

Sprawa C-426/07

Dariusz Krawczyński

przeciwko

Dyrektorowi Izby Celnej w Białymstoku

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku)

Podatki wewnętrzne – Podatki od pojazdów samochodowych – Podatek akcyzowy – Pojazdy używane – Przywóz

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zakaz poboru innych podatków krajowych, które mogą być uznane za podatki obrotowe*

(dyrektywa Rady 77/388/EWG, art. 33 ust. 1)

2. *Postanowienia podatkowe – Podatki wewnętrzne – Podatek akcyzowy opodatkowujący sprzedaż pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium kraju*

(art. 90 akapit pierwszy WE)

1. Artykuł 33 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 91/680, należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu opodatkowującemu sprzedaż pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium kraju.

W istocie, ponieważ taki podatek akcyzowy opodatkowuje jedynie czynności sprzedaży pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium kraju, nie można uznać, że ten podatek jest nakładany w sposób ogólny na wszystkie czynności, których przedmiotem są towary lub usługi, a w związku z tym, że odróżnia się od podatku od wartości dodanej w taki sposób, że nie można go zakwalifikować jako podatku mającego charakter podatku obrotowego w rozumieniu wspomnianego przepisu.

(por. pkt 22, 23, 25, 26; pkt 1 sentencji)

2. Artykuł 90 akapit pierwszy WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu opodatkowującemu sprzedaż pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium kraju w zakresie, w jakim kwota podatku, któremu podlega sprzedaż przed pierwszą rejestracją pojazdów używanych sprowadzonych z innego państwa członkowskiego, przewyższa rezydualną kwotę tego podatku zawartą w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w państwie członkowskim, które nałożyło podatek. Do sądu krajowego należy zbadać, czy krajowe uregulowanie ma takie skutki.

(por. pkt 39; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 17 lipca 2008 r.(*)

Podatki wewnętrzne – Podatki od pojazdów samochodowych – Podatek akcyzowy – Pojazdy używane – Przywóz

W sprawie C-426/07

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Polska) postanowieniem z dnia 27 czerwca 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 września 2007 r., w postępowaniu:

Dariusz Krawczyński

przeciwko

Dyrektorowi Izby Celnej w Białymstoku,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, A. Tizzano, M. Ilešić (sprawozdawca), E. Levits i J.J. Kasel, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu D. Krawczyńskiego przez W. Kłoskowskiego, radcę prawnego,
- w imieniu Dyrektora Izby Celnej w Białymstoku przez W. Dziemiacha, radcę prawnego,
- w imieniu rządu polskiego przez M. Dowgielewicza, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou oraz K. Herrmann, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. L 376, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) oraz art. 90 akapit pierwszy WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między D. Krawczyńskim a Dyrektorem Izby Celnej w Białymstoku w przedmiocie podatku akcyzowego, który został nałożony na D. Krawczyńskiego z tytułu sprzedaży używanych pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją w Polsce.

Ramy prawne

Przepisy wspólnotowe

3 Artykuł 33 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego, w szczególności obowiązujących przepisów Wspólnoty dotyczących ogólnego systemu przechowywania, transportu i monitorowania produktów podlegających akcyzie, niniejsza dyrektywa nie zabrania żadnemu państwu członkowskiemu utrzymywania lub wprowadzania podatków od umów ubezpieczenia, podatków od gier i zakładów, podatków akcyzowych, opłat skarbowych oraz, ogólnie, jakichkolwiek podatków, ceł lub opłat, które nie mogą być uznane za podatki obrotowe, pod warunkiem jednak, że te podatki, cła i opłaty nie prowadzą w handlu między państwami członkowskimi do powstawania formalności związanych z przekraczaniem granicy”.

Uregulowania krajowe

4 Artykuł 2 Ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 29, poz. 257) w wersji znajdującej zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym (zwanej dalej „ustawą o podatku akcyzowym”) stanowi:

„Użyte w ustawie określenia oznaczają:

[...]

11) »nabycie wewnątrzwspólnotowe« – przemieszczenie wyrobów akcyzowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju;

[...]”.

5 Artykuł 10 ust. 1 tej ustawy brzmi następująco:

„Podstawą opodatkowania w przypadku wyrażenia stawki akcyzy w procencie podstawy opodatkowania jest:

1) kwota należna z tytułu sprzedaży na terytorium kraju wyrobów akcyzowych pomniejszona o kwotę podatku od towarów i usług oraz o kwotę akcyzy, należne od tych wyrobów;

- 2) kwota, jaką nabywca jest obowiązany zapłacić za wyroby akcyzowe, w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego;
- 3) kwota należna z tytułu dostawy wyrobów akcyzowych na terytorium państwa członkowskiego, w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej;
- 4) wartość celna wyrobów akcyzowych powiększona o należne cło, w przypadku importu, z uwzględnieniem ust. 6–9”.

6 Artykuł 75 ust. 1 i 3 ustawy o podatku akcyzowym stanowi:

„1. Stawka akcyzy na wyroby akcyzowe niezharmonizowane wynosi 65% podstawy określonej w art. 10, z wyjątkiem stawki na energię elektryczną.

[...]

3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, obniżyć stawki akcyzy określone w ust. 1 i 2 oraz różnicować je w zależności od rodzaju wyrobu, a także określać warunki ich stosowania”.

7 Artykuł 79 tej ustawy stanowi:

„Podatnik ma prawo do obniżenia kwoty akcyzy o kwotę akcyzy zapłaconą przy nabyciu wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych, związanych ze sprzedażą opodatkowaną lub zapłaconą od importu”.

8 Według art. 80 ust. 1–4 ustawy o podatku akcyzowym:

„1. Akcyzie podlegają samochody osobowe niezarejestrowane na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

2. Podatnikami akcyzy od samochodów są:

1) podmioty dokonujące każdej sprzedaży samochodu osobowego przed pierwszą jego rejestracją na terytorium kraju;

2) importerzy i podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego.

3. Obowiązek podatkowy w akcyzie od samochodów powstaje:

1) w przypadku sprzedaży – z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w terminie 7 dni, licząc od dnia wydania wyrobu;

2) w przypadku importu – z dniem powstania długu celnego w rozumieniu przepisów prawa celnego;

3) w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego – z chwilą nabycia prawa rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel, nie później jednak niż z chwilą jego rejestracji na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, dane dotyczące samochodów osobowych, w tym dopuszczalna ładowność, dla celów poboru akcyzy, uwzględniając rozwiązania stosowane w odrębnych przepisach podatkowych i konieczność zapewnienia prawidłowego poboru akcyzy”.

9 Artykuł 81 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym brzmi następująco:

„Podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodów osobowych niezarejestrowanych na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, są obowiązane:

1) po przywozie na terytorium kraju złożyć deklarację uproszczoną do właściwego naczelnika urzędu celnego w terminie 5 dni, licząc od dnia nabycia wewnątrzwspólnotowego;

2) dokonać zapłaty akcyzy nie później niż z chwilą rejestracji tego pojazdu w kraju”.

10 Zgodnie z art. 82 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego podstawą opodatkowania jest kwota, jaką nabywca jest obowiązany zapłacić.

11 Paragraf 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. nr 87, poz. 825) w wersji znajdującej zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym (zwanego dalej „rozporządzeniem”), jak również załączniki 1 i 2 do niego przewidują, że w przypadku samochodów nowych lub mających mniej niż dwa lata stawka akcyzy wynosi 3,1% lub 13,6% w zależności od pojemności silnika, natomiast w przypadku samochodów starszych niż dwa lata stawka ta, ustalana zgodnie ze wzorem zamieszczonym w § 7 ust. 2 rozporządzenia, zmienia się wraz z wiekiem samochodu i może dochodzić do 65% podstawy opodatkowania.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

12 Decyzją z dnia 7 listopada 2005 r. Naczelnik Urzędu Celnego w Białymstoku określił D. Krawczyńskiemu wysokość zobowiązania w podatku akcyzowym w kwocie 11 066 PLN z tytułu sprzedaży w Polsce pięciu pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium polskim, które podatnik ten miał obowiązek zadeklarować i uregulować, czego nie uczynił.

13 D. Krawczyński wniósł odwołanie od tej decyzji, żądając ustalenia zobowiązania w podatku akcyzowym w wyższej wysokości 4599 PLN, ponieważ zasadniczo był zdania, że zgodnie z art. 79 ustawy o podatku akcyzowym miał on prawo do obniżenia kwoty akcyzy o kwotę akcyzy zapłaconą przy nabyciu wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych, związanych ze sprzedażą opodatkowaną lub zapłaconą od importu, nawet jeżeli nie zostały przewidziane w tym zakresie deklaracji.

14 Decyzją z dnia 19 stycznia 2006 r. Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku oddalił to odwołanie. Podkreślił on w niej zasadniczo, że po pierwsze, podatnikami akcyzy są podmioty dokonujące każdej sprzedaży samochodu osobowego w Polsce przed jego pierwszą rejestracją na terytorium kraju, a po drugie, w celu skorzystania z tego prawa do obniżenia konieczne jest złożenie przez podatnika do właściwego urzędu celnego deklaracji dla podatku akcyzowego oraz obliczenie i wpłacenie należnego podatku akcyzowego w terminie określonym przepisami.

15 Na tę ostatnią decyzję D. Krawczyński złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku. Podniósł on w szczególności, że z akcyzy zwolniona jest sprzedaż samochodów używanych już zarejestrowanych w Polsce niezależnie od ich wieku, podczas gdy zwolnienie to nie odnosi się do samochodów używanych sprowadzonych z innych

państw członkowskich. Sprzedaż tych ostatnich samochodów przed ich rejestracją w Polsce jest objęta podatkiem akcyzowym, którego wielkość zależy od wieku pojazdu. D. Krawczyński wnioskuje z tego, że Rzeczpospolita Polska nakłada na samochody używane sprowadzone z innych państw członkowskich podatek akcyzowy wyższy od obowiązującego podobne produkty krajowe.

16 Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku twierdzi natomiast, że Rzeczpospolita Polska nie dokonuje żadnego dyskryminującego rozróżnienia pomiędzy samochodami osobowymi w zależności od ich pochodzenia, bowiem rozstrzygającym kryterium opodatkowania ich akcyzą jest brak ich rejestracji na terytorium kraju, a nie pochodzenie z innego państwa członkowskiego niż Rzeczpospolita Polska.

17 W tych okolicznościach Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy podatek akcyzowy ustanowiony w państwie członkowskim, taki jak podatek akcyzowy przewidziany w [ustawie o podatku akcyzowym], a opodatkowujący każdą sprzedaż samochodu osobowego przed pierwszą jego rejestracją na terytorium kraju, może być uznany za formę niedozwolonego podatku obrotowego w rozumieniu art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy [...]?

W przypadku gdyby odpowiedź na powyższe pytanie była przecząca:

2) Czy podatek akcyzowy, taki jak sporny podatek akcyzowy w sprawie zawisłej przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Białymstoku, który opodatkowuje każdą sprzedaż samochodu osobowego przed pierwszą jego rejestracją na terytorium kraju, sprzeciwia się przepisowi art. 90 WE, wyrażającemu zakaz dyskryminacji lub protekcyjnego stosowania krajowego systemu podatkowego w stosunku do podobnych produktów krajowych, w sytuacji kiedy podatkiem takim nie jest obciążona sprzedaż samochodów używanych zarejestrowanych wcześniej na terytorium polskim?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

18 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, aby dokonać oceny, czy dany podatek, cło lub opłata mogły być uznane za podatek obrotowy w rozumieniu art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy, należy w szczególności ustalić, czy powodują one zagrożenie dla funkcjonowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), obciążając obrót towarów i usług oraz oddziałując na transakcje handlowe w sposób podobny do tego, który charakteryzuje podatek VAT (wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawach połączonych C-283/06 i C-312/06 KÖGÁZ i in., Zb.Orz. s. I-8463, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

19 Trybunał wyjaśnił w tym zakresie, że za obciążającą obrót towarów i usług w sposób podobny do tego, który charakteryzuje podatek VAT, należy w każdym razie uznać podatki i opłaty mające zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT, nawet jeżeli nie są one we wszystkich aspektach identyczne z nim (ww. wyrok w sprawie KÖGÁZ i in., pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 Natomiast art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy nie sprzeciwia się utrzymywaniu lub wprowadzeniu podatku, który nie ma jednej z zasadniczych cech charakterystycznych podatku VAT (ww. wyrok w sprawie KÖGÁZ i in., pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 Trybuna? wyja?ni?, jakie s? zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT. Z jego orzecznictwa wynika, ?e s? cztery takie cechy: powszechne stosowanie podatku VAT do czynno?ci, których przedmiotem s? towary lub us?ugi; ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako ?wiadczenie wzajemne za dostarczone towary lub us?ugi; pobór podatku na ka?dym etapie procesu produkcji i dystrybucji, w tym na etapie sprzeda?y detalicznej, niezale?nie od ilo?ci wcze?niejszych transakcji; odliczenie od podatku VAT nale?nego od podatnika kwot zap?aconych na poprzednich etapach procesu produkcji i dystrybucji, co oznacza, ?e podatek na danym etapie stosuje si? wy?cznie do warto?ci dodanej na tym etapie oraz ?e ko?cowe obci?zenie podatkowe ponosi ostatecznie konsument (ww. wyrok w sprawie KÖGÁZ i in., pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 W odniesieniu do pierwszej z tych cech, tj. powszechnego stosowania podatku VAT do czynno?ci, których przedmiotem s? towary lub us?ugi, nale?y podkre?li?, jak zreszt? podnosz? Dyrektor Izby Celnej w Bia?ymstoku, rz?d polski oraz Komisja Wspólnot Europejskich, ?e zgodnie z art. 80 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym podatkowi akcyzowemu b?d?cemu przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym podlegaj? jedynie czynno?ci sprzeda?y pojazdów samochodowych przed ich pierwsz? rejestracj? na terytorium polskim.

23 W ?wietle tej okoliczno?ci nie mo?na zatem uzna?, ?e ten podatek akcyzowy jest nak?adany w sposób ogólny na wszystkie czynno?ci, których przedmiotem s? towary lub us?ugi.

24 W rezultacie, skoro podatek akcyzowy b?d?cy przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym nie spe?nia pierwszej z cech wymienionych w pkt 21 niniejszego wyroku, nie jest konieczne badanie, czy podatek ten spe?nia trzy pozosta?e zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT.

25 W zwi?zku z tym podatek wykazuj?cy cechy takie jak podatek akcyzowy b?d?cy przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym odró?nia si? od podatku VAT w taki sposób, ?e nie mo?na go zakwalifikowa? jako podatku maj?cego charakter podatku obrotowego w rozumieniu art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy.

26 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na pytanie pierwsze nale?y odpowiedzie?, i? art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie sprzeciwia si? on podatkowi akcyzowemu takiemu, jaki jest przewidziany w Polsce przez ustaw? o podatku akcyzowym, któremu podlega ka?da sprzeda? pojazdów samochodowych przed ich pierwsz? rejestracj? na terytorium kraju.

W przedmiocie pytania drugiego

27 S?d krajowy zasadniczo d??y do ustalenia, czy podatek akcyzowy, któremu podlega ka?da sprzeda? pojazdów samochodowych przed ich pierwsz? rejestracj? na terytorium kraju jest sprzeczny z art. 90 WE, skoro sprzeda? u?ywanych pojazdów samochodowych ju? zarejestrowanych na terytorium polskim jest zwolniona z tego podatku.

28 Nale?y zatem zbada?, czy taki system nie prowadzi do wy?szego opodatkowania pojazdów u?ywanych sprowadzonych z innego pa?stwa cz?onkowskiego ni? Rzeczpospolita Polska, a w konsekwencji niezarejestrowanych na terytorium polskim, ni? u?ywanych pojazdów samochodowych ju? znajduj?cych si? na rynku krajowym, które s? zarejestrowane w Polsce.

29 Tytu?em wst?pu nale?y podkre?li?, ?e podatek akcyzowy taki jak ustanowiony przez przepisy krajowe b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, jest cz??ci? ogólnego wewn?trznego systemu opodatkowania towarów i w zwi?zku z tym powinien by?

poddany ocenie w ?wietle art. 90 WE (zob. podobnie wyrok z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C?313/05 Brzezi?ski, Zb.Orz. s. I?513, pkt 24).

30 Nale?y przypomnie?, i? Trybuna? orzek?, ?e art. 90 WE stanowi w systemie traktatu WE uzupe?nienie postanowie? odnosz?cych si? do zniesienia ce? oraz op?at o skutku równowa?nym. Celem tego postanowienia jest zapewnienie swobodnego przep?ywu towarów mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi w normalnych warunkach konkurencji poprzez wyeliminowanie wszelkich form ochrony mog?cej wynika? z nak?adania dyskryminuj?cych podatków wewn?trznych na towary pochodz?ce z innych pa?stw cz?onkowskich (ww. wyrok w sprawie Brzezi?ski, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W dziedzinie op?at od u?ywanych pojazdów samochodowych przywiezionych z zagranicy art. 90 WE s?u?y zagwarantowaniu ca?kowitej neutralno?ci podatków wewn?trznych w aspekcie konkurencji pomi?dzy produktami znajdu?cymi si? ju? na rynku krajowym a produktami przywo?nymi z zagranicy (wyrok z dnia 20 wrze?nia 2007 r. w sprawie C?74/06 Komisja przeciwko Grecji, Zb.Orz. s. I?7585, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Ponadto system opodatkowania mo?na uzna? za zgodny z art. 90 WE tylko wtedy, gdy zostanie wykazane, ?e jest on tak skonstruowany, i? wyklucza w ka?dym przypadku opodatkowanie przywo?onych produktów w wy?szym stopniu ni? produktów krajowych, oraz ?e w zwi?zku z tym nie wywo?uje on w ?adnym razie dyskryminuj?cych skutków (ww. wyrok w sprawie Brzezi?ski, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W tym kontek?cie nale?y zbada?, czy podatek akcyzowy b?d?cy przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym obci??a w ten sam sposób zarówno sprzeda? przywo?onych u?ywanych pojazdów samochodowych, jak i sprzeda? u?ywanych pojazdów samochodowych ju? zarejestrowanych w Polsce, bowiem te dwie kategorie pojazdów stanowi? produkty podobne w rozumieniu art. 90 akapit pierwszy WE.

34 W ramach tego porównania nale?y dokona? rozró?nienia mi?dzy dwiema kategoriami pojazdów, a mianowicie z jednej strony tymi, które s? sprzedawane jako u?ywane w okresie dwóch lat kalendarzowych od daty ich produkcji, przy czym rok ich produkcji uwa?a si? za pierwszy rok kalendarzowy, a z drugiej strony tymi, które s? sprzedawane jako u?ywane po up?ywie tego dwuletniego okresu (ww. wyrok w sprawie Brzezi?ski, pkt 34).

35 W odniesieniu do pojazdów osobowych sprzedawanych jako nowe lub u?ywane we wspomnianym okresie dwóch lat, z rozporz?dzenia wynika, ?e s? one opodatkowane podatkiem akcyzowym obliczanym wed?ug tej samej stawki (ww. wyrok w sprawie Brzezi?ski, pkt 35).

36 Je?li chodzi o pojazdy u?ywane maj?ce mniej ni? dwa lata, to konkretnie s?d krajowy powinien zbada?, zw?aszcza w ?wietle rozporz?dzenia, czy podlegaj? one z tytu?u podatku akcyzowego rzeczywicie identycznemu obci??eniu przez to, ?e kwota rezydualna tego podatku zawarta w warto?ci rynkowej pojazdów u?ywanych zarejestrowanych w Polsce jest równa kwocie tego podatku obci??aj?cej podobne pojazdy u?ywane pochodz?ce z innego pa?stwa cz?onkowskiego ni? Rzeczpospolita Polska (ww. wyrok w sprawie Brzezi?ski, pkt 36).

37 Natomiast, je?li chodzi o podatek akcyzowy, który obci??a pojazdy u?ywane sprzedawane po wi?cej ni? dwóch latach od daty ich produkcji, stawka podatku akcyzowego jest obliczana zgodnie z wzorem przewidzianym w § 7 rozporz?dzenia. Stosowanie tego wzoru prowadzi do wzrostu stawki wraz z wiekiem pojazdu (ww. wyrok w sprawie Brzezi?ski, pkt 37).

38 Na s?dzie krajowym spoczywa obowi?zek zbadania, czy taki wzrost stawki dotyczy wy??cznie pojazdów u?ywanych pochodz?cych z innego pa?stwa cz?onkowskiego ni?

Rzeczpospolita Polska oraz czy z kolei w przypadku pojazdów używanych zarejestrowanych w Polsce jako nowe stawka rezydualnego podatku akcyzowego zawartego w wartości takiego pojazdu pozostaje niezmienna (ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 38).

39 Z powyższych rozważań wynika, że na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, iż art. 90 akapit pierwszy WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu takiemu jak będzie przedmiotem postępowania przed sądem krajowym w zakresie, w jakim kwota podatku, któremu podlega sprzedaż przed pierwszą rejestracją pojazdów używanych sprowadzonych z innego państwa członkowskiego przewyższa rezydualną kwotę tego podatku zawartą w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w państwie członkowskim, które nałożyło podatek. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy uregulowanie sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, a w szczególności stosowanie § 7 rozporządzenia, ma takie skutki.

W przedmiocie ograniczenia skutków niniejszego wyroku w czasie

40 W uwagach na piśmie przedstawionych Trybunałowi rzędn polski zwrócił się do niego, aby w przypadku stwierdzenia, że przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym są niezgodne z art. 90 akapit pierwszy WE, Trybunał ograniczył skutki tego wyroku w czasie.

41 Na poparcie swojego wniosku rzędn ten powołuje się na okoliczności, że w chwili wydania przepisów krajowych stanowiących przedmiot postępowania przed sądem krajowym brał on pod uwagę wyroki Trybunału, mimo że nie dotyczyły one sytuacji prawnych i faktycznych podobnych do tej w niniejszym postępowaniu, oraz że mimo okoliczności, iż zdaniem Komisji i Trybunału niektóre przepisy rozporządzenia nie są zgodne z art. 90 akapit pierwszy WE, bowiem przewidują podwyższenie stawki akcyzy w zależności od wieku pojazdu, stwierdzenie takie nie jest istotne w odniesieniu do innych przepisów tego rozporządzenia. Ze względu na te ostatnie przepisy Trybunał mógłby ograniczyć skutki niniejszego wyroku w czasie.

42 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 (wyrok z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-292/04 Meilicke i in., Zb.Orz. s. I-1835, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału tego rodzaju ograniczenie może być dopuszczalne jedynie w samym wyroku, w którym Trybunał rozstrzyga w kwestii wykładni, o którą się do niego zwrócono (ww. wyrok w sprawie Meilicke i in., pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W istocie musi bowiem istnieć tylko jedna chwila określenia skutków w czasie dokonywanej przez Trybunał na wniosek wykładni przepisu prawa wspólnotowego. W tym zakresie zasada, zgodnie z którą ograniczenie dopuszczalne jest jedynie w samym wyroku rozstrzygającym w kwestii wykładni, o którą się zwrócono, gwarantuje równość traktowania państw członkowskich i innych podmiotów prawa wspólnotowego oraz spełnia tym samym również wymagania wynikające z zasady pewności prawa (ww. wyrok w sprawie Meilicke i in., pkt 37).

45 Niniejsze odesłanie prejudycjalne co do istoty dotyczy kwestii zgodności z art. 90 akapit pierwszy WE podatku akcyzowego, który obciąża sprzedaż pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium kraju. W tym względzie z pkt 41 ww. wyroku w sprawie Brzeziński wynika, iż art. 90 akapit pierwszy WE należy interpretować w ten sposób, że

sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu w zakresie, w jakim kwota podatku, któremu podlegają pojazdy używane starsze niż dwa lata, nabyte w innym państwie członkowskim niż to, które wprowadziło taki podatek, przewyższa rezydualną kwotę tego podatku zawartą w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w państwie członkowskim, które nałożyło podatek. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy uregulowanie sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, a w szczególności stosowanie § 7 rozporządzenia, ma takie skutki.

46 Z pkt 62 ww. wyroku w sprawie Brzeziński wynika zaś, że Trybunał nie ograniczył skutków tego wyroku w czasie.

47 W konsekwencji brak jest podstaw, by ograniczyć skutki niniejszego wyroku w czasie.

W przedmiocie kosztów

48 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 33 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu takiemu, jaki jest przewidziany w Polsce przez Ustawę z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, któremu podlega każda sprzedaż pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium kraju.**

2) **Artykuł 90 akapit pierwszy WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu takiemu jak budyty przedmiotem postępowania przed sądem krajowym w zakresie, w jakim kwota podatku, któremu podlega sprzedaż przed pierwszą rejestracją pojazdów używanych sprowadzonych z innego państwa członkowskiego przewyższa rezydualną kwotę tego podatku zawartą w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w państwie członkowskim, które nałożyło podatek. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy uregulowanie sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, a w szczególności stosowanie § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, ma takie skutki.**

Podpisy

* Język postępowania: polski.