



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 22 lutego 2024 r. \*

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Artykuł 110 TFUE – Roczny podatek od środków transportowych – Wyższe opodatkowanie przywożonych używanych pojazdów samochodowych niż opodatkowanie podobnych pojazdów znajdujących się już na rynku krajowym

W sprawie C-694/22

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 10 listopada 2022 r.,

**Komisja Europejska**, którą reprezentowali M. Björkland, K. Mifsud-Bonnici i R. Valletta Mallia, w charakterze pełnomocników,

strona skarżąca,

przeciwko

**Republice Malty**, którą reprezentowała A. Buhagiar, w charakterze pełnomocnika,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: F. Biltgen, prezes izby, J. Passer i M.L. Arastey Sahún (sprawozdawczynie), sędziowie,

rzecznik generalny: A.M. Collins,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

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

wydaje następujący

\* Język postępowania: angielski.

## Wyrok

- 1 W skardze Komisja Europejska wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że Republika Malty uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 110 TFUE poprzez zastosowanie wyższego rocznego podatku dotyczącego środków transportowych od pojazdów silnikowych zarejestrowanych w innych państwach członkowskich przed dniem 1 stycznia 2009 r. i wprowadzonych na Maltę począwszy od tej daty niż podatek stosowany do podobnych pojazdów zarejestrowanych na Malcie przed ową datą.

### Ramy prawne

- 2 Artykuł 2 ust. 1 Motor Vehicles Registration and Licensing Act (ustawy o rejestracji i dopuszczaniu do ruchu pojazdów silnikowych), zmienionej ustawą XV z 2016 r., która to ustawa znajduje się w rozdziale 368 ustaw Malty (zwana dalej „ustawą o rejestracji”), stanowi:

„W niniejszej ustawie, o ile z kontekstu nie wynika inaczej:

[...]

»podatek od środków transportowych« oznacza podatek uiszczany przy rejestracji pojazdu silnikowego, a następnie co roku;

[...]

»opłata z tytułu rejestracji« oznacza opłatę z tytułu rejestracji stosowaną i pobraną zgodnie z art. 3;

[...]”.

- 3 Artykuł 3 ust. 1 ustawy o rejestracji przewiduje:

„[Urząd transportu na Malcie] stosuje i pobiera w imieniu rządu opłatę z tytułu rejestracji i podatek od środków transportowych, których stawka lub wysokość jest określona w niniejszej ustawie, przy rejestracji i dopuszczeniu do ruchu:

a) wszelkich pojazdów silnikowych przywiezionych lub wprowadzonych na Maltę, oraz

b) wszelkich pojazdów silnikowych wyprodukowanych na Malcie,

chyba że pojazd jest objęty zwolnieniem na podstawie niniejszej ustawy lub został już zarejestrowany i wprowadzony do ruchu w innym państwie oraz został tymczasowo wprowadzony lub przywieziony na Maltę zgodnie z przepisami art. 18 [...]”.

- 4 Artykuł 8 tej ustawy brzmi następująco:

„1. Opłata z tytułu rejestracji pojazdów kategorii M1, M2 i M3 jest należna od wartości rejestracyjnej pojazdu silnikowego sklasyfikowanego lub sklasyfikowanego tymczasowo w drugim wykazie, według stawki lub kwoty wskazanej dla danej kategorii i zgodnie z kryteriami określonymi w każdym wykazie:

Pod warunkiem że dla używanych pojazdów kategorii M1 sklasyfikowanych w drugim wykazie, innych niż te, o których mowa w art. 6 ust. 2, opłata ta nie przekracza zamortyzowanej rezydualnej wartości podatkowej takiego samego lub podobnego pojazdu silnikowego na rynku maltańskim.

2. Opłata z tytułu rejestracji pojazdów kategorii N1, N2 i N3 jest równa stawkom lub kwotom wskazanym w załączniku pierwszym.

3. W odniesieniu do pojazdów samochodowych wprowadzonych na Malte, które zostały wynajęte lub oddane w leasing w innym państwie członkowskim i podlegają opłacie z tytułu rejestracji zgodnie z art. 3 ust. 2, należna opłata z tytułu rejestracji jest opłatą przewidzianą w art. 3 ust. 3.

4. Pojazdy silnikowe kategorii M1 o poziomie emisji CO<sub>2</sub> równym lub większym niż 221 g/km (i o poziomie emisji równoważnym z najnowszą klasą emisji EURO, najnowszą klasą emisji EURO minus jeden lub najnowszą klasą emisji EURO minus dwa) oraz motocykle o pojemności skokowej silnika równej lub przekraczającej 801 cc, które zgodnie z niniejszą ustawą należy po raz pierwszy zarejestrować w [urzędzie transportu na Malcie], mogą być rejestrowane do użytku wyłącznie na drogach Malty i wyłącznie w soboty, niedziele, dni ustawowo wolne od pracy oraz inne dni wolne od pracy.

Opłata z tytułu rejestracji pojazdów silnikowych kategorii M1 i motocykli jest stosowana według stawki określonej w załączniku drugim do niniejszej ustawy.

5. Podatek od środków transportowych jest należny w przypadku rejestracji pojazdów silnikowych kategorii M1 i motocykli zarejestrowanych zgodnie z ust. 3 i 4, według pełnej stawki określonej w załączniku czwartym, a następnie co roku.

[...]”.

5. Załącznik czwarty do ustawy o rejestracji wprowadza rozróżnienie między, z jednej strony, pojazdami zarejestrowanymi na Malcie przed dniem 1 stycznia 2009 r., które podlegają podatki od środków transportowych obliczanemu na podstawie pojemności silnika pojazdu, rodzaju napędu (diesel lub benzyna) i roku produkcji pojazdu, a z drugiej strony, pojazdami zarejestrowanymi na Malcie począwszy od dnia 1 stycznia 2009 r., które podlegają podatki od środków transportowych obliczanemu na podstawie emisji CO<sub>2</sub> (silniki benzynowe), emisji CO<sub>2</sub> i części stałych (silniki napędowe) oraz roku produkcji.

### **Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i przebieg postępowania przed Trybunałem**

6. W dniu 7 czerwca 2019 r., uznawszy, że poprzez zastosowanie wyższego rocznego podatku od środków transportowych (zwanego dalej „TAC”), dotyczącego pojazdów silnikowych zarejestrowanych przed dniem 1 stycznia 2009 r. w państwach członkowskich innych niż Republika Malty i wprowadzonych na Malte począwszy od tej daty, niż podatek mający zastosowanie do podobnych pojazdów zarejestrowanych na Malcie przed ową datą, załącznik czwarty do ustawy o rejestracji jest sprzeczny z art. 110 TFUE, Komisja skierowała do tego państwa członkowskiego wezwanie do usunięcia uchybienia.

- 7 Republika Malty odpowiedziała pismem z dnia 26 sierpnia 2019 r., w którym, po pierwsze, wyjaśniła, że system opłaty z tytułu rejestracji pojazdów i system TAC są komplementarne, w związku z czym ten ostatni system nie może być przedmiotem odrębnego badania pod kątem jego zgodności z art. 110 TFUE. Po drugie, państwo to stwierdziło, że system wprowadzony w załączniku czwartym do ustawy o rejestracji w odniesieniu do TAC mającego zastosowanie do pojazdów zarejestrowanych na Malcie począwszy od dnia 1 stycznia 2009 r. (zwany dalej „nowym systemem”) opierał się na zasadzie „zanieczyszczający płaci” i stawał w uprzywilejowanej sytuacji nowe, mniejsze i mniej zanieczyszczające pojazdy. Po trzecie, państwo to stwierdziło, że stosowanie nowego systemu do pojazdów zarejestrowanych na Malcie przed dniem 1 stycznia 2009 r. stawałoby w niekorzystnej sytuacji osoby, które nabyły swój pojazd przed ową datą. Po czwarte, wskazał on, że zmiany do ustawy o rejestracji pozwalające zaradzić dyskryminacji, którą zdaniem Komisji załącznik czwarty do tej ustawy wprowadza w odniesieniu do pojazdów przywiezionych na Malte, począwszy od dnia 1 stycznia 2009 r., są obecnie analizowane.
- 8 W dniu 9 czerwca 2021 r. Komisja wydała uzasadnioną opinię, w której ponownie stwierdziła, że jej zdaniem system TAC ustanowiony w załączniku czwartym do ustawy o rejestracji narusza art. 110 TFUE. Zauważyła ona, że zmiany, o których wspomniała Republika Malty w piśmie z dnia 26 sierpnia 2019 r., nadal nie zostały przyjęte, że nie uwzględniła ich w swojej ocenie, lecz z okoliczności, że zmiany te zostały zaproponowane wywnioskowała, że Republika Malty uznała istnienie spornej dyskryminacji. Wezwała ona zatem Republikę Malty do zastosowania się do uzasadnionej opinii w terminie dwóch miesięcy.
- 9 Pismem z dnia 5 sierpnia 2021 r. Republika Malty odpowiedziała na uzasadnioną opinię, przedstawiając w sposób bardziej szczegółowy środki ustawodawcze planowane w celu usunięcia zarzucanego naruszenia. Ponadto to państwo członkowskie ponownie podkreśliło negatywne konsekwencje, jakie dla właścicieli odnośnych pojazdów miałyby objęcie nowym systemem podatkowym wszelkich pojazdów samochodowych zarejestrowanych na Malcie przed dniem 1 stycznia 2009 r. Takie opodatkowanie naruszałoby bowiem uzasadnione oczekiwania tych właścicieli, którzy zgodnie z systemem poprzedzającym załącznik czwarty do ustawy o rejestracji (zwanym dalej „dawnym systemem”) uiszcili w chwili rejestracji ich pojazdu opłatę w tym zakresie, mając nadzieję, że nie poniosą w późniejszym czasie żadnego innego obciążenia podatkowego. W tym kontekście Republika Malty podkreśliła, że należy wziąć pod uwagę skutki społeczne takiej zmiany, które wynikają z prawdopodobieństwa, że pojazdy objęte dawnym systemem są własnością osób znajdujących się w trudnej sytuacji finansowej.
- 10 Jako że odpowiedź Republiki Malty nie przekonała Komisji, postanowiła ona wnieść niniejszą skargę.

## **W przedmiocie skargi**

### *Argumentacja stron*

- 11 Na poparcie skargi Komisja podnosi jeden zarzut, dotyczący naruszenia przez Republikę Malty art. 110 TFUE ze względu na to, że system ustanowiony w załączniku czwartym do ustawy o rejestracji w zakresie określania kwoty TAC skutkuje dyskryminacją dotyczącą pojazdów używanych zarejestrowanych w innym państwie członkowskim przed dniem 1 stycznia 2009 r. i przywiezionych na Malte począwszy od tej daty.

- 12 W pierwszej kolejności Komisja podnosi, że zgodnie z tym systemem pojazdy zarejestrowane na Malcie przed dniem 1 stycznia 2009 r. powinny być opodatkowane według dawnego systemu, na podstawie którego TAC oblicza się na podstawie pojemności silnika pojazdu, rodzaju napędu (diesel lub benzyna) i roku produkcji. Natomiast pojazdy zarejestrowane na Malcie począwszy od tej daty powinny być opodatkowane zgodnie z nowym systemem, w ramach którego TAC oblicza się na podstawie emisji CO<sub>2</sub> w odniesieniu do pojazdów z silnikiem benzynowym, emisji CO<sub>2</sub> i cząstek stałych w odniesieniu do pojazdów z silnikiem wysokoprężnym oraz roku produkcji w odniesieniu do tych dwóch kategorii pojazdów.
- 13 Ponieważ bezsporne jest, że TAC stosowany zgodnie z nowym systemem jest wyższy niż TAC stosowany zgodnie z dawnym systemem, pojazdy zarejestrowane na Malcie przed dniem 1 stycznia 2009 r. podlegają TAC zmniejszonemu w stosunku do podobnych pojazdów zarejestrowanych w innym państwie członkowskim i wprowadzonych na Maltę począwszy od tej daty. W tym kontekście Komisja przedstawia kilka przykładów, które jej zdaniem ilustrują to twierdzenie.
- 14 Komisja przypomina, że art. 110 TFUE zobowiązuje każde państwo członkowskie, by wybierało i kształtowało swe podatki od pojazdów samochodowych w taki sposób, by nie skutkowały one uprzywilejowaniem sprzedaży krajowych pojazdów używanych i tym samym zniechęcaniem do przywozu podobnych pojazdów używanych z innych państw członkowskich (wyrok z dnia 7 lipca 2011 r., Nisipeanu, C-263/10, EU:C:2011:466, pkt 25).
- 15 W tym kontekście Komisja odsyła do utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynikającego w szczególności z wyroków: z dnia 11 grudnia 1990 r., Komisja/Dania (C-47/88, EU:C:1990:449, pkt 17); z dnia 3 czerwca 2010 r., Kalinchev (C-2/09, EU:C:2010:312, pkt 32, 40); z dnia 7 kwietnia 2011 r., Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, pkt 55), z których wynika, że używanymi pojazdami samochodowymi pochodzącymi z innych państw członkowskich, które stanowią „produkty innych państw członkowskich” w rozumieniu art. 110 TFUE, są pojazdy wystawione do sprzedaży w państwach członkowskich innych niż dane państwo członkowskie, które mogą, w wypadku zakupu przez rezydenta tegoż państwa członkowskiego, zostać przywiezione i dopuszczone do ruchu w tym państwie członkowskim, podczas gdy podobnymi pojazdami krajowymi, które stanowią „produkty krajowe” w rozumieniu art. 110 TFUE, są używane pojazdy samochodowe tego samego rodzaju, mające takie same właściwości i w takim samym stopniu zużyte, wystawione do sprzedaży w tym państwie członkowskim.
- 16 Tymczasem zdaniem Komisji system wprowadzony przez załącznik czwarty do ustawy o rejestracji w zakresie, w jakim określa kwotę TAC, nie uwzględnia daty pierwszej rejestracji pojazdów, jeżeli miała ona miejsce w państwie członkowskim innym niż Republika Malty przed dniem 1 stycznia 2009 r., w związku z czym opodatkowanie pojazdów przywożonych z innego państwa członkowskiego jest wyższe niż opodatkowanie pojazdów zarejestrowanych na Malcie przed tą datą.
- 17 Komisja wnioskuje z tego, że podobnie jak portugalski system podatkowy dotyczący rocznego podatku od środków transportowych pobieranego od pojazdów samochodowych zarejestrowanych w Portugalii, który to system został uznany przez Trybunał za sprzeczny z art. 110 TFUE w postanowieniu z dnia 17 kwietnia 2018 r., dos Santos (C-640/17, EU:C:2018:275), system wprowadzony w załączniku czwartym do ustawy o rejestracji skutkuje zachęcaniem do korzystnego opodatkowania krajowych używanych pojazdów samochodowych i zniechęcaniem do przenoszenia z innych państw członkowskich podobnych używanych pojazdów samochodowych, co stanowi tym samym naruszenie wspomnianego artykułu.

- 18 W drugiej kolejności Komisja kwestionuje argumenty podniesione przez Republikę Malty w ramach postępowania poprzedzającego wniesienie skargi w celu uzasadnienia zgodności załącznika czwartego do ustawy o rejestracji z art. 110 TFUE.
- 19 W tym względzie podnosi ona, po pierwsze, że argument Republiki Malty dotyczący uzupełniającego charakteru opłaty z tytułu rejestracji i TAC jest bezzasadny, ponieważ zgodność tego podatku z prawem Unii powinna być oceniana niezależnie od jakiegokolwiek innego podatku od pojazdów. Ponadto, nawet gdyby te dwa rodzaje podatków miały taką samą podstawę prawną w ustawodawstwie maltańskim, nie ma między nimi żadnej korelacji co do sposobu ich obliczania, ponieważ opłata z tytułu rejestracji jest pobierana tylko jeden raz, podczas gdy TAC jest pobierany co roku. Wreszcie, nawet przy założeniu, że Republika Malty uznałaby za stosowne opodatkowanie pojazdów zarejestrowanych na Malcie przed dniem 1 stycznia 2009 r. zgodnie z dawnym systemem tytułem rekompensaty, mogłaby ona z łatwością zaradzić dyskryminacji ustanowionej w czwartym załączniku do ustawy o rejestracji poprzez zwykłe zapewnienie takiego samego traktowania pod względem podatkowym przywiezionym pojazdom używanym, które zostały zarejestrowane w innym państwie członkowskim przed tą datą.
- 20 Po drugie, realizacja celu środowiskowego, w niniejszym przypadku poprzez przyjęcie zasady „zanieczyszczający płaci” w nowym systemie, nie zwalnia państwa członkowskiego z obowiązku unikania wszelkiej dyskryminacji. Ponadto, jak orzekł już Trybunał w pkt 60 wyroku z dnia 7 kwietnia 2011 r., Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219), cel w postaci ochrony środowiska naturalnego mógłby zostać w niniejszym przypadku osiągnięty w pełniejszym zakresie i w sposób bardziej spójny, gdyby zwiększenie środowiskowego składnika TAC miało miejsce w odniesieniu do wszystkich pojazdów w określonym wieku zarejestrowanych przed dniem 1 stycznia 2009 r., niezależnie od tego, czy chodzi o przywożone pojazdy używane, czy też o pojazdy „krajowe”.
- 21 Po trzecie, rozważania dotyczące naruszenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań i skutków społecznych wynikających z objęcia wszelkich krajowych pojazdów samochodowych zarejestrowanych przed dniem 1 stycznia 2009 r. nowym systemem nie mogą uzasadniać naruszenia podstawowej zasady niedyskryminacji wyrażonej w art. 110 TFUE, ponieważ władze maltańskie mogłyby z łatwością zaradzić obawom, do których się odnoszą, przy poszanowaniu art. 110 TFUE, obejmując dawnym systemem podatkowym wszelkie pojazdy, które zostały zarejestrowane przed tą datą na Malcie lub w innym państwie członkowskim.
- 22 W trzeciej i ostatniej kolejności Komisja podkreśla, że trwający proces, w ramach którego Republika Malty wprowadziła zmiany do ustawy o rejestracji, nie ma żadnego wpływu na niniejszą skargę. Z jednej strony bowiem Republika Malty nie przyjęła jeszcze formalnie żadnej zmiany. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika z drugiej strony, że istnienie uchybienia powinno być oceniane według sytuacji istniejącej w państwie członkowskim w momencie upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii, którym w niniejszej sprawie był dzień 9 sierpnia 2021 r.
- 23 Republika Malty podnosi w pierwszej kolejności, że na Malcie nie produkuje się żadnych pojazdów, w związku z czym wszystkie pojazdy są w sposób konieczny przywożone do tego państwa członkowskiego. Tak więc w braku lokalnego rynku pojazdów państwo to nigdy nie mogło rozważać przyjęcia jakiegokolwiek ustawodawstwa mającego na celu ochronę takiego rynku. W związku z tym wszelkie odniesienia do „produktów krajowych” w porównaniu z „produktami przywożonymi” w kontekście maltańskiego rynku pojazdów są absurdalne i stanowią czystą fikcję. Dlatego też należy odrzucić wszystkie argumenty prawne Komisji w zakresie, w jakim opierają się one na tego rodzaju fikcji.

- 24 Ponadto rozróżnienie dokonane przez system wprowadzony przez załącznik czwarty do ustawy o rejestracji w odniesieniu do określania kwoty TAC nie opiera się na fakcie, że dany pojazd został wyprodukowany na Malcie lub przywieziony z innego państwa członkowskiego, w którym to przypadku doszłoby wyraźnie do naruszenia art. 110 TFUE, lecz na dacie rejestracji tego pojazdu.
- 25 W drugiej kolejności Republika Malty podkreśla, że żaden pojazd nie może być używany na maltańskich drogach, jeżeli jego właściciel nie zapłacił opłaty z tytułu rejestracji przy jego przywozie na Maltę i jego rejestracji w tym państwie członkowskim, a następnie TAC. Zatem wbrew temu, co twierdzi Komisja, należy uznać, że opłata z tytułu rejestracji i TAC podlegają jednolitemu i ogólnemu systemowi podatkowemu, tak że ocena jednego z jego składników niezależnie od drugiego prowadziłaby nieuchronnie do nierzetelnych i niesprawiedliwych wniosków.
- 26 W tym kontekście Republika Malty podnosi, że odmienne traktowanie w odniesieniu do określenia kwoty TAC, które załącznik czwarty do ustawy o rejestracji ustanawia między pojazdami zarejestrowanymi na Malcie przed dniem 1 stycznia 2009 r., a więc w ramach dawnego systemu, a pojazdami zarejestrowanymi począwszy od tej daty, a więc w ramach nowego systemu, uwzględnia okoliczność, iż właściciele pojazdów zarejestrowanych w ramach dawnego systemu musieli uiszczać znacznie wyższą opłatę z tytułu rejestracji niż opłatę, którą muszą uiszczać właściciele pojazdów zarejestrowanych w ramach nowego systemu, gdyż wobec tych ostatnich stosuje się w zamian TAC, który zmienia się w zależności od emisji CO<sub>2</sub> ich pojazdów.
- 27 System ten został zatem skonstruowany w taki sposób, aby doprowadzić do sprawiedliwego ogólnego opodatkowania pojazdów i przeciwdziałać szkodzie, jaką w przeciwnym razie mogłyby ponieść pojazdy zarejestrowane na Malcie przed 2009 r. w wyniku obniżenia opłaty z tytułu rejestracji w związku ze zmianami ustawodawczymi przyjętymi w 2009 r. W związku z tym zdaniem Republiki Malty należy uznać, że samochody zarejestrowane na Malcie przed dniem 1 stycznia 2009 r. i samochody zarejestrowane począwszy od tej daty należą do dwóch obiektywnie odrębnych kategorii, które ze względu na zmianę systemu podatkowego nie są porównywalne i w związku z tym nie mogą być przedmiotem dyskryminacyjnego traktowania.
- 28 Aby zilustrować ten argument, Republika Malty odsyła do tabeli zawartej w załączniku 1 do odpowiedzi na skargę, zawierającej porównanie siedmiu najczęściej rejestrowanych na Malcie modeli pojazdów, z której wynika, że pobór wyższego TAC od pojazdów zarejestrowanych począwszy od dnia 1 stycznia 2009 r. w stosunku do TAC pobieranego od pojazdów zarejestrowanych przed tą datą stanowił sprawiedliwy środek mający na celu jak największe zbliżenie ogólnego obciążenia podatkowego właścicieli pojazdów zarejestrowanych przed 2009 r. do obciążenia właścicieli pojazdów zarejestrowanych począwszy od dnia 1 stycznia 2009 r.
- 29 Zdaniem Republiki Malty pobór wyższego TAC od pojazdów zarejestrowanych począwszy od dnia 1 stycznia 2009 r. nie wprowadza zatem żadnej dyskryminacji między pojazdami zarejestrowanymi przed tą datą a pojazdami zarejestrowanymi począwszy od tej daty, lecz przeciwnie, przyczynia się do uniknięcia dyskryminacji i rażącej niesprawiedliwości, jakiej mogliby doświadczyć właściciele pojazdów zarejestrowanych przed dniem 1 stycznia 2009 r., gdyby ta sama stawka TAC miała być stosowana bez rozróżnienia. Pobranie stawki TAC na równoważnym poziomie w żaden sposób nie pozwalałoby bowiem właścicielom tych ostatnich pojazdów na amortyzację wyższej opłaty z tytułu rejestracji, którą uiszcili, czego nieuniknioną konsekwencją byłoby to, iż wartość rezydualna tych pojazdów uległaby w znaczny sposób obniżeniu w stosunku do wartości rezydualnej pojazdów zarejestrowanych począwszy od tej daty.

- 30 Wreszcie Republika Malty dodaje, że pojazdów zarejestrowanych w innym państwie członkowskim przed dniem 1 stycznia 2009 r. i przywiezionych na Maltę począwszy od tej daty nie można traktować jako pojazdów, które zostały zarejestrowane na Malcie przed wspomnianą datą, ponieważ te pierwsze pojazdy zostały objęte zupełnie innym systemem opłaty z tytułu rejestracji w ich państwie członkowskim pochodzenia.
- 31 W trzeciej kolejności Republika Malty potwierdza, że nowy system ma na celu ochronę środowiska w zastosowaniu zasady „zanieczyszczający płaci”, poprzez uprzywilejowanie nowych, mniejszych i bardziej ekologicznych pojazdów. W ramach nowego systemu stawka TAC zwiększyła się proporcjonalnie zarówno w zależności od wieku pojazdu, jak i w zależności od jego całkowitych emisji CO<sub>2</sub>. System ten ma zatem w rzeczywistości na celu zachęcenie do nabywania pojazdów mniej zanieczyszczających środowisko oraz do częstszych przeglądów pojazdów, zważywszy, że stawka TAC jest stała przez pierwsze pięć lat po rejestracji każdego pojazdu.
- 32 W czwartej kolejności Republika Malty powtarza, że objęcie wszelkich pojazdów samochodowych zarejestrowanych na Malcie przed dniem 1 stycznia 2009 r. nowym systemem podatkowym stawiałoby w niekorzystnej sytuacji osoby, które nabyły pojazd przed tą datą, ponieważ takie opodatkowanie skutkowałoby znacznym obniżeniem wartości rezydualnej danych pojazdów i nakładałoby na ich właścicieli wysokie obciążenie podatkowe na etapie TAC, podczas gdy poniosły już one wysokie obciążenie podatkowe na etapie rejestracji. Tym samym przejście do nowego systemu naruszyłoby uzasadnione oczekiwania właścicieli pojazdów zarejestrowanych na Malcie w ramach dawnego systemu. Ponadto, zdaniem Republiki Malty, rzeczne opodatkowanie nie uwzględnia konsekwencji społecznych wynikających z faktu, że pojazdy objęte dawnym systemem znajdują się co do zasady w posiadaniu osób, których sytuacja finansowa jest niepewna.
- 33 W piątej i ostatniej kolejności Republika Malty wskazuje, że zmiany do ustawy o rejestracji, które mają zaradzić zarzucanemu naruszeniu art. 110 TFUE, zostały już zatwierdzone przez parlament Malty i wejdą one w życie w dniu 1 stycznia 2024 r., uściślając jednak, iż zmiany te zostały przedstawione Komisji wyłącznie w duchu współpracy i kompromisu oraz że w żaden sposób nie pociągają za sobą uznania istnienia jakiegokolwiek naruszenia lub dyskryminacji.

### *Ocena Trybunału*

- 34 W pierwszej kolejności wystarczy przypomnieć, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, że wystąpienie uchybienia należy oceniać z punktu widzenia sytuacji danego państwa członkowskiego w momencie upływu terminu określonego w uzasadnionej opinii oraz że Trybunał nie może brać pod uwagę zmian, które nastąpiły w terminie późniejszym [wyrok z dnia 21 września 2023 r., Komisja/Niemcy (Ochrona specjalnych obszarów ochrony), C-116/22, EU:C:2023:687, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 35 I tak w niniejszej sprawie zgoda parlamentu Malty po upływie terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii z dnia 9 czerwca 2021 r. na zmiany ustawy o rejestracji, o których mowa w pkt 33 niniejszego wyroku, nie ma żadnego wpływu na przedmiot niniejszej skargi ani na jej zasadność.
- 36 W drugiej kolejności, jak wielokrotnie orzekał Trybunał, art. 110 TFUE stanowi uzupełnienie postanowień odnoszących się do zniesienia ceł oraz opłat o skutku równoważnym. Celem tego postanowienia traktatu FUE jest zapewnienie swobodnego przepływu towarów pomiędzy państwami członkowskimi przy niezakłóconej konkurencji, poprzez zakaz jakiegokolwiek formy



ochrony wynikającej ze stosowania wobec towarów pochodzących z innych państw członkowskich podatków wewnętrznych o charakterze dyskryminacyjnym (wyrok z dnia 3 czerwca 2010 r., Kalinchev, C-2/09, EU:C:2010:312, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 37 W tym celu art. 110 akapit pierwszy TFUE zakazuje każdemu państwu członkowskiemu poddawania produktów pochodzących z innych państw członkowskich opodatkowaniu podatkami wewnętrznymi wyższymi niż te, które obciążają podobne towary krajowe.
- 38 To postanowienie służy zagwarantowaniu całkowitej neutralności podatków wewnętrznych w zakresie konkurencji pomiędzy produktami znajdującymi się już na rynku krajowym a produktami pochodzącymi z przywozu (wyrok z dnia 7 kwietnia 2011 r., Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 39 W tym względzie Trybunał orzekł, że opodatkowanie można uznać za zgodne z art. 110 TFUE tylko wtedy, gdy zostanie wykazane, że jest ono tak skonstruowane, iż wyklucza w każdym przypadku opodatkowanie przywożonych produktów w wyższym stopniu niż produktów krajowych, oraz że w związku z tym nie wywołuje ono w żadnym razie dyskryminujących skutków (wyrok z dnia 3 czerwca 2010 r., Kalinchev, C-2/09, EU:C:2010:312, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 W tym kontekście Trybunał wyjaśnił, że naruszenie art. 110 akapit pierwszy TFUE ma miejsce, gdy podatek nakładany na produkty przywożone z zagranicy i podatek nakładany na podobne produkty krajowe są obliczane w różny sposób i często na innych zasadach co prowadzi – choćby tylko w niektórych przypadkach – do wyższego opodatkowania towaru przywiezionego z zagranicy (wyrok z dnia 3 czerwca 2010 r., Kalinchev, C-2/09, EU:C:2010:312, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 41 Tym samym zakaz wprowadzony w art. 110 TFUE ma zastosowanie w każdym przypadku, gdy opodatkowanie może zniechęcić do przywozu towarów pochodzących z innych państw członkowskich na korzyść podobnych produktów krajowych (wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., X, C-437/12, EU:C:2013:857, pkt 38).
- 42 Tymczasem, po pierwsze, z orzecznictwa Trybunału wynika, że podatki obciążające pojazdy samochodowe, takie jak w szczególności podatki od środków transportowych i opłaty z tytułu rejestracji, stanowią podatki wewnętrzne państw członkowskich (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 marca 2001 r., Komisja/Francja, C-265/99, EU:C:2001:169, pkt 51; a także z dnia 19 grudnia 2013 r., X, C-437/12, EU:C:2013:857, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 43 Po drugie, bezsporne jest, że pojazdy samochodowe obecne na rynku danego państwa członkowskiego są „produktami krajowymi” tego państwa w rozumieniu art. 110 TFUE. W sytuacji gdy produkty te są wprowadzane do sprzedaży na rynku pojazdów używanych tego państwa członkowskiego, powinny być one uznawane za „produkty podobne” w stosunku do pojazdów używanych tego samego rodzaju, mających takie same właściwości i w takim samym stopniu zużytych (wyrok z dnia 7 lipca 2011 r., Nisipeanu, C-263/10, EU:C:2011:466, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 44 W konsekwencji art. 110 TFUE zobowiązuje każde państwo członkowskie, by wybierało i kształtowało swe podatki od pojazdów samochodowych w taki sposób, by nie skutkowały one uprzywilejowaniem sprzedaży krajowych pojazdów używanych i tym samym zniechęcaniem do przywozu podobnych pojazdów używanych (wyrok z dnia 7 kwietnia 2011 r., Nisipeanu, C-402/09, EU:C:2011:219, pkt 56).
- 45 W tym kontekście Trybunał uznał w szczególności za sprzeczne z art. 110 TFUE uregulowanie państwa członkowskiego, na podstawie którego ustanowiony przez nie jednolity podatek od środków transportowych pobierany jest od lekkich pojazdów samochodowych przeznaczonych do transportu pasażerów, zarejestrowanych lub wpisanych do ewidencji we wspomnianym państwie członkowskim, bez uwzględniania daty pierwszej rejestracji pojazdu, jeżeli miała ona miejsce w innym państwie członkowskim, co skutkuje tym, że opodatkowanie pojazdów przywożonych z innego państwa członkowskiego jest wyższe niż opodatkowanie podobnych pojazdów, które nie zostały przywiezione. Owo uregulowanie skutkuje bowiem uprzywilejowaniem sprzedaży krajowych pojazdów używanych, a tym samym zniechęcaniem do przywozu podobnych pojazdów używanych (zob. podobnie postanowienie z dnia 17 kwietnia 2018 r., dos Santos, C-640/17, EU:C:2018:275, pkt 21, 22).
- 46 Należy zatem zbadać w świetle tego orzecznictwa, czy system wprowadzony przez załącznik czwarty do ustawy o rejestracji w zakresie określania kwoty TAC wywołuje skutek opisany w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, w związku z czym, jak twierdzi Komisja, narusza on zakaz dyskryminacji ustanowiony w art. 110 TFUE.
- 47 W tym względzie, po pierwsze, zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 43 niniejszego wyroku i wbrew argumentowi Republiki Malty dotyczącemu nieistnienia maltańskiego rynku pojazdów, trzeba stwierdzić, że pojazdy zarejestrowane na Malcie i wystawione na sprzedaż na rynku używanych pojazdów tego państwa członkowskiego należy uznać za „podobne produkty krajowe” w rozumieniu art. 110 TFUE w stosunku do pojazdów używanych tego samego rodzaju, mających takie same właściwości i w takim samym stopniu zużytych.
- 48 Po drugie, jak wynika z art. 3 ust. 1 i art. 8 ust. 5 ustawy o rejestracji, TAC ma zastosowanie do pojazdów silnikowych przywożonych lub wyprodukowanych na Malcie i jest pobierany przy rejestracji takich pojazdów, a następnie co roku.
- 49 Po trzecie, bezsporne jest, że w ramach systemu wprowadzonego w załączniku czwartym do ustawy o rejestracji stosuje się zróżnicowany TAC w zależności od tego, czy dotyczy on pojazdów zarejestrowanych na Malcie przed dniem 1 stycznia 2009 r., czy począwszy od dnia 1 stycznia 2009 r. W szczególności w odniesieniu do pojazdów zarejestrowanych na Malcie przed tą datą TAC oblicza się na podstawie pojemności silnika pojazdu, rodzaju napędu (diesel lub benzyna) i roku produkcji. Natomiast w przypadku pojazdów zarejestrowanych na Malcie począwszy od wspomnianej daty TAC oblicza się na podstawie emisji CO<sub>2</sub> (silniki benzynowe), emisji CO<sub>2</sub> i cząstek stałych (silniki wysokoprężne) oraz roku produkcji dla tych dwóch kategorii silników.
- 50 Po czwarte, z pism stron wynika, że ze względu na te różne sposoby obliczania kwota TAC mająca zastosowanie do pojazdów zarejestrowanych na Malcie począwszy od dnia 1 stycznia 2009 r. jest wyższa niż kwota TAC mająca zastosowanie do podobnych pojazdów zarejestrowanych na Malcie przed tą datą, co potwierdzają przykłady przedstawione Trybunałowi przez Komisję, które nie zostały zakwestionowane przez Republikę Malty.

- 51 Tak więc system wprowadzony przez załącznik czwarty do ustawy o rejestracji w odniesieniu do określania kwoty TAC skutkuje tym, że pojazdy używane sprzedawane na Malcie po zarejestrowaniu w tym państwie przed dniem 1 stycznia 2009 r. podlegają TAC zmniejszonemu w stosunku do podobnych używanych pojazdów zarejestrowanych przed tą datą w państwie członkowskim innym niż Republika Malty i wprowadzonych na Malte począwszy od tej daty.
- 52 W związku z tym taki system nakłada na pojazdy używane zarejestrowane po raz pierwszy w państwie członkowskim innym niż Republika Malty przed dniem 1 stycznia 2009 r. i przywiezione do tego ostatniego państwa członkowskiego począwszy od tej daty wyższe opodatkowanie niż to, któremu podlegają podobne krajowe pojazdy używane zarejestrowane na Malcie przed tą datą, ponieważ nie uwzględnia ono daty rejestracji w innych państwach członkowskich przywiezionych pojazdów. Taki system skutkuje zatem uprzywilejowaniem sprzedaży krajowych pojazdów używanych, a tym samym zniechęceniem do przywozu podobnych pojazdów używanych (zob. analogicznie postanowienie z dnia 17 kwietnia 2018 r., dos Santos, C-640/17, EU:C:2018:275, pkt 21).
- 53 W trzeciej kolejności argumenty podniesione przez Republikę Malty w celu wykazania zgodności systemu wprowadzonego załącznikiem czwartym do ustawy o rejestracji z art. 110 TFUE nie mogą podważyć tej oceny.
- 54 Co się tyczy bowiem, po pierwsze, argumentu dotyczącego ogólnego charakteru opłaty z tytułu rejestracji i TAC, należy stwierdzić, że z wyjątkiem faktu, iż te dwa podatki mają tę samą podstawę prawną w ustawodawstwie maltańskim, nic w materiale dowodowym przedstawionym przez Republikę Malty, w szczególności w tabeli znajdującej się w załączniku 1 do odpowiedzi na skargę, o której mowa w pkt 28 niniejszego wyroku, nie pozwala na ustalenie, że opłaty te wykazują tego rodzaju związek, który uzasadniałby ich wspólną ocenę.
- 55 Po pierwsze, jeśli chodzi o sam charakter tych podatków, opłata z tytułu rejestracji jest należna ze względu na rejestrację pojazdu na Malcie, podczas gdy TAC jest należny ze względu na posiadanie pojazdu nadającego się do poruszania się po drogach publicznych. Po drugie, jeśli chodzi o wymagalność tych podatków, opłata z tytułu rejestracji jest należna tylko raz przy rejestracji pojazdu na Malcie, podczas gdy TAC powinien być uiszczany przy rejestracji, a następnie co roku przez cały okres użytkowania pojazdu.
- 56 Ponadto nawet przy założeniu, że istnienie związku między podatkiem z tytułu rejestracji a TAC można by uznać za ustalone, Republika Malty i tak nie byłaby w stanie wykazać, iż całkowita kwota opłaty z tytułu rejestracji uiszczonej przez właścicieli pojazdów zarejestrowanych na Malcie przed 2009 r. i TAC, który powinien być uiszczany przez cały okres użytkowania tych pojazdów, odpowiada całkowitej kwocie opłaty z tytułu rejestracji uiszczonej przez właścicieli podobnych pojazdów zarejestrowanych po raz pierwszy w państwie członkowskim innym niż Republika Malty przed dniem 1 stycznia 2009 r. i przywiezionych do tego ostatniego państwa członkowskiego począwszy od tej daty, a TAC, który powinien być uiszczany przez cały okres użytkowania tych ostatnich pojazdów.
- 57 Po drugie, w odniesieniu do argumentu Republiki Malty, zgodnie z którym nowy system ma na celu ochronę środowiska poprzez zastosowanie zasady „zanieczyszczający płaci”, wystarczy stwierdzić, że to państwo członkowskie nie wykazało, w jaki sposób wprowadzenie TAC obciążającego w większym stopniu przywożone używane pojazdy niż podobne używane pojazdy krajowe byłoby właściwe dla zagwarantowania tego celu.

- 58 Ponadto, jak słusznie podniosła Komisja, cel w postaci ochrony środowiska naturalnego mógłby zostać zrealizowany w pełniejszym zakresie i w sposób bardziej spójny, gdyby zwiększenie środowiskowego składnika TAC miało miejsce w odniesieniu do wszystkich pojazdów w określonym wieku, a mianowicie pojazdów używanych zarejestrowanych po raz pierwszy przed 2009 r., czy to na Malcie, czy w innym państwie członkowskim. Tego rodzaju zwiększenie nie powodowałoby uprzywilejowania w sposób dyskryminacyjny krajowego rynku pojazdów używanych ze szkodą dla dopuszczenia do ruchu przywożonych pojazdów używanych i byłoby ponadto zgodne z zasadą „zanieczyszczający płaci” (zob. podobnie wyrok z dnia 7 lipca 2011 r., Nisipeanu, C-263/10, EU:C:2011:466, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 59 Po trzecie, co się tyczy argumentu dotyczącego zasady uzasadnionych oczekiwań i względów porządku społecznego, nawet przy założeniu, że ta zasada i te rozważania stanowią słuszny cel uzasadniający rozpatrywane odmienne traktowanie, Republika Malty nie wykazała również, w jaki sposób wprowadzenie takiej różnicy w traktowaniu miałyby być właściwe dla zagwarantowania ochrony tej zasady i uwzględnienia wspomnianych względów natury społecznej.
- 60 W tym kontekście należy stwierdzić, podobnie jak uczyniła to Komisja, że gdyby Republika Malty uznała, iż konieczna jest ochrona ewentualnych oczekiwań właścicieli krajowych pojazdów samochodowych zarejestrowanych na Malcie przed dniem 1 stycznia 2009 r., mogłaby ją zapewnić, nie naruszając zakazu dyskryminacji przewidzianego w art. 110 TFUE, poprzez objęcie dawnym systemem zarówno tych pojazdów, jak i pojazdów zarejestrowanych w innym państwie członkowskim przed tą datą i przywiezionych na Maltę począwszy od owej daty.
- 61 W konsekwencji należy stwierdzić, że system ustanowiony w załączniku czwartym do ustawy o rejestracji w zakresie określania kwoty TAC narusza art. 110 TFUE, i tym samym uwzględnić jedyny zarzut podniesiony przez Komisję.
- 62 Z całości powyższych rozważań wynika, że Republika Malty uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 110 TFUE poprzez zastosowanie wyższego rocznego podatku od środków transportowych, dotyczącego pojazdów silnikowych zarejestrowanych w innych państwach członkowskich przed dniem 1 stycznia 2009 r. i wprowadzonych na Maltę począwszy od tej daty, niż podatek stosowany do podobnych pojazdów zarejestrowanych na Malcie przed ową datą.

### **W przedmiocie kosztów**

- 63 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę.
- 64 Ponieważ Republika Malty przegrała niniejszą sprawę, należy – zgodnie z żądaniem Komisji – obciążyć ją jej własnymi kosztami oraz kosztami poniesionymi przez Komisję.

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

- 1) Republika Malty uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 110 TFUE poprzez zastosowanie wyższego rocznego podatku od środków transportowych, dotyczącego pojazdów silnikowych zarejestrowanych w innych państwach członkowskich przed dniem 1 stycznia 2009 r. i wprowadzonych na Maltę począwszy od tej daty, niż podatek stosowany do podobnych pojazdów zarejestrowanych na Malcie przed ową datą.**

**2) Republika Malty pokrywa, poza własnymi kosztami, koszty poniesione przez Komisję Europejską.**

Podpisy