Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 9 czerwca 2016 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatki wewnętrzne — Artykuł 110 TFUE — Podatek pobierany przez państwo członkowskie od pojazdów samochodowych przy okazji ich pierwszej rejestracji lub pierwszego przepisania prawa własności — Neutralność podatkowa w stosunku do używanych pojazdów samochodowych pochodzących z innych państw członkowskich oraz podobnych pojazdów samochodowych dostępnych na rynku krajowym

W sprawie C-586/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Klużu, Rumunia) postanowieniem z dnia 24 listopada 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 grudnia 2014 r., w postępowaniu:

Vasile Budişan

przeciwko

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: C. Lycourgos, prezes izby, E. Juhász i K. Jürimäe (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu rumuńskiego przez R.H. Radu, D. Bulanceę oraz R. Mangu, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez A. De Stefano, avvocato dello Stato,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Wasmeiera i G.D. Balana, działających w charakterze pełnomocników,

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

* Język postępowania: rumuński.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 110 TFUE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Vasilem Budişanem a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (departamentalnym organem ds. finansów publicznych w Klużu, Rumunia) w przedmiocie podatku, którego zapłaty zażądano od V. Budişana w celu zarejestrowania w Rumunii używanego pojazdu samochodowego pochodzącego z innego państwa członkowskiego.

Prawo rumuńskie

3 Legea nr. 343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawa nr 343/2006 zmieniająca i uzupełniająca ustawę nr 571/2003 – kodeks podatkowy) z dnia 17 lipca 2006 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 662 z dnia 1 sierpnia 2006 r.) wprowadziła w kodeksie podatkowym podatek specjalny od pojazdów samochodowych mający zastosowanie od dnia 1 stycznia 2007 r., wymagalny przy pierwszej rejestracji pojazdu w Rumunii (zwany dalej „podatkiem specjalnym").

4 Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule (nadzwyczajny dekret rządowy nr 50/2008 ustanawiający podatek od zanieczyszczeń emitowanych przez pojazdy samochodowe) z dnia 21 kwietnia 2008 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 327 z dnia 25 kwietnia 2008 r., zwany dalej „OUG nr 50/2008"), który wszedł w życie w dniu 1 lipca 2008 r., wprowadził podatek od zanieczyszczeń dla pojazdów kategorii od M1 do M3 oraz od N1 do N3 (zwany dalej „podatkiem od zanieczyszczeń"). Zobowiązanie do zapłaty tego podatku powstawało między innymi wraz z pierwszą rejestracją pojazdu samochodowego w Rumunii.

5 OUG nr 50/2008 był wielokrotnie zmieniany, zanim został uchylony przez Legea nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule (ustawę nr 9/2012 w sprawie podatku od emisji zanieczyszczeń przez pojazdy samochodowe) z dnia 6 stycznia 2012 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 17 z dnia 10 stycznia 2012 r., zwaną dalej „ustawą nr 9/2012"), która weszła w życie w dniu 13 stycznia 2012 r. Ustawa ta zastąpiła podatek od zanieczyszczeń nowym podatkiem – podatkiem od emisji zanieczyszczeń przez pojazdy samochodowe (zwanym dalej „podatkiem od emisji zanieczyszczeń").

6 Na mocy art. 4 ustawy nr 9/2012 obowiązek zapłaty podatku od emisji zanieczyszczeń powstawał nie tylko w chwili zarejestrowania po raz pierwszy pojazdu w Rumunii, lecz również w pewnych okolicznościach w chwili pierwszego przepisania prawa własności używanego pojazdu w Rumunii.

7 Jednakże na mocy Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 1/2012 pentru suspendarea aplicării unor dispoziții ale Legii nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, precum și pentru restituirea taxei achitate în conformitate cu prevederile art. 4 alin. 2 din lege (nadzwyczajnego dekretu rządowego nr 1/2012 dotyczącego zawieszenia obowiązywania określonych przepisów ustawy nr 9/2012 w sprawie podatku od emisji zanieczyszczeń przez pojazdy samochodowe oraz w sprawie zwrotu zapłaconego podatku zgodnie z przepisami art. 4 ust. 2 tej ustawy) z dnia 30 stycznia 2012 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 79 z dnia 31 stycznia 2012 r.), który wszedł w życie w dniu 31 stycznia 2012 r., stosowanie podatku od emisji zanieczyszczeń przez pojazdy samochodowe w chwili pierwszego przepisania prawa własności używanego pojazdu w Rumunii zostało zawieszone do dnia 1 stycznia 2013 r.

8 Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2013 privind timbrul de mediu pentru autovehicule (nadzwyczajny dekret rządowy nr 9/2013 w sprawie opłaty środowiskowej od pojazdów silnikowych) z dnia 19 lutego 2013 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 119 z dnia 4 marca 2013 r., zwany dalej „OUG nr 9/2013"), uchylający ustawę nr 9/2012, wszedł w życie w dniu 15 marca 2013 r.

9 Zgodnie z art. 4 OUG nr 9/2013:

„Opłata [środowiskowa od pojazdów silnikowych] jest uiszczana jednokrotnie w następujących wypadkach:

a) wraz z wpisem do rejestrów właściwych organów nabycia prawa własności pojazdu silnikowego przez pierwszego właściciela w Rumunii oraz wydania świadectwa rejestracji i numeru rejestracyjnego;

b) z chwilą ponownego wprowadzenia pojazdu silnikowego do krajowego parku pojazdów, w przypadku gdy w chwili jego wycofania z krajowego parku pojazdów właścicielowi została zwrócona rezydualna wartość [opłaty środowiskowej od pojazdów silnikowych] […];

c) z chwilą przepisania prawa własności używanego pojazdu silnikowego, za który nie uiszczono specjalnego podatku od pojazdów szczególnych i pojazdów silnikowych, [podatku od zanieczyszczeń] i podatku od zanieczyszczeń emitowanych przez pojazdy samochodowe, zgodnie z przepisami obowiązującymi w chwili jego rejestracji;

d) z chwilą przepisania prawa własności używanego pojazdu silnikowego, w odniesieniu do którego sąd nakazał zwrot podatku lub zarejestrowanie go bez uiszczania specjalnego podatku od pojazdów szczególnych i pojazdów silnikowych, [podatku od zanieczyszczeń] lub podatku od zanieczyszczeń emitowanych przez pojazdy silnikowe".

10 Artykuł 7 ust. 2 OUG nr 9/2013 stanowi:

„Wartość rezydualna opłaty [środowiskowej od pojazdów silnikowych] obejmuje kwotę, jaką należałoby uiścić w odniesieniu do odpowiedniego pojazdu silnikowego, gdyby został on zarejestrowany w chwili usunięcia go z krajowego parku pojazdów, obliczoną na podstawie przepisów, zgodnie z którymi została określona kwota podatku do zapłacenia w chwili rejestracji, wyrażonego w [lejach rumuńskich (RON)] zgodnie z kursem obowiązującym w dniu rejestracji lub przepisania prawa własności używanego pojazdu silnikowego, z uwzględnieniem wieku pojazdu silnikowego w chwili jego wycofania z krajowego parku pojazdów".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 W dniu 5 czerwca 2013 r. V. Budişan nabył używany pojazd samochodowy wyprodukowany w 2006 r. i zarejestrowany początkowo w Niemczech.

12 W celu dokonania rejestracji tego pojazdu w Rumunii V. Budişan musiał uiścić na rzecz rumuńskich organów kwotę w wysokości 5300 RON (około 1193 EUR) z tytułu opłaty środowiskowej od pojazdów silnikowych (zwanej dalej „opłatą środowiskową"), przewidzianej w OUG nr 9/2013.

13 Uznawszy, że OUG nr 9/2013 jest niezgodny z art. 110 TFUE, V. Budişan zwrócił się do Tribunalul Cluj (sądu okręgowego w Klużu) z żądaniem nakazania departamentalnemu organowi ds. finansów publicznych w Klużu dokonania zwrotu na jego rzecz kwoty pobranej z tytułu opłaty środowiskowej.

14 Wyrokiem z dnia 3 kwietnia 2014 r. Tribunalul Cluj (sąd okręgowy w Klużu) oddalił tę skargę. Zdaniem tego sądu OUG nr 9/2013 jest zgodny z prawem Unii, gdyż nie prowadzi do dyskryminacji przywożonych produktów w stosunku do produktów krajowych zarówno nowych, jak i używanych. Od tego wyroku skarżący w postępowaniu głównym wniósł odwołanie do sądu odsyłającego.

15 Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Klużu) uważa, że kwestia zgodności z art. 110 TFUE opłaty środowiskowej wprowadzonej na mocy OUG nr 9/2013 pojawia się z uwagi na dwa aspekty. W pierwszej kolejności sąd ten zastanawia się, czy jest zgodne z tym artykułem to, że OUG nr 9/2013 przewiduje, iż pojazdy samochodowe, których rejestracja w Rumunii wiązała się już z zapłatą specjalnego podatku, podatku od zanieczyszczeń lub podatku od emisji zanieczyszczeń są zwolnione z opłaty środowiskowej, zważywszy, że rezydualna kwota jednego z wcześniejszych podatków uwzględniona w wartości rzeczonych pojazdów jest niższa od kwoty opłaty środowiskowej. Ponieważ zwolnienie to przy sprzedaży takich pojazdów powoduje, że ich cena jest niższa od ceny pojazdów pochodzących z państwa członkowskiego, w odniesieniu do których obowiązuje nowy podatek, sprzedaż krajowych używanych pojazdów jest zatem ułatwiona na niekorzyść przywozu podobnych pojazdów pochodzących z innych państw członkowskich.

16 W drugiej kolejności rzeczony sąd zastanawia się nad zgodnością z art. 110 TFUE zasad pobierania opłaty środowiskowej. Właściciele pojazdu samochodowego znajdującego się na rynku krajowym i w odniesieniu do którego żaden podatek nie został zapłacony, gdyż albo pojazd ten został zarejestrowany przed dniem 1 stycznia 2007 r., albo ponieważ jego właścicielowi została zwrócona kwota zapłaconego uprzednio podatku, mogliby zgodnie z OUG nr 9/2013 korzystać z tego pojazdu bez uiszczenia opłaty środowiskowej do chwili sprzedaży tegoż pojazdu, to znaczy do chwili wystąpienia przyszłego i niepewnego zdarzenia, podczas gdy właściciel podobnego pojazdu przywiezionego z innego państwa członkowskiego mógłby z niego korzystać wyłącznie przez 90 dni przed dokonaniem obowiązkowej rejestracji i, w rezultacie, przed uiszczeniem rzeczonej opłaty środowiskowej.

17 W tych okolicznościach Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Klużu) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy mając na uwadze przepisy OUG nr 9/2013 i przedmiot [opłaty środowiskowej], art. 110 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie wprowadzeniu przez państwo członkowskie Unii Europejskiej podatku od emisji zanieczyszczeń stosowanego przy rejestracji pojazdów silnikowych pochodzących z innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej, który to podatek nie znajduje zastosowania przy rejestracji w związku z przeniesieniem prawa własności krajowych pojazdów silnikowych, w odniesieniu do których został już zapłacony taki podatek lub analogiczny podatek, jeżeli wartość rezydualna takiego podatku, zawarta w wartości pojazdów silnikowych na rynku krajowym, jest niższa niż nowy podatek?

2) Czy mając na uwadze przepisy OUG nr 9/2013 i przedmiot [opłaty środowiskowej], art. 110 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie wprowadzeniu przez państwo członkowskie Unii Europejskiej podatku od emisji zanieczyszczeń stosowanego przy rejestracji pojazdów silnikowych pochodzących z innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej, który jest należny od krajowych pojazdów silnikowych tylko przy przeniesieniu prawa własności takiego pojazdu, wobec czego pojazd zagraniczny nie może być używany bez zapłaty podatku, podczas gdy pojazd krajowy może być używany w sposób nieograniczony czasowo bez zapłaty podatku do czasu przeniesienia prawa własności tego pojazdu, o ile takie przeniesienie ma miejsce, w następstwie czego dochodzi do rejestracji pojazdu na nowego właściciela?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

18 Poprzez swe pytania, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy art. 110 TFUE należy interpretować w ten sposób, że postanowienie to stoi na przeszkodzie temu, aby z jednej strony państwo członkowskie ustanawiało podatek od pojazdów samochodowych obciążający przywożone pojazdy używane przy ich pierwszej rejestracji w tym państwie członkowskim oraz pojazdy już w nim zarejestrowane przy pierwszym przepisaniu ich prawa własności w tymże państwie, a z drugiej strony, aby to państwo członkowskie zwalniało z tego podatku pojazdy już zarejestrowane, za które został uiszczony podatek obowiązujący wcześniej i który nie podlegał zwrotowi, jeżeli rezydualna kwota tego ostatniego podatku uwzględniona w wartości rzeczonych pojazdów jest niższa od kwoty nowego podatku.

19 Należy przypomnieć, że celem art. 110 TFUE jest zapewnienie swobodnego przepływu towarów między państwami członkowskimi w warunkach niezakłóconej konkurencji. Zmierza on do wyeliminowania wszelkich form ochrony mogącej wynikać z nakładania dyskryminujących podatków wewnętrznych na towary pochodzące z innych państw członkowskich (wyrok z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 W tym celu art. 110 TFUE akapit pierwszy zakazuje każdemu państwu członkowskiemu poddawania produktów pochodzących z innych państw członkowskich opodatkowaniu wewnętrznymi podatkami, wyższymi niż te, które obciążają podobne produkty krajowe.

21 W niniejszym przypadku i w odniesieniu do sprzedaży wyłącznie używanych pojazdów, która jest przedmiotem rozważanych pytań prejudycjalnych, z postanowienia odsyłającego wynika, że OUG nr 9/2013 wprowadza podatek – opłatę środowiskową – nałożony, po pierwsze, na używane przywożone pojazdy przy ich pierwszej rejestracji w Rumunii oraz po drugie, na pojazdy zarejestrowane już w tym państwie członkowskim przy pierwszym przepisaniu prawa własności tych pojazdów w tymże państwie członkowskim.

22 Ponadto art. 4 lit. c) OUG nr 9/2013 zwalnia z rzeczonej opłaty środowiskowej przepisanie prawa własności używanych pojazdów krajowych, których rejestracja wiązała się już z zapłatą specjalnego podatku, podatku od zanieczyszczeń lub podatku od emisji zanieczyszczeń, z wyjątkiem przypadków, o których mowa w lit. d) tego artykułu, gdy sąd zasądził zwrot odnośnego podatku.

23 W celu ustalenia, czy system podatkowy, taki jak ustanowiony mocą OUG nr 9/2013, wprowadza dyskryminację sprzeczną z art. 110 akapit pierwszy TFUE, należy zbadać, po pierwsze, wpływ tego podatku na konkurencję między używanymi pojazdami samochodowymi pochodzącymi z państw członkowskich innych niż Rumunia a pojazdami krajowymi obciążonymi tym podatkiem. Po drugie, należy zbadać neutralność tego systemu w odniesieniu do konkurencji między pierwszymi pojazdami a podobnymi krajowymi pojazdami korzystającymi ze zwolnienia opisanego w poprzednim punkcie.

24 W tym względzie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem 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 i które mogą, w wypadku zakupienia 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 (wyrok z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 W konsekwencji nie ma potrzeby badania neutralności wymaganej przez art. 110 TFUE, biorąc pod uwagę pojazdy samochodowe dopuszczone do ruchu w Rumunii, które nie są wystawione do sprzedaży. Już z uwagi na sam fakt, że pojazdy te nie są dostępne na rynku, pojazdy te nie konkurują z innymi pojazdami, niezależnie od tego, czy chodzi o pojazdy, które są dostępne na rynku krajowym, czy też o pojazdy dostępne na rynku innych państw członkowskich (wyrok z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, pkt 32).

W przedmiocie neutralności opłaty środowiskowej w odniesieniu do konkurencji między używanymi pojazdami samochodowymi pochodzącymi z innych państw członkowskich a podobnymi rumuńskimi pojazdami samochodowymi zarejestrowanymi już w tym państwie członkowskim, które nie korzystają ze zwolnienia przewidzianego w OUG nr 9/2013

26 Przy stosowaniu art. 110 TFUE, a w szczególności w celu porównania opodatkowania przywożonych używanych pojazdów samochodowych oraz opodatkowania używanych pojazdów samochodowych znajdujących się już na terytorium krajowym, pod uwagę należy wziąć nie tylko stawkę odnośnego podatku, czyli opłaty środowiskowej, ale także podstawę opodatkowania i zasady nakładania tego podatku (wyrok z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Ponadto państwo członkowskie nie może pobierać podatku od przywożonych używanych pojazdów samochodowych w oparciu o wartość wyższą od wartości rzeczywistej pojazdu, powodując ich wyższe opodatkowanie niż opodatkowanie podobnych używanych pojazdów samochodowych dostępnych na rynku krajowym. W konsekwencji, aby uniknąć dyskryminacyjnego opodatkowania, należy uwzględnić rzeczywiste zmniejszenie wartości pojazdów samochodowych (wyrok z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 To uwzględnienie niekoniecznie musi wiązać się z przeprowadzeniem wyceny lub badania technicznego każdego pojazdu. W celu uniknięcia uciążliwości właściwej dla takiego systemu państwo członkowskie może bowiem ustalić za pomocą ryczałtowych skal, określonych w przepisach ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych i obliczanych w oparciu o kryteria, takie jak wiek pojazdu, liczba przejechanych kilometrów, ogólny stan, rodzaj napędu, markę lub model pojazdu, taką wartość używanego pojazdu, która zasadniczo będzie bardzo zbliżona do wartości rzeczywistej (zob. wyrok z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W niniejszym przypadku z akt przedłożonych Trybunałowi, a w szczególności z uwag przedstawionych przez rząd rumuński, których zasadność powinien zbadać sąd odsyłający, wynika, że kwota opłaty środowiskowej jest określana zgodnie ze skalą obejmującą obiektywne i przejrzyste kryteria, takie jak pojemność silnika, norma emisji Euro lub emisja CO_2 danego pojazdu, a także jego wiek i liczba przejechanych przez ten pojazd kilometrów. Ponadto, jeżeli podatnik jest zdania, że skala ta nie odzwierciedla rzeczywistego zmniejszenia wartości pojazdu, może on zażądać, by zmniejszenie wartości zostało określone w drodze badania technicznego, którego koszty ponosi podatnik, przy czym nie mogą one przekroczyć kosztów wykonania odpowiednich czynności składających się na to badanie.

30 Z zastrzeżeniem ustaleń, których powinien dokonać sąd odsyłający, wydaje się zatem, że OUG nr 9/2013 gwarantuje, iż kwota opłaty środowiskowej jest obniżona w zależności od rozsądnej przybliżonej rzeczywistej wartości pojazdu (zob. podobnie wyroki: z dnia 7 kwietnia 2011 r., Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, pkt 44; z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, pkt 38).

31 Ponadto w przeciwieństwie do specjalnego podatku, podatku od zanieczyszczeń i podatku od emisji zanieczyszczeń w formie obowiązującej w okresie od 13 stycznia 2012 r. do 1 stycznia 2013 r. opłata środowiskowa jest nakładana zgodnie z tą samą metodą obliczenia, po pierwsze, na używane pojazdy samochodowe pochodzące z innych państw członkowskich przy ich pierwszej rejestracji w Rumunii,

a po drugie, na pojazdy samochodowe zarejestrowane już w Rumunii przy pierwszym przepisaniu prawa własności tych używanych pojazdów w tymże państwie członkowskim, które nie korzystają ze zwolnienia opisanego w pkt 22 niniejszego wyroku.

32 W rezultacie i również z zastrzeżeniem ustaleń, jakich powinien dokonać sąd odsyłający, obciążenie podatkowe wynikające z OUG nr 9/2013 jest takie samo dla podatników, którzy dokonali zakupu używanego pojazdu samochodowego pochodzącego z innego państwa członkowskiego niż Rumunia i dokonali jego rejestracji w tym ostatnim państwie członkowskim oraz dla podatników, którzy zakupili w Rumunii używany pojazd samochodowy zarejestrowany już w tym państwie członkowskim, w stosunku do którego należy dokonać pierwszego przepisania prawa własności bez skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w pkt 22 niniejszego wyroku, w sytuacji gdy w chwili pobrania opłaty środowiskowej pojazd ten był tego samego rodzaju, posiadał takie same cechy i wykazywał się takim samym stanem zużycia jak pojazd pochodzący z innego państwa członkowskiego.

33 Z powyższych uwag wynika, że system opodatkowania, taki jak ustanowiony na mocy OUG nr 9/2013, jest neutralny w zakresie konkurencji pomiędzy używanymi pojazdami samochodowymi pochodzącymi z państw członkowskich innych niż Rumunia i podobnymi pojazdami krajowymi już zarejestrowanymi w tym państwie członkowskim, które nie są zwolnione z podatku ustanowionego tym dekretem.

W przedmiocie neutralności opłaty środowiskowej w odniesieniu do konkurencji pomiędzy używanymi pojazdami samochodowymi pochodzącymi z innych państw członkowskich i podobnymi rumuńskimi pojazdami już zarejestrowanymi w tym państwie członkowskim, korzystającymi ze zwolnienia przewidzianego w OUG nr 9/2013

34 Jak zostało zatem zauważone w pkt 22 niniejszego wyroku, art. 4 lit. c) OUG nr 9/2013 zwalnia z obowiązku zapłaty opłaty środowiskowej przepisanie prawa własności krajowych używanych pojazdów, których rejestracja w Rumunii wiązała się już z zapłatą specjalnego podatku, podatku od zanieczyszczeń lub podatku od emisji zanieczyszczeń, z wyjątkiem przypadków określonych w lit. d) tego artykułu, gdy sąd rumuński zasądził w odniesieniu do danego pojazdu zwrot danego podatku.

35 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału w sprawach dotyczących podatku od zanieczyszczeń pobieranego na podstawie OUG nr 50/2008 i podatku od emisji zanieczyszczeń pobieranego na mocy ustawy nr 9/2012, który został częściowo zawieszony zgodnie z OUG nr 1/2012 (rejestracja pojazdów samochodowych w okresie od dnia 13 stycznia 2012 r. do dnia 1 stycznia 2013 r.) wynika jednoznacznie, że podatki te były niezgodne z art. 110 TFUE (wyroki: z dnia 7 kwietnia 2011 r., Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219; z dnia 7 lipca 2011 r., Nisipeanu, C-263/10, niepublikowany, EU:C:2011:466; postanowienie z dnia 3 lutego 2014 r., Câmpean i Ciocoiu, C-97/13 i C-214/13, niepublikowane, EU:C:2014:229).

36 Podobnie należy uznać za niezgodny z art. 110 TFUE specjalny podatek, ponieważ posiadał on takie same cechy jak podatki ustanowione mocą OUG nr 50/2008, niezgodne z tym artykułem (zob. podobnie wyrok z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, pkt 45). Podatek od emisji zanieczyszczeń pobierany na mocy ustawy nr 9/2012, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2013 r. do dnia 15 marca 2013 r., jest również niezgodny z art. 110 TFUE z uwagi na zasady jego pobierania, a w szczególności ze względu na fakt, że był on pobierany wyłącznie od krajowych używanych pojazdów samochodowych, względem których żaden podatek od rejestracji pojazdów samochodowych obowiązujący uprzednio w Rumunii nie został uiszczony (zob. podobnie wyrok z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, pkt 47–50).

37 Trybunał orzekł już, że system opodatkowania przewidujący, że używane pojazdy samochodowe, które zostały objęte takimi podatkami niezgodnymi z prawem Unii są zwolnione z nowego podatku, w tym przypadku z opłaty środowiskowej, jest niezgodny z art. 110 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, pkt 47–51).

38 Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem Trybunału kwota podatku pobieranego przy okazji rejestracji pojazdu samochodowego zostaje włączona do wartości tego pojazdu. Wobec tego gdy pojazd zarejestrowany z zapłatą podatku w danym państwie członkowskim zostaje następnie sprzedany jako pojazd używany w tym samym państwie członkowskim, jego wartość handlowa obejmuje rezydualną kwotę tego podatku. Jeżeli kwota podatku rejestracyjnego obciążającego w dniu jego rejestracji używany przywieziony pojazd tego samego rodzaju, o tych samych właściwościach i stopniu zużycia przewyższa rzeczoną kwotę rezydualną, mamy do czynienia z naruszeniem art. 110 TFUE (wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., X, C-437/12, EU:C:2013:857, pkt 30, 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 W tej sytuacji podatek niezgodny z prawem Unii taki jak określony w pkt 35 niniejszego wyroku powinien zostać zwrócony wraz z odsetkami (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 kwietnia 2013 r., Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, pkt 20, 21; a także z dnia 15 października 2014 r., Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, pkt 27, 28) i w rezultacie należy uznać, że jego kwota nie jest już włączona do wartości rynkowej pojazdów, objętych tym podatkiem. Ponieważ rezydualna kwota rzeczonego podatku uwzględniona w wartości tych pojazdów jest równa zeru, kwota ta jest z konieczności niższa od nowego podatku – w tym przypadku opłaty środowiskowej – nałożonego na używany pojazd tego samego rodzaju, o tych samych właściwościach i stopniu zużycia (zob. podobnie, wyrok z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, pkt 50).

40 Bez wątpienia w sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym art. 4 lit. d) OUG nr 9/2013 dotyczy sytuacji, w której w odniesieniu do danego pojazdu samochodowego podatek rejestracyjny obciążający ten pojazd został rzeczywiście zwrócony i przewiduje, że w tym przypadku przepisanie prawa własności odnośnego pojazdu wiąże się z zapłatą opłaty środowiskowej.

41 Jednakże należy uznać, że rezydualna kwota podatku niezgodnego z prawem Unii przestaje być włączona do wartości rynkowej pojazdu, jeżeli właściciel tego pojazdu posiada zgodnie z tym prawem możliwość uzyskania zwrotu tego podatku niezależnie od faktu, czy został on rzeczywiście zwrócony w dniu sprzedaży tegoż pojazdu.

42 Sama ta możliwość zachęca bowiem właścicieli odnośnych rumuńskich używanych pojazdów samochodowych do proponowania w odniesieniu do tych pojazdów, nawet gdy dany podatek nie został jeszcze zwrócony, ceny sprzedaży, która nie uwzględnia rzeczonego podatku. Tymczasem, w przypadku gdy podatek nie został jeszcze zwrócony, nabywcy tych pojazdów są zgodnie z art. 4 lit. c) OUG nr 9/2013, zwolnieni z opłaty środowiskowej. Natomiast używane pojazdy samochodowe przywożone z innego państwa członkowskiego będą niezmiennie objęte opłatą środowiskową przewidzianą w OUG nr 9/2013 przy wpisaniu prawa własności tych pojazdów w Rumunii. Zwolnienie takie, jak wynika z tego przepisu, może zatem stwarzać przewagę konkurencyjną dla używanych pojazdów samochodowych obecnych już na rynku rumuńskim i zniechęcać do przywozu podobnych pojazdów z innych państw członkowskich.

43 W świetle ogółu powyższych rozważań na postawione pytania należy odpowiedzieć, iż art. 110 TFUE należy interpretować w ten sposób, że:

— postanowienie to nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie ustanowiło podatek od pojazdów samochodowych obciążający używane przywożone pojazdy przy okazji ich pierwszej rejestracji w tym państwie członkowskim i pojazdy już zarejestrowane w rzeczonym państwie członkowskim przy okazji pierwszego przepisania prawa własności tych drugich pojazdów w tymże państwie,

— postanowienie to stoi na przeszkodzie temu, aby to państwo członkowskie zwolniło z tego podatku pojazdy już zarejestrowane, za które uiszczony został obowiązujący wcześniej podatek, który nie został zwrócony, a co do którego orzeczono, że jest niezgodny z prawem Unii.

W przedmiocie skutków w czasie wyroku Trybunału

44 Na wypadek gdyby w wydanym wyroku orzeczono, że system podatkowy taki jak ustanowiony w OUG nr 9/2013 jest niezgodny z art. 110 TFUE, rząd rumuński wystąpił do Trybunału o ograniczenie w czasie skutków jego wyroku. Rząd ten podnosi w istocie, że wyrok ten mógłby wywołać poważne trudności w rumuńskiej gospodarce.

45 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wykładnia przepisu prawa Unii, dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 267 TFUE, wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien lub powinien był być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie. Wynika z tego, iż w ten sposób interpretowany przepis może i winien być stosowany również w odniesieniu do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku rozstrzygającego w przedmiocie wniosku o dokonanie wykładni, jeżeli ponadto spełnione są wszystkie przesłanki pozwalające na wnoszenie do właściwych sądów spraw dotyczących stosowania tego przepisu (zob. wyroki: z dnia 2 lutego 1988 r., Blaizot i in., 24/86, EU:C:1988:43, pkt 27; z dnia 10 stycznia 2006 r., Skov i Bilka, C-402/03, EU:C:2006:6, pkt 50; a także z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, pkt 53).

46 Zatem jedynie w wyjątkowych przypadkach Trybunał może, stosując ogólną zasadę pewności prawa leżącą u podstaw porządku prawnego Unii, uznać, że należy ograniczyć możliwość powoływania się na zinterpretowany przez niego przepis. Aby można było orzec tego rodzaju ograniczenie, winny zostać spełnione dwie istotne przesłanki, a mianowicie dobra wiara zainteresowanych i ryzyko poważnych komplikacji (wyroki: z dnia 10 stycznia 2006 r., Skov i Bilka, C-402/03, EU:C:2006:6, pkt 51; a także z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, pkt 54).

47 Ponadto takie ograniczenie jest dopuszczalne jedynie w samym wyroku rozstrzygającym w kwestii wykładni, o którą się zwrócono (wyrok z dnia 6 marca 2007 r., Meilicke i i in., C-292/04, EU:C:2007:132, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 W sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym, jeżeli chodzi o konsekwencje ekonomiczne mogące wyniknąć z niezgodności z art. 110 TFUE systemu podatkowego wprowadzonego w OUG nr 9/2013, rząd rumuński przedstawił szacunkowe wyliczenie, wedle którego zwrot wraz z odsetkami kwot uzyskanych z tytułu podatków rejestracyjnych odpowiada kwocie wynoszącej 6 504 429 857,47 RON (około 1 448 341 039 EUR). Zwrot takich kwot spowodowałby zwiększenie o 0,9% deficytu budżetowego państwa rumuńskiego przewidzianego na rok 2015, który wzrósłby z 1,83% do 2,7% PKB tego państwa.

49 Należy stwierdzić, że uwagi rządu rumuńskiego nie są jednoznaczne w odniesieniu do kwestii, czy takie szacunkowe wyliczenie odnosi się do zwrotu wyłącznie kwot pobranych z tytułu opłaty środowiskowej przewidzianej w OUG nr 9/2013 lub kwot uzyskanych przez państwo rumuńskie z ogółu podatków rejestracyjnych, to znaczy również specjalnego podatku, podatku od zanieczyszczeń i podatku od emisji zanieczyszczeń.

50 Tymczasem Trybunał w dorozumiany lub wyraźny sposób odmówił ograniczenia w czasie skutków zarówno wyroków stwierdzających niezgodność tych podatków z prawem Unii (w odniesieniu do podatku od zanieczyszczeń przewidzianego w OUG nr 50/2008 zob. wyroki: z dnia 7 kwietnia 2011 r., Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219; z dnia 7 lipca 2011 r., Nisipeanu, C-263/10, niepublikowany, EU:C:2011:466, pkt 34–38; w odniesieniu do podatku od emisji zanieczyszczeń pobranego na mocy ustawy nr 9/2012, w jej różnym brzmieniu, zob. postanowienie z dnia 3 lutego 2014 r., Câmpean i Ciocoiu, C-97/13 i C-214/13, niepublikowane, EU:C:2014:229, pkt 37–42; a także wyrok z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, pkt 56–59), jak i skutków wyroków orzekających, że takie podatki powinny były zostać zwrócone wraz z odsetkami (zob. wyroki: z dnia 18 kwietnia 2013 r., Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250; z dnia 15 października 2014 r., Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, pkt 40–42).

51 W tym kontekście okoliczność, że państwo rumuńskie z opóźnieniem dokonało zwrotu kwot pobranych z tytułu specjalnego podatku, podatku od zanieczyszczeń i podatku od emisji zanieczyszczeń, nie może uzasadnić ograniczenia w czasie skutków niniejszego wyroku.

52 Nie można więc uznać, że przesłanka dotycząca poważnych trudności została spełniona. W tych okolicznościach nie ma potrzeby sprawdzania, czy została spełniona przesłanka dotycząca dobrej wiary zainteresowanych.

53 Z powyższych uwag wynika, że nie ma podstaw do ograniczenia skutków niniejszego wyroku w czasie.

W przedmiocie kosztów

54 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 110 TFUE należy interpretować w ten sposób, że:

— **postanowienie to nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie ustanowiło podatek od pojazdów samochodowych obciążający używane przywożone pojazdy przy okazji ich pierwszej rejestracji w tym państwie członkowskim i pojazdy już zarejestrowane w rzeczonym państwie członkowskim przy okazji pierwszego przepisania prawa własności tych drugich pojazdów w tymże państwie,**

— **postanowienie to stoi na przeszkodzie temu, aby to państwo członkowskie zwolniło z tego podatku pojazdy już zarejestrowane, za które został uiszczony obowiązujący wcześniej podatek, który nie został zwrócony, a co do którego orzeczono, że jest niezgodny z prawem Unii.**

Podpisy