WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)
z dnia 15 lipca 2004 r. *

W sprawie C-365/02

mającej za przedmiot skierowany do Trybunału, na podstawie art. 234 WE, przez Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) wniosek o wydanie, w ramach postępowania ze skargi

Marie Lindfors,

orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wykładni art. 1 dyrektywy Rady 83/183/EWG z dnia 28 marca 1983 r. w sprawie zwolnień od podatku stosowanych do przywozu na stałe z Państw Członkowskich majątku prywatnego osób fizycznych (Dz.U. L 105, str. 64),

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, A. Rosas, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta i K. Lenaerts (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,
sekretarz: H. von Holstein, zastępca sekretarza,

* Język postępowania: fiński.

rozważywszy uwagi na piśmie przedstawione:

— w imieniu M. Lindfors przez P. Snella, oikeustieteen kandidaatti,

— w imieniu rządu fińskiego przez T. Pynnę, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu duńskiego przez J. Beringa Liisberga, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu greckiego przez P. Panagiotounakosa, D. Kalogirosa i P. Mylonopoulosa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala i I. Koskinena, działających w charakterze pełnomocników,

uwzględniając sprawozdanie na rozprawę,

po wysłuchaniu uwag ustnych M. Lindfors, reprezentowanej przez P. Snella, rządu fińskiego, reprezentowanego przez T. Pynnę, rządu duńskiego, reprezentowanego przez J. Molde'a, działającego w charakterze pełnomocnika, rządu greckiego, reprezentowanego przez M. Apessosa, działającego w charakterze pełnomocnika, i Komisji, reprezentowanej przez R. Lyala i I. Koskinena, na rozprawie w dniu 15 stycznia 2004 r.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 4 marca 2004 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Postanowieniem z dnia 10 października 2002 r., które wpłynęło do Trybunału dnia 14 października 2002 r., Korkein hallinto-oikeus (naczelny sąd administracyjny) przedłożył na podstawie art. 234 WE pytanie prejudycjalne w przedmiocie wykładni art. 1 dyrektywy Rady 83/183/EWG z dnia 28 marca 1983 r. w sprawie zwolnień od podatku stosowanych do przywozu na stałe z Państw Członkowskich majątku prywatnego osób fizycznych (Dz.U. L 105, str. 64).

2 Pytanie to zostało podniesione w ramach postępowania w sporze pomiędzy M. Lindfors a władzami fińskimi w kwestii przewidzianego w ustawodawstwie fińskim podatku od środków transportu, którym M. Lindfors została obciążona wskutek przeniesienia miejsca zamieszkania do Finlandii.

Ramy prawne

Właściwe przepisy dyrektywy 83/183

3 Artykuł 1 dyrektywy 83/183 stanowi:

„1. Każde Państwo Członkowskie, na warunkach i w przypadkach określonych poniżej, zwolni majątek prywatny, przywożony na stałe z innego Państwa Członkowskiego przez osoby fizyczne, z podatku obrotowego, podatku akcyzowego i innych podatków konsumpcyjnych, które zwykle są nakładane na taki majątek.

2. Szczególne i/lub okresowe opłaty i podatki związane z korzystaniem z takiego majątku na terenie danego kraju, takie jak na przykład opłaty związane z rejestracją samochodu, podatki drogowe i abonament telewizyjny, nie są objęte przepisami niniejszej dyrektywy".

Ustawodawstwo fińskie

4 Właściwe przepisy krajowe zawarte są w autoverolaki (1482/1994) (ustawie o podatku od środków transportu) z dnia 29 grudnia 1994 r. w brzmieniu obowiązującym w 1999 r. (zwanej dalej „ustawą o podatku od środków transportu").

5 Artykuł 1 ust. 1 ustawy o podatku od środków transportu stanowi, że podatek ten (zwany dalej „autovero") jest „należny państwu [...] przed zarejestrowaniem lub rozpoczęciem używania samochodów osobowych w Finlandii".

6 Zgodnie z art. 2 wspomnianej ustawy „rozpoczęcie używania oznacza dopuszczenie pojazdu do ruchu na terytorium fińskim, nawet jeżeli nie został on zarejestrowany w tym państwie". Przepis ten stanowi ponadto: „[n]ie podlega jednak opodatkowaniu używanie pojazdu zarejestrowanego w państwie innym niż Finlandia, czasowo przywiezionego do Finlandii przez osobę fizyczną mającą stałe miejsce zamieszkania w państwie innym niż Finlandia, na własne potrzeby i przeznaczonego wyłącznie do własnego użytku w okresie nieprzekraczającym sześciu miesięcy [...]".

7 Zgodnie z art. 4 ust. 1 tej ustawy „płatnikiem podatku od środków transportu jest importer pojazdu lub jego producent, jeżeli pojazd jest produkowany w Finlandii". Artykuł 5 tej ustawy dodaje również, że „płatnik podatku od środków transportu zobowiązany jest również do uiszczenia podatku od wartości dodanej ciążącego na podatku od środków transportu".

8 W czasie gdy miały miejsce okoliczności faktyczne będące przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym art. 6 ust. 1 ustawy dotyczącej podatku od środków transportu stanowił:

„Należny podatek odpowiada wartości pojazdu podlegającej opodatkowaniu, obniżonej o 4 600 FIM. Kwota podatku jest jednak zawsze równa co najmniej 50 % wartości pojazdu podlegającej opodatkowaniu".

9 Zgodnie z art. 7 ust. 1 wspomnianej ustawy na przywożony pojazd używany nakłada się taki sam podatek jak na równorzędny pojazd nowy, jednak jest on obniżany według tabeli opłat proporcjonalnie do okresu używania pojazdu (obliczanego w miesiącach).

10 Zgodnie z art. 25 ust. 1 tej ustawy „dla pojazdu podlegającego opodatkowaniu należącego do jednego gospodarstwa domowego, przywożonego w ramach przeniesienia miejsca zamieszkania do Finlandii ustala się kwotę wolną od podatku nieprzekraczającą 80 000 FIM", jeżeli spełnione są określone w tym przepisie warunki.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

11 M. Lindfors, zamieszkująca uprzednio w innych Państwach Członkowskich, przybyła do Finlandii w celu osiedlenia się tam na stałe i w ramach przeniesienia miejsca zamieszkania w dniu 4 sierpnia 1999 r. dokonała przywozu samochodu osobowego, stanowiącego część jej majątku prywatnego, zakupionego w Niemczech i następnie dopuszczonego do ruchu w Niderlandach w 1995 r.

12 W decyzji podatkowej z dnia 4 sierpnia 1999 r. Hangon tullikamari (urząd celny w Hanko, Finlandia) przyznał M. Lindfors kwotę wolną od podatku w wysokości 80 000 FIM i ustalił wysokość autovero, którego była płatnikiem, na 16 556 FIM, do którego doliczono podatek od wartości dodanej w wysokości 3642 FIM, czyli w sumie 20 198 FIM (około 3 400 euro).

13 M. Lindfors zaskarżyła tę decyzję do Helsingin hallinto-oikeus (sądu administracyjnego w Helsinkach, Finlandia), uznając, że autovero stanowi podatek konsumpcyjny, którego pobieranie jest zakazane na mocy art. 1 ust. 1 dyrektywy 83/183.

14 Skarga ta została oddalona. Helsingin hallinto-oikeus orzekł, że jako podatek wiążący się z zarejestrowaniem lub rozpoczęciem używania pojazdu w Finlandii autovero powinno być uważane za podatek szczególny związany z korzystaniem z majątku na terenie danego kraju w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 83/183, a taki podatek jest wyłączony z zakresu jej stosowania.

15 M. Lindfors złożyła do Korkein hallinto-oikeus wniosek o umożliwienie jej wniesienia odwołania od orzeczenia Helsingin hallinto-oikeus.

16 Korkein hallinto-oikeus postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 1 dyrektywy 83/183 [...] należy interpretować w ten sposób, że podatek od środków transportu (autovero) w rozumieniu ustawy o podatku od środków transportu (autoverolaki) pobrany od pojazdu przywiezionego z innego Państwa Członkowskiego do Finlandii w ramach przeniesienia miejsca zamieszkania jest podatkiem konsumpcyjnym w rozumieniu art. 1 ust. 1 tej dyrektywy, czy też szczególną opłatą lub podatkiem związanym z korzystaniem z majątku na terenie danego kraju w rozumieniu art. 1 ust. 2?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

Uwagi wstępne

17 W wyroku z dnia 19 września 2002 r. w sprawie C-101/00 Tulliasiamies i Siilin, Rec. str. I-7487, pkt 61 i 80 Trybunał orzekł już, że autovero stanowi podatek wewnętrzny o charakterze dyskryminacyjnym, zakazany w art. 90 WE, o ile jego stawka od przywożonego pojazdu używanego przewyższa stawkę podatku zawartego w wartości podobnego pojazdu używanego, już zarejestrowanego na terytorium fińskim.

18 Pytanie prejudycjalne dotyczy wyłącznie zgodności z prawem pobierania podatku takiego jak autovero – niezależnie od sposobu jego naliczania ani jego stawki — w wypadku przeniesienia miejsca zamieszkania z jednego Państwa Członkowskiego do innego.

Uwagi przedstawione Trybunałowi

19 M. Lindfors twierdzi, że autovero jest podatkiem konsumpcyjnym pobieranym z racji przywozu pojazdu na terytorium fińskie. Taki podatek powinien podlegać zwolnieniu na podstawie art. 1 ust. 1 dyrektywy 83/183.

20 Okoliczność, że autovero jest podatkiem konsumpcyjnym w rozumieniu wymienionego przepisu, wynika, zdaniem M. Lindfors, nie tylko z cech charakterystycznych tego podatku, ale również, pośrednio, z zakresu zastosowania dyrektywy Rady 83/182/EWG z dnia 28 marca 1983 r. w sprawie zwolnień podatkowych we Wspólnocie, dotyczących niektórych środków transportu czasowo wwożonych do jednego Państwa Członkowskiego z innego Państwa Członkowskiego (Dz.U. L 105, str. 59), jak również z projektu dyrektywy Rady 98/C 108/12 w sprawie opodatkowania osobowych pojazdów silnikowych przywożonych na stałe do drugiego Państwa Członkowskiego w ramach przeniesienia miejsca zamieszkania lub używanych czasowo w Państwie Członkowskim innym niż państwo rejestracji (Dz.U. 1998, C 108, str. 75 i — w zmienionym brzmieniu — Dz.U. 1999, C 145, str. 6).

21 Rządy fiński, duński oraz grecki zwracają uwagę, że autovero nie może być uznawany za odpowiednik podatku zwykle należnego przy przywozie na stałe przez osobę fizyczną majątku prywatnego z innego Państwa Członkowskiego w rozumieniu art. 1 ust. 1 dyrektywy 83/183. Ich zdaniem, okolicznością rozstrzygającą dla jego wymagalności jest bowiem używanie pojazdu na drodze publicznej w Finlandii, chociaż zwykle podatek ten jest pobierany z racji zarejestrowania pojazdu. W każdym razie, jako podatek szczególny związany z korzystaniem z pojazdu lub jego rejestracją, autovero jest, ich zdaniem, wyraźnie wyłączony z zakresu stosowania wspomnianej dyrektywy na mocy jej art. 1 ust. 2.

22 Komisja podkreśla, że art. 1 ust. 2 dyrektywy 83/183 wyłącza ze swego zakresu zastosowania „opłaty związane z rejestracją samochodu". W przeciwieństwie do podatków, których celem jest wkład w finansowanie administracji publicznej, „opłaty" występują z zamian za usługi świadczone przez władze publiczne. Zdaniem Komisji, autovero nie jest „opłatą" związaną z rejestracją, lecz podatkiem konsumpcyjnym, którego pobieranie w przypadku przeniesienia miejsca zamieszkania jest zakazane w ust. 1 wspomnianego artykułu. Zdaniem Komisji, zakaz ten dotyczy podatków, których podstawą jest przywóz majątku w ramach przeniesienia miejsca zamieszkania.

23 Komisja twierdzi, że podatek został już nałożony w związku z zarejestrowaniem i rozpoczęciem używania pojazdu w państwie pochodzenia. Swoboda przemieszczania się zostałaby naruszona, gdyby Państwo Członkowskie przeznaczenia mogło na tej podstawie ponownie nałożyć podatek. Wobec tego przepisy dyrektywy 83/183 należy interpretować w świetle podstawowego prawa do swobodnego przemieszczania się przyznanego obywatelom Unii w art. 18 WE.

Odpowiedź Trybunału

24 Należy na wstępie rozważyć, czy, jak twierdzi M. Lindfors oraz Komisja, autovero mieści się w zakresie zastosowania art. 1 ust. 1 dyrektywy 83/183. W tej kwestii należy podkreślić, że nazwa podatku w prawie krajowym nie rozstrzyga sama z siebie o tym, czy sporny podatek jest objęty tym przepisem.

25 Brzmienie art. 1 i 2 ustawy o podatku od środków transportu wskazuje, że autovero jest wymagalne przed zarejestrowaniem lub dopuszczeniem do ruchu samochodu osobowego w Finlandii. Z akt sprawy, a w szczególności z art. 2 tej ustawy, a także z uwag rządu fińskiego oraz M. Lindfors wynika, że z wyjątkiem przypadków przywozu czasowego używanie pojazdów na drogach fińskich pociąga za sobą pobranie tego podatku. Rząd ten wyjaśnia, że okolicznością rozstrzygającą dla pobrania autovero jest fakt, że pojazd jest używany w ruchu, nawet jeżeli zwykle podatek ten jest pobierany z racji zarejestrowania. M. Lindfors przyznaje również, że ustawa dotycząca podatku od środków transportu opiera się na zasadzie, że używanie pojazdu, choćby w najmniejszym zakresie, pociąga za sobą pobranie tego podatku.

26 W tych okolicznościach podatek tego rodzaju jak autovero nie może być uważany za podatek związany z przywozem i podlegający zakresowi stosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 1 ust. 1 dyrektywy 83/183. Podstawą autovero jest w istocie używanie pojazdu na terytorium fińskim, które niekoniecznie związane jest z procesem przywozu (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-387/01 Weigel, Rec. str. I-4981, pkt 47).

27 Jak z powyższego wynika, podatek mający cechy charakterystyczne autovero nie mieści się w zakresie stosowania zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 1 ust. 1 dyrektywy 83/183.

28 Rozumowanie to znajduje oparcie w art. 1 ust. 2 dyrektywy 83/183. Ponieważ autovero jest wymagalne z racji używania pojazdu w Finlandii, podatki tego rodzaju jak będące przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym stanowią „podatki szczególne związane z korzystaniem z [...] majątku na terenie danego kraju" w rozumieniu wspomnianego przepisu.

29 M. Lindfors nie może również w sposób zasadny opierać swojej argumentacji na zakresie zastosowania dyrektywy 83/182 w sprawie zwolnień podatkowych dotyczących niektórych czasowo wwożonych środków transportu. Okoliczność, że zgodnie z art. 1 tej dyrektywy obywatel Unii, który przywozi czasowo pojazd do Finlandii, jest zwolniony z autovero, nie pozwala bowiem na wyciągnięcie wniosku, że podatek ten jest objęty zwolnieniem podatkowym ustanowionym w dyrektywie 83/183, która dotyczy przywozu pojazdów na stałe.

30 Projekt dyrektywy 98/C 108/12 nie pozwala na interpretację dyrektywy 83/183 przedstawioną przez M. Lindfors oraz Komisję. Przeciwnie, z czwartego, piątego i siódmego motywu tego projektu wynika, że przyjęcie dyrektywy zakazującej Państwom Członkowskim stosowania „akcyzy, podatków rejestracyjnych [lub] innych podatków konsumpcyjnych [...] w odniesieniu do pojazdów silnikowych do przewozu osób zarejestrowanych w innym Państwie Członkowskim i przywiezionych na stałe na ich terytorium w ramach przeniesienia miejsca stałego zamieszkania osoby fizycznej", jak przewiduje jej art. 1, jest konieczne właśnie z powodu niewystarczającego uregulowania dyrektywy 83/183, co podkreślił rzecznik generalny Tizzano w opinii w sprawie Weigel (ww. wyrok, pkt 52).

31 Rzeczywiście, jak podkreśla Komisja, autovero może wpłynąć negatywnie na decyzje obywateli Unii o wykonaniu ich prawa swobodnego przemieszczania się, zawartego w szczególności w art. 18 WE.

32 Mimo że z formalnego punktu widzenia sąd krajowy ograniczył pytanie do interpretacji art. 1 dyrektywy 83/183, okoliczność ta nie stoi na przeszkodzie temu, aby Trybunał przedstawił sądowi krajowemu wszystkie elementy wykładni prawa wspólnotowego, które mogą być pomocne w rozstrzygnięciu zawisłego przed nim sporu, niezależnie od dokonania przez ten sąd odniesienia do nich w treści postawionego pytania (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 1990 r. w sprawie C-241/89 SARPP, Rec. str. I-4695, pkt 8; z dnia 2 lutego 1994 r. w sprawie C-315/92 Verband Sozialer Wettbewerb, zwanej „Clinique", Rec. str. I-317, pkt 7; z dnia 4 marca 1999 r. w sprawie C-87/97 Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Rec. str. I-1301, pkt 16, oraz ww. wyrok w sprawie Weigel, pkt 44).

33 Należy więc rozważyć skutki art. 18 WE w celu umożliwienia sądowi krajowemu w przypadku takim, jak będący przedmiotem postępowania, dokona-

nia oceny zgodności stosowania autovero z wymogami wynikającymi z tego przepisu.

34 W tym względzie orzeczono już, że Traktat WE nie gwarantuje obywatelowi Unii, że przeniesienie jego działalności do Państwa Członkowskiego innego niż to, w którym dotąd zamieszkiwał, pozostaje bez skutków w zakresie opodatkowania. Biorąc pod uwagę rozbieżności w ustawodawstwie Państw Członkowskich w tym przedmiocie, przeniesienie takie może w konkretnym przypadku być bardziej lub mniej korzystne dla obywatela pod względem opodatkowania pośredniego. Stąd co do zasady ewentualna niekorzystna sytuacja w porównaniu do tej, w jakiej obywatel ten wykonywał swoją działalność przed jej przeniesieniem, nie jest sprzeczna z art. 18 WE; pod warunkiem jednak, że wspomniane przepisy nie stawiają tego obywatela w niekorzystnej sytuacji w porównaniu z tymi, którzy podlegają już takiemu opodatkowaniu (zob. ww. wyrok w sprawie Weigel, pkt 55).

35 Z akt sprawy wynika, że ustawa o podatku od środków transportu przewiduje w art. 25 ust. 1 kwotę zwolnioną od podatku nieprzekraczającą 80 000 FIM (13 455 euro), między innymi dla obywateli Unii wykonujących prawo do swobodnego przemieszczania się w ramach przeniesienia miejsca zamieszkania do Finlandii. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy stosowanie tego przepisu i ewentualnych innych przepisów prawa krajowego nie doprowadzi do tego, że sytuacja M. Lindfors w zakresie autovero będzie mniej korzystna od sytuacji obywateli mających stałe miejsce zamieszkania w Finlandii. Gdyby sąd krajowy stwierdził istnienie takiej mniej korzystnej sytuacji, musiałby rozstrzygnąć, czy taka różnica traktowania jest uzasadniona względami obiektywnymi i niezależnymi od miejsca zamieszkania osób, których dotyczy, a także proporcjonalna do słusznego celu, jakiemu przepisy krajowe mają służyć (zob. wyrok z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-224/98 D'Hoop, Rec. str. I-6191, pkt 36).

36 Biorąc pod uwagę całość powyższych rozważań, na postawione pytanie należy udzielić następującej odpowiedzi:

Artykuł 1 dyrektywy 83/183 należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie temu, aby w przypadku przeniesienia przez właściciela pojazdu miejsca zamieszkania z jednego Państwa Członkowskiego do innego podatek tego rodzaju, jak przewidziany w ustawie o podatku od środków transportu, został pobrany przed zarejestrowaniem lub dopuszczeniem pojazdu do ruchu w Państwie Członkowskim, do którego przeniesiono miejsce zamieszkania. Jednakże, w związku z wymogami wynikającymi z art. 18 WE sąd krajowy powinien zbadać, czy stosowanie prawa krajowego nie doprowadzi do tego, że sytuacja właściciela pojazdu w zakresie przedmiotowego podatku będzie mniej korzystna od sytuacji obywateli mających w tym państwie stałe miejsce zamieszkania, a jeżeli tak, to czy taka różnica traktowania jest uzasadniona względami obiektywnymi i niezależnymi od miejsca zamieszkania osób, których dotyczy, a także proporcjonalna do słusznego celu, jakiemu przepisy krajowe mają służyć.

W przedmiocie kosztów

37 Koszty poniesione przez rządy fiński, duński, grecki oraz przez Komisję, które przedłożyły Trybunałowi uwagi, nie podlegają zwrotowi. Dla stron postępowania głównego niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem krajowym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach.

Z powyższych względów

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

stanowiąc w przedmiocie pytania przedłożonego mu przez Korkein hallinto-oikeus postanowieniem z dnia 10 października 2002 r., orzeka, co następuje:

Artykuł 1 dyrektywy Rady 83/183/EWG z dnia 28 marca 1983 r. w sprawie zwolnień od podatku stosowanych do przywozu na stałe z Państw Członkowskich majątku prywatnego osób fizycznych należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie temu, aby w przypadku przeniesienia przez właściciela pojazdu miejsca zamieszkania z jednego Państwa Członkowskiego do innego podatek tego rodzaju, jak przewidziany w autoverolaki (1482/1994) (ustawie o podatku od środków transportu), został pobrany przed zarejestrowaniem lub dopuszczeniem pojazdu do ruchu w Państwie Członkowskim, do którego przeniesiono miejsce zamieszkania. Jednakże w związku z wymogami wynikającymi z art. 18 WE sąd krajowy powinien zbadać, czy stosowanie prawa krajowego nie doprowadzi do tego, że sytuacja właściciela pojazdu w zakresie przedmiotowego podatku będzie mniej korzystna od sytuacji obywateli mających w tym państwie stałe miejsce zamieszkania, a jeżeli tak, to czy taka różnica traktowania jest uzasadniona względami obiektywnymi i niezależnymi

od miejsca zamieszkania osób, których dotyczy, a także proporcjonalna do słusznego celu, jakiemu przepisy krajowe mają służyć.

Jann Rosas von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 15 lipca 2004 r.

Sekretarz

R. Grass

Prezes pierwszej izby

P. Jann