

Sprawa C-676/21

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości

Data wpływu:

9 listopada 2021 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Korkein hallinto-oikeus (Finlandia)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

2 listopada 2021 r.

Strona wnosząca środki odwoławcze:

A

Inny uczestnik:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

Przedmiot postępowania głównego

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Artykuł 267 TFUE – Opodatkowanie pojazdów samochodowych – Artykuły 28, 30, 34–36 i 110 TFUE – Zwrot podatku przy wywozie – Pojazd prywatny – Ograniczenie dotyczące okresu używania pojazdu – Swobodny przepływ towarów – Określenie podatku od pojazdów samochodowych na podstawie okresu używania pojazdu w państwie członkowskim – Zakaz stosowania dyskryminujących opłat

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

W postępowaniu toczącym się przed Korkein hallinto-oikeus (najwyższym sądem administracyjnym), dotyczącym opodatkowania pojazdów samochodowych, należy rozstrzygnąć, czy *Verohallinto* (organ administracji podatkowej) miał prawo oddalić wniosek A o zwrot podatku od pojazdów samochodowych na tej podstawie, że zgodnie z § 34d ust. 2 *Autoverolaki* (ustawy o podatku od pojazdów

samochodowych), podatek ten nie podlega zwrotowi w przypadku pojazdu, który został dopuszczony do ruchu wcześniej niż dziesięć lat przed momentem wywozu.

Kwestią, którą należy ocenić w ramach postępowania, jest to, czy ograniczenie, które ma zastosowanie do zwrotu podatku od pojazdów samochodowych przy ich wywozie i dotyczy okresu używania pojazdu, jest niezgodne z pierwotnym prawem Unii, tak że A powinien być otrzymać zwrot podatku od pojazdów samochodowych, który w chwili wywozu przypadał jeszcze od wartości pojazdu.

Pytania prejudycjalne

1. Czy postanowienia dotyczące swobodnego przepływu towarów zawarte w tytule II części trzeciej Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej lub w art. 110 TFUE stoją na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które przewidują, że podatek od pojazdów samochodowych zawarty w wartości pojazdu w rozumieniu Autoverolaki (1482/1994) (ustawy o podatku od pojazdów samochodowych [1482/1994]) nie podlega zwrotowi właścicielowi pojazdu w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, gdy ten właściciel wywozi pojazd w celu stałego używania go w innym państwie członkowskim? Czy ma w tym względzie znaczenie, czy zamiarem było, aby pojazd był stale używany głównie na terytorium państwa członkowskiego, które pobrało podatek od pojazdów samochodowych i czy rzeczywiście pojazd ten był stale używany głównie w tym państwie?
2. Jeżeli zamiar używania i rzeczywiste używanie pojazdu mają znaczenie dla odpowiedzi na pytanie pierwsze, to w jaki sposób należy udowodnić przedmiotowy zamiar przejściowego używania i przejściowe używanie, skoro nie można z góry ustalić okresu używania pojazdu prywatnego w państwie członkowskim?
3. Jeżeli odmowa zwrotu podatku przy wywozie w rozumieniu ustawy o podatku od pojazdów samochodowych stanowi ograniczenie swobodnego przepływu towarów w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, to czy ograniczenie to może być uzasadnione celem ograniczenia wywozu starych pojazdów, które często znajdują się w złym stanie i powodują zanieczyszczenie środowiska? Czy ograniczenie zwrotu podatku przy wywozie do pojazdów mających mniej niż 10 lat należy uznać za niezgodne z prawem Unii z tego powodu, że podatek od pojazdów samochodowych jest jednocześnie pobierany od przywożonych samochodów używanych niezależnie od ich okresu używania?

Przywołane przepisy prawa Unii

Artykuły 28, 30, 34–36 i 110 TFUE

Przywołane orzecznictwo Trybunału

Wyrok z dnia 21 marca 2002 r., Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, pkt 35, 40 i 71

Wyrok z dnia 23 kwietnia 2002 r., Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, pkt 38

Wyrok z dnia 19 września 2002 r., Tulliasiamies i Siilin, C-101/00, EU:C:2002:505, pkt 61, 80 i 110

Wyrok z dnia 15 września 2005 r., Komisja/Dania, C-464/02, EU:C:2005:546, pkt 76, 78 i 79

Postanowienie z dnia 27 czerwca 2006 r., van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, pkt 27 i 29

Postanowienie z dnia 22 maja 2008 r., Ilhan, C-42/08, EU:C:2008:305, pkt 11 i 25

Postanowienie z dnia 29 września 2010 r., VAV-Autovermietung, C-91/10, EU:C:2010:558, pkt 26, 27 i 30

Wyrok z dnia 26 kwietnia 2012 r., van Putten i in., C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, pkt 54

Wyrok z dnia 29 września 2016 r., Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, pkt 101 i 104

Wyrok z dnia 19 września 2017 r., Komisja/Irlandia, C-552/15, EU:C:2017:698, pkt 84 i 108

Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, pkt 46

Przywołane przepisy krajowe

Pobranie podatku od pojazdów samochodowych w przypadku pojazdu używanego, przywiezionego z innego państwa członkowskiego

Zgodnie z § 1 ust. 1 ustawy o podatku od pojazdów samochodowych, podatek ten należy uiszczyć na rzecz państwa między innymi od samochodu osobowego (kategorii M1) przed wpisaniem tego samochodu do rejestru pojazdów samochodowych (zwanego dalej „rejestrem”) lub przed jego dopuszczeniem do ruchu w Finlandii, zgodnie z przepisami tej ustawy.

Zgodnie z § 4 ust. 1 ustawy o podatku od pojazdów samochodowych, płatnikiem podatku od pojazdów samochodowych jest osoba, która jest wpisana do rejestru jako właściciel pojazdu.

Zgodnie z ust. 5 tego przepisu, w przypadku pojazdu, który został wprowadzony do ruchu bez rejestracji, obowiązek podatkowy ciąży na osobie, która wprowadziła pojazd do ruchu. Jeżeli nie można zidentyfikować osoby, która wprowadziła pojazd do ruchu, lub nie można od niej pobrać podatku, obowiązek podatkowy spoczywa na właścicielu wprowadzonego do ruchu pojazdu.

Zgodnie z § 8a ustawy o podatku od pojazdów samochodowych, podatek ten – w przypadku pojazdu opodatkowanego w Finlandii jako samochód używany – jest równy najniższej kwocie podatku od pojazdów samochodowych, który jest jeszcze należny od pojazdu zarejestrowanego w Finlandii i uznawanego za pojazd równorzędny.

Zgodnie z § 11e ust. 1 ustawy o podatku od pojazdów samochodowych, przy określaniu ogólnej wartości sprzedaży pojazdu w Finlandii uwzględnia się dostępne dowody dotyczące czynników określających wartość sprzedaży pojazdu w obrocie tymi pojazdami, a także wartość pojazdu i cechy pojazdu wpływające na tę wartość, takie jak marka, model, typ, napęd i wyposażenie pojazdu. Ponadto może być brany pod uwagę wiek, przebieg i stan pojazdu, jak również inne indywidualne cechy.

Zgodnie z § 11d ustawy o podatku od pojazdów samochodowych, pojazdy można uznać za równorzędne, jeżeli są identyczne pod względem marki, modelu i wyposażenia. Jeżeli porównuje się pojazdy posiadające homologację typu w różnych krajach, pojazdy te, oprócz [takich samych] udokumentowanych danych, muszą być również w rzeczywistości technicznie równorzędne.

Zwrot podatku od pojazdów samochodowych przy wywozie

Zgodnie z § 34d ust. 1 ustawy o podatku od pojazdów samochodowych, podatek ten jest zwracany na wniosek, jeżeli pojazd opodatkowany w Finlandii jest wywożony w celu stałego używania w kraju innym niż Finlandia (zwrot przy wywozie).

Zgodnie z ust. 2 tego samego przepisu zwrotowi podlega kwota podatku, który zostałby pobrany za równorzędny pojazd, gdyby pojazd ten był opodatkowany jako samochód używany w momencie wywozu pojazdu z Finlandii. Zwrot nie może przekraczać kwoty podatku zapłaconego od pojazdu. W zakresie, w jakim wartość pojazdu lub podatek należny od pojazdu wzrosły z powodu zmian lub ulepszeń wyposażenia po opodatkowaniu, podatek również nie podlega zwrotowi. Jeżeli kwota do zwrotu byłaby niższa niż 500 EUR, również nie zostanie ona zwrócona. Ponadto zwrot podatku nie przysługuje w przypadku pojazdu, który został po raz pierwszy dopuszczony do ruchu co najmniej dziesięć lat przed momentem wywozu. Warunkiem do uzyskania zwrotu jest to, aby pojazd przy zakończeniu używania w Finlandii był w stanie nadającym się do ruchu drogowego. Warunkiem uzyskania zwrotu jest również wycofanie pojazdu z ruchu w Finlandii.

W materiałach legislacyjnych do ustawy regulującej system zwrotów podatku przy wywozie stwierdza się między innymi, że proponuje się włączenie do ustawy o podatku od pojazdów samochodowych przepisu, który umożliwiłby zwrot podatku od pojazdów samochodowych przypadającego jeszcze od wartości pojazdu w przypadku wywozu używanego samochodu do stałego używania. Podnosi się, że proponowana zmiana jest wymagana przez prawo wspólnotowe, o ile chodzi o pojazd, który na pewien okres czasu został wzięty w leasing z innego państwa członkowskiego. Zgodnie z tymi materiałami, zwrot podatku od pojazdów samochodowych, który nadal przypada od wartości pojazdu, w związku z zakończeniem umowy leasingowej i zwrotem pojazdu w celu używania w innym państwie członkowskim, uwzględnia czas trwania umowy leasingowej i okres używania pojazdu w Finlandii. Można zatem uznać, że system zwrotów jest zgodny z przywołanymi wymogami prawa wspólnotowego.

W przypadku samochodów osobowych propozycja regulacji byłaby zgodna z systemem zwrotu podatku od pojazdów samochodowych zaproponowanym przez Komisję we wniosku dotyczącym dyrektywy [COM(2005) 261 wersja ostateczna], który ma na celu zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu pojazdów w różnych państwach członkowskich.

Zwrotowi podlegałaby kwota podatku, która nadal jest zawarta w wartości pojazdu w momencie wywozu. Gdyby zwrócono wyższą kwotę podatku, stanowiłoby to zabronioną na mocy prawa wspólnotowego subwencję wywozową. Przyznanie zwrotu wymaga ustalenia zarówno wartości pojazdu, jak i kwoty podatku zawartej w tej wartości. Ze względów wspólnotowych i administracyjnych właściwe jest stosowanie tych samych przepisów i metod do określania wartości, co do określania wartości przywożonych samochodów używanych. W ten sposób zostałoby zapewnione, że określenie wartości używanych samochodów przy przywozie i przy wywozie będzie sobie nawzajem odpowiadać. Zaproponowano zatem, aby wartość pojazdu była oparta na ogólnej wartości sprzedaży pojazdu w obrocie pojazdami w rozumieniu ustawy o podatku od pojazdów samochodowych. Jest to również uzasadnione ze względu na równe traktowanie osób otrzymujących zwrot.

Ponadto zaproponowano ograniczenie zwrotu podatku przy wywozie do przypadków, w których część podatku od pojazdów samochodowych przypadająca jeszcze od wartości pojazdu przekracza określony limit. W projekcie ustawy zaproponowano, aby nie zwracać podatku, jeśli kwota do zwrotu jest niższa niż 1000 EUR. Dla uzyskania zwrotu wymagane jest również, aby pojazd został po raz pierwszy dopuszczony do ruchu nie wcześniej niż dziesięć lat wcześniej. Ponadto pojazd musi być zdatny do ruchu drogowego. Ze względu na swój charakter podatek od pojazdów samochodowych nie jest podatkiem związanym z okresem używania, ale podatkiem związanym z dopuszczeniem pojazdu do ruchu i jego rejestracją. Podatek nie jest zwracany, jeśli używanie pojazdu w kraju zakończyłoby się przed upływem przewidywanego okresu używania, np. z powodu jego zniszczenia. Dlatego też niespójne jest również przyznanie zwrotu w przypadku pojazdu o niskiej wartości, który ma być

wywieziony lub pojazdu, który ma być wywieziony w celu złomowania. Ponadto, ze względu na ochronę środowiska, nie byłoby właściwe tworzenie zachęt do wywozu starszych pojazdów, ponieważ związane z tym problemy zostałyby po prostu przeniesione z jednego kraju do drugiego.

Ponadto warunkiem uzyskania zwrotu byłoby to, aby pojazd pozostawał zdalny do ruchu drogowego przy zakończeniu jego używania w Finlandii oraz aby był zarejestrowany do używania w ruchu drogowym w kraju innym niż Finlandia. Z drugiej strony, nie jest konieczne, aby w związku z rejestracją w innym kraju został zapłacony podatek od pojazdów samochodowych. Zdarność do ruchu drogowego można udowodnić na przykład poprzez fakt, że pojazd został z powodzeniem przedstawiony do przeglądu technicznego.

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania

- 1 W dniu 20 lipca 2015 r. A przywiózł do Finlandii z innego państwa członkowskiego używany samochód osobowy model BMW B3 Alpina. Pojazd został po raz pierwszy dopuszczony do ruchu w dniu 24 listopada 2004 r.
- 2 W odniesieniu do tego pojazdu organ administracji podatkowej nałożył w drodze decyzji dnia 5 października 2015 r. podatek od pojazdów samochodowych w wysokości 4146,29 EUR. Podatek od pojazdów samochodowych został określony na podstawie obliczonej dla tego pojazdu wartości podlegającej opodatkowaniu wynoszącej 16 519,10 EUR oraz stawki podatkowej wynoszącej 25,10%.
- 3 A sprzedał pojazd do innego państwa członkowskiego i wystąpił w dniu 7 sierpnia 2017 r. do organu administracji podatkowej o zwrot podatku od pojazdów samochodowych. Pojazd został wycofany z ruchu w Finlandii w dniu 21 sierpnia 2017 r.
- 4 Organ administracji podatkowej decyzją z dnia 21 sierpnia 2017 r. oddalił wniosek A dotyczący zwrotu podatku od pojazdów samochodowych. Decyzja została uzasadniona tym, że zgodnie z § 34d ust. 2 ustawy o podatku od pojazdów samochodowych podatek ten nie podlega zwrotowi w przypadku pojazdu, który został po raz pierwszy dopuszczony do ruchu co najmniej dziesięć lat przed momentem jego wywozu.
- 5 A wniósł odwołanie od decyzji w sprawie zwrotu podatku od pojazdów samochodowych przy wywozie. W uzasadnieniu odwołania A podniósł między innymi, że odmowa zwrotu podatku przy wywozie w przypadku pojazdów starszych niż dziesięć lat ma charakter dyskryminujący i jest sprzeczna z traktatem o przystąpieniu do Unii Europejskiej.
- 6 Decyzją z dnia 1 lutego 2018 r. organ administracji podatkowej oddalił odwołanie A. Zgodnie z uzasadnieniem decyzji, A nie wykazał żadnego powodu opartego na prawie Unii, dla którego należałoby dokonać zwrotu podatku przy wywozie

w przypadku jego pojazdu. W sprawie nie zostały wykazane ani nie ujawniły się żadne okoliczności, ze względu na które pobór podatku od pojazdów samochodowych byłby dyskryminujący lub sprzeczny z prawem Unii lub orzecznictwem sądów Unii.

- 7 A wniósł skargę od tej decyzji do Helsingin hallinto-oikeus (sądu administracyjnego dla Helsinek).
- 8 Wyrokiem z dnia 6 marca 2019 r. Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny dla Helsinek) oddalił skargę A, uzasadniając to tym, że A nie był uprawniony do zwrotu podatku od pojazdów samochodowych. W swoim wyroku Hallinto-oikeus (sąd administracyjny dla Helsinek) uznał, że przepisy dotyczące zwrotu podatku od pojazdów samochodowych przy wywozie oraz obowiązujące terminy są jednolite dla wszystkich podatników, a zatem nie można uznać, że ograniczenie zwrotu podatku od pojazdów samochodowych przy wywozie, które dotyczy czasu [używania], jest sprzeczne z prawem Unii.
- 9 A zaskarżył wyrok Hallinto-oikeus (sądu administracyjnego) do Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego) i domaga się między innymi zwrotu podatku od pojazdów samochodowych.

Istotne argumenty stron w postępowaniu głównym

- 10 W odwołaniu do Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego) A podniósł, że w przypadku przywozu i wywozu pojazdów, opodatkowanie i zwrot muszą sobie dokładnie odpowiadać, niezależnie od wieku pojazdu. Podatek od pojazdów samochodowych jest pobierany od przywożonych pojazdów, które mają więcej niż dziesięć lat, jak to miało miejsce w przypadku przedmiotowego pojazdu A w roku 2015. W przypadku braku zwrotu podatku od pojazdów samochodowych przy wywozie w odniesieniu do pojazdów, które mają więcej niż dziesięć lat, podatek ten nie może być również pobierany od odpowiadających im przywożonych używanych samochodów.
- 11 Zdaniem A podatek od pojazdów samochodowych był nadal należny od jego pojazdu w momencie jego wywozu w 2017 r. Pojazd nie był również niskiej wartości ani nie był przeznaczony do złomowania.
- 12 Odmowa zwrotu podatku przy wywozie w przypadku pojazdów starszych niż 10 lat jest dyskryminująca i narusza prawo Unii Europejskiej. Zastosowane podejście ogranicza handel i swobodny przepływ towarów między państwami członkowskimi.
- 13 Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (organ ochrony praw podatników) podniósł przed Korkein hallinto-oikeus (najwyższym sądem administracyjnym), że wynikająca z prawa Unii zasada niedyskryminacji nie zakazuje ustawodawcy krajowemu ustanawiania przepisów dotyczących wieku towarów. Celem zasady niedyskryminacji nie jest jednakowe traktowanie pojazdów w różnym wieku dla

celów podatkowych względnie w procesie legislacyjnym. Ograniczenie wieku pojazdu mające zastosowanie do zwrotu podatku przy wywozie nie narusza zasady proporcjonalności.

- 14 Brak zwrotu podatku od pojazdów samochodowych nie jest również zakazany przez przepisy o swobodnym przepływie towarów lub przepisy o cłach i opłatach o skutku równoważnym, ponieważ nie chodzi tu o opodatkowanie sytuacji transgranicznej.
- 15 Prawo Unii nie zawiera żadnej zasady prawnej, zgodnie z którą ustawodawca krajowy musiałby zapewnić zwrot niezharmonizowanego podatku lub cła krajowego w przypadku sprzedaży towaru do innego państwa członkowskiego. Finlandia mogła zatem wykluczyć ze zwrotu podatku przy wywozie pojazdy, które zostały zarejestrowane ponad dziesięć lat wcześniej i w odniesieniu do których uiszczono podatek od pojazdów samochodowych. Przepisy prawa pierwotnego nie sprzeciwiają się temu.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego

Postawione pytania

- 16 Ze wspomnianego wyżej orzecznictwa Trybunału dotyczącego pojazdów wziętych w leasing, wynajętych, użyczonych i służbowych wynika, że państwo członkowskie może – bez uszczerbku dla traktatów ustanawiających Unię – pobrać podatek od pojazdów samochodowych w przypadku takiego zarejestrowanego w innym państwie członkowskim pojazdu, przy czym kwota podatku nie musi być związana z okresem używania pojazdu w tym państwie członkowskim, jeżeli pojazd jest przeznaczony do stałego używania głównie w tym państwie członkowskim lub jest tam rzeczywiście stale używany. Chociaż obowiązek podatkowy stanowi w tych okolicznościach ograniczenie podstawowej wolności, ograniczenie to można uzasadnić względami równego traktowania podatników.
- 17 Natomiast w przypadkach, w których przywożone pojazdy wzięte w leasing, wynajęte, użyczone i służbowe nie są przeznaczone do stałego użytku głównie w danym państwie członkowskim lub nie są rzeczywiście używane głównie w tym państwie, musi istnieć inne uzasadnienie ograniczenia podstawowej swobody wynikającego z obowiązku w zakresie podatku od pojazdów samochodowych. W takich przypadkach, zgodnie z zasadą proporcjonalności, wysokość podatku od pojazdów samochodowych musi być również proporcjonalna do okresu używania pojazdu w danym państwie członkowskim.
- 18 Wyżej wymienione orzecznictwo Trybunału nie zawiera żadnych wytycznych co do okresu używania pojazdu.
- 19 W niniejszej sprawie A nabył używany samochód w innym państwie członkowskim Unii, sprowadził go do Finlandii i uzyskał w tym państwie

rejestrację pojazdu. Po około trzech latach używania pojazdu w Finlandii sprzedał go do innego państwa członkowskiego. W związku z rejestracją został pobrany od A cały podatek od pojazdów samochodowych w odniesieniu do tego pojazdu, bez uprzedniego ustalenia celu używania pojazdu, gdyż okoliczność ta nie miała znaczenia dla stosowania ustawy o podatku od pojazdów samochodowych. Ponadto w momencie wywozu pojazdu kwota pobranego podatku od pojazdów samochodowych nie była proporcjonalna do rzeczywistego okresu używania pojazdu w Finlandii, ponieważ zgodnie z ustawą o podatku od pojazdów samochodowych w przypadku pojazdów, które w momencie wywozu są starsze niż dziesięć lat, nie przysługuje zwrot podatku od pojazdów samochodowych.

- 20 Zdaniem Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego) dotychczasowe orzecznictwo Trybunału nie daje odpowiedzi na pytanie, czy zasady przedstawione w pkt 16–18 powyżej należy stosować również w przypadku pojazdu prywatnego, który przestał być używany na terytorium państwa członkowskiego z uwagi na jego wywóz w celu stałego używania w innym państwie członkowskim, oraz czy również w takim przypadku kwotę podatku od pojazdów samochodowych należy ustalić w proporcji do okresu używania pojazdu w danym państwie członkowskim, jeżeli pojazd nie był przeznaczony do stałego używania głównie w tym państwie członkowskim lub nie był stale używany głównie w tym państwie.
- 21 Chociaż przedmiotem postępowania głównego jest kwestia zgodności z prawem Unii przewidzianego w ustawie o podatku od pojazdów samochodowych ograniczenia zwrotu podatku od pojazdów samochodowych przy wywozie do dziesięcioletniego okresu używania, Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) uważa, że w sprawie tej powstaje w szerszym zakresie podstawowa kwestia poboru podatku od pojazdów samochodowych i jego proporcjonalności, w szczególności w świetle wcześniejszego orzecznictwa Trybunału dotyczącego opodatkowania pojazdów.

Pierwsze pytanie prejudycjalne

- 22 W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału możliwość poboru przez państwo członkowskie podatków takich jak podatek od pojazdów samochodowych była oceniana w świetle postanowień traktatów założycielskich dotyczących swobodnego przepływu pracowników, swobody świadczenia usług i swobodnego przepływu kapitału.
- 23 Aby opisane powyżej pytanie dotyczące pojazdów prywatnych mogło być w ogóle istotne, należy – zdaniem Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego) - najpierw określić postanowienie lub postanowienia traktatu, które są miarodajne dla oceny możliwości wykonywania przez państwo członkowskie jego suwerennej władzy w zakresie podatków w odniesieniu do pojazdów, które zostały przywiezione lub są wywożone jako pojazdy prywatne.

- 24 Z jednej strony Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) zastanawia się także, czy postanowienia dotyczące swobodnego przepływu towarów zawarte w tytule II części trzeciej TFUE mogą sprzeciwiać się przepisom państwa członkowskiego, zgodnie z którymi kwota podatku od pojazdów samochodowych przypadająca od wartości pojazdu prywatnego nie jest – ze względu na [zasady] zwrotu podatku – proporcjonalna do okresu używania pojazdu w danym państwie członkowskim, jeżeli pojazd ten jest wywożony w celu stałego używania w innym państwie członkowskim.
- 25 W wyroku Viamar Trybunał orzekł, że art. 30 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, w ramach której opłata rejestracyjna pobierana przy przywozie pojazdów samochodowych pochodzących z innych państw członkowskich nie podlega zwrotowi, jeśli pojazdy, o których mowa zostały ponownie wywiezione do innego państwa członkowskiego. Jednakże, w przeciwieństwie do niniejszej sprawy, spór ten dotyczył pojazdów, które w ogóle nie zostały zarejestrowane w danym państwie członkowskim celem używania w ruchu drogowym przed ich wywozem do innego państwa członkowskiego.
- 26 Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) odnosi się również do wniosku Komisji dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie podatków związanych z samochodami osobowymi [COM(2005) 261 wersja ostateczna], którego celem była między innymi poprawa funkcjonowania jednolitego rynku i który zawierał przepisy dotyczące systemu zwrotu opłaty rejestracyjnej w przypadkach, gdy ta opłata rejestracyjna została zapłacona w danym państwie członkowskim od samochodu osobowego, który został następnie wywieziony z Unii lub wprowadzony na terytorium innego państwa członkowskiego do stałego użytku. W uzasadnieniu do wniosku stwierdza się (podkreślenie tylko w tym miejscu):
- „Różnice w podatkach w odniesieniu do samochodów osobowych mogą stanowić istotną przeszkodę w swobodnym przepływie osób i towarów.*
- [...]
- Jednolity rynek ma sprzyjać swobodnemu przepływowi osób, jak również swobodnemu przepływowi towarów w celach osobistych i handlowych. Opłata rejestracyjna stanowi przeszkodę dla tych swobód”.*
- 27 W międzyczasie Komisja zajęła się również tą kwestią w swoim komunikacie do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego „Wzmocnienie jednolitego rynku poprzez eliminowanie transgranicznych przeszkód podatkowych w odniesieniu do samochodów osobowych” [COM(2012)756 final].
- 28 Zgodnie z rozumieniem Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego) można twierdzić, że pobieranie podatku od pojazdów samochodowych bez powiązania kwoty tego podatku z okresem używania pojazdu w państwie członkowskim może ograniczać handel używanymi

samochodami na jednolitym rynku, ponieważ, jako składnik zawarty w jego wartości, wpływa na cenę odsprzedaży pojazdu. W materiałach legislacyjnych do ustawy o podatku od pojazdów samochodowych ograniczenie okresu używania pojazdu przewidziane dla zwrotu podatku przy wywozie zostało również wyraźnie uzasadnione celem ograniczenia wywozu starszych pojazdów. Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) zauważa ponadto, że zgodnie z § 34d ustawy o podatku od pojazdów samochodowych podstawą do zwrotu podatku od pojazdów samochodowych z tytułu wywozu jest fakt, że pojazd opodatkowany w Finlandii jest wywożony w celu stałego używania poza Finlandią - a nie na przykład to, że kończy się używanie pojazdu w ruchu drogowym w Finlandii.

- 29 Z kolei w orzecznictwie Trybunału w sprawie Tulliasiamies i Siilin ustalono, że podatek od pojazdów samochodowych uregulowany w fińskiej ustawie o podatku od pojazdów samochodowych należy uznać za część ogólnego systemu krajowych opłat od towarów, a zatem należy go oceniać w świetle art. 110 TFUE. W związku z tym oraz z uwagi na fakt, że zgodnie z orzecznictwem ten sam podatek lub opłata nie może być, na gruncie traktatu założycielskiego, uznawany za objęty zarówno pojęciem „podatków wewnętrznych” w rozumieniu art. 110 TFUE, jak i pojęciem „opłat o skutku równoważnym” w rozumieniu art. 28 i 30 TFUE, podatek od pojazdów samochodowych pobierany w Finlandii nie jest opłatą o skutku równoważnym z cłami w rozumieniu art. 28 i 30 TFUE. Z tego względu można również przyjąć, że zgodność braku zwrotu podatku od pojazdów samochodowych z traktatami założycielskimi Unii należy oceniać w świetle art. 110 TFUE, a nie na gruncie przepisów dotyczących swobodnego przepływu towarów uregulowanych w tytule 2 części trzeciej TFUE.
- 30 W odniesieniu do art. 110 TFUE Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) stwierdza ponadto, że chociaż zawarte w fińskiej ustawie o podatku od pojazdów samochodowych ograniczenie w zakresie zwrotu podatku od pojazdów samochodowych przy wywozie dotyczące wieku pojazdu, formalnie dotyczy wszystkich pojazdów mających więcej niż dziesięć lat, niezależnie od tego, czy pojazdy te zostały po raz pierwszy zarejestrowane w Finlandii, czy też zostały przywiezione jako używane, to można argumentować, że rzeczywiste skutki ograniczenia dotyczą pojazdów innych niż te, które zostały po raz pierwszy zarejestrowane w Finlandii. Wynika to z faktu, że w przypadku pojazdu zarejestrowanego po raz pierwszy w Finlandii i używanego w tym kraju przez dziesięć lat, który zostaje sprzedany do innego państwa członkowskiego, mamy bez wątpienia do czynienia z przypadkiem stałego używania pojazdu w Finlandii, a tym samym z sytuacją, w której podatek od pojazdów samochodowych może zostać w każdym przypadku pobrany w pełnej wysokości. Z tego punktu widzenia można zatem przyjąć, że brak zwrotu podatku od pojazdów samochodowych ma co najmniej pośredni skutek dyskryminujący w stosunku do samochodów używanych przywożonych z innych państw członkowskich.
- 31 Zdaniem Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego) powyższe względy mogą przemawiać za wykładnią, zgodnie z którą przepisy państw członkowskich dotyczące opłat rejestracyjnych, takich jak podatek od

pojazdów samochodowych, mogą w pewnych okolicznościach być niezgodne z postanowieniami dotyczącymi swobodnego przepływu towarów zawartymi w tytule II części trzeciej TFUE lub z art. 110 TFUE, jeżeli podatek od pojazdów samochodowych przypadający od wartości pojazdu nie jest zwracany właścicielowi pojazdu w przypadku wywozu pojazdu w celu stałego używania w innym państwie członkowskim.

- 32 Z drugiej strony, z orzecznictwa Trybunału wynika również, że w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie brak zwrotu podatku od pojazdów samochodowych nie jest niezgodny z postanowieniami tytułu II części trzeciej TFUE lub z art. 110 TFUE, w każdym razie nie tylko z tego powodu, że brak zwrotu podatku mógłby prowadzić do podwójnego opodatkowania pojazdu.
- 33 W wyroku Nygård Trybunał orzekł mianowicie, że „[p]rzepisy wspólnotowe nie zawierają obecnie żadnego zakazu podwójnego opodatkowania, jaki występuje w przypadku opłat takich jak będące przedmiotem postępowania głównego, które podlegają autonomicznym przepisom krajowym. Chociaż zniesienie podwójnego opodatkowania wydaje się pożądane dla zapewnienia swobodnego przepływu towarów, to można je osiągnąć jedynie poprzez harmonizację systemów krajowych [...]”.
- 34 Powyższe stwierdzenie można rozumieć w ten sposób, że negatywne skutki podatków pobieranych od pojazdów, takich jak podatek od pojazdów samochodowych, dla swobodnego przepływu towarów mogą zostać wyeliminowane, w obecnym stanie prawa Unii, jedynie poprzez przyjęcie środków harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich, o których mowa w art. 113 TFUE. Właśnie w tym celu Komisja przedłożyła wyżej wymieniony wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie podatków związanych z samochodami osobowymi, który jednak nie został przyjęty przez Radę.
- 35 Niemniej jednak, biorąc pod uwagę w szczególności orzecznictwo Trybunału dotyczące pojazdów wziętych w leasing, wynajętych, użyczonych i służbowych oraz wyrok w wyżej wymienionej sprawie Viamar, w którym brak zwrotu opłaty rejestracyjnej, takiej jak podatek od pojazdów samochodowych, został uznany za opłatę o skutku równoważnym do ceł w rozumieniu art. 30 TFUE, Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) uważa, że nie jest wykluczone, iż przywołany przepis lub inne przepisy dotyczące swobodnego przepływu towarów, czy też art. 110 TFUE, mogą mieć zastosowanie również do sytuacji takich jak niniejsza.
- 36 W tym kontekście Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) uważa, że należy również rozważyć, czy w przypadku pojazdów prywatnych można w ogóle przyjąć, że taki pojazd nie jest przeznaczony do stałego używania głównie na terytorium danego państwa członkowskiego w rozumieniu orzecznictwa Trybunału i nie jest tam rzeczywiście stale używany.

- 37 Z jednej strony można twierdzić, że pojazd prywatny przywieziony z innego państwa członkowskiego jest zasadniczo zawsze przeznaczony do stałego używania głównie w państwie przywozu. W tym przypadku można przyjąć, że własność pojazdu pozwala przynajmniej przypuszczać, że pojazd jest przeznaczony do stałego używania głównie w danym państwie członkowskim. Pojazd prywatny przywieziony z innego państwa członkowskiego przestaje mieć również związek z tym innym państwem członkowskim, tak jak ma to miejsce na przykład w przypadku pojazdu wynajętego lub wypożyczonego z innego państwa członkowskiego.
- 38 Z drugiej strony można przyjąć, że domniemanie dotyczące zamiaru stałego używania i korzystania z pojazdu prywatnego, takie jak opisane powyżej, uzależnione wyłącznie od formy prawnej posiadania i korzystania z pojazdu, prowadzi do odmiennego traktowania konstelacji, na których posiadanie i korzystanie z pojazdu mogą się opierać. W istocie można sobie wyobrazić, że pojazd prywatny – podobnie jak to jest w przypadku pojazdów wziętych w leasing, wynajętych, użyczonych i służbowych – może być również przeznaczony na terytorium innego państwa członkowskiego do używania innego niż stałe lub że używanie pojazdu prywatnego na terytorium państwa członkowskiego może w rzeczywistości nie być stałe. Również pojazd prywatny może być przywożony z zamiarem bardzo krótkiego używania lub być faktycznie używany na terytorium danego państwa jedynie przez bardzo krótki okres czasu. W tym przypadku pobieranie podatku od pojazdów samochodowych bez uwzględnienia okresu używania pojazdu w danym państwie członkowskim może być nieproporcjonalne.
- 39 Na podstawie dotychczasowego orzecznictwa Trybunału nie jest jasne, czy postanowienia traktatu założycielskiego w sprawie swobodnego przepływu towarów lub art. 110 TFUE mogą w świetle powyższego ograniczać możliwość pobierania przez państwo członkowskie w niniejszym kontekście opłat rejestracyjnych, takich jak podatek od pojazdów samochodowych. Z tego względu zostało postawione pierwsze pytanie prejudycjalne.

Drugie pytanie prejudycjalne

- 40 Inaczej niż choćby w przypadku pojazdów wynajętych i wziętych w leasing, odnośnie do pojazdów prywatnych często nie jest możliwe przedstawienie z góry obiektywnie weryfikowalnego dowodu zamiaru dotyczącego przejściowego używania lub dowodu takiego przejściowego używania. W związku z tym Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) wnioskuje, że okres używania pojazdu prywatnego i jego rzeczywisty charakter należy oceniać ex post na podstawie rzeczywistego okresu używania pojazdu, który miał miejsce, oraz innych istotnych względów.

Trzecie pytanie prejudycjalne

- 41 Jeżeli przyjmie się, że postanowienia dotyczące swobodnego przepływu towarów zawarte w tytule II części trzeciej TFUE stoją co do zasady na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które przewidują, że podatek od pojazdów samochodowych przypadający od wartości pojazdu nie jest zwracany właścicielowi pojazdu, który to pojazd nie był przeznaczony do stałego używania głównie na terytorium danego państwa członkowskiego i który nie był rzeczywiście stale używany głównie w tym państwie, o ile właściciel ten wywozi ów pojazd w celu stałego używania w innym państwie członkowskim, to powstaje pytanie, czy omawiane ograniczenie może być uzasadnione okolicznością, że jego celem jest ograniczenie wywozu starych pojazdów.
- 42 W uzasadnieniu ustawy o podatku od pojazdów samochodowych ograniczenie zwrotu podatku od pojazdów samochodowych przy wywozie do pojazdów mających mniej niż dziesięć lat zostało uzasadnione celem „[ograniczenia] często szkodliwego z punktu widzenia ochrony środowiska wywozu starych lub przeznaczonych do złomowania pojazdów samochodowych”.
- 43 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału środki krajowe mogące ograniczać handel wewnątrz Unii mogą być uzasadnione w szczególności bezwzględными wymogami ochrony środowiska. Jednakże warunkiem wstępnym jest, aby dane środki były odpowiednie dla zapewnienia osiągnięcia zamierzonego celu i aby środki te były zgodne z zasadą proporcjonalności.
- 44 W niniejszej sprawie należy zatem ocenić, po pierwsze, czy ograniczenie zwrotu podatku od pojazdów samochodowych przy wywozie do pojazdów dopuszczonych do ruchu przed mniej niż dziesięcioma laty jest środkiem użytecznym dla osiągnięcia wspomnianego wcześniej celu ochrony środowiska, a po drugie, czy omawiany środek jest zgodny z zasadą proporcjonalności. Zgodnie z zasadą proporcjonalności środek jest uzasadniony wtedy, gdy cel nie może zostać osiągnięty bez danego ograniczenia.
- 45 Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) zauważa, że ograniczenie zwrotu podatku przy wywozie do pojazdów zarejestrowanych później niż dziesięć lat temu nie oznacza, że w praktyce brak zwrotu dotyczy tylko pojazdów szkodliwych z punktu widzenia ochrony środowiska, co zostało również stwierdzone w wyżej wymienionym uzasadnieniu do ustawy o podatku od pojazdów samochodowych.
- 46 Po drugie, w uzasadnieniu ustawy o podatku od pojazdów samochodowych nie wyjaśniono, dlaczego nie można by osiągnąć celu dotyczącego wywozu pojazdów starszych lub przeznaczonych do złomowania za pomocą innego środka, mniej ograniczającego swobodny przepływ towarów, na przykład poprzez odmowę zwrotu w przypadku pojazdów, które zostały uznane za rzeczywiście szkodliwe dla środowiska.

- 47 Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) stwierdza ponadto, że podatek od pojazdów samochodowych jest pobierany od pojazdów przywożonych do Finlandii niezależnie od tego, kiedy zostały one po raz pierwszy zarejestrowane w innym państwie członkowskim. Ograniczenie dotyczące zwrotu podatku przy wywozie dotyczące okresu używania pojazdu skutkuje zatem tym, że odmienne opodatkowanie przywożonych pojazdów wynika już z tego, ile lat ma pojazd w momencie, gdy [zaczyna być] używany w ruchu drogowym w Finlandii.

DOKUMENT ROBÓCZY