

POSTANOWIENIE

Dnia 27 kwietnia 2021 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący - Sędzia NSA	Adam Bącal
Sędzia NSA	Janusz Zubrzycki (sprawozdawca)
Sędzia WSA del.	Maja Chodacka

po rozpoznaniu w dniu **27 kwietnia 2021 r.**
na posiedzeniu niejawnym w **Izbie Finansowej**
skargi kasacyjnej **P. M.**
od wyroku **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie**
z dnia **9 września 2020 r.** sygn. akt **V SA/Wa 1838/19**
w sprawie ze skargi **P. M.**
na decyzję **Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie**
z dnia **13 sierpnia 2019 r.** nr [...] w przedmiocie **odmowy zwrotu podatku akcyzowego**
postanawia:

1) na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana z 2012 roku - Dz. Urz. U.E. z dnia 26 października 2012 roku Nr C 326 s. 1 i nast.) skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne:

Czy art. 56 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana z 2012 roku - Dz. Urz. U.E. z dnia 26 października 2012 roku Nr C 326 s. 1 i nast.) i zasadę jednofazowości podatku akcyzowego jako podatku od faktycznej konsumpcji oraz zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie zastosowaniu przepisu krajowego takiego jak art. 107 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020, poz. 722, ze zm.) w zakresie w jakim uniemożliwia on zwrot podatnikowi proporcjonalnie wyliczonej akcyzy z tytułu eksportu zarejestrowanego samochodu osobowego w stosunku do okresu jego użytkowania na terytorium kraju?

2) na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r., poz. 2325, ze zm.) zawiesić postępowanie w sprawie do czasu rozstrzygnięcia przedstawionego wyżej pytania prejudycjalnego.



Za zgodność z oryginałem

Starszy Inspektor sądowy
K. Olton
Karol Olton

Uzasadnienie

I. Ramy prawne.

Regulacje unijne.

1. Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana 2012 r. - Dz. U. UE z dnia 26 października 2012 r. Nr C 326 s. 1 i nast.)

Artykuł 56

W ramach poniższych postanowień ograniczenia w swobodnym świadczeniu usług wewnątrz Unii są zakazane w odniesieniu do obywateli Państw Członkowskich mających swe przedsiębiorstwo w Państwie Członkowskim innym niż Państwo odbiorcy świadczenia.

Parlament Europejski i Rada, stanowiąc zgodnie ze zwykłą procedurą ustawodawczą, mogą rozszerzyć korzyści wynikające z postanowień niniejszego rozdziału na obywateli państwa trzeciego świadczących usługi i mających swe przedsiębiorstwa wewnątrz Unii.

2. Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym (Dz.U. UE z dnia 3 stycznia 1994 r., Nr 1 s. 3 i nast.)

Artykuł 36

1. W ramach postanowień niniejszego Porozumienia zakazane są ograniczenia w swobodnym świadczeniu usług na terytorium Umawiających się Stron w odniesieniu do obywateli Państw Członkowskich WE oraz Państw EFTA mających swe przedsiębiorstwo w Państwie Członkowskim WE lub w Państwie EFTA, innym niż Państwo odbiorcy świadczenia.

2. Załączniki IX oraz XI zawierają postanowienia szczególne dotyczące swobody świadczenia usług.

Regulacja krajowa.

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2019 r., poz. 864, ze zm.)

Artykuł 107 ust. 1

Podmiot, który nabył prawo rozporządzania jak właściciel samochodem osobowym niezarejestrowanym wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, od którego akcyza została zapłacona na terytorium kraju, dokonujący dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu tego samochodu osobowego, lub jeżeli w jego imieniu ta dostawa albo eksport są realizowane, ma prawo do zwrotu akcyzy na wniosek złożony właściwemu naczelnikowi urzędu

skarbowego w terminie roku od dnia dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu tego samochodu osobowego.

II. Stan faktyczny.

Postępowanie przed organami podatkowymi.

1. Wnioskiem z dnia 5 marca 2019 r. P.M., prowadzący działalność gospodarczą pod nazwą N.(zwany dalej „stroną”), zwrócił się do Naczelnika Urzędu Skarbowego [...] o zwrot podatku akcyzowego z tytułu dokonanego eksportu samochodu osobowego marki BMW [...] nr VIN: [...] w wysokości 5.983,00 zł. W sprawie ustalano, że strona złożyła deklarację AKC-U zarejestrowaną w systemie finansowo-księgowym Z. pod nr [...] oraz zapłaciła podatek akcyzowy z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego, objętego przedmiotowym wnioskiem.

2. Naczelnik Urzędu Skarbowego [...] decyzją nr [...] z dnia 29 kwietnia 2019 r. odmówił stronie zwrotu podatku akcyzowego w powyższej kwocie z tytułu dokonanego eksportu ww. samochodu osobowego do Norwegii. Organ stwierdził bowiem, że strona nie wypełniła przesłanki w zakresie braku wcześniejszej rejestracji na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym w stosunku do spornego pojazdu, bowiem został on zarejestrowany na terytorium kraju w dniu 9 sierpnia 2017 r., tj. przed dokonaniem eksportu w dniu 7 marca 2018 r.

Organ stwierdził, że „datą rejestracji pojazdu jest data rejestracji czasowej z urzędu - po złożeniu wniosku o rejestrację pojazdu. Czasowa rejestracja jest częścią procesu rejestracji, którego celem jest trwałe dopuszczenie samochodu do ruchu na terytorium kraju”.

3. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie decyzją z dnia 13 sierpnia 2019 r. utrzymał decyzję organu pierwszej instancji w mocy, dodatkowo dodając, że -jego zdaniem - strona nie spełniła też przesłanki dotyczącej dokonania eksportu samochodu osobowego osobiście lub przez inną osobę, lecz na jej rzecz (ta kwestia pozostaje jednak poza przedmiotem pytania do Trybunału).

Wyrok Sądu pierwszej instancji.

4. Wyrokiem z dnia 9 września 2020 r. w sprawie V SA/Wa 1838/19 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę strony na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 13 sierpnia 2019 r. w przedmiocie odmowy zwrotu podatku akcyzowego.

Sąd pierwszej instancji stwierdził, że w sprawie tej organ odwoławczy trafnie przyjął, iż brak było podstaw do dokonania zwrotu stronie podatku akcyzowego z tytułu eksportu samochodu osobowego, gdyż nie zostały spełnione wszystkie przesłanki, o których mowa w art. 107 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2019 r., poz. 864, ze zm.), dalej: „u.p.a.”. Z akt sprawy wynika bowiem, że przed dokonaniem eksportu samochód został zarejestrowany na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, co było przyczyną odmowy zwrotu podatku akcyzowego w niniejszej sprawie.

Postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (NSA).

5. Strona zaskarżyła powyższy wyrok w całości, zarzucając Sądowi pierwszej instancji m.in. naruszenie: art. 8, art. 10, art. 13, art. 14, art. 15, art. 25, art. 36 i art. 37 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (Dz.U. UE z dnia 3 stycznia 1994 r., Nr 1 s 3 i nast.) (dalej: „Porozumienie EOG”), w zw. z art. 1 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ratyfikacji 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, podpisanego w Brukseli 14 października 2003 r. (Dz. U. z 2004, nr 130, poz. 1375), w zw. z art. 9 i art. 87 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, poprzez niewłaściwe ich zastosowanie, tj. brak zastosowania ich w sprawie w miejsce art. 107 ust. 1 u.p.a., skutkujący naruszeniem podstawowych zasad swobodnego przepływu towarów i usług, zasad jednokrotności i konsumpcyjności podatku akcyzowego oraz zasad proporcjonalności i niedyskryminacji, poprzez niedopuszczalne zawężenie kręgu podmiotów, które mogą się zwrócić o zwrot akcyzy w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu samochodu osobowego.

W uzasadnieniu tego zarzutu strona m.in. wskazywała, że odmowa zwrotu chociażby proporcjonalnie wyliczonej akcyzy od wyeksportowanego pojazdu w stosunku do okresu jego użytkowania na terenie kraju (okresu konsumpcji) stanowi naruszenie traktatowej zasady swobody przepływu towarów i usług (w tym handlu) i stoi w sprzeczności z zasadą jednokrotności podatku akcyzowego oraz zasadą proporcjonalności. W sytuacji bowiem braku zwrotu tej akcyzy sprzedającemu na terenie kraju, akcyzą tą musi zostać obciążony zagraniczny nabywca, który oprócz tej akcyzy musi zapłacić także kolejną akcyzę na terenie swojego kraju. Wpływa to oczywiście na niezasadne podwyższenie ceny pojazdu i drastyczne obniżenie

konkurencyjności w zakresie sprzedaży takiego pojazdu na rynku zagranicznym po stronie polskiego sprzedawcy, a przez to naruszenie zasady równości handlu.

W związku z powyższym strona wniosła o uchylenie kwestionowanego wyroku w całości i rozpoznanie skargi na jej korzyść, ewentualnie uchylenie tego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania.

III. Powody wystąpienia Sądu krajowego (NSA) z pytaniem prejudycjalnym.

6. W ocenie NSA, rozstrzygnięcie skargi kasacyjnej strony, o której mowa wyżej, wymaga odpowiedzi Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”) na pytanie w zakresie wykładni oraz zasad stosowania art. 56 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana 2012 r. - Dz. U. UE z dnia 26 października 2012 r. Nr C 326 s. 1 i nast.) (dalej: „TFUE”) oraz jednofazowości podatku akcyzowego jako podatku od faktycznej konsumpcji oraz zasady proporcjonalności. W skardze kasacyjnej sformułowano zarzut, wskazujący na naruszenie art. 8, art. 10, art. 13, art. 14, art. 15, art. 25, art. 36 i art. 37 Porozumienia EOG, których normy, a zwłaszcza art. 36 i art. 37, wyrażone są także w art. 56 i art. 57 TFUE.

Porozumienie EOG zostało zatwierdzone ze strony ówczesnych Wspólnot Europejskich w dniu 13 grudnia 1993 r. przez Radę i Komisję, przy czym materialną podstawę prawną stanowił do tego art. 238 traktatu EWG (obecnie art. 217 TFUE).

7. Zgodnie z art. 267 TFUE w przypadku gdy zagadnienie dot. wykładni Traktatów oraz wykładni aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii w sprawie zawisłej przed sądem krajowym, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, sąd ten jest zobowiązany wnieść sprawę do Trybunału.

W kwestii pytania prejudycjalnego.

8. Rozpoznając skargę kasacyjną w niniejszej sprawie Naczelny Sąd Administracyjny powziął wątpliwości odnośnie zarzutu tej skargi podnoszącego naruszenie przez art. 107 ust. 1 u.p.a. zasady swobody przepływu towarów i usług (w zakresie handlu) określonej w art. 56 TFUE (art. 36 Porozumienia EOG), który zakazuje dyskryminacji wobec podmiotów z innych państw członkowskich oraz wszelkich innych ograniczeń, które uniemożliwiają, utrudniają lub czynią mniej atrakcyjnym korzystanie ze swobody świadczenia usług.

W szczególności wątpliwości budzi, czy tego rodzaju regulacja (art. 107 ust. 1 u.p.a.) nie powoduje, że krajowi przedsiębiorcy eksportujący samochody osobowe do krajów trzecich (a także dokonujący wewnątrzwspólnotowej ich dostawy) stają się mniej konkurencyjni w stosunku do przedsiębiorców z innych krajów unijnych eksportujących takie pojazdy (lub dokonujących WDT) przez fakt, że samo zarejestrowanie wywożonego samochodu osobowego na terytorium kraju uniemożliwia im zwrot zapłaconej akcyzy chociażby w kwocie proporcjonalnie wyliczonej w stosunku do okresu jego użytkowania na terytorium kraju.

Wątpliwości budzi także, czy regulacja taka, jak art. 107 ust. 1 u.p.a., przez fakt uniemożliwienia zwrotu podatnikowi chociażby proporcjonalnie wyliczonej akcyzy z tytułu wyeksportowania uprzednio zarejestrowanego samochodu osobowego w stosunku do okresu jego użytkowania na terenie kraju, nie stoi w sprzeczności z zasadą jednofazowości podatku akcyzowego oraz opodatkowania tym podatkiem faktycznej konsumpcji, a także z zasadą proporcjonalności.

9. Samochody osobowe nie są wyrobem akcyzowym, lecz mimo tego podlegają podatkowi akcyzowemu w Polsce. Podstawą prawną takiego stanu rzeczy jest m.in. art. 1 ust. 3 lit. a) dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. UE z dnia 14 stycznia 2009 r., Nr 9, s. 12), który stanowi wprost, że państwa członkowskie mogą nakładać podatki na produkty inne niż wyroby akcyzowe, pod warunkiem, że nie spowoduje to zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic.

Tego typu podatek nie jest podatkiem akcyzowym zharmonizowanym, jednak jego wprowadzenie i zasady poboru powinny być zgodne z przepisami podatkowymi stosowanymi odnośnie do podatku akcyzowego jeżeli chodzi o określenie podstawy opodatkowania, obliczenie podatku, ściągalność i kontrolowanie podatku, a także jego zwrot.

Jak wskazał TSUE w postanowieniu z dnia 27 czerwca 2006 r. w sprawie C-242/05 [...] ECLI:EU:C:2006:430 w tezie 23, opodatkowanie pojazdów samochodowych nie zostało zharmonizowane, zatem państwa członkowskie mogą w tym zakresie swobodnie wykonywać swoje uprawnienie do nakładania podatków pod warunkiem, że nie naruszają prawa wspólnotowego (wyrok z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-451/99 [...], Rec. str. I-3193, pkt 40).

10. Opodatkowanie akcyzą samochodów osobowych w kraju jest jednokrotne - opodatkowaniu podlega nabycie wewnątrzwspólnotowe, import oraz pierwsza sprzedaż samochodu osobowego niezarejestrowanego na terenie kraju. Dalsza kolejna sprzedaż co do zasady nie podlega opodatkowaniu akcyzą.

11. Artykuł 107 u.p.a. określa podstawowe zasady dokonywania zwrotów akcyzy zapłaconej od samochodów osobowych, które następnie zostają wywiezione do innego państwa członkowskiego, czy też wyeksportowane.

Zgodnie z brzmieniem art. 107 u.p.a. prawo do zwrotu przysługuje podmiotowi, który nabył prawo do rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel i od samochodu tego została zapłacona akcyza na terenie kraju. Zwrot przysługuje więc niezależnie od tego, czy akcyza została zapłacona z tytułu pierwszej sprzedaży na terenie kraju, nabycia wewnątrzwspólnotowego czy też importu. Podstawowym warunkiem zwrotu, oprócz zapłaty akcyzy, jest potwierdzenie wywozu samochodu osobowego poza terytorium kraju.

Prawo do zwrotu nie przysługuje jednak, jeżeli samochód był kiedykolwiek wcześniej zarejestrowany w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. - Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. z 2020 r., poz. 110, ze zm.). W praktyce wyklucza to prawo do zwrotu akcyzy w stosunku do tych pojazdów, które przed ich wywozem były zarejestrowane, nawet jeżeli była to tylko rejestracja czasowa, o której mowa w art. 74 Prawa o ruchu drogowym (np. w celu wywozu pojazdu za granicę).

Należy mieć jednak na uwadze, że warunek ten należy interpretować zgodnie z zasadą konsumpcyjności podatku akcyzowego, a nie zasadami dotyczącymi rejestracji pojazdów wynikającymi z przepisów Prawa o ruchu drogowym. Należałoby zatem przyjąć, że sama rejestracja samochodu osobowego nie powinna stanowić przeciwwskazania do zwrotu akcyzy, jeżeli dany samochód osobowy nie był i nie jest przeznaczony do konsumpcji na terenie Polski.

12. Jeżeliby nawet jednak przyjąć, że z faktem rejestracji należałoby utożsamiać rozpoczęcie konsumpcji pojazdu na terenie kraju, co miałoby jedynie charakter czasowy – do momentu wywozu samochodu osobowego poza terytorium kraju – to wydaje się sprzeczne z normą art. 56 TFUE (art. 36 Porozumienia EOG) oraz zasadami jednofazowości podatku akcyzowego, jako podatku od faktycznej konsumpcji, oraz proporcjonalności, pozbawienie podatnika, który zapłacił akcyzę, całkowitej możliwości jej odzyskania, z uwagi na brak regulacji przewidującej

częściowy (proporcjonalny) jej zwrot, uwzględniający czasokres konsumpcji (rejestracji) samochodu na terytorium kraju.

Jeżeli bowiem, mimo rejestracji, używanie (konsumpcja) samochodu osobowego nie będzie miało miejsca na terenie kraju lub będzie krótkotrwałe, obciążenie tego pojazdu podatkiem akcyzowym w pełnej wysokości w Polsce wydaje się być niezgodne nie tylko z zasadą opodatkowania towarów w miejscu konsumpcji, lecz także z zasadą swobodnego obrotu towarami - w tym przypadku samochodami osobowymi - wewnątrz UE, pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi, jak również w obrocie z krajami trzecimi.

13. Jak wskazał TSUE w postanowieniu z dnia 27 czerwca 2006 r. w sprawie C-242/05 [...], ustawodawstwo krajowe zobowiązujące do zapłaty podatku, który jest nieproporcjonalny do okresu używania tego pojazdu w danym państwie członkowskim, nawet jeżeli realizuje ono odpowiedni cel zgodny z traktatem, jest sprzeczne z art. 49–55 WE, jeżeli jest ono stosowane do pojazdów, które zostały wynajęte i zarejestrowane w innym państwie członkowskim, a które nie są w zasadzie przeznaczone do stałego używania w pierwszym państwie członkowskim ani też nie są rzeczywiście w ten sposób używane, chyba że celu tego nie można by osiągnąć poprzez wprowadzenie podatku proporcjonalnego do okresu używania owego pojazdu w tym państwie (teza 29).

Wprawdzie orzeczenie to odnosiło się do najmu samochodu, lecz nie oznacza to, że zasada w nim wyrażona, wskazująca na potrzebę zachowania proporcjonalności podatku takiego jak akcyza w stosunku do okresu używania pojazdu w danym państwie członkowskim, nie może mieć zastosowania w przypadku sprzedaży samochodu.

14. Należy przy tym mieć na uwadze, że po wywozie samochodu do innego państwa członkowskiego lub trzeciego – co do zasady – jest on tam obciążony lokalnymi podatkami konsumpcyjnymi lub opłatami zbliżonymi swoim charakterem do polskiej akcyzy, co w sytuacji braku zwrotu akcyzy w Polsce, może wskazywać na naruszenie zasady jednokrotności opodatkowania akcyzą. Oczywiście ma to również wpływ na podwyższenie ceny pojazdu i poważne obniżenie konkurencyjności w zakresie sprzedaży takiego pojazdu na rynku zagranicznym po stronie polskiego sprzedawcy, co może też wskazywać na naruszenie zasady równości handlu, czemu sprzeciwia się art. 56 TFUE (art. 36 Porozumienia EOG). Tym samym wątpliwości budzi, czy tego rodzaju regulacja, jak art. 107 ust. 1 u.p.a., skutkująca tym, że przez

fakt każdego zarejestrowania na terytorium kraju (nawet czasowego) wywożonego samochodu osobowego pozbawia się podatnika zwrotu zapłaconej akcyzy chociażby w kwocie proporcjonalnie wyliczonej w stosunku do okresu jego użytkowania na terytorium kraju, nie powoduje, że wbrew art. 56 TFUE (art. 36 Porozumienia EOG) krajowi przedsiębiorcy eksportujący samochody osobowe do krajów trzecich (a także dokonujący wewnątrzwspólnotowej ich dostawy) będą mniej konkurencyjni w stosunku do przedsiębiorców z innych krajów unijnych eksportujących takie pojazdy (lub dokonujących wewnątrzwspólnotowej dostawy), i czy nie skutkuje to w konsekwencji ograniczaniem swobody świadczenia usług w zakresie handlu samochodami osobowymi.

15. W rozpatrywanej sprawie strona podnosi w tym zakresie, że w sytuacji – takiej jak w tej właśnie sprawie – gdy okres konsumpcji samochodu osobowego na terenie kraju, w którym została zapłacona akcyza, jest znikomy w stosunku do całego okresu eksploatacji i użyteczności samochodu, pozbawienie jej chociażby w części zwrotu zapłaconej akcyzy, gdy nie jest spornym, że samochód został wywieziony poza obszar Unii Europejskiej, narusza powyższe zasady. Brak bowiem jakiegokolwiek uzasadnienia dla przyjęcia poglądu, aby podmiot, który po przywozie dokonał wywozu samochodu osobowego za granicę kraju (w tym jego eksportu), był obciążony obowiązkiem zapłaty całego podatku akcyzowego tylko ze względu na sam fakt zarejestrowania tego samochodu, niezależnie od charakteru tej rejestracji i okresu użytkowania (konsumpcji) pojazdu na terenie kraju.

Strona podnosi przy tym, w kontekście zarzutu naruszenia art. 36 i art. 37 Porozumienia EOG, że stroną tego Porozumienia jest także Norwegia, do której przedmiotowy w tej sprawie samochód został wyeksportowany, i w której jego przywóz podlega podatkowi konsumpcyjnemu zbliżonemu charakterem do polskiej akcyzy. W sytuacji zatem braku zwrotu akcyzy sprzedającemu na terenie kraju, akcyzą tą musi zostać obciążony zagraniczny nabywca, który oprócz tej akcyzy musi zapłacić także kolejny tego rodzaju podatek na terenie swojego kraju, co pozostaje w sprzeczności z regułą jednokrotności opodatkowania akcyzą i wpływa na niezasadne podwyższenie ceny pojazdu i obniżenie konkurencyjności w zakresie sprzedaży takiego pojazdu na rynku zagranicznym po stronie polskiego sprzedawcy, a przez to narusza zasadę równości handlu.

16. Tym samym w sytuacji takiej, jak w niniejszej sprawie, obciążenie podatnika pełnym podatkiem akcyzowym wydaje się być sprzeczne z zasadą swobody

przepływu towarów i usług (art. 56 TFUE, art. 36 Porozumienia EOG), z zasadą opodatkowania tym podatkiem faktycznej konsumpcji (jednofazowości), a także z zasadą proporcjonalności, w zakresie, w jakim regulacja art. 107 ust. 1 u.p.a. nie przewiduje, w przypadku samochodu przywiezionego i zarejestrowanego, a następnie wywiezionego (wyeksportowanego) z kraju, podatku proporcjonalnego (zwrotu proporcjonalnego akcyzy) w stosunku do czasu jego użytkowania na terenie Polski.

17. Oczywiście nie jest przedmiotem tego zagadnienia wskazanie reguł, jakimi kierować się powinno państwo członkowskie przy określeniu takiego proporcjonalnego zwrotu, lecz - co do zasady - wydaje się możliwe określenie przez państwo takich kryteriów, które zagwarantowałyby realizację celu takiej regulacji, jakim byłoby zapewnienie proporcjonalności obciążenia akcyzą podatnika w stosunku do czasu użytkowania pojazdu w kraju, co pozostawałoby jednocześnie w zgodności z zasadą swobody przepływu towarów i usług (art. 56 TFUE, art. 36 Porozumienia EOG) oraz z zasadą opodatkowania tym podatkiem faktycznej konsumpcji (jednofazowości), przy jednoczesnym ustanowieniu warunków, które zapewniałyby przeciwdziałanie i zwalczanie oszustw podatkowych w podatku akcyzowym.

18. Powyższe wątpliwości związane z interpretacją art. 56 TFUE (art. 36 Porozumienia EOG) na tle zasady jednofazowości podatku akcyzowego i zasady proporcjonalności, uzasadniają zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z przedstawionym na wstępie pytaniem prejudycjalnym.

19. Z tych względów Sąd krajowy, na podstawie art. 267 TFUE, orzekł jak w pkt 1 sentencji niniejszego postanowienia.

20. W związku z przedstawionym pytaniem prejudycjalnym Naczelny Sąd Administracyjny zawiesił postępowanie kasacyjne na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 P.p.s.a.



Za zgodność z oryginałem

Starszy Inspektor sądowy

Karol Olton

