WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 17 lipca 2008 r. *

W sprawie C-426/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Polska) postanowieniem z dnia 27 czerwca 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 września 2007 r., w postępowaniu:

Dariusz Krawczyński

przeciwko

Dyrektorowi Izby Celnej w Białymstoku,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, A. Tizzano, M. Ilešič (sprawozdawca), E. Levits i J.J. Kasel, sędziowie,

* Język postępowania: polski.

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu D. Krawczyńskiego przez W. Kłoskowskiego, radcę prawnego,

— w imieniu Dyrektora Izby Celnej w Białymstoku przez W. Dziemiacha, radcę prawnego,

— w imieniu rządu polskiego przez M. Dowgielewicza, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou oraz K. Herrmann, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. L 376, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą") oraz art. 90 akapit pierwszy WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między D. Krawczyńskim a Dyrektorem Izby Celnej w Białymstoku w przedmiocie podatku akcyzowego, który został nałożony na D. Krawczyńskiego z tytułu sprzedaży używanych pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją w Polsce.

Ramy prawne

Przepisy wspólnotowe

3 Artykuł 33 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego, w szczególności obowiązujących przepisów Wspólnoty dotyczących ogólnego systemu przechowywania, transportu i monitorowania produktów podlegających akcyzie, niniejsza dyrektywa nie zabrania żadnemu państwu członkowskiemu utrzymywania lub wprowadzania podatków od umów ubezpieczenia, podatków od gier i zakładów, podatków akcyzowych, opłat skarbowych oraz, ogólnie, jakichkolwiek podatków, ceł lub opłat, które nie mogą być uznane za podatki obrotowe, pod warunkiem jednakże, że te podatki, cła i opłaty nie prowadzą w handlu między państwami członkowskimi do powstawania formalności związanych z przekraczaniem granicy".

Uregulowania krajowe

4 Artykuł 2 Ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 29, poz. 257) w wersji znajdującej zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym (zwanej dalej „ustawą o podatku akcyzowym") stanowi:

„Użyte w ustawie określenia oznaczają:

[…]

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

[…]”.

5 Artykuł 10 ust. 1 tej ustawy 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 wewnątrzwspólnotowego;

3) kwota należna z tytułu dostawy wyrobów akcyzowych na terytorium państwa członkowskiego, w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej;

4) wartość celna wyrobów akcyzowych powiększona o należne cło, w przypadku importu, z uwzględnieniem ust. 6–9”.

6 Artykuł 75 ust. 1 i 3 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".

7 Artykuł 79 tej ustawy stanowi:

„Podatnik ma prawo do obniżenia kwoty akcyzy o kwotę akcyzy zapłaconą przy nabyciu wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych, związaną ze sprzedażą opodatkowaną lub zapłaconą od importu".

8 Według art. 80 ust. 1–4 ustawy o podatku akcyzowym:

„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 wewnątrzwspólnotowego.

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".

9 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".

10 Zgodnie z art. 82 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego podstawą opodatkowania jest kwota, jaką nabywca jest obowiązany zapłacić.

11 Paragraf 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. 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 3,1% lub 13,6% 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

12 Decyzją z dnia 7 listopada 2005 r. Naczelnik Urzędu Celnego w Białymstoku określił D. Krawczyńskiemu wysokość zobowiązania w podatku akcyzowym w kwocie 11 066 PLN z tytułu sprzedaży w Polsce pięciu pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium polskim, które podatnik ten miał obowiązek zadeklarować i uregulować, czego nie uczynił.

13 D. Krawczyński wniósł odwołanie od tej decyzji, żądając ustalenia zobowiązania w podatku akcyzowym w łącznej wysokości 4599 PLN, ponieważ zasadniczo był zdania, że zgodnie z art. 79 ustawy o podatku akcyzowym miał on prawo do obniżenia kwoty akcyzy o kwotę akcyzy zapłaconą przy nabyciu wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych, związaną ze sprzedażą opodatkowaną lub zapłaconą od importu, nawet jeżeli nie złożył przewidzianej w tym zakresie deklaracji.

14 Decyzją z dnia 19 stycznia 2006 r. Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku oddalił to odwołanie. Podkreślił on w niej zasadniczo, że po pierwsze, podatnikami akcyzy są podmioty dokonujące każdej sprzedaży samochodu osobowego w Polsce przed jego pierwszą rejestracją na terytorium kraju, a po drugie, w celu skorzystania z tego prawa do obniżenia konieczne jest złożenie przez podatnika do właściwego urzędu celnego deklaracji dla podatku akcyzowego oraz obliczenie i wpłacenie należnego podatku akcyzowego w terminie określonym przepisami.

15 Na tę ostatnią decyzję D. Krawczyński złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku. Podniósł on w szczególności, że z akcyzy zwolniona jest sprzedaż samochodów używanych już zarejestrowanych w Polsce niezależnie od ich wieku, podczas gdy zwolnienie to nie odnosi się do samochodów używanych sprowadzonych z innych państw członkowskich. Sprzedaż tych ostatnich samochodów przed ich rejestracją w Polsce jest objęta podatkiem akcyzowym, którego wielkość zależy od wieku pojazdu. D. Krawczyński wnioskuje z tego, że Rzeczpospolita Polska

nakłada na samochody używane sprowadzone z innych państw członkowskich podatek akcyzowy wyższy od obowiązującego podobne produkty krajowe.

16 Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku twierdzi natomiast, że Rzeczpospolita Polska nie dokonuje żadnego dyskryminującego rozróżnienia pomiędzy samochodami osobowymi w zależności od ich pochodzenia, bowiem rozstrzygającym kryterium opodatkowania ich akcyzą jest brak ich rejestracji na terytorium kraju, a nie pochodzenie z innego państwa członkowskiego niż Rzeczpospolita Polska.

17 W tych okolicznościach Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy podatek akcyzowy ustanowiony w państwie członkowskim, taki jak podatek akcyzowy przewidziany w [ustawie o podatku akcyzowym], a opodatkowujący każdą sprzedaż samochodu osobowego przed pierwszą jego rejestracją na terytorium kraju, może być uznany za formę niedozwolonego podatku obrotowego w rozumieniu art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy […]?

W przypadku gdyby odpowiedź na powyższe pytanie była przecząca:

2) Czy podatek akcyzowy, taki jak sporny podatek akcyzowy w sprawie zawisłej przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Białymstoku, który opodatkowuje każdą sprzedaż samochodu osobowego przed pierwszą jego rejestracją na terytorium kraju, sprzeciwia się przepisowi art. 90 WE, wyrażającemu zakaz dyskryminacji lub protekcjonistycznego stosowania krajowego systemu podatkowego w stosunku do podobnych produktów krajowych, w sytuacji kiedy podatkiem takim nie jest obciążona sprzedaż samochodów używanych zarejestrowanych wcześniej na terytorium polskim?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

18 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, aby dokonać oceny, czy dany podatek, cło lub opłata mogą być uznane za podatek obrotowy w rozumieniu art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy, należy w szczególności ustalić, czy powodują one zagrożenie dla funkcjonowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT"), obciążając obrót towarów i usług oraz oddziałując na transakcje handlowe w sposób podobny do tego, który charakteryzuje podatek VAT (wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawach połączonych C-283/06 i C-312/06 KÖGÁZ i in., Zb.Orz. s. I-8463, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

19 Trybunał wyjaśnił w tym zakresie, że za obciążające obrót towarów i usług w sposób podobny do tego, który charakteryzuje podatek VAT, należy w każdym razie uznać podatki i opłaty mające zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT, nawet jeśli nie są one we wszystkich aspektach identyczne z nim (ww. wyrok w sprawie KÖGÁZ i in., pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 Natomiast art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy nie sprzeciwia się utrzymywaniu lub wprowadzeniu podatku, który nie ma jednej z zasadniczych cech charakterystycznych podatku VAT (ww. wyrok w sprawie KÖGÁZ i in., pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 Trybunał wyjaśnił, jakie są zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT. Z jego orzecznictwa wynika, że są cztery takie cechy: powszechne stosowanie podatku VAT do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi; ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi; pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji, w tym na etapie sprzedaży detalicznej, niezależnie od ilości wcześniejszych transakcji; odliczenie od podatku VAT należnego od podatnika kwot

zapłaconych na poprzednich etapach procesu produkcji i dystrybucji, co oznacza, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie oraz że końcowe obciążenie podatkowe ponosi ostatecznie konsument (ww. wyrok w sprawie KÖGÁZ i in., pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 W odniesieniu do pierwszej z tych cech, tj. powszechnego stosowania podatku VAT do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi, należy podkreślić, jak zresztą podnoszą Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku, rząd polski oraz Komisja Wspólnot Europejskich, że zgodnie z art. 80 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym podatkowi akcyzowemu będącemu przedmiotem postępowania przed sądem krajowym podlegają jedynie czynności sprzedaży pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium polskim.

23 W świetle tej okoliczności nie można zatem uznać, że ten podatek akcyzowy jest nakładany w sposób ogólny na wszystkie czynności, których przedmiotem są towary lub usługi.

24 W rezultacie, skoro podatek akcyzowy będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie spełnia pierwszej z cech wymienionych w pkt 21 niniejszego wyroku, nie jest konieczne badanie, czy podatek ten spełnia trzy pozostałe zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT.

25 W związku z tym podatek wykazujący cechy takie jak podatek akcyzowy będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym odróżnia się od podatku VAT w taki sposób, że nie można go zakwalifikować jako podatku mającego charakter podatku obrotowego w rozumieniu art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy.

26 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu takiemu, jaki jest przewidziany w Polsce przez ustawę

o podatku akcyzowym, któremu podlega każda sprzedaż pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium kraju.

W przedmiocie pytania drugiego

27 Sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy podatek akcyzowy, któremu podlega każda sprzedaż pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium kraju jest sprzeczny z art. 90 WE, skoro sprzedaż używanych pojazdów samochodowych już zarejestrowanych na terytorium polskim jest zwolniona z tego podatku.

28 Należy zatem zbadać, czy taki system nie prowadzi do wyższego opodatkowania pojazdów używanych sprowadzonych z innego państwa członkowskiego niż Rzeczpospolita Polska, a w konsekwencji niezarejestrowanych na terytorium polskim, niż używanych pojazdów samochodowych już znajdujących się na rynku krajowym, które są zarejestrowane w Polsce.

29 Tytułem wstępu należy podkreślić, że podatek akcyzowy taki jak ustanowiony przez przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, jest częścią ogólnego wewnętrznego systemu opodatkowania towarów i w związku z tym powinien być poddany ocenie w świetle art. 90 WE (zob. podobnie wyrok z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-313/05 Brzeziński, Zb.Orz. s. I-513, pkt 24).

30 Należy przypomnieć, iż Trybunał orzekł, że art. 90 WE stanowi w systemie traktatu WE 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 (ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W dziedzinie opłat od używanych pojazdów samochodowych przywiezionych z zagranicy art. 90 WE służy zagwarantowaniu całkowitej neutralności podatków wewnętrznych w aspekcie konkurencji pomiędzy produktami znajdującymi się już na rynku krajowym a produktami przywożonymi z zagranicy (wyrok z dnia 20 września 2007 r. w sprawie C-74/06 Komisja przeciwko Grecji, Zb.Orz. s. I-7585, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Ponadto system opodatkowania można uznać za zgodny z art. 90 WE tylko wtedy, gdy zostanie wykazane, że jest on tak skonstruowany, iż wyklucza w każdym przypadku opodatkowanie przywożonych produktów w wyższym stopniu niż produktów krajowych, oraz że w związku z tym nie wywołuje on w żadnym razie dyskryminujących skutków (ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W tym kontekście należy zbadać, czy podatek akcyzowy będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym obciąża w ten sam sposób zarówno sprzedaż przywożonych używanych pojazdów samochodowych, jak i sprzedaż używanych pojazdów samochodowych już zarejestrowanych w Polsce, bowiem te dwie kategorie pojazdów stanowią produkty podobne w rozumieniu art. 90 akapit pierwszy WE.

34 W ramach tego porównania należy 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 (ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 34).

35 W odniesieniu do pojazdów osobowych sprzedawanych jako nowe lub używane we wspomnianym okresie dwóch lat, z rozporządzenia wynika, że są one opodatkowane podatkiem akcyzowym obliczanym według tej samej stawki (ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 35).

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 używanych zarejestrowanych w Polsce jest równa kwocie tego podatku obciążającej podobne pojazdy używane pochodzące z innego państwa członkowskiego niż Rzeczpospolita Polska (ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 36).

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 do wzrostu stawki wraz z wiekiem pojazdu (ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 37).

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 zarejestrowanych w Polsce jako nowe stawka rezydualnego podatku akcyzowego zawartego w wartości takiego pojazdu pozostaje niezmienna (ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 38).

39 Z powyższych rozważań wynika, że na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, iż art. 90 akapit pierwszy WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu takiemu jak będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym w zakresie, w jakim kwota podatku, któremu podlega sprzedaż przed pierwszą rejestracją pojazdów używanych sprowadzonych z innego państwa członkowskiego 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 ograniczenia skutków niniejszego wyroku w czasie

40 W uwagach na piśmie przedstawionych Trybunałowi rząd polski zwrócił się do niego, aby w przypadku stwierdzenia, że przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym są niezgodne z art. 90 akapit pierwszy WE, Trybunał ograniczył skutki tego wyroku w czasie.

41 Na poparcie swojego wniosku rząd ten powołuje się na okoliczność, że w chwili wydania przepisów krajowych stanowiących przedmiot postępowania przed sądem krajowym brał on pod uwagę wyroki Trybunału, mimo że nie dotyczyły one sytuacji prawnych i faktycznych podobnych do tej w niniejszym postępowaniu, oraz że mimo okoliczności, iż zdaniem Komisji i Trybunału niektóre przepisy rozporządzenia nie są zgodne z art. 90 akapit pierwszy WE, bowiem przewidują podwyższenie stawki akcyzy w zależności od wieku pojazdu, stwierdzenie takie nie jest istotne w odniesieniu do innych przepisów tego rozporządzenia. Ze względu na te ostatnie przepisy Trybunał mógłby ograniczyć skutki niniejszego wyroku w czasie.

42 W tym zakresie należy przypomnieć, że 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 (wyrok z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-292/04 Meilicke i in., Zb.Orz. s. I-1835, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału tego rodzaju ograniczenie może być dopuszczalne jedynie w samym wyroku, w którym Trybunał rozstrzyga w kwestii wykładni, o którą się do niego zwrócono (ww. wyrok w sprawie Meilicke i in., pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W istocie musi bowiem istnieć tylko jedna chwila określenia skutków w czasie dokonywanej przez Trybunał na wniosek wykładni przepisu prawa wspólnotowego. W tym zakresie zasada, zgodnie z którą ograniczenie dopuszczalne jest

jedynie w samym wyroku rozstrzygającym w kwestii wykładni, o którą się zwrócono, gwarantuje równość traktowania państw członkowskich i innych podmiotów prawa wspólnotowego oraz spełnia tym samym również wymagania wynikające z zasady pewności prawa (ww. wyrok w sprawie Meilicke i in., pkt 37).

45 Niniejsze odesłanie prejudycjalne co do istoty dotyczy kwestii zgodności z art. 90 akapit pierwszy WE podatku akcyzowego, który obciąża sprzedaż pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium kraju. W tym względzie z pkt 41 ww. wyroku w sprawie Brzeziński wynika, iż art. 90 akapit pierwszy WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu w zakresie, w jakim kwota podatku, któremu podlegają pojazdy używane starsze niż dwa lata, nabyte w innym państwie członkowskim 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.

46 Z pkt 62 ww. wyroku w sprawie Brzeziński wynika zaś, że Trybunał nie ograniczył skutków tego wyroku w czasie.

47 W konsekwencji brak jest podstaw, by ograniczyć skutki niniejszego wyroku w czasie.

W przedmiocie kosztów

48 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) **Artykuł 33 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu takiemu, jaki jest przewidziany w Polsce przez Ustawę z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, któremu podlega każda sprzedaż pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium kraju.**

2) **Artykuł 90 akapit pierwszy WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu takiemu jak będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym w zakresie, w jakim kwota podatku, któremu podlega sprzedaż przed pierwszą rejestracją pojazdów używanych sprowadzonych z innego państwa członkowskiego 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.**

Podpisy