Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 14 kwietnia 2015 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatki wewnętrzne — Artykuł 110 TFUE — Podatek pobierany przez państwo członkowskie od pojazdów samochodowych przy ich pierwszej rejestracji lub pierwszym przepisaniu prawa własności — Neutralność pomiędzy używanymi pojazdami samochodowymi pochodzącymi z innych państw członkowskich i podobnymi pojazdami dostępnymi na rynku krajowym

W sprawie C-76/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel Braşov (Rumunia) postanowieniem z dnia 29 stycznia 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 12 lutego 2014 r., w postępowaniu:

Mihai Manea

przeciwko

Instituţia Prefectului judeţul Braşov – Serviciul public comunitar regim de permise de conducere şi înmatriculare a vehiculelor,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, K. Lenaerts, wiceprezes, M. Ilešič (sprawozdawca), L. Bay Larsen, T. von Danwitz i J.C. Bonichot, prezesi izb, A. Arabadjiev, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal, E. Jarašiūnas i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu M. Manei przez R. Cătălina, avocat,

— w imieniu rządu rumuńskiego przez R.H. Radu, działającego w charakterze pełnomocnika, oraz przez V. Angelescu oraz D.M. Bulanceę, działających w charakterze doradców,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz G.D. Bălana, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 10 lutego 2015 r.,

* 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 M. Maneą i Instituția Prefectului județul Brașov – Serviciul public comunitar regim de permise de conducere și înmatriculare a vehiculelor [organem właściwym w sprawach rejestracji pojazdów w Braszowie (Rumunia)], w przedmiocie podatku, którego zapłaty zażądano od M. Manei w celu zarejestrowania w Rumunii używanego pojazdu samochodowego pochodzącego z innego państwa członkowskiego.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 „Europejskie normy emisji" określają dopuszczalne limity emisji spalin dla nowych pojazdów samochodowych sprzedawanych w państwach członkowskich w obrębie Unii Europejskiej. Pierwsza z tych norm (powszechnie zwana „normą Euro 1") została wprowadzona dyrektywą Rady 91/441/EWG z dnia 26 czerwca 1991 r. zmieniającą dyrektywę 70/220/EWG w sprawie zbliżenia ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do działań, jakie mają być podjęte w celu ograniczenia zanieczyszczania powietrza przez emisje z pojazdów silnikowych (Dz.U. L 242, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 13, t. 10, s. 329), która weszła w życie w dniu 1 stycznia 1992 r. Od tego czasu przepisy w tej dziedzinie były stopniowo zaostrzane w celu polepszenia jakości powietrza w Unii.

4 Dyrektywa 2007/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 września 2007 r. ustanawiająca ramy dla homologacji pojazdów silnikowych i ich przyczep oraz układów, części i oddzielnych zespołów technicznych przeznaczonych do tych pojazdów („dyrektywa ramowa") (Dz.U. L 263, s. 1) odróżnia pojazdy kategorii M obejmującej „[pojazdy samochodowe] mające co najmniej cztery koła, zaprojektowane i wykonane do przewozu osób" od pojazdów kategorii N obejmującej „[pojazdy samochodowe] mające przynajmniej cztery koła, zaprojektowane i wykonane do przewozu ładunków". Kategorie te dzielą się według liczby siedzeń i masy maksymalnej (kategoria M) lub tylko według masy maksymalnej (kategoria N).

Prawo rumuńskie

5 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").

6 Na mocy Ordonanță de Urgență a Guvernului nr. 50/2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule (rozporządzenia z mocą ustawy nr 50/2008 w sprawie podatku od emisji zanieczyszczeń przez pojazdy samochodowe) z dnia 21 kwietnia 2008 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 327 z dnia 25 kwietnia 2008 r., zwanego dalej „OUG nr 50/2008"), który wszedł w życie w dniu 1 lipca 2008 r., wprowadzono podatek od zanieczyszczeń w odniesieniu do pojazdów samochodowych kategorii M1–M3 i N1–N3. Obowiązek zapłaty tego podatku powstawał w szczególności w chwili pierwszej rejestracji takiego pojazdu w Rumunii.

7 OUG nr 50/2008 było wielokrotnie zmieniane, zanim zostało uchylone przez Legea nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiili 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.), która weszła w życie w dniu 13 stycznia 2012 r.

8 Wzorem OUG nr 50/2008 ustawa nr 9/2012 ustanowiła podatek od zanieczyszczeń dla pojazdów samochodowych kategorii M1–M3 i N1–N3.

9 Na mocy art. 4 ust. 1 ustawy nr 9/2012 obowiązek zapłaty tego podatku powstawał między innymi przy pierwszej rejestracji pojazdu samochodowego w Rumunii.

10 Na mocy art. 4 ust. 2 tej ustawy obowiązek zapłaty rzeczonego podatku powstawał w pewnych okolicznościach również przy pierwszym przepisaniu w Rumunii prawa własności używanego pojazdu samochodowego. Przepis ten miał następujące brzmienie:

„Obowiązek zapłaty podatku powstaje również przy pierwszym przepisaniu w Rumunii prawa własności używanego pojazdu samochodowego, za który nie został zapłacony specjalny podatek od samochodów osobowych i pojazdów samochodowych zgodnie z ustawą nr 571/2003 z późniejszymi zmianami i uzupełnieniami ani podatek od emisji zanieczyszczeń przez pojazdy samochodowe oraz który nie należy do kategorii pojazdów objętych wyjątkiem lub zwolnionych z zapłaty takich podatków zgodnie z przepisami obowiązującymi w chwili rejestracji".

11 Termin „pierwsze przepisanie prawa własności" dotyczył – jak zostało to wyjaśnione w art. 2 lit. i) ustawy nr 9/2012 – „pierwszego przeniesienia prawa własności używanego pojazdu samochodowego dokonanego po wejściu w życie niniejszej ustawy […]".

12 Niemniej jednak Ordonanță 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 in conformitate cu prevederile art. 4 alin. 2 din lege (rozporządzenie z mocą ustawy nr 1/2012 w sprawie zawieszenia stosowania niektórych przepisów ustawy nr 9/2012 w sprawie podatku od emisji zanieczyszczeń przez pojazdy samochodowe oraz zwrotu podatku zapłaconego na podstawie 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., zwane dalej „OUG nr 1/2012"), które weszło w życie w dniu 31 stycznia 2012 r., zawiesiło stosowanie art. 4 ust. 2 ustawy nr 9/2012 do dnia 1 stycznia 2013 r. OUG nr 1/2012 przewidywało ponadto, że podatnicy, którzy uiścili tenże podatek zgodnie z art. 4 ust. 2 w okresie pomiędzy dniem wejścia w życie ustawy nr 9/2012 a dniem wejścia w życie OUG nr 1/2012, mają prawo do jego zwrotu.

13 Artykuł 6 ustawy nr 9/2012 stanowił, co następuje:

„1. Kwotę podatku oblicza się w oparciu o czynniki wymienione w załącznikach 1–5 w następujący sposób:

a) w przypadku pojazdów silnikowych kategorii M1 spełniających normę emisji Euro 3, Euro 4, Euro 5 lub Euro 6:

1) w przypadku pojazdów samochodowych spełniających normę emisji Euro 5, Euro 4 lub Euro 3 podatek jest obliczany na podstawie emisji dwutlenku węgla (CO_2), podatku od emisji zanieczyszczeń wyrażonego w EUR za gram CO_2 przewidzianego w załączniku 1, normy zanieczyszczeń i podatku od emisji zanieczyszczeń wyrażonego w euro za centymetr sześcienny przewidzianego w załączniku nr 2, po uwzględnieniu ewentualnego obniżenia podatku zgodnie z drugą kolumną tabeli w załączniku nr 4, według następującego wzoru:

Kwota = [(A × B × 30%) + (C × D × 70%)] × (100 − E)%

gdzie:

A = wielkość połączona emisji CO_2, wyrażona w gramach na km;

B = podatek od emisji zanieczyszczeń, wyrażony w euro na gram CO_2, przewidziany w trzeciej kolumnie tabeli w załączniku nr 1;

C = pojemność silnika (objętość skokowa);

D = podatek od emisji zanieczyszczeń według pojemności silnika przewidziany w trzeciej kolumnie tabeli w załączniku nr 2;

E = procentowe obniżenie podatku przewidziane w drugiej kolumnie tabeli w załączniku nr 4;

2) w przypadku pojazdów samochodowych spełniających normę emisji Euro 6 podatek jest obliczany według wzoru określonego w pkt 1, od dnia wejścia w życie normy Euro 6 w celu rejestracji, sprzedaży i dopuszczenia do ruchu nowych pojazdów […];

b) w przypadku pojazdów samochodowych kategorii M1, które nie spełniają żadnej europejskiej normy emisji, albo spełniają normę Euro 1 lub Euro 2 i dla których nie została określona wielkość połączona emisji CO_2, zgodnie z następującym wzorem:

Kwota = C × D × (100 − E): 100;

gdzie:

C = pojemność silnika (objętość skokowa);

D = podatek od emisji zanieczyszczeń według pojemności silnika przewidziany w trzeciej kolumnie tabeli w załączniku nr 2;

E = procentowe obniżenie podatku przewidziane w drugiej kolumnie tabeli w załączniku nr 4.

[…].

3. Procentowe obniżenie podatku […] określa się według wieku pojazdu samochodowego.

4. Przy obliczaniu podatku, obniżenia dodatkowe w stosunku do procentowego obniżenia przewidzianego w załączniku 4 przyznaje się w zależności od różnic w stosunku do zwykłych czynników, które służyły jako podstawa dla ustalenia stałego procentu, jeżeli osoba występująca o zarejestrowanie lub, w stosownym wypadku, o pierwsze przepisanie prawa własności używanego pojazdu samochodowego, oświadcza na własną odpowiedzialność, iż średni roczny przebieg danego pojazdu przewyższa średni roczny przebieg uważany za standardowy dla kategorii danego pojazdu, zgodnie z [Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule (przepisami wykonawczymi do ustawy nr 9/2012 w sprawie podatku od emisji zanieczyszczeń przez pojazdy samochodowe), *Monitorul Oficial al României*, część I, nr 29 z dnia 13 stycznia 2012 r., zwanymi dalej „przepisami wykonawczymi”]. W tym wypadku obliczenia podatku dokonuje się na podstawie procentowego obniżenia wynikającego z procentu przewidzianego w załączniku nr 4 zwiększonego o dodatkowe procentowe obniżenie przewidziane w załączniku nr 5. Jeżeli nowe procentowe obniżenie przewyższa 90%, stosuje się procentowe obniżenie w wysokości 90%.

5. Kwota stanowiąca podatek podlegający zapłacie, obliczona zgodnie z ust. 1 może również zostać dostosowana, jeżeli osoba występująca o zarejestrowanie lub, w stosownym wypadku, o pierwsze przepisanie prawa własności używanego pojazdu samochodowego, przedstawi dowód w oparciu o badanie techniczne Regia Autonomă »Registrul Auto Român« [samodzielnego zakładu pod nazwą »rumuński rejestr pojazdów«], że zmniejszenie wartości używanego pojazdu samochodowego jest większe, zgodnie z [przepisami wykonawczymi].

6. Wiek używanego pojazdu samochodowego oblicza się od dnia jego pierwszej rejestracji.

7. Jeżeli osoba występująca o zarejestrowanie lub, w stosownym wypadku, o pierwsze przepisanie prawa własności używanego pojazdu samochodowego nie może udowodnić dnia jego pierwszej rejestracji, podatek oblicza się w zależności od roku produkcji".

14 Zgodnie z art. 9 ustawy nr 9/2012:

„1. Od kwoty zapłaconego podatku można się odwołać, jeżeli osoba, która zamierza zarejestrować używany pojazd samochodowy lub dokonać przepisania jego prawa własności, jest w stanie wykazać, że wartość należącego do niej pojazdu uległa zmniejszeniu w większym zakresie niż określony w drugiej kolumnie tabeli przewidzianej w załączniku nr 4.

2. Oceny poziomu zmniejszenia wartości dokonuje się na podstawie czynników uwzględnianych przy określaniu procentowego obniżenia, o którym mowa w art. 6 ust. 4.

3. W razie złożenia odwołania właściwości używanego pojazdu samochodowego, o których mowa w ust. 2, ustalane są, na żądanie podatnika, na podstawie badania technicznego przeprowadzonego odpłatnie przez Regia Autonomă »Registrul Auto Român«, w ramach procedury określonej w [przepisach wykonawczych].

4. Taryfę opłat za wykonanie badania technicznego ustala Regia Autonomă »Registrul Auto Român« w oparciu o czynności stanowiące część badania; opłaty te nie mogą przekraczać kosztu wykonania tych czynności.

5. Wynik badania technicznego ujmuje się w dokumencie opracowanym przez Regia Autonomă »Registrul Auto Român«, który zawiera informacje odpowiadające każdej z danych, o których mowa w ust. 2, oraz wynikającej z nich stawki procentowego obniżenia.

6. Podatnik przedstawia właściwemu organowi podatkowemu dokument zawierający wynik badania technicznego opracowany przez Regia Autonomă »Registrul Auto Român«.

7. Po otrzymaniu dokumentu, o którym mowa w ust. 6, właściwy organ podatkowy oblicza na nowo kwotę podlegającą zapłacie tytułem podatku, co może prowadzić do zwrotu różnicy w stosunku do kwoty podatku uiszczonej w chwili rejestracji lub przepisania prawa własności używanego pojazdu samochodowego.

[…]".

15 Artykuł 11 ustawy nr 9/2012 stanowił:

„Osoba niezadowolona ze sposobu załatwienia odwołania może zwrócić się do właściwego sądu zgodnie z przepisami prawa".

16 Załącznik nr 4 do ustawy nr 9/2012 stanowił:

„Tabela procentowego obniżenia podatku od zanieczyszczeń

Wiek pojazdu Procentowe obniżenie (%)

Nowy 0

do 1 miesiąca włącznie 3

od ponad 1 miesiąca do 3 miesięcy włącznie 5

od ponad 3 miesięcy do 6 miesięcy włącznie 8

od ponad 6 miesięcy do 9 miesięcy włącznie 10

od ponad 9 miesięcy do 1 roku włącznie 13

od ponad 1 roku do 2 lat włącznie 21

od ponad 2 lat do 3 lat włącznie 28

od ponad 3 lat do 4 lat włącznie 33

od ponad 4 lat do 5 lat włącznie 38

od ponad 5 lat do 6 lat włącznie 43

od ponad 6 lat do 7 lat włącznie 49

od ponad 7 lat do 8 lat włącznie 55

od ponad 8 lat do 9 lat włącznie 61

od ponad 9 lat do 10 lat włącznie 66

od ponad 10 lat do 11 lat włącznie 73

od ponad 11 lat do 12 lat włącznie 79

od ponad 12 lat do 13 lat włącznie 84

od ponad 13 lat do 14 lat włącznie 89

ponad 14 lat 90”.

17 Artykuł 6 ust. 1 przepisów wykonawczych przewidywał:

„Kwota stanowiąca podatek podlegający zapłacie, obliczona zgodnie z art. 6 ustawy może zostać dostosowana, jeżeli pojazd samochodowy, dla którego wystąpiono o jedną z operacji przewidzianych w art. 4 ustawy, nie spełnia poniższych parametrów referencyjnych pojazdu samochodowego uważanego za standardowy. Parametrami tymi są:

a) średni standardowy roczny przebieg pojazdu, wynoszący:

— dla kategorii M1 – 15 000 km,

— dla kategorii N1 – 30 000 km,

— dla kategorii M2 i N2 – 60 000 km,

— dla kategorii M3 i N3 – 100 000 km;

b) standardowy stan ogólny właściwy pojazdowi samochodowemu, który spełnia wszystkie wymogi techniczne niezbędne do homologacji oraz okresowego badania technicznego, zgodnie z obowiązującymi przepisami, i którego nadwozie nie nosi śladów rdzy ani zniszczenia, które nie było przemalowywane, którego elementy ozdobne są czyste i niezniszczone, a elementy wyposażenia wnętrza w dobrym stanie;

c) standardowe wyposażenie: klimatyzacja, ABS i poduszka powietrzna;

d) wiek pojazdu".

18 Ustawa nr 9/2012 obowiązywała do dnia 14 marca 2013 r. włącznie.

19 Ordonanța de urgență nr. 9/2013 privind timbrul de mediu pentru autovehicule (rozporządzenie z mocą ustawy nr 9/2013 w sprawie opłaty środowiskowej od pojazdów samochodowych, zwane dalej „OUG nr 9/2013") z dnia 19 lutego 2013 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 119 z dnia 4 marca 2013 r.), uchylające ustawę nr 9/2012, weszło w życie w dniu 15 marca 2013 r.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

20 Na początku 2013 r. M. Manea pragnął zarejestrować w Rumunii używany pojazd samochodowy, który zakupił w Hiszpanii. Pojazd ten zalicza się do kategorii M1 i został zarejestrowany jako nowy pojazd w Hiszpanii w 2005 r.

21 W piśmie z dnia 5 marca 2013 r. właściwy organ rumuński uzależnił rejestrację od zapłaty podatku przewidzianego przez ustawę nr 9/2012.

22 Uznawszy, że ustawa nr 9/2012 jest niezgodna z art. 110 TFUE, M. Manea wniósł skargę do Tribunalul Brașov (sądu pierwszej instancji w Braszowie), żądając, aby sąd ten nakazał rzeczonemu organowi rejestrację omawianego pojazdu bez wymagania zapłaty wspomnianego podatku.

23 Wyrokiem z dnia 24 września 2013 r. Tribunalul Brașov oddalił tę skargę. M. Manea odwołał się od tego wyroku do Curtea de Apel Brașov (sądu apelacyjnego w Braszowie).

24 Curtea de Apel Brașov wyjaśnia, że w swym własnym orzecznictwie przyjmuje, iż ustawa nr 9/2012 jest zgodna z art. 110 TFUE, wskazując jednak, że inny rumuński sąd apelacyjny wydał wyrok o przeciwnej treści, z uwagi na co wyrok prejudycjalny Trybunału jest konieczny w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa Unii.

25 W tych okolicznościach Curtea de Apel Brașov postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy, mając na uwadze przepisy ustawy nr 9/2012 i przedmiot podatku przewidzianego w tej ustawie, art. 110 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie wprowadzeniu przez państwo członkowskie Unii podatku od emisji zanieczyszczeń stosowanego do wszystkich zagranicznych pojazdów samochodowych przy ich rejestracji w tym państwie, który stosowany jest również przy przepisaniu prawa własności krajowych pojazdów samochodowych, z wyjątkiem sytuacji, gdy taki podatek lub podatek podobny został już zapłacony?

2) Czy, mając na uwadze przepisy ustawy nr 9/2012 i przedmiot podatku przewidzianego w tej ustawie, art. 110 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie wprowadzeniu przez państwo członkowskie Unii podatku od emisji zanieczyszczeń stosowanego do wszystkich zagranicznych pojazdów samochodowych przy ich rejestracji w tym państwie, który jest należny od krajowych pojazdów samochodowych tylko przy przepisaniu 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 w czasie bez zapłaty podatku do czasu przepisania prawa własności tego pojazdu, o ile takie przepisanie ma miejsce?".

26 Rząd rumuński zażądał na mocy art. 16 akapit trzeci statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, aby Trybunał rozpoznał sprawę w składzie wielkiej izby.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

27 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 zarejestrowane w tymże państwie członkowskim przy pierwszym przepisaniu ich prawa własności w tym państwie członkowskim, a z drugiej strony, aby to państwo członkowskie zwalniało z tegoż podatku pojazdy już zarejestrowane, za które został uiszczony podatek obowiązujący wcześniej.

28 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 podatków wewnętrznych, a zwłaszcza podatków dyskryminujących, na towary pochodzące z innych państw członkowskich (zob. podobnie wyroki: Komisja/Dania, C-47/88, EU:C:1990:449, pkt 9; Brzeziński, C-313/05, EU:C:2007:33, pkt 27; Kalinczew, C-2/09, EU:C:2010:312, pkt 37; X, C-437/12, EU:C:2013:857, pkt 26).

29 W tym celu art. 110 akapit pierwszy TFUE zakazuje każdemu państwu członkowskiemu poddawania produktów pochodzących z innych państw członkowskich opodatkowaniu podatkami wewnętrznymi wyższymi niż te, które obciążają podobne produkty krajowe. Owo postanowienie traktatu zmierza do zagwarantowania neutralności podatków wewnętrznych w zakresie konkurencji pomiędzy produktami znajdującymi się już na rynku krajowym a produktami pochodzącymi z przywozu (zob. podobnie wyroki: Komisja/Dania, C-47/88, EU:C:1990:449, pkt 8, 9; Weigel, C-387/01, EU:C:2004:256, pkt 66; X, C-437/12, EU:C:2013:857, pkt 29).

30 Celem ustalenia, czy podatek taki jak podatek rozpatrywany w postępowaniu głównym stanowi przejaw dyskryminacji, należy, biorąc pod uwagę pytania sformułowane przez sąd odsyłający oraz uwagi przedłożone Trybunałowi, najpierw zbadać, czy podatek ten jest neutralny z punktu widzenia konkurencji pomiędzy używanymi pojazdami samochodowymi pochodzącymi z państw członkowskich innych niż Rumunia a podobnymi pojazdami rumuńskimi, które już zostały zarejestrowane na terytorium kraju bez zapłaty tego rodzaju podatku. Następnie konieczne będzie zbadanie neutralności tegoż podatku w stosunku do – z jednej strony – używanych pojazdów samochodowych pochodzących z państw członkowskich innych niż Rumunia, a z drugiej strony do podobnych krajowych pojazdów używanych, które zostały obłożone podatkiem w momencie ich zarejestrowania.

31 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 (zob. w szczególności wyroki: Komisja/Dania, C-47/88, EU:C:1990:449, pkt 17; Kalinczew, C-2/09, EU:C:2010:312, pkt 32, 40; Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, pkt 55).

32 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 – jak zaznaczył to rzecznik generalny w pkt 16 swej opinii – pojazdy te nie konkurują z innymi pojazdami, niezależnie od tego, czy chodzi o pojazdy, które są dostępne na rynku krajowym, lub o pojazdy dostępne na rynku innych państw członkowskich.

Neutralność podatku w zakresie konkurencji pomiędzy używanymi pojazdami samochodowymi pochodzącymi z innych państw członkowskich i podobnymi pojazdami krajowymi już zarejestrowanymi w danym państwie członkowskim bez zapłacenia podatku

33 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 podatku, ale także podstawę opodatkowania i zasady nakładania tego podatku (zob. w tym względzie wyroki: Komisja/Dania, C-47/88, EU:C:1990:449, pkt 18; Nunes Tadeu, C-345/93, EU:C:1995:66, pkt 12; Komisja/Grecja, C-74/06, EU:C:2007:534, pkt 27).

34 Dokładniej rzecz ujmując, państwo członkowskie nie może pobierać podatku od przywożonych używanych pojazdów samochodowych w oparciu o wartość wyższą od wartości rzeczywistej pojazdu, co powoduje ich wyższe opodatkowanie niż opodatkowanie podobnych używanych pojazdów dostępnych na rynku krajowym. W konsekwencji, aby uniknąć dyskryminacyjnego opodatkowania należy uwzględnić rzeczywiste zmniejszenie wartości pojazdów samochodowych (wyroki: Weigel, C-387/01, EU:C:2004:256, pkt 70; Komisja/Grecja, C-74/06, EU:C:2007:534, pkt 28).

35 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 tabel, określonych w przepisach ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych i obliczanych w oparciu o kryteria, takie jak wiek pojazdu, przebieg, ogólny stan, rodzaj napędu, markę lub model pojazdu, taką wartość używanego pojazdu samochodowego, która zasadniczo będzie bardzo zbliżona do jego wartości rzeczywistej (wyroki: Gomes Valente, C-393/98, EU:C:2001:109, pkt 24; Weigel, C-387/01 EU:C:2004:256, pkt 73; Komisja/Grecja, C-74/06, EU:C:2007:534, pkt 29; Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, pkt 41).

36 Te obiektywne kryteria służące ocenie zmniejszenia wartości pojazdów samochodowych nie zostały wymienione przez Trybunał w sposób wiążący. Nie muszą więc koniecznie być stosowane łącznie. Niemniej jednak zastosowanie tabeli opartej tylko na jednym kryterium zmniejszenia wartości, takim jak wiek pojazdu samochodowego, nie gwarantuje, że tabela taka będzie odzwierciedlać rzeczywiste zmniejszenie wartości tych pojazdów. W szczególności w braku uwzględnienia przebiegu tabela taka co do zasady nie prowadzi do rozsądnej przybliżonej oceny rzeczywistej wartości używanych pojazdów samochodowych pochodzących z przywozu (wyroki: Komisja/Grecja, C-74/06, EU:C:2007:534, pkt 37–43; Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, pkt 42).

37 W niniejszym przypadku z akt sprawy przesłanych Trybunałowi w jednoznaczny sposób wynika, że w sprawie w postępowaniu głównym wysokość podatku jest ustalana, po pierwsze, w zależności od parametrów odzwierciedlających w pewnym zakresie zanieczyszczenie powodowane przez pojazd samochodowy, takich jak pojemność skokowa silnika oraz spełniana norma Euro, oraz, po drugie, przy uwzględnieniu zmniejszenia wartości tego pojazdu. To zmniejszenie wartości, które prowadzi do

obniżenia kwoty uzyskanej w oparciu o parametry ekologiczne, określane jest nie tylko w zależności od wieku pojazdu (czynnik E we wzorach przewidzianych w art. 6 ust. 1 ustawy nr 9/2012), ale także, jak wynika to z art. 6 ust. 4 ustawy nr 9/2012 oraz art. 6 ust. 1 przepisów wykonawczych do niej, w zależności od średniego rocznego przebiegu pojazdu, przy założeniu, że podatnik złożył oświadczenie w przedmiocie przebiegu. Ponadto, jeżeli podatnik jest zdania, że wiek pojazdu i średni roczny przebieg nie odzwierciedlają w sposób poprawny i wystarczający rzeczywistego zmniejszenia wartości pojazdu, może on, na mocy art. 9 ustawy nr 9/2012, 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.

38 Wprowadzając do obliczania wysokości podatku wiek pojazdu i jego średni roczny przebieg oraz dodając do kryteriów fakultatywne uwzględnienie, po niewygórowanych opłatach, stanu tego pojazdu oraz jego wyposażenia w drodze badania przeprowadzonego przez organ właściwy w sprawach rejestracji pojazdów samochodowych, przepisy takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym gwarantują, że wysokość podatku zostanie obniżona stosownie do rozsądnego przybliżenia rzeczywistej wartości pojazdu (zob. podobnie wyrok Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, pkt 44).

39 Wniosek ten znajduje potwierdzenie w okoliczności, że w ryczałtowych tabelach ujętych w załączniku nr 4 do ustawy nr 9/2012 w należytym stopniu uwzględniono okoliczność, iż roczne zmniejszenie wartości pojazdów samochodowych jest zazwyczaj większe niż 5% i że zmniejszenie to nie ma charakteru liniowego, w szczególności w pierwszych latach po dopuszczeniu ich do ruchu, gdy postępuje ono znacznie szybciej niż w późniejszym okresie (zob. podobnie wyrok Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, pkt 45).

40 Ponadto rumuński ustawodawca mógł słusznie uznać, że kryteria zmniejszenia wartości odnoszące się do stanu pojazdu samochodowego i jego wyposażenia mogą być prawidłowo zastosowane jedynie w drodze indywidualnego badania tego pojazdu przez rzeczoznawcę oraz – aby wyceny nie miały miejsca zbyt często i nie obciążały wprowadzonego systemu zarówno administracyjnie, jak i finansowo – że należy wymagać od podatnika, by to on poniósł koszt wyceny (zob. podobnie wyrok Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, pkt 46).

41 W przeciwieństwie do podatku specjalnego pobieranego w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 30 czerwca 2008 r., podatku od zanieczyszczeń pobieranego na mocy OUG nr 50/2008 w okresie od dnia 1 lipca 2008 r. do dnia 12 stycznia 2012 r. i podatku od zanieczyszczeń pobieranego na mocy ustawy nr 9/2012 mającej zastosowanie w okresie od dnia 13 stycznia 2012 r. do dnia 1 stycznia 2013 r., podatek od zanieczyszczeń pobierany na mocy ustawy nr 9/2012 mającej zastosowanie w późniejszym okresie do dnia 14 marca 2013 r. i istotnej dla postępowania głównego, obciążał według tych samych zasad obliczania po pierwsze używane pojazdy samochodowe pochodzące z innych państw członkowskich przy ich pierwszej rejestracji w Rumunii i po drugie pojazdy samochodowe już zarejestrowane w Rumunii przy pierwszym przepisaniu prawa własności tychże używanych pojazdów w tym państwie członkowskim, jeżeli w momencie ich rejestracji w rzeczonym państwie członkowskim nie został zapłacony żaden podatek.

42 Następstwem powyższego jest, że ciężar podatkowy wynikający z ustawy nr 9/2012 mającej zastosowanie w okresie istotnym dla sprawy w postępowaniu głównym, był taki sam dla podatników, którzy zakupili używany pojazd samochodowy pochodzący z państwa członkowskiego innego niż Rumunia i zarejestrowali tenże pojazd w Rumunii, co dla podatników, którzy zakupili w Rumunii używany pojazd samochodowy, który został tam zarejestrowany przed dniem 1 stycznia 2007 r. bez zapłaty podatku i dla którego należało dokonać pierwszego przepisania prawa własności, albowiem w momencie poboru podatku wprowadzonego ustawą nr 9/2012 ów pojazd był pojazdem tego samego rodzaju, o tych samych właściwościach i stopniu zużycia co pojazd pochodzący z innego państwa członkowskiego.

43 Z powyższych uwag wynika, że system opodatkowania, taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, 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 bez zapłacenia podatku.

Neutralność podatku w zakresie konkurencji pomiędzy używanymi pojazdami samochodowymi pochodzącymi z innych państw członkowskich i podobnymi pojazdami krajowymi już zarejestrowanymi w danym państwie członkowskim z zapłaceniem podatku

44 Bezsporne jest, że w okresie istotnym dla postępowania głównego, skutkiem art. 4 ust. 2 ustawy nr 9/2012 było zwolnienie z podatku pierwszego przepisania prawa własności używanych pojazdów krajowych, których rejestracja w Rumunii przed istotnym w niniejszej sprawie okresem prowadziła do zapłaty podatku specjalnego (rejestracja pomiędzy dniem 1 stycznia 2007 r. a dniem 30 czerwca 2008 r.), podatku od zanieczyszczeń na mocy OUG nr 50/2008 (rejestracja pomiędzy dniem 1 lipca 2008 r. i dniem 12 stycznia 2012 r.) lub podatku od zanieczyszczeń na mocy ustawy nr 9/2012 częściowo zawieszonej przez OUG nr 1/2012 (rejestracja pomiędzy dniem 13 stycznia 2012 r. i dniem 1 stycznia 2013 r.).

45 Tymczasem z wyroków wydanych w trybie prejudycjalnym przez Trybunał w sprawach dotyczących podatku pobranego przy rejestracji używanych pojazdów samochodowych w Rumunii na mocy OUG nr 50/2008 oraz podatku pobranego przy rejestracji używanych pojazdów samochodowych w Rumunii na mocy ustawy nr 9/2012 częściowo zawieszonej przez OUG nr 1/2012 jednoznacznie wynika, że podatki te były niezgodne z art. 110 TFUE i zasadniczo podlegają zwrotowi z odsetkami (zob. w szczególności wyroki: Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219; Nisipeanu, C-263/10, EU:C:2011:466; Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250; postanowienie Câmpean i Ciocoiu, C-97/13 i C-214/13, EU:C:2014:229; wyrok Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285). Jak wynika z pkt 2, 3 i 26 opinii rzecznika generalnego, podatek specjalny pobierany w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 30 czerwca 2008 r. miał cechy identyczne z niezgodnymi z art. 110 TFUE cechami podatków wprowadzonych przez OUG nr 50/2008 i ustawę nr 9/2012 częściowo zawieszoną przez OUG nr 1/2012.

46 Widać więc, że art. 4 ust. 2 ustawy nr 9/2012 zwolnił z podatku wprowadzonego przez tę ustawę przepisanie prawa własności krajowych używanych pojazdów samochodowych, których rejestracja w Rumunii pomiędzy dniem 1 stycznia 2007 r. i dniem 1 stycznia 2013 r. prowadziła do zapłaty podatku niezgodnego z prawem Unii i który z tego względu podlegał zwrotowi wraz z odsetkami.

47 W tym względzie należy zaznaczyć w ślad za rzecznikiem generalnym w pkt 28 jego opinii, że zwolnienie z nowego podatku używanych pojazdów samochodowych, od których zapłacono podatek obowiązujący wcześniej i uznany następnie za niezgodny z prawem Unii, nie może zastąpić zwrotu tego podatku z odsetkami.

48 Ponadto skutkiem takiego zwolnienia jest nieobjęcie zapłatą omawianego podatku pierwszego przepisania, w okresie mającym znaczenie w sprawie w postępowaniu głównym, prawa własności krajowych używanych pojazdów samochodowych zarejestrowanych w Rumunii w okresie pomiędzy dniem 1 stycznia 2007 r. i dniem 1 stycznia 2013 r., podczas gdy podatek ten niezmiennie był pobierany przy rejestracji w Rumunii, w okresie istotnym dla postępowania głównego, podobnych pojazdów pochodzących z innych państw członkowskich. Zwolnienie takie jak w postępowaniu głównym sprzyja sprzedaży krajowych pojazdów używanych i zniechęca do przywozu podobnych pojazdów używanych.

49 Ponadto Trybunał wielokrotnie orzekł, że kwota podatku pobieranego przy 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 podatku

rejestracyjnego. Jeżeli kwota podatku rejestracyjnego obciążającego używany pojazd z przywozu tego samego rodzaju, o tych samych właściwościach i stopniu zużycia przewyższa rzeczoną kwotę rezydualną, mamy do czynienia z naruszeniem art. 110 TFUE. Różnica ciężarów podatkowych może bowiem sprzyjać sprzedaży krajowych pojazdów używanych i zniechęcać do przywozu podobnych pojazdów (wyrok X, C-437/12, EU:C:2013:857, pkt 30–32 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 Tymczasem, skoro kwota podatku pobrana przy rejestracji używanych krajowych pojazdów samochodowych w niniejszej sprawie musi być zwrócona wraz z odsetkami, aby sytuacja istniejąca przed pobraniem tej kwoty została przywrócona, należy uznać, jak zauważył to rzecznik generalny w pkt 29 swej opinii, że wartość handlowa tychże pojazdów nie obejmuje już tej kwoty. W konsekwencji kwota rezydualna tego podatku, zawarta w wartości używanych pojazdów krajowych zarejestrowanych pomiędzy dniem 1 stycznia 2007 r. i dniem 1 stycznia 2013 r. jest równa zeru, a więc nieuchronnie jest niższa od podatku obciążającego używany pojazd z przywozu tego samego rodzaju, o tych samych właściwościach i stopniu zużycia. Jak wynika z orzecznictwa przytoczonego w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, sytuacja taka jest niezgodna z art. 110 TFUE.

51 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 pojazdy z przywozu przy ich pierwszej rejestracji w tym państwie członkowskim i pojazdy już zarejestrowane w rzeczonym państwie członkowskim przy pierwszym przepisaniu 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, co do którego orzeczono, że jest niezgodny z prawem Unii.

W przedmiocie skutków w czasie wyroku Trybunału

52 Na wypadek gdyby w wydanym wyroku orzeczono, że system podatkowy taki jak ustanowiony przez ustawę nr 9/2012 w okresie istotnym dla sprawy w postępowaniu głównym jest niezgodny z art. 110 TFUE, rząd rumuński wystąpił do Trybunału o ograniczenie w czasie skutków jego wyroku.

53 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 przez sądy 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. w szczególności wyroki: Blaizot i in., 24/86, EU:C:1988:43, pkt 27; Skov i Bilka, C-402/03, EU:C:2006:6, pkt 50; a także Brzeziński, C-313/05, EU:C:2007:33, pkt 55).

54 Zatem jedynie w wyjątkowych przypadkach Trybunał może, stosując ogólną zasadę pewności prawa leżącą u podstaw unijnego porządku prawnego, 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: Skov i Bilka, C-402/03, EU:C:2006:6, pkt 51; a także Kalinczew, C-2/09, EU:C:2010:312, pkt 50).

55 W odniesieniu do ryzyka poważnych komplikacji należy przypomnieć, że istnienie konsekwencji finansowych wynikających dla państwa członkowskiego z wyroku wydanego w trybie prejudycjalnym nie stanowi samo w sobie uzasadnienia dla ograniczenia skutków tego wyroku w czasie (zob. w szczególności wyroki Bidar, C-209/03, EU:C:2005:169, pkt 68; Brzeziński, C-313/05, EU:C:2007:33, pkt 58). Do państwa członkowskiego żądającego takiego ograniczenia należy przedstawienie Trybunałowi danych liczbowych wskazujących na ryzyko poważnych konsekwencji ekonomicznych (wyroki: Brzeziński, C-313/05, EU:C:2007:33, pkt 59, 60; Kalinczew, C-2/09, EU:C:2010:312, pkt 54, 55).

56 Jeżeli chodzi o konsekwencje ekonomiczne mogące wyniknąć z niezgodności z art. 110 TFUE systemu podatkowego wprowadzonego ustawą nr 9/2012 w mającym znaczenie okresie, rząd rumuński przedstawił szacunkowe wyliczenie, wedle którego kwoty uzyskane na podstawie tej ustawy we wspomnianym okresie podlegające zwrotowi wraz z odsetkami wyniosłyby 181 349 488,05 RON (lejów rumuńskich). Zdaniem tego rządu takie konsekwencje ekonomiczne można uznać za poważne w świetle trudności gospodarczych Rumunii.

57 Należy zauważyć, że samo szacunkowe wyliczenie przedstawione przez ten rząd nie pozwala stwierdzić, że rumuńskiej gospodarce grożą poważne perturbacje w konsekwencji tego wyroku. Nie można więc uznać, że przesłanka dotycząca poważnych konsekwencji została spełniona.

58 W tych okolicznościach nie ma potrzeby sprawdzania, czy spełniona została przesłanka dotycząca dobrej wiary zainteresowanych.

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

W przedmiocie kosztów

60 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 (wielka 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 pojazdy z przywozu przy ich pierwszej rejestracji w tym państwie członkowskim i pojazdy już zarejestrowane w rzeczonym państwie członkowskim przy pierwszym przepisaniu 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, co do którego orzeczono, że jest niezgodny z prawem Unii.**

Podpisy