



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 2 lutego 2023 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki wewnętrzne – Artykuł 110 TFUE –
Pojazdy samochodowe – Podatek od pojazdów – Pojazdy używane przywożone z innych państw
członkowskich – Pojazdy używane wywożone do innych państw członkowskich – Zwrot tego
podatku przy wywozie – Ograniczenie owego zwrotu do pojazdów, które dopuszczono do ruchu
mniej niż 10 lat wcześniej

W sprawie C-676/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny,
Finlandia) postanowieniem z dnia 2 listopada 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu
9 listopada 2021 r., w postępowaniu wszczętym przez

A

przy udziale:

Veronsaajien oikeudenvaltayksikkö,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: M. Safjan, prezes izby, N. Jääskinen i M. Gavalec (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: A. Rantos,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu rządu fińskiego – A. Laine, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia, M. Björkland i T. Sevón, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: fiński.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni postanowień tytułu II części trzeciej traktatu FUE dotyczących swobodnego przepływu towarów oraz art. 110 TFUE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania wszczętego przez A w związku z decyzją Verohallinto (organu podatkowego, Finlandia), w której organ ten odmówił zwrotu przy wywozie podatku od pojazdów, o który ubiegał się A po sprzedaży do innego państwa członkowskiego swojego pojazdu samochodowego zarejestrowanego w Finlandii.

Ramy prawne

- 3 Na mocy § 1 akapit pierwszy autoverolaki (1482/1994) [ustawy (1482/1994) o podatku od pojazdów] z dnia 29 grudnia 1994 r., zmienionej przez laki 5/2009 (ustawę 5/2009) z dnia 9 stycznia 2009 r. i przez laki 561/2016 (ustawę 561/2016) z dnia 29 czerwca 2016 r. (zwanej dalej „ustawą o podatku od pojazdów”), od pojazdów osobowych (kategorii M1) należy – przed wpisaniem ich do rejestru pojazdów samochodowych lub przed dopuszczeniem ich do ruchu w Finlandii – zapłacić na rzecz państwa podatek od pojazdów.
- 4 Zgodnie z § 2 ust. 1 ustawy o podatku od pojazdów do celów tej ustawy dopuszczenie do ruchu w Finlandii oznacza używanie pojazdu przeznaczonego do poruszania się na terytorium Finlandii, nawet jeżeli nie jest on zarejestrowany w tym państwie.
- 5 Stosownie do § 4 ust. 1 wspomnianej ustawy podatnikiem podatku od pojazdów jest osoba wpisana do rejestru pojazdów samochodowych jako właściciel danego pojazdu. Paragraf 4 ust. 5 owej ustawy stanowi, że w przypadku pojazdu, który dopuszczono do ruchu bez rejestracji, podatnikiem tego podatku jest osoba, która wprowadziła ów pojazd do ruchu, przy czym jeżeli osoby tej nie można zidentyfikować lub jeżeli nie można od niej pobrać wspomnianego podatku, obowiązek podatkowy ciąży na właścicielu wykorzystywanego pojazdu.
- 6 Na mocy § 8a ustawy o podatku od pojazdów kwota tego podatku w przypadku pojazdu opodatkowanego w Finlandii jako pojazd używany jest równa najniższej kwocie rezydualnego podatku od pojazdu zarejestrowanego w Finlandii, uznanego za podobny w świetle kryteriów, o których mowa w §§ 11c i 11d tej ustawy.
- 7 Zgodnie z § 11c ust. 1 wspomnianej ustawy przy określaniu ogólnej wartości sprzedaży detalicznej pojazdu w Finlandii uwzględnia się dostępne dokumenty dotyczące czynników mających wpływ na określenie wartości sprzedaży detalicznej danego pojazdu na rynku oraz dokumenty dotyczące wartości pojazdu i jego szczególnych cech wpływających na tę wartość, takich jak marka, model, typ, rodzaj napędu i wyposażenie owego pojazdu. Można również wziąć pod uwagę wiek, przebieg i stan danego pojazdu, a także jego inne indywidualne cechy.
- 8 Na mocy § 11d owej ustawy pojazdy można uznać za podobne, jeżeli podobne są ich marki, modele i wyposażenie. Jeżeli porównywane pojazdy uzyskały homologację w różnych krajach, to – poza informacjami zawartymi w dokumentach tych pojazdów – muszą być one rzeczywiście

podobne pod względem technicznym. Uznania owych pojazdów za podobne nie uniemożliwiają jednak niewielkie różnice, jeżeli można je uznać za nieistotne z uwagi na wartość danego pojazdu lub na potrzeby konsumenta względem tego pojazdu.

- 9 Paragraf 34d ust. 1 ustawy o podatku od pojazdów stanowi, że podatek od pojazdów podlega zwrotowi na wniosek, jeżeli pojazd opodatkowany w Finlandii zostanie na stałe wywieziony w tym celu, by był on używany poza terytorium Finlandii.
- 10 Paragraf 34d ust. 2 tej ustawy stanowi, że w takim przypadku zwrotowi podlega taka kwota tego podatku, jaka zostałaby pobrana w odniesieniu do pojazdu podobnego, gdyby ten ostatni był opodatkowany jako pojazd używany w dniu wywozu danego pojazdu poza terytorium Finlandii. Kwota wspomnianego podatku, która podlega w ten sposób zwrotowi, nie może zatem przekroczyć kwoty podatku, jaką od tego pojazdu zapłacono. Podatek od pojazdów nie podlega zwrotowi w zakresie, w jakim wartość wspomnianego pojazdu lub podatek od owego pojazdu wzrosły w wyniku wprowadzenia w nim ulepszeń lub uzupełnienia jego wyposażenia po opodatkowaniu. Wspomniany podatek nie podlega zwrotowi w przypadku pojazdu, który nie został należycie zgłoszony jako podlegający opodatkowaniu, lub jeżeli kwota do zwrotu byłaby niższa niż 500 EUR. Podatek ten nie podlega zwrotowi również w przypadku pojazdu, który po raz pierwszy dopuszczono do ruchu 10 lat przed dniem wywozu lub wcześniej. Warunkiem zwrotu jest zdatność danego pojazdu do ruchu w momencie zaprzestania jego używania w Finlandii oraz wycofanie tego pojazdu z ruchu w tym państwie.
- 11 Paragraf 34d ust. 3 wspomnianej ustawy stanowi, że zwrotu podatku od pojazdów przy wywozie może domagać się każda osoba, która jako właściciel danego pojazdu dokonuje jego wywozu w tym celu, by był on używany poza terytorium Finlandii.
- 12 W § 34d ust. 4 owej ustawy uściślono, że wniosek o zwrot tego podatku przy wywozie należy przedłożyć organom podatkowym najpóźniej 14 dni przed wywozem danego pojazdu oraz że osoba, która ubiega się o zwrot, musi umożliwić owym organom dokonanie kontroli tego pojazdu przed wywozem i dostarczyć niezbędne dokumenty w celu wykazania, że warunki uzyskania zwrotu zostały spełnione.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 13 W dniu 20 lipca 2015 r. A dokonał przywozu do Finlandii z innego państwa członkowskiego używanego pojazdu samochodowego, który po raz pierwszy dopuszczono do ruchu w dniu 24 listopada 2004 r.
- 14 W odniesieniu do wspomnianego pojazdu decyzją podatkową z dnia 5 października 2015 r. organ podatkowy pobrał podatek od pojazdów w kwocie 4146,29 EUR, którą ustalono w oparciu o podstawę opodatkowania wynoszącą 16 519,10 EUR poprzez zastosowanie stawki podatku w wysokości 25,10%.
- 15 W dniu 7 sierpnia 2017 r. A, sprzedawszy wspomniany pojazd samochodowy do innego państwa członkowskiego, wystąpił do organu podatkowego z wnioskiem o zwrot przy wywozie podatku od pojazdów, którego kwota na mocy § 34d ust. 2 ustawy o podatku od pojazdów odpowiada kwocie, jaka zostałaby pobrana w odniesieniu do pojazdu podobnego, gdyby ten ostatni był opodatkowany jako pojazd używany w dniu wywozu danego pojazdu.

- 16 Decyzją z dnia 21 sierpnia 2017 r. organ podatkowy oddalił ten wniosek o zwrot, uzasadniając to tym, że na mocy owego przepisu podatek ten nie podlega zwrotowi w przypadku pojazdu, który po raz pierwszy dopuszczono do ruchu 10 lat przed dniem wywozu lub wcześniej.
- 17 Z uwagi na to, że odwołanie wniesione przez A od tej decyzji oddalono, podobnie jak skargę wniesioną przez niego do Helsinko hallinto-oikeus (sądu administracyjnego w Helsinkach, Finlandia), zainteresowany wniósł środek odwoławczy do sądu odsyłającego, Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego, Finlandia), żądając w szczególności zwrotu podatku od pojazdów.
- 18 Sąd ten wskazuje, że przywieziony z innego państwa członkowskiego używany pojazd samochodowy został zarejestrowany przez A w Finlandii i był przez niego używany przez okres krótszy niż 3 lata przed jego odsprzedaniem do innego państwa członkowskiego. Zauważa on, że A był zobowiązany do zapłaty w odniesieniu do owego pojazdu pełnej kwoty podatku od pojazdów w dniu jego rejestracji i że kwota tego podatku nie była proporcjonalna do okresu rzeczywistego używania wspomnianego pojazdu w Finlandii, ponieważ podatek ten nie jest w dniu wywozu danego pojazdu zwracany w przypadku pojazdów 10-letnich lub starszych.
- 19 W ocenie sądu odsyłającego w celu rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu należy zbadać, czy ograniczenie dotyczące wieku pojazdu, które ma zastosowanie do zwrotu podatku od pojazdów przy wywozie, nie jest sprzeczne z prawem pierwotnym Unii, tak że A w dniu wywozu swojego pojazdu samochodowego powinien być otrzymać zwrot części podatku rezydualnego zawartego w wartości wspomnianego pojazdu.
- 20 Zdaniem owego sądu trzeba w tym kontekście, po pierwsze, zidentyfikować postanowienie traktatu FUE, w świetle którego należy ocenić możliwość wykonywania przez państwo członkowskie przysługującej mu kompetencji podatkowej w zakresie przywozu i wywozu pojazdów będących przedmiotem pełnego prawa własności. Sąd odsyłający odwołuje się w tym względzie do postanowień tytułu II części trzeciej traktatu FUE dotyczących swobodnego przepływu towarów oraz do art. 110 TFUE. Ponadto zastanawia się on w istocie, czy można uznać, że w przypadku gdy przywieziony pojazd samochodowy będący przedmiotem pełnego prawa własności jest używany na terytorium państwa członkowskiego rejestracji przez czas znacznie krótszy niż okres jego ekonomicznej użyteczności, nie jest on przeznaczony do stałego używania głównie na terytorium tego państwa członkowskiego.
- 21 Po drugie, sąd odsyłający wskazuje, że w przypadku pojazdów będących przedmiotem pełnego prawa własności – w odróżnieniu od pojazdów wynajmowanych lub branych w leasing – nie istnieje żaden sposób pozwalający na obiektywne i uprzednie zweryfikowanie tego, czy przeznaczono je do używania przejściowego ani czy rzeczywiście używano ich w ten sposób. Okres, przez jaki pojazd będący przedmiotem pełnego prawa własności jest używany na terytorium państwa członkowskiego rejestracji, można ustalić wyłącznie ex post.
- 22 Po trzecie, sąd odsyłający dąży do ustalenia – przy założeniu, że postanowienia traktatu FUE dotyczące swobodnego przepływu towarów stoją co do zasady na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, na mocy którego podatek od pojazdów zawarty w wartości danego używanego pojazdu nie podlega zwrotowi, jeżeli pojazd ten zostanie na stałe wywieziony w tym celu, by był on używany w innym państwie członkowskim – czy ograniczenie to może być uzasadnione tym, że ma ono na celu zahamowanie wywozu „starych pojazdów samochodowych”. Dodaje on, że prawodawca fiński, przyjmując ustawy 5/2009 i 561/2016, powołał się na cel ochrony środowiska

naturalnego oraz że podatek ten jest pobierany w odniesieniu do pojazdów używanych przywożonych do Finlandii niezależnie od daty ich pierwszej rejestracji w innym państwie członkowskim.

23 W tych okolicznościach Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy postanowienia dotyczące swobodnego przepływu towarów zawarte w tytule II części trzeciej traktatu [FUE] lub art. 110 TFUE stoją na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które przewidują, że podatek od pojazdów zawarty w wartości pojazdu w rozumieniu [ustawy o podatku od pojazdów] nie podlega zwróceniu właścicielowi pojazdu w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, gdy ten właściciel wywozi pojazd w celu stałego używania go w innym państwie członkowskim? Czy ma w tym względzie znaczenie, czy zamiarem było, aby pojazd był stale używany głównie na terytorium państwa członkowskiego, które pobrało podatek od pojazdów, i czy rzeczywiście pojazd ten był stale używany głównie w tym państwie?

2) Jeżeli zamiar używania i rzeczywiste używanie danego pojazdu mają znaczenie dla odpowiedzi na pytanie pierwsze, to w jaki sposób należy udowodnić przedmiotowy zamiar przejściowego używania i przejściowe używanie, skoro nie można z góry ustalić okresu używania pojazdu prywatnego w danym państwie członkowskim?

3) Jeżeli brak zwrotu podatku przy wywozie w rozumieniu ustawy o podatku od pojazdów stanowi ograniczenie swobodnego przepływu towarów w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, to czy ograniczenie to może być uzasadnione celem ograniczenia wywozu starych pojazdów, które często znajdują się w złym stanie i powodują zanieczyszczenie środowiska? Czy ograniczenie zwrotu podatku przy wywozie do pojazdów mających mniej niż 10 lat należy uznać za niezgodne z prawem Unii z tego powodu, że podatek od pojazdów jest jednocześnie pobierany od przywożonych samochodów używanych niezależnie od ich wieku?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

24 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy prawo pierwotne Unii, a w szczególności art. 110 TFUE, należy interpretować w ten sposób, że stoi ono na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym podatek od pojazdów zawarty w wartości każdego pojazdu nie jest właścicielowi pojazdu samochodowego zwracany w przypadku wywozu tego pojazdu na stałe w tym celu, by był on używany w innym państwie członkowskim, jeżeli pojazd ten po raz pierwszy dopuszczono do ruchu 10 lat przed dniem wywozu lub wcześniej, i że istotne jest w tym względzie, iż taki pojazd nie tylko został przeznaczony do stałego używania głównie na terytorium państwa członkowskiego, które pobrało podatek od pojazdów, ale również był rzeczywiście używany w ten sposób.

25 Na wstępie należy przypomnieć, że z zastrzeżeniem pewnych nieistotnych dla niniejszej sprawy wyjątków opodatkowanie pojazdów samochodowych nie zostało zharmonizowane na poziomie Unii. Państwa członkowskie mogą zatem swobodnie wykonywać przysługującą im kompetencję

podatkową w tej dziedzinie, pod warunkiem wykonywania jej z poszanowaniem prawa Unii [wyrok z dnia 19 września 2017 r., Komisja/Irlandia (Opłata rejestracyjna), C-552/15, EU:C:2017:698, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo].

- 26 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału podatek od pojazdów samochodowych pobierany przez państwo członkowskie przy rejestracji takich pojazdów w celu dopuszczenia ich do ruchu na jego terytorium nie stanowi cła ani opłaty o skutku równoważnym z cłem w rozumieniu art. 28 i 30 TFUE. Ponadto podatek taki nie podlega również ocenie w świetle art. 34 TFUE, który ustanawia zakaz ograniczeń ilościowych w przywozie i środków o skutku równoważnym z takimi ograniczeniami. Podatek taki jak ten analizowany w postępowaniu głównym stanowi bowiem podatek wewnętrzny i powinien być w konsekwencji rozpatrywany w świetle art. 110 TFUE (wyroki: z dnia 7 kwietnia 2011 r., Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, pkt 32, 33 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 17 grudnia 2015 r., Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, pkt 33). W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał w wyroku z dnia 19 września 2002 r., Tulliasiamies i Siilin (C-101/00, EU:C:2002:505) badał zgodność z prawem pierwotnym podatku od pojazdów przewidzianego w ustawie (1482/1994) o podatku od pojazdów, w brzmieniu wówczas obowiązującym, w świetle art. 95 WE, który odpowiada art. 110 TFUE.
- 27 W związku z tym, jak twierdzi Komisja Europejska, zgodność z prawem pierwotnym Unii zarówno podatku od pojazdów, jak i zwrotu tego podatku przy wywozie pojazdu samochodowego zarejestrowanego w Finlandii należy oceniać wyłącznie na podstawie tego ostatniego artykułu.
- 28 Celem art. 110 TFUE jest zapewnienie swobodnego przepływu towarów między państwami członkowskimi w warunkach niezakłóconej konkurencji. Zmierza on do wyeliminowania wszelkich form ochrony mogącej wynikać z nakładania podatków wewnętrznych, a zwłaszcza podatków dyskryminujących, na towary pochodzące z innych państw członkowskich (wyrok z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 29 W tym celu art. 110 akapit pierwszy TFUE zakazuje każdemu państwu członkowskiemu poddawania towarów pochodzących z innych państw członkowskich opodatkowaniu podatkami wewnętrznymi wyższymi niż te, które obciążają podobne towary krajowe. Owo postanowienie zmierza do zagwarantowania neutralności podatków wewnętrznych w zakresie konkurencji pomiędzy towarami znajdującymi się już na rynku krajowym a towarami pochodzącymi z przywozu (wyrok z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 30 Podatek od pojazdów przewidziany w ustawie o podatku od pojazdów jest pobierany tylko raz, od każdego pojazdu samochodowego przeznaczonego do rejestracji lub dopuszczenia do ruchu w Finlandii, niezależnie od tego, czy jest to pojazd nowy, czy używany. Z przedstawionych we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym informacji, którymi dysponuje Trybunał, wydaje się wynikać, że ustawa o podatku od pojazdów co do zasady zapewnia, że kwota podatku od pojazdów obciążającego przywożone pojazdy używane odpowiada kwocie podatku rezydualnego zawartego w wartości podobnych krajowych pojazdów używanych, zważywszy na stawkę i podstawę tego podatku.
- 31 W dziedzinie opodatkowania używanych pojazdów samochodowych pochodzących z przywozu art. 110 TFUE ma na celu zagwarantowanie całkowitej neutralności podatków wewnętrznych w zakresie konkurencji pomiędzy towarami znajdującymi się już na rynku krajowym a towarami

pochodzącymi z przywozu i w związku z tym zobowiązuje każde państwo członkowskie do wybierania i kształtowania podatków obciążających pojazdy samochodowe w taki sposób, by nie skutkowały one wspieraniem sprzedaży krajowych pojazdów używanych i zniechęcaniem tym samym do przywozu podobnych pojazdów używanych (zob. podobnie postanowienie z dnia 7 marca 2019 r., Elliniko Dimosio, C-689/18, niepublikowane, EU:C:2019:185, pkt 20–22).

- 32 W tym względzie należy zauważyć, że w kontekście art. 110 TFUE nie można uznać za dyskryminujący szczególnego przepisu, takiego jak ten przewidziany w § 34d ust. 2 ustawy o podatku od pojazdów, zgodnie z którym w przypadku wywozu na stałe używanego pojazdu samochodowego ów podatek nie podlega zwrotowi, jeżeli pojazd ten po raz pierwszy dopuszczono do ruchu w Finlandii lub w innym państwie członkowskim 10 lat przed dniem wywozu lub wcześniej.
- 33 Jak bowiem podkreśla Komisja, przepis ten ma zastosowanie do wszystkich pojazdów, które po raz pierwszy dopuszczono do ruchu ponad 10 lat wcześniej, ponieważ ustanawia on obiektywne kryterium – a mianowicie rok pierwszego dopuszczenia danego pojazdu do ruchu – na podstawie którego dokonuje się rozróżnienia między przypadkami, w których zwrot podatku od pojazdów jest przyznawany, a przypadkami, w których się go nie przyznaje.
- 34 Wspomniany przepis nie pociąga zatem za sobą odmiennego traktowania – gdy dane pojazdy samochodowe mają więcej niż 10 lat – między przywożonymi pojazdami używanymi a krajowymi pojazdami używanymi w zakresie możliwości ich sprzedania na rynku samochodów używanych w Finlandii, ponieważ w żaden sposób nie zmienia on kwoty odpowiedniego podatku zawartego w wartości rynkowej tych dwóch rodzajów pojazdów.
- 35 Ponadto nie ma w świetle art. 110 TFUE znaczenia, że pojazdy samochodowe zarejestrowane po raz pierwszy w innym państwie członkowskim, a następnie w Finlandii, w odniesieniu do których odmawia się zwrotu tego podatku przy ich wywozie na stałe z Finlandii do innego państwa członkowskiego w oparciu o ograniczenie zwrotu wspomnianego podatku przy wywozie do pojazdów mających mniej niż 10 lat, statystycznie były zarejestrowane w Finlandii przez okres krótszy niż pojazdy samochodowe, które zarejestrowano po raz pierwszy w Finlandii i których wywóz na stałe do innego państwa członkowskiego nie uprawnia do zwrotu owego podatku przy wywozie w oparciu o wspomniane ograniczenie.
- 36 Państwo członkowskie w ramach wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej może bowiem przewidzieć, że stosowanie podatku od pojazdów, w przypadku którego zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego jest rejestracja i dopuszczenie do ruchu pojazdu samochodowego, nie ma związku z okresem rzeczywistego używania tego pojazdu w tym państwie członkowskim.
- 37 W świetle art. 110 TFUE nie ma również znaczenia, że pojazd samochodowy – wskutek odmowy zwrotu podatku od pojazdów przy jego wywozie na stałe z Finlandii do innego państwa członkowskiego – podlega kilku podatkom związanym z pojazdami mechanicznymi w różnym czasie i w różnych państwach członkowskich.
- 38 W obecnym stanie prawo Unii nie zawiera żadnego przepisu mającego na celu zakazanie skutków podwójnego opodatkowania występujących w przypadku takich podatków, które są regulowane przez autonomiczne prawodawstwa krajowe, i chociaż wyeliminowanie owych skutków jest

pożądane przez wzgląd na swobodny przepływ towarów, rezultat ten można osiągnąć jedynie poprzez harmonizację systemów krajowych (zob. analogicznie wyrok z dnia 23 kwietnia 2002 r., Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 39 Każde państwo członkowskie może pobierać podatek od pojazdów według własnego uznania, pod warunkiem że uznanie to, podobnie jak środki przyjmowane w celu jego urzeczywistnienia, nie skutkuje zniechęceniem do sprzedaży towarów pochodzących z przywozu z korzyścią dla sprzedaży podobnych towarów dostępnych na rynku krajowym (zob. podobnie wyrok z dnia 7 kwietnia 2011 r., Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, pkt 53, 54).
- 40 Należy dodać, że osoby fizyczne, które zamierzają dokonać przywozu do Finlandii nowego lub używanego pojazdu samochodowego, mogą skorzystać z rozwiązań innych niż przywóz takiego pojazdu będącego przedmiotem pełnego prawa własności. Mogą one – poza przypadkami objętymi zakresem stosowania dyrektywy Rady 83/182/EWG z dnia 28 marca 1983 r. w sprawie zwolnień podatkowych we Wspólnocie dotyczących niektórych środków transportu czasowo wwożonych do jednego państwa członkowskiego z innego państwa członkowskiego (Dz.U. 1983, L 105, s. 59) – jak podkreśla rząd fiński, dokonać przywozu pojazdu samochodowego w celu używania go w Finlandii w sposób tymczasowy na podstawie umowy leasingu lub najmu, co wiąże się z pobraniem podatku od pojazdów obliczonego proporcjonalnie do okresu używania przewidzianego w tej umowie (zob. podobnie postanowienie z dnia 29 września 2010 r., VAV-Autovermietung, C-91/10, niepublikowane, EU:C:2010:558, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 41 Osoby te mogą zatem z pełną świadomością stanu rzeczy zdecydować się na przywóz do Finlandii pojazdu samochodowego będącego przedmiotem pełnego prawa własności, co wiąże się z obciążeniem go podatkiem od pojazdów w pełnym zakresie, lub na przywóz pojazdu samochodowego w celu używania go w sposób tymczasowy, co pociąga za sobą konieczność uiszczenia takiego podatku w kwocie proporcjonalnej do okresu używania pojazdu w tym państwie członkowskim.
- 42 To zatem dokonywany przez wspomniane osoby wybór determinuje reżim podatkowy mający zastosowanie do przywożonego pojazdu samochodowego, a – jak podkreśla Komisja – w przypadku przywozu pojazdu samochodowego będącego przedmiotem pełnego prawa własności ich ewentualne zamiary dotyczące późniejszego używania danego pojazdu, w odniesieniu do którego ustawa o podatku od pojazdów przewiduje zwrot tego podatku przy wywozie, nie mają znaczenia dla oceny owego zwrotu przy wywozie w świetle art. 110 TFUE.
- 43 Wreszcie dla owej oceny nie ma znaczenia przywołana przez rząd fiński okoliczność, że w przypadku wywozu na stałe pojazdu samochodowego opodatkowanego w Finlandii w tym celu, by był on używany poza tym państwem członkowskim, kwota zwracanego podatku odpowiada, zgodnie z § 34d ust. 2 ustawy o podatku od pojazdów, kwocie podatku, jaki zostałby pobrany w odniesieniu do pojazdu podobnego, gdyby ten ostatni był opodatkowany jako pojazd używany w dniu tego wywozu.
- 44 Taki zwrot podatku nie ma bowiem wpływu na rynek pojazdów używanych w Finlandii, lecz może oddziaływać – niezależnie od faktu, że kwota zwracanego podatku nie przekracza wartości rezydualnej podatku zapłaconego przy rejestracji w Finlandii – na rynek pojazdów używanych państwa członkowskiego wywozu w zakresie, w jakim prowadzi on do obniżenia wartości pojazdu używanego przywożonego z Finlandii.

- 45 W świetle całości powyższych rozważań na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, że prawo pierwotne Unii, a w szczególności art. 110 TFUE, należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ono na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym podatek od pojazdów zawarty w wartości każdego pojazdu nie jest właścicielowi pojazdu samochodowego zwracany w przypadku wywozu tego pojazdu na stałe w tym celu, by był on używany w innym państwie członkowskim, jeżeli pojazd ten po raz pierwszy dopuszczono do ruchu 10 lat przed dniem wywozu lub wcześniej. Nie ma w tym względzie znaczenia, że taki pojazd został przeznaczony do stałego używania głównie na terytorium państwa członkowskiego, które pobrało podatek od pojazdów, i że był on również rzeczywiście używany w ten sposób.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

- 46 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytania drugie i trzecie.

W przedmiocie kosztów

- 47 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Prawo pierwotne Unii, a w szczególności art. 110 TFUE, należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ono na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym podatek od pojazdów zawarty w wartości każdego pojazdu nie jest właścicielowi pojazdu samochodowego zwracany w przypadku wywozu tego pojazdu na stałe w tym celu, by był on używany w innym państwie członkowskim, jeżeli pojazd ten po raz pierwszy dopuszczono do ruchu 10 lat przed dniem wywozu lub wcześniej. Nie ma w tym względzie znaczenia, że taki pojazd został przeznaczony do stałego używania głównie na terytorium państwa członkowskiego, które pobrało podatek od pojazdów, i że był on również rzeczywiście używany w ten sposób.

Podpisy