WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 3 czerwca 2010 r.*

W sprawie C-2/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wyrchowen administratiwen syd (Bułgaria) postanowieniem z dnia 13 listopada 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 stycznia 2009 r., w postępowaniu

Regionałna mitniczeska direkcija – Płowdiw

przeciwko

Petyrowi Dimitrowowi Kalinczewowi,

* Język postępowania: bułgarski.

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, i A. Borg Barthet, M. Ilešič (sprawozdawca), M. Safjan, i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: N. Nanczew, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 lutego 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu P.D. Kalinczewa przez adwokata M. Ekimdżiewa,

— w imieniu rządu bułgarskiego przez A. Ananiewa oraz T. Iwanowa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou oraz S. Petrową, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 25 WE, art. 90 akapit pierwszy WE oraz art. 3 ust. 3 dyrektywy 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, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy P.D. Kalinczewem a Regionałna mitniczeska direkcija – Płowdiw (regionalną dyrekcją celną w Płowdiwie) w przedmiocie odmowy przez tę ostatnią przyznania mu obniżenia kwoty podatku akcyzowego, jaki został na niego nałożony przy przywozie jego pojazdu.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

3 Artykuł 3 ust. 1 i 3 dyrektywy 92/12 stanowi:

„1. Niniejszą dyrektywę stosuje się, na poziomie wspólnotowym, do następujących wyrobów, jak określono w stosownych dyrektywach:

— olejów mineralnych,

— alkoholu i napojów alkoholowych,

— wyrobów tytoniowych.

— […]

3. Państwa członkowskie zachowują prawo do wprowadzenia lub utrzymania podatków na wyroby inne niż te wymienione w ust. 1 pod warunkiem jednak, że podatki te nie spowodują zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między państwami członkowskimi.

Z zastrzeżeniem poszanowania tego samego warunku, państwa członkowskie zachowują także prawo do pobierania podatków od świadczenia usług niemających charakteru podatku obrotowego, włączając w to podatki odnoszące się do wyrobów objętych podatkiem akcyzowym".

Uregulowania krajowe

4 Zgodnie z art. 2 Zakon za akcizite i danycznite składowe (ustawy o podatku akcyzowym i składach podatkowych, DW nr 91 z dnia 15 listopada 2005 r.), zmienionej ustawą (DW nr 6 z dnia 23 stycznia 2009 r., zwanej dalej „ZADS"), podatkowi akcyzowemu podlegają alkohol i napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe, produkty energetyczne i energia elektryczna oraz pojazdy samochodowe.

5 Na mocy art. 4 pkt 16 ZADS:

„Nowym pojazdem samochodowym jest taki pojazd samochodowy, który w dniu przywozu lub w dniu złożenia organom celnym przewidzianej w art. 76d deklaracji spełnia jeden z następujących warunków:

a) upłynęło mniej niż sześć miesięcy od jego pierwszej rejestracji (w tym także rejestracji zagranicznej), lub

b) przebieg silnika nie przekracza 6000 km".

6 Zgodnie z art. 18 ZADS, „pojazdami samochodowymi" są „samochody osobowe", „samochody dostawcze" i „samochody wyścigowe", nowe lub używane, które mogą przewozić nie więcej niż 9 osób, wliczając w to kierowcę, których moc silnika przekracza 120 kW w systemie DIN lub 126 kW w systemie SAE, należące do kategorii 8703 Nomenklatury scalonej.

7 Artykuł 19 ZADS stanowi:

„(1) Od towarów, o których mowa w art. 2, z wyjątkiem przypadków zawieszenia jego poboru, podatek akcyzowy jest pobierany, gdy:

1. wyprodukowano je na terytorium kraju;

2. wprowadzono je na terytorium kraju z terytorium innego państwa członkowskiego;

3. dokonano ich przywozu na terytorium kraju.

(2) »Przywóz towarów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym« oznacza wprowadzenie na terytorium kraju pochodzących spoza Wspólnoty towarów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, a także wprowadzenie na terytorium kraju podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym wspólnotowych towarów pochodzących z krajów trzecich, które stanowią część obszaru celnego Wspólnoty.

(3) Niezależnie od postanowień ust. 2, jeżeli przy wprowadzeniu na terytorium kraju towary podlegają procedurze celnej, ma miejsce ich przywóz, jeśli zostały one dopuszczone do swobodnego obrotu".

8 Na podstawie art. 30 ZADS wymiaru podstawy opodatkowania pojazdów samochodowych dokonuje się w następujący sposób:

„1. w przypadku używanych pojazdów samochodowych – na podstawie ilości kW zależnych od mocy silnika;

2. w przypadku nowych pojazdów samochodowych – na podstawie ilości kW zależnych od mocy silnika, która przekracza 120 kW w systemie DIN lub 126 kW w systemie SAE".

9 Artykuł 40 ZADS stanowi:

„(1) Stawka podatku akcyzowego od używanych pojazdów samochodowych jest obliczana w następujący sposób:

1. w przypadku pojazdów samochodowych z silnikiem o mocy 120–150 kW w systemie DIN – 35 BGL za 1 kW;

2. w przypadku pojazdów samochodowych z silnikiem o mocy przekraczającej 150 kW w systemie DIN – 60 BGL za 1 kW;

3. w przypadku pojazdów samochodowych z silnikiem o mocy 126–157,5 kW w systemie SAE – 33,33 BGL za 1 kW;

4. w przypadku pojazdów samochodowych z silnikiem o mocy przekraczającej 157,5 kW w systemie SAE – 57,14 BGL za 1 kW.

(2) Stawka podatku akcyzowego od nowych pojazdów samochodowych wynosi:

1. 700 BGL + 90 BGL za każdy kW powyżej 120 kW w systemie DIN;

2. 700 BGL + 85,71 BGL za każdy kW powyżej 126 kW w systemie SAE".

10 Artykuł 76d ZADS stanowi:

„(1) Kto wprowadza na terytorium kraju z terytorium innego państwa członkowskiego towary opodatkowane podatkiem akcyzowym zgodnie z art. 2 pkt 5, zobowiązany jest do złożenia deklaracji zgodnie z wzorem określonym w przepisach wykonawczych do niniejszej ustawy.

(2) Deklarację, o której mowa w ust.1, należy złożyć w urzędzie celnym właściwym ze względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę osoby zainteresowanej w ciągu 14 dni od wprowadzenia towarów. Deklarację należy złożyć przed pierwszą rejestracją pojazdu samochodowego w Republice Bułgarii.

(3) Organy celne mogą zażądać, aby jednocześnie z deklaracją przedstawiono im towary, których ona dotyczy.

(4) Na podstawie złożonej deklaracji właściwy urząd celny ustala kwotę należnego podatku akcyzowego i podaje ją do wiadomości zainteresowanej osoby".

11 Artykuł 72a rozporządzenia wykonawczego do ZADS, wydanego przez ministra finansów (DW nr 42 z dnia 23 maja 2006 r.), stanowi:

„(1) W przypadku, o którym mowa w art. 76d ustawy, należy przedłożyć deklarację dotyczącą podatku akcyzowego zgodnie ze wzorem przewidzianym w załączniku nr 13a przed pierwszą rejestracją pojazdu samochodowego w Republice Bułgarii, w ciągu 14 dni od wprowadzenia towarów na terytorium kraju.

(2) Na podstawie danych zawartych w deklaracji dotyczącej podatku akcyzowego i przedłożonych dokumentów organy celne określają i ustalają podatek akcyzowy w deklaracji celnej. Drugi egzemplarz deklaracji, o której mowa w ust. 1, stanowi informację w rozumieniu art. 44 ust. 1 pkt 5 ustawy".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

12 W dniu 13 lutego 2007 r. skarżący nabył we Francji samochód marki BMW seria 530 D, o mocy 140 kW, zarejestrowany po raz pierwszy w dniu 6 stycznia 1999 r., z przebiegiem silnika 160 000 km.

13 W lutym 2007 r. dokonał on przywozu tego pojazdu na terytorium Bułgarii, a w dniu 21 lutego 2007 r. złożył wniosek o jego rejestrację w bułgarskim wydziale kontroli ruchu drogowego.

14 W dniu 19 czerwca 2007 r. skarżący przedstawił, zgodnie z art. 76d ZADS, deklarację, którą należy złożyć przy wprowadzaniu na terytorium kraju towarów pochodzących z innego państwa członkowskiego, podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym zgodnie z art. 2 ust. 5 ZADS. Przy złożeniu tej deklaracji podlegał on opodatkowaniu podatkiem akcyzowym w kwocie 4 900 BGL, obliczonej na podstawie zasad określonych w art. 40 ust. 1 pkt 1 ZADS.

15 Pismem z dnia 29 czerwca 2007 r. skarżący zakwestionował obliczoną w ten sposób kwotę podatku akcyzowego i podniósł, że należy ją obniżyć o kwotę 2 400 BGL, która to kwota w jego opinii ma charakter dyskryminujący i stanowi naruszenie art. 90 WE.

16 Decyzją naczelnika urzędu celnego w Płowdiwie, potwierdzoną decyzją dyrektora Regionałna mitniczeska direkcija – Płowdiw, nie uwzględniono wniosku skarżącego o obniżenie kwoty podatku akcyzowego od jego pojazdu, potwierdzając kwotę należnego podatku akcyzowego w wysokości 4900 BGL, obliczoną na podstawie zasad określonych w art. 40 ust. 1 pkt 1 ZADS.

17 Ten wydany przez administrację celną akt został zaskarżony przed Administratiwen syd – Płowdiw (sądem administracyjnym w Płowdiwie), który rozstrzygnął o jego uchyleniu w części dotyczącej różnicy między żądaną łączną kwotą 4 900 BGL a 2 500 BGL, czyli uwzględnił zarzut skarżącego dotyczący dyskryminacyjnego charakteru części kwoty podatku akcyzowego w wysokości 2 400 BGL.

18 W opinii Administratiwen syd – Płowdiw ustalona zgodnie z art. 40 ust. 1 pkt 1 ZADS kwota podatku akcyzowego za wprowadzenie na terytorium Bułgarii używanego samochodu osobowego jest dyskryminująca i narusza art. 90 akapit pierwszy WE. Zdaniem tego sądu mająca dyskryminacyjny charakter kwota podatku akcyzowego odpowiada jego części przekraczającej kwotę podatku akcyzowego, jaka zostałaby naliczona przy wprowadzeniu na terytorium Bułgarii nowego pojazdu o mocy 140 kW, w którym to przypadku kwota ta wynosiłaby tylko 2 500 BGL.

19 Regionałna mitniczeska direkcija – Płowdiw wniosła kasację od powyższego orzeczenia do Wyrchowen administratiwen syd (naczelnego sądu administracyjnego), który stanowi ostatnią instancję.

20 W tych okolicznościach Wyrchowen administratiwen syd postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy art. 3 ust. 3 dyrektywy [92/12] umożliwia ustanowienie przez państwa członkowskie takiego systemu poboru podatku akcyzowego od używanych pojazdów samochodowych przy ich wprowadzeniu na terytorium państwa członkowskiego, który to podatek nie jest bezpośrednio należny przy kolejnym nabyciu pojazdów samochodowych znajdujących się już na terytorium tego państwa członkowskiego i przy których pierwszym wprowadzeniu na terytorium państwa członkowskiego zapłacono już taki podatek akcyzowy?

2. Biorąc pod uwagę art. 90 akapit pierwszy WE, czy wykładni pojęcia »podobne produkty krajowe« należy dokonywać w ten sposób, że:

   a) są to produkty, które pochodzą z państwa członkowskiego, które ustaliło dane stawki wewnętrzne; czy też, że

   b) są to produkty, które znajdują się już na terytorium tego państwa członkowskiego, niezależnie od ich pochodzenia?

3. Uwzględniając odpowiedzi na dwa poprzednie pytania, czy wykładni art. 25 WE oraz art. 90 akapit pierwszy WE należy dokonywać w ten sposób, że zakazują one ustanowionego przez Republikę Bułgarii w art. 30 i 40 [ZADS] zróżnicowanego systemu poboru podatku akcyzowego stosowanego w odniesieniu do pojazdów samochodowych w zależności od ich roku produkcji i przebiegu silnika?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

21 W pytaniu pierwszym sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 3 ust. 3 dyrektywy 92/12 sprzeciwia się regulacji krajowej takiej jak przewidziana w art. 30 i 40 ZADS, ustanawiającej podstawę wymiaru opodatkowania i stawkę podatku akcyzowego dla używanych pojazdów samochodowych przy ich wprowadzeniu na

terytorium państwa członkowskiego, podczas gdy podatek akcyzowy nie jest należny przy kolejnym nabyciu pojazdów samochodowych znajdujących się już na terytorium tego państwa i przy których pierwszym wprowadzeniu na to terytorium zapłacono już taki podatek akcyzowy.

22 Tytułem wstępu należy podkreślić, że w art. 3 ust. 1 dyrektywy 92/12 jej zakres stosowania określony jest przez odniesienie do trzech kategorii wyrobów wymienionych enumeratywnie, które odpowiadają, jak wynika z trzeciego motywu tej dyrektywy, towarom, które traktuje się jak wyroby podlegające podatkowi akcyzowemu „we wszystkich państwach członkowskich". Wyliczenie to nie obejmuje pojazdów samochodowych, które są zatem wyłączone z zakresu stosowania tej dyrektywy (wyrok z dnia 26 kwietnia 2007 r. w sprawie C-392/05 Alevizos, Zb.Orz. s. I-3505, pkt 36).

23 Następnie w odniesieniu do wyrobów innych niż te, o których mowa w art. 3 ust. 1 dyrektywy 92/12, zgodnie z art. 3 ust. 3 akapit pierwszy tej dyrektywy państwa członkowskie zachowują prawo do wprowadzenia lub utrzymania w mocy podatków od tych produktów, pod warunkiem że podatki te nie spowodują zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między państwami członkowskimi (wyrok z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawach połączonych C-145/06 i C-146/06 Fendt Italiana, Zb.Orz. s. I-5869, pkt 44).

24 Jak podniósł rząd bułgarski w swoich wyjaśnieniach na piśmie, jedyną formalnością związaną z opodatkowaniem pojazdów wprowadzonych na terytorium Bułgarii z innych państw członkowskich jest ta przewidziana w art. 76d ZADS, a mianowicie obowiązek złożenia deklaracji zgodnie z przepisami wskazanej ustawy przez każdego, kto wprowadza na terytorium kraju z terytorium innego państwa członkowskiego wyroby opodatkowane podatkiem akcyzowym.

25 W tym względzie należy podkreślić, że art. 3 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 92/12 mógłby mieć zastosowanie w niniejszej sprawie tylko wtedy, gdyby wymóg ten traktowany był jako „formalności związan[e] z przekraczaniem granicy" powodujące pobór podatku akcyzowego (wyrok z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-313/05 Brzeziński, Zb.Orz. s. I-513, pkt 45).

26 Rząd bułgarski ocenia, że formalność ta nie jest związana z przekraczaniem granicy, lecz raczej z późniejszym ustaleniem kwoty podatku akcyzowego w chwili powstania obowiązku zapłaty.

27 W tej kwestii to sąd krajowy zobowiązany jest ustalić, czy całe uregulowanie sporne w sprawie przed nim zawisłej można interpretować w taki sposób, jak to czyni rząd bułgarski. Jeśli bowiem omawianą deklarację należy złożyć w związku z nabyciem wewnątrzwspólnotowym pojazdu, a zatem w związku z przekroczeniem granicy, to taka formalność byłaby jednakże związana nie z tym „przekroczeniem" w rozumieniu art. 3 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 92/12, lecz z obowiązkiem zapłaty podatku akcyzowego. W takim bowiem przypadku, jako że celem tej deklaracji jest zapewnienie uregulowania zobowiązania z tytułu podatku akcyzowego, formalność taka jest związana ze zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego (ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 47, 48).

28 Z całości powyższych rozważań wynika, że na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 3 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 92/12 nie znajduje zastosowania w sprawie takiej jak ta przed sądem krajowym, a zatem nie sprzeciwia się ustanowieniu przez państwo członkowskie systemu opodatkowania podatkiem akcyzowym używanych pojazdów samochodowych przy ich wprowadzeniu na terytorium państwa członkowskiego, który to podatek nie jest bezpośrednio należny przy kolejnym nabyciu pojazdów samochodowych znajdujących się już na terytorium tego państwa członkowskiego i przy których pierwszym wprowadzeniu na terytorium państwa członkowskiego zapłacono już taki podatek akcyzowy, jeżeli system taki nie powoduje zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między państwami członkowskimi.

W przedmiocie pytania drugiego

29 Poprzez pytanie drugie sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 110 akapit pierwszy TFUE należy interpretować w ten sposób, że pojazdy używane przywiezione do Bułgarii należy uważać za podobne produkty do pojazdów używanych, które zostały przywiezione na terytorium tego państwa jako pojazdy nowe niezależnie od ich pochodzenia, ponieważ w państwie tym nie ma krajowej produkcji samochodów.

30 W tym zakresie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że po pierwsze, zgodnie z brzmieniem art. 110 TFUE, zakazuje on nałożenia na produkty z innych państw członkowskich podatków wewnętrznych wyższych niż te nałożone na podobne produkty krajowe lub podatków wewnętrznych przeznaczonych do pośredniej ochrony innych produkcji (wyrok z dnia 11 grudnia 1990 r. w sprawie C-47/88 Komisja przeciwko Danii, Rec. s. I-4509, pkt 8).

31 Po drugie, w dziedzinie opłat od używanych pojazdów samochodowych przywiezionych z zagranicy art. 110 TFUE służy zagwarantowaniu całkowitej neutralności podatków wewnętrznych w aspekcie konkurencji pomiędzy produktami znajdującymi się już na rynku krajowym a produktami przywożonymi z zagranicy (zob. wyrok z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-426/07 Krawczyński, Zb.Orz. s. I-6021, pkt 31).

32 Po trzecie, należy przypomnieć, że krajowa produkcja pojazdów samochodowych w Bułgarii nie jest warunkiem stwierdzenia istnienia rynku pojazdów używanych w tym państwie członkowskim. Bowiem produkt staje się krajowy, gdy został przywieziony i wprowadzony na rynek. Pojazdy używane przywiezione z zagranicy i takie, które zostały zakupione na miejscu, stanowią podobne produkty lub konkurujące ze sobą. Zatem przepisy art. 110 TFUE mają zastosowanie do opłaty rejestracyjnej przy przywozie pojazdów używanych (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Danii, pkt 17).

33 W konsekwencji na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż art. 110 akapit pierwszy TFUE należy interpretować w ten sposób, że pojazdy używane przywiezione do Bułgarii należy uważać za podobne produkty do pojazdów używanych już zarejestrowanych na terytorium tego państwa i które zostały przywiezione na terytorium tego państwa jako pojazdy nowe niezależnie od ich pochodzenia.

W przedmiocie pytania trzeciego

34 W sprawie przed sądem krajowym należy stwierdzić, że art. 30 i 40 ZADS przewidują obliczenie podstawy wymiaru opodatkowania podatkiem akcyzowym wyłącznie dla pojazdów nowych i używanych oraz stawkę tego podatku akcyzowego w zależności od mocy silnika tych pojazdów. Kryterium rozróżnienia pojazdów nowych i używanych jest na podstawie art. 4 pkt 16 ZADS okres, jaki upłynął od daty ich pierwszej rejestracji (w tym także rejestracji zagranicznej) i przebieg silnika. Za nowe uważa się pojazdy, które w dniu ich przywozu na terytorium Bułgarii nie znajdowały się w ruchu dłużej niż sześć miesięcy od ich pierwszej rejestracji niezależnie od ich pochodzenia lub których przebieg silnika nie przekracza 6 000 km.

35 Pytanie zadane przez sąd krajowy należy zatem rozumieć jako dążące zasadniczo do ustalenia, czy art. 30 i art. 110 akapit pierwszy TFUE sprzeciwiają się zróżnicowanemu systemowi podatku akcyzowego stosowanemu przez państwo członkowskie do pojazdów samochodowych, jeżeli system ten w zróżnicowany sposób obciąża pojazdy używane przywiezione z innych państw członkowskich i pojazdy używane już zarejestrowane na terytorium tego państwa, które zostały przywiezione na jego terytorium jako pojazdy nowe.

36 Tytułem wstępu należy podkreślić, że podatek akcyzowy taki jak ustanowiony przez przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, jest częścią ogólnego wewnętrznego systemu opodatkowania towarów i w związku z tym powinien być poddany ocenie wyłącznie w świetle art. 110 TFUE (ww. wyrok w sprawie Krawczyński, pkt 29).

37 Należy przypomnieć, iż Trybunał orzekł, że art. 110 TFUE stanowi uzupełnienie postanowień odnoszących się do zniesienia ceł oraz opłat o skutku równoważnym. Celem tego postanowienia jest zapewnienie swobodnego przepływu towarów między państwami członkowskimi w normalnych warunkach konkurencji poprzez wyeliminowanie wszelkich form ochrony mogącej wynikać z nakładania dyskryminujących podatków wewnętrznych na towary pochodzące z innych państw członkowskich (ww. wyroki: w sprawie Brzeziński, pkt 27; w sprawie Krawczyński, pkt 30).

38 Ponadto system opodatkowania można uznać za zgodny z art. 110 TFUE tylko wtedy, gdy zostanie wykazane, że jest on tak skonstruowany, iż wyklucza w każdym przypadku opodatkowanie przywożonych produktów w wyższym stopniu niż produktów krajowych, oraz że w związku z tym nie wywołuje on w żadnym razie dyskryminujących skutków (ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 40; postanowienie z dnia 10 grudnia 2007 r. w sprawie C-134/07 Kawala, Zb.Orz. s. I-10703, pkt 29; ww. wyrok w sprawie Krawczyński, pkt 32).

39 Zgodnie z dobrze ugruntowanym orzecznictwem art. 110 akapit pierwszy TFUE zostaje naruszony, gdy podatek nakładany na produkty przywożone z zagranicy i podatek nakładany na podobne produkty krajowe są obliczane w różny sposób i zgodnie z innymi zasadami, co prowadzi – choćby tylko w niektórych przypadkach – do wyższego opodatkowania towaru przywiezionego z zagranicy (wyroki: z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-393/98 Gomes Valente, Rec. s. I-1327, pkt 21; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-387/01 Weigel, Rec. s. I-4981, pkt 67; ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 29; wyrok z dnia 20 września 2007 r. w sprawie C-74/06 Komisja przeciwko Grecji, Zb.Orz. s. I-7585, pkt 25). W tym kontekście należy przypomnieć, że dla stosowania art. 110 TFUE pod uwagę należy wziąć nie tylko stawkę podatku wewnętrznego ciążącego bezpośrednio lub pośrednio na towarach krajowych i towarach przywożonych, ale także podstawę wymiaru tego opodatkowania (zob. wyrok

z dnia 22 marca 1977 r. w sprawie 74/76 Ianelli & Volpi, Rec. s. 557, pkt 21; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Danii, pkt 18).

40 W konsekwencji należy zbadać, czy podatek akcyzowy będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym obciąża w ten sam sposób zarówno używany pojazd samochodowy przywieziony do Bułgarii, jak i używany pojazd samochodowy tego samego rodzaju, o tych samych cechach i tym samym stopniu zużycia przywieziony do Bułgarii jako nowy i już zarejestrowany w tym państwie, bowiem te dwie kategorie pojazdów stanowią „podobne produkty" w rozumieniu art. 110 akapit pierwszy TFUE.

41 W ramach tego porównania należy podkreślić, że podatek akcyzowy sporny w postępowaniu przed sądem krajowym jest nakładany tylko jeden raz na wszystkie pojazdy, które są przeznaczone do zarejestrowania w Bułgarii, zarówno nowe, jak i używane.

42 W tym względzie Trybunał uznał, że w celu uniknięcia wszelkiej dyskryminacji konieczne jest, aby za pomocą ryczałtowych skal, określonych w przepisach ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych i obliczanych na podstawie kryteriów takich jak wiek pojazdu, przebieg silnika, ogólny stan, rodzaj napędu, markę lub model pojazdu, umożliwić osiągnięcie celu, jakim jest opodatkowanie przywiezionych pojazdów używanych, które w żadnym wypadku nie przekroczy kwoty rezydualnego podatku zawartego w wartości podobnych pojazdów używanych, które są już zarejestrowane na terytorium kraju (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Weigel, pkt 75). Taki rodzaj obliczania jest w szczególności konieczny w celu zapewnienia podatkowej neutralności omawianego podatku akcyzowego w odniesieniu do przywiezionych pojazdów używanych.

43 Należy zatem stwierdzić, że ryczałtowa skala mocy silnika taka jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie pozwala na neutralne obliczenie podatku akcyzowego od przywiezionych pojazdów używanych.

44 W szczególności dla celów obliczenia podatku akcyzowego od pojazdów używanych przywiezionych z innych państw członkowskich system ten nie uwzględnia ani roku produkcji, ani przebiegu silnika tych pojazdów w dniu ich przywozu na terytorium Bułgarii. Zwłaszcza okres, jaki upłynął od dnia pierwszej rejestracji (w tym także rejestracji zagranicznej), i przebieg silnika pojazdu według tego systemu służą wyłącznie jako kryteria rozróżnienia pomiędzy pojazdem nowym a używanym.

45 W sprawie takiej jak ta przed sądem krajowym podstawa wymiaru opodatkowania i stawka podatku akcyzowego są obliczane wyłącznie na podstawie mocy silnika, która jest cechą stałą pojazdu i nie zależy od stopnia jego rzeczywistego zużycia, a zatem pojazdy używane są opodatkowane na podstawie odmiennych zasad niż pojazdy nowe.

46 Biorąc pod uwagę okoliczność, że podatek akcyzowy jest nakładany na przywiezione towary tylko jeden raz, według tego systemu obliczenie podatku akcyzowego dla pojazdów nowych jest nieodmiennie bardziej korzystne niż dla pojazdów używanych. Ponieważ pojazdy używane już znajdujące się w ruchu na terytorium Bułgarii, to jest pojazdy, które zostały przywiezione jako pojazdy nowe, w chwili ich wprowadzenia na terytorium Bułgarii są opodatkowane jako pojazdy nowe, przywiezienie pojazdu używanego z innego państwa członkowskiego jest względnie droższe niż kupno pojazdu tego samego rodzaju, o tej samej mocy silnika i tym samym przebiegu silnika, to jest o tym samym stopniu zużycia, na terytorium Bułgarii, co może mieć wpływ na wybór konsumentów.

47 W konsekwencji na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że art. 110 akapit pierwszy TFUE sprzeciwia się zróżnicowanemu systemowi podatku akcyzowego stosowanemu przez państwo członkowskie do pojazdów samochodowych w okolicznościach takich jak będące przedmiotem niniejszej sprawy, jeżeli system ten obciąża w zróżnicowany sposób pojazdy używane przywiezione z innych państw członkowskich i pojazdy używane już zarejestrowane na terytorium tego państwa, które zostały przywiezione na jego terytorium jako pojazdy nowe.

W przedmiocie ograniczenia w czasie skutków odpowiedzi Trybunału

48 W uwagach na piśmie przedstawionych Trybunałowi rząd bułgarski zwrócił się do niego, aby w przypadku stwierdzenia, że przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym są niezgodne z art. 110 akapit pierwszy TFUE, Trybunał ograniczył skutki tego wyroku w czasie.

49 Na poparcie swojego wniosku powołał się on na niepewny charakter obliczenia kwot, które należałoby zwrócić oraz na niepewną sytuację finansową Republiki Bułgarii. Ze względu na tę sytuację Trybunał może ograniczyć skutki niniejszego wyroku w czasie.

50 W tym zakresie należy przypomnieć, że jedynie w wyjątkowych przypadkach Trybunał, stosując ogólną zasadę pewności prawa leżącą u podstaw wspólnotowego porządku prawnego, może uznać, że należy ograniczyć ze skutkiem dla wszystkich zainteresowanych możliwość powoływania się na zinterpretowany przez niego przepis celem podważenia stosunków prawnych zawartych w dobrej wierze. Aby tego rodzaju ograniczenie mogło mieć miejsce, winny zostać spełnione dwie istotne przesłanki, mianowicie dobra wiara zainteresowanych i ryzyko poważnych konsekwencji (zob. w szczególności wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-402/03 Skov i Bilka, Zb.Orz. s. I-199, pkt 51; a także ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 Konkretniej, Trybunał uciekał się do tego rozwiązania jedynie w bardzo szczególnych okolicznościach, po pierwsze, gdy istniało ryzyko poważnych reperkusji finansowych ze względu między innymi na znaczną liczbę stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze na podstawie uregulowania uważanego za skuteczne i obowiązujące, po drugie, gdy okazywało się, iż osoby prywatne oraz władze krajowe skłoniły się do

zachowań niezgodnych z uregulowaniami wspólnotowymi ze względu na istnienie obiektywnej i istotnej niepewności odnośnie do zakresu przepisów wspólnotowych, do której to niepewności przyczyniło się ewentualnie również takie samo zachowanie innych państw członkowskich bądź Komisji Wspólnot Europejskich (zob. w szczególności wyrok z dnia 27 kwietnia 2006 r. w sprawie C-423/04 Richards, Zb.Orz. s. I-3585, pkt 42; ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 57).

52 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem konsekwencje finansowe, jakie mogłyby wyniknąć dla państwa członkowskiego z wyroku wydanego w trybie prejudycjalnym, nie stanowią same w sobie uzasadnienia dla ograniczenia skutków tego wyroku w czasie (wyroki: z dnia 20 września 2001 r. w sprawie C-184/99 Grzelczyk, Rec. s. I-6193, pkt 52; z dnia 15 marca 2005 r. w sprawie C-209/03 Bidar, Zb.Orz. s. I-2119, pkt 68; ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 58).

53 Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym podnosi kwestię zgodności podatku akcyzowego obciążającego pojazdy używane przywiezione do Bułgarii z art. 110 akapit pierwszy TFUE.

54 Rząd bułgarski przedstawił na rozprawie dane liczbowe dotyczące przewidywanej kwoty należnej po ewentualnym niekorzystnym orzeczeniu Trybunału. Jednak Trybunałowi nie został przedstawiony podział tych kwot, który umożliwiłby mu ocenę, jaki procent tej łącznej kwoty podlegałby zwrotowi. Należy dodać, że podlegają zwrotowi jedynie kwoty podatku akcyzowego przewyższające to, co odpowiada rezydualnemu podatkowi zawartemu w cenie podobnego używanego pojazdu pochodzącego z danego państwa członkowskiego (ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 59).

55 W konsekwencji należy stwierdzić, że nie można uznać za ustalone istnienia ryzyka poważnych reperkusji finansowych w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 50–52 niniejszego wyroku mogącego uzasadnić ograniczenie skutków niniejszego wyroku w czasie.

56 W tej sytuacji nie jest konieczne dokonywanie oceny, czy została spełniona przesłanka dobrej wiary zainteresowanych.

57 W związku z powyższym nie ma podstaw ograniczenia skutków niniejszego wyroku w czasie.

W przedmiocie kosztów

58 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) Artykuł 3 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania nie znajduje zastosowania w sprawie takiej jak ta przed sądem krajowym, a zatem nie sprzeciwia się ustanowieniu przez państwo członkowskie systemu opodatkowania podatkiem akcyzowym używanych pojazdów samochodowych przy ich wprowadzeniu na terytorium państwa członkowskiego, który to podatek nie jest bezpośrednio należny przy kolejnym nabyciu pojazdów samochodowych znajdujących się już na terytorium tego państwa członkowskiego i przy których pierwszym wprowadzeniu na terytorium państwa członkowskiego zapłacono już taki podatek akcyzowy, jeżeli system taki nie powoduje zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między państwami członkowskimi.

2) **Artykuł 110 akapit pierwszy TFUE należy interpretować w ten sposób, że pojazdy używane przywiezione do Bułgarii należy uważać za podobne produkty do pojazdów używanych już zarejestrowanych na terytorium tego państwa i które zostały przywiezione na terytorium tego państwa jako pojazdy nowe niezależnie od ich pochodzenia.**

3) **Artykuł 110 akapit pierwszy TFUE sprzeciwia się zróżnicowanemu systemowi podatku akcyzowego stosowanemu przez państwo członkowskie do pojazdów samochodowych w okolicznościach takich jak będące przedmiotem niniejszej sprawy, jeżeli system ten obciąża w zróżnicowany sposób pojazdy używane przywiezione z innych państw członkowskich i pojazdy używane już zarejestrowane na terytorium tego państwa, które zostały przywiezione na jego terytorium jako pojazdy nowe.**

Podpisy