada się, pobiera i uiszcza podatek akcyzowy o nazwie opłata z tytułu rejestracji pojazdów w odpowiedniej stawce wskazanej w ust. 3:

- a) przy rejestracji pojazdu i
- b) przy deklaracji wskazanej w art. 131 ust. 3”.

- 4 Zgodnie z art. 132 ust. 2 ustawy finansowej z 1992 r. opłata z tytułu rejestracji pojazdów (zwana dalej „opłatą rejestracyjną”) jest należna i podlega uiszczeniu przez osobę rejestrującą pojazd z chwilą jego rejestracji.

- 5 Kwotę opłaty rejestracyjnej podlegającą zapłacie oblicza się dla standardowych pojazdów zgodnie z art. 132 i 133 ustawy finansowej z 1992 r. na podstawie:

- wolnorynkowej ceny sprzedaży (*open market selling price*) pojazdu, zdefiniowanej w art. 133 ust. 3 ustawy finansowej z 1992 r. jako cena, którą „pojazd mógłby logicznie osiągnąć w ramach sprzedaży bez stosunku zależności [...] na wolnym rynku detalicznym w Irlandii”. Organy podatkowe uwzględniają przy obliczaniu wolnorynkowej ceny używanego pojazdu szereg parametrów i sprawdzają listy stawek, katalogi sprzedaży oraz strony internetowe;
- poziomu emisji dwutlenku węgla przez dany pojazd, przy czym najbardziej zanieczyszczające pojazdy (powyżej 225g/km) podlegają opłacie rejestracyjnej odpowiadającej 36% wolnorynkowej ceny sprzedaży wynoszącej co najmniej 720 EUR zgodnie z tabelą znajdującą się w art. 132 ustawy finansowej z 1992 r.

- 6 Pewne kategorie pojazdów i osób są zwolnione z obowiązku uiszczenia opłaty rejestracyjnej. Tak oto, zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. a) b), c) i d) ustawy finansowej z 1992 r. zwolnione są z niej pojazdy wprowadzane czasowo przez osoby niemające miejsca zamieszkania w Irlandii do celów

wykorzystywania zawodowego lub prywatnego, przez osoby mające miejsce zamieszkania w Irlandii zatrudnione przez pracodawcę z siedzibą w innym państwie członkowskim, który udostępnia im pojazd, lub przez osoby mające miejsce zamieszkania w Irlandii wykonujące niezależną działalność wyłącznie lub głównie w innym państwie członkowskim a także pojazdy wykorzystywane do celów szczególnych, nieużytkowane w miejscach publicznych.

- 7 Z zastrzeżeniem wyjątków wszystkie pojazdy przywiezione do Irlandii wymagają zarejestrowania i uiszczenia opłaty rejestracyjnej w terminie 30 dni od wprowadzenia pojazdu na terytorium Irlandii, po kontroli przedrejestracyjnej pojazdu przez National Car Testing Service (krajową służbę kontroli technicznej pojazdów, Irlandia). Obowiązek ten ciąży między innymi na przywiezionych pojazdach wziętych w leasing lub wynajętych w innym państwie członkowskim.
- 8 Artykuł 135 D ustawy finansowej 1992 dotyczący zwrotu kwot opłaty z tytułu rejestracji pojazdów przy wywozie pewnych pojazdów został wprowadzony przez Finance Act 2012 (ustawę finansową z 2012 r.) i ma zastosowanie od dnia 8 kwietnia 2013 r. Artykuł 135 D ust. 2 lit. b) ustawy finansowej z 1992 r. został jednakże wprowadzony ustawą finansową z 2014 r. Zmieniony w ten sposób art. 135 D ustawy finansowej z 1992 r. stanowi:

„1. Organ podatkowy może zwrócić danej osobie część opłaty z tytułu rejestracji pojazdów, której kwotę oblicza się zgodnie z niniejszym artykułem na podstawie wolnorynkowej ceny sprzedaży, w wypadku pojazdu, który opuścił państwo, gdy:

- a) pojazd ów należy do kategorii M1;
- b) pojazd został zarejestrowany na podstawie art. 131 i została uiszczona opłata z tytułu rejestracji pojazdów;
- c) pojazd został zarejestrowany na podstawie art. 131 bezpośrednio przed opuszczeniem państwa;
- d) w okresie 30 dni przed opuszczeniem państwa przez pojazd:
  - (i) pojazd i wszystkie dokumenty określone w lit. b) lub c) oraz
  - (ii) w zależności od przypadku ważne świadectwo kontroli [...] dotyczące pojazdu

zostały zbadane przez właściwą osobę, która stwierdziła zgodność wszystkich istotnych okoliczności;
- e) w chwili badania okoliczności wskazanych w lit. d) wolnorynkowa cena sprzedaży pojazdu, czyli cena wskazana w ust. 2), nie była niższa niż 2000 EUR i
- f) spełnione są wymogi ust. 3.

2. Kwota opłaty z tytułu rejestracji pojazdów podlegającą zwrotowi:

- a) jest obliczana poprzez odniesienie do wolnorynkowej ceny sprzedaży (określonej przez organy podatkowe) pojazdu w chwili badania o którym mowa w ust. 1 lit. d) i
- b) obejmuje kwotę obliczaną z wykorzystaniem różnych wzorów lub innych sposobów obliczania, które mogą być określone przez ministra poprzez przepisy wykonawcze wydane przez niego na podstawie art. 141.

3. Wniosek o zwrot kwoty opłaty z tytułu rejestracji pojazdów na podstawie niniejszego artykułu jest składany zgodnie z zasadami i w formie zatwierdzonej przez organy podatkowe i obowiązkowo wraz z:

- a) dokumentami mogącymi udowodnić w wymagany prawem sposób organom podatkowym, że pojazd opuścił państwo w terminie 30 dni od kontroli przeprowadzonej na podstawie niniejszego przepisu oraz
- b) dowodem, że pojazd został następnie zarejestrowany w innym państwie członkowskim lub definitywnie wywieziony poza terytorium Unii Europejskiej.

4. Kwota opłaty z tytułu rejestracji pojazdów obliczana dla celów zwrotu zgodnie z niniejszym przepisem dla danego pojazdu podlega obniżeniu w celu uwzględnienia:

- a) kwoty netto każdej obniżki lub każdego zwrotu tej opłaty przyznanych wcześniej w odniesieniu do pojazdu na podstawie niniejszego rozdziału oraz
- b) kosztów administracyjnych wynoszących 500 EUR.

5. Zwrotów opłaty z tytułu rejestracji pojazdów na mocy niniejszego artykułu dokonuje się w imieniu osoby wymienionej w rejestrach prowadzonych zgodnie z art. 60 Finance Act 1993 (ustawy finansowej z 1993 r.) w chwili badania, o którym mowa w ust. 1 lit. d)”.  
9

Odsetek wolnorynkowej ceny sprzedaży służący, jako podstawa obliczania zwrotu opłaty, wskazany w pkt 135 D ust. 2 ustawy finansowej z 1992 r. jest zależny od poziomu emisji przez pojazd dwutlenku węgla, tak samo jak ma to miejsce gdy parametr ów decyduje o kwocie opłaty rejestracyjnej pobranej początkowo.

10 Zgodnie z Vehicle Registration and Taxation Regulations 2015 (rozporządzeniem w sprawie rejestracji i opodatkowania pojazdów z 2015 r., zwanym dalej „rozporządzeniem wykonawczym z 2015 r.”) wydanym w dniu 17 grudnia 2015 r., które weszło w życie w dniu 1 stycznia 2016 r., kwotę zwrotu wspomnianą w art. 135 D ust. 2 lit. b) ustawy finansowej z 1992 r. oblicza się poprzez pomnożenie kwoty opłaty z tytułu rejestracji pojazdów obliczonej zgodnie z art. 135 D ust. 2 lit. a) tej ustawy przez stopę referencyjną odpowiadającą stopie międzybankowej oferowanej w euro (euribor) na dwanaście miesięcy.

11 Zgodnie z art. 49 Finance Act 2015 (ustawy finansowej z 2015 r.) kwota kosztów administracyjnych przewidzianych w art. 135 D ust. 4 lit. b) ustawy finansowej z 1992 r. została obniżona do 100 EUR od dnia 1 stycznia 2016 r.

### **Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i postępowanie przed Trybunałem**

12 W następstwie wymiany pism rozpoczętej w styczniu 2003 r. oraz spotkania z organami irlandzkimi dotyczącego poszanowania przez irlandzki system opłaty rejestracyjnej, zasad zawartych w wyrokach: z dnia 21 marca 2002 r., Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195) i z dnia 15 września 2005 r., Komisja/Dania (C-464/02, EU:C:2005:546), Komisja wysłała w dniu 27 stycznia 2011 r. do Irlandii wezwanie do usunięcia uchybień. Komisja wskazała w rzeczonym piśmie, że zobowiązując osobę mającą miejsce zamieszkania w Irlandii do uiszczenia opłaty rejestracyjnej przy rejestracji pojazdu samochodowego wziętego w leasing lub wynajętego w innym państwie członkowskim, bez uwzględnienia czasu użytkowania rzeczonoego pojazdu i bez możliwości uzyskania przez tę osobę zwolnienia lub zwrotu, w sytuacji gdy nie ma on być zasadniczo użytkowany na stałe w Irlandii ani w praktyce nie jest użytkowany w ten sposób, Irlandia uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 56–62 TFUE.

- 13 W swej odpowiedzi na wezwanie do usunięcia uchybienia z dnia 26 maja 2011 r. Irlandia zakwestionowała zarzucaną niezgodność jej prawodawstwa z prawem Unii. Jakkolwiek irlandzkie organy przyznały, że stosowanie opłaty z tytułu rejestracji wynajmowanych lub wziętych w leasing pojazdów można było uważać za potencjalną przeszkodę dla swobody świadczenia usług, to podniosły one, że ich przepisy były uzasadnione względami związanymi z dokonaniem przez Irlandię wyborem miejsca zamieszkania jako kryterium wykonywania swych uprawnień podatkowych oraz względami związanymi z ochroną środowiska, konkurencji oraz spójności i skuteczności systemu opłaty rejestracyjnej. Irlandia podkreśliła, że zmiana systemu opłaty rejestracyjnej zapewniłaby przewagę konkurencyjną przedsiębiorstwom prowadzącym leasing pojazdów samochodowych mającym siedzibę w Irlandii Północnej, gdzie opłata rejestracyjna jest niższa, i zachęcałaby w ten sposób osoby mające miejsce zamieszkania w Irlandii do użytkowania pojazdów pochodzących z zagranicy, co spowodowałoby szkodę dla krajowego handlu pojazdami i poważne straty podatkowe.
- 14 Jako że argumenty Irlandii nie przekonały Komisji, instytucja ta wydała w dniu 27 października 2011 r. uzasadnioną opinię powtarzającą analizę przedstawioną w piśmie wzywającym do usunięcia uchybienia.
- 15 Pismem z dnia 10 stycznia 2012 r. irlandzkie organy poinformowały Komisję, że ustanowią system zwrotu umożliwiający wnioskodawcom, którzy uiszcili całą opłatę rejestracyjną, otrzymanie zwrotu jej nadwyżki. Pismem z dnia 10 kwietnia 2012 r. organy te przekazały Komisji tekst ustawy finansowej z 2012 r. ustanawiającej taki system, i wyjaśnia równocześnie, że wydania wymagało jeszcze rozporządzenie wykonawcze do tej ustawy. System zwrotu wszedł w życie w Irlandii z dniem 8 kwietnia 2013 r.
- 16 W piśmie skierowanym do władz irlandzkich w dniu 26 września 2013 r., Komisja stwierdziła, że irlandzki system opłaty rejestracyjnej nie uwzględniał należycie postanowienia z dnia 29 września 2010 r., VAV-Autovermietung (C-91/10, niepublikowanego, EU:C:2010:558). Według Komisji uiszczanie całej opłaty rejestracyjnej, bez uwzględnienia długości umowy leasingu, w wypadku gdy możliwe było jej ustalenie, było nieproporcjonalne, nawet jeśli przewidziano system zwrotu salda. Komisja wezwała więc irlandzkie władze do przedstawienia jej informacji w przedmiocie środków, jakie planują podjąć w celu dostosowania się do rzeczonoego postanowienia.
- 17 W następstwie wymiany pism oraz spotkania z irlandzkimi władzami Komisja wydała w dniu 11 lipca 2014 r. dodatkowe wezwanie do usunięcia uchybienia powtarzające jej stanowisko dotyczące wniosków płynących z postanowienia z dnia 29 września 2010 r., VAV-Autovermietung (C-91/10, niepublikowanego, EU:C:2010:558). Według Komisji Irlandia uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 56–62 TFUE, zobowiązując osoby mające miejsce zamieszkania w Irlandii, aby przy rejestracji wziętego w leasing lub wynajętego w innym państwie członkowskim pojazdu samochodowego, uiszczały całą opłatę rejestracyjną należną z tytułu rejestracji na stałe, a nie kwotę proporcjonalną do czasu użytkowania tego pojazdu w Irlandii, gdy był on wcześniej znany i ograniczony. Ponadto warunki zwrotu uiszczonej opłaty, a mianowicie zapłata kosztów administracyjnych w kwocie 500 EUR, obowiązkowe poddanie kontrolom technicznym i ewentualna utrata odsetek, rozważane łącznie, mogłyby zniechęcać do transgranicznego świadczenia usług.
- 18 W odpowiedzi na dodatkowe wezwanie do usunięcia uchybień z dnia 11 listopada 2014 r. Irlandia wskazała, że system opłaty rejestracyjnej jest sprawiedliwy i proporcjonalny oraz że spełnia wymogi art. 56 TFUE. Owo państwo członkowskie wskazało między innymi, że irlandzkie przepisy bardzo różnią się od przepisów niderlandzkich, których dotyczyło postanowienie z dnia 29 września 2010 r., VAV-Autovermietung (C-91/10, niepublikowane, EU:C:2010:558), że zwrot jest obowiązkowy w wypadku spełnienia przesłanek ustawowych oraz że w Irlandii trwa proces przyjmowania środków przewidujących zapłatę odsetek od zwróconych kwot.
- 19 W dniu 26 lutego 2015 r. Komisja wydała dodatkową uzasadnioną opinię, w której powtórzyła swe stanowisko wyrażone w dodatkowym wezwaniu do usunięcia uchybień, stwierdzając, że uiszczenie całej opłaty rejestracyjnej, chociażby nawet w połączeniu z mechanizmem zwrotu, jest

nieproporcjonalne, w wypadku gdy czas użytkowania jest z góry znany. Ponadto koszty administracyjne w wysokości 500 EUR są nieproporcjonalne i rozważane wraz z potencjalną utratą odsetek i obowiązkiem kontroli technicznej, eliminują znaczną część zwrotu. Komisja wezwała więc Irlandię, aby zastosowała się do dodatkowej uzasadnionej opinii w terminie dwóch miesięcy od dnia jej otrzymania, to jest od 27 lutego 2015 r.

- 20 W piśmie z dnia 27 kwietnia 2015 r. Irlandia podtrzymała swój punkt widzenia, zgodnie z którym jej ustawodawstwo jest zgodne z prawem Unii. Rzeczne państwo członkowskie wyjaśniło ponadto, że art. 135 D ust. 2 lit. b) ustawy finansowej z 1992 r., w brzmieniu wynikającym z ustawy finansowej z 2014 r. przewidywał wypłatę odsetek i że związane z nim przepisy wykonawcze wejdą w życie w dniu 1 stycznia 2016 r. Irlandia poinformowała Komisję również o swym zamiarze zmniejszenia kwoty kosztów administracyjnych z 500 EUR do 100 EUR.
- 21 Uznawszy, że w dniu upływu terminu wyznaczonego w dodatkowej uzasadnionej opinii przepisy obowiązujące w Irlandii nadal nie były zgodne z prawem Unii, Komisja wniosła niniejszą skargę.
- 22 Na podstawie art. 16 akapit trzeci statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej Irlandia złożyła wniosek o rozpoznanie sprawy przez Trybunał w składzie wielkiej izby.

## **W przedmiocie skargi**

### ***W przedmiocie prawidłowości postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego***

#### ***Argumentacja stron***

- 23 Bez formalnego powoływania się na niedopuszczalność skargi Irlandia podnosi, że Komisja, poprzez swe zachowanie na etapie poprzedzającym wniesienie skargi oraz w momencie jej wniesienia, naruszyła zasadę lojalnej współpracy zawartą w art. 4 ust. 3 TUE i ogólną zasadę dobrej administracji przewidzianą w art. 41 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej oraz nie przestrzegając prawa Irlandii do obrony.
- 24 Przede wszystkim, przyznawszy, że system zwrotu może być zgodny z art. 56 TFUE, Komisja zmieniła następnie swe stanowisko w 2013 r. i opierając się na postanowieniu z dnia 29 września 2010 r., VAV-Autovermietung (C-91/10, niepublikowanym, EU:C:2010:558), odrzuciła samą zasadę takiego systemu zwrotu w kontekście transgranicznego stosowania krajowej opłaty rejestracyjnej. Tymczasem taka zmiana stanowiska Komisji co do wymogów, które wysnuwa z art. 56 TFUE, nastąpiła, mimo że nie doszło do żadnej istotnej zmiany orzecznictwa, a Irlandia wielokrotnie zmieniała swe przepisy w celu dostosowania się do początkowych wymogów Komisji.
- 25 Następnie skargę wniesiono przedwcześnie i nie uwzględniono pewnych zmian wprowadzonych w irlandzkich przepisach, a w szczególności wypłaty odsetek przewidzianej w ustawie finansowej z 2014 r. Irlandia zauważa bowiem, że jeszcze przed wniesieniem skargi, do którego doszło w dniu 23 października 2015 r., Komisja została poinformowana, że od dnia 1 stycznia 2016 r. wejdzie w życie zarówno rozporządzenie wykonawcze z 2015 r. określające zasady obliczania odsetek w wypadku zwrotu, jak też ustawa finansowa z 2015 r. przewidująca obniżenie do 100 EUR kwoty kosztów administracyjnych.
- 26 Wreszcie stanowisko Komisji, przedstawione w skardze pozostaje niejednoznaczne, w szczególności jeżeli chodzi o kwestię, czy jej żądania opierają się na jednym zarzucie lub na dwóch odrębnych zarzutach, z których jeden dotyczy braku mechanizmu proporcjonalnej płatności opłaty rejestracyjnej,

a drugi – okoliczności, że warunki zwrotu tej opłaty wykraczają poza to, co ściśle konieczne i proporcjonalne. W konsekwencji wykonywanie przez Irlandię jej prawa do obrony jest znacząco utrudnione.

- 27 Komisja odpiera, że nie działała niespójnie i nie zmieniła swego stanowiska po dokonaniu nowej oceny zgodności irlandzkiego systemu opłaty rejestracyjnej z prawem Unii w świetle niedawno przyjętych przez Irlandię środków. Ogólniej rzecz ujmując, Komisja podnosi, że do dnia upływu terminu wyznaczonego w dodatkowej uzasadnionej opinii Irlandia nie przyjęła środków koniecznych w celu dostosowania swych przepisów do prawa Unii. Tak oto art. 135 D ust. 2 lit. b) ustawy finansowej z 1992 r., wynikający z ustawy finansowej z 2014 r., przewiduje jedynie ewentualne przyjęcie w późniejszym okresie przepisów dotyczących wypłaty odsetek i nie można uznać, że ustanawia ukończony lub funkcjonujący system takich wypłat. Przepisy takie rzeczywiście zostały ostatecznie wydane w drodze rozporządzenia wykonawczego z 2015 r., lecz ów akt normatywny przyjęto dopiero w dniu 17 grudnia 2015 r., czyli długo po upływie terminu wyznaczonego w dodatkowej uzasadnionej opinii.

### *Ocena Trybunału*

- 28 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że postępowanie poprzedzające wniesienie skargi ma na celu umożliwienie zainteresowanemu państwu członkowskiemu, po pierwsze, zastosowania się do zobowiązań, które nakłada na nie prawo Unii, a po drugie, skutecznego podniesienia argumentów na swoją obronę wobec zarzutów sformułowanych przez Komisję (wyroki: z dnia 10 maja 2001 r., Komisja/Niderlandy, C-152/98, EU:C:2001:255, pkt 23; z dnia 5 listopada 2002 r., Komisja/Niemcy, C-476/98, EU:C:2002:631, pkt 46; z dnia 8 kwietnia 2008 r., Komisja/Włochy, C-337/05, EU:C:2008:203, pkt 19; z dnia 7 kwietnia 2011 r., Komisja/Portugalia, C-20/09, EU:C:2011:214, pkt 18).
- 29 Prawidłowość tego postępowania jest podstawową gwarancją przyznaną w traktacie FUE nie tylko w celu ochrony praw pozwanego państwa członkowskiego, lecz również w celu zapewnienia, że zakres sporu stanowiącego przedmiot ewentualnego postępowania sądowego będzie jasno określony. Wynika z tego, iż wezwanie do usunięcia uchybienia ma na celu, po pierwsze, określenie przedmiotu sporu i wskazanie państwu członkowskiemu, które ma przedstawić swoje uwagi, elementów koniecznych dla przygotowania obrony, a po drugie, umożliwienie mu usunięcia uchybienia, zanim sprawa zostanie skierowana do Trybunału (wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r., Komisja/Włochy, C-442/06, EU:C:2008:216, pkt 22).
- 30 W niniejszej sprawie, jeżeli chodzi o argument, iż Komisja w toku postępowania poprzedzającego wniesienie skargi zmieniła stanowisko co do zgodności z prawem Unii systemu opłat z późniejszym zwrotem, należy zaznaczyć, że instytucja ta początkowo zarzucała Irlandii w wezwaniu do usunięcia uchybienia i w uzasadnionej opinii, iż zobowiązała wszystkie osoby mające miejsce zamieszkania w Irlandii do uiszczania opłaty rejestracyjnej przy rejestracji pojazdu samochodowego wziętego w leasing lub wynajętego w innym państwie członkowskim, bez uwzględnienia czasu użytkowania rzeczonoego pojazdu i bez możliwości uzyskania przez tę osobę zwolnienia lub zwrotu, w sytuacji gdy nie ma on być zasadniczo użytkowany na stałe w Irlandii ani w praktyce nie jest użytkowany w ten sposób.
- 31 Zarzuty te odnosiły się do stanu irlandzkich przepisów istniejącego w dniach wysłania wezwania do usunięcia uchybienia i wydania uzasadnionej opinii, przy czym przepisy te nie przewidywały żadnego mechanizmu zwrotu opłaty rejestracyjnej. Jednakże z zarzutów tych ani z treści wezwania do usunięcia uchybienia i uzasadnionej opinii nie można wysnuć wniosku, że Komisja dokonała oceny prawnej zgodności z art. 56 TFUE systemu pobierania opłaty z późniejszym zwrotem.

- 32 W następstwie wejścia w życie w dniu 8 kwietnia 2013 r. systemu zwrotu opłaty rejestracyjnej Komisja wydała w dniu 11 lipca 2014 r. dodatkowe wezwanie do usunięcia uchybienia i wyznaczyła temu państwu członkowskiemu nowy termin na przedstawienie uwag przed skierowaniem do niego w dniu 26 lutego 2015 r. dodatkowej uzasadnionej opinii opartej na identycznych zarzutach jak te, które zawarto w dodatkowym wezwaniu do usunięcia uchybienia. Komisja uznała w tym piśmie, że pobór całkowitej kwoty opłaty, nawet w połączeniu z mechanizmem zwrotu, jest nieproporcjonalny, w wypadku gdy czas użytkowania jest z góry znany. Instytucja ta dodała w tym piśmie, że koszty administracyjne wynoszące 500 EUR są również nieproporcjonalne i że rozważane wraz z potencjalną utratą odsetek i obowiązkiem kontroli technicznej, eliminują znaczną część zwrotu.
- 33 Jako że Komisja przesłała Irlandii dodatkowe wezwanie do usunięcia uchybienia, wyznaczając temu państwu członkowskiemu nowy termin na przedstawienie uwag przed skierowaniem do niego dodatkowej uzasadnionej opinii opartej na identycznych zarzutach jak te, które zawarto w dodatkowym wezwaniu do usunięcia uchybienia, instytucja ta nie naruszyła prawa do obrony Irlandii, gdyż owemu państwu członkowskiemu umożliwiono przygotowanie swej obrony.
- 34 Jeżeli chodzi o zarzucane naruszenie zasady lojalnej współpracy i zasady dobrej administracji z powodu wyboru daty wniesienia skargi, należy przypomnieć po pierwsze, że to do Komisji należy ocena celowości wniesienia skargi przeciwko państwu członkowskiemu, określenie przepisów, jakie ono naruszyło, i wybór chwili, w której rozpocznie postępowanie o uchybienie przez nie jego zobowiązaniom, a względy decydujące o tym wyborze nie mają wpływu na dopuszczalność skargi (wyrok z dnia 1 czerwca 1994 r., Komisja/Niemcy, C-317/92, EU:C:1994:212, pkt 4; z dnia 18 czerwca 1998 r., Komisja/Włochy, C-35/96, EU:C:1998:303, pkt 27; z dnia 1 lutego 2001 r., Komisja/Francja, C-333/99, EU:C:2001:73, pkt 24; z dnia 8 grudnia 2005 r., Komisja/Luksemburg, C-33/04, EU:C:2005:750, pkt 66). W konsekwencji Komisja jest uprawniona do oceny, w którym dniu jest możliwe wniesienie skargi a kontrola tej oceny zasadniczo nie należy do Trybunału (wyroki: z dnia 10 maja 1995 r., Komisja/Niemcy, C-422/92, EU:C:1995:125, pkt 18; z dnia 4 marca 2010 r., Komisja/Włochy, C-297/08, EU:C:2010:115, pkt 87).
- 35 Po drugie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału istnienie uchybienia powinno być oceniane według stanu faktycznego w państwie członkowskim w momencie upływu terminu określonego w uzasadnionej opinii, przez co zmiany, które nastąpiły w okresie późniejszym, nie mogą być uwzględniane przez Trybunał (zob. w szczególności wyroki: z dnia 19 czerwca 2003 r., Komisja/Francja, C-161/02, EU:C:2003:367, pkt 9; z dnia 20 maja 2010 r., Komisja/Hiszpania, C-158/09, niepublikowany, EU:C:2010:292, pkt 7; z dnia 28 października 2010 r., Komisja/Litwa, C-350/08, EU:C:2010:642, pkt 30).
- 36 W konsekwencji, w sytuacji gdy w momencie upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii Komisja uważa, że państwo uchybiło swym zobowiązaniom, zasady wymienione w art. 258 TFUE znajdują zastosowanie zasadniczo bez obowiązku przestrzegania przez Komisję jakiegokolwiek konkretnego terminu (zob. podobnie wyroki: z dnia 28 października 2010 r., Komisja/Litwa, C-350/08, EU:C:2010:642, pkt 33, 34 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 14).
- 37 Argument Irlandii dotyczący przedwczesnego wniesienia niniejszej skargi należy zatem oddalić.
- 38 Wreszcie, jeżeli chodzi o podnoszony niejasny charakter niniejszej skargi, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 120 lit. c) regulaminu postępowania i orzecznictwa dotyczącego tego przepisu każda skarga wszczynająca postępowanie powinna wskazywać przedmiot sporu, podnoszone zarzuty i argumenty oraz zwięzłe omówienie tych zarzutów. Owo wskazanie powinno być wystarczająco zrozumiałe i precyzyjne, tak aby umożliwiło stronie pozwanej przygotowanie obrony, a Trybunałowi – dokonanie kontroli. Z powyższego wynika, że istotne okoliczności faktyczne i prawne, na których opiera się skarga, muszą wynikać w sposób spójny i zrozumiały z tekstu samej skargi oraz że żądania w niej zawarte powinny być sformułowane w sposób pozbawiony dwuznaczności, w celu uniknięcia



orzekania przez Trybunał ultra petita lub z pominięciem jednego z zarzutów (wyroki: z dnia 11 lipca 2013 r., Komisja/Republika Czeska, C-545/10, EU:C:2013:509, pkt 108 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 23 lutego 2016 r., Komisja/Węgry, C-179/14, EU:C:2016:108, pkt 141; z dnia 22 września 2016 r., Komisja/Republika Czeska, C-525/14, EU:C:2016:714, pkt 16).

- 39 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że skarga Komisji dotyczy irlandzkiego systemu opłaty rejestracyjnej mającego zastosowanie do pojazdów wziętych w leasing lub wynajętych w innym państwie członkowskim, który obowiązywał w dniu upływu terminu wyznaczonego w dodatkowej uzasadnionej opinii.
- 40 Należy również zaznaczyć, że Komisja w zawierającej żądania części swej skargi jasno wskazała, iż zarzuca Irlandii po pierwsze, że ta zobowiązała do zapłaty całej kwoty opłaty z tytułu rejestracji pojazdu, osobę mającą miejsce zamieszkania w Irlandii, przy rejestracji pojazdu wziętego w leasing lub wynajętego w innym państwie członkowskim, bez uwzględniania czasu użytkowania rzeczzonego pojazdu, w sytuacji gdy nie ma on być zasadniczo użytkowany w Irlandii ani w praktyce nie jest użytkowany w ten sposób, oraz po drugie, że rzeczone państwo członkowskie określiło w celu zwrotu tej opłaty warunki wykraczające poza to, co ściśle konieczne i proporcjonalne. Tymczasem zarzuty te odpowiadają zarzutom, które znajdowały się w dodatkowym wezwaniu do usunięcia uchybienia oraz w dodatkowej uzasadnionej opinii. Chociaż prawdą jest, że w zarzutach zawartych w skardze Komisja odniosła się wielokrotnie do systemu opłaty rejestracyjnej w całości, to niemniej jednak przeprowadziła w owym miejscu oddzielną analizę obowiązku uiszczenia całej opłaty rejestracyjnej i zasad jej zwrotu, a także wyjaśniła, między innymi w pkt 29 skargi, że środki te rozważane oddzielnie, a tym bardziej łącznie, stanowiły ograniczenie swobody świadczenia usług.
- 41 Argument dotyczący podnoszonej niejednoznaczności przedmiotu niniejszej skargi należy zatem oddalić.
- 42 Z powyższego wynika, że Irlandia bezzasadnie twierdzi, iż niniejsza skarga została wniesiona z naruszeniem zasad lojalnej współpracy i dobrej administracji oraz zasady poszanowania prawa do obrony.

### *Co do istoty*

#### *Argumentacja stron*

- 43 Komisja twierdzi, że irlandzki system opłaty rejestracyjnej obowiązujący w dniu upływu terminu wyznaczonego w dodatkowej uzasadnionej opinii może nieproporcjonalnie utrudniać świadczenie i odbiór usług leasingu i najmu, naruszając art. 56 TFUE.
- 44 Przede wszystkim obowiązek uiszczenia z góry całej opłaty rejestracyjnej mający zastosowanie w wypadku definitywnej rejestracji niezależnie od rzeczywistego czasu użytkowania planowanego w Irlandii i gdy czas leasingu lub wynajmu został ściśle określony i jest z góry znany, wywołuje nieproporcjonalne obciążenie w zakresie finansowania i płynności finansowej, gdyż kwota podlegająca uiszczeniu z góry może wynosić niemalże dwukrotność kwoty rzeczywiście należnej opłaty. Możliwość uzyskania zwrotu rezydualnej opłaty po opuszczeniu przez pojazd terytorium Irlandii nie podważa tego stwierdzenia i nie pozwala wprowadzić odpowiedniego rozróżnienia pomiędzy przywozem ostatecznym i krótkoterminowym wynajmem lub leasingiem.
- 45 Następnie wniosek o zwrot może zostać złożony dopiero po zakończeniu procedury obejmującej obowiązkową kontrolę techniczną pojazdu, co powoduje dodatkowe koszty, ponieważ zgodnie z przepisami obowiązującymi w dniu upływu terminu przewidzianego w dodatkowej uzasadnionej opinii, osoba rejestrująca pojazd jest zobowiązana zapłacić 500 EUR tytułem kosztów administracyjnych związanych z procedurą zwrotu.

- 46 Wreszcie poza ciężarem w zakresie finansowania i płynności finansowej, z jakim wiąże się obowiązek uiszczenia z góry całej opłaty rejestracyjnej oraz kosztów kontroli technicznej i procedury zwrotu, w tym samym dniu nie było przewidziane, że osoby wynajmujące lub biorące w leasing pojazdy otrzymują odsetki od kwot zatrzymanych przez krajowe organy podczas trwania wynajmu lub leasingu.
- 47 Środki te, rozważane oddzielnie, a w szczególności łącznie, skutkują utrudnieniem wynajmu i leasingu pojazdów pochodzących z innych państw członkowskich w porównaniu do wynajmu lub leasingu pojazdów w przedsiębiorstwach z siedzibą w Irlandii.
- 48 Jeżeli chodzi w szczególności o obowiązek uiszczenia z góry całej kwoty opłaty rejestracyjnej, Komisja zaznacza, że z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że aby opłata taka była proporcjonalna, należy obliczać ją z należytym uwzględnieniem czasu obowiązywania umowy najmu danego pojazdu lub czasu wykorzystywania go w ramach danej sieci drogowej (postanowienia: z dnia 27 czerwca 2006 r., *van de Coevering*, C-242/05, EU:C:2006:430, pkt 31–33; z dnia 22 maja 2008 r., *Ilhan*, C-42/08, niepublikowane, EU:C:2008:305, pkt 20, 24; z dnia 29 września 2010 r., *VAV-Autovermietung*, C-91/10, niepublikowane, EU:C:2010:558, pkt 20, 21, 26, 30). Tymczasem irlandzki system zwrotu opłaty rejestracyjnej ma na celu zasadniczo wpisanie krótkoterminowego sprowadzania pojazdów w ramy bardziej ogólnego systemu zwrotu przy wywozie, a nie zagwarantowanie w szczególny sposób, że krótkoterminowy przywóz pojazdów na z góry znane okresy będzie podlegać opłatom proporcjonalnym do czasu trwania przywozu.
- 49 Pomimo okoliczności, iż opłata rejestracyjna jest obliczana na podstawie wolnorynkowej ceny sprzedaży i zależy między innymi od stanu i przebiegu pojazdu, możliwe byłoby ustanowienie proporcjonalnej opłaty bez podważania celów realizowanych przez irlandzkie władze, w oparciu o szacunkową wartość wolnorynkową obliczaną w stosunku do średniego przebiegu i amortyzacji pojazdu. Ostateczne ustalenie kwoty opłaty rejestracyjnej następowaloby w późniejszym okresie, w chwili wywozu i prowadziłoby do zwrotu lub dodatkowej płatności w zależności od tego, czy wolnorynkowa cena sprzedaży w momencie wywozu byłaby wyższa lub niższa od ceny uwzględnionej w chwili początkowego poboru opłaty. W wypadku wyższej wartości wolnorynkowej możliwe byłoby zastosowanie dodatkowej opłaty zasadniczo w stosunku do dwóch różnych dłużników w wypadku krótkoterminowego wynajmu, a mianowicie najemcy i wynajmującego i mogłoby obejmować, w razie potrzeby, zajęcie pojazdu. Taki system, nawet oparty na szacunkach wymagających późniejszych dostosowań, nie byłby bardziej niesprawiedliwy lub niesłuszny od systemu nieobjmującego żadnego odliczenia, jak ma to miejsce w niniejszej sprawie.
- 50 Ponadto argumenty Irlandii wskazujące na trudności praktyczne są niespójne. Gdyby bowiem troska Irlandii wiązała się z ryzykiem, że najemca pozostanie dłużej na terytorium tego państwa członkowskiego, stosowanie ekstraterytorialnej egzekucji nie byłoby konieczne, albowiem pojazd, który pozostałby w Irlandii po zakończeniu najmu, byłby wciąż obecny na jej terytorium. Nie byłoby przeszkód, aby Irlandia wymagała, w momencie rejestracji pojazdu przedstawienia dowodu na ograniczony czas obowiązywania umowy, żądając przykładowo kopii umowy, i aby następnie przeprowadzała kontrole dotyczące rejestracji oraz przestrzegania innych, mających zastosowanie obowiązków podatkowych i prawnych, takich jak przykładowo obowiązek terminowego uiszczenia rocznych opłat i wykupienia ubezpieczenia komunikacyjnego.
- 51 Jeżeli chodzi o koszty administracyjne, Komisja uważa, że nie jest proporcjonalny wymóg, aby obywatele Unii biorący w najem lub w leasing pojazdy na krótkie okresy dokładali się do kosztów inwestycji potrzebnych w celu ustanowienia mechanizmu zwrotu przy wywozie, w szczególności w celu sfinansowania kosztu kontroli technicznych, którym podlega ów zwrot. Uwzględnienie czasu użytkowania pozwoliłoby uniknąć poddawania pojazdów uciążliwym procedurom technicznym oraz istotnych kosztów, związanych z tymi procedurami.

- 52 Irlandia podnosi, że system opłaty rejestracyjnej w zupełności spełnia wymogi art. 56 TFUE zgodnie z interpretacją Trybunału, albowiem w szczególności nadwyżka uiszczonej opłaty podlega zwrotowi w momencie wywozu, a od dnia 1 stycznia 2016 r. zwrot ów uzupełnia wypłata odsetek i wywołuje on jedynie skromne koszty administracyjne w wysokości 100 EUR, które nie pokrywają nawet wydatków administracyjnych ponoszonych przez Irlandię w celu wdrożenia systemu zwrotu przy wywozie. System opłaty rejestracyjnej jest więc uzasadniony i proporcjonalny.
- 53 W tym względzie, po pierwsze, art. 56 TFUE zgodnie z interpretacją Trybunału nie zabrania wprowadzać systemów zwrotu przy wywozie, które nie są dyskryminujące względem transgranicznego przywozu i w ramach których każde ograniczenie transgranicznego przepływu jest uzasadnione i proporcjonalne w świetle charakteru systemu danych opłat. Postanowienie to niekoniecznie wymaga systemu proporcjonalnych zwolnień ustanowionych zawczasu.
- 54 Orzecznictwo Trybunału zostało wypracowane w kontekście krajowych systemów wykluczających wszelki zwrot przy wywozie (wyroki: z dnia 21 marca 2002 r., *Cura Anlagen*, C-451/99, EU:C:2002:195; z dnia 23 lutego 2006 r., *Komisja/Finlandia*, C-232/03, niepublikowany, EU:C:2006:128; postanowienia: z dnia 27 czerwca 2006 r., *van de Coevering*, C-242/05, EU:C:2006:430; z dnia 22 maja 2008 r., *Ilhan*, C-42/08, niepublikowane, EU:C:2008:305; wyrok z dnia 26 kwietnia 2012 r., *van Putten*, od C-578/10 do C-580/10, EU:C:2012:246) lub krajowych systemów, które chociaż przewidują taki zwrot, to obliczają jego kwotę według okresu użytkowania pojazdu na terytorium państwa i wykluczają wypłatę odsetek (postanowienie z dnia 29 września 2010 r., *VAV-Autovermietung*, C-91/10, niepublikowane, EU:C:2010:558).
- 55 Tymczasem Trybunał przede wszystkim nigdy nie orzekł, że systemy zwrotu przy wywozie są jako takie zasadniczo niezgodne z art. 56 TFUE. Przeciwnie, Trybunał uznał w postanowieniu z dnia 27 czerwca 2006 r., *van de Coevering* (C-242/05, EU:C:2006:430) i w wyroku z dnia 26 kwietnia 2012 r., *van Putten* (od C-578/10 do C-580/10, EU:C:2012:246), że jeżeli chodzi o opłaty od pojazdów wynajmowanych lub wziętych w leasing, odpowiednio ukształtowany system zwrotu może być zgodny z zasadą proporcjonalności.
- 56 Ponadto w odróżnieniu od spraw zakończonych orzeczeniami wspomnianymi w pkt 54 niniejszego wyroku, podstawa nałożenia opłaty rejestracyjnej nie jest pochodną czasu, jaki dany pojazd spędził w Irlandii, lecz jego stanu i przebiegu. Tak oto w momencie przywozu nie jest możliwe przewidzenie dokładnej kwoty zwrotu przy wywozie i obliczenie *ex ante* rzeczywiście należnej w każdym wypadku opłaty rejestracyjnej.
- 57 Po drugie, zmiana systemu opłaty rejestracyjnej w sposób proponowany przez Komisję pociągałaby za sobą istotną zmianę zasad poboru tego podatku i prowadziłaby w szczególności do zastąpienia, jako podstawy jej obliczania, wolnorynkowej ceny sprzedaży pojazdu czasem jego użytkowania w ramach irlandzkiej sieci drogowej lub jego obecnością na terytorium Irlandii.
- 58 Przede wszystkim, chociaż opodatkowanie pojazdów nie jest przedmiotem harmonizacji, a państwa członkowskie zachowują swobodę działania w tym zakresie, Komisja starała się poprzez tę procedurę dokonać harmonizacji podstaw obliczania opłat rejestracyjnych w państwach członkowskich. Następnie celem i skutkiem podstawy obliczania wybranej przez Irlandię jest dostosowanie opodatkowania pojazdów do rzeczywistego ich użytkowania. Jest ona zatem zgodna z orzecznictwem Trybunału, a wprowadzenie metody obliczania *ex ante* na podstawie antycypowanego użytkowania a nie rzeczywistego użytkowania jest pozbawione spójności. Zwrot z odsetkami nadwyżki opłaty rejestracyjnej w momencie wywozu ma na celu zapewnienie, że podatnik uiszcza dokładnie prawidłową kwotę opłaty i nie jest finansowo poszkodowany z powodu uiszczenia z góry całej kwoty. Wreszcie art. 56 TFUE nie zobowiązuje państw członkowskich do nakładania opłaty w takiej samej kwocie na osoby intensywnie korzystające z ich pojazdów i na osoby użytkujące je w bardzo ograniczonym zakresie, pod pretekstem, że czas leasingu jest taki sam, a okoliczność, że teoretycznie można byłoby zastąpić uwzględnienie rzeczywistego użytkowania i stanu pojazdu w momencie

wywozu, ustalonym z góry zwolnieniem opierającym się na czasie użytkowania, jest w tym względzie bez znaczenia, podobnie jak ewentualne istnienie w innych państwach członkowskich systemów podatkowych opierających się na czasie użytkowania.

- 59 Po trzecie, zmiana systemu opłaty rejestracyjnej w sposób proponowany przez Komisję uniemożliwiłaby osiągnięcie w Irlandii celów realizowanych przez tę opłatę. Wśród celów tych jest przede wszystkim kompensacja zewnętrznych skutków użytkowania pojazdów takich jak koszty społeczne w zakresie infrastruktury drogowej, kontroli ruchu, służb ratunkowych, usług rejestracyjnych i licencji oraz kompensacja skutków dla środowiska w zakresie zanieczyszczenia powietrza i hałasu. Następnie opłata środowiskowa ma na celu być proporcjonalna do wartości rynkowej pojazdu i wreszcie ma zachęcać do zakupów pojazdów z uwzględnieniem kwestii środowiska naturalnego.
- 60 Po czwarte, ustanowienie systemu proponowanego przez Komisję, z którym wiąże się początkowe oszacowanie, a następnie wypłata rekompensaty w momencie wywozu, łączy się z ryzykiem utraty dochodów podatkowych i ponadto powoduje bardzo istotne trudności praktyczne, ponieważ poddanie pojazdów takim samym kontrolom technicznym prowadzi do dodatkowych ciężarów administracyjnych oraz kosztów transgranicznego leasingu pojazdów.
- 61 Po piąte, Irlandia przypomina, że skutkiem braku obowiązku zarejestrowania pojazdu na jej terytorium przed upływem 30 dni, jest wyłączenie stosowania opłaty rejestracyjnej w wypadkach szczególnie krótkiego najmu. Irlandia dodaje, że w każdym razie rzeczona opłata jest stosunkowo niska, ponieważ jej początkowa kwota jest dwuipółkrotnie, a nie jak niesłusznie twierdzi Komisja, jedenastokrotnie wyższa od kwoty ostatecznie należnej. Ponadto w celu oceny wpływu opłaty rejestracyjnej nie należy opierać się na kategorii najbardziej zanieczyszczających pojazdów, gdyż z jednej strony pojazdy te nie są powszechne, z drugiej zaś stawki opłaty rejestracyjnej są ustrukturyzowane w sposób zapewniający stosowanie najwyższych opłat do pojazdów, których wpływ na środowisko jest największy.
- 62 Po szóste, Irlandia podkreśla, że ustalenie wysokości kosztów administracyjnych na 500 EUR wiązało się z koniecznością pokrycia pewnych istotnych kosztów początkowych wywołanych ustanowieniem systemu zwrotu przy wywozie i dodaje, że kwota ta została obniżona do 100 EUR. Tymczasem Trybunał w wyroku z dnia 7 kwietnia 2011 r., Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219) orzekł, że możliwe jest żądanie pokrycia kosztów administracyjnych o rozsądnej wysokości za świadczenie usług, jeżeli nie są one nadmierne dla konsumenta i nie stanowią nieuzasadnionej przeszkody w dostępie do usługi bez jednakże stwierdzania, że koszty, jakie musi pokryć podatnik, nie powinny przekraczać kosztów czynności związanych z ekspertyzą.

### ***Ocena Trybunału***

– *W przedmiocie mających znaczenie przepisów irlandzkich*

- 63 Z utrwalonego orzecznictwa przypomnianego w pkt 35 niniejszego wyroku wynika, że istnienie uchybienia powinno być oceniane według stanu faktycznego w państwie członkowskim w momencie upływu terminu określonego w uzasadnionej opinii, a zmiany, które nastąpiły w okresie późniejszym, nie mogą być uwzględniane przez Trybunał.
- 64 W konsekwencji, skoro Komisja wezwała Irlandię, aby ta zastosowała się do dodatkowej uzasadnionej opinii w terminie dwóch miesięcy od jej otrzymania, a rzeczona opinia została doręczona temu państwu członkowskiemu w dniu 27 lutego 2015 r., istnienie uchybienia należy w niniejszej sprawie oceniać w świetle sytuacji istniejącej w państwie członkowskim w dniu 27 kwietnia 2015 r.

- 65 W tym zakresie jest bezsporne przede wszystkim to, że zgodnie z irlandzkimi przepisami osoby mające miejsce zamieszkania w Irlandii i pragnące użytkować w Irlandii pojazdy udostępnione im w ramach umowy najmu lub leasingu przez przedsiębiorstwo z siedzibą w innym państwie członkowskim, były zobowiązane uiszczać w momencie rejestrowania owego pojazdu w Irlandii całą opłatę rejestracyjną, nawet jeśli czas użytkowania rzeczzonego pojazdu był określony i z góry znany na podstawie umowy.
- 66 Następnie z akt sprawy wynika, że art. 135 D ust. 2 lit. b) ustawy finansowej z 1992 r. przewidywał, że kwota opłaty rejestracyjnej podlegająca zwrotowi jest obliczana z wykorzystaniem różnych wzorów lub innych sposobów obliczania, które mogą być określone przez właściwego ministra poprzez przepisy wykonawcze wydane przez niego na podstawie art. 141 tej ustawy. Z art. 135 D ust. 2 lit. b) wynika więc, że nawet jeśli można byłoby uznać, że zasada wypłaty odsetek w wypadku zwrotu części opłaty rejestracyjnej w istocie obowiązuje, przepis ten nie może samodzielnie wywoływać skutków prawnych pozwalających na zwrot z odsetkami nadwyżki opłaty rejestracyjnej, a rzeczywiste wdrożenie mechanizmu wypłaty odsetek wymagałoby wydania przez irlandzkie władze przepisów wykonawczych.
- 67 Tymczasem owe przepisy wykonawcze zawarte w rozporządzeniu wykonawczym z 2015 r. zostały wydane dopiero w dniu 17 grudnia 2015 r. i weszły w życie w dniu 1 stycznia 2016 r., czyli po upływie terminu wyznaczonego w dodatkowej uzasadnionej opinii.
- 68 W celu dokonania oceny zarzucanego uchybienia należy zatem uwzględnić system zwrotu opłaty rejestracyjnej pozbawiony mechanizmu wypłaty odsetek.
- 69 Wreszcie, biorąc pod uwagę orzecznictwo przypomniane w pkt 35 niniejszego wyroku, bez znaczenia jest okoliczność, że kwota kosztów administracyjnych, która w dniu upływu terminu wyznaczonego w dodatkowej uzasadnionej opinii wynosiła 500 EUR, została obniżona do 100 EUR. W konsekwencji w celu dokonania oceny zarzucanego uchybienia należy uwzględnić system zwrotu opłaty rejestracyjnej taki jak obejmujący płatność kosztów administracyjnych w kwocie 500 EUR.
- *W przedmiocie zarzutu dotyczącego uiszczenia z góry całej opłaty rejestracyjnej*
- 70 Poprzez swój pierwszy zarzut Komisja podnosi, że nakładając obowiązek uiszczenia z góry całej opłaty rejestracyjnej mającej zastosowanie w wypadku definitywnej rejestracji, niezależnie od rzeczywistego czasu planowanego użytkowania w Irlandii pojazdu przywiezionego do tego państwa członkowskiego, Irlandia naruszyła art. 56 TFUE, ponieważ obciążenie takie, nawet w połączeniu z potencjalnym zwrotem, nie jest proporcjonalne do celu realizowanego przez tę opłatę, w wypadku gdy czas leasingu lub najmu został dokładnie określony i jest wcześniej znany.
- 71 W tym zakresie należy przypomnieć, że z zastrzeżeniem pewnych wyjątków nieistotnych dla niniejszej sprawy opodatkowanie pojazdów samochodowych nie zostało zharmonizowane na poziomie Unii. Państwa członkowskie mogą zatem swobodnie wykonywać przysługującą im kompetencję podatkową w tej dziedzinie, pod warunkiem że wykonanie to nastąpi z poszanowaniem prawa Unii (wyrok z dnia 21 listopada 2013 r., X, C-302/12, EU:C:2013:756, pkt 23 i tam przytoczone orzecznictwo).
- 72 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału państwo członkowskie może pobrać opłatę przy rejestracji pojazdu należącego do spółki, oddanego do dyspozycji zamieszkującego w tym państwie pracownika przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, gdy pojazd zasadniczo jest przeznaczony do stałego używania na terytorium pierwszego państwa członkowskiego lub gdy w rzeczywistości jest używany w taki sposób (postanowienie z dnia 27 czerwca 2006 r., van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 73 Jeżeli natomiast warunki wyliczone w poprzednim punkcie nie są spełnione, powiązanie z terytorium pierwszego państwa jest słabsze, z uwagi na co jest konieczne inne uzasadnienie nałożenia opłaty (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 września 2005 r., Komisja/Dania, C-464/02, EU:C:2005:546, pkt 79; z dnia 26 kwietnia 2012 r., van Putten, od C-578/10 do C-580/10, EU:C:2012:246, pkt 47; a także postanowienie z dnia 27 czerwca 2006 r., van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, pkt 26).
- 74 Zakładając istnienie takiego uzasadnienia, opartego na nadrzędnym względzie interesu ogólnego, konieczne jest ponadto, aby opłata czyniła zadość zasadzie proporcjonalności (zob. podobnie postanowienie z dnia 27 czerwca 2006 r., van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, pkt 22, 27; wyrok z dnia 26 kwietnia 2012 r., van Putten, od C-578/10 do C-580/10, EU:C:2012:246, pkt 53).
- 75 W niniejszej sprawie z akt wynika, że zgodnie z irlandzkimi przepisami osoba mająca miejsce zamieszkania w Irlandii, która przywozi pojazd do tego państwa członkowskiego, musi w terminie 30 dni po wjeździe pojazdu na terytorium Irlandii dokonać jego rejestracji oraz uiszczenia opłaty rejestracyjnej odnoszącej się do tego pojazdu. Opłata ta jest obliczana zgodnie z art. 132 i 133 ustawy finansowej z 1992 r. na podstawie wolnorynkowej ceny pojazdu i poziomu emisji dwutlenku węgla. Z akt sprawy wynika również, że opłata ta może osiągnąć, w wypadku najbardziej zanieczyszczających pojazdów 36% ich wolnorynkowej ceny sprzedaży.
- 76 Obowiązek dokonania rejestracji i uiszczenia całej opłaty rejestracyjnej dotyczy również osób mających miejsce zamieszkania w Irlandii, które przywożą do tego państwa członkowskiego pojazd wzięty w najem lub w leasing w innym państwie członkowskim, w tym gdy czas trwania najmu lub leasingu jest ograniczony i z góry znany. Bezsporne jest, że czas obowiązywania umowy najmu lub leasingu nie jest uwzględniany przy obliczaniu kwoty opłaty.
- 77 Osoby mające miejsce zamieszkania w Irlandii, które wynajmują lub biorą w leasing pojazd w innym państwie członkowskim, nawet na ograniczony czas znany z góry, muszą więc uiścić kwotę opłaty taką samą jak kwota mająca zastosowanie w wypadku definitywnego przywozu pojazdu.
- 78 Taki obowiązek może zwiększyć koszt wynajmu lub wzięcia w leasing pojazdów w spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim w porównaniu do sytuacji, gdy umowa najmu lub leasingu jest zawierana ze spółką z siedzibą w Irlandii, w szczególności wobec dyskryminującego charakteru takiego obowiązku w odniesieniu do amortyzacji opłaty z uszczerbkiem dla przedsiębiorstw wynajmujących lub oddających w leasing pojazdy, mających siedzibę w innym państwie członkowskim (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2002 r., Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, pkt 69; a także postanowienie z dnia 29 września 2010 r., VAV-Autovermietung, C-91/10, niepublikowane, EU:C:2010:558, pkt 20).
- 79 Oczywiście pojazdy wzięte w leasing lub w najem w spółkach mających siedzibę w Irlandii również są objęte obowiązkiem uiszczenia opłaty rejestracyjnej przy okazji pierwszej rejestracji w Irlandii. Niemniej jednak, chociaż można uznać, że część tej opłaty może zostać przeniesiona na cenę najmu lub leasingu pojazdów wziętych w najem lub w leasing w spółkach z siedzibą w Irlandii, to w wypadku pojazdów wziętych w leasing lub w najem w spółkach z siedzibą w innym państwie członkowskim, wymagane jest uiszczenie całej kwoty opłaty rejestracyjnej.
- 80 Stwierdzenia, iż obowiązek uiszczenia całej opłaty rejestracyjnej może zwiększyć koszt wynajmu lub wzięcia w leasing pojazdów w spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim w porównaniu do spółki z siedzibą w Irlandii, nie podważa okoliczność, że zgodnie z art. 135 D ustawy finansowej z 1992 r. część opłaty rejestracyjnej może zostać zwrócona pod pewnymi warunkami określonymi w tym przepisie.
- 81 Jakkolwiek bowiem Irlandia kwestionuje pewne obliczenia dokonane przez Komisję, to rzucone państwo członkowskie przyznaje, że kwota początkowo pobranej opłaty rejestracyjnej może przekraczać dwukrotność ostatecznie należnej opłaty rejestracyjnej, po zwrocie. Tymczasem, jak

zaznaczył rzecznik generalny w pkt 42 swej opinii, takie rozwiązanie niesie ze sobą zamrożenie znacznych środków finansowych, co stanowi dodatkową niedogodność w zakresie płynności finansowej dla podmiotów zobowiązanych do uiszczenia opłaty.

- 82 Obowiązek uiszczenia z góry całej opłaty rejestracyjnej może więc zniechęcać zarówno osoby mające miejsce zamieszkania w Irlandii do korzystania z usług najmu lub leasingu pojazdów oferowanych przez usługodawców z siedzibą w innych państwach członkowskich, jak i usługodawców do oferowania usług najmu i leasingu pojazdów osobom mającym miejsce zamieszkania w Irlandii. Obowiązek ten stanowi więc ograniczenie swobodnego świadczenia usług, co do zasady zakazane przez art. 56 TFUE.
- 83 Jeżeli chodzi o kwestię, czy takie ograniczenie jest uzasadnione, należy zaznaczyć, że sytuacje wskazane w niniejszej skardze, w których czas najmu lub leasingu jest ograniczony i z góry znany, odpowiadają w dużej części sytuacjom, w których pojazd nie jest zasadniczo przeznaczony do użytkowania na terytorium państwa członkowskiego na stałe i w rzeczywistości nie jest użytkowany w ten sposób.
- 84 Umowy najmu i leasingu rzeczywiście mogą być przedłużane, skutkiem czego w tym wypadku użytkowanie pojazdów wziętych w najem lub w leasing w państwie członkowskim innym niż Irlandia jest zbliżone do użytkowania pojazdów na terytorium Irlandii na stałe. Niemniej jednak, jak zaznaczył rzecznik generalny w pkt 57 swej opinii, przepisy irlandzkie nie dokonują rozróżnienia ze względu na czas obowiązywania umowy stanowiącej podstawę użytkowania pojazdu na terytorium Irlandii lub jej treść, co pozwoliłoby stosować całą opłatę rejestracyjną jedynie w sytuacjach zbliżonych do użytkowania na stałe. Ponadto, jak słusznie przypomniała Komisja, przedłużania czasu obowiązywania umowy na czas określony nie można domniemywać.
- 85 Jeżeli chodzi o uzasadnienie rzezonego ograniczenia swobody świadczenia usług, Irlandia twierdzi po pierwsze, że wobec braku harmonizacji opodatkowania pojazdów w Unii wybór podstawy opodatkowania opłaty rejestracyjnej oraz jej zasad stosowania wchodzi w zakres jej suwerenności podatkowej i że Komisja usiłowała poprzez swą skargę zmusić ją do zmiany tych czynników w celu doprowadzenia do harmonizacji podstaw opodatkowania pojazdów w Unii.
- 86 Tymczasem, jak wynika z orzecznictwa przypomnianego w pkt 71 niniejszego wyroku, jakkolwiek państwa członkowskie mogą swobodnie wykonywać swe kompetencje podatkowe w dziedzinie opodatkowania pojazdów, to niemniej jednak są zobowiązane czynić to z poszanowaniem prawa Unii.
- 87 Okoliczność, że opodatkowanie pojazdów wchodzi w zakres kompetencji Irlandii, nie może więc uzasadniać ograniczenia swobody świadczenia usług.
- 88 Po drugie, jeżeli chodzi o cele opłaty rejestracyjnej rozpatrywanej w postępowaniu głównym, przypomniane w pkt 59 niniejszego wyroku, należy zaznaczyć, że cele dotyczące kompensacji kosztów w zakresie infrastruktury drogowej, kontroli ruchu, służb ratunkowych i usług rejestracyjnych wywoływanych przez użytkowanie pojazdów, które zdaniem Irlandii stanowią podstawę ustanowienia tej opłaty, nie mogą jednak uzasadniać obowiązku uiszczenia z góry całej opłaty rejestracyjnej, niezależnie od czasu użytkowania pojazdu w Irlandii.
- 89 Cele o charakterze wyłącznie gospodarczym nie mogą bowiem stanowić nadrzędnych względów interesu ogólnego uzasadniających ograniczenie swobody świadczenia usług (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 kwietnia 2010 r., CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 24 marca 2011 r., Komisja/Hiszpania, C-400/08, EU:C:2011:172, pkt 74).
- 90 Wśród nadrzędnych względów interesu ogólnego uznawanych przez Trybunał znajduje się natomiast ochrona środowiska naturalnego (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 marca 2010 r., Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 24 marca 2011 r., Komisja/Hiszpania, C-400/08, EU:C:2011:172, pkt 74). W szczególności zniechęcanie do brania

w najem lub w leasing pojazdów o wysokim zużyciu paliwa może stanowić cel leżący w interesie ogólnym (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2002 r., *Cura Anlagen*, C-451/99, EU:C:2002:195, pkt 68).

- 91 Należy jednak ustalić, czy irlandzki system opłaty rejestracyjnej polegający na obowiązku uiszczenia całej opłaty, w połączeniu z mechanizmem zwrotu, czyni zadość zasadzie proporcjonalności.
- 92 W tym względzie należy od razu oddalić jako bezzasadny argument Irlandii, zgodnie z którym orzecznictwo Trybunału, a w szczególności postanowienie z dnia 27 czerwca 2006 r., *van de Coevering* (C-242/05, EU:C:2006:430), oraz wyrok z dnia 26 kwietnia 2012 r., *van Putten* (od C-578/10 do C-580/10, EU:C:2012:246), pozwala stwierdzić, że w niniejszym przypadku zasada proporcjonalności jest uszanowana.
- 93 Wystarczy bowiem zaznaczyć, że owe orzeczenia zostały wydane w kontekście systemów krajowych nieprzewidujących zwrotu opłaty rejestracyjnej przy wywozie pojazdu z danego państwa członkowskiego.
- 94 Nie można więc twierdzić, że Trybunał zajął we wspomnianych orzeczeniach stanowisko w kwestii, czy krajowe przepisy, które zarówno wymagają uiszczenia całej opłaty rejestracyjnej, bez względu na czas użytkowania na terytorium danego państwa członkowskiego pojazdu wziętego w najem lub w leasing w innym państwie członkowskim, jak też przewidują możliwość zwrotu części opłaty w celu użytkowania pojazdu na tym terytorium, szanują zasadę proporcjonalności, albowiem kwestia ta nie była badana przez Trybunał w tych orzeczeniach.
- 95 Trybunał wypowiedział się natomiast, co zresztą przyznaje Irlandia, w postanowieniu z dnia 29 września 2010 r. *VAV-Autovermietung* (C-91/10, niepublikowanym, EU:C:2010:558) w przedmiocie zgodności z prawem Unii krajowych przepisów, na mocy których osoba zamieszkująca lub mająca siedzibę w jednym państwie członkowskim, która użytkuje w tym państwie członkowskim pojazd samochodowy zarejestrowany i wynajęty w innym państwie członkowskim, musi, z chwilą pierwszego użycia tego pojazdu w ramach sieci drogowej pierwszego z państw członkowskich, uiścić całą opłatę, której saldo obliczane w zależności od czasu użytkowania tego pojazdu w tej sieci podlega zwrotowi, bez odsetek po zakończeniu tego użytkowania. Tymczasem, po przypomnieniu, że aby kwota takiej opłaty była zgodna z zasadą proporcjonalności, musi być ona obliczana z uwzględnieniem czasu umowy najmu danego pojazdu lub jego użytkowania w ramach danej sieci drogowej, oraz po stwierdzeniu, że w owej sprawie przepisy te wymagały uiszczenia rzeczony opłaty w całości bez uwzględniania czasu obowiązywania umowy najmu pojazdu ani jego użytkowania w ramach sieci drogowej danego państwa członkowskiego, Trybunał orzekł, że wspomniane przepisy były niezgodne z prawem Unii, a w szczególności z art. 56–62 TFUE (zob. podobnie postanowienie z dnia 29 września 2010 r., *VAV-Autovermietung*, C-91/10, niepublikowane, EU:C:2010:558, pkt 26, 27, 30).
- 96 W niniejszej sprawie, jak wynika z akt, kwota opłaty rejestracyjnej jest obliczana na podstawie wolnorynkowej ceny sprzedaży w chwili przywozu oraz na podstawie poziomu dwutlenku węgla emitowanego przez ów pojazd.
- 97 Z powyższego wynika, że w chwili rejestracji irlandzki system opłaty rejestracyjnej ma na celu osiągnięcie celu ochrony środowiska głównie poprzez stosowanie stawki opłaty zależnej od poziomu emisji dwutlenku węgla. W tym zakresie taki system jest odpowiedni do osiągnięcia tego celu poprzez zniechęcanie do wynajmowania lub brania w leasing pojazdów o wysokim zużyciu paliwa.
- 98 Natomiast w chwili rejestracji kwota opłaty rejestracyjnej jest określana bez względu na czas użytkowania pojazdu, a jeżeli chodzi o pojazdy przywożone z innego państwa członkowskiego – niezależnie od definitywnego lub tymczasowego charakteru przywozu.



- 99 W tych okolicznościach, jeżeli chodzi o pojazdy wzięte w najem lub w leasing w spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim na czas określony i znany z góry, obowiązek uiszczenia całej opłaty wykracza poza to, co konieczne do osiągnięcia celu ochrony środowiska. Na owe pojazdy, których użytkowanie na terytorium Irlandii jest przewidziane przez ograniczony czas, nakładana jest bowiem w chwili rejestracji opłata na podstawie potencjalnie emitowanych przez nie zanieczyszczeń, tak jak gdyby chodziło o pojazdy użytkowane na stałe i przez długi czas na terytorium Irlandii. Tymczasem, jako że czas ich użytkowania na terytorium Irlandii jest ograniczony i z góry znany, mniej restrykcyjny środek mógłby polegać na poborze w chwili rejestrowania, opłaty rejestracyjnej proporcjonalnej do tego czasu użytkowania.
- 100 Irlandia podnosi jednak, że celem i skutkiem obecnego systemu opłaty rejestracyjnej jest dostosowanie opodatkowania pojazdów do ich rzeczywistego użytkowania na terytorium Irlandii, jak wymaga tego orzecznictwo Trybunału wynikające z postanowienia z dnia 27 czerwca 2006 r., van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430, pkt 29).
- 101 W tym względzie należy jednak zaznaczyć, jak podniosła Komisja, że system, który przewidywałby pobór w chwili rejestracji opłaty proporcjonalnej do określonego w umowie najmu lub leasingu czasu użytkowania pojazdu przywiezionego do Irlandii, nie mógłby mieć wpływu na możliwość przewidzenia przez Irlandię, że w chwili wywozu pojazdu kwota opłaty może zostać dostosowana w drodze, w zależności od przypadku, zwrotu lub żądania dopłaty, z uwzględnieniem wolnorynkowej wartości rzeczonoego pojazdu w owej chwili w zależności między innymi od jego stanu i liczby kilometrów przejechanych w Irlandii w okresie objętym daną umową.
- 102 W konsekwencji wprowadzenie dodatkowego czynnika odpowiadającego przewidywanemu czasowi użytkowania na terytorium Irlandii w chwili początkowego uiszczenia opłaty rejestracyjnej umożliwiłoby osiągnięcie realizowanego celu ochrony środowiska w drodze mniej restrykcyjnego środka, bez podważania podstawy opłaty, którą stanowi wolnorynkowa wartość pojazdu i poziom emitowanego przez niego dwutlenku węgla.
- 103 Irlandia podnosi jednak, że wprowadzenie systemu opartego na początkowym uiszczeniu opłaty rejestracyjnej w wysokości proporcjonalnej do przewidywanego czasu użytkowania na terytorium Irlandii i późniejszej wypłacie rekompensaty przy wywozie, wywołałoby ryzyko utraty dochodów podatkowych i bardzo poważne trudności praktyczne z powodu między innymi niemożliwości przewidzenia w chwili przywozu, jaka będzie dokładna wysokość kwoty zwrotu przy przywozie oraz ze względu na okoliczność, że rzeczywiste użytkowanie pojazdu mogłoby znacząco różnić się od planowanego użytkowania. W wypadku bowiem gdyby początkowo uiszczona opłata rejestracyjna okazała się niewystarczająca lub pojazd został już wywieziony z Irlandii, wynajmujący i właściciel tego pojazdu mogliby uniknąć kompetencji terytorialnej tego państwa członkowskiego w dziedzinie podatkowej. Ponadto, jako że wprowadzenie systemu proponowanego przez Komisję wymagałoby dokonania takiej samej kontroli technicznej jak obecnie przewidziana i w konsekwencji prowadziłyby do takich samych kosztów administracyjnych, uzasadnione byłyby obawy, że w wypadku gdyby należna była dopłata z tytułu opłaty rejestracyjnej, niektórzy jej płatnicy usiłowałiby uniknąć tych kosztów oraz dopłaty z tytułu opłaty rejestracyjnej poprzez zaniechanie zgłoszenia irlandzkim organom przedłużenia czasu umowy najmu lub leasingu.
- 104 W tym względzie należy jednak przypomnieć przede wszystkim, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału potrzeba zapobiegania zmniejszaniu dochodów podatkowych nie występuje wśród nadrzędnych względów interesu ogólnego mogących uzasadnić ograniczenie swobody świadczenia usług (zob. podobnie wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r., Tankreederei I, C-287/10, EU:C:2010:827, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo). Podobnie same tylko niedogodności administracyjne nie wystarczają do uzasadnienia przeszkody w swobodnym świadczeniu usług (zob. podobnie wyroki: z dnia 4 marca 2004 r., Komisja/Francja, C-334/02, EU:C:2004:129, pkt 29; z dnia

14 września 2006 r., Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, pkt 48; z dnia 27 listopada 2008, Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 54; z dnia 9 października 2014 r., van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, pkt 56).

- 105 Następnie należy podkreślić, że obliczanie zarówno opłaty rejestracyjnej wymagającej uiszczenia, jak też opłaty rejestracyjnej podlegającej zwrotowi, przewidziane w ustawie finansowej z 1992 r. opiera się na częściowo ustandaryzowanych czynnikach. W konsekwencji nie ma żadnych przeszkód, aby Irlandia uwzględniała przewidywany czas użytkowania na swym terytorium według takiego samego ustandaryzowanego systemu w zależności od tego, czy przewidywany czas użytkowania jest krótki, średni lub długi.
- 106 Jeżeli chodzi o obawę Irlandii, że w momencie wygaśnięcia umowy najmu lub leasingu faktycznie uiszczona z góry opłata rejestracyjna będzie niższa od opłaty ostatecznie należnej, należy zaznaczyć, że obowiązek uiszczenia opłaty rejestracyjnej dotyczy osób mających miejsce zamieszkania w Irlandii i że z tego względu argumenty Irlandii dotyczące ewentualnej niemożliwości pobrania należnej opłaty są bezzasadne. Ponadto możliwe byłoby rozważenie innych środków, takich jak obowiązek zgłoszenia ewentualnego przedłużenia umowy najmu lub leasingu albo rejestracja ograniczona do czasu planowanego użytkowania.
- 107 Wobec powyższego, ustanawiając obowiązek uiszczenia z góry całej opłaty rejestracyjnej, irlandzkie przepisy, mimo że przewidują zwrot części uiszczonych opłat, wykraczają poza to, co konieczne do osiągnięcia celu ochrony środowiska naturalnego i w szczególności zniechęcenia do wynajmu lub brania w leasing pojazdów o wysokim zużyciu paliwa.
- 108 W konsekwencji należy stwierdzić, że ustanawiając obowiązek uiszczenia z góry całej opłaty rejestracyjnej mającej zastosowanie w wypadku definitywnej rejestracji, niezależnie od rzeczywistego czasu planowanego użytkowania w Irlandii pojazdu przywiezionego do tego państwa członkowskiego, Irlandia uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 56 TFUE, ponieważ obowiązek taki, nawet w połączeniu z potencjalnym zwrotem nie jest proporcjonalny do celu realizowanego przez tę opłatę, w wypadku gdy czas leasingu lub najmu został określony i jest wcześniej znany.

– *W przedmiocie ustalenia nieproporcjonalnych warunków zwrotu opłaty rejestracyjnej*

- 109 Poprzez swój drugi zarzut Komisja podnosi, że przewidując nieproporcjonalne warunki zwrotu opłaty rejestracyjnej podlegającej uiszczeniu z góry i w całości, Irlandia naruszyła art. 56 TFUE.
- 110 Oprócz uwag poczynionych w pkt 35 niniejszego wyroku na wstępie należy podkreślić, że badanie drugiego zarzutu zachowuje znaczenie w kontekście środków, jakie Irlandia będzie musiała podjąć, aby wyciągnąć konsekwencje z niniejszego wyroku co do zasadności zarzutu dotyczącego obowiązku uiszczenia z góry całej opłaty rejestracyjnej, w wypadku gdy wcześniej znany jest tymczasowy charakter leasingu.
- 111 Wobec powyższego wyjaśnienia, jak stwierdzono w pkt 82 niniejszego wyroku, obowiązek uiszczenia całej opłaty rejestracyjnej może zniechęcać zarówno osoby mające miejsce zamieszkania w Irlandii do korzystania z usług najmu lub leasingu pojazdów oferowanych przez usługodawców z siedzibą w innych państwach członkowskich, jak i tych usługodawców do oferowania usług najmu i leasingu pojazdów osobom mającym miejsce zamieszkania w Irlandii.
- 112 Tymczasem, w wypadku gdy jest przewidziana procedura zwrotu takiej opłaty, samo poddanie tej procedury nieproporcjonalnym warunkom może wywoływać zniechęcający skutek, niezależnie od tego, czy tymczasowy charakter leasingu lub najmu może być dokładnie ustalony i wcześniej znany.

- 113 W niniejszej sprawie, wśród zasad zwrotu opłaty rejestracyjnej przewidzianych w art. 135 D ustawy finansowej z 1992 r., Komisja wskazuje po pierwsze brak wypłaty odsetek i po drugie istnienie dodatkowych kosztów związanych z kontrolą techniczną pojazdu i z kosztami administracyjnymi w wysokości 500 EUR.
- 114 Co się tyczy po pierwsze twierdzenia Komisji, wedle którego w dniu upływu terminu przewidzianego w dodatkowej uzasadnionej opinii zwrot opłaty rejestracyjnej odbywał się bez odsetek, Irlandia kwestionuje zasadność tego twierdzenia i odnosi się w tym względzie do art. 135 D ust. 2 lit. b) ustawy finansowej z 1992 r., który to przepis dodała ustawa finansowa z 2014 r. i który według tego państwa członkowskiego umożliwia wypłatę odsetek.
- 115 Niemniej jednak wystarczy w tym względzie przypomnieć, jak wskazano w pkt 66 i 67 niniejszego wyroku, że chociaż przepis ten ustanowił zasadę wypłaty odsetek w wypadku zwrotu części opłaty rejestracyjnej, faktyczne wdrożenie tej zasady wymagało wydania przepisów wykonawczych i że weszły one w życie po upływie terminu wyznaczonego w dodatkowej uzasadnionej opinii.
- 116 Argumenty Irlandii dotyczące istnienia, w dniu istotnym z punktu widzenia oceny wystąpienia uchybienia, systemu zwrotu opłaty rejestracyjnej z odsetkami są w konsekwencji całkowicie bezpodstawne.
- 117 Jako że Irlandia nie kwestionuje zarzutu Komisji w zakresie, w jakim dotyczy on nieproporcjonalnego charakteru zwrotu bez odsetek, zarzut ten należy uwzględnić w tym zakresie. System oparty na domniemaniu, iż część początkowo uiszczonych opłat rejestracyjnych będzie stanowić nadpłatę i w konsekwencji – podlegać zwrotowi, który nie przewiduje wypłaty odsetek od tych sum, nie może bowiem złagodzić niedogodności w zakresie płynności finansowej wywołanych przez uiszczenie z góry całej opłaty. Brak wypłaty odsetek nie czyni więc zadość zasadzie proporcjonalności.
- 118 Po drugie, jeżeli chodzi o koszt obowiązkowej kontroli technicznej, której poddany musi zostać pojazd przy wywozie, i zapłatę kwoty 500 EUR tytułem kosztów administracyjnych dotyczących procedury zwrotu, należy zaznaczyć, że Komisja nie uzasadnia w szczególności swego twierdzenia dotyczącego nieproporcjonalnych kosztów kontroli technicznej.
- 119 Należy zatem poprzestać na badaniu twierdzenia dotyczącego nieproporcjonalnego charakteru kwoty kosztów administracyjnych, ustalonych na 500 EUR.
- 120 W tym względzie należy zaznaczyć, że obowiązek zapłaty sumy 500 EUR tytułem kosztów administracyjnych może zniechęcić płatnika opłaty do wszczęcia procedury zwrotu, a zatem jest sprzeczny z celem, do jakiego zmierza ta procedura.
- 121 Chociaż, jak twierdzi Irlandia, nie można wykluczyć, że od płatnika opłaty można żądać zapłaty za indywidualnie świadczoną usługę, owo państwo członkowskie nie twierdzi, że kwota 500 EUR odpowiadała kosztom dotyczącym tej usługi, i wskazuje jedynie, że suma ta ma uzasadnienie w ogólnych nakładach związanych z ustanowieniem systemu zwrotu.
- 122 Tymczasem, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 66 swej opinii, w sytuacji gdy państwo członkowskie tak organizuje system poboru opłaty rejestracyjnej, że zwrot jej części jest w niektórych sytuacjach nieuchronny, nakłady związane z organizacją takiego systemu nie mogą być finansowane w drodze potrącenia od kwot należnych osobom uprawnionym do zwrotu.
- 123 Wobec powyższego potrącenie 500 EUR z tytułu kosztów administracyjnych od kwoty opłaty rejestracyjnej podlegającej zwrotowi również nie czyni zadość zasadzie proporcjonalności.

<sup>124</sup> W konsekwencji należy stwierdzić, że nie przewidując wypłaty odsetek w wypadku zwrotu opłaty rejestracyjnej i potrącając kwotę 500 EUR tytułem kosztów administracyjnych od kwoty opłaty rejestracyjnej podlegającej zwrotowi, Irlandia uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 56 TFUE.

### **W przedmiocie kosztów**

<sup>125</sup> Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Irlandii kosztami postępowania, a Irlandia przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

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

- 1) **Ustanawiając obowiązek uiszczenia z góry całej opłaty z tytułu rejestracji pojazdów mającej zastosowanie w wypadku definitywnej rejestracji, niezależnie od ograniczonego rzeczywistego czasu planowanego użytkowania w Irlandii pojazdu przywiezionego do tego państwa członkowskiego i chociaż tymczasowy charakter leasingu lub najmu jest dokładnie określony i wcześniej znany, Irlandia uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 56 TFUE.**
- 2) **Nie przewidując wypłaty odsetek w wypadku zwrotu opłaty z tytułu rejestracji pojazdów i potrącając kwotę 500 EUR tytułem kosztów administracyjnych od kwoty opłaty rejestracyjnej podlegającej zwrotowi, Irlandia uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 56 TFUE.**
- 3) **Irlandia zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Podpisy