Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA
przedstawiona w dniu 2 marca 2017 r.[1]

Sprawa C-552/15

Komisja Europejska
przeciwko

Irlandii

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Swoboda świadczenia usług – Samochody – Najem lub leasing samochodu przez osobę zamieszkującą w jednym z państw członkowskich od dostawcy mającego siedzibę w innym państwie członkowskim – Podatek rejestracyjny – Zapłata całości podatku w chwili rejestracji – Zasady zwrotu podatku – Proporcjonalność

Wprowadzenie

1. Opłaty rejestracyjne od samochodów nie są zharmonizowane w prawie Unii. Co do zasady państwa członkowskie mają więc prawo dowolnie kształtować ten rodzaj opodatkowania w swoim prawie krajowym. Nie mogą tego jednak robić w sposób sprzeczny z ogólnymi zasadami prawa Unii, w tym w szczególności ze swobodami jednolitego rynku. Przedmiotem niniejszej sprawy jest pytanie o to, jak daleko sięga swoboda państw członkowskich w tej dziedzinie.

2. Irlandia, wezwana przez Komisję Europejską do dostosowania swojego systemu opłat rejestracyjnych do wymogów swobody świadczenia usług w odniesieniu do usług najmu i leasingu samochodów, wprowadziła odpowiednie zmiany w swoim prawie krajowym. Komisja stoi jednak na stanowisku, że w odniesieniu do samochodów sprowadzanych do Irlandii z innych państw członkowskich w celu używania przez czas określony dokonane w prawie irlandzkim dostosowania są niewystarczające i prawo to pozostaje w sprzeczności ze swobodą świadczenia usług. Ponieważ Irlandia jest odmiennego zdania, spór będzie musiał zostać rozstrzygnięty przez Trybunał.

Ramy prawne prawa irlandzkiego

3. Artykuł 131 ust. 4 Finance Act 1992 (ustawy finansowej z 1992 r.) wprowadza zakaz używania na terytorium Irlandii, poza wyjątkowymi sytuacjami przewidzianymi w odrębnych przepisach[2], samochodów niezarejestrowanych w Irlandii. Obowiązku rejestracji należy dopełnić w terminie miesiąca od dnia wprowadzenia samochodu do ruchu na terytorium Irlandii.

1 Język oryginału: polski.

2 Wyjątki te dotyczą przede wszystkim samochodów wprowadzanych na terytorium Irlandii czasowo przez osoby niemające miejsca zamieszkania w Irlandii lub osoby prowadzące działalność zawodową w innym państwie członkowskim.

4. Artykuł 132 ust. 1 tej ustawy, obecnie w brzmieniu nadanym przez art. 83 ust. 1 lit. d) Finance Act 2012 (ustawy finansowej z 2012 r.), ustanawia podatek akcyzowy od samochodów, nazywany opłatą rejestracyjną. Obowiązek podatkowy z tytułu opłaty rejestracyjnej powstaje w chwili rejestracji samochodu. Wysokość opłaty jest obliczana jako odsetek wartości rynkowej samochodu w chwili rejestracji z uwzględnieniem poziomu emisji dwutlenku węgla. Dla samochodów o najwyżej emisji wysokość opłaty może dochodzić do 36% ich wartości rynkowej. Rejestrację poprzedza badanie samochodu w stacji kontroli pojazdów. Badanie to ma między innymi umożliwić określenie wartości rynkowej samochodu.

5. Obowiązek rejestracji i uiszczenia opłaty rejestracyjnej dotyczy również samochodów wynajmowanych lub będących przedmiotem leasingu na podstawie umowy zawartej przez osoby mające miejsce zamieszkania na terytorium Irlandii z usługodawcami z innych państw członkowskich.

6. W razie wywozu samochodu z terytorium Irlandii i jego wyrejestrowania art. 135 D ustawy finansowej z 1992 r., wprowadzony na mocy art. 83 ust. 1 lit. j) ustawy finansowej z 2012 r., który wszedł w życie z dniem 8 kwietnia 2013 r., przewiduje zwrot części opłaty rejestracyjnej. Kwotę zwrotu oblicza się na podstawie wartości rynkowej samochodu w chwili wywozu. Ustalenie tej wartości wymaga przeprowadzenia dodatkowego badania technicznego, które należy przeprowadzić nie wcześniej niż miesiąc przed dniem wywozu. Od kwoty zwrotu potrąca się koszty administracyjne w ryczałtowej wysokości 500 EUR.

7. Od dnia 1 stycznia 2016 r. kwota zwrotu powiększana jest o odsetki obliczane zgodnie z rozporządzeniem wykonawczym do art. 135 D ustawy finansowej z 1992 r. Również od dnia 1 stycznia 2016 r., na mocy art. 49 Finance Act 2015 (ustawy finansowej z 2015 r.), potrącenie z tytułu kosztów administracyjnych zostało obniżone do kwoty 100 EUR.

Przebieg postępowania, zarzuty i argumenty stron

Przebieg postępowania

8. W latach 2003 i 2006 Komisja zwróciła się do Irlandii o udzielenie wyjaśnień w kwestii zgodności obowiązującej w tym państwie członkowskim opłaty rejestracyjnej ze swobodą świadczenia usług w świetle wyroków Trybunału Cura Anlagen [3] i Komisja/Dania [4]. Po spotkaniu konsultacyjnym i kolejnym wniosku o przedstawienie wyjaśnień z 2010 r. Komisja wystosowała do Irlandii, w dniu 27 stycznia 2011 r., wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym stwierdziła, że Irlandia uchybiła zobowiązaniom, jakie ciążą na niej na mocy art. 56–62 TFUE, zobowiązując osoby mające miejsce zamieszkania w Irlandii, które czasowo sprowadzają samochody na terytorium tego państwa członkowskiego, do uiszczenia w całości opłaty rejestracyjnej od tych samochodów bez możliwości jej obniżenia ani zwrotu. Ponieważ odpowiedź udzielona przez Irlandię okazała się dla Komisji niesatysfakcjonująca, ta wystosowała do Irlandii, w dniu 28 października 2011 r., uzasadnioną opinię zawierającą co do istoty te same zarzuty.

9. W wyniku tych działań Irlandia wprowadziła możliwość zwrotu części opłaty rejestracyjnej w wypadku wywozu samochodu z terytorium Irlandii. System zwrotu wszedł w życie z dniem 8 kwietnia 2013 r.

3 Wyrok z dnia 21 marca 2002 r., C-451/99, EU:C:2002:195.

4 Wyrok z dnia 15 września 2005 r., C-464/02, EU:C:2005:546.

10. W dniu 10 lipca 2014 r. Komisja wystosowała do Irlandii dodatkowe wezwanie do usunięcia uchybienia, a w dniu 26 lutego 2015 r. – dodatkową uzasadnioną opinię. W pismach tych Komisja stwierdziła, że jej zdaniem obowiązujący w Irlandii system poboru opłaty rejestracyjnej jest nadal sprzeczny ze swobodą świadczenia usług, z tego względu że wymaga uiszczenia opłaty w pełnej wysokości od osób, które sprowadzają samochody na terytorium Irlandii na czas z góry określony, umożliwiając im jedynie późniejsze odzyskanie części zapłaconej kwoty. Takie rozwiązanie jest zaś zdaniem Komisji niedopuszczalne w świetle postanowienia Trybunału VAV-Autovermietung [5]. Ponadto Komisja zauważyła, że przepisy irlandzkie nie przewidują zapłaty odsetek od zwracanej części opłaty rejestracyjnej, a także że przewidują wysokie potrącenie od zwracanej kwoty tytułem kosztów administracyjnych. Komisja wezwała Irlandię do zastosowania się do dodatkowej uzasadnionej opinii w terminie dwóch miesięcy od jej otrzymania.

11. Pismem z dnia 27 kwietnia 2015 r. Irlandia udzieliła odpowiedzi na uzasadnioną opinię. Stwierdziła w niej, że jej zdaniem system poboru opłaty rejestracyjnej jest obecnie co do zasady zgodny z prawem Unii. Zapowiedziała jednak, że zwrot części tej opłaty w wypadku wywozu samochodu będzie uzupełniony o odsetki oraz że potrącenie z tytułu kosztów administracyjnych zostanie obniżone do kwoty 100 EUR.

12. Komisja, uznawszy, że Irlandia nie zastosowała się do uzasadnionej opinii w wyznaczonym terminie [6], w dniu 26 października 2015 r. wniosła skargę w niniejszej sprawie. Irlandia złożyła odpowiedź na skargę w dniu 8 stycznia 2016 r. Strony złożyły replikę i duplikę w dniach, odpowiednio, 18 lutego 2016 r. i 31 marca 2016 r. Pismem z dnia 14 kwietnia 2016. Irlandia wniosła o rozpoznanie sprawy w składzie wielkiej izby. Rozprawa miała miejsce w dniu 22 listopada 2016 r.

Zarzuty i argumenty Komisji

13. Komisja zarzuca Irlandii, że ta uchybiła zobowiązaniom, jakie ciążą na niej na mocy art. 56 TFUE, wymagając uiszczenia całości kwoty opłaty rejestracyjnej od osób mających miejsce zamieszkania w Irlandii, które sprowadzają do tego państwa członkowskiego samochody wynajęte lub wzięte w leasing w innym państwie członkowskim, bez uwzględnienia planowanego czasu użytkowania samochodu na terytorium Irlandii, w sytuacji gdy samochody te nie mają być ani w praktyce nie są stale użytkowane na tym terytorium, oraz określając warunki zwrotu tej opłaty, które wykraczają poza ściśle niezbędny i proporcjonalny zakres.

14. Zdaniem Komisji obowiązujący w Irlandii system poboru opłaty rejestracyjnej powoduje, że najem lub leasing samochodu w innym państwie członkowskim w celu czasowego użytkowania go w Irlandii jest znacznie mniej korzystny niż najem lub leasing samochodu w Irlandii. Z tego względu uregulowania irlandzkie stanowią ograniczenie swobody świadczenia usług w odniesieniu do najmu i leasingu samochodów, a więc naruszają art. 56 TFUE.

15. W odniesieniu do kwestii poboru całości kwoty opłaty rejestracyjnej niezależnie od tego, czy samochód jest rejestrowany w Irlandii na stałe, czy w celu czasowego użytkowania, Komisja twierdzi, że w świetle orzecznictwa Trybunału [7] takie uregulowanie jest niedopuszczalne. Jej zdaniem, o ile system zwrotu części podatku w razie wywozu samochodu może być wystarczający w odniesieniu do samochodów, których czas użytkowania na terytorium Irlandii nie jest znany w chwili ich przywozu,

5 Postanowienie z dnia 29 września 2010 r., C-91/10, niepublikowane, EU:C:2010:558.

6 Dla przypomnienia, przepisy dotyczące zwrotu opłaty rejestracyjnej wraz z odsetkami oraz obniżenia kosztów administracyjnych weszły w życie dopiero z dniem 1 stycznia 2016 r.

7 Postanowienie z dnia 29 września 2010 r., VAV-Autovermietung (C-91/10, niepublikowane, EU:C:2010:558, sentencja).

o tyle w sytuacji gdy przywóz następuje na czas z góry określony, w szczególności na podstawie umowy najmu lub leasingu, pobór opłaty w pełnej wysokości, bez uwzględnienia tego elementu, jest nieproporcjonalny. System ten poddaje bowiem czasowy przywóz samochodu takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, jak przywóz na czas nieokreślony.

16. Dodatkowo osoby sprowadzające czasowo samochody na terytorium Irlandii nie otrzymują rekompensaty, w postaci odsetek, za okres, w którym są w sposób nieuprawniony pozbawione nienależnie pobranej kwoty opłaty rejestracyjnej, gdyż uregulowania irlandzkie nie przewidują jej zwrotu wraz z odsetkami. Ponadto od kwoty zwrotu potrącane są koszty administracyjne w wysokości 500 EUR, co jest kwotą znaczną i nieproporcjonalną.

Argumenty Irlandii

17. Irlandia twierdzi, po pierwsze, że Komisja zmieniła stanowisko w trakcie trwania postępowania poprzedzającego wniesienie skargi. Podczas gdy początkowo zdawała się akceptować system zwrotu części podatku w razie wywozu samochodu z Irlandii i jego wyrejestrowania, to następnie zmieniła zdanie i obecnie nie dopuszcza w ogóle poboru całości opłaty rejestracyjnej w odniesieniu do samochodów przywożonych na z góry określony czas. Komisja powołuje się przy tym na postanowienie Trybunału VAV-Autovermietung, jednakże Irlandia zwraca uwagę, że postanowienie to zostało ogłoszone jeszcze przed wystosowaniem przez Komisję pierwszego wezwania do usunięcia uchybienia ze stycznia 2011 r. Taka zmiana stanowiska Komisji stanowi zdaniem Irlandii naruszenie zasady lojalnej współpracy ustanowionej w art. 4 ust. 3 TUE, zasady dobrej administracji oraz prawa Irlandii do obrony.

18. Następnie Irlandia utrzymuje, że skarga Komisji jest przedwczesna, ponieważ w chwili jej wniesienia Komisja była poinformowana, że z dniem 1 stycznia 2016 r. wejdą w życie zmiany legislacyjne pozwalające na wypłatę odsetek od zwracanych kwot podatku oraz obniżające kwotę potrącaną z tytułu kosztów administracyjnych do 100 EUR. Zdaniem Irlandii zmiany te nie mogły zostać wprowadzone w życie wcześniej, ponieważ ustawodawstwo podatkowe zmienia się raz do roku, zawsze 1 stycznia.

19. Irlandia twierdzi wreszcie, że stanowisko Komisji jest niejasne, ponieważ nie wiadomo, czy zawiera ono jeden zarzut łączny, czy dwa lub trzy osobne zarzuty, oraz czy poszczególne kwestionowane przez Komisję uregulowania irlandzkie stanowią ograniczenie swobody świadczenia usług, dlatego że występują razem, czy też każde z nich z osobna jest takim ograniczeniem.

20. Co do istoty Irlandia twierdzi, że jej uregulowania dotyczące opłaty rejestracyjnej są obecnie w pełni zgodne z prawem Unii. W szczególności system poboru tej opłaty w całości w chwili rejestracji samochodu i ewentualnego zwrotu jej części w razie wywozu samochodu i jego wyrejestrowania jest jej zdaniem dopuszczalny w świetle orzecznictwa Trybunału i nie stanowi ograniczenia swobody świadczenia usług najmu i leasingu samochodów.

21. Postanowienie VAV-Autovermietung zostało, zdaniem Irlandii, wydane w odniesieniu do szczególnego stanu prawnego obowiązującego w Niderlandach, zgodnie z którym wysokość podatku była uzależniona od czasu użytkowania samochodu na terytorium tego państwa członkowskiego. W systemie irlandzkim natomiast wysokość opłaty rejestracyjnej jest obliczana w zależności od wartości samochodu w chwili rejestracji i w taki sam sposób jest obliczana wysokość zwrotu w chwili wywozu. Wartość samochodu zaś zależy nie tylko od jego wieku, ale także od innych czynników, w szczególności od przebiegu, w związku z czym nie można jej określić z góry. System irlandzki pozwala więc na ustalenie wysokości opodatkowania w zależności od rzeczywistej intensywności użytkowania samochodu na terytorium Irlandii, na co nie pozwala system, w którym wysokość podatku zależy jedynie od czasu użytkowania samochodu na terytorium kraju.

22. Zmiana systemu poboru opłaty rejestracyjnej w sposób zalecany przez Komisję powodowałaby znaczne trudności administracyjne i wiązałaby się w sposób nieuchronny z koniecznością zmiany sposobu obliczania kwoty zwrotu, a więc w istocie ze zmianą podstawy opodatkowania. To zaś oznaczałoby nieuzasadnioną ingerencję w swobodę państw członkowskich w określaniu ich systemu opodatkowania samochodów.

23. Ponadto czas użytkowania samochodu na terytorium Irlandii nigdy nie jest z góry znany w sposób pewny, gdyż umowa najmu może zostać wypowiedziana, przedłużona lub w inny sposób zmieniona, tak że samochód może nadal być zarejestrowany i użytkowany na terytorium Irlandii po czasie objętym opodatkowaniem. Natomiast ewentualne systemy dopłat wiązałyby się z dokładnie takimi samymi obciążeniami jak obecnie obowiązujący system zwrotu w razie wywozu samochodu.

24. W odniesieniu do zarzutów dotyczących braku zapłaty odsetek od zwracanej kwoty podatku oraz zbyt wysokiej kwoty potrącenia z tytułu kosztów administracyjnych Irlandia zwraca uwagę, że problemy te zostały rozwiązane wraz z wprowadzeniem zmian legislacyjnych, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

Analiza

25. Komisja porusza w skardze w istocie trzy problemy: problem poboru opłaty rejestracyjnej w pełnej wysokości przy rejestracji samochodów przeznaczonych do użytkowania na terytorium Irlandii przez czas z góry określony, problem braku zapłaty odsetek przy zwrocie części opłaty rejestracyjnej w wypadku wywozu i wyrejestrowania samochodu oraz problem potrącania przy tej okazji kwoty 500 EUR tytułem kosztów administracyjnych. Problemy te, z których najistotniejszy jest oczywiście pierwszy, należy rozpatrzeć kolejno. Przedtem jednak należy rozważyć zastrzeżenia Irlandii o charakterze formalnym.

Zarzuty o charakterze formalnym podniesione przez Irlandię

26. Irlandia zarzuca Komisji zmianę stanowiska w toku postępowania, niejasny charakter stawianych zarzutów oraz przedwczesne skierowanie skargi do Trybunału.

27. W pierwszej kolejności chciałbym zauważyć, nawet jeżeli Irlandia nie stawia wprost zarzutu niedopuszczalności skargi, że moim zdaniem nie można stwierdzić po stronie Komisji żadnego uchybienia, które uzasadniałoby taki zarzut. Zarzuty zawarte w skardze odpowiadają tym, jakie Komisja podniosła w dodatkowym wezwaniu z lipca 2014 r. i w dodatkowej uzasadnionej opinii z lutego 2015 r. Komisja nie dokonała więc w skardze ani rozszerzenia, ani zmiany zarzutów w stosunku do tych, jakie stawiała w toku postępowania poprzedzającego wniesienie skargi.

28. Okoliczność, że Komisja sformułowała te zarzuty, formalnie rzecz biorąc, w ramach wcześniej rozpoczętego postępowania o stwierdzenie uchybienia, w którym stawiała zarzuty o bardziej ogólnym charakterze, nie zmienia tej oceny. Pierwotne postępowanie zostało wszczęte w sytuacji gdy irlandzki system opłaty rejestracyjnej w ogóle nie przewidywał żadnej formy ograniczenia wysokości tej opłaty w odniesieniu do samochodów użytkowanych w Irlandii czasowo, ani w drodze zwrotu, ani w żaden inny sposób. Logicznie więc zarzuty Komisji na tym etapie dotyczyły w sposób ogólny niedostosowania uregulowań irlandzkich do wymogów swobody świadczenia usług w świetle orzecznictwa Trybunału.

29. Postępowanie o stwierdzenie uchybienia nie kończy się jednak z chwilą, kiedy państwo członkowskie podejmie jakiekolwiek działania zmierzające do zastosowania się do prawa Unii. Komisja musi się jeszcze upewnić, że działania te rzeczywiście i skutecznie doprowadzą do zgodności przepisów krajowych z prawem Unii. Jeżeli w ocenie Komisji działania państwa członkowskiego nie zapewniają

pełnej zgodności z prawem Unii, ma ona prawo sformułować bardziej konkretne zarzuty, dotyczące kwestii jeszcze nierozwiązanych. Nie ma przy tym moim zdaniem znaczenia, że konkretne orzeczenie Trybunału, w tym wypadku postanowienie VAV-Autovermietung, było znane już w chwili wydania pierwszego wezwania do usunięcia uchybienia. Orzecznictwo Trybunału jest bowiem znane tak samo dobrze Komisji, jak państwom członkowskim, które są zobowiązane stosować się do niego niezależnie od wezwania ich do tego przez Komisję. Orzecznictwo Trybunału stanowi zresztą tylko wykładnię przepisów prawa Unii, w tym wypadku postanowień traktatu, w związku z czym Komisja w ogóle nie jest zobowiązana wskazywać konkretnych orzeczeń, do których państwo członkowskie powinno się zastosować. Wystarczy, że Komisja wskaże odpowiednią normę prawa Unii, a państwo członkowskie, jeżeli zgadza się z zarzutami Komisji, powinno dostosować swoje ustawodawstwo do tej normy, z uwzględnieniem całości orzecznictwa Trybunału, jakie może mieć zastosowanie w sprawie.

30. Uważam wobec tego, że postępowanie poprzedzające wniesienie skargi w niniejszej sprawie zostało przeprowadzone prawidłowo, a skarga nie jest obciążona żadną wadą, która mogłaby powodować jej niedopuszczalność. Z tych samych względów nie uważam, żeby Komisja naruszyła obowiązek lojalnej współpracy, zasadę dobrej administracji lub prawo Irlandii do obrony.

31. Jeżeli chodzi o zarzut, zgodnie z którym stanowisko Komisji zawarte w skardze jest niejasne, wystarczy stwierdzić, że ze skargi jasno wynika, iż podstawowy zarzut dotyczy wymogu uiszczenia z góry opłaty rejestracyjnej w całości, natomiast brak odsetek i wysoka kwota potrącenia przy okazji zwrotu nienależnej części podatku to zdaniem Komisji elementy wzmacniające negatywne skutki tego wymagania dla swobody świadczenia usług najmu i leasingu samochodów. Jednakże z powodów, które zostaną przedstawione poniżej, uważam, że nawet gdyby uznać system zwrotu podatku za zgodny co do zasady ze swobodą świadczenia usług, te dwa pozostałe elementy mogłyby stanowić, każdy z osobna, uchybienie zobowiązaniom wynikającym z tej swobody. Należy je wobec tego rozpatrzyć osobno.

32. Na koniec, jeśli chodzi o zarzut przedwczesnego wniesienia skargi, trzeba po pierwsze wskazać, że formalnie rzecz biorąc, Komisja ma prawo wnieść skargę po bezskutecznym upływie terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii. Stan istniejący w dniu upływu tego terminu jest też punktem odniesienia do oceny uchybienia przez państwo członkowskie jego zobowiązaniom [8]. W przeciwnym razie państwa członkowskie mogłyby w nieskończoność odsuwać wniesienie przez Komisję skargi, zapowiadając coraz to nowe terminy zastosowania się do uzasadnionej opinii.

33. W odniesieniu do niniejszej sprawy warto też dodać, że obowiązek zwrotu nienależnie pobranych podatków wraz z odsetkami oraz zakaz ustanawiania zasad tego zwrotu w sposób sprzeczny z zasadą skuteczności był znany Irlandii na długo przed wniesieniem skargi w niniejszej sprawie. Nic nie stało więc na przeszkodzie, skoro ostatecznie Irlandia uznała zasadność omawianych zarzutów, by odpowiednie uregulowania wprowadzić w życie wraz z wprowadzeniem systemu zwrotu części opłaty rejestracyjnej, co miało miejsce w 2013 r.

34. Warto też zwrócić uwagę, że głównym celem postępowania o stwierdzenie uchybienia jest wprawdzie doprowadzenie do zastosowania się państwa członkowskiego do prawa Unii, a nie jego ukaranie. Jednakże, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, podatki pobrane niezgodnie z prawem Unii powinny zostać zwrócone wraz z odsetkami [9]. Podstawą żądania takiego zwrotu może zaś być orzeczenie Trybunału stwierdzające ową niezgodność. Istnieje zatem interes publiczny we wniesieniu przez Komisję skargi i doprowadzeniu do wydania przez Trybunał orzeczenia, nawet w pespektywie usunięcia uchybienia przed wydaniem tego orzeczenia [10].

8 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 6 października 2009 r., Komisja/Hiszpania (C-562/07, EU:C:2009:614, pkt 23, 24); z dnia 5 lutego 2015 r., Komisja/Belgia (C-317/14, EU:C:2015:63, pkt 34).

9 Wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, pkt 37).

10 Zobacz podobnie, w odniesieniu do odpowiedzialności z tytułu naruszenia prawa Unii, wyroki: z dnia 7 lutego 1973 r., Komisja/Włochy (39/72, EU:C:1973:13, pkt 11); z dnia 19 marca 1991 r., Komisja/Belgia (C-249/88, EU:C:1991:121, pkt 41).

35. Z powyższych względów zarzuty i argumenty Irlandii dotyczące nielojalnego czy też nieprawidłowego postępowania Komisji należy moim zdaniem uznać za bezzasadne.

Zarzut dotyczący poboru opłaty rejestracyjnej w całości

36. Dla przypomnienia, Komisja zarzuca Irlandii, że ogranicza ona swobodę świadczenia usług najmu i leasingu samochodów poprzez to, że od samochodów takich, w chwili ich rejestracji, która jest obowiązkowa w przypadku użytkowania trwającego dłużej niż miesiąc, pobierana jest opłata rejestracyjna w pełnej wysokości (z możliwością późniejszego zwrotu jej części), nawet w sytuacji gdy czas planowanego użytkowania samochodu na terytorium Irlandii jest z góry określony. Uregulowanie takie, które nie rozróżnia należycie między przywozem samochodu na czas określony a przywozem na stałe, powoduje, że korzystanie z usług najmu lub leasingu samochodów świadczonych przez usługodawców z innych państw członkowskich jest mniej atrakcyjne niż korzystanie z usług podmiotów krajowych. Wiąże się ono bowiem ze znacznym obciążeniem finansowym – to jest koniecznością pokrycia z góry całości opłaty rejestracyjnej, mimo że rzeczywiście należna kwota może być znacznie niższa – oraz administracyjnym w postaci konieczności przeprowadzenia badania technicznego samochodu przed jego wywozem celem określenia jego wartości rynkowej i wynikającej stąd kwoty zwrotu podatku.

37. Podatki tego rodzaju jak irlandzka opłata rejestracyjna nie są zharmonizowane w prawie Unii, w związku z czym państwa członkowskie mogą swobodnie wykonywać w tym zakresie swoje kompetencje podatkowe pod warunkiem poszanowania prawa Unii [11]. W świetle prawa Unii należy odmiennie traktować sytuację, w której samochód ma być lub jest de facto stale użytkowany na terytorium danego państwa członkowskiego, od sytuacji, w której warunek ten nie jest spełniony, a samochód jest użytkowany w danym państwie członkowskim jedynie czasowo. W tym pierwszym przypadku państwo członkowskie może co do zasady opodatkować użytkowanie samochodu, na przykład w drodze opłaty rejestracyjnej. Natomiast w tej drugiej sytuacji opodatkowanie użytkowania samochodu, jako potencjalne ograniczenie swobód jednolitego rynku, wymaga dodatkowego uzasadnienia. Opodatkowanie to musi przy tym być skonstruowane w sposób proporcjonalny do celu, jakiemu ma służyć [12].

38. Trybunał orzekał już wielokrotnie, w odniesieniu do podatków tego rodzaju jak irlandzka opłata rejestracyjna, że ich cel można osiągnąć, jeśli chodzi o samochody wynajęte lub wzięte w leasing w innym państwie członkowskim niż państwo opodatkowania, za pomocą podatków, których wysokość będzie uzależniona od czasu użytkowania samochodu na ich terytorium [13]. Pobór podatku w pełnej wysokości, takiej jak w przypadku samochodów stale użytkowanych na terytorium państwa członkowskiego opodatkowania, nie spełnia więc warunku proporcjonalności i jest sprzeczny z zasadą swobody świadczenia usług wyrażoną obecnie w art. 56 TFUE [14].

11 Wyrok z dnia 26 kwietnia 2012 r., van Putten (od C-578/10 do C-580/10, EU:C:2012:246, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

12 Zobacz podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2012 r., van Putten (od C-578/10 do C-580/10, EU:C:2012:246, pkt 46, 47 i 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

13 Wyrok z dnia 21 marca 2002 r., Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, pkt 69); postanowienia: z dnia 27 czerwca 2006 r., van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430, pkt 30); z dnia 22 maja 2008 r., Ilhan (C-42/08, niepublikowane, EU:C:2008:305, pkt 22); z dnia 29 września 2010 r., VAV-Autovermietung (C-91/10, niepublikowane, EU:C:2010:558, pkt 26).

14 Zobacz w szczególności: wyrok z dnia 21 marca 2002 r., Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, tiret ostatnie sentencji); postanowienie z dnia 29 września 2010 r., VAV-Autovermietung (C-91/10, niepublikowane, EU:C:2010:558, pkt 21).

39. Trybunał orzekł również, że w sytuacji gdy umowa najmu lub leasingu samochodu została zawarta na czas określony, sama możliwość zwrotu części podatku po wywozie samochodu z terytorium państwa członkowskiego nie jest wystarczająca do zapewnienia zgodności z zasadą swobody świadczenia usług, jeżeli z chwilą wprowadzenia samochodu do ruchu na terytorium danego państwa członkowskiego powstaje obowiązek uiszczenia podatku w wysokości, która nie uwzględnia planowanego czasu użytkowania samochodu na terytorium tego państwa [15].

40. To na to orzeczenie powołuje się Komisja w niniejszej sprawie, dowodząc, że podobnie jak ustawodawstwo niderlandzkie rozpatrywane w sprawie VAV-Autovermietung, tak i ustawodawstwo irlandzkie nie spełnia warunku proporcjonalności, wymagając uiszczenia opłaty rejestracyjnej w pełnej wysokości, w sytuacji gdy czas użytkowania samochodu na terytorium Irlandii jest z góry określony.

41. Postanowienie VAV-Autovermietung stanowiło odzwierciedlenie zasad ustalonych wcześniej w konkretnej sytuacji. W postępowaniu głównym w tamtej sprawie podatnik był zobowiązany zapłacić, z tytułu leasingu na dwa miesiące, podatek w wysokości odpowiadającej prawie połowie katalogowej wartości samochodu [16]. To w świetle takich okoliczności faktycznych Trybunał uznał obowiązujące w Niderlandach zasady poboru podatku od samochodów za nieproporcjonalne. Nie uważam jednak, że ustaleń poczynionych przez Trybunał w sprawie VAV-Autovermietung nie można uznać za mające bardziej generalne zastosowanie.

42. Pomijając już fakt, że na gruncie uregulowań irlandzkich może dochodzić do podobnych sytuacji [17], sam pobór w sytuacjach transgranicznych podatku w wysokości, o której z góry wiadomo, że przekracza, potencjalnie znacznie, kwotę należną, musi zniechęcać usługobiorców do korzystania z usług transgranicznych, a usługodawców do ich świadczenia. Dodatkowo trzeba zauważyć, na co też zwraca uwagę Komisja w swoich pismach procesowych, że takie rozwiązanie zrównuje opodatkowanie najmu lub leasingu samochodu z opodatkowaniem jego nabycia na własność. Zmniejsza to więc atrakcyjność korzystania z usług najmu lub leasingu, w tym o charakterze transgranicznym. Wiąże się ono wreszcie także z zamrożeniem znacznych środków finansowych, co stanowi dodatkową niedogodność, zwłaszcza dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, dla których środki finansowe, które nie mogą zostać zainwestowane w tę działalność, oznaczają stratę.

43. Jest więc moim zdaniem niewątpliwe, że nie tylko brak zwrotu nienależnie pobranego podatku, ale także obowiązek uiszczenia podatku w całości, w sytuacji gdy samochód nie ma być i nie jest rzeczywiście stale używany w państwie opodatkowania, stanowi ograniczenie swobody świadczenia usług najmu i leasingu samochodów, zakazane co do zasady na mocy art. 56 TFUE. Ograniczenie to mogłoby być uzasadnione tylko nadrzędnymi względami interesu publicznego, pod warunkiem że byłoby proporcjonalne do celu.

44. W odpowiedzi na zarzut Komisji odwołujący się do postanowienia VAV-Autovermietung Irlandia podnosi dwa argumenty. Po pierwsze, twierdzi ona, że wspomniane ustawodawstwo niderlandzkie przewidywało zwrot części podatku bez odsetek. Po drugie zaś ustawodawstwo to przewidywało dla samochodów użytkowanych czasowo podatek obliczany w zależności od czasu trwania owego użytkowania, podczas gdy podatek irlandzki jest obliczany na podstawie wartości pojazdu, a także jego przebiegu, co ma odzwierciedlać rzeczywistą intensywność użytkowania samochodu na terytorium Irlandii.

15 Postanowienie z dnia 29 września 2010 r., VAV-Autovermietung (C-91/10, niepublikowane, EU:C:2010:558, pkt 26–28 i sentencja).

16 Postanowienie z dnia 29 września 2010 r., VAV-Autovermietung (C-91/10, niepublikowane, EU:C:2010:558, pkt 5, 8, 12).

17 Rejestracja samochodu, a co za tym idzie uiszczenie opłaty rejestracyjnej, jest obowiązkowe w wypadku użytkowania samochodu przez okres przekraczający miesiąc, a maksymalna stawka tej opłaty może wynosić 36% wartości samochodu (zob. pkt 3 i 4 niniejszej opinii).

45. Jeśli chodzi o kwestię odsetek, trzeba po pierwsze zauważyć, że w czasie miarodajnym dla oceny zarzucanego Irlandii uchybienia, to jest w dniu upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii, ustawodawstwo irlandzkie również nie przewidywało zapłaty odsetek. Po drugie zaś, i co znacznie ważniejsze, nic w postanowieniu VAV-Autovermietung nie wskazuje, żeby to brak odsetek był powodem uznania przez Trybunał uregulowań niderlandzkich za sprzeczne z zasadą swobody świadczenia usług. To nie odsetki były głównym problemem w tamtej sprawie, lecz konieczność uiszczenia podatku w wysokości nieuwzględniającej planowanego czasu użytkowania samochodu na terytorium Niderlandów. Kwestia odsetek nie odróżnia więc sprawy VAV-Autovermietung od niniejszej sprawy w taki sposób, by wnioski z pierwszej z nich nie mogły zostać zastosowane w drugiej. Należy wobec tego rozważyć drugi argument podniesiony przez Irlandię.

46. Irlandia twierdzi, że dotychczasowe orzecznictwo Trybunału dotyczy albo systemów, w których w ogóle zwrot podatku nie był możliwy, albo, w sprawie VAV-Autovermietung, systemu, w którym wysokość zwrotu jest obliczana w zależności od czasu użytkowania samochodu na terytorium Niderlandów. Tymczasem w systemie irlandzkim wysokość zwrotu jest obliczana na podstawie aktualnej wartości rynkowej samochodu w chwili wywozu, która jest uzależniona między innymi od jego przebiegu, dzięki czemu, po porównaniu tej wartości z wartością w chwili rejestracji, opodatkowanie jest proporcjonalne do rzeczywistej intensywności użytkowania samochodu na terytorium Irlandii. Ponieważ zaś wartość rynkowa samochodu w chwili wywozu nie jest znana, gdyż zależy nie tylko od jego wieku, ale też od przebiegu, celu irlandzkiego systemu w postaci opodatkowania rzeczywistej intensywności używania samochodu nie można osiągnąć za pomocą podatku w wysokości obliczanej tylko na podstawie planowanego czasu jego użytkowania w Irlandii.

47. Moim zdaniem jednak argument ten opiera się na nieporozumieniu, które wynika z braku rozróżnienia celów podatku i sposobu jego poboru.

48. Odpowiadając na pytanie Trybunału, pełnomocnik Irlandii wskazał na rozprawie, że celem opłaty rejestracyjnej jest zrekompensowanie kosztów publicznych użytkowania samochodów, w szczególności kosztów dla środowiska, kosztów społecznych, a także kosztów utrzymania infrastruktury drogowej oraz systemu kontroli ruchu drogowego i dopuszczania pojazdów do ruchu. Dodał on, że opłata jest tak skonstruowana, by więcej płacili użytkownicy samochodów droższych oraz by zachęcać do nabywania samochodów mniej szkodliwych dla środowiska.

49. Podobnym celom służy zwykle opodatkowanie użytkowania samochodów we wszystkich państwach członkowskich [18]. Cele te stanowią niewątpliwie nadrzędne względy interesu publicznego uzasadniające takie opodatkowanie. Zgodnie jednak z orzecznictwem przytoczonym powyżej należy jeszcze zbadać, czy te cele nie mogą zostać osiągnięte za pomocą podatku uwzględniającego już w chwili jego zapłaty planowany czas użytkowania samochodu na terytorium Irlandii.

50. W przypadku podatków takich jak irlandzka opłata rejestracyjna, płatnych jednorazowo, cel w postaci rekompensaty publicznych kosztów użytkowania samochodów może być realizowany tylko globalnie, to znaczy że suma podatków pobranych od wszystkich zarejestrowanych w kraju samochodów powinna pokrywać sumę kosztów wynikających z ich użytkowania. Odmiennie bowiem niż na przykład podatek wliczany do ceny paliwa, podatek jednorazowy nie uwzględnia przecież przebiegu, ani, ogólniej rzecz biorąc, intensywności użytkowania samochodu po rejestracji i zapłaceniu podatku. Podatek od samochodu użytkowanego bardzo intensywnie przyczyni się więc w znacznie mniejszym stopniu do rekompensaty kosztów rzeczywiście spowodowanych użytkowaniem tego samochodu niż podatek zapłacony od samochodu używanego okazjonalnie. Nie wyrównuje tego szybszy spadek wartości samochodu przy bardziej intensywnym użytkowaniu, gdyż spadek ten nie zależy wyłącznie od przebiegu, lecz także od wieku i szeregu innych czynników.

18 Zobacz na przykład wyrok z dnia 21 marca 2002 r., Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, pkt 66), gdzie mowa o celach uregulowań austriackich.

51. Podobne rozumowanie można zastosować do samochodów przeznaczonych do użytkowania na terytorium danego państwa członkowskiego przez określony czas. Jak w przypadku samochodów przeznaczonych do użytkowania w tym państwie na stałe kwota podatku pokrywa potencjalnie cały okres „życia" samochodu (chyba że nastąpi jego wywóz z kraju), tak kwota podatku od samochodu zarejestrowanego na czas określony ma pokrywać tylko czas użytkowania na terytorium państwa członkowskiego rejestracji. Kwota ta wchodzi do puli środków przeznaczonych ogólnie na pokrycie kosztów użytkowania wszystkich zarejestrowanych w kraju samochodów. Nie musi ona więc odzwierciedlać dokładnie intensywności użytkowania tego konkretnego samochodu, tak jak kwota podatku od samochodu zarejestrowanego na stałe nie odzwierciedla intensywności jego późniejszego użytkowania. Nie stoi to na przeszkodzie realizacji celów opodatkowania, ponieważ cele te są z natury realizowane globalnie, a nie w odniesieniu do każdego konkretnego samochodu z osobna.

52. Jak z tego wynika, cele irlandzkiej opłaty rejestracyjnej mogą zostać zrealizowane za pomocą podatku obliczanego z uwzględnieniem planowanego czasu trwania użytkowania samochodu na terytorium Irlandii. W sytuacji gdy czas ten jest znany z góry, pobór tego podatku w takiej wysokości, jak w przypadku rejestracji samochodu na stałe, jest więc nieproporcjonalnym do wskazanego wyżej celu ograniczeniem swobody świadczenia usług najmu i leasingu samochodów, podobnie jak w sprawie VAV-Autovermietung.

53. Nie przeszkadza to również temu, by użytkownicy droższych samochodów płacili relatywnie więcej ani by zachęcać do użytkowania samochodów o niższej emisji. Podstawą opodatkowania nadal bowiem pozostanie wartość rynkowa samochodu oraz jego poziom emisji, z tym że dojdzie jeszcze dodatkowy czynnik w postaci planowanego czasu jego użytkowania na terytorium Irlandii.

54. Nie uważam przy tym, by takie rozstrzygnięcie naruszało kompetencję państw członkowskich do opodatkowania użytkowania samochodów w większym stopniu, niż to wynika z wymogu poszanowania prawa Unii, w tym wypadku swobody świadczenia usług.

55. Rozstrzygnięcie to nie ogranicza bowiem swobody państw członkowskich w określaniu celów podatku ani jego zasadniczych cech, jak wysokość czy podstawa opodatkowania. Natomiast obowiązek opodatkowania samochodów przeznaczonych do użytkowania na terytorium danego państwa członkowskiego przez czas określony w sposób proporcjonalny do tego czasu wynika z wymogów swobód jednolitego rynku interpretowanych w świetle omówionego powyżej orzecznictwa Trybunału. W związku z tym państwa członkowskie nie mogą ustalać metod określania tej proporcji w sposób, który w istotnym stopniu niweluje korzyści płynące z możliwości zapłaty tylko części podatku proporcjonalnej do czasu użytkowania samochodu, na przykład żądając zapłaty kwoty znacznie, czasem wręcz wielokrotnie, wyższej od kwoty rzeczywiście należnej [19], nawet jeżeli różnica zostanie później zwrócona i nawet jeżeli zwrot ten będzie obejmował odsetki.

56. Nie przekonuje mnie także argument Irlandii, zgodnie z którym pobór opłaty rejestracyjnej w wysokości proporcjonalnej do planowanego czasu użytkowania samochodu na terytorium Irlandii nie spełni swojej roli, ponieważ czas ten może ulec zmianie, w szczególności przedłużeniu, na przykład wskutek zmiany umowy najmu lub leasingu. Skoro bowiem obowiązek uiszczenia opłaty rejestracyjnej wiąże się z obowiązkiem rejestracji samochodu, rejestracji samochodu przeznaczonego do użytkowania czasowo również można dokonać czasowo, na planowany czas użytkowania samochodu na terytorium kraju. W ten sposób, w razie przedłużenia najmu lub leasingu użytkownik będzie musiał dokonać ponownej rejestracji, i co za tym idzie ponownej zapłaty podatku. Natomiast w razie skrócenia czasu użytkowania to w interesie użytkownika będzie wystąpienia o zwrot nadpłaconego podatku. Nie wydaje mi się to więc trudnością nie do pokonania.

19 Przykładowe wyliczenia podaje Komisja w swoich pismach procesowych. Nawet jeżeli wyliczenia Komisji są, jak twierdzi Irlandia w duplice, przesadzone, ona sama dochodzi do wyniku, w którym kwota opłaty rejestracyjnej początkowo pobranej przewyższa dwuipółkrotnie kwotę rzeczywiście należną.

57. Można sobie wprawdzie wyobrazić sytuacje, w których, czy to ze względu na długi czas trwania planowanego użytkowania samochodu, czy ze względu na treść umowy, na podstawie której użytkowanie to następuje, użytkowanie samochodu przez czas, formalnie rzecz biorąc, z góry określony, upodabnia się do jego użytkowania na stałe, w takim stopniu że może to uzasadniać pobór podatku w pełnej wysokości. Jednakże przepisy irlandzkie będące przedmiotem niniejszej sprawy nie dokonują takiego rozróżnienia ze względu na czas trwania ani treść umowy stanowiącej podstawę użytkowania samochodu na terytorium Irlandii. Kwestia ta nie była też przedmiotem dyskusji między stronami, jako że Irlandia w toku postępowania broniła swoich uregulowań in toto. Nie widzę zatem również możliwości, żeby Trybunał dokonywał takiej analizy w wyroku w niniejszej sprawie.

58. W związku z powyższymi rozważaniami uważam, że Irlandia uchybiła zobowiązaniom, jakie na niej ciążą na mocy art. 56 TFUE, zobowiązując do zapłaty całości kwoty opłaty rejestracyjnej osoby mające miejsce zamieszkania w Irlandii, które sprowadzają do tego państwa członkowskiego samochody wynajęte lub wzięte w leasing w innym państwie członkowskim, bez uwzględnienia czasu użytkowania samochodu na terytorium Irlandii, w sytuacji gdy samochody te nie mają być ani w praktyce nie są stale użytkowane na tym terytorium.

Zarzuty dotyczące braku zapłaty odsetek oraz kwoty potrącenia

59. Jak już wspomniałem powyżej, Irlandia zastosowała się do uzasadnionej opinii Komisji w odniesieniu do zarzutu braku zapłaty odsetek oraz zbyt wysokiej kwoty potrącenia z tytułu kosztów administracyjnych przy zwrocie nienależnie pobranej części opłaty rejestracyjnej, jednakże nastąpiło to dopiero z dniem 1 stycznia 2016 r., a więc już po terminie wyznaczonym w uzasadnionej opinii, a nawet po wniesieniu skargi w niniejszej sprawie. Ponieważ zaś to dzień upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii jest miarodajny do oceny uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, zarzuty dotyczące tych dwóch kwestii należy rozpatrzeć.

60. Zarzuty te są przy tym moim zdaniem niezależne od rozstrzygnięcia w przedmiocie zarzutu dotyczącego poboru całości opłaty rejestracyjnej od samochodów wprowadzanych na terytorium Irlandii czasowo.

61. Niezależnie bowiem od tego, czy Trybunał uzna, że obowiązek uiszczenia całości kwoty opłaty rejestracyjnej od samochodów wprowadzanych na terytorium Irlandii czasowo jest niezgodny z prawem Unii, czy oceni, że system zwrotu części tej opłaty jest z punktu widzenia tego prawa wystarczający, część przewyższająca kwotę należną za okres rzeczywistego użytkowania samochodu w Irlandii będzie stanowiła podatek pobrany z naruszeniem prawa Unii. Wynika to wprost z omawianego powyżej orzecznictwa Trybunału [20].

62. Zgodnie zaś z utrwalonym orzecznictwem Trybunału państwa członkowskie mają obowiązek zwrócić, wraz z odsetkami, podatki pobrane z naruszeniem prawa Unii. Obowiązek ten jest konsekwencją i uzupełnieniem uprawnień, jakie przysługują jednostkom z mocy tego prawa [21]. Brak zapłaty odsetek od kwoty podatku pobranej z naruszeniem swobody świadczenia usług stanowi zatem uchybienie przez państwo członkowskie zobowiązaniom, jakie wynikają z tej swobody.

20 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 21 marca 2002 r., Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195, pkt 69); postanowienie z dnia 29 września 2010 r., VAV-Autovermietung (C-91/10, niepublikowane, EU:C:2010:558, pkt 26).

21 Wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, pkt 37).

63. Oczywiście, jeżeli Trybunał uzna zarzut Komisji dotyczący obowiązku uiszczenia całości opłaty rejestracyjnej od samochodów rejestrowanych czasowo za zasadny, system zwrotu w ogóle nie będzie mógł być stosowany w odniesieniu do samochodów rejestrowanych na czas z góry określony, zniknie więc również problem odsetek. Jednakże nawet w takiej sytuacji orzeczenie Trybunału w tej kwestii będzie istotne dla możliwości dochodzenia roszczeń przez osoby poszkodowane brakiem zapłaty odsetek.

64. Komisja zarzuca Irlandii również uchybienie zobowiązaniom wynikającym ze swobody świadczenia usług polegające na tym, że od części nienależnie pobranego podatku podlegającej zwrotowi jest potrącana kwota 500 EUR tytułem kosztów administracyjnych. Zdaniem Komisji takie potrącenie jest nadmierne i nieuzasadnione, może w niektórych sytuacjach pochłonąć znaczną część zwracanej kwoty i dodatkowo zniechęca osoby mające miejsce zamieszkania w Irlandii do korzystania z usług najmu lub leasingu samochodów oferowanych przez usługodawców z innych państw członkowskich. Irlandia twierdzi natomiast, że środki pochodzące z owego potrącenia były przeznaczone na sfinansowanie budowy systemu zwrotów nienależnie pobranych kwot opłaty rejestracyjnej.

65. Moim zdaniem należy się w tej kwestii zgodzić z argumentami Komisji. Obowiązek zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii dotyczy co do zasady całości sumy nienależnego podatku (oraz odsetek), a procedura jego zwrotu podlega między innymi zasadzie skuteczności, zgodnie z którą uzyskanie zwrotu podatku nie może być nadmiernie utrudnione ani w praktyce niemożliwe [22]. Państwa członkowskie nie mogą więc arbitralnie ograniczać rzeczywistej kwoty zwrotu, na przykład poprzez wprowadzenie, pod dowolnym pozorem, potrącenia w znacznej wysokości, gdyż czyni to w praktyce niemożliwym odzyskanie przez podatnika znacznej części nienależnie zapłaconego podatku.

66. Nie przekonuje mnie przy tym argumentacja Irlandii. Obowiązek zwrotu podatków pobranych niezgodnie z prawem Unii ciąży na państwach członkowskich z mocy tego prawa. Nie mogą one uzależniać jego wykonania od sfinansowania przez uprawnionych do zwrotu podatników nakładów finansowych, jakie państwo członkowskie musi ponieść w celu wykonania tego obowiązku. Jest tak tym bardziej, w sytuacji gdy państwo członkowskie tak organizuje system poboru podatku, że zwrot jego części jest w niektórych sytuacjach nieuchronny. Wszelkie nakłady związane z organizacją takiego systemu powinny być sfinansowane z podatków pobranych zgodnie z prawem, a nie z potrącenia od kwot należnych osobom uprawnionym do zwrotu.

67. Państwa członkowskie mogą pobierać opłaty za czynności administracyjne związane z wykonaniem ich obowiązków wynikających z prawa Unii, opłaty te nie powinny jednak przekraczać rzeczywistych kosztów dokonania określonej czynności wobec konkretnej osoby i nie mogą służyć pokryciu kosztów organizacji całego systemu administracyjnego. W żadnym razie też nie mogą to być opłaty w takiej wysokości, która ograniczałaby w istotnym stopniu korzyści, jakie jednostki czerpią z uprawnień przysługujących im na mocy prawa Unii.

68. W związku z powyższym uważam, że zarówno odmawiając zapłaty odsetek od zwracanych kwot opłaty rejestracyjnej, jak i potrącając przy tej okazji kwotę 500 EUR tytułem kosztów administracyjnych, Irlandia uchybiła zobowiązaniom, jakie ciążą na niej na mocy art. 56 TFUE.

Wnioski

69. Wobec całości powyższych rozważań proponuję, by Trybunał uznał skargę Komisji w niniejszej sprawie za zasadną i orzekł zgodnie z jej żądaniami. Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Irlandię należy obciążyć kosztami.

22 Wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494, pkt 39).