OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
CHRISTINE STIX-HACKL
przedstawiona w dniu 4 marca 2004 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. W niniejszym postępowaniu o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) zwraca się z wnioskiem o wykładnię 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 (zwanej dalej „dyrektywą") [2]. W szczególności chodzi o pytanie, czy ustanowiony w autoverolaki (ustawie o podatku od środków transportu) (1482/94) podatek od środków transportu pobierany od rejestracji lub wprowadzenia do ruchu pojazdu stanowi opłatę lub podatek, od którego zgodnie z powołanym przepisem byłby zwolniony pojazd przywieziony do Finlandii w ramach przeniesienia miejsca zamieszkania.

1 — Język oryginału: niemiecki.
2 — Dz.U. L 105, str. 64.

II — Ramy prawne

A — *Prawo krajowe*

2. Zgodnie z art. 1 ust. 1 autoverolaki (1482/94) z dnia 29 grudnia 1994 r., w brzmieniu obowiązującym w 1999 r., (zwanej dalej „ustawą o podatku od środków transportu") przed zarejestrowaniem lub wprowadzeniem do ruchu pojazdu w Finlandii jest pobierany podatek od środków transportu (zwany dalej „autovero").

3. Jako „wprowadzenie do ruchu" należy rozumieć wprowadzenie do ruchu pojazdu na terytorium fińskim, nawet jeżeli nie został on zarejestrowany (art. 2 ustawy o podatku od środków transportu).

4. Według głównego przepisu dotyczącego obowiązku podatkowego, (art. 4 ust. 1 ustawy o podatku od środków transportu), autovero jest odprowadzany przez importera pojazdu lub producenta pojazdu wyprodukowanego w Finlandii.

5. Zgodnie z art. 5 ustawy o podatku od środków transportu podatnicy są ponadto zobowiązani do uiszczenia podatku od wartości dodanej ciążącego na autovero w wysokości ustalanej na podstawie arvonlisäverolaki (ustawy o podatku VAT) (1501/93) (zwanej dalej „ustawą o podatku VAT").

6. Według art. 6 ust. 1 ustawy o podatku od środków transportu wysokość autovero odpowiada wartości pojazdu podlegającej opodatkowaniu, obniżonej o 4 600 FIM (obecnie 770 euro), jednak w każdym razie wynosi przynajmniej 50 % wartości pojazdu podlegającej opodatkowaniu.

7. Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od środków transportu na przywożony pojazd używany nakłada się taki sam podatek jak na równorzędny pojazd nowy, jednakże jest on obniżany według tabeli opłat proporcjonalnie do okresu używania pojazdu (obliczanego w miesiącach). Na podstawie art. 11 ust. 1 i 2 tej ustawy podstawą wartości przywiezionego pojazdu podlegającą opodatkowaniu jest wartość nabycia przez podatnika, którą określa się według wartości celnej pojazdu.

8. Według art. 25 ust. 1 ustawy o podatku od środków transportu podatek od pojazdu podlegającego opodatkowaniu przywożonego w ramach przeniesienia miejsca zamieszkania przez daną osobę do Finlandii i należącego do jej gospodarstwa domowego może zostać obniżony na warunkach określonych w tym przepisie maksymalnie o 80 000 FIM (obecnie 13 450 euro).

B — *Prawo wspólnotowe*

9. Dyrektywa, zgodnie z jej motywami, dąży do zniesienia barier podatkowych utrudniających swobodny przepływ osób w obrębie Wspólnoty. Zakres zastosowania dyrektywy jest określony w art. 1 w następujący sposób:

„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".

III — Stan faktyczny, postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

10. M. Lindfors, która wiele lat mieszkała za granicą, w ramach przeniesienia miejsca

zamieszkania z innego Państwa Członkowskiego Wspólnot Europejskich do Finlandii w dniu 4 sierpnia 1999 r. przywiozła jako osoba fizyczna pojazd marki Audi A6 Avant stanowiący jej własność. Pojazd ten, wydany w dniu 20 marca 1995 r., został przez nią nabyty w Niemczech, a zaczęła z niego korzystać w dniu 5 kwietnia 1995 r. w Niderlandach.

11. W decyzji podatkowej z dnia 4 sierpnia 1999 r. Hangon tullikamari (urząd celny w Hanko) zgodnie z art. 25 ust. 1 ustawy o podatku od środków transportu obniżył na rzecz M. Lindfors podatek o kwotę 80 000 FIM i ustalił wysokość autovero, który była zobowiązana zapłacić, na kwotę 16 556 FIM, do której doliczono podatek od wartości dodanej w wysokości 3642 FIM, czyli w sumie 20 198 FIM.

12. M. Lindfors zaskarżyła tę decyzję do Helsingin hallinto-oikeus (sądu administracyjnego w Helsinkach) i wniosła o jej uchylenie oraz zwrot zapłaconego podatku. Podniosła zarzut, że autovero stanowi podatek konsumpcyjny w rozumieniu art. 1 ust. 1 dyrektywy, który nie może być pobrany od pojazdu przywiezionego przez nią w ramach przeniesienia miejsca zamieszkania.

13. Helsingin hallinto-oikeus oddalił skargę. Sąd ten uznał, że jako podatek wiążący się z zarejestrowaniem pojazdu lub korzystaniem z niego w ruchu w Finlandii autovero powinien być uważany za podatek szczególny związany z korzystaniem z majątku na terenie danego kraju w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy, a taki podatek jest wyłączony z zakresu jej zastosowania.

14. M. Lindfors wniosła do Korkein hallinto-oikeus (naczelnego sądu administracyjnego) o dopuszczenie wniesienia przez nią odwołania od orzeczenia Helsingin hallinto-oikeus oraz o uchylenie tego orzeczenia i decyzji w sprawie podatku od środków transportu wydanej przez urząd celny.

15. W celu wyjaśnienia, czy z uwzględnieniem dyrektywy można pobierać podatek od środków transportu, taki jak autovero od pojazdu przywiezionego w ramach przeniesienia miejsca zamieszkania, Korkein hallinto-oikeus postanowieniem z dnia 10 października 2002 r. złożył do Trybunału wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i zwrócił się z następującym pytaniem:

„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?".

IV — W przedmiocie pytania prejudycjalnego

A — *Uwagi wstępne*

16. Oprócz podatku od wartości dodanej — w ramach którego obowiązują zresztą szczególne uregulowania w odniesieniu do nabycia nowych pojazdów [3] — opodatkowanie pojazdów we Wspólnocie jest w najwyższym stopniu niezharmonizowane [4].

17. Wobec tego podatki i opłaty pobierane w Państwach Członkowskich w związku z samochodami osobowymi różnią się znacząco między sobą nie tylko wysokością, ale także strukturą [5]. Niektóre podatki w jednym Państwie Członkowskim nie mają żadnego odpowiednika w innych Państwach Członkowskich. Zatem w sprawie takiej jak niniejsza, w której sąd odsyłający poszukuje odpowiedzi na pytanie, czy konkretny podatek krajowy można przypisać pojęciu podatkowemu określonemu we wspólnotowym akcie prawnym, należy wziąć pod uwagę, iż brak jest wspólnej definicji pozwalającej na dokładne zakwalifikowanie różnych podatków.

18. W celu przybliżenia — i ponieważ uczestnicy postępowania również wyraźnie założyli podział tego rodzaju — chciałabym jednak ogólnie wyróżnić trzy rodzaje podatków lub opłat pobieranych przez Państwa Członkowskie w związku z samochodami osobowymi.

19. Po pierwsze, istnieją podatki jednorazowe, które określiłabym jako „podatki rejestracyjne", pobierane w związku z nabyciem lub jako warunek wprowadzenia do ruchu samochodu osobowego na obszarze Państwa Członkowskiego.

20. Po drugie, prawie we wszystkich Państwach Członkowskich są również pobierane — według różnych podstaw wymiaru — podatki płatne okresowo lub rocznie, które np. w Niemczech i Austrii określa się jako „podatki od środków transportu".

21. Wreszcie w związku z rejestracją pojazdu w Państwie Członkowskim mogą

3 — Pojazdy te — odmiennie od ogólnej zasady — są opodatkowane również w przypadku nabycia przez osobę fizyczną według zasady kraju przeznaczenia: zob. art. 28a 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, str. 1) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

4 — Porównaj wyrok z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-451/99 Cura Anlagen, Rec. str. I-3193, pkt 40.

5 — Użyteczny przegląd tej kwestii przedstawia komunikat Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego z dnia 6 września 2002 r. na temat opodatkowania samochodów osobowych w Unii Europejskiej — możliwości działania na płaszczyźnie krajowej i wspólnotowej, COM(2002) 431 wersja ostateczna oraz studium opracowane dla Komisji przez TIS/PT (Consultores em Transportes Inovaçao e Sistemas, S.A.) dotyczące opodatkowania pojazdów w Państwach Członkowskich UE ze stycznia 2002 r., dostępne w internecie na stronie http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/car_taxes/vehicle_tax_study_15-02-2002.pdf.

być nakładane opłaty na pokrycie kosztów administracyjnych (opłaty rejestracyjne).

22. Jak wynika z akt sprawy oraz uwag rządu fińskiego, odpowiadające wyżej opisanym opłaty za samochody osobowe są również pobierane w Finlandii.

23. Jak wynika z ustawy o podatku od środków transportu, autovero jest podatkiem jednorazowym obliczanym na podstawie wartości podlegającej opodatkowaniu, pobieranym od samochodów osobowych i pojazdów innej kategorii przed ich rejestracją lub wprowadzeniem do ruchu; ponadto od autovero pobiera się tzw. podatek od wartości dodanej na podstawie fińskiej ustawy o podatku VAT.

24. Oprócz tego istnieją również podatki pobierane okresowo, czyli podatki od środków transportu w węższym znaczeniu, a mianowicie ajoneuvovero (podatek od pojazdów silnikowych, „winieta") i moottoriajoneuvovero (podatek od pojazdów z silnikiem wysokoprężnym).

25. Wreszcie przy rejestracji pojazdu w Finlandii są ponadto pobierane opłaty na pokrycie kosztów administracyjnych związanych z rejestracją (opłata rejestracyjna).

26. Niniejsze postępowanie dotyczy jedynie autovero, którym Trybunał zajmował się już w sprawie Siilin, w której również przedstawiłam opinię [6].

27. Powyższa sprawa dotyczyła stwierdzenia, czy podatek taki jak autovero w jego ówczesnej formie i wysokości stanowił zakazany podatek wewnętrzny o charakterze dyskryminacyjnym w związku z pojazdami używanymi przywożonymi z innego Państwa Członkowskiego, co zostało potwierdzone przez Trybunał. W niniejszej sprawie należy natomiast wyjaśnić, czy podatek taki jak fiński autovero może być w ogóle pobierany — niezależnie od jego naliczania lub wysokości — w pewnych okolicznościach, a mianowicie gdy samochód osobowy jest przywożony na stałe w ramach przeniesienia miejsca zamieszkania.

28. Sąd odsyłający dąży więc w istocie do ustalenia, czy takie opodatkowanie jest sprzeczne ze zwolnieniem z podatku przewidzianym w art. 1 dyrektywy.

29. Wreszcie chciałabym zauważyć, że Komisja podniosła już tę kwestię w związku z opłatą pobieraną w Austrii od standardowego zużycia paliwa (Normverbrauchsabgabe — NOVA) w ramach postępowania

6 — Opinia z dnia 25 października 2001 r. w sprawie C-101/00 (wyrok z dnia 19 września 2002 r. w sprawie Siilin, Rec. str. I-7487).

o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, również jeszcze zawisłym przed Trybunałem w sprawie C-387/01, które jednakże dotyczy przede wszystkim zgodności NOVA z art. 23 WE, 25 WE i 39 WE oraz z szóstą dyrektywą VAT, a rzecznik generalny A. Tizzano w swojej opinii w tej sprawie również zajął stanowisko w tej kwestii [7].

B — *Podstawowe argumenty stron*

30. Zdaniem M. Lindfors i Komisji, zawarty w dyrektywie nakaz zwolnienia z podatku stoi na przeszkodzie opodatkowaniu takiemu jak to, którego dotyczy postępowanie przed sądem krajowym. Ich zdaniem, w przypadku autovero chodzi o podatek konsumpcyjny pobierany z tytułu przywozu na stałe, którego dotyczy art. 1 ust. 1.

31. M. Lindfors podnosi m.in., iż w rzeczywistości i oceniając według formalności dotyczących deklaracji podatkowych, autovero jest pobierany na podstawie faktu przywiezienia pojazdu do Finlandii. To, iż jest to podatek konsumpcyjny w rozumieniu art. 1 ust. 1 dyrektywy, wynika pośrednio również 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 [8] oraz z projektu dyrektywy Rady 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 (zwanego dalej „projektem Komisji") [9].

32. Komisja twierdzi, że art. 1 ust. 1 dyrektywy zakazuje pobierania podatków, dla których zdarzeniem podatkowym jest przywóz. Zakazu tego nie można obejść w ten sposób, iż zamiast przywozu stosuje się inne zdarzenie podatkowe takie jak rejestracja. Komisja wskazuje również na to, że dyrektywa musi być interpretowana w świetle przepisów o swobodnym przepływie osób i unikaniu podwójnego opodatkowania.

33. Rządy fiński, duński i grecki, które przedłożyły uwagi w niniejszym postępowaniu, są natomiast zdania, że podatek taki jak autovero nie jest objęty zakresem zwolnienia z podatku przewidzianego w art. 1 ust. 1 dyrektywy, i wskazują przy tym na opinię rzecznika generalnego A. Tizzana w sprawie Weigel [10]. Zasadniczo zgodnie podkreślają, że w przypadku autovero nie chodzi o podatek pobierany przy przywozie, lecz raczej o opłatę związaną z korzystaniem.

7 — Opinia rzecznika generalnego A. Tizzana z dnia 3 lipca 2003 r. w sprawie C-387/01 Weigel, Nyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Rec. str. I-4981, str. I-4984, pkt od 40 do 56.

8 — Dz.U. L 105, str. 59.

9 — COM(1998) 30 wersja ostateczna (Dz.U. C 108, str. 75), w zmienionym brzmieniu projektu COM(1999) 165 wersja ostateczna (Dz.U. C 145, str. 6).

10 — Opinia powołana w przypisie 7.

Jeżeli pojazd nie ma być wprowadzony do ruchu w Finlandii — jak w przypadku samochodu, który ma być wystawiony w muzeum, co przytacza rząd fiński jako przykład — autovero nie jest należny. Należy uznać go za opłatę za korzystanie z pojazdu lub „opłatę związaną z rejestracją samochodu" w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy, a zatem nie jest on objęty zwolnieniem.

34. W zakresie, w jakim rządy wypowiadają się co do projektu Komisji lub dyrektywy 83/182, wyprowadzają z tych tekstów odmienne wnioski w kwestii wykładni zakresu zastosowania dyrektywy niż M. Lindfors i Komisja. Rządy również wskazują, iż podatki rejestracyjne takie jak autovero nie są jeszcze zharmonizowane we Wspólnocie, a zatem trzeba liczyć się z ewentualnym podwójnym opodatkowaniem jako skutkiem tej sytuacji. Rząd duński podaje, że wyjątek dotyczący opłat związanych z rejestracją samochodu zawarty w art. 1 ust. 2 dyrektywy został wprowadzony do tekstu dyrektywy przez Radę za sprawą Danii właśnie dlatego, aby wyraźnie wyłączyć podatki rejestracyjne takie jak autovero z zakresu zastosowania dyrektywy.

35. Jednakże Komisja wraz z M. Lindfors interpretuje wyjątek z art. 1 ust. 2 w ten sposób, że dotyczy on tylko kosztów i opłat administracyjnych należnych przy rejestracji i opiera ten pogląd przede wszystkim na tym, iż we francuskiej i angielskiej wersji językowej dyrektywy przy rejestracji pojazdów jest mowa o „droits" lub „fees".

36. Zainteresowane rządy odrzucają tę interpretację z przyczyn językowych i systemowych. W szczególności prawo wspólnotowe w żadnym wypadku nie sprzeciwia się pobieraniu opłat na pokrycie kosztów administracyjnych.

C — *Ocena*

37. Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy jej zakres zastosowania obejmuje podatki konsumpcyjne — „podatki obrotowe, podatki akcyzowe i inne podatki konsumpcyjne" — które „zwykle" są nakładane na „majątek prywatny, przywożony na stałe z innego Państwa Członkowskiego przez osoby fizyczne". Tym podatkom konsumpcyjnym przeciwstawia się w art. 1 ust. 2 „szczególne i/lub okresowe opłaty i podatki związane z korzystaniem z takiego majątku", w stosunku do których w każdym razie dyrektywa nie obowiązuje. Jako przykłady takich opłat są wyraźnie wymienione „opłaty związane z rejestracją samochodu, podatki drogowe i abonament telewizyjny".

38. W dyrektywie rozróżnia się zatem wyraźnie, w celu wyznaczenia jej zakresu zastosowania, pomiędzy podatkami lub opłatami (konsumpcyjnymi) związanymi z przywozem, a takimi, które dotyczą korzystania z majątku na obszarze danego kraju.

39. To rozróżnienie wydaje się przede wszystkim przekonywające z tego względu, że nie byłoby zrozumiałe, dlaczego obywatel Wspólnoty, który przenosi swoje stałe miejsce zamieszkania do innego Państwa Członkowskiego, a więc żyje tam i korzysta z majątku, miałby podlegać zwolnieniu z opłat związanych z tym korzystaniem z majątku w tym Państwie Członkowskim.

40. Natomiast bezpośrednia bariera podatkowa związana ze swobodnym przepływem osób wynika właśnie z podatków i opłat związanych z przywozem majątku.

41. W odniesieniu do pytania, o jakie podatki lub opłaty związane z przywozem mogłoby chodzić w art. 1 ust. 1 dyrektywy, nie należy raczej myśleć o cłach lub opłatach o skutku równoważnym w rozumieniu art. 23 WE i 25 WE, mimo że oczywiście według orzecznictwa cechą tych opłat jest właśnie to, iż są one pobierane w związku z przywozem lub przekroczeniem granicy Państwa Członkowskiego [11]. Ponieważ tego typu obciążenia finansowe są i tak zakazane przez prawo pierwotne i nie mogą podlegać żadnym środkom harmonizującym według art. 99 WE, oczywiste jest, że dyrektywa ich nie dotyczy.

42. Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy dotyczy raczej podatków wewnętrznych — używając terminologii art. 90 WE — względnie podatków pośrednich lub, ściślej mówiąc, podatków konsumpcyjnych, które wiążą się z przywozem jako zdarzeniem podatkowym.

43. Przykłady takich podatków może nie przychodzą na myśl od razu, ale nie można zapominać, że dyrektywa sięga czasu sprzed wprowadzenia rynku wewnętrznego w dniu 1 stycznia 1993 r. i związanego z tym postępu w zakresie zniesienia barier podatkowych w wewnątrzwspólnotowym handlu towarami. Wówczas Państwa Członkowskie mogły jeszcze pobierać w szczególności podatki obrotowe od przywozu lub inne (szczególne) podatki konsumpcyjne, które podatkowo były związane z faktem przywozu towaru [12].

11 — Porównaj m.in. wyrok z dnia 17 czerwca 2003 r. w sprawie C-383/01 De Danske Bilimportører, Rec. str. I-6065, pkt 34.

12 — Porównaj dla przykładu belgijski podatek obrotowy od przywozu pobierany także od pojazdów, którego dotyczy wyrok z dnia 3 października 1985 r. w sprawie 249/84 Profant, Rec. str. 3237.

44. Jeśli chodzi o podatek od wartości dodanej, dyrektywa 91/680/EWG [13] zniosła zasadę opodatkowania przywozu w handlu wewnątrzwspólnotowym jako warunek zniesienia granic fiskalnych, która została zastąpiona pojęciem opodatkowania nabycia według zasady kraju przeznaczenia. Od tamtej pory podatki obrotowe od przywozu są dozwolone tylko w ramach handlu z państwami trzecimi.

45. Zgodnie z art. 33 szóstej dyrektywy VAT Państwom Członkowskim pozostawiono swobodę utrzymania lub wprowadzenia według ich uznania podatków konsumpcyjnych i innych podatków pośrednich, które nie mają charakteru podatku obrotowego w rozumieniu szóstej dyrektywy i nie naruszają funkcjonowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [14]. Jednakże w odniesieniu do podatków konsumpcyjnych — także szczególnych podatków konsumpcyjnych od pojazdów — należy w każdym razie zauważyć, że zgodnie z art. 3 ust. 3 tzw. dyrektywy systemowej 92/12/EWG [15] podatki te nie mogą „spowodować zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy" w handlu między Państwami Członkowskimi. Tym samym de facto została istotnie ograniczona, choć nie całkowicie wyłączona, możliwość wprowadzenia lub utrzymania przez Państwa Członkowskie szczególnych podatków konsumpcyjnych, dla których zdarzenie podatkowe jest związane z przywozem lub przekraczaniem granicy [16].

46. Nie zamierzam dalej pogłębiać tych rozważań, jednakże mają one stanowić wprowadzenie do badania zakwalifikowania podatku o cechach takich jak autovero do zwolnienia z podatku przewidzianego w dyrektywie.

47. Zgodnie z ustawą o podatku od środków transportu zdarzenie podatkowe w przypadku autovero jest związane z rejestracją lub wprowadzeniem do ruchu pojazdu w Finlandii.

48. Nawet Komisja i M. Lindfors zakładają, że zwolnienie z podatku według art. 1 ust. 1 dyrektywy dotyczy podatków związanych z przywozem jako zdarzeniem podatkowym. W każdym razie argumentują one, iż mimo przewidzianych w ustawie o podatku od środków transportu łączników rejestracji lub wprowadzenia do ruchu w rzeczywistości należy uznać autovero za podatek pobierany przy przywozie.

13 — Dyrektywa Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1).

14 — Zobacz m.in. wyroki z dnia 13 lipca 1989 r. w sprawach połączonych 93/88 i 94/88 Wisselink, Rec. str. 2671, pkt 17 oraz z dnia 8 lipca 1986 r. w sprawie 73/85 Kerrutt, Rec. str. 2219, pkt 22.

15 — Dyrektywa 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).

16 — Porównaj w tym zakresie także Jatzke, Das neue Verbrauchsteuerrecht im EG-Binnenmarkt, Steuerrecht 1 (1993), 41 (42). Zobacz jako przykład szczególnego podatku konsumpcyjnego pobieranego od pojazdów m.in. przy przywozie wyrok z dnia 23 października 1997 r. w sprawie C-375/95 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. I-5981.

49. Na rozprawie rząd fiński wykazał, moim zdaniem, w sposób przekonujący, że deklaracja podatkowa autovero lub jego zapłata w praktyce nie musi następować z powodu przekroczenia granicy lub przywozu oraz że formalności celne opisane przez M. Lindfors dotyczą przywozu z państwa trzeciego. Nie można zatem wnioskować z praktycznego sposobu przekroczenia granicy, że w przypadku podatku takiego jak autovero rzeczywiście chodzi o podatek pobierany przy lub z powodu przywozu.

50. Za bardziej istotne uważam twierdzenie Komisji, zgodnie z którym podatek taki jak autovero, który formalnie jest związany z rejestracją lub wprowadzeniem do ruchu, należy uznać za podatek konsumpcyjny lub obrotowy pobierany przy przywozie w rozumieniu art. 1 ust. 1 dyrektywy i przepisu tego nie można obejść w ten sposób, że zostanie przewidziane zdarzenie podatkowe inne niż przywóz.

51. W tym zakresie należy przede wszystkim stwierdzić, że — jak zilustrował to rząd fiński na przykładzie pojazdu wstawionego do muzeum — podatek taki jak autovero nie funkcjonuje jak „prawdziwy" podatek konsumpcyjny pobierany przy przywozie, ponieważ mimo przywozu do Finlandii obowiązek podatkowy nie powstaje lub nie powstaje dopóty, dopóki samochód nie zostanie tam wprowadzony do ruchu lub zarejestrowany.

52. Zapewne można argumentować, iż w przypadku rejestracji lub wprowadzenia do ruchu w rzeczywistości chodzi o zastępczy łącznik praktycznie porównywalny z faktem przywozu, ponieważ w przypadku większości pojazdów, które są przywożone do Państwa Członkowskiego, można zakładać, że pojazd ten będzie także wykorzystywany.

53. W innym niż przedmiotowy kontekście Trybunał w swoim wyroku w sprawie 391/85 odniósł się także do wywodów Komisji, według której obowiązujący wówczas w Belgii podatek rejestracyjny od nowych samochodów w rzeczywistości stanowił podatek od wartości dodanej. Rząd belgijski podniósł m.in., że rozróżnia się oba te podatki, ponieważ dotyczą one różnych zdarzeń (dostawa/rejestracja) [17].

54. Trybunał stwierdził w tej kwestii, że „można byłoby to brać pod uwagę jedynie wówczas, gdyby te dwa podatki były od siebie rzeczywiście niezależne". W rezultacie zanegował autonomiczny charakter podatku rejestracyjnego na tej podstawie, iż w owej sprawie istniał bezpośredni związek pomiędzy podatkiem rejestracyjnym a podatkiem od wartości dodanej poprzez mechanizm naliczania, który eliminował różnicę między

17 — Wyrok z dnia 4 lutego 1988 r. w sprawie 391/85 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. 579, pkt 14 i 22.

zdarzeniami podatkowymi dla każdego z tych podatków [18].

55. Jednakże w niniejszym przypadku autovero nie znajduje się w porównywalnym związku z podatkiem od wartości dodanej płatnym przy przywozie. W tym świetle różnica pomiędzy podatkiem takim jak autovero a podatkiem konsumpcyjnym pobieranym z tytułu przywozu ze względu na ich zdarzenia podatkowe wydaje się dostatecznie istotna, aby nie zrównywać takiego podatku jak autovero z punktu widzenia art. 1 ust. 1 dyrektywy z podatkiem konsumpcyjnym pobieranym z tytułu przywozu.

56. Wychodzę z założenia, że w przypadku podatku takiego jak autovero nie chodzi o pobierany przy przywozie podatek obrotowy, podatek akcyzowy ani inny podatek konsumpcyjny w rozumieniu art. 1 ust. 1 dyrektywy. Powyższe rozważania unaoczniły jednakże, iż nie można wyraźnie rozgraniczyć tych pojęć podatkowych i że sam fakt, iż podatek jest pobierany wskutek lub jako warunek rejestracji nie wyklucza jeszcze możliwości traktowania go jako rodzaju podatku konsumpcyjnego od przywozu.

57. W tym kontekście należy przeanalizować art. 1 ust. 2 dyrektywy. Z ówczesnych projektów dyrektywy wynika, iż przepis ten, pierwotnie nieobjęty projektem Komisji, został włączony do dyrektywy, aby zadośćuczynić żądaniu niektórych Państw Członkowskich co do sprecyzowania zakresu zastosowania dyrektywy [19]. Przepis ten wyraźnie odwołuje się także do „opłat związanych z rejestracją samochodu", które, zdaniem uczestniczących w niniejszej sprawie rządów, obejmują podatki takie jak autovero.

58. Z wielu powodów nie przekonują mnie wywody Komisji, której zdaniem chodzi wyłącznie o opłaty na pokrycie kosztów administracyjnych pobierane w danym przypadku przy rejestracji.

59. Po pierwsze, przede wszystkim rząd duński słusznie wskazał na rozprawie, że poglądu tego nie można przekonująco oprzeć na czysto literalnej wykładni art. 1 ust. 2 dyrektywy. W świetle istotnie różniących się sposobów postępowania i tradycji Państw Członkowskich w dziedzinie opodatkowania z góry wskazana jest ostrożność w tym zakresie. Podczas gdy na przykład w tekście francuskim można znaleźć uzasadnienie poglądu Komisji w rozróżnieniu pomiędzy „taxes" i „droits", to nie będzie go w ogóle przykładowo w tekście niemieckim w przypadku pojęć

18 — Tamże, pkt 25.

19 — Wewnętrzny dokument nr 6205/79 grupy roboczej Rady ds. finansowych z dnia 23 kwietnia 1979 r., str. 3, przedłożony przez rząd duński za zezwoleniem Rady jako załącznik do jego uwag.

„Steuern" i „Abgaben", ponieważ mogą one być traktowane jako synonimy.

60. Po drugie, „opłaty związane z rejestracją samochodu" są wymienione w art. 1 ust. 2 dyrektywy jako przykład opłat za korzystanie z przywiezionego majątku. Nie dotyczyłoby to jednak *opłaty na pokrycie kosztów administracyjnych* lub *na wynagrodzenie za usługi administracyjne.*

61. Należy zatem stwierdzić, iż okoliczność, że podatek taki jak autovero nie jest pobierany okresowo ani (także w wysokości) niezależnie od tego, w jakim zakresie lub jak długo faktycznie korzysta się z samochodu po rejestracji, nie stoi na przeszkodzie zakwalifikowaniu tego podatku jako opłaty związanej z korzystaniem w rozumieniu dyrektywy. Wynika to już z tego, że zgodnie z art. 1 ust. 2 dyrektywy opłatami i podatkami w rozumieniu tego przepisu mogą być nie tylko okresowe opłaty i podatki („szczególne i/lub okresowe opłaty i podatki").

62. Z akt lub uwag rządu fińskiego wynika, że legalne wprowadzenie do ruchu lub korzystanie z pojazdu w Finlandii zasadniczo jest dozwolone tylko po rejestracji [20]. Pobieranie autovero stanowi w każdym razie warunek (legalnego) korzystania z samochodu w Finlandii.

63. Tego typu podatek mógłby być słusznie postrzegany jako opłata związana z korzystaniem, która zgodnie z art. 1 ust. 2 dyrektywy wyraźnie nie jest objęta jej zakresem zastosowania.

64. Ponadto wbrew stanowisku prezentowanemu przez M. Lindfors nie można automatycznie wnioskować, iż skoro zwolnienie z podatku na podstawie dyrektywy 83/182 dotyczące jedynie tymczasowego przywozu pojazdów obejmuje również podatki rejestracyjne, to podatki takie powinny być również objęte zwolnieniem na podstawie dyrektywy 83/183, która dotyczy przywozu pojazdu na stałe.

65. Uczestnicy postępowania [21] powołali się ponadto na projekt Komisji w sprawie następczej regulacji dotyczącej tych dyrek-

20 — Według tego rozumowania przy wprowadzeniu do ruchu w Finlandii mogłoby chodzić o alternatywne zdarzenie podatkowe gwarantujące w każdym wypadku, że zobowiązanie podatkowe na podstawie ustawy o podatku od środków transportu powstaje także wtedy lub już wtedy, gdy pojazd wbrew przepisom zostaje wprowadzony do ruchu bez rejestracji.

21 — Zobacz art. 1 w związku z załącznikiem I do projektu Komisji.

tyw, zgodnie z którym zakaz opodatkowania wyraźnie obejmuje podatki rejestracyjne takie jak autovero. Wnioskując z motywów, projekt ten ma na celu usunięcie istniejących problemów w odniesieniu do opodatkowania pojazdów w związku z przeniesieniem miejsca zamieszkania, zatem widocznie projekt wychodzi raczej z takiego założenia, iż na podstawie obecnej dyrektywy zwolnienie z podatku (jeszcze) nie dotyczy podatków rejestracyjnych [22]. Jednakże oczywiście nie wynika z tego pewny punkt oparcia dla wykładni znaczenia obecnej dyrektywy.

66. Wreszcie należy zanalizować twierdzenie Komisji, zgodnie z którym należy dokonywać wykładni dyrektywy w świetle celów harmonizacji podatków lub podstawowych swobód.

67. Z pewnością zarówno dla dyrektywy 83/182, jak i dla tej dyrektywy obowiązuje zasada, iż „przepisy dyrektywy należy interpretować z uwzględnieniem celów leżących u podstaw harmonizacji w dziedzinie podatku od wartości dodanej, takich jak wspieranie swobodnego przepływu osób i towarów oraz zakaz podwójnego opodatkowania" [23].

68. W każdym razie — moim zdaniem — nie można z tego wyciągać wniosków na podstawie dyrektywy w odniesieniu do podatków od środków transportu związanych z rejestracją takich jak autovero, które — jak wyjaśniono powyżej — są wyłączone z zakresu zastosowania dyrektywy.

69. Ponadto powołany przez Komisję zakaz podwójnego opodatkowania — który, jak wynika z powołanego orzecznictwa [24], stanowi cel harmonizacji w dziedzinie podatków od wartości dodanej — nie obowiązuje automatycznie w odniesieniu do każdego rodzaju podatku.

70. W dziedzinie opodatkowania pojazdów Trybunał stwierdził w wyroku w sprawie Cura Anlagen, że Państwa Członkowskie mają swobodę w wykonywaniu swoich uprawnień podatkowych w tym zakresie oraz że rejestracja wydaje się „naturalnym skutkiem wykonywania tych uprawnień". Państwa Członkowskie „mogą się porozumieć co do rozgraniczenia tych uprawnień podatkowych [...] i zawierać między sobą porozumienia, aby zapewnić, iż pojazd podlega opodatkowaniu pośredniemu tylko w jednym państwie będącym stroną takiego porozumienia" [25].

22 — W ten sposób także rzecznik generalny A. Tizzano w swojej opinii w sprawie C-387/01 (powołanej w przypisie 7), pkt 51 i 52.

23 — Wyrok z dnia 29 maja 1997 r. w sprawie C-389/95 Klattner, Rec. str. I-2719, pkt 25; por. m.in. także wyroki w sprawie 249/84 (powołanej w przypisie 12), pkt 25, z dnia 6 lipca 1988 r. w sprawie 127/86 Ledoux, Rec. str. 3741, pkt 11 oraz z dnia 23 kwietnia 1991 r. w sprawie C-297/89 Ryborg, Rec. str. I-1943, pkt 13.

24 — Zobacz przypis 23.

25 — Zobacz wyrok w sprawie C-451/99 (powołany w przypisie 4), pkt 40 i 41.

71. Wynika z tego, iż przy obecnym stanie prawa wspólnotowego w odniesieniu do podatków związanych z rejestracją — jak autovero — należy liczyć się z takimi skutkami braku harmonizacji w tej dziedzinie jak podwójne opodatkowanie — w każdym razie można by temu zapobiec przez środki podjęte przez Państwa Członkowskie na zasadzie dobrowolności.

72. W świetle powyższych rozważań należy odpowiedzieć na pytanie prejudycjalne, iż art. 1 dyrektywy nie stoi na przeszkodzie pobieraniu podatku takiego jak autovero, który jest pobierany od pojazdów przywożonych z jednego Państwa Członkowskiego do innego Państwa Członkowskiego w ramach przeniesienia miejsca zamieszkania.

V — Wnioski

73. Proponuję zatem, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne:

„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 pobieraniu podatku takiego jak podatek od środków transportu przewidziany w ustawie o podatku od środków transportu (autoverolaki) (1482/1994) od pojazdów przywożonych z jednego Państwa Członkowskiego do innego Państwa Członkowskiego w ramach przeniesienia miejsca zamieszkania."