

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 13 lipca 2006 r. ¹

1. W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Bács-Kiskun Megyei Bíróság (sąd okręgowy właściwy dla Bács-Kiskun) (Węgry) zwraca się z pytaniem, czy krajowa opłata rejestracyjna pobierana od pojazdów silnikowych jest niezgodna z: a) art. 23 i 25 WE, zakazującymi ceł przywozowych i wywozowych lub opłat o skutku równoważnym między państwami członkowskimi, b) art. 90 WE, zakazującym nakładania podatków wewnętrznych, które dyskryminują produkty z innych państw członkowskich, lub c) art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT ², zgodnie z którym państwa członkowskie mogą utrzymywać lub wprowadzać podatki, cła lub opłaty, które nie mogą być uznane za podatki obrotowe, pod warunkiem że nie prowadzą one w handlu między państwami członkowskimi do powstania formalności związanych z przekraczaniem granicy. Kwestionowana opłata pobierana jest od każdego pojazdu w związku z jego pierwszym dopuszczeniem do ruchu w państwie członkowskim, a jej kwota określana jest niezależnie od wartości pojazdu, na podstawie jego parametrów technicznych oraz klasyfikacji ze względów ochrony środowiska.

2. Pytania dotyczące tej samej opłaty rejestracyjnej zostały przedstawione Trybunałowi w sprawie C-290/05 *Nádasdi*, w której także wydam opinię w dniu dzisiejszym. Jednakże, pytania sformułowane w tamtej sprawie ograniczają się do kwestii skutków tej opłaty w odniesieniu do samochodów używanych oraz jej zgodności z art. 90 WE.

Przepisy prawa wspólnotowego mające znaczenie w sprawie

Postanowienia traktatu oraz przepisy prawa wtórnego

3. Artykuł 23 WE ³ stanowi:

„1. Podstawą Wspólnoty jest unia celna, która rozciąga się na całą wymianę towarową

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Szósta dyrektywa 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. 1997, L 145, str. 1, z licznymi zmianami, zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

3 — Zakazy zawarte obecnie w art. 23, 25 i 90 WE były uprzednio zawarte w art. 9, 12 i 95 traktatu WE, do których odnoszą się starsze orzeczenia. Dla zachowania spójności będą jednak dalej posługiwać się aktualną numeracją.

i obejmuje zakaz ceł przywozowych i wywozowych między państwami członkowskimi oraz wszelkich opłat o skutku równoważnym [...]”.

Ponadto żadne państwo członkowskie nie nakłada na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych, które pośrednio chronią inne produkty”.

2. Postanowienia artykułu 25 [...] stosują się do produktów pochodzących z państw członkowskich oraz do produktów pochodzących z państw trzecich, jeżeli znajdują się one w swobodnym obrocie w państwach członkowskich”.

6. Artykuł 33 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

4. Artykuł 25 WE stanowi:

„Cła przywozowe i wywozowe lub opłaty o skutku równoważnym są zakazane między państwami członkowskimi. Zakaz ten stosuje się również do ceł o charakterze fiskalnym”.

„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 jednakże, że te podatki, cła i opłaty nie prowadzą w handlu między państwami członkowskimi do powstania formalności związanych z przekraczaniem granicy”.

5. Artykuł 90 WE stanowi:

Orzecznictwo

„Żadne państwo członkowskie nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe.

7. Przepisy te były wielokrotnie przedmiotem analizy Trybunału, szczególnie w odniesieniu do kwestii podatków wewnętrznych pobieranych od pojazdów silnikowych przywożonych z innych państw członkowskich.

8. Przede wszystkim, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, postanowienia art. 25 WE dotyczące opłat o skutku równoważnym oraz postanowienia art. 90 WE dotyczące dyskryminującego opodatkowania wewnętrznego, nie mogą być stosowane łącznie, co oznacza, że ta sama opłata nie może jednocześnie należeć do obydwu kategorii⁴.

9. Z tego względu opłata fiskalna z tytułu rejestracji pojazdów silnikowych, która pobierana jest nie z powodu przekroczenia przez pojazd granicy państwa członkowskiego, lecz w związku z pierwszą rejestracją tego pojazdu na terytorium tego państwa, winna być uznawana za stanowiącą część ogólnego systemu wewnętrznego opodatkowania towarów, a więc należy ją analizować w kontekście art. 90 WE⁵.

10. W odniesieniu do kwestii opodatkowania samochodów używanych w świetle art. 90 WE, w pkt 4–22 mojej opinii wydanej w sprawie Nádassdi, do której się tu odniosę, omówiłam zwięźle najbardziej istotne orzeczenia Trybunału⁶.

4 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-387/01 Weigel, Rec. str. I-4981, pkt 63 oraz przywołane tam orzecznictwo.

5 — Zobacz wyrok z dnia 17 czerwca 2003 r. w sprawie C-383/01 De Danske Bilimportører, Rec. str. I-6065, pkt 34 oraz wyrok w sprawie Weigel, przywołany wyżej w przypisie 4, pkt 65.

6 — Wyrok z dnia 11 grudnia 1990 r. w sprawie C-47/88 Komisja przeciwko Danii, Rec. str. I-4509; wyrok z dnia 9 marca 1995 r. w sprawie C-345/93 Nunes Tadeu, Rec. str. I-479; wyrok z dnia 23 października 1997 r. w sprawie C-375/95 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. I-5981; wyrok z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-393/98 Gomes Valente, Rec. str. I-1327; wyrok z dnia 19 września 2002 r. w sprawie C-101/00 Tulliasiamies and Siilin, Rec. str. I-7487; oraz wyrok w sprawie Weigel, przywołany wyżej w przypisie 4.

11. Z orzecznictwa tego można wywnioskować, że aby zachować zgodność z pierwszym akapitem art. 90 WE, podatek krajowy pobierany od każdego samochodu jednorazowo, przy jego pierwszej rejestracji w państwie członkowskim, gdy dotyczy on samochodów używanych, powinien być obliczany w taki sposób, aby uniknąć dyskryminacji takich samochodów przywiezionych z innych państw członkowskich. Dlatego podatek taki nie może oznaczać nałożenia na importowane samochody używane obciążenia przewyższającego rezydualny podatek zawarty w cenie porównywalnego pojazdu, zarejestrowanego wcześniej po raz pierwszy w tym samym państwie członkowskim.

12. W wyrokach tych Trybunał wskazał także między innymi, że przy dokonywaniu oceny zgodności z art. 90 WE pod uwagę należy brać szczegółowe zasady nakładania podatku; że realizacja celów z zakresu ochrony środowiska nie zwalnia państwa członkowskiego z obowiązku unikania dyskryminacji; że spadek wartości nie musi być w każdym konkretnym przypadku oceniany indywidualnie, lecz ocena ta może opierać się o skale lub tabele umożliwiające prawidłowe ustalenie przybliżonej wartości po deprecjacji przy uwzględnieniu stosownych kryteriów; oraz że właściciel musi mieć możliwość zakwestionowania zastosowania takich skal lub tabel, w przypadkach gdy nie uwzględniają one rzeczywistej charakterystyki danego pojazdu.

13. Opodatkowanie nowych pojazdów może mieścić się w zakresie przedmiotowym

art. 90 akapit pierwszy WE, tylko w przypadku gdy występuje produkcja krajowa. Jeżeli opodatkowanie takie nie oznacza jawnej dyskryminacji pojazdów przywożonych z innych państw członkowskich, co byłoby oczywiście sprzeczne z tym przepisem, nasuwa się mimo to pytanie, czy nie jest ono ukształtowane tak, by prowadziło do dyskryminacji pośredniej lub wywoływało skutek ochronny. Odnośnie tej kwestii Trybunał uznał, że system podatkowy nie może być uznawany za dyskryminujący wyłącznie na tej podstawie, że tylko przywożone produkty, w szczególności te pochodzące z innych państw członkowskich, należą do kategorii objętej najbardziej dotkliwą stawką opodatkowania, o ile zróżnicowanie stawek nie skutkuje uprzywilejowaniem sprzedaży pojazdów produkcji krajowej względem sprzedaży pojazdów przywożonych z innych państw członkowskich⁷.

14. Artykuł 90 akapit drugi WE zakazuje nakładania podatków wewnętrznych prowadzących do powstania „pośredniego protekcjonizmu fiskalnego wymierzonego przeciwko produktom przywożonym, które nie będąc podobnymi, w rozumieniu art. [90 WE], do produktów krajowych, pozostają jednak — choćby tylko częściowo, pośrednio lub potencjalnie — w stosunku konkurencji z niektórymi z nich”⁸. Okazuje się, że nie było dotąd sprawy, w której orzeczono by lub choćby twierdzono, że opodatkowanie pojazdów silnikowych stanowi pośrednią ochronę produktów innych niż pojazdy silnikowe.

15. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika wreszcie, że uznanie opłaty za podatek obrotowy w rozumieniu art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy zależy od tego, czy opłata ta posiada zasadnicze cechy podatku VAT w rozumieniu tejże dyrektywy. Takimi zasadniczymi cechami są: powszechne zastosowanie podatku do czynności dotyczących towarów i usług; proporcjonalność w stosunku do ceny uzyskanej przez podatnika z tytułu dostarczonych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług; pobieranie podatku na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji, w tym na etapie sprzedaży detalicznej, bez względu na liczbę czynności, które miały miejsce wcześniej; oraz odliczanie od kwoty podatku należnej od podatnika kwot zapłaconych na wcześniejszych etapach procesu, w taki sposób, aby podatek pobierany był na danym etapie tylko od wartości dodanej, a ostateczny ciężar zapłaty podatku spoczywał docelowo na konsumencie⁹.

16. W wyroku wydanym w sprawie Tulliasiamies¹⁰, Trybunał uznał, że fiński „podatek od wartości dodanej pobierany od podatku od samochodów” — którego kwota stanowiła określony procent „podatku od samochodów”, który z kolei obliczany był na podstawie podlegającej opodatkowaniu wartości pojazdu — nie posiadał zasadniczych cech podatku VAT. Po pierwsze, nie był on podatkiem powszechnym, ponieważ nie miał on być stosowany do wszystkich transakcji gospodarczych dokonywanych w państwie członkowskim, dotyczył natomiast ograni-

7 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C-113/94 Casarin, Rec. str. I-4203, pkt 17 i n. oraz orzecznictwo tam przywołane.

8 — Wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawach połączonych od C-367/93 do C-377/93 Roders i in., Rec. str. I-2229, pkt 38.

9 — Zobacz wyrok w sprawie Tulliasiamies, wymieniony wyżej w przypisie 6, pkt 98 i 99.

10 — Idem, pkt 101 i n.

czonej kategorii towarów, a mianowicie niektórych pojazdów. Po drugie, kwota podatku nie była proporcjonalna do ceny towarów, ale była jedynie pośrednio uzależniona od ceny pojazdu. Po trzecie, podatek ten nie musiał być uiszczany na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji, lecz jedynie na etapie poboru podatku od samochodów, a jego skutkiem nie było opodatkowanie wartości dodanej na określonym etapie produkcji lub dystrybucji, lecz opodatkowanie wartości całkowitej.

Przepisy prawa krajowego mające znaczenie w sprawie

17. Jednym z warunków dopuszczenia samochodu osobowego lub autokarawanu¹¹ do ruchu drogowego na Węgrzech jest uiszczenie opłaty rejestracyjnej (regisztrációs adó).

18. Przed dniem 1 lutego 2004 r. od pojazdów takich pobierany był podatek konsumpcyjny (fogyasztási adó). Była to

jednorazowa opłata stanowiąca procent zadeklarowanej wartości, ustalana na podstawie pewnych określonych właściwości pojazdu dotyczących zużycia paliwa.

19. Począwszy od tego dnia, na mocy ustawy nr CX z roku 2003 (ustawa o opłacie rejestracyjnej) podatek konsumpcyjny został zastąpiony opłatą rejestracyjną. Opłata rejestracyjna pobierana jest w stałej kwocie od każdej z kategorii pojazdów. Pojazdy klasyfikowane są, co do zasady, według rodzaju silnika¹², jego pojemności oraz klasyfikacji ze względów ochrony środowiska¹³. Istnieją także odrębne kategorie dla pojazdów „zabytkowych” oraz „innych” pojazdów. Wysokość opłaty nie jest zależna od wartości pojazdu. Opłata stosowana jest w sposób jednolity do pojazdów pochodzących z importu (zarówno nowych, jak i używanych) oraz do pojazdów wyprodukowanych na Węgrzech.

20. Od pojazdów silnikowych pobierane są także inne podatki (w tym podatek roczny), leżą one jednak poza przedmiotem zainteresowania.

11 — Do innych rodzajów pojazdów zastosowanie mogą mieć inne przepisy, które nie mają znaczenia w niniejszej sprawie. Dalej będę się jednak posługiwać terminem „pojazd” tylko dla oznaczenia „samochodów osobowych lub autokarawanów”, do których zastosowanie ma opłata rejestracyjna.

12 — To jest silnik benzynowy lub wysokoprężny.

13 — Chodzi tu o to klasyfikację w skali od 1 do 10, dokonywaną najwyraźniej w oparciu o poziom emisji spalin i hałasu. Im lepszy jest wynik w zakresie ochrony środowiska tym wyższy numer kategorii. Wysokość opłaty rejestracyjnej różnicuje się jedynie w zależności od tego, czy kategoria jest niższa niż pięć (wówczas zastosowanie ma wyższa stawka opłaty), czy równa lub wyższa niż 5 (wówczas stawka opłaty jest niższa).

sowania niniejszej sprawy. Jednakże w przeciwieństwie do niektórych z tych podatków, opłata rejestracyjna nie podlega, co do zasady, zwrotowi w przypadku ponownego wycofania pojazdu z ruchu.

zakazana we Wspólnocie zgodnie z art. 23 i 25 WE. Ewentualnie, zdaniem skarżącej, opłata ta może być uznana za podatek wewnętrzny zakazany w art. 90 WE, bądź też za podatek obrotowy zakazany przez art. 33 szóstej dyrektywy.

Postępowanie przed sądem krajowym i postanowienie odsyłające

21. W dniu 28 grudnia 2004 r. I. Németh, skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym, wszczęła procedurę mającą na celu określenie wymiaru opłaty rejestracyjnej od samochodu marki Ford Mondeo zakupionego w Niemczech¹⁴, wyposażonego w silnik wysokoprężny o pojemności 1998 cm³ i klasyfikowanego ze względów ochrony środowiska w kategorii 7. Na tej podstawie organ podatkowy określił wysokość opłaty rejestracyjnej na kwotę 390 000 HUF (około 1 550 EUR).

22. I. Németh wniosła od tej decyzji odwołanie zarzucając, że nałożenie opłaty stanowiło naruszenie prawa wspólnotowego. Utrzymywała, że opłata rejestracyjna była w istocie cłem przywozowym i jako taka jest

23. Organ podatkowy utrzymał w mocy swą decyzję, twierdząc, że jego zadaniem było stosowanie prawa krajowego w brzmieniu, w jakim zostało ono uchwalone, a nie rozstrzyganie, czy prawo krajowe narusza prawo wspólnotowe.

24. I. Németh zaskarżyła tę decyzję do sądu krajowego. Podtrzymuje swe poprzednie stanowisko, zgodnie z którym przepisy ustawy o opłacie rejestracyjnej są sprzeczne z prawem wspólnotowym, do którego stosowania zobowiązany jest organ podatkowy. Organ podatkowy podnosi, że przepisy uchwalone przez krajowy organ ustawodawczy są wiążące i nie pozostawiają miejsca na rozstrzyganie w ramach swobodnego uznania.

25. W tym stanie rzeczy sąd krajowy, wyjaśniając, że w tego rodzaju sprawach działa on jako sąd pierwszej i ostatniej

¹⁴ — Według rządu węgierskiego samochód nabyty został jako używany, jednak nie zostało to zaznaczone w postanowieniu odsyłającym ani w pisemnych uwagach przedstawionych przez I. Németh.

instancji, postanowił zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy opłata rejestracyjna ustanowiona w państwie członkowskim, taka jak węgierska opłata rejestracyjna, może być uważana za cło lub opłatę o skutku równoważnym?

2) Gdyby odpowiedź na pytanie pierwsze była przecząca, czy opłata ustanowiona w państwie członkowskim, taka jak węgierska opłata rejestracyjna, której uiszczenie jest warunkiem rejestracji i dopuszczenia do ruchu samochodu osobowego, może być uważana za formę podatku importowego?

3) Gdyby odpowiedź na pytanie drugie była przecząca, czy opłata ustanowiona w państwie członkowskim, taka jak węgierska opłata rejestracyjna, jest zgodna z art. 90 WE i art. 33 dyrektywy 77/388/EWG, czy też jest sprzeczna ze wspólnym systemem podatku od wartości dodanej?

4) Czy opłata ustanowiona w państwie członkowskim, taka jak węgierska opłata rejestracyjna, jest zgodna z prawem

wspólnotowym w jego obecnym stanie, jeżeli kwota opłaty rejestracyjnej od nowych i używanych samochodów osobowych jest — pominąwszy klasyfikację pojazdów ze względu na ochronę środowiska — identyczna, jeżeli kwota ta w żaden sposób nie odzwierciedla utraty wartości pojazdów używanych i jest całkowicie niezależna od tego, kiedy pojazd został dopuszczony do ruchu i od jak dawna już znajduje się (zgodnie z prawem) w ruchu?”.

26. Żadna ze stron nie złożyła wniosku, z którego wynikałoby, że chciałyby zostać wysłuchane podczas rozprawy. Zgodnie z art. 44a regulaminu Trybunał postanowił więc orzec bez przeprowadzania rozprawy.

Ocena

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

27. Rząd węgierski wyraża pewne wątpliwości co do dopuszczalności pytań prejudycjalnych. W jego ocenie, sąd krajowy nie wskazał w sposób wystarczający przyczyn, dla których postanowił wystąpić z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjal-

nym, w szczególności zaś w odniesieniu do pytania trzeciego (dotyczącego zgodności z art. 90 WE i art. 33 szóstej dyrektywy) oraz pytania czwartego (dotyczącego ogólnej zgodności z prawem wspólnotowym opłaty nieuwzględniającej spadku wartości).

28. Rząd węgierski przywołuje orzecznictwo, z którego wynika, że sąd krajowy musi przedstawić przynajmniej zwięzłe uzasadnienie przyczyn, dla których zwrócił się o dokonanie wykładni danych przepisów wspólnotowych oraz wskazać na powiązanie pomiędzy tymi przepisami a przepisami prawa krajowego mającymi zastosowanie w toczącej się przed tym sądem sprawie. Bez tych informacji wiedza, jaką dysponuje Trybunał w zakresie stanu faktycznego i prawnego jest niewystarczająca, aby możliwe było udzielenie użytecznych odpowiedzi na zadane pytania. Zakres przedstawionych informacji musi także umożliwiać rządowi państw członkowskich i innym zainteresowanym stronom przedstawienie swych uwag¹⁵.

29. Chociaż wątpliwości wyrażone przez rząd węgierski są dla mnie zrozumiałe, nie sądzę, aby stanowiły one wystarczające usprawiedliwienie dla odmowy udzielenia odpowiedzi na zadane pytania. Nie tylko sam rząd węgierski, ale także rząd polski oraz Komisja zdołały przedstawić swe uwagi w odniesieniu do wszystkich czterech pytań,

nawet jeśli wiązało się to, w pewnym stopniu, z koniecznością ich interpretacji i przeformułowania. Uważam, że Trybunał mógłby zastosować podobne podejście.

30. Pytania pierwsze i drugie dotyczą zgodności z art. 23 i 25 WE oraz kwestii podatków importowych. Proponuję przeanalizować je łącznie.

31. Pytanie trzecie dotyczy, z jednej strony, zgodności z art. 90 WE, z drugiej zaś strony, zgodności z art. 33 szóstej dyrektywy. Proponuję przeanalizować obydwie te aspekty odrębnie.

32. Pytanie czwarte dotyczy wreszcie zgodności z „prawem wspólnotowym w jego obecnym stanie”. Nie wskazuje ono, pod jakim względem oceniana ma być zgodność z prawem wspólnotowym i dlatego, według mnie, ocena ta powinna być ograniczona do przepisów wskazanych w postanowieniu odsyłającym, to jest przepisów, do których odnoszą się pierwsze trzy pytania. Pytanie to dotyczy jednakże szczególnego zagadnienia, jakim jest brak odzwierciedlenia utraty wartości pojazdów używanych. Zagadnienie to ma w istocie znaczenie jedynie w odniesieniu do kwestii dyskryminujących podatków wewnętrznych, a więc zgodności z art. 90 WE. Należy je zatem rozpatrywać łącznie z pierwszą częścią pytania trzeciego.

15 — Postanowienia Trybunału z dnia 25 lutego 2003 r. w sprawie C-445/01 *Simoncello* oraz *Boerio*, Rec. str. I-1807, pkt 22 i 23; z dnia 7 kwietnia 1995 r. w sprawie C-167/94 *Grau Gomis i in.*, Rec. str. I-1023, pkt 9; oraz z dnia 11 lutego 2004 r. w sprawach połączonych C-438/03, C-439/03, C-509/03 i C-2/04 *Cannito i in.*, Rec. str. I-1605, pkt 8.

Podatek importowy (pytania pierwsze i drugie)

33. W swych uwagach przedstawionych na piśmie I. Németh twierdzi w szczególności¹⁶, że opłata rejestracyjna stanowi w istocie opłatę fiskalną o skutku równoważnym do cła. Jej zasadnicze argumenty odnoszące się do tej kwestii można streścić w następujący sposób.

34. Opłata rejestracyjna nie jest podatkiem od używania pojazdu. Funkcję tę pełni odrębny podatek¹⁷, który pobierany jest w związku z używaniem pojazdu i podlega zwrotowi, gdy pojazd zostaje wycofany z ruchu, choćby tymczasowo. Opłata rejestracyjna — podobnie jak cło, z którym jest ona porównywalna — podlega natomiast zwrotowi w przypadku ponownego wywozu pojazdu. Ponadto twierdzenie, że zdarzeniem powodującym nałożenie opłaty rejestracyjnej jest wprowadzenie pojazdu do ruchu drogowego, a nie zaś fakt jego przywozu, jest konstrukcją sztuczną, gdyż pominiawszy niewielką liczbę wyjątków o marginalnym znaczeniu, jedynym celem przywozu pojazdu jest jego użytkowanie w ruchu drogowym. Mając na względzie zapewnienie ciągłości dochodów państwowych, w celu wyrównania

strat spowodowanych zlikwidowaniem cła, wprowadzony został najpierw podatek konsumpcyjny¹⁸, który zastąpiono następnie opłatą rejestracyjną. Rejestracja pojazdu na Węgrzech objęta jest innymi procedurami i wiąże się z innymi opłatami, a zatem opłata rejestracyjna nie ma w istocie związku z wymogami rejestracyjnymi. Wysokość pobieranej opłaty wykazuje jedynie luźny i pośredni związek ze stopniem rzeczywistych szkód, jakie pojazd wyrządza środowisku: opłata rejestracyjna, będąc zależną od pojemności silnika, jest natomiast w równym stopniu zależna od wartości pojazdu, może być zatem postrzegana, podobnie jak cło, jako opłata ad valorem. Począwszy od wprowadzenia opłaty rejestracyjnej, według danych przedstawionych przez I. Németh, przywóz samochodów używanych na terytorium Węgier spadł o 74,3%, co dowodzi, że opłata rejestracyjna powoduje ograniczenie wymiany handlowej, wywierając taki sam skutek jak cło.

35. Z drugiej strony, rząd węgierski, rząd polski oraz Komisja podzielają pogląd, że węgierska opłata rejestracyjna nie jest cłem przywozowym ani opłatą o skutku równoważnym, zakazaną w art. 23 i 25 WE, ani nawet jakkolwiek formą opodatkowania przywozu, jako takiego. Zgadzam się z tym poglądem, a żaden z argumentów zaprezentowanych przez I. Németh nie skłania mnie do zmiany mego stanowiska.

16 — I. Németh kwestionuje wiele aspektów opłaty rejestracyjnej. Kilka z nich dotyczy ogólnego uzasadnienia pobierania odrębnej opłaty rejestracyjnej oraz sposobu jej obliczania. W niniejszej opinii ograniczę się do zwięzłego przytoczenia tylko tych spośród podniesionych przez nią argumentów, które odnoszą się do kwestii zgodności opłaty z przepisami prawa wspólnotowego, o interpretację których zwrócił się sąd krajowy.

17 — Mowa tu o podatku od pojazdów silnikowych (Gépjárműadó) wprowadzonym ustawą nr LXXXII z 1991 r.

18 — Zwracam jednak uwagę, że podatek konsumpcyjny został wprowadzony na Węgrzech w 1991 r., podczas gdy cła pobierane w związku z przywozem towarów z państw członkowskich Wspólnoty Europejskiej uległy stopniowemu zniesieniu pomiędzy rokiem 1994 a rokiem 2001.

36. Przede wszystkim, z wyroków wydanych w sprawie *De Danske Bilimportører* oraz w sprawie *Weigel*¹⁹ jasno wynika, że opłata fiskalna od *rejestracji* pojazdów silnikowych nakładana jest, co do zasady, nie z powodu przekroczenia przez pojazd granicy państwa członkowskiego, które opłatę tę wymierza, lecz w związku z *rejestracją* pojazdu na terytorium tego państwa. Opłatę taką należy uznać za część ogólnego systemu wewnętrznego opodatkowania towarów. Powinna ona zatem być analizowana w kontekście art. 90 WE.

37. Okazuje się ponadto, że opłata rejestracyjna pobierana jest nie tylko od pojazdów przywiezionych na terytorium Węgier, ale także, w takich samych kwotach i w oparciu o te same kryteria, od pojazdów wyprodukowanych w tym kraju²⁰. Oczywiście jest zatem, że zdarzeniem powodującym obowiązek uiszczenia opłaty nie jest przywóz ani też przekroczenie granicy.

38. I. Németh ma bez wątpienia rację twierdząc, że opłata rejestracyjna jest w istocie pobierana praktycznie od wszystkich przywiezionych pojazdów, niezwłocznie po dokonaniu ich przywozu. Jednakże jest też prawdą, jak przyznaje ona sama, że niektóre pojazdy nie podlegają opłacie. Niektóre z nich przeznaczone są bowiem do użytku wyłącznie poza drogami publicznymi, inne stanowią mają eksponaty muzealne lub

element zbiorów kolekcjonerskich, a inne wykorzystywane będą być może wyłącznie jako źródło części zamiennych. Żadna z tych kategorii nie wymaga rejestracji dla dopuszczenia do ruchu drogowego, a więc żadna z nich nie podlega opłacie rejestracyjnej po dokonaniu przywozu.

39. Inne cechy opłaty rejestracyjnej, na które zwraca uwagę I. Németh, a które, jak twierdzi, dowodzą podobieństwa tej opłaty do cła, nie mają wpływu na prezentowany przeze mnie pogląd.

40. Po pierwsze, okoliczność, że opłata rejestracyjna może podlegać zwrotowi w okolicznościach porównywalnych do tych, w których zwrotowi podlega cło²¹, nie oznacza w żaden sposób, że podstawą pobierania obydwu tych opłat jest to samo zdarzenie. W każdym razie, I. Németh przyznaje, że opłata rejestracyjna podlega zwrotowi także w przypadku kradzieży lub zniszczenia pojazdu, a więc w okolicznościach, które w żadnym systemie nie powodują raczej zwrotu pobranego cła.

¹⁹ — Przywołany wyżej w przypisie 5; zob. pkt 9 powyżej.

²⁰ — Argument ten nie został najwyraźniej zawarty w aktach niniejszej sprawy, natomiast postanowienie odsyłające w sprawie *Nádasdi* wskazuje, że na Węgrzech samochody produkowane są przez Magyarski Suzuki Rt.

²¹ — Chodzi tu o cło dawniej stosowane na Węgrzech, gdyż argumenty prezentowane przez I. Németh dotyczą najprawdopodobniej tego właśnie cła, a nie wspólnego cła stosowanego aktualnie przez Węgry, jako państwo członkowskie Wspólnoty.

41. Po drugie, bez znaczenia jest tu okoliczność, że przyczyną wprowadzenia opłaty rejestracyjnej mogła być, przynajmniej po części, chęć zrównoważenia utraty wpływów pochodzących z ceł, zniesionych w handlu pomiędzy państwami członkowskimi Wspólnoty. Pierwszorzędnym celem wszystkich podatków jest bowiem zwiększenie przychodów publicznych. Jeżeli dany podatek zastępowany jest innym podatkiem, charakter tego drugiego nie jest wcale determinowany charakterem tego pierwszego.

42. Po trzecie, nawet jeżeli wysokość opłaty rejestracyjnej jest w pewnym stopniu zależna od wartości pojazdu i nawet, gdyby okoliczność ta czyniła z niej podatek ad valorem, podobnie jak cło, pozostaje faktem, że wiele innych danin publicznych — jak na przykład akcyza, czy podatek VAT — są także podatkami ad valorem, lub posiadają wiele typowych cech podatku ad valorem, a mimo to stanowią one część czysto wewnętrznego systemu podatkowego.

43. Wreszcie nawet, jeżeli wprowadzenie opłaty rejestracyjnej doprowadziło do spadku importu samochodów używanych na terytorium Węgier, skutkując tym samym ograniczeniem wymiany handlowej, to okoliczność ta nie ma sama w sobie znaczenia dla oceny w kontekście art. 23 i 25 WE. Artykuły te nie zakazują stosowania wszelkich środków skutkujących ograniczeniem wymiany handlowej, ale „wszelkich obciążeń pieniężnych, niezależnie od ich nazwy i sposobu ich pobierania,

które nakładane są jednostronnie na towary, w związku z przekroczeniem przez nie granicy”²². To art. 28 WE zakazuje „[o]graniczeń ilościowych w przywozie oraz wszelkich środków o skutku równoważnym”. Jednakże, abstrahując od okoliczności, że do Trybunału nie zwrócono się o dokonanie oceny węgierskiej opłaty rejestracyjnej w świetle art. 28 WE, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że zakres zastosowania tego artykułu „nie rozciąga się na przeszkody w handlu objęte zakresem regulacji innych postanowień traktatu, a przeszkody o charakterze fiskalnym lub przeszkody o skutku równoważnym do ceł, które objęte są zakresem regulacji art. 23, 25 oraz 90 WE nie są objęte zakazem zawartym w art. 28 WE”²³.

44. W rezultacie, skoro węgierska opłata rejestracyjna jest wyraźnie opłatą *fiskalną* i *nie* jest pobierana z uwagi na fakt przekroczenia granicy przez pojazdy nią objęte, należy ją analizować w kontekście art. 90 WE.

Dyskryminujące opodatkowanie wewnętrzne (pierwsza część pytania trzeciego oraz pytanie czwarte)

45. W opinii wydanej przeze mnie w sprawie Nádassdi przeanalizowałam w kontekście

22 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 23 kwietnia 2002 r. w sprawie C-234/99 Nygård, Rec. str. I-3657, pkt 19 oraz przywołane tam orzecznictwo.

23 — Zobacz wyrok w sprawie De Danske Bilimportører, wymieniony w przypisie 5, pkt 32 oraz przywołane tam orzecznictwo.

pierwszego akapitu art. 90 WE cechy charakterystyczne opłaty takiej jak węgierska opłata rejestracyjna w zakresie, w jakim dotyczy ona pojazdów używanych. Doszłam do następujących wniosków:

„1) W celu ustalenia czy opłata nakładana na pojazdy silnikowe w związku z ich pierwszym dopuszczeniem do ruchu drogowego w państwie członkowskim jest zgodna z art. 90 akapit pierwszy WE w zakresie, w jakim ma ona zastosowanie do pojazdów używanych, wpływ tej opłaty na koszt pojazdów nowo przywiezionych z innych państw członkowskich należy porównać z wpływem rezydualnej wysokości opłaty na koszt podobnych samochodów używanych, które zostały już dopuszczone do ruchu drogowego w pierwszym państwie członkowskim i które obciążone zostały już tą samą opłatą na wcześniejszym etapie. Bez znaczenia jest natomiast porównanie z pojazdami używanymi, które zostały już dopuszczone do ruchu drogowego w państwie członkowskim przed wprowadzeniem tej opłaty.

2) Opłata pobierana od używanych pojazdów silnikowych w związku z ich pierwszym dopuszczeniem do ruchu drogowego na terenie państwa członkowskiego, której kwota obliczana jest bez uwzględnienia rzeczywistej utraty wartości pojazdu, w taki sposób, że w przypadku pojazdów przywiezionych z innych państw członkowskich przekracza ona wysokość opłaty rezydualnej zawartej w wartości podobnych pojaz-

dów używanych już zarejestrowanych na terenie kraju, jest, w zakresie w jakim przekracza tę wysokość, niezgodna z pierwszym akapitem art. 90 WE.

3) Niezgodności takiej nie umniejsza okoliczność, że opłata, o której mowa, zmierza do realizacji celów z dziedziny ochrony środowiska lub nakładana jest wyłącznie w oparciu o obiektywne kryteria związane z ochroną środowiska”.

46. Argumentacja, która skłoniła mnie do sformułowania tych wniosków zawarta jest w opinii wydanej przeze mnie w przywołanej wyżej sprawie. Żaden z argumentów zaprezentowanych przed Trybunałem w niniejszej sprawie nie skłania mnie do zmiany mojego stanowiska wyrażonego tamże.

47. Jednakże, ponieważ w swym trzecim pytaniu sąd krajowy zwraca się do Trybunału o ustalenie zgodności kwestionowanej opłaty z całością regulacji art. 90 WE oraz, ponieważ jedynie pytanie czwarte dotyczy wprost pojazdów używanych, konieczne jest uzupełnienie mojej oceny krótką analizą stanu prawnego w zakresie zastosowania omawianej opłaty do pojazdów nowych, a także w kontekście art. 90 akapit drugi WE.

48. Jeżeli chodzi o pojazdy nowe, to z akt sprawy wynika, że opłata rejestracyjna stosowana jest w taki sam sposób do pojazdów wyprodukowanych na Węgrzech oraz do tych, które wyprodukowano gdziekolwiek indziej. Nie jest też stawiany zarzut, że opłata skutkuje uprzywilejowaniem sprzedaży samochodów rodzimej produkcji względem sprzedaży samochodów przywożonych z innych państw członkowskich²⁴. W rezultacie, w odniesieniu do tych drugich, nie istnieje podatek wewnętrzny, który przewyższałby podatek pobierany od podobnych produktów krajowych, a zatem omawiana opłata, w zakresie w jakim ma ona zastosowanie do pojazdów nowych, okazuje się być zgodna z art. 90 akapit pierwszy WE.

49. Artykuł 90 akapit drugi WE zakazuje nakładania podatków wewnętrznych pośrednio chroniących produkty krajowe, które, mimo iż nie są podobne do produktów przywożonych z innych państw członkowskich w rozumieniu akapitu pierwszego, pozostają względem nich produktami konkurencyjnymi.

50. W niniejszej sprawie produktami przywożonymi z innych państw członkowskich są samochody osobowe i autokarawany, zarówno nowe, jak i używane, zaś podobne do nich produkty krajowe występują na Węgrzech. Nie został postawiony zarzut, jakoby istniały inne produkty krajowe, które wprawdzie nie są podobne, lecz które „pozostają jednak — choćby tylko częściowo, pośrednio lub potencjalnie — w stosunku konkurencji z niektórymi z nich”²⁵. Trudno

jest w istocie wyobrazić sobie, jakie mogłyby to być produkty. W rezultacie, nie ma według mnie miejsca dla dokonywania oceny tego zagadnienia w kontekście drugiego akapitu art. 90 WE.

Artykuł 33 szóstej dyrektywy (druga część pytania trzeciego)

51. Z postanowienia odsyłającego oraz z krótkiej wzmianki zawartej w pisemnych uwagach przedstawionych przez I. Németh wynika, że jej zdaniem węgierska opłata rejestracyjna może stanowić naruszenie art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy, ponieważ może zostać uznana za podatek obrotowy.

52. Treść tego przepisu jest jednak bardziej złożona i nie sprowadza się jedynie do prostego i jednoznacznego zakazu nakładania takich podatków. Przepis ten zezwala państwom członkowskim na utrzymywanie lub wprowadzanie podatków, „które nie mogą być uznane za podatki obrotowe”, *pod warunkiem* że podatki te „nie prowadzą w handlu między państwami członkowskimi do powstania formalności związanych z przekraczaniem granicy”. W swym trzecim pytaniu sąd krajowy pyta po prostu, czy podatek taki jak omawiana opłata rejestracyjna jest zgodny z tym przepisem. Rozważę więc obydwie te aspekty, choć przeprowadzenie obszernej analizy nie będzie konieczne.

²⁴ — Zobacz pkt 13 powyżej.

²⁵ — Zobacz pkt 14 powyżej.

53. Po pierwsze, całkiem oczywiste jest, że węgierska opłata rejestracyjna nie posiada czterech zasadniczych cech podatku VAT, które, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, muszą występować łącznie, aby podatek mógł zostać uznany za podatek obrotowy zakazany przez przepisy szóstej dyrektywy. Cechami tymi są:

- powszechne zastosowanie podatku do czynności dotyczących towarów i usług;
- proporcjonalność podatku w stosunku do ceny uzyskanej przez podatnika z tytułu dostarczonych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług;
- pobieranie podatku na każdym stadium procesu produkcji i dystrybucji, w tym na etapie sprzedaży detalicznej, bez względu na ilość czynności, które miały miejsce wcześniej; oraz
- odliczanie od kwoty podatku należnej od podatnika kwot zapłaconych na wcześniejszych etapach procesu, w taki sposób, aby podatek pobierany był na

danym etapie tylko od wartości dodanej, a ostateczny ciężar zapłaty podatku spoczywał docelowo na konsumencie.

54. Jak wskazałam wyżej, opłata rejestracyjna nie posiada żadnej z tych cech. Ma ona zastosowanie jedynie do ograniczonej kategorii towarów, a mianowicie do samochodów osobowych i autokarawanów. Nie jest proporcjonalna do ceny tych towarów, jest natomiast pobierana według stawek ustalonych na podstawie parametrów technicznych, które mogą być wspólne dla bardzo drogiej pojazdów nowych oraz dla pojazdów używanych, które znacznie straciły na wartości. Pobierana jest tylko na jednym etapie, to jest przy dopuszczeniu pojazdu do ruchu drogowego na Węgrzech. Nie istnieje wreszcie przepis przewidujący odliczenie jakiegokolwiek porównywalnego podatku zapłaconego na którymkolwiek z wcześniejszych etapów.

55. Po drugie, jak wyjaśniłam powyżej, pobieranie opłaty rejestracyjnej nie prowadzi do powstania jakichkolwiek formalności związanych z przekraczaniem granicy. Zdarzeniem powodującym pobieranie opłaty jest dopuszczenie pojazdu do ruchu drogowego na Węgrzech. Pojazdy mogą być przywożone także w innych celach niż ich eksploatacja na drogach publicznych i nie podlegają wówczas opłacie rejestracyjnej. Poza tym, opłata rejestracyjna ma także zastosowanie do pojazdów wyprodukowanych na Węgrzech, które w ogóle nie przekroczyły granicy państwowej.

Wnioski

56. W świetle powyższych rozważań, jestem zdania, że Trybunał powinien udzielić następujących odpowiedzi na pytania złożone w trybie prejudycjalnym przez Bács-Kiskun Megyei Bíróság:

Pytania pierwsze i drugie

- 1) Opłata nakładana na pojazdy silnikowe w związku z ich dopuszczeniem do ruchu drogowego w państwie członkowskim, bez względu na miejsce ich produkcji oraz z wyłączeniem pojazdów przywożonych, które nie są przeznaczone do używania w ruchu drogowym, nie stanowi cła przywozowego ani opłaty o skutku równoważnym w rozumieniu art. 23 i 25 WE, ani nie prowadzi do powstania formalności związanych z przekraczaniem granicy w rozumieniu art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG.

Pierwsza część pytania trzeciego i pytanie czwarte

- Jeżeli opłata taka ma jednolite zastosowanie do pojazdów nowych wyprodukowanych w państwie członkowskim, które ją pobiera, oraz do pojazdów nowych wyprodukowanych w innych państwach członkowskich, jest ona zgodna z pierwszym akapitem art. 90 WE w zakresie, w jakim nie prowadzi ona do uprzywilejowania sprzedaży tych pierwszych pojazdów względem tych drugich pojazdów.

- Opłata pobierana od używanych pojazdów silnikowych w związku z ich pierwszym dopuszczeniem do ruchu drogowego w państwie członkowskim, której wysokość obliczana jest bez uwzględnienia utraty wartości przez ten pojazd, co w przypadku jej zastosowania do samochodów używanych przywożonych z innych państw członkowskich prowadzi do tego, że przewyższa ona wysokość opłaty rezydualnej zawartej w wartości podobnych samochodów używanych, które zostały już zarejestrowane w państwie członkowskim przywozu, jest niezgodna z pierwszym akapitem art. 90 WE w zakresie tej nadwyżki.

- Wobec nieistnienia jakichkolwiek innych produktów krajowych, niebędących produktami podobnymi do nowych lub używanych pojazdów silnikowych, które pozostawałyby jednak względem nich produktami konkurencyjnymi choćby częściowo, pośrednio lub potencjalnie, nie ma miejsca dla dokonywania analizy takiej opłaty w kontekście drugiego akapitu art. 90 WE.

Druga część pytania trzeciego

- Opłata mająca zastosowanie tylko do samochodów osobowych i autokarawanów, która pobierana jest według stawek ustalonych na podstawie ich parametrów technicznych, jedynie w związku z pierwszym dopuszczeniem pojazdu do ruchu drogowego w państwie członkowskim i w odniesieniu do której nie jest przewidziane odliczanie porównywalnej opłaty zapłaconej na którymkolwiek ze wcześniejszych etapów, nie może zostać uznana za podatek obrotowy w rozumieniu art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG.