



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 17 maja 2023 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Swobodny przepływ towarów – Przepisy podatkowe –
Artykuł 110 TFUE – Podatek akcyzowy – Wywóz pojazdu zarejestrowanego w państwie
członkowskim do państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) – Odmowa zwrotu
podatku akcyzowego zapłaconego od tego pojazdu w wysokości proporcjonalnej do okresu jego
użytkowania na terytorium państwa członkowskiego rejestracji – Zasady jednokrotności poboru
podatku akcyzowego i proporcjonalności

W sprawie C-105/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia
27 kwietnia 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 lutego 2022 r., w postępowaniu:

P.M.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Warszawie,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

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

rzecznik generalny: P. Pikamäe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie – M. Rutka,
- w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej – M. Björkland oraz B. Sasinowska, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: polski.

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

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 56 TFUE, zasady jednokrotności poboru podatku akcyzowego oraz zasady proporcjonalności.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy P.M. a Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Polska) w przedmiocie odmowy dokonania przez tego ostatniego zwrotu podatku akcyzowego zapłaconego przez skarżącego w postępowaniu głównym.

Ramy prawne

Prawo Unii

Traktat FUE

- 3 Artykuł 110 akapit pierwszy TFUE przewiduje:
„Żadne państwo członkowskie nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe”.

Dyrektywa 2008/118/WE

- 4 Zgodnie z art. 1 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12):
„1. Niniejsza dyrektywa ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję poniższych wyrobów, zwanych dalej »wyrobami akcyzowymi«:
a) produkty energetyczne i energia elektryczna objęte dyrektywą [Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. 2003, L 283, s. 51)];
b) alkohol i napoje alkoholowe objęte [dyrektywą] [Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. 1992, L 316, s. 21)] i [dyrektywą Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. 1992, L 316, s. 29)];

- c) wyroby tytoniowe objęte [dyrektywą] [Rady 95/59/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych (Dz.U. 1995, L 291, s. 40)], [dyrektywą Rady 92/79/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od papierosów (Dz.U. 1992, L 316, s. 8)] i [dyrektywą Rady 92/80/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy (Dz.U. 1992, L 316, s. 10)].

[...]

3. Państwa członkowskie mogą nakładać podatki na:

- a) produkty inne niż wyroby akcyzowe;
- b) świadczenie usług, w tym związanych z wyrobami akcyzowymi, które to podatki nie mają charakteru podatków obrotowych.

Nakładanie takich podatków nie może jednak powodować zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic w handlu pomiędzy państwami członkowskimi”.

5 Artykuł 7 ust. 1 dyrektywy 2008/118 stanowi:

„Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji”.

Prawo polskie

6 Z art. 100 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009 r., nr 3, poz. 11), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (Dz.U. z 2019 r., poz. 864) (zwanej dalej „ustawą o podatku akcyzowym”) wynika, że w przypadku samochodu osobowego przedmiotem opodatkowania akcyzą jest:

„[...]

1) import samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym;

2) nabycie wewnątrzwspólnotowe samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym;

3) pierwsza sprzedaż na terytorium kraju samochodu osobowego niezarejestrowanego na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym:

a) wyprodukowanego na terytorium kraju,

b) od którego nie została zapłacona akcyza z tytułu czynności, o których mowa w pkt 1 albo 2”.

7 Stosownie do art. 100 ust. 3 tej ustawy, w odniesieniu do obowiązku podatkowego powstałego w stosunku do samochodu osobowego w związku z wykonaniem jednej z czynności podlegającej opodatkowaniu wymienionych w poprzednim punkcie, nie powstaje obowiązek podatkowy na podstawie innej czynności podlegającej opodatkowaniu, jeżeli kwota akcyzy została określona lub zadeklarowana w należytej wysokości.

8 Artykuł 107 ust. 1 omawianej ustawy stanowi:

„Podmiot, który nabył prawo rozporządzania jak właściciel samochodem osobowym niezarejestrowanym wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, od którego akcyza została zapłacona na terytorium kraju, dokonujący dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu tego samochodu osobowego, lub jeżeli w jego imieniu ta dostawa albo eksport są realizowane, ma prawo do zwrotu akcyzy na wniosek złożony właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie roku od dnia dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu tego samochodu osobowego”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

9 Wnioskiem z dnia 5 marca 2019 r. skarżący w postępowaniu głównym, będący handlowcem, zwrócił się do Naczelnika Urzędu Skarbowego (Polska) (zwanego dalej „naczelnikiem”) o zwrot podatku akcyzowego z tytułu dokonanego w dniu 7 marca 2018 r. eksportu samochodu osobowego do Norwegii. W sprawie ustalono, że skarżący w postępowaniu głównym złożył deklarację podatku akcyzowego od wewnątrzwspólnotowego nabycia tego samochodu osobowego i zapłacił odpowiedni podatek akcyzowy.

10 Decyzją z dnia 29 kwietnia 2019 r. naczelnik odmówił tego zwrotu, uznając, że skarżący w postępowaniu głównym nie spełnia przesłanki w zakresie braku rejestracji danego pojazdu na terytorium kraju. Pojazd ten był bowiem przedmiotem rejestracji czasowej z urzędu, po złożeniu wniosku o rejestrację wspomnianego pojazdu na tym terytorium w dniu 9 sierpnia 2017 r., zgodnie z przepisami krajowymi o ruchu drogowym. W tym względzie naczelnik uznał, że datą rejestracji pojazdu jest data jego rejestracji czasowej z urzędu, stanowiącej część procesu rejestracji, którego celem jest trwale dopuszczenie tego pojazdu do ruchu na rzeczonym terytorium.

11 Decyzją z dnia 13 sierpnia 2019 r. druga strona postępowania głównego utrzymała w mocy decyzję naczelnika.

12 Skarżący w postępowaniu głównym wniósł skargę na tę decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Polska). Sąd ten oddalił skargę, uznając, że nie ma podstaw do zwrotu skarżącemu w postępowaniu głównym podatku akcyzowego zapłaconego w następstwie eksportu odnośnego pojazdu, gdyż nie zostały spełnione wszystkie przesłanki, o których mowa w art. 107 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, a w szczególności przesłanka dotycząca braku rejestracji tego pojazdu na terytorium kraju.

13 Skarżący w postępowaniu głównym wniósł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska), który jest sądem odsyłającym.

14 W pierwszej kolejności sąd odsyłający zastanawia się, czy przepisy krajowe takie jak te będące przedmiotem postępowania głównego nie skutkują tym, że przedsiębiorcy krajowi, którzy eksportują samochody osobowe do państw trzecich lub dokonują wewnątrzwspólnotowych dostaw tych pojazdów, stają się mniej konkurencyjni niż przedsiębiorcy z innych państw Unii

Europejskiej, którzy eksportują takie pojazdy lub dokonują ich wewnątrzwspólnotowych dostaw. Już sama rejestracja samochodu osobowego uniemożliwiłaby im bowiem uzyskanie zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego, chociażby w kwocie proporcjonalnie wyliczonej w stosunku do okresu użytkowania tego pojazdu na terytorium kraju.

- 15 W drugiej kolejności sąd ten zastanawia się, czy owo uregulowanie krajowe nie jest sprzeczne z zasadą jednokrotności poboru podatku akcyzowego, której stosowanie jest związane z faktyczną konsumpcją samochodów osobowych, a także z zasadą proporcjonalności.
- 16 W tym względzie rzeczony sąd wyjaśnia, że zgodnie z art. 107 ustawy o podatku akcyzowym zwrot podatku akcyzowego przysługuje niezależnie od tego, czy został on zapłacony z tytułu pierwszej sprzedaży danego pojazdu, nabycia wewnątrzwspólnotowego czy też importu na terytorium kraju. Poza zapłatą tego podatku akcyzowego „podstawowym warunkiem” uzyskania prawa do jego zwrotu jest potwierdzenie wywozu danego samochodu osobowego poza terytorium kraju. Jednakże owo prawo do zwrotu jest wyłączone w przypadku pojazdów, które zostały zarejestrowane przed ich wywozem, i to nawet w przypadku rejestracji czasowej.
- 17 Zdaniem sądu odsyłającego jeżeli mimo rejestracji samochodu osobowego jego używanie, a zatem konsumpcja, nie miały miejsca na terytorium kraju lub były krótkotrwałe, obciążenie tego pojazdu podatkiem akcyzowym w pełnej wysokości w Polsce wydaje się być niezgodne nie tylko z zasadą opodatkowania towarów w miejscu konsumpcji, lecz także z zasadą swobodnego przepływu towarów – w niniejszym przypadku samochodów osobowych – wewnątrz Unii, pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi, jak również w obrocie z krajami trzecimi.
- 18 Powołując się w szczególności na postanowienie z dnia 27 czerwca 2006 r., van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430, pkt 29), sąd ten przedstawia pogląd, że sama rejestracja samochodu osobowego nie powinna stanowić przeszkody dla zwrotu podatku akcyzowego, jeżeli pojazd ten nie był i nie jest przeznaczony do używania w państwie członkowskim, które ustanowiło ów podatek. Z postanowienia tego wynika bowiem, że podatek taki jak podatek akcyzowy będący przedmiotem postępowania głównego powinien mieć wysokość proporcjonalną do okresu użytkowania tego samochodu w danym państwie członkowskim.
- 19 Ponadto wspomniany sąd zauważa, że po dostarczeniu samochodu do innego państwa członkowskiego lub wywiezieniu go poza Unię pojazd ten może zostać tam obciążony lokalnymi podatkami konsumpcyjnymi lub opłatami zbliżonymi swoim charakterem do polskiej akcyzy, co w sytuacji braku zwrotu akcyzy w Polsce może stanowić naruszenie zasady jednokrotności opodatkowania akcyzą.
- 20 W związku z powyższym Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 56 [TFUE] i zasadę jednofazowości podatku akcyzowego jako podatku od faktycznej konsumpcji oraz zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie zastosowaniu przepisu krajowego takiego jak art. 107 ust. 1 ustawy [o podatku akcyzowym], w zakresie, w jakim uniemożliwia on zwrot podatnikowi proporcjonalnie wyliczonej akcyzy z tytułu eksportu zarejestrowanego samochodu osobowego w stosunku do okresu jego użytkowania na terytorium kraju?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 21 Przede wszystkim, w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem, do tego ostatniego należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. W tym kontekście Trybunał powinien w razie potrzeby nie tylko przeformułować przedłożone mu pytanie, ale również wziąć pod rozwagę normy prawa Unii, do których sąd krajowy nie odniósł się w zadanym pytaniu (wyrok z dnia 13 października 2022 r., Herios, C-593/21, EU:C:2022:784, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 22 W niniejszej sprawie do Trybunału zwrócono się w szczególności z pytaniem o wykładnię art. 56 TFUE w szczególnych okolicznościach, w których rozpatrywane jest wewnątrzwspólnotowe nabycie samochodu osobowego, który został obciążony podatkiem akcyzowym w związku z jego rejestracją w Polsce, a następnie sprzedaż i późniejszy wywóz tego pojazdu do Norwegii, zaś pojazd ten nie był przedmiotem transakcji takiej jak najem lub leasing w związku ze świadczeniem usługi w rozumieniu art. 56 TFUE.
- 23 W tym względzie przede wszystkim zgodnie z utrwalonym orzecznictwem „towary” w rozumieniu traktatu FUE oznaczają produkty posiadające wartość wymierną w pieniądzu i mogące jako takie stanowić przedmiot transakcji handlowych (wyroki: z dnia 10 grudnia 1968 r., Komisja/Włochy, 7/68, EU:C:1968:51, s. 626; z dnia 3 grudnia 2015 r., Pfortenhilfe-Ungarn, C-301/14, EU:C:2015:793, pkt 47). Ponieważ pojazdy samochodowe stanowią produkty posiadające wartość wymierną w pieniądzu i mogące jako takie stanowić przedmiot transakcji handlowych, należy je uznać za „towary” w rozumieniu tego traktatu.
- 24 Otóż pojazdy te nie należą do kategorii wyrobów akcyzowych we wszystkich państwach członkowskich na podstawie art. 1 ust. 1 dyrektywy 2008/118 i w związku z tym nie są objęte systemem ujednoliconego podatku akcyzowego.
- 25 Jak orzekł Trybunał, o ile państwa członkowskie mogą wprowadzić lub utrzymać w mocy opodatkowanie obciążające tego rodzaju produkty, o tyle powinny one jednak wykonywać swe kompetencje w tej dziedzinie z poszanowaniem prawa Unii (wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 26 W szczególności państwa członkowskie powinny szanować w tym względzie nie tylko postanowienia traktatu FUE, lecz również przepisy wskazane w art. 1 ust. 3 dyrektywy 2008/118, te ostatnie ze wskazanych przepisów zakazują bowiem powodowania zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic w handlu pomiędzy państwami członkowskimi poprzez pobór podatku (wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 Następnie każde obciążenie finansowe nakładane jednostronnie, niezależnie od jego oznaczenia i sposobu poboru, obejmujące towary ze względu na fakt przekroczenia przez nie granicy, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, o ile nie jest ono cłem w ścisłym znaczeniu, stanowi opłatę o skutku równoważnym w rozumieniu art. 28 i 30 TFUE (wyrok z dnia 22 maja 2019 r., Krohn & Schröder, C-226/18, EU:C:2019:440, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 28 W odniesieniu do podatku rejestracyjnego pobieranego przez państwo członkowskie przy rejestracji pojazdów samochodowych w celu dopuszczenia ich do ruchu na jego terytorium Trybunał konsekwentnie orzekał, że taki podatek nie stanowi cła ani opłaty o skutku

równoważnym z cłem w rozumieniu art. 28 i 30 TFUE. Tego rodzaju podatek stanowi bowiem podatek wewnętrzny i powinien być zatem rozpatrywany w świetle art. 110 TFUE (wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 29 W odniesieniu w szczególności do podatku akcyzowego niewchodzącego w zakres ujednoliconego podatku akcyzowego na mocy dyrektywy 2008/118, takiego jak nakładany na wszystkie samochody osobowe zarejestrowane na danym terytorium kraju podatek akcyzowy rozpatrywany w postępowaniu głównym – taki podatek akcyzowy należy uznać za stanowiący część ogólnego systemu opodatkowania wewnętrznego towarów i należy go oceniać w świetle art. 110 akapit pierwszy TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 18 stycznia 2007 r., Brzeziński, C-313/05, EU:C:2007:33, pkt 29).
- 30 W tych okolicznościach należy uznać, że poprzez swoje jedyne pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy prawo pierwotne Unii, a w szczególności art. 110 akapit pierwszy TFUE, a także zasady jednokrotności poboru podatku akcyzowego i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, które w przypadku wywozu samochodu osobowego zarejestrowanego w danym państwie członkowskim nie przewiduje zwrotu, w wysokości proporcjonalnej do okresu użytkowania owego samochodu na jego terytorium, podatku akcyzowego zapłaconego od tego samochodu w tym państwie członkowskim.
- 31 W tym względzie, w pierwszej kolejności, art. 110 akapit pierwszy TFUE zakazuje państwom członkowskim nakładania bezpośrednio lub pośrednio na produkty pochodzące z innych państw członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe.
- 32 Jak orzekł Trybunał, celem tego postanowienia traktatu FUE jest zapewnienie swobodnego przepływu towarów między państwami członkowskimi w warunkach niezakłóconej konkurencji. Zmierza ono zatem do wyeliminowania wszelkich form ochrony mogącej wynikać z nakładania podatków wewnętrznych, a zwłaszcza podatków dyskryminujących produkty pochodzące z innych państw członkowskich (zob. podobnie wyrok z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 33 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że system opodatkowania można uznać za zgodny z art. 110 TFUE tylko wtedy, gdy zostanie wykazane, że jest on tak skonstruowany, iż w każdym wypadku wyklucza opodatkowanie przywożonych produktów w wyższym stopniu niż produktów krajowych, oraz że w związku z tym w żadnym wypadku nie wywołuje on skutków dyskryminujących (wyrok z dnia 12 lutego 2015 r., Oil Trading Poland, C-349/13, EU:C:2015:84, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 34 W tym względzie do naruszenia art. 110 akapit pierwszy TFUE dochodzi wówczas, gdy podatek nakładany na produkty przywożone i podatek nakładany na podobne produkty krajowe są obliczane w różny sposób i na podstawie innych zasad, co prowadzi – choćby tylko w niektórych wypadkach – do wyższego opodatkowania towaru przywożonego zza granicy (wyrok z dnia 12 lutego 2015 r., Oil Trading Poland, C-349/13, EU:C:2015:84, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 35 W niniejszej sprawie o ile do sądu odsyłającego będzie należało dokonanie niezbędnych ustaleń, o tyle z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy lub wywozu samochodu osobowego osoba, która nabyła prawo

do rozporządzania tym samochodem jak właściciel, ma prawo do zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego tylko wtedy, gdy rzeczony samochód nie został zarejestrowany w Polsce. Zgodnie z informacjami, którymi dysponuje Trybunał, warunek ten ma zastosowanie bez rozróżnienia do wszystkich pojazdów, niezależnie od ich pochodzenia.

- 36 W drugiej kolejności, w odniesieniu do zasady jednokrotności poboru podatku akcyzowego, należy podkreślić, że w braku harmonizacji na poziomie Unii Trybunał orzekł, iż niekorzystne skutki, jakie mogą wynikać z równoległego wykonywania kompetencji podatkowych przysługujących różnym państwom członkowskim, o ile wykonywanie tych kompetencji nie ma charakteru dyskryminującego, nie stanowią ograniczeń swobód przepływu. Państwa członkowskie nie mają bowiem obowiązku dostosowywania własnego systemu podatkowego do różnych systemów podatkowych innych państw członkowskich, w szczególności w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania (zob. podobnie wyrok z dnia 21 listopada 2013 r., X, C-302/12, EU:C:2013:756, pkt 28, 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 37 Trybunał orzekł także, że w świetle art. 110 TFUE nie ma również znaczenia, że pojazd samochodowy – wskutek odmowy przy jego wywozie zwrotu podatku od pojazdów, w odniesieniu do którego zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego jest rejestracja i dopuszczenie do ruchu takiego pojazdu – podlega podczas jego definitywnego wywozu z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego kilku podatkom związanym z pojazdami mechanicznymi w różnym czasie i w różnych państwach członkowskich [zob. podobnie wyrok z dnia 2 lutego 2023 r., Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Podatek od pojazdów), C-676/21, EU:C:2023:63, pkt 36, 37].
- 38 Wniosek ten nasuwa się również w kontekście wywozu samochodu osobowego poza Unię, takiego jak wywóz rozpatrywany w postępowaniu głównym. Tym samym niedogodności, jakie mogą wynikać w danym przypadku ze zwielokrotniającego efektu jednoczesnego braku zwrotu, w wysokości proporcjonalnej do okresu użytkowania tego samochodu na danym terytorium, podatku akcyzowego zapłaconego w przypadku wywozu samochodu osobowego uprzednio zarejestrowanego w danym państwie członkowskim oraz okoliczności, że ów samochód podlega podobnym podatkom lub opłatom w państwie przeznaczenia, nie mogą zostać uznane za sprzeczne ani z art. 110 TFUE, ani z zasadą jednokrotności poboru podatku akcyzowego.
- 39 W trzeciej kolejności, w odniesieniu do zasady proporcjonalności, Trybunał orzekł, w ramach postanowień traktatu FUE dotyczących swobody świadczenia usług, że taki podatek rejestracyjny jest sprzeczny z tą zasadą, jeśli osiągnięcie celu, któremu ona służy, byłoby możliwe poprzez wprowadzenie podatku w wysokości proporcjonalnej do okresu, w jakim pojazd ten był zarejestrowany w państwie, w którym był on użytkowany, co pozwoliłoby na uniknięcie w zakresie amortyzacji podatku dyskryminacji krzywdzącej przedsiębiorstwa prowadzące działalność w zakresie leasingu samochodów, których siedziba znajduje się w innych państwach członkowskich (wyrok z dnia 21 marca 2002 r., Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, pkt 69).
- 40 Idąc tym samym tokiem rozumowania, Trybunał wskazał w postanowieniu z dnia 27 czerwca 2006 r., van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430, pkt 29), na które powołuje się sąd odsyłający, że przepisy krajowe zobowiązujące do zapłaty podatku, którego wysokość jest nieproporcjonalna do okresu użytkowania tego pojazdu w danym państwie członkowskim, nawet jeżeli realizują one odpowiedni cel zgodny z tym traktatem, są sprzeczne z postanowieniami rzeczonoego traktatu dotyczącymi swobody świadczenia usług, jeżeli są one stosowane do pojazdów, które zostały wynajęte i zarejestrowane w innym państwie członkowskim, a które nie są w zasadzie przeznaczone do stałego używania w tym pierwszym państwie członkowskim ani też

nie są głównie w ten sposób używane, chyba że celu tego nie można by osiągnąć poprzez wprowadzenie podatku w wysokości proporcjonalnej do okresu używania owego pojazdu w tym pierwszym państwie członkowskim.

- 41 Należy podkreślić, że orzecznictwo to dotyczy stosowania swobody świadczenia usług w ramach umów najmu lub leasingu. Nie można go zastosować do sytuacji będącej przedmiotem postępowania głównego, która dotyczy nie transgranicznego świadczenia usług, lecz wewnątrzwspólnotowego nabycia samochodu osobowego, który został obciążony podatkiem akcyzowym w związku z jego rejestracją w Polsce, a następnie późniejszej sprzedaży i wywozu tego samochodu do Norwegii.
- 42 W tym względzie zgodnie z informacjami, którymi dysponuje Trybunał, podatek akcyzowy od samochodów osobowych, o którym mowa w ustawie o podatku akcyzowym, nie ma charakteru podatku związanego z okresem użytkowania tych samochodów, lecz charakter podatku związanego z ich konsumpcją, która materializuje się poprzez rejestrację danego samochodu osobowego na terytorium kraju.
- 43 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika w szczególności, że pojazd będący przedmiotem postępowania głównego został zarejestrowany na terytorium kraju w dniu 9 sierpnia 2017 r., czyli około siedmiu miesięcy przed wywozem tego pojazdu do Norwegii w dniu 7 marca 2018 r. Ta data rejestracji odpowiada dacie czasowej rejestracji z urzędu tego pojazdu, stanowiącej część zwykłego procesu rejestracji, którego celem jest definitywne dopuszczenie pojazdu do ruchu na terytorium danego kraju. W tym względzie, z zastrzeżeniem weryfikacji, których winien dokonać sąd odsyłający, wydaje się zatem, że rejestrację czasową pojazdu z urzędu należy odróżnić w szczególności od rejestracji czasowej dokonanej w celu umożliwienia wywozu tego pojazdu za granicę.
- 44 Należy dodać, że w przypadku gdy importer, niezależnie od tego, czy jest osobą fizyczną, czy handlowcem, decyduje się na przywóz na zasadzie pełnej własności pojazdu i związaną z tym jego rejestrację na tym terytorium kraju, ewentualne intencje tego importera dotyczące późniejszego użytkowania owego pojazdu są pozbawione znaczenia dla oceny, w świetle art. 110 TFUE i zasady proporcjonalności, opodatkowania tego pojazdu danym podatkiem akcyzowym oraz, w przypadku powrotnego wywozu tego pojazdu, odmowy zwrotu zapłaconego podatku.
- 45 W takich okolicznościach nie można uznać za sprzeczną z zasadą proporcjonalności okoliczności, że podatnikowi podatku akcyzowego, który dokonuje wywozu danego pojazdu osobowego zarejestrowanego na terytorium tego kraju, odmawia się zwrotu zapłaconego podatku.
- 46 W czwartej kolejności należy wyjaśnić na wszelki wypadek, że okoliczność, iż w niniejszym przypadku skarżący w postępowaniu głównym dokonał wywozu odnośnego pojazdu do Norwegii, nie może mieć wpływu na odpowiedź, jakiej należy udzielić na zadane pytanie.
- 47 Artykuł 110 TFUE odpowiada bowiem art. 14 porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3), a zgodnie z uregulowaniem krajowym rozpatrywanym w postępowaniu głównym prawo do zwrotu danego podatku jest uzależnione od spełnienia tych samych warunków w odniesieniu do pojazdów sprzedawanych na terytorium Unii i w odniesieniu do pojazdów wywożonych poza Unię.

- 48 W świetle wszystkich powyższych okoliczności na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że prawo pierwotne Unii, a w szczególności art. 110 akapit pierwszy TFUE, a także zasady jednokrotności poboru podatku akcyzowego i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, które w przypadku wywozu samochodu osobowego zarejestrowanego w danym państwie członkowskim nie przewiduje zwrotu, w wysokości proporcjonalnej do okresu użytkowania owego samochodu na jego terytorium, podatku akcyzowego zapłaconego od tego samochodu w tym państwie członkowskim.

W przedmiocie kosztów

- 49 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 akapit pierwszy TFUE, a także zasady jednokrotności poboru podatku akcyzowego i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, które w przypadku wywozu samochodu osobowego zarejestrowanego w danym państwie członkowskim nie przewiduje zwrotu, w wysokości proporcjonalnej do okresu użytkowania owego samochodu na jego terytorium, podatku akcyzowego zapłaconego od tego samochodu w tym państwie członkowskim.

Safjan

Jääskinen

Gavalec

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 17 maja 2023 r.

Sekretarz

A. Calot Escobar

Prezes izby

M. Safjan