

Zadeva C-105/22

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Datum vložitve:

15. februar 2022

Predložitveno sodišče:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)

Datum predložitvene odločbe:

27. april 2021

Tožeča stranka:

P.M.

Tožena stranka:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

SKLEP

z dne 27. aprila 2021

Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) [...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno) [sestava sodišča]

je po obravnavi **27. aprila 2021**

na nejavni seji **Izba Finansowa (finančni oddelek)**

v zvezi s kasacijsko pritožbo **P. M.**

zoper sodbo **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (upravno sodišče vojvodstva v Varšavi)**

z dne **9. septembra 2020**

opr. št. [...] (ni prevedeno)

v zvezi s tožbo **P. M.**

zoper odločbo **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (direktor oddelka davčne uprave v Varšavi)**

z dne **13. avgusta 2019, št. [...]**

v zvezi z **zavrnitvijo vračila trošarine**

sklenilo:

(1) na podlagi člena 267 [...] (ni prevedeno) [PDEU] se Sodišču Evropske unije predloži to vprašanje za predhodno odločanje:

Ali je treba člen 56 Pogodbe o delovanju Evropske unije (konsolidirana različica iz leta 2012 – UL 2012, C 326, str. 1 in naslednje.) ter načelo enofaznosti trošarinske dajatve, kot dajatve na dejansko potrošnjo, in načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo uporabi nacionalne določbe kot je člen 107(1) poljskega zakona z dne 6. decembra 2008 o trošarinah (Dz.U. z 2020, pozicija 722, s spremembami) v delu, v katerem preprečuje, da bi se davčnemu zavezancu vrnila trošarina iz naslova izvoza registriranega osebnega avtomobila, sorazmerno izračunana glede na obdobje njegove uporabe na nacionalnem ozemlju?

(2) [...] (ni prevedeno) [prekinitev postopka]

Obrazložitev

I. Pravni okvir

Pravo Unije

1. Pogodba o delovanju Evropske unije [...] (ni prevedeno)

Člen 56

V okviru določb, navedenih v nadaljevanju, se omejitve svobode opravljanja storitev v Uniji prepovejo za državljane držav članic, ki imajo sedež v eni od držav članic, vendar ne v državi osebe, ki so ji storitve namenjene.

Evropski parlament in Svet lahko po rednem zakonodajnem postopku odločita, da se določbe tega poglavja uporabljajo tudi za državljane tretje države, ki opravljajo storitve in imajo sedež v Uniji.

2. Sporazum o Evropskem gospodarskem prostoru [...] (ni prevedeno)

Člen 36

1. V okviru določb tega sporazuma ni omejitev svobode opravljanja storitev na ozemlju pogodbenic za državljane držav članic ES in držav Efte, ki imajo sedež v eni od držav članic ES ali držav Efte, vendar ne v državi osebe, ki so ji storitve namenjene.
2. Priloge IX do XI vsebujejo posebne določbe o svobodi opravljanja storitev.

Nacionalno pravo

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (zakon z dne 6. decembra 2008 o trošarinah (Dz.U. z 2019, pozicija 864, s spremembami)

Člen 107(1)

Subjekt, ki je pridobil pravico do razpolaganja kot lastnik z osebnim avtomobilom, ki ni bil v skladu s predpisi o cestnem prometu prej registriran na ozemlju države in za katerega je bila trošarina na nacionalnem ozemlju plačana, ima v primeru prodaje znotraj Skupnosti ali izvozu tega osebnega avtomobila ali v primeru te prodaje ali izvoza za njegov račun pravico do vračila trošarine na zahtevo, ki se pri pristojnem predstojniku davčnega urada poda v roku enega leta od izvedbe prodaje znotraj Skupnosti ali izvoza tega osebnega avtomobila.

II. Dejansko stanje

Postopek pred davčnimi organi

- 1 Z zahtevo z dne 5. marca 2019 je P.M., ki opravlja gospodarsko dejavnost pod nazivom N. (v nadaljevanju: stranka) pri Naczelnik Urzędu Skarbowego (predstojnik davčnega urada) [...] zahteval vračilo trošarine zaradi izvoza osebnega avtomobila znamke BMW [...] identifikacijska številka vozila: [...] v višini 5.983,00 PLN. V postopku je bilo ugotovljeno, da je stranka predložila deklaracijo AKC-U, ki je v finančno-knjigovodskem sistemu Z. registrirana pod številko [...] in plačala trošarino iz naslova pridobitvi osebnega avtomobila, ki je zajet s to zahtevo, znotraj Skupnosti.
- 2 Predstojnik davčnega urada je [...] z odločbo št. [...] z dne 29. aprila 2019 stranki zavrnil vračilo trošarine v zgoraj navedenem znesku iz naslova izvoza zgoraj navedenega osebnega avtomobila na Norveško. Organ je namreč ugotovil, da stranka ni izpolnila pogoja glede neobstoja prejšnje registracije spornega vozila na nacionalnem ozemlju v skladu s predpisi o cestnem prometu, saj je bilo to 9. avgusta 2017, tj. pred izvozom 7. marca 2018, registrirano na nacionalnem ozemlju.

Organ je ugotovil, da „je datum registracije avtomobila datum začasne registracije po uradni dolžnosti po tem, ko je bila vložena zahteva za registracijo vozila.

Začasna registracija je del postopka registracije, katerega cilj je trajna pripustitev avtomobila v promet na nacionalnem ozemlju.“

- 3 Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (direktor oddelka davčne uprave v Varšavi) je z odločbo z dne 13. avgusta 2019 potrdil odločbo prvostopenjskega organa in dodal, da po njegovem mnenju stranka tudi ni izpolnila pogoja glede izvoza osebnega avtomobila osebno ali prek druge osebe, a za svoj račun (to vprašanje ostaja zunaj predmeta vprašanja Sodišču Evropske unije).

Sodba prvostopenjskega sodišča

- 4 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (upravno sodišče vojvodstva v Varšavi) je s sodbo z dne 9. septembra 2020 v zadevi [...] (ni prevedeno) zavrnilo tožbo stranke zoper odločbo direktorja oddelka davčne uprave v Varšavi z dne 13. avgusta 2019 glede zavrnitve vračila trošarine.

Prvostopenjsko sodišče je ugotovilo, da je pritožbeni organ v zadevi pravilno ugotovil, da ni bilo podlage za vračilo trošarine stranki iz naslova izvoza osebnega avtomobila, saj niso bili izpolnjeni vsi pogoji iz člena 107(1) zakona z dne 6. decembra 2008 o trošarinah (Dz.U. z 2019, pozicija 864, s spremembami, v nadaljevanju: ZT). Iz spisa je namreč razvidno, da je bil pred izvozom avtomobil v skladu s predpisi o cestnem prometu registriran na ozemlju države, kar je bil vzrok zavrnitve vračila trošarine v tej zadevi.

Postopek pred Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče)

- 5 Stranka je zoper prej navedeno sodbo v celoti vložila pritožbo in prvostopenjskemu sodišču očitala med drugim kršitev členov 8, 10, 13, 14, 15, 25, 36 in 37 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 19 str. 146) (v nadaljevanju: Sporazum EGP) v povezavi s členom 1 ustava z dne 16. kwietnia 2004 r. o ratifikaciji Porozumienia w sprawie udziału Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej w Europejskim Obszarze Gospodarczym (zakon z dne 16. aprila 2004 o ratifikaciji Sporazuma o udeležbi Češke republike, Republike Estonije, Republike Ciper, Republike Latvije, Republike Litve, Republike Madžarske, Republike Malte, Republike Poljske, Republike Slovenije in Slovaške republike v Evropskem gospodarskem prostoru, podpisanega v Bruslju 14. oktobra 2003 (Dz. U. z 2004, nr 130, pozicija 1375) in v povezavi z členom 9 in členom 87(1) Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (ustava Republike Poljske) zaradi njihove nepravilne uporabe, tj. njihove neuporabe v zadevi namesto člena 107(1) ZT, kar je povzročilo kršitev temeljnih načel prostega pretoka blaga in storitev, načela enkratnosti trošarine in načela trošarine kot dajatve na potrošnjo ter načel sorazmernosti in prepovedi diskriminacije zaradi nedopustne zožitve kroga

subjektov, ki lahko zahtevajo vračilo trošarine v primeru dobave znotraj Skupnosti ali izvozu osebnega avtomobila.

V utemeljitev tega očitka je stranka med drugim navedla, da zavrnitev vračila trošarine na izvožen avtomobil, tudi če bi bila ta sorazmerno izračunana glede na obdobje njegove uporabe na nacionalnem ozemlju (obdobje potrošnje), pomeni kršitev načela prostega pretoka blaga in storitev (vključno s trgovino) iz Pogodbe in je v nasprotju z načelom enkratnosti trošarine in načelom sorazmernosti. V primeru, da se ta trošarina ne vrne prodajalcu na nacionalnem ozemlju, mora namreč to trošarino nositi čezmejni kupec, ki mora poleg te trošarine plačati še eno trošarino na ozemlju svoje države. To očitno vpliva na neutemeljeno povečanje cene avtomobila in drastično zmanjšanje konkurenčnosti poljskega prodajalca pri prodaji takega vozila na čezmejnem trgu s strani in torej do kršitve načela enakih pogojev pri trgovini.

V zvezi s prej navedenim je stranka predlagala razveljavitev izpodbijane sodbe v celoti in ugoditev njeni tožbi, podredno pa razveljavitev te sodbe v celoti in vrnitev zadeve prvostopenjskemu sodišču v ponovno obravnavo.

III. Razlogi nacionalnega sodišča za predložitev vprašanja za predhodno odločanje

- 6 Po mnenju predložitvenega sodišča je za rešitev zgoraj omenjene pritožbe stranke potreben odgovor Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju: SEU) na vprašanje v zvezi z razlago oziroma načeli uporabe člena 56 Pogodbe o delovanju Evropske unije [...] (ni prevedeno) (v nadaljevanju: PDEU) in enofaznosti trošarine kot davka na dejansko potrošnjo ter načela sorazmernosti. V pritožbi je očitek kršitve členov 8, 10, 13, 14, 15, 25, 36 in 37 Sporazuma EGP katerih določbe, zlasti člena 36 in 37 so zajete tudi v členih 56 in 57 PDEU.

Sporazum EGP sta s strani takratnih Evropskih skupnosti 13. decembra 1993 odobrila Svet in Komisija, pri čemer je bila materialnopravna podlaga člen 238 Pogodbe EGS (sedaj člen 217 PDEU).

- 7 Člen 267 PDEU določa, da v primeru, v katerem se vprašanje glede razlage Pogodbe ali aktov institucij, organov, uradov ali agencij Unije postavi v postopku, ki teče pred sodiščem države članice, zoper odločitev katerega po nacionalnem pravu ni pravnega sredstva, je to sodišče dolžno predložiti zadevo Sodišču.

Vprašanje za predhodno odločanje

- 8 Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) je v okviru obravnave pritožbe v tej zadevi izrazilo dvome glede očitka iz te pritožbe glede tega, da člen 107(1) ZT krši prosti pretok blaga in storitev (v okviru trgovine) iz člena 56 PDEU (člen 36 Sporazuma EGP), ki prepoveduje diskriminacijo subjektov iz drugih držav članic in vse druge omejitve, ki prepovedujejo, ovirajo ali zmanjšujejo privlačnost uresničevanja svobode opravljanja storitev.

Zlasti se poraja dvom, ali ta vrsta ureditve (člen 107(1) ZT) ne povzroči tega, da so nacionalni subjekti, ki izvažajo osebne avtomobile v tretje države (pa tudi pri njihovi dobavi znotraj Skupnosti) manj konkurenčni od subjektov iz drugih držav Unije, ki izvažajo take avtomobile (ali izvajajo dobave znotraj Skupnosti) ker že zgolj registracija izvoženega osebnega avtomobila na nacionalnem ozemlju onemogoča, da bi se jim vrnila plačane trošarine, tudi v sorazmerno izračunanem deležu glede na obdobje njegove uporabe na nacionalnem ozemlju.

Dvom se poraja tudi glede tega, ali je taka ureditev kot je člen 107(1) ZT zaradi onemogočanja tega, da se davčnemu zavezancu vrne trošarino iz naslova izvoza prej registriranega osebnega avtomobila, tudi zgolj v sorazmerno izračunana trošarina glede na obdobje njegove uporabe na nacionalnem ozemlju, v nasprotju z načelom enofaznosti trošarine in obdavčitvijo dejanske potrošnje s tem davkom pa tudi z načelom sorazmernosti.

- 9 Osebni avtomobili niso trošarinsko blago, vendar pa se na Poljskem vseeno predmet trošarine. Pravna podlaga za tako stanje je med drugim člen 1(3)(a) Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009, L 9, str. 12), ki izrecno določa, da države članice lahko pobirajo davke na proizvode, ki niso trošarinsko blago, pod pogojem, da to ne povzroča formalnosti, povezanih s prestopom meje.

Davek te vrste ni harmonizirana trošarina, vendar pa morajo biti njegova uvedba in pravila pobiranja skladna z davčnimi določbami, ki se uporabljajo v zvezi z trošarino, in sicer glede določitve davčne osnove, izračuna davka, odtegljaja in kontroliranje davka, pa tudi njegovega vračila.

Kot je SEU odločilo v točki 23 sklepa z dne 27. junija 2006 v zadevi C-242/05 [...] ECLI:EU:C:2006:430 obdavčitev avtomobilov ni harmonizirana, zato lahko države članice v tem okviru prosto izvršujejo svojo pravico do naložitve davkov pod pogojem, da ne kršijo prava Skupnosti (sodba z dne 21. marca 2002 v zadevi C-451/99 [...], Recueil str. I-3193, točka 40).

- 10 Obdavčitev osebnih avtomobilov s trošarino v državi je enkratno. Obdavčen je nakup znotraj Skupnosti ali prva prodaja neregistriranega osebnega avtomobila na nacionalnem ozemlju države. Nadaljnje prodaje pa načeloma niso obdavčene s trošarino.
- 11 Člen 107 ZT določa temeljna načela glede vračila trošarine, plačane na osebne avtomobile, ki so bili potem prodani v drugo državo članico oziroma ali izvoženi.

V skladu z besedilom člena 107 ZT ima pravico do vračila subjekt, ki je pridobil pravico do razpolaganja z osebnim avtomobilom kot lastnik in je bila na nacionalnem ozemlju zanj plačana trošarina. Vračila torej pripada ne glede na to, ali je bila trošarina plačana iz naslova prve prodaje na nacionalnem ozemlju, nakupa znotraj Skupnosti ali uvoza. Temeljni pogoj za vračilo je poleg plačila trošarine potrdilo o izvozu osebnega avtomobila zunaj nacionalnega ozemlja.

Vendar pa pravice do vračila ni, če je bil avtomobil kadar koli prej registrirani v smislu ustava z dnia 20 czerwca 1997 r. - Prawo o ruchu drogowym (zakon z dne 20. junija 1997 – pravo cestnega prometa (Dz.U. z 2020 r., pozicija 110, s spremembami). V praksi to izključuje pravico do vračila trošarine glede tistih avtomobilov, ki so bili pred svojim izvozom registrirani, četudi je šlo za začasno registracijo iz člena 74 zakona o cestnem prometu (npr. z namenom čezmejnega izvoza avtomobila).

Upoštevati je treba tudi, da je treba ta pogoj razlagati v skladu z načelom, da je trošarina davek na potrošnjo, ne pa s pravili, ki se nanašajo na registracijo avtomobilov in izhajajo iz določb zakona o cestnem prometu. Zato bi bilo treba ugotoviti, da sama registracija osebnega avtomobila ne bi smela preprečevati vračila trošarine, če dani avtomobil ni bil in ni namenjen za uporabo na poljskem ozemlju.

- 12 Tudi če se prizna, da je treba dejanje registracije enačiti z začetkom potrošnje avtomobila na nacionalnem ozemlju, kar bi bili edinočasne narave - do izvoza osebnega avtomobila zunaj nacionalnega ozemlja, se zdi v nasprotju s členom 56 PDEU (člen 36 Sporazuma EGP) in načelom enofaznosti trošarine kot davka na dejansko potrošnjo, in načelom sorazmernosti to, da je davkoplačevalcu, ki je plačal trošarino, v celoti odvzeta možnost njenega vračila glede na to da ni ureditve, ki bi urejala delno (sorazmerno) vračilo trošarine glede na obdobje potrošnje (registracije) avtomobila na nacionalnem ozemlju.

Če namreč, ne glede na registracijo, uporabe (potrošnje) osebnega avtomobila na nacionalnem ozemlju ne bo oziroma bo ta kratkotrajna, se zdi obdavčitev tega avtomobila s polno trošarino na Poljskem v neskladju ne le z načelom obdavčenja blaga v kraju potrošnje, temveč tudi z načelom prostega pretoka blaga – v tem primeru osebnih avtomobilov – znotraj EU med posameznimi državami članicami, pa tudi v trgovini s tretjimi državami.

- 13 Kot je SEU odločilo v sklepu z dne 27. junija 2006 v zadevi C-242/05 [...], je nacionalna zakonodaja, ki zahteva plačilo davka, katerega znesek ni sorazmeren z uporabo vozila v zadevni državi članici, čeprav uresničuje zakonit cilj, ki je v skladu s Pogodbo, v nasprotju s členi od 49 ES do 55 ES, ko se uporablja za vozila, najeta in registrirana v drugi državi članici, ki niso namenjena predvsem stalni uporabi v prvi državi članici niti se dejansko tako ne uporabljajo, razen če cilja ni mogoče doseči z uvedbo davka, sorazmernega s trajanjem uporabe vozila v navedeni državi (točka 29).

Res je, da se ta odločba nanaša na najem vozila, vendar pa to ne pomeni, da v njej podano načelo, ki kaže na potrebo sorazmerne uporabe davka kot je trošarina glede na obdobje uporabe vozila v dani državi članici, ni mogoče uporabiti v primeru prodaje avtomobila.

- 14 V zvezi s tem je treba upoštevati, da je avtomobil po njegovem izvozu v drugo državo članico ali tretjo državo načeloma predmet lokalnih davkov na potrošnjo

ali dajatev, ki so po svoji naravi podobni poljski trošarini, kar lahko v položaju, v katerem se trošarina na Poljskem ne vrne, kaže na kršitev načela enkratnosti obdavčitve s trošarino. To očitno vpliva tudi na dvig cene avtomobila in znatno zmanjšanje konkurenčnosti poljskega prodajalca pri prodaji takega vozila na čezmejnem trgu, kar lahko kaže tudi na kršitev enakih pogojev pri trgovini, čemur nasprotuje člen 56 PDEU (člen 36 Sporazuma EOG). Pojavlja se tudi vprašanje, ali taka ureditev kot je člen 107(1) ZT, ki povzroči, da vsaka (tudi začasna) registracija na nacionalnem ozemlju izvoženega osebnega avtomobila davkoplačevalcu odvzame pravico do vračila plačane trošarine tudi v sorazmernem znesku glede na obdobje njegove uporabe na nacionalnem ozemlju, nima za posledico tega, da so v nasprotju s členom 56 PDEU (člen 36 Sporazuma EGP) nacionalni subjekti, ki izvažajo osebne avtomobile v tretje države (pa tudi njihove dobave znotraj Skupnosti), manj konkurenčni glede na subjekte iz drugih držav Unije, ki izvažajo taka vozila v tretje države (ali jih dobavljajo znotraj Skupnosti) in ali to ne povzroči omejitve svobode opravljanja storitev pri trgovini z osebnimi avtomobili.

- 15 V obravnavani zadevi je stranka glede tega navedla, da v primeru kot je v tej zadevi, in sicer, ko je obdobje potrošnje osebnega avtomobila na ozemlju države, v kateri je bila plačana trošarina, zanemarljivo glede na celo obdobje potrošnje in uporabe avtomobila, zavrnitev, četudi delnega, vračila plačane trošarine, kadar ni sporno, da je bil avtomobil izvožen zunaj ozemlja Evropske unije, krši prej navedena načela. Ni namreč nobene utemeljitve za stališče, da se subjektu, ki je po uvozu osebni avtomobil transportiral čez državno mejo (vključno z izvozom), naloži obveznost plačila celotne trošarinske dajatve le zaradi tega, ker je bil ta avtomobil registriran, neodvisno od narave te registracije in časa uporabe (potrošnje) vozila na nacionalnem ozemlju.

Poleg tega stranka v okviru očitka kršitve člena 36 in člena 37 Sporazuma EGP navaja, da je stranka tega sporazuma tudi Norveška, v katero je bil v tej zadevi izvožen avtomobil in v kateri je njegov uvoz predmet davku na potrošnjo, ki je po naravi podoben poljski trošarini. Torej v primeru nevrčila trošarine prodajalcu na nacionalnem ozemlju, ta trošarina bremeni čezmejnega kupca, ki pa mora poleg te trošarine plačati tudi še en tak davek na ozemlju svoje države, kar je v nasprotju s pravilom enkratnosti obdavčitve z trošarino in neupravičeno vpliva na dvig cene vozila in zmanjšanje konkurenčnosti poljskega prodajalca pri prodaji takega vozila na čezmejnem trgu in s tem krši načelo enakih pogojev pri trgovini.

- 16 Zato se v položaju, kot je v tej zadevi, obdavčitev davkoplačevalca s polno trošarinsko dajatvijo zdi v nasprotju z načelom prostega pretoka blaga in storitev (člen 56 PDEU, člen 36 Sporazuma EGP), z načelom, da se s tem davkom obdavči dejanska potrošnja (enofaznost) in z načelom sorazmernosti v delu, v katerem ureditev iz člena 107(1) ZT v primeru uvoženega in registriranega vozila, ki je bilo potem transportirano zunaj nacionalnega ozemlja (izvoz) ne predvideva sorazmernega davka (sorazmernega vračila trošarine) glede na čas uporabe tega vozila na ozemlju Poljske.

- 17 Očitno ni predmet tega vprašanja navedba pravil, ki jih mora država članica upoštevati pri določitvi takega sorazmernega vračila, temveč se zdi načeloma mogoče, da država določi taka merila, ki bi zagotavljala uresničitev cilja take ureditve, ki bi bil zagotovitev sorazmernosti obdavčitve davčnega zavezanca s trošarino glede na čas uporabe vozila v državi, kar bi bilo hkrati v skladu z načelom prostega pretoka blaga in storitev (člen 56 PDEU, člen 36 Sporazuma EGP) in z načelom, da se s tem davkom obdavči dejanska potrošnja (enofaznost), pri čemer se hkrati določijo pogoji, ki bi zagotavljali uspešnost preprečevanja in boja proti davčnim goljufijam pri trošarinski dajatvi.
- 18 Zgoraj navedeni dvomi v zvezi z razlago člena 56 PDEU (člen 36 Sporazuma EGP) glede na načelo enofaznosti trošarinske dajatve in načelo sorazmernosti, dajejo podlago za to, da se Sodišču Evropske unije predloži na začetku predstavljeno vprašanje za predhodno odločanje.
- 19 Iz teh razlogov je nacionalno sodišče na podlagi člena 267 PDEU odločilo kot je to navedeno v točki 1 izreka tega sklepa.

[...] (ni prevedeno) [prekinitvev postopka]