

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 18 stycznia 2007 r. *

W sprawie C-313/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Polska) postanowieniem z dnia 22 czerwca 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 sierpnia 2005 r., w postępowaniu:

Maciej Brzeziński

przeciwko

Dyrektorowi Izby Celnej w Warszawie,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, J.N. Cunha Rodrigues, K. Schieman (sprawozdawca), M. Ilešič i E. Levits, sędziowie,

* Język postępowania: polski.

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: K. Sztranc-Sławiczek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 czerwca 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu M. Brzezińskiego przez niego samego oraz przez J. Martiniego, doradcę podatkowego, i W. Ćwieka, doradcę,
- w imieniu rządu polskiego przez J. Pietrasa i W. Bronickiego oraz przez E. Białas-Giebajtow, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou i K. Herrmann, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 21 września 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 25 WE, 28 WE i 90 WE oraz art. 3 ust. 1 i 3 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, str. 1).

- 2 Pytania te zostały przedłożone w ramach sporu zawisłego między M. Brzezińskim a Dyrektorem Izby Celnej w Warszawie w przedmiocie podatku akcyzowego, który został nałożony na skarżącego w związku z nabyciem w Niemczech używanego pojazdu samochodowego celem jego przywiezienia do Polski.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

- 3 Artykuł 25 WE stanowi:

„Cła przywozowe i wywozowe lub opłaty o skutku równoważnym są zakazane między państwami członkowskimi. Zakaz ten stosuje się również do ceł o charakterze fiskalnym”.

- 4 Artykuł 28 WE stanowi:

„Ograniczenia ilościowe w przywozie oraz wszelkie środki o skutku równoważnym są zakazane między państwami członkowskimi”.

5 Artykuł 90 WE ma następujące brzmienie:

„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.

Ponadto żadne państwo członkowskie nie nakłada na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych, które pośrednio chronią inne produkty”.

6 Artykuł 3 ust. 1 i 3 dyrektywy Rady 92/12/EWG stanowią:

„1. Niniejszą dyrektywę stosuje się, na poziomie wspólnotowym, do następujących wyrobów, jak określono w stosownych dyrektywach:

— olejów mineralnych,

— alkoholu i napojów alkoholowych,

— wyrobów tytoniowych.

[...]

3. Państwa członkowskie zachowują prawo do wprowadzenia lub utrzymania podatków na wyroby inne niż te wymienione w ust. 1 pod warunkiem jednak, że podatki te nie spowodują zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między państwami członkowskimi.

Z zastrzeżeniem poszanowania tego samego warunku państwa członkowskie zachowują także prawo do pobierania podatków od świadczenia usług niemających charakteru podatku obrotowego, włączając w to podatki odnoszące się do wyrobów objętych podatkiem akcyzowym”.

Uregulowania krajowe

- 7 Artykuł 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (*Dziennik Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej* z dnia 26 lutego 2004 r. nr 29, poz. 257) w wersji znajdującej zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym (zwanej dalej „ustawą o podatku akcyzowym”) stanowi:

„Użyte w ustawie o podatku akcyzowym określenia oznaczają:

[...]

- 11) »nabycie wewnątrzspółnotowe« — przemieszczenie wyrobów akcyzowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju;

[...]”.

8 Artykuł 10 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym brzmi następująco:

„Podstawą opodatkowania w przypadku wyrażenia stawki akcyzy w procencie podstawy opodatkowania jest:

- 1) kwota należna z tytułu sprzedaży na terytorium kraju wyrobów akcyzowych pomniejszona o kwotę podatku od towarów i usług oraz o kwotę akcyzy, należne od tych wyrobów;
- 2) kwota, jaką nabywca jest obowiązany zapłacić za wyroby akcyzowe, w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego;
- 3) kwota należna z tytułu dostawy wyrobów akcyzowych na terytorium państwa członkowskiego, w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej;
- 4) wartość celna wyrobów akcyzowych powiększona o należne cło, w przypadku importu, z uwzględnieniem ust. 6–9”.

9 Artykuł 75 ustawy o podatku akcyzowym stanowi:

„1. Stawka akcyzy na wyroby akcyzowe niezharmonizowane wynosi 65% podstawy określonej w art. 10, z wyjątkiem stawki na energię elektryczną.

[...]

3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, obniżać stawki akcyzy określone w ust. 1 i 2 oraz różnicować je w zależności od rodzaju wyrobu, a także określać warunki ich stosowania”.

¹⁰ Artykuł 80 ustawy o podatku akcyzowym przewiduje:

„1. Akcyzie podlegają samochody osobowe niezarejestrowane na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

2. Podatnikami akcyzy od samochodów są:

- 1) podmioty dokonujące każdej sprzedaży samochodu osobowego przed pierwszą jego rejestracją na terytorium kraju;
- 2) importerzy i podmioty dokonujące nabycia wewnątrzspółnotowego.

3. Obowiązek podatkowy w akcyzie od samochodów powstaje:

- 1) w przypadku sprzedaży — z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w terminie 7 dni, licząc od dnia wydania wyrobu;

- 2) w przypadku importu — z dniem powstania długu celnego w rozumieniu przepisów prawa celnego;
- 3) w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego — z chwilą nabycia prawa rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel, nie później jednak niż z chwilą jego rejestracji na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, dane dotyczące samochodów osobowych, w tym dopuszczalną ładowność, dla celów poboru akcyzy, uwzględniając rozwiązania stosowane w odrębnych przepisach podatkowych i konieczność zapewnienia prawidłowego poboru akcyzy”.

¹¹ Artykuł 81 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym brzmi następująco:

„Podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodów osobowych niezarejestrowanych na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, są obowiązane:

- 1) po przywozie na terytorium kraju złożyć deklarację uproszczoną do właściwego naczelnika urzędu celnego w terminie 5 dni, licząc od dnia nabycia wewnątrzwspólnotowego;
- 2) dokonać zapłaty akcyzy nie później niż z chwilą rejestracji tego pojazdu w kraju”.

- 12 Zgodnie z art. 82 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym w przypadku nabycia wewnątrz-wspólnotowego samochodu osobowego podstawą opodatkowania jest kwota, jaką nabywca jest obowiązany zapłacić.
- 13 Paragraf 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (*Dziennik Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej* z dnia 26 lutego 2004 r. nr 87, poz. 825) w wersji znajdującej zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym (zwanego dalej „rozporządzeniem”), jak również załączniki 1 i 2 do niego przewidują, że w przypadku samochodów nowych lub mających mniej niż dwa lata stawka akcyzy wynosi 13,6% lub 3,1% w zależności od pojemności silnika, natomiast w przypadku samochodów starszych niż dwa lata stawka ta, ustalana zgodnie ze wzorem zamieszczonym w § 7 ust. 2 rozporządzenia, zmienia się wraz z wiekiem samochodu i może dochodzić do 65% podstawy opodatkowania.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 14 M. Brzeziński, skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym, nabył w Niemczech samochód osobowy marki Volkswagen, model Golf II, rok produkcji 1989, który następnie przywiózł do Polski. W dniu 21 czerwca 2004 r., zgodnie z art. 81 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym złożył on deklarację uproszczoną według wzoru AKC-U dotyczącą nabycia tego samochodu we Wspólnocie. W dniu 23 czerwca tego roku uiszczył kwotę 855 PLN tytułem podatku akcyzowego.
- 15 Pismem z dnia 6 lipca 2004 r. M. Brzeziński wniósł o zwrot uiszczanego podatku akcyzowego, który jego zdaniem został niesłusznie pobrany, podnosząc, że pobór tego podatku jest sprzeczny z art. 23 WE, 25 WE i 90 WE. Decyzją z dnia 17 sierpnia 2004 r. Naczelnik Urzędu Celnego I w Warszawie oddalił ten wniosek.

- 16 W dniu 2 września 2004 r. M. Brzeziński wniósł odwołanie od tej decyzji do Dyrektora Izby Celnej w Warszawie. Organ ten decyzją z dnia 18 stycznia 2005 r. utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Celnego I i oddalił rozpatrywane odwołanie.
- 17 W skardze na tę decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie skarżący zażądał uchylenia tej decyzji i nakazania organowi celnemu dokonania zwrotu niesłusznie pobranego podatku akcyzowego, ze względu na sprzeczność tej czynności ze wspomnianymi przepisami wspólnotowymi.
- 18 W odpowiedzi na zarzuty skarżącego Dyrektor Izby Celnej w Warszawie stwierdził, że zarzut naruszenia art. 90 WE jest bezzasadny i wniósł o oddalenie skargi.
- 19 W tych okolicznościach Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepis art. 25 [WE], w którym został zawarty zakaz nakładania między państwami członkowskimi ceł przywozowych i wywozowych oraz opłat o skutku równoważnym, zakazuje państwu członkowskiemu stosowania art. 80 [ustawy o podatku akcyzowym] w sytuacji, kiedy podatek akcyzowy pobierany jest od nabycia każdego samochodu, niezależnie od miejsca jego pochodzenia przed pierwszą rejestracją na terenie kraju?

- 2) Czy przepis art. 90 [akapit pierwszy WE], zgodnie z którym 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, zezwala państwu członkowskiemu na nałożenie podatku akcyzowego na samochody używane sprowadzane z innych państw członkowskich przy jednoczesnym nieobciążaniu tym podatkiem sprzedaży samochodów używanych zarejestrowanych już w Polsce, w sytuacji kiedy podatek akcyzowy został nałożony na wszystkie samochody niezarejestrowane na terytorium kraju, zgodnie z treścią art. 80 [ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym]?

- 3) Czy przepis art. 90 [akapit drugi WE], zgodnie z którym żadne państwo członkowskie nie nakłada na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych, które pośrednio chronią inne produkty, zezwala państwu członkowskiemu na nałożenie podatku akcyzowego według zmiennej stawki procentowej ze względu na wiek pojazdu i pojemność silnika, wyrażonej w § 7 [rozporządzenia] na samochody używane sprowadzane z innych państw członkowskich, jeżeli według podobnego wzoru obliczany jest podatek dla sprzedaży samochodów używanych w kraju dokonanej przed ich pierwszą rejestracją na terenie kraju i ten podatek wpływa następnie na cenę tego samochodu przy dalszej jego odsprzedaży?

- 4) Czy przepis art. 28 [WE] dotyczący tego, że ograniczenia ilościowe w przywozie oraz wszelkie środki o skutku równoważnym są zakazane między państwami członkowskimi, oraz jednocześnie przy uwzględnieniu treści art. 3 ust. 3 [dyrektywy 92/12] zakazuje państwu członkowskiemu utrzymania w mocy art. 81 [ustawy o podatku akcyzowym], zgodnie z którym podmioty dokonujące nabycia wewnątrzspółnotowego samochodów osobowych niezarejestrowanych na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, są obowiązane po przywozie na terytorium kraju złożyć deklarację uproszczoną do właściwego Naczelnika Urzędu Celnego w terminie pięciu dni, licząc od daty nabycia wewnątrzspółnotowego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych*W przedmiocie pytania pierwszego*

- 20 W pytaniu pierwszym sąd krajowy zmierza przede wszystkim do ustalenia, czy podatek akcyzowy, taki jak ustanowiony ustawą o podatku akcyzowym, stanowi cło przywózowe lub opłatę o skutku równoważnym w rozumieniu art. 25 WE.
- 21 Podatek, taki jak sporny w postępowaniu przed sądem krajowym podatek akcyzowy, nie stanowi cła sensu stricto.
- 22 Jeżeli chodzi o kwestię, czy podatek ten stanowi opłatę o skutku równoważnym, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że każde obciążenie o charakterze pieniężnym, niezależnie od jego nazwy i sposobu stosowania, które zostaje nałożone jednostronnie na towary w związku z przekroczeniem przez nie granicy, a które nie jest cłem sensu stricto, stanowi opłatę o skutku równoważnym w rozumieniu art. 23 WE i 25 WE (zob. w szczególności wyroki: z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-90/94 Haahr Petroleum, Rec. str. I-4085, pkt 20 i z dnia 2 kwietnia 1998 r. w sprawie C-213/96 Outokumpu, Rec. str. I-1777, pkt 20, oraz wyrok z dnia 5 października 2006 r. w sprawach połączonych C-290/05 i C-333/05 Nádassdi i Németh, Zb.Orz. str. I-10115, pkt 39).
- 23 Podatek akcyzowy, taki jak ten ustanowiony ustawą o podatku akcyzowym, nie jest pobierany w związku z przekroczeniem granicy państwa członkowskiego, które go wprowadziło. Zgodnie bowiem zarówno z art. 80 ust. 3 pkt 3 ustawy, jak

i z wyjaśnieniami rządu polskiego złożonymi podczas rozprawy, podatek akcyzowy jest pobierany od wszystkich pojazdów osobowych przed ich pierwszą rejestracją w Polsce i, aby osiągnąć ten cel, zdefiniowane zostały różne sytuacje powodujące powstanie w tym zakresie obowiązku podatkowego. Mianowicie obowiązek podatkowy powstaje w szczególności w związku ze sprzedażą pojazdu bądź, w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego w rozumieniu art. 2 pkt 11 ustawy o podatku akcyzowym, z chwilą nabycia prawa do rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel, nie później jednak niż z chwilą jego rejestracji na terytorium kraju.

24 Podatek tego rodzaju jest częścią ogólnego wewnętrznego systemu opodatkowania towarów i w związku z tym powinien być poddany ocenie w świetle art. 90 WE.

25 W konsekwencji na pierwsze z przedłożonych pytań należy udzielić odpowiedzi, że podatek akcyzowy, taki jak ten ustanowiony w Polsce ustawą o podatku akcyzowym, który nie jest nakładany na pojazdy osobowe w związku z przekroczeniem przez nie granicy, nie stanowi cła przywozowego ani opłaty o skutku równoważnym w rozumieniu art. 25 WE.

W przedmiocie pytania drugiego i trzeciego

26 W pytaniu drugim i trzecim, które należy rozważyć łącznie, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 90 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on podatkowi, mającemu takie cechy jak podatek ustanowiony ustawą o podatku akcyzowym, ze względu na to, że podatek ten nakładany jest w związku z nabyciem używanych pojazdów pochodzących z państw członkowskich innych niż państwo, które go wprowadziło, lecz nie jest nakładany w związku z nabyciem używanych pojazdów, zarejestrowanych już w tym państwie członkowskim, na które to pojazdy został on już nałożony przed ich pierwotnym zarejestrowaniem, jako

że stanowi podatek wewnętrzny nakładany na produkty innych państw członkowskich wyższy od tych, które są nakładane bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe w rozumieniu art. 90 akapit pierwszy WE, bądź obciąża pośrednio produkty innych państw członkowskich i chroni inne produkty w rozumieniu art. 90 akapit drugi WE.

27 Jak Trybunał już orzekł, art. 90 WE stanowi w systemie traktatu uzupełnienie postanowień odnoszących się do zniesienia ceł oraz opłat o skutku równoważnym. Celem tego postanowienia jest zapewnienie swobodnego przepływu towarów między państwami członkowskimi w normalnych warunkach konkurencji poprzez wyeliminowanie wszelkich form ochrony mogącej wynikać z nakładania dyskryminujących podatków wewnętrznych na towary pochodzące z innych państw członkowskich (wyrok z dnia 15 czerwca 2006 r. w sprawach połączonych C-393/04 i C-41/05 *Air Liquide Industries Belgium*, Zb.Orz. str. I-5293, pkt 55 i cytowane tam orzecznictwo, oraz ww. wyrok w sprawie *Nádasdi i Németh*, pkt 45).

28 W dziedzinie opodatkowania używanych samochodów przywożonych z za granicy Trybunał orzekł już, że art. 90 WE służy zagwarantowaniu całkowitej neutralności podatków wewnętrznych w aspekcie konkurencji pomiędzy produktami znajdującymi się już na rynku krajowym a produktami przywożonymi z za granicy (zob. wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-387/01 *Weigel*, Rec. str. I-4981, pkt 66 i cytowane tam orzecznictwo, oraz ww. wyrok w sprawie *Nádasdi i Németh*, pkt 46).

29 Zgodnie z dobrze ugruntowanym orzecznictwem art. 90 akapit pierwszy WE zostaje naruszony, gdy podatek nakładany na produkty przywożone z za granicy i podatek nakładany na podobne produkty krajowe są obliczane w różny sposób i zgodnie z innymi zasadami, co prowadzi — choćby tylko w niektórych przypadkach — do wyższego opodatkowania towaru przywiezionego z za granicy (zob. ww. wyrok w sprawie *Weigel*, pkt 67 i cytowane tam orzecznictwo). Zatem zgodnie z tym postanowieniem podatek akcyzowy nie powinien obciążać produktów pochodzących z innych państw członkowskich bardziej niż obciąża on podobne produkty krajowe.

- 30 W tym zakresie z akt sprawy przed sądem krajowym wynika, że wniosek sądu krajowego, opierający się na porównaniu między pojazdami osobowymi znajdującymi się już na rynku krajowym a tymi, które zostały nabyte w innych państwach członkowskich, dotyczy porównania dwóch kategorii produktów podobnych w rozumieniu art. 90 akapit pierwszy WE. Natomiast żaden z elementów tych akt nie wskazuje, by opodatkowanie używanych pojazdów nabytych w państwie członkowskim innym niż Rzeczpospolita Polska wprowadzało pośrednią ochronę produktów innych niż pojazdy silnikowe, która jest zakazana w art. 90 akapit drugi WE.
- 31 W konsekwencji należy podatek akcyzowy sporny w postępowaniu przed sądem krajowym zbadać wyłącznie w świetle art. 90 akapit pierwszy WE.
- 32 W celu zagwarantowania neutralności podatków wewnętrznych w aspekcie konkurencji pomiędzy używanymi samochodami osobowymi znajdującymi się już na rynku krajowym a podobnymi samochodami przywożonymi z państwa członkowskiego innego niż Rzeczpospolita Polska należy porównać skutki podatku akcyzowego obciążającego te ostatnie pojazdy ze skutkami rezydualnego podatku akcyzowego obciążającego te pierwsze pojazdy, które zostały już opodatkowane tym podatkiem przy pierwszej ich rejestracji.
- 33 W ramach tego porównania należy, po pierwsze, podkreślić, że podatek akcyzowy sporny w postępowaniu przed sądem krajowym jest nakładany tylko jeden raz na wszystkie pojazdy, które są przeznaczone do zarejestrowania w Polsce, zarówno nowe, jak i używane, niezależnie od tego, czy zostały wyprodukowane na terytorium kraju, czy przywiezione z innych państw członkowskich.

- 34 Po drugie, istotne jest, by dokonać rozróżnienia między dwiema kategoriami pojazdów, a mianowicie z jednej strony tymi, które są sprzedawane jako używane w okresie dwóch lat kalendarzowych od daty ich produkcji, przy czym rok ich produkcji uważa się za pierwszy rok kalendarzowy, a z drugiej strony tymi, które są sprzedawane jako używane po upływie tego dwuletniego okresu.
- 35 Przede wszystkim, jeśli chodzi o pojazdy osobowe sprzedawane jako nowe lub używane we wspomnianym okresie dwóch lat, z rozporządzenia wynika, jak to zostało już stwierdzone w pkt 13 niniejszego wyroku, że są one opodatkowane podatkiem akcyzowym obliczanym według tej samej stawki.
- 36 Jeśli chodzi o pojazdy używane mające mniej niż dwa lata, to konkretnie sąd krajowy powinien zbadać, zwłaszcza w świetle rozporządzenia, czy podlegają one z tytułu podatku akcyzowego rzeczywiście identycznemu obciążeniu przez to, że kwota rezydualna tego podatku zawarta w wartości rynkowej pojazdów osobowych zarejestrowanych w Polsce jest równa kwocie tego podatku obciążającej podobne pojazdy osobowe pochodzące z innego państwa członkowskiego niż Rzeczpospolita Polska.
- 37 Natomiast jeśli chodzi o podatek akcyzowy, który obciąża pojazdy używane sprzedawane po więcej niż dwóch latach od daty ich produkcji, stawka podatku akcyzowego jest obliczana zgodnie z wzorem przewidzianym w § 7 rozporządzenia. Stosowanie tego wzoru prowadzi, jak to podkreśliła Komisja, przy czym nie zaprzeczył temu rząd polski, do wzrostu stawki wraz z wiekiem pojazdu.
- 38 Na sądzie krajowym spoczywa obowiązek zbadania, czy taki wzrost stawki dotyczy wyłącznie pojazdów używanych pochodzących z innego państwa członkowskiego niż Rzeczpospolita Polska oraz czy z kolei w przypadku pojazdów używanych zarejestro-

wanych w Polsce jako nowe stawka rezydualnego podatku akcyzowego zawartego w wartości takiego pojazdu pozostaje niezmienna.

39 W tej sytuacji nie można uwzględnić argumentów przedstawionych przez rząd polski celem uzasadnienia tej różnicy w opodatkowaniu. Rząd polski powołał się, po pierwsze, na względy ochrony środowiska naturalnego, po drugie, dał wyraz podejrzeniu, że w znacznej liczbie przypadków cena nabycia zadeklarowana władzom jest znacząco mniejsza od ceny rzeczywiście zapłaconej, i po trzecie, zauważył, że ta różnica w opodatkowaniu nie stanowi dyskryminacji, bowiem liczby wskazują, iż bezpośrednio po wprowadzeniu podatku akcyzowego na używane pojazdy nabywane w innych państwach członkowskich w maju 2004 r. bardzo istotnie wzrosła liczba przypadków takiego nabycia.

40 Z orzecznictwa Trybunału wynika w istocie, że dane opodatkowanie można uznać za zgodne z art. 90 WE 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 (ww. wyrok w sprawie Haahr Petroleum, pkt 34, oraz wyrok z dnia 23 października 1997 r. w sprawie C-375/95 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. I-5981, pkt 29).

41 Z powyższych rozważań wynika, że na pytanie drugie i trzecie należy udzielić odpowiedzi, że art. 90 akapit pierwszy WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu w zakresie, w jakim kwota podatku nakładana na pojazdy używane starsze niż dwa lata, nabyte w państwie członkowskim innym niż to, które wprowadziło taki podatek, przewyższa rezydualną kwotę tego podatku zawartą w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w państwie członkowskim, które nałożyło podatek. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy uregulowanie sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, a w szczególności stosowanie § 7 rozporządzenia, ma takie skutki.

W przedmiocie pytania czwartego

- 42 W pytaniu czwartym sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 28 WE i art. 3 ust. 3 pkt 3 dyrektywy 92/12 sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, takiemu jak to przewidziane w art. 81 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, które wymaga złożenia deklaracji uproszczonej w rozumieniu tego przepisu w terminie pięciu dni od dnia nabycia wewnątrzspółnotowego.
- 43 Na wstępie należy stwierdzić, że rozbieżność w przedmiocie rozumienia obowiązku złożenia deklaracji polegająca na tym, że zdaniem M. Brzezińskiego należy złożyć taką deklarację w terminie pięciu dni od daty nabycia pojazdu w Niemczech, podczas gdy zdaniem rządu polskiego i Komisji termin ten rozpoczyna bieg począwszy od momentu rzeczywistego wprowadzenia pojazdu na terytorium Polski w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego, nie ma żadnego wpływu na to, czy wymóg ten ma ewentualnie charakter naruszenia.
- 44 Analogicznie do orzecznictwa Trybunału, zgodnie z którym działania krajowe w dziedzinie, która jest przedmiotem wyczerpującej harmonizacji na płaszczyźnie wspólnotowej, muszą być oceniane w świetle przepisów harmonizujących, a nie przepisów prawa pierwotnego (zob. w szczególności wyroki: z dnia 13 grudnia 2001 r. w sprawie C-324/99 DaimlerChrysler, Rec. str. I-9897, pkt 32, oraz z dnia 14 grudnia 2004 r. w sprawie C-210/03 Swedish Match, Zb.Orz. str. I-11893, pkt 81), należy zbadać obowiązek złożenia deklaracji uproszczonej przede wszystkim w świetle dyrektywy 92/12, a w szczególności w świetle zakazu takich formalności widniejącego w art. 3 ust. 3 akapit pierwszy, pozostawiając tymczasem nierozstrzygniętą kwestię, czy podatek akcyzowy jest przedmiotem rzeczywistej pełnej harmonizacji na szczeblu wspólnotowym.
- 45 Jak stwierdziła rzecznik generalny w pkt 71 opinii, art. 3 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 92/12 mógłby mieć zastosowanie tylko wtedy, gdyby wymóg ten traktowany był jako „formalności związane[ę] z przekraczaniem granicy” powodujące nałożenie podatku.

46 Rząd polski i Komisja oceniają, że nie ma to miejsca w sprawie przed sądem krajowym. Podnoszą w istocie, że obowiązek przewidziany w art. 81 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym konkretyzuje się po przywiezieniu na terytorium krajowe pojazdu podlegającego podatkowi akcyzowemu, a zatem po przekroczeniu granicy. Komisja dodaje, że termin na dopełnienie tej formalności rozpoczyna bieg od dnia wewnątrzspółnotowego nabycia pojazdu, to znaczy po tym, jak przekroczy on granicę.

47 W tej kwestii to sąd krajowy zobowiązany jest ustalić, czy całe uregulowanie sporne w sprawie przed nim zawisłej można interpretować w taki sposób, jak to czyni rząd polski. Jeśli bowiem deklarację uproszczoną należy złożyć w związku z nabyciem wewnątrzspółnotowym pojazdu, a zatem w związku z przekroczeniem granicy, to taka formalność byłaby jednakże związana nie z tym przekroczeniem w rozumieniu art. 3 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 92/12, lecz z obowiązkiem zapłaty podatku akcyzowego.

48 W takim bowiem przypadku, jako że celem deklaracji uproszczonej jest zapewnienie uregulowania zobowiązania z tytułu podatku akcyzowego, formalność taka jest związana ze zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego. Jeśli przyjąć taką wykładnię, to podatek ten jest należny, jak to wynika z art. 80 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku akcyzowym, z chwilą nabycia prawa do rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel, nie później jednak niż z chwilą jego rejestracji na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

49 W konsekwencji art. 3 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 92/12 nie znajduje zastosowania w sprawie przed sądem krajowym i nie sprzeciwia się w związku z tym obowiązkom złożenia deklaracji uproszczonej w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego.

50 Z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że obowiązku takiego nie należy również oceniać w świetle art. 28 WE. W istocie zakres zastosowania tego artykułu nie obejmuje przeszkód wskazanych w przepisach szczególnych, a przeszkody o charakterze fiskalnym bądź mające skutek równoważny z cłami, o których mowa w art. 23 WE, 25 WE i 90 WE, nie są objęte zakazem wyrażonym w art. 28 WE (zob. wyroki: z dnia 3 lutego 2000 r. w sprawie C-228/98 Dounias, Rec. str. I-577, pkt 39, oraz z dnia 17 czerwca 2003 r. w sprawie C-383/01 De Danske Bilimportører, Rec. str. I-6065, pkt 32).

51 Obowiązek złożenia deklaracji uproszczonej zgodnie z art. 81 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym jest nierozzerwalnie związany z rzeczywistą zapłatą podatku akcyzowego, nie stanowi on więc rzeczywistej przeszkody o charakterze fiskalnym sensu stricto. Również rząd polski i Komisja podnoszą, że służy on w szczególności zapewnieniu zapłaty tego podatku.

52 W takich okolicznościach obowiązek, taki jak ten przewidziany w art. 81 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, jest tylko pochodną opodatkowania podatkiem akcyzowym nabywcy pojazdu osobowego i w konsekwencji art. 28 WE nie ma zastosowania.

53 Z powyższych rozważań wynika, że na pytanie czwarte należy udzielić odpowiedzi, że art. 28 WE nie znajduje zastosowania do deklaracji uproszczonej, takiej jak przewidziana w art. 81 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, a art. 3 ust. 3 dyrektywy 92/12 nie sprzeciwia się takiej deklaracji, jeżeli sporne uregulowanie można interpretować w ten sposób, że deklarację tę należy złożyć z chwilą nabycia prawa do rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel, nie później jednak niż z chwilą jego rejestracji na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

W przedmiocie ograniczenia skutków wyroku w czasie

- 54 Na wypadek, gdyby wyrok Trybunału rozstrzygający przedłożone pytania prejudycjalne stwierdzał, że art. 90 akapit pierwszy WE sprzeciwia się poborowi podatku akcyzowego, takiego jak ten wprowadzony ustawą o podatku akcyzowym, rząd polski w uwagach na piśmie wniósł do Trybunału o ograniczenie skutków wyroku w czasie.
- 55 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wykładnia przepisu prawa wspólnotowego, dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 234 WE, wyjaśnia i precyzuje w miarę potrzeb znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien lub powinien być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie. Z powyższego wynika, że sądy mogą i powinny stosować taką wykładnię przepisu również do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku w przedmiocie wniosku o dokonanie wykładni, jeżeli spełnione są wszystkie pozostałe przesłanki wszczęcia przed właściwym sądem postępowania w sprawie związanej ze stosowaniem takiego przepisu (zob. w szczególności wyroki: z dnia 2 lutego 1988 r. w sprawie 24/86 Blaizot, Rec. str. 379, pkt 27; z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 Bosman, Rec. str. I-4921, pkt 141 oraz z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-402/03 Skov i Bilka, Zb.Orz. str. I-199, pkt 50).
- 56 Zatem jedynie w wyjątkowych przypadkach Trybunał, stosując ogólną zasadę pewności prawa leżącą u podstaw wspólnotowego porządku prawnego, może uznać, że należy ograniczyć ze skutkiem dla wszystkich zainteresowanych możliwość powoływania się na zinterpretowany przez niego przepis celem podważenia stosunków prawnych zawartych w dobrej wierze. Aby tego rodzaju ograniczenie mogło mieć miejsce, winny zostać spełnione dwie istotne przesłanki, mianowicie dobra wiara zainteresowanych i ryzyko poważnych konsekwencji (zob. w szczególności wyroki: z dnia 28 września 1994 r. w sprawie C-57/93 Vroege, Rec. str. I-4541, pkt 21; z dnia

12 października 2000 r. w sprawie C-372/98 Cooke, Rec. str. I-8683, pkt 42 oraz ww. wyrok w sprawie Skov i Bilka, pkt 51).

57 Konkretnie Trybunał uciekał się do tego rozwiązania jedynie w bardzo szczególnych okolicznościach, po pierwsze, gdy istniało ryzyko poważnych reperkusji finansowych ze względu, między innymi, na znaczną liczbę stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze na podstawie uregulowania uważanego za skuteczne i obowiązujące, po drugie, gdy okazywało się, iż osoby prywatne oraz władze krajowe skłoniły się do zachowań niezgodnych z uregulowaniami wspólnotowymi ze względu na istnienie obiektywnej i istotnej niepewności odnośnie do zakresu przepisów wspólnotowych, do której to niepewności przyczyniło się ewentualnie również takie samo zachowanie innych państw członkowskich bądź Komisji (zob. w szczególności wyrok z dnia 27 kwietnia 2006 r. w sprawie C-423/04 Richards, Zb.Orz. str. I-3585, pkt 42).

58 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem konsekwencje finansowe, jakie mogłyby wyniknąć dla państwa członkowskiego z wyroku wydanego w trybie prejudycjalnym, nie stanowią same w sobie uzasadnienia dla ograniczenia skutków tego wyroku w czasie (wyroki z dnia 20 września 2001 r. w sprawie C-184/99 Grzelczyk, Rec. str. I-6193, pkt 52, oraz z dnia 15 marca 2005 r. w sprawie C-209/03 Bidar, Zb.Orz. str. I-2119, pkt 68).

59 W kwestii ryzyka poważnych konsekwencji rząd polski przedstawił na rozprawie dane liczbowe dotyczące okresu od dnia 1 maja 2004 r., daty przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej, do dnia 30 kwietnia 2006 r., czyli łącznie dwóch lat, które wskazują, iż łączna kwota podatku akcyzowego nałożonego na samochody osobowe wynosi 1,16% dochodów budżetowych przewidzianych na rok 2006. Jednak Trybunałowi nie został przedstawiony podział tych kwot, który umożliwiłby mu ocenę, jaki procent tej łącznej kwoty podlegałby zwrotowi. Należy dodać, że podlegają zwrotowi jedynie kwoty podatku akcyzowego przewyższające to, co odpowiada

rezydualnemu podatkowi zawartemu w cenie podobnego używanego samochodu pochodzącego z danego państwa członkowskiego.

60 W konsekwencji należy stwierdzić, że nie można uznać za wykazane istnienia ryzyka poważnych konsekwencji gospodarczych w rozumieniu orzecznictwa cytowanego w pkt 56 i 57 niniejszego wyroku, które mogłoby uzasadnić ograniczenie skutków niniejszego wyroku w czasie.

61 W tej sytuacji nie jest konieczne dokonywanie oceny, czy spełniona została przesłanka dobrej wiary zainteresowanych.

62 W związku z powyższym nie ma podstaw ograniczenia skutku niniejszego wyroku w czasie.

W przedmiocie kosztów

63 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) Podatek akcyzowy, taki jak ustanowiony w Polsce ustawą z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, który nie jest nakładany na pojazdy osobowe w związku z przekroczeniem przez nie granicy, nie stanowi cła przywozowego ani opłaty o skutku równoważnym w rozumieniu art. 25 WE.

- 2) Artykuł 90 akapit pierwszy WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu w zakresie, w jakim kwota podatku nakładana na pojazdy używane starsze niż dwa lata, nabyte w państwie członkowskim innym niż to, które wprowadziło taki podatek, przewyższa rezydualną kwotę tego podatku zawartą w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w państwie członkowskim, które nałożyło podatek. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy uregulowanie sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, a w szczególności stosowanie § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, ma takie skutki.

- 3) Artykuł 28 WE nie znajduje zastosowania do deklaracji uproszczonej, takiej jak przewidziana w art. 81 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, a art. 3 ust. 3 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz

kontrolowania nie sprzeciwia się takiej deklaracji, jeżeli sporne uregulowanie można interpretować w ten sposób, że deklarację tę należy złożyć z chwilą nabycia prawa do rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel, nie później jednak niż z chwilą jego rejestracji na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

Podpisy