

UZASADNIENIE

1. Stan faktyczny w sprawie jest niekwestionowany przez żadną ze stron pozostających w sporze. Maciej B., 21 czerwca 2004 r., zgodnie z treścią art. 81 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, złożył deklarację uproszczoną nabycia wewnątrzwspólnotowego AKC-U samochodu osobowego marki Volkswagen Golf II oraz zapłacił podatek akcyzowy.

Maciej B. – powoływany dalej jako strona – 23 czerwca 2004 r. zapłacił kwotę 855,- zł tytułem uregulowania należności podatku akcyzowego będącego następstwem sprowadzenia przez niego na terytorium Polski samochodu Volkswagen Golf rok produkcji 1989.

Pismem z 6 lipca 2004 r. zatytułowanym „wniosek o zwrot niesłusznie pobranego podatku akcyzowego” zwrócił się o zwrot uiszczanego przez niego podatku akcyzowego z tytułu sprowadzenia samochodu.

Strona stwierdziła, że w chwili dokonywania wpłaty uważała, iż nakładanie na obywatela obowiązku zapłaty podatku akcyzowego będącego wynikiem wewnątrzwspólnotowego nabycia samochodu jest nieuprawnione, lecz wpłaty tej musiała dokonać po to, żeby uzyskać zaświadczenie niezbędne do rejestracji pojazdu w kraju.

Zdaniem strony obowiązek zapłaty podatku akcyzowego, w związku z nabyciem wewnątrzwspólnotowym samochodu osobowego, jest niezgodny z: art. 23 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, art. 25 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

Strona powołała się na orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (26/62 Van Gend&Loos, 6/64 Costa/ENEL), z których treści wynika zasada bezpośredniej stosowalności zapisów Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

2. Naczelnik Urzędu Celnego I w W., decyzją ..., po rozpoznaniu wniosku Macieja B. z 6 lipca 2004 r. w sprawie zwrotu podatku akcyzowego, zapłaconego w związku z wewnątrzwspólnotowym nabyciem samochodu Volkswagen Golf, odmówił zwrotu podatku akcyzowego uznając, że „(...) polityka podatkowa jest symbolem suwerenności narodowej i częścią polityki gospodarczej kraju”.

3. W odwołaniu z 2 września 2004 r. od decyzji Naczelnika Urzędu Celnego Maciej B. powtórzył argumentację zawartą we wniosku z 6 lipca 2004 r. Strona zauważyła ponadto, że w treści Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską zakazane zostało nakładanie ceł oraz wszelkich innych opłat równoważnych wyższych od tych, które nakłada się bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe. Według strony nie ma

znaczenia to, że samochód używany w chwili nabycia na terytorium Państwa Członkowskiego był niezarejestrowany w Polsce, ponieważ wynika to ze specyfiki tego towaru: nie może on być zarejestrowany w Polsce i w innym państwie jednocześnie.

4. Dyrektor Izby Celnej w W., organ administracji II instancji, po rozpoznaniu odwołania, utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Celnego.

Dyrektor Izby Celnej w W. stwierdził, że podstawowym przepisem, którego treść określa oczekiwania Wspólnoty, co do zasad funkcjonowania systemu akcyzy jest art. 3 ust. 3 Dyrektywy z 25 lutego 1992 r. Nr 92/12/EEC w sprawie przepisów ogólnych dotyczących wyrobów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym oraz w sprawie składowania, przepływu i nadzorowania takich wyrobów.

Przepisy, na podstawie których zostało wydane kwestionowane rozstrzygnięcie – art. 2 pkt. 11, art. 81 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym – są przepisami obowiązującymi w chwili nabycia wewnątrzwspólnotowego i zarówno podatnicy, jak i organy administracji publiczne są zobowiązani do przestrzegania wskazanych przepisów.

5. W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie Maciej B. zażądał uchylenia decyzji Dyrektora Izby Celnej w W. i nakazania organowi celnemu zwrot podatku ze względu na sprzeczność ustawy z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym oraz rozporządzenia z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego z prawem wspólnotowym oraz niezgodność przywołanej ustawy i rozporządzenia z dyrektywami 70/50/EWG oraz 92/12/EWG.

Skarżący zauważył, że jedną z tzw. czterech wolności przewidzianych przez Traktat Ustanawiający Wspólnotę Europejską jest swobodny przepływ towarów, co oznacza, że w przepływie nie ma granic i barier celnych.

Według strony jedną z naczelnych zasad obowiązujących we wspólnocie jest zasada niedyskryminującego obciążania podatkami towarów krajowych i zagranicznych wyrażona w art. 90 i art. 91 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską. Oznacza to, że produkty importowane nie mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem o wyższej stawce niż takie same produkty krajowe.

W treści artykułu 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską został ustanowiony zakaz dyskryminacji podatkowej towarów podobnych, pochodzących z innych państw członkowskich. Za towary podobne należy uważać produkty, które w oczach konsumentów mają analogiczne właściwości lub zaspokajają takie same potrzeby. Państwa Członkowskie nie powinny nakładać na towary sprowadzane z państw Unii Europejskiej podatków pośrednich lub bezpośrednich, których stawki

byłyby wyższe od towarów krajowych. Państwa Członkowskie mają prawo do ustalania i różnicowania podatków, jeżeli skutki tej praktyki nie będą przyczyną powstania jakiejkolwiek formy dyskryminowania produktów importowanych i nie będzie służyć do ochrony konkurencyjnych produktów krajowych. Zasada niedyskryminacji ma zastosowanie zarówno do towarów wyprodukowanych w Unii Europejskiej, jak i do towarów pochodzących z państw trzecich, dopuszczonych do swobodnego obrotu.

Maciej B. zwrócił uwagę na to, że zapisy Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską mają walor bezpośredniej stosowalności w Państwach Członkowskich, co wynika z orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 5 lutego 1963 r. 26/62 Van Gend&Loos (1963) ECR 1 oraz z 15 lipca 1964 6/64 Costa/ENEL (1964) ECR 1251. Pomimo tego przepisy polskiej ustawy o podatku akcyzowym i rozporządzenia z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 87, poz. 825) w zakresie obowiązku zapłaty akcyzy wyłącznie od samochodów używanych i importowanych przed pierwszą rejestracją na terenie Polski oraz w zakresie obowiązku złożenia w Urzędzie Celnym deklaracji uproszczonej w ciągu pięciu dni od dnia nabycia pojazdu, są dyskryminujące i sprzeczne z treścią Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, w szczególności z art. 25, art. 28 i art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

Zdaniem Macieja B. podatek akcyzowy nałożony na samochody używane nabyte w innym Państwie Członkowskim, ma charakter opłaty równoważnej do cła i jest sprzeczny z prawem wspólnotowym, które ze względu na walor bezpośredniej stosowalności w Państwach Członkowskich jest prawem obowiązującym w Polsce.

Powołując się na treść wyroku Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości C-26/62 NV Algemene Transport en Expeditie Onderneming van Gend & Loos przeciwko Nederland Inland Revenue Administration skarżący stwierdził, że art. 25 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską zawiera jasny i bezwarunkowy zakaz, który ma charakter negatywnego obowiązku i Państwa Członkowskie nie mają możliwości uchylenia się od jego wykonania, co mogłoby uzależnić jego realizację od pojęcia jakiegoś środka prawnego na podstawie prawa krajowego. Realizacja art. 25 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską nie wymaga jakiejkolwiek interwencji legislacyjnej ze strony państwa.

Podatek akcyzowy nałożony wyłącznie na samochody używane, które zostały nabyte w innym Państwie Członkowskim jest opłatą o charakterze równoważnym do cła i z tego względu ma charakter jawnie dyskryminujący. Podatek akcyzowy nałożony

na samochody używane sprowadzane z zagranicy jest wyrazem naruszenia zakazu dyskryminowania produktów importowanych oraz chroni konkurencyjne produkty krajowe.

Według Macieja B. obciążenia fiskalne na używany pojazd przywieziony z innego Kraju Członkowskiego nie powinny być wyższe niż udział podatku zawarty w cenie aut na rynku krajowym.

Powołując się na orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 9 maja 1985 w sprawie C-112/84 Michel Humboldt p. Directeur des services fiscaux skarżący stwierdził, że ze względu na to, że pojazdy używane zarejestrowane i niezarejestrowane na terytorium kraju (w tym wypadku Polski) są towarami podobnymi, różnicowanie podatków wewnętrznych nakładanych na te pojazdy jest przyczyną naruszenia zakazu dyskryminacji podatkowej z art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

Uzasadniając przedstawiony powyżej pogląd strona powołała się na treść orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 12 września 2002 r. w sprawie C-101/00 Tulliasiamies, Antki Siilin przeciwko Finlandii, w którym Europejski Trybunał Sprawiedliwości uznał za niedopuszczalną sytuację, jeżeli w cenie porównywalnego pojazdu na rynku wewnętrznym podatki stanowią około 25 %, natomiast w cenie podobnych aut używanych, sprowadzanych w imporcie prywatnym, wynoszą one około 40-70 %.

Skutkiem nałożenia podatku akcyzowego Polsce było ustalenie proporcji, podobnych do powyżej przedstawionych, co było oczywistym łamaniem zakazu wynikającym z art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

Maciej B. stwierdził ponadto, że podatek akcyzowy jest dodatkową, niezgodną z prawem wspólnotowym, opłatą pobieraną za rejestrację samochodu na terytorium Polski. Skarżący zwrócił uwagę na to, że opłata pobierana za rejestrację samochodu na terytorium kraju jest niezbędna do dokonania powtórnej rejestracji pojazdu zarejestrowanego wcześniej na terytorium Wspólnoty. Opłata ta utrudnia swobodny przepływ towarów i wobec tego jest ona środkiem o podobnym skutku do cła zakazanym przez treść art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

Skarżący zwrócił uwagę na to, że zgodnie z art. 3 ust. 3 Dyrektywy z 25 lutego 1992r. 92/12/EWG w sprawie przepisów ogólnych dotyczących wyrobów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podatki nie mogą spowodować zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między

Państwami Członkowskimi. Wprowadzenie i utrzymywanie podatku akcyzowego na inne wyroby niż wyroby akcyzowe zharmonizowane nie może naruszać zakazu jakiegokolwiek formy dyskryminowania produktów importowych.

Podatek akcyzowy na samochody używane nabyte na terytorium Wspólnoty poza Polską nałożony w polskiej ustawie o podatku akcyzowym nie spełnia przywołanego powyżej warunku.

Zdaniem Macieja B. wszelkie środki utrudniające przywóz, który w razie ich niezastosowania mógłby mieć miejsce w ten sposób mają skutek równoznaczny z ograniczeniami ilościowymi na towary przywożone, są zakazane. Stwierdzenie to jest uzasadnione treścią preambuły do dyrektywy Komisji z 22 grudnia 1969 r. w sprawie zniesienia środków mających skutek równoważny do ograniczeń ilościowych i nieprzewidzianych innymi przepisami przyjętymi na mocy Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską (70/50/EWG).

Za niezgodne z prawem wspólnotowym Maciej B. uznał nałożony obowiązek na podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodów osobowych składania deklaracji uproszczonych do właściwego naczelnika urzędu celnego w terminie pięciu dni, licząc od dnia nabycia. Obowiązek ten wynika z art. 81 polskiej ustawy o podatku akcyzowym. Skarżący powołał się na orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-8/74 Procureur du Roi przeciwko Benoit o Gustav Dassonville, z którego wynikało, że środkami o skutku podobnym do ograniczeń ilościowych są wszystkie przepisy państwa członkowskiego, które mogą ograniczyć, bezpośrednio lub pośrednio, rzeczywiście lub potencjalnie, handel wewnątrzwspólnotowy.

Obowiązek złożenia deklaracji w terminie pięciu dni od dnia nabycia pojazdu jest formalnością utrudniającą obrót wewnątrzwspólnotowy. Strona, wiedząc, że ma obowiązek złożenia deklaracji, w ciągu pięciu dni od chwili dokonania zakupu, musiała skrócić pobyt za granicą i powrócić do kraju po to, żeby wypełnić ten obowiązek. Konieczność natychmiastowego powrotu była przyczyną rezygnacji kolejnego kontraktu handlowego, którego przedmiotem był pojazd mechaniczny w innej części kraju obcego.

Obowiązek ten nie dotyczy osób dokonujących zakupu samochodów używanych zarejestrowanych na terytorium Polski, które nie są zobowiązane do zapłaty podatku akcyzowego i dopełnienia przedstawionych powyżej formalności.

6. Ustosunkowując się do zarzutów skargi Dyrektor Izby Celnej w W. stwierdził, że zarzut strony o naruszeniu art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską jest niezasadny, ponieważ w treści tego przepisu został nałożony na Państwo Członkowskie zakaz nakładania bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada się bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe.

Powtórzył pouczenie o możliwości zwrócenia się do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości – jako osoba prywatna – o rozstrzygnięcie sprawy i wniósł o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:

7. Sprawa, która zawisła przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Warszawie dotyczy zasadności nałożenia podatku akcyzowego, na podstawie przepisów ustawy z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257) z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia używanego samochodu osobowego przez obywatela Polski Macieja B. Przedmiotem sporu jest zastosowanie art. 80 i art. 81 przywołanej polskiej ustawy o podatku akcyzowym oraz § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z 28 kwietnia 2004 r. (Dz.U. Nr 87, poz. 825), a także art. 25, art. 28 i art. 90 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

W orzecznictwie polskich sądów zagadnienie zgodności z prawem wspólnotowym podatku akcyzowego od samochodów używanych sprowadzanych z innych Państw Członkowskich było przedmiotem rozbieżnych rozstrzygnięć sądowych, a także wypowiedzi Ministerstwa Finansów zdecydowanie kwestionujących ewentualną niezgodność z prawem europejskim, które przy istnieniu wskazanych powyżej wątpliwości Sądu, co do interpretacji prawa wspólnotowego i stosowania w związku z tym przepisów prawa krajowego, uzasadniają wystąpienie Sądu z pytaniem do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Sąd zaznacza ponadto fakt, że sprawa nakładania podatku akcyzowego na samochody używane sprowadzane do Polski była przedmiotem komunikatu Komisji Europejskiej z 16 marca 2005 r. w sprawie petycji nr 902/2004.

Wydanie orzeczenia przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości będzie podstawą do wyjaśnienia wszelkich wątpliwości związanych ze sprawą, które, mając na względzie treść przywołanych orzeczeń Trybunału – istnieją, a czego – w innym wypadku, mając na względzie zróżnicowane orzecznictwo sądów i wypowiedzi

organów uprawnionych do interpretacji prawa, nie umożliwia obowiązujące w Polsce prawo i pozwoli na ewentualne usunięcie wadliwych rozstrzygnięć z obrotu prawnego. Należy przy tym zaznaczyć, że w większości sporów tego rodzaju skargi polskich podatników są oddalane, a tylko w jednym wypadku skargę uwzględniono na podstawie naruszenia prawa wspólnotowego.

Większość przywołanych orzeczeń, mających – zdaniem Sądu – znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, nie jest dostępna w formie oficjalnych tłumaczeń, a zatem wnioski wyciągnięte przez Sąd z ich treści mogą nie odpowiadać wyrażonym w nich intencjom Trybunału.

Wypowiedź Trybunału, co do wiążącej interpretacji prawa wspólnotowego umożliwi stronom postępowań podatkowych i organom podatkowym podjęcie działań w celu rewidowania rozstrzygnięcia, tak, żeby zapewnić ich zgodność z interpretacją przepisów prawa dokonaną przez Trybunał. Na taką możliwość, zdaniem Sądu wskazuje treść art. 10 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską oraz, pośrednio, orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 13 lutego 2004 r. C-453/00 Kühne & Heitz NV p. Produktschap voor Pluimvee en Eieren, ECR 2004, p. 0000. Z tego też względu Sąd zwraca się o Trybunału z prośbą o – ewentualne - określenie skutków czasowych rozstrzygnięcia, które mogłoby spowodować pewien skutek dla budżetu Państwa. Jednocześnie należy zauważyć, że normy prawa obowiązujące przy imporcie samochodów używanych sprowadzanych z innych Państw Członkowskich umożliwiają zrównanie konkurencyjności samochodów używanych krajowych oraz sprowadzanych i w ten sposób ochronę rynku krajowego przed nadmiernym importem pojazdów starych, o niższych walorach użytkowych i spełniających w sposób ograniczony kryteriów związanych z ochroną środowiska, zaś przedmiotem rozważań Trybunału będzie sytuacja samochodów starszych niż dwa lata, na co wskazuje treść przepisów prawa krajowego.

Maciej B. – dalej jako strona - zapłacił podatek akcyzowy i wniósł o jego zwrot jako pobranego z naruszeniem prawa wspólnotowego, a dokładniej art. 23 ust. 1 i ust. 2, art. 25 i art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

Na podstawie art. 80 przywołanej polskiej ustawy o podatku akcyzowym akcyzie podlegają samochody osobowe niezarejestrowane na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym (ust. 1).

Podatnikami akcyzy są podmioty dokonujące każdej sprzedaży samochodu osobowego przed pierwszą rejestracją na terytorium kraju oraz importerzy i podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego (ust. 2 pkt 1 i 2 przywołanej ustawy).

Na podstawie art. 81 polskiej ustawy o podatku akcyzowym podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodów osobowych niezarejestrowanych na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, są zobowiązane:

1. po przywozie na terytorium kraju złożyć deklarację uproszczoną do właściwego naczelnika urzędu celnego w terminie 5 dni, licząc od dnia nabycia wewnątrzwspólnotowego,
2. dokonać zapłaty akcyzy nie później niż z chwilą rejestracji tego pojazdu w kraju.

Na mocy art. 75 ust. 1 polskiej ustawy o podatku akcyzowym stawka akcyzy na wyroby akcyzowe niezharmonizowane wynosi 65 % podstawy określonej w art. 10, z wyjątkiem stawki na energię elektryczną.

Zgodnie z art. 10 polskiej ustawy o podatku akcyzowym podstawą opodatkowania w przypadku wyrażenia stawki akcyzy w procencie podstawy opodatkowania jest:

- 1)kwota należna z tytułu sprzedaży na terytorium kraju wyrobów akcyzowych pomniejszona o kwotę podatku od towarów i usług oraz o kwotę akcyzy, należne od tych wyrobów;
- 2) kwota, jaką nabywca jest obowiązany zapłacić za wyroby akcyzowe, w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego;
- 3)kwota należna z tytułu dostawy wyrobów akcyzowych na terytorium państwa członkowskiego, w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej;
- 4)wartość celna wyrobów akcyzowych powiększona o należne cło, w przypadku importu, z uwzględnieniem ust. 6-9.

Jednocześnie z treści art. 75 ust. 3 polskiej ustawy o podatku akcyzowym wynika, że Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, obniżać stawki akcyzy określone w ust. 1 i 2 oraz różnicować je w zależności od rodzaju wyrobu, a także określać warunki ich stosowania.

Z treści § 7 ust. 2 rozporządzenia z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. z 2004 r. Nr 87, poz. 825 ze zm.) wynika, że w przypadku sprzedaży samochodów osobowych, dostawy wewnątrzwspólnotowej, nabycia wewnątrzwspólnotowego lub ich importu dokonywanych po upływie 2 lat kalendarzowych od ich produkcji, wliczając w to rok produkcji jako pierwszy rok

kalendarzowy, stosuje się oprocentowanie stawki akcyzy, obliczone według następującego wzoru:

$$Su = Sn + 12 \times (W-2)$$

gdzie:

Su - oznacza stawkę akcyzy, wyrażoną w procentach, dla sprzedaży w kraju, dostawy wewnątrzwspólnotowej, nabycia wewnątrzwspólnotowego lub importu samochodu osobowego po upływie 2 lat od jego produkcji,

Sn - oznacza stawki akcyzy dla samochodów osobowych, w zależności od pojemności silnika tych samochodów, określone odpowiednio w poz. 27 załącznika nr 1 do rozporządzenia - w przypadku sprzedaży w kraju, oraz w poz. 21 załącznika nr 2 do rozporządzenia - w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej, nabycia wewnątrzwspólnotowego i importu,

W - oznacza wiek samochodu osobowego wyrażony w latach kalendarzowych liczonych począwszy od roku produkcji do roku dokonania sprzedaży, dostawy wewnątrzwspólnotowej, nabycia wewnątrzwspólnotowego włącznie, a w przypadku importu - liczonych począwszy od roku produkcji do roku dokonania zgłoszenia celnego włącznie.

Zgodnie z pozycją 27 załącznika nr 1 dla samochodów osobowych o pojemności silnika powyżej 2000,- cm sześciennych stawka podatku akcyzowego wynosi 13,6 % podstawy opodatkowania, a dla pozostałych samochodów – 3,1 % podstawy opodatkowania.

Zgodnie z pozycją 21 załącznika nr 2 pojazdy samochodowe i inne pojazdy mechaniczne przeznaczone dla przewozu osób, włącznie z samochodami osobowo-towarowymi oraz samochodami wyścigowymi:

- o pojemności silnika powyżej 2000 cm sześciennych, stawka podatku akcyzowego wynosi 13,6 % podstawy opodatkowania,
- pozostałe - 3,1 % podstawy opodatkowania

Zdaniem Sądu godnym zauważenia jest to, że znikome jest prawdopodobieństwo, iż zastosowanie przedstawionego powyżej wzoru doprowadzi do sytuacji, w której podatek akcyzowy od samochodu używanego sprowadzanego z innego Państwa Członkowskiego przewyższy podatek akcyzowy zawarty w cenie samochodu kupionego – jako nowy w Polsce – i następnie sprzedanego w kraju, ponieważ wartość samochodu znacznie spada przy dalszej odsprzedaży. Należy także zauważyć, że w przypadku samochodów używanych sprowadzanych z zagranicy, deklarowana jest

bardzo niska cena nabycia pojazdu, co powoduje wymierzenie podatku o niewielkiej – kwotowo – wysokości, w porównaniu z podatkiem pobieranym od samochodów nowych.

Na podstawie art. 3 ust 1 Dyrektywy Rady z 25 lutego 1992 r. 92/12/EWG w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania dyrektywę stosuje się, na poziomie wspólnotowym, do olejów mineralnych, alkoholu i napojów alkoholowych, wyrobów tytoniowych. Państwa Członkowskie zachowują prawo do wprowadzenia lub utrzymania podatków na wyroby inne niż te wymienione w ust. 1 pod warunkiem, że podatki te nie spowodują zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między Państwami Członkowskimi. Do tej grupy wyrobów, w której zostało zachowane całkowite władztwo Państw Członkowskich we nakładaniu podatków akcyzowych należy zaliczyć samochody osobowe.

Uregulowania polskiego prawa, chociaż nie wprowadzają wprost dyskryminacji towarów pochodzenia zagranicznego, mogą mieć niekorzystny, restrykcyjny wpływ na zjawiska i działania gospodarcze w ramach wspólnego rynku. Jednocześnie należy zauważyć, że z chwilą wstąpienia Polski do Unii Europejskiej, Polska przejęła cały dorobek prawny Wspólnoty, w tym wskazówki wynikające z orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Zagadnienia związane z dyskryminacją zostały uregulowane w pierwotnym prawie wspólnotowym i w sprawach podobnych do tej zawisłej przed polskim sądem wielokrotnie wypowiadał się Europejski Trybunał Sprawiedliwości.

Zgodnie z art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską 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. Ponadto żadne Państwo Członkowskie nie nakłada na produkty innych Państw Członkowskich podatków wewnętrznych, które pośrednio chronią inne produkty.

Art. 25 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską dotyczy sytuacji związanych bezpośrednio z przekroczeniem granicy danego państwa, a art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską dotyczy traktowania produktów importowanych po przekroczeniu granicy, czyli nakładania podatków wewnętrznych.

Z treści art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską wynika, że nakazuje on jednakowe traktowanie podobnych produktów krajowych i importowanych.

Zgodnie z orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (orzeczenie z 10 października 1978 r. C-148/77 H. Hansen jun. & O. C. Balle GmbH & Co. p. Hauptzollamt de Flensburg, ECR 1978, p. 01787) przepis ten należy interpretować w ten sposób, aby objął wszystkie przepisy podatkowe, które są sprzeczne z zasadą równego traktowania produktów krajowych i produktów importowanych.

Należy zauważyć, że polskie przepisy podatkowe nie różnicują – w sposób bezpośredni – produktów krajowych od produktów importowanych, jednakże tylko niektóre rodzaje towarów – w tym wypadku – samochody używane niezarejestrowane na terytorium kraju – są poddane podatkowi akcyzowemu. W wyniku tego jedna grupa towarów jest korzystniej traktowana, ponieważ na samochody zarejestrowane na terytorium kraju, sprzedane po dokonaniu rejestracji, nie jest nałożony podatek akcyzowy, któremu to podatkowi są poddane samochody sprowadzane z zagranicy. Oznacza to, że powstanie obowiązku podatkowego jest uzależnione od występowania cechy towaru (niezarejestrowanie pojazdu na terytorium Polski) nieistotnej dla stwierdzenia podobieństwa produktów zagranicznych i krajowych. Podobieństwo towarów rozpatruje się albo mając na uwadze sposób klasyfikowania tych samych towarów z punktu widzenia regulacji podatkowych, celnych lub statystycznych, albo mając na uwadze kryterium użyteczności (towary są podobne, jeżeli zaspokajają te same potrzeby użytkownika i mogą być używane zamiennie). Znaczenie tego pojęcia Europejski Trybunał Sprawiedliwości wyjaśniał wielokrotnie w swoich orzeczeniach – m.in. w sprawie 148/77 H.Hansen jr & O.C. Balle GmbH&Co rozstrzygniętej orzeczeniem z 10 października 1978 r. ECR 1978, p. 01787.

Należy jednak zauważyć, że jednorazowy podatek akcyzowy jest w Polsce wymagany – na pewnym etapie obrotu - od podmiotu dokonującego sprzedaży samochodu osobowego przed pierwszą jego rejestracją na terytorium kraju, a zatem podatek ten został uiszczony także od samochodów, które nie były sprowadzane zza granicy, lecz nabywane, po raz kolejny, w kraju, ponieważ został pobrany przy pierwszej transakcji.

W treści przepisów Dyrektywy Rady z 25 lutego 1992 r. 92/12/EWG w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania zostało przyznane prawo nakładania wspomnianej daniny na towary nie należące do grupy towarów zharmonizowanych, poddając to uznaniu państw członkowskich. Podatek akcyzowy został nałożony na wszystkie towary tego rodzaju, bez względu na ich pochodzenie. Objęcie towarów

sprowadzanych zza granicy podatkiem akcyzowym nie jest – automatycznie – niezgodne z zasadą niedyskryminacji, tym bardziej, że nałożenie podatku akcyzowego nie jest uzależnione od miejsca wyprodukowania towaru, lecz podstawą jego nałożenia jest kryterium obiektywne, niezależne od pochodzenia towaru, czy uprzedniego jego opodatkowania (lub nie) w innym państwie.

Kryterium to ma zastosowanie do wszystkich pojazdów na terenie Polski.

Uznanie przedstawionego przez polskie organy podatkowe sposobu stosowania przepisów polskiej ustawy za niezgodny z zasadą niedyskryminacji przewidzianą w art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską oznaczałoby niestosowanie art. 3 Dyrektywy z 25 lutego 1992 r., który to przepis nie został pozbawiony mocy obowiązującej.

Skutkiem zastosowania art. 80 i art. 81 polskiej ustawy o podatku akcyzowym jest, nie wnikając w zagadnienie – ewentualnego - zaniżania podstawy opodatkowania przez podatników deklarujących nabycie używanego samochodu osobowego w innym Państwie Członkowskim, co wynika z porównania cen rynkowych obowiązujących na terenie innego kraju z cenami zakupu deklarowanymi przez polskich podatników, mniejsza konkurencyjność na polskim rynku samochodów używanych sprowadzanych z terenu innych Państw Członkowskich, ponieważ do ich ceny należy doliczyć podatek akcyzowy wymagany od samochodów osobowych niezarejestrowanych na terytorium Polski, niezależnie od tego, czy w kraju pochodzenia były obciążone tym podatkiem, natomiast samochody używane i kupowane w Polsce nie są – na kolejnym etapie obrotu - obciążone tą opłatą i są – wobec tego – towarami bardziej konkurencyjnymi. Podatek akcyzowy od samochodów osobowych w Polsce płaci się tylko raz – przed pierwszą rejestracją.

Jednocześnie należy zauważyć, że w przepisach obowiązującego prawa wspólnotowego nie ma ograniczeń w zakresie nakładania podatku akcyzowego.

W orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości uznaje się, że produkty są podobne, jeżeli mają one zbliżone cechy charakterystyczne lub zaspokajają te same potrzeby (por. orzeczenie z 17 lutego 1976 r. C-45/75 Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels GmbH p. Hauptzollamt Landau/Pfalz, ECR 1976, p.00181). Bierze się pod uwagę też to, czy oba produkty zaspokajają te same potrzeby z punktu widzenia konsumentów (orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 4 marca 1986 r. C-243/84 John Walker & Sons Ltd p. Ministeriet for Skatter og Afgifter, ECR 00875).

W sprawie C-112/84 Michel Humblot p. Directeur des services fiscaux, ECR 1985, p. 01367, rozstrzygniętej orzeczeniem z 9 maja 1985 r. pomimo tego, że podstawą wymiaru podatku było kryterium obiektywne – pojemność silnika – Europejski Trybunał Sprawiedliwości uznał, że podobne towary importowane traktowano w sposób odmienny od produktów krajowych. Podatek drogowy rósł proporcjonalnie do 1600cm³, zaś po przekroczeniu tej granicy wysokość podatku rosła skokowo, prawie pięciokrotnie. W celu wyjaśnienia sytuacji, która była rozważana przez Trybunał należy zauważyć fakt, że we Francji nie były produkowane pojazdy o pojemności powyżej 1600 cm³. Pośrednie zróżnicowane traktowanie samochodów krajowych i zagranicznych uznane zostało za zjawisko będące naruszeniem art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

Uwagi te można odnieść do zróżnicowania traktowania sprzedaży i nabycia samochodów używanych w zależności od tego, czy były nabyte i używane, jako samochody nowe na terenie Polski i następnie na terenie Polski sprzedane, czy też były nabyte i używane jako samochody nowe na terenie innego Państwa Członkowskiego i następnie sprzedane i zarejestrowane na terenie Polski. Odmienność sytuacji polega na tym, że podatek akcyzowy jest w Polsce wymagany od każdego pojazdu, przed jego pierwszą rejestracją, czyli zarówno od samochodów polskich, jak też pochodzenia zagranicznego.

Rozstrzygnięcie o odmiennej treści, o nienaruszeniu zasady z art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską zapadło w sprawie C-132/88 Komisja p. Grecji, w której uznano progresywny podatek drogowy za zgodny z art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską ze względu na zachowaną możliwość wyboru przez klienta samochodów ze słabszymi silnikami, gdzie samochody greckie konkurowały z produktami importowanymi.

Handel samochodami używanymi sprowadzanymi z innych Państw Członkowskich jest istotnym składnikiem polskiego rynku samochodów używanych i dominuje, przede wszystkim biorąc pod uwagę ilość oferowanych pojazdów i ich cenę, nad obrotem polskimi samochodami używanymi. W ocenie Sądu nie można zatem stwierdzić, że wprowadzenie obowiązku w podatku akcyzowym na samochody używane sprowadzane z innych Państw Członkowskich powoduje spadek ich konkurencyjności i – w rezultacie – naruszenie art. 90 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

W powoływanej wyżej sprawie Nunes Tadeau C-345/93 Europejski Trybunał Sprawiedliwości uznał, że przepisy portugalskiego prawa podatkowego, dotyczące opodatkowania używanych samochodów sprowadzonych z zagranicy są sprzeczne z art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską. Zgodnie z prawem portugalskim pojazdy silnikowe rejestrowane po raz pierwszy w Portugalii, podlegały – w związku z tym - jednorazowemu opodatkowaniu specjalnym podatkiem. Podatek nie był uzależniony ani od miejsca wyprodukowania, ani od tego czy pojazd był nowy, czy używany. Na pojazdy importowane używane, których pierwsza rejestracja miała miejsce ponad dwa lata przed datą ich sprowadzenia do Portugalii, stawka wynosiła 90% stawki stosowanej w wypadku pojazdu fabrycznie nowego. Sprzedaż pojazdu już zarejestrowanego w Portugalii nie powodowała konieczności zapłaty podatku. Podatnik zwrócił uwagę, że gdyby kupił samochód używany w Portugalii nie musiałby podatku płacić.

W interpretacji art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską udzielonej w orzeczeniu z 22 lutego 2001 r. C-393/98 *Ministério Público and António Gomes Valente p. Fazenda Pública*, p. I-01327), Europejski Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że pierwszy ustęp tego przepisu nie pozwala na zastosowanie wobec samochodów używanych, importowanych z innych państw członkowskich, systemu opodatkowania, w którym dewaluacja aktualnej wartości samochodów jest oparta – generalnie - na stałym kryterium lub skali ustalonej przez ustawodawstwo lub regulacje administracyjne, chyba że użycie tego kryterium lub skali może zagwarantować, że kwota podatku nie przewyższy kwoty podatku zawartego w cenie podobnego pojazdu już zarejestrowanego na terytorium kraju.

W orzeczeniu z 19 sierpnia 2002 r. wydanym w sprawie C-101/00 Europejski Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że należy zapewnić, aby system opodatkowania samochodów sprowadzanych z zagranicy był ustanowiony w ten sposób, by wykluczyć efekt dyskryminacji, między innymi na skutek wpływania na wysokość podatku, tak, aby nie przekroczyć wysokości szczytkowego podatku zawartego w cenie podobnego samochodu używanego, już zarejestrowanego na terytorium kraju.

Według sądu krajowego w przypadku podatku akcyzowego, także tego wprowadzonego na terenie Polski, wysokość podatku nie zależy – w istocie – od wartości towaru, ale od rodzaju towaru, to znaczy od uznania przynależności towaru do grupy towarów, od których pobiera się podatek akcyzowy.

Przy zachowaniu tych samych zasad opodatkowania towarów krajowych i zagranicznych (w tym wypadku samochodów), na pewnym etapie obrotu, podatkiem obciążone są – przede wszystkim – samochody sprowadzane z innych Państw Członkowskich, ponieważ podatkiem akcyzowym są obciążone wszystkie samochody przed pierwszą rejestracją w Polsce. W obowiązujących zasadach opodatkowania nie jest zróżnicowana sytuacja samochodu wyprodukowanego w Polsce, sprzedanego do innego Państwa Członkowskiego i następnie sprowadzonego do Polski oraz sytuacja samochodu wyprodukowanego za granicą i sprowadzonego stamtąd, jako samochodu używanego, do Polski.

Prawo i zasady nakładania podatku akcyzowego zostało przyznane Państwom Członkowskim na mocy przywołanej wyżej Dyrektywy, natomiast w żadnym akcie prawa wspólnotowego nie zostało zawarte ograniczenie, jaki podatek akcyzowy należy wymierzyć, za jakie towary, pozostawiając to uznaniu Państw Członkowskich. Podobnie, w treści przywołanej Dyrektywy, oprócz towarów zharmonizowanych nie zostały określone towary, od których Państwa Członkowskie mogą pobierać podatek akcyzowy.

Mając na względzie to, że Państwo Członkowskie decyduje o tym, jakie towary są, a jakie towary nie są obciążone podatkiem akcyzowym, nie można zarzucać naruszenia art. 90 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską ze względu na zastosowanie wyższej stawki procentowej opodatkowania samochodów używanego sprowadzonego z innego Państwa Członkowskiego, niezależnie od tego, że zastosowanie wyższej stawki procentowej nie oznacza zapłaty wyższej sumy nominalnej podatku, ponieważ Państwo Członkowskie ma prawo samo określać towary akcyzowe i należne od nich stawki.

W orzeczeniu wydanym 5 października 2004 r. w sprawie C-475/01 Komisja Europejska p. Grecji ECR 2004, Europejski Trybunał Sprawiedliwości uznał, że Republika Grecka nie uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyą z mocy prawa wspólnotowego, ponieważ prawo stosowania przez rząd grecki obniżonej stawki podatku akcyzowego na ouzo niż stawka minimalna było uzasadnione treścią art. 23 pkt 2 dyrektywy z 19 października 1992 Nr 92/83/EWG. Ze względu na potrzebę zapewnienia pewności obrotu prawnego Trybunał nie stwierdził nieważności przywołanego przepisu. Trybunał zwrócił ponadto uwagę na to, że akty instytucji wspólnotowych korzystają z domniemania zgodności z prawem i wywierają skutki do czasu ich uchylecia, stwierdzenia ich nieważności w wyniku skargi o stwierdzenie

nieważności lub zapytania prejudycjalnego (sprawa C-137/92 Komisja p. BASF, sprawa C-245/92 Chemie Linz).

Należy zaznaczyć, że polskie organy podatkowe traktują art. 3 ust. 3 przywołanej Dyrektywy Rady z 25 lutego 1992 r. 92/12/EWG, w którym przyznano Państwom Członkowskim prawo do wprowadzenia lub utrzymania podatków na wyroby inne niż te wymienione w ust. 1 (czyli na towary niezharmonizowane) pod warunkiem, że podatki te nie spowodują zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między Państwami Członkowskimi jako podstawę do nakładania podatku akcyzowego.

W odróżnieniu jednak od art. 23 pkt 2 dyrektywy z 19 października 1992 Nr 92/83/EWG, który określa adresata indywidualnie – Republikę Grecji, treść art. 3 ust. 3 Dyrektywy Rady z 25 lutego 1992 r. dotyczy generalnie określonej grupy.

Według sądu krajowego należy zwrócić uwagę na to, że orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, zapadło w innym stanie faktycznym i na innej podstawie prawnej niż mająca zastosowanie do sprawy, z którą występuje z pytaniem sąd krajowy i nie można jej zastosować w sprawie o podatek akcyzowy od samochodów używanych dotyczącej sytuacji wymienionej w pytaniu drugim - stąd prośba sądu krajowego o wydanie rozstrzygnięcia prejudycjalnego. Należy zwłaszcza zwrócić uwagę na fakt, że prawo do stosowania stawek obniżek z art. 23 Dyrektywy Rady 92/83/EWG z 19 października 1992 r. zostało przyznane indywidualnie wskazanym w treści przepisu państwom, natomiast uprawnienie z art. 3 ust. 3 Dyrektywy Rady 92/12/EWG z 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania przyznaje Państwom Członkowskim – generalnie – prawo do wprowadzania lub utrzymania podatków na wyroby niezharmonizowane, pod warunkiem, że podatki te nie spowodują zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między Państwami Członkowskimi. Ponadto w treści orzeczenia w sprawie C-475/01 nie zostały rozstrzygnięte zagadnienia, dotyczące zróżnicowania wysokości stawek podatkowych należnych od samochodów używanych w stosunku do wysokości stawek należnych od samochodów nowych (pytanie trzecie).

Podatek akcyzowy jest nakładany na – m.in. – towary luksusowe, do których należą samochody. W Polsce jest to podatek jednorazowy, któremu podlegają towary tylko na jednym etapie obrotu. Podatek akcyzowy nakładany jest na wszystkie

samochody, niezależnie od kraju pochodzenia, niezależnie od tego, czy są to samochody stare, czy nowe, niezależnie od tego, czy są kupowane w Polsce, czy na terenie Wspólnoty.

Podatkowi akcyzowemu na samochody używane podlegają podmioty dokonujące każdej sprzedaży samochodu osobowego przed pierwszą rejestracją na terytorium kraju oraz importerzy i podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego.

Uznanie tego kryterium za naruszające zakaz dyskryminacji wynikający z art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską oznaczałoby - w istocie - odrzucenie obiektywnego kryterium nakładania podatku na wyroby akcyzowe.

Jeżeli podatek akcyzowy na samochody nie jest podatkiem zharmonizowanym i jeżeli ma podlegać podatkowi akcyzowemu - zgodnie z jego założeniem - każdy samochód (a do nakładania tego obowiązku Polska ma prawo), to nie można mówić o naruszeniu zasady niedyskryminacji, ponieważ prawo Polski do nałożenia tego podatku nie zostało uzależnione od nienalożenia tego podatku przez inne państwo - przez co samochody sprowadzane stałyby się mniej konkurencyjne. Podobnie Polska nie ma prawa ingerować w nakładanie podatku akcyzowego przez inne państwa.

Nałożenie akcyzy na samochody używane sprowadzane do Polski nie oznacza działania w celu ograniczania ich konkurencyjności, lecz jedynie wyegzekwowanie prawa nadanego Polsce mocą Dyrektywy. W żadnym akcie prawa wspólnotowego nie zostało nałożone ograniczenie tego rodzaju, że jednorazowy podatek akcyzowy można nałożyć tylko na towary nowe.

Nie można mówić o naruszeniu zasady niedyskryminacji, która dotyczy nakładania na produkty innych Państw Członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe, jeżeli zasadą jest, że sporny podatek jest podatkiem jednorazowym i podlegają mu określone grupy towarów (w tym wypadku samochody) - niezależnie - nowe, czy używane.

Nałożenie podatku akcyzowego na wszystkie samochody, w tym używane, nie jest wyrazem dyskryminacji podatkowej, lecz wyrazem realizacji zasady powszechności opodatkowania.

Produkty krajowe nie są traktowane w sposób uprzywilejowany, ponieważ także one były poddane, na pewnym etapie obrotu, podatkowi akcyzowemu. Nadto należy zauważyć, że towary (samochody) sprowadzane, jako nowe, z innych państw nie stają się przez fakt używania na terytorium Polski, towarami krajowymi i nie mogą -

wobec tego – być traktowane w sposób uprzywilejowany. Udział samochodów produkcji krajowej (narodowej) w tego rodzaju obrocie jest znikomy.

Nie istnieje należyte uzasadnienie dla twierdzenia o tym, że kryterium rejestracji na terenie kraju tworzy nieusprawiedliwione zróżnicowanie traktowania towarów, ponieważ właśnie to kryterium umożliwia wyodrębnienie towarów w celu jednokrotnego, równego ich opodatkowania.

Możliwego naruszenia art. 28 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, zgodnie z którym ograniczenia ilościowe w przywozie oraz wszelkie środki o skutku równoważnym są zakazane między Państwami Członkowskimi, Sąd Krajowy doszukuje się w tym, że zgodnie z treścią art. 81 polskiej ustawy o podatku akcyzowym podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodów osobowych niezarejestrowanych na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, są zobowiązane:

1. po przywozie na terytorium kraju złożyć deklarację uproszczoną do właściwego naczelnika urzędu celnego w terminie pięciu dni, licząc od dnia nabycia wewnątrzwspólnotowego,
2. dokonać zapłaty akcyzy nie później niż z chwilą rejestracji tego pojazdu w kraju.

Dokument zapłaty akcyzy jest niezbędny do dokonania rejestracji samochodu w kraju. Konieczność dochowania krótkiego terminu na złożenie deklaracji uproszczonej do właściwego naczelnika urzędu celnego była przyczyną - w przypadku skarżącego – rezygnacji dokonania zakupu pojazdu mechanicznego w innej części Niemiec i tym samym – przyczyną jego powtórnego wyjazdu do tego kraju, ponoszenia dodatkowych kosztów finansowych lub – ewentualnie – rezygnacji z zawarcia zaplanowanego i przygotowanego kontraktu umowy kupna-sprzedaży w innej części Państwa Członkowskiego.

Sąd zwraca tu uwagę na treść Dyrektywy Komisji z 22 grudnia 1969 r. w sprawie zniesienia środków mających skutek równoważny do ograniczeń ilościowych w przywozie i nieprzewidzianych innymi przepisami przyjętymi na mocy Traktatu EWG (70/50/EWG). W preambule powołanej dyrektywy zostało zawarte stwierdzenie – między innymi – że dyrektywa ma za przedmiot środki przewidziane przez Państwa Członkowskie, oprócz tych stosowanych do towarów przywożonych i towarów krajowych, istniejące w dniu wejścia w życie Traktatu, a nieprzewidziane innymi przepisami przyjętymi przez Traktat albo uniemożliwiające przywóz, albo go utrudniające i czyniące droższym niż zbył towarów krajowych. Jednocześnie za środki,

do zniesienia których należy dążyć, Komisja wskazała ustanawianie, wyłącznie do towarów przywożonych, warunków innych i trudniejszych do spełnienia od tych ustalonych dla towarów krajowych (art. 2 lit. j dyrektywy), albo poddawanie towarów przywożonych kontrolom innym niż związane z procedurą odprawy celnej, których nie wykonuje się w stosunku do towarów krajowych, lub takim, które są bardziej rygorystyczne w odniesieniu do towarów przywożonych niż do towarów krajowych, chociaż byłoby to niezbędne do zapewnienia równoważnej ochrony (art. 2 lit. r dyrektywy).

Należy nadmienić, że zgłoszenie na podstawie art. 81 polskiej ustawy o podatku akcyzowym mogą służyć dalszym procedurom kontrolnym. Ponadto należy zwrócić uwagę na treść orzeczenia Trybunału w sprawie C-8/74 *Procureur du Roi p. Gustav Dassonville* rozstrzygniętej wyrokiem z 11 lipca 1974 r., w której Trybunał orzekł, że podstawowe znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy nie miał cel wprowadzonej regulacji, lecz jej skutek w zakresie ograniczeń wymienionych w art. 28 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

Powyżej poczynione uwagi dotyczące ewentualnego naruszenia art. 28 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską należy poddać rozważeniu z uwzględnieniem treści zapisu z preambuły do przywołanej wyżej dyrektywy z 22 grudnia 1969 r., z którego wynika sposób rozumienia definicji ograniczeń ilościowych: formalności, których dopełnieniu podporządkowany jest przywóz nie wywołują co do zasady skutków równoważnych do ograniczeń ilościowych i w związku z tym nie są przewidziane tą dyrektywą. Należy także zauważyć, że wymóg zgłoszenia w terminie wskazanym w polskiej ustawie o podatku akcyzowym, mając na uwadze jedynie formalność niezbędną do ściągnięcia należnego podatku, nie zwiększa ani kosztów towaru, ani nie utrudnia – w sposób istotny – przywozu. Wymóg ten, zdaniem Sądu, może jedynie być kłopotliwy, tak, jak w sytuacji Macieja B., kiedy planowana skala działań jest nieadekwatna w stosunku do posiadanych przez niego zasobów pracy. Należy przy tym zauważyć, że z treści innych orzeczeń Trybunału, a pierwszym z tej linii orzeczniczej, według wiedzy sądu krajowego, był wyrok z 20 lutego 1979 r. w sprawie *Rewe-Zentral AG p. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (Cassis de Dijon)* – C-120/78, w którym Trybunał zaznaczył możliwość akceptacji - nawet - przeszkód w handlu wewnątrzwspólnotowym, wynikających z różnic w przepisach prawnych poszczególnych państw – o ile przepisy te są niezbędne ze względu na

wymogi dotyczące, w szczególności, zapewnienia efektywności nadzoru podatkowego, ochrony zdrowia publicznego, czy innych wartości.

Ponadto należy zwrócić uwagę na to, że w art. 3 ust. 3 Dyrektywy Rady z 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania został zawarty zakaz nakładania podatków akcyzowych, jeżeli doprowadziłoby to do zwiększenia formalności związanych z przekroczeniem granicy w handlu między Państwami Członkowskimi.

Obowiązek składania deklaracji nie powoduje – bezpośrednio – zwiększenia formalności przy przekraczaniu granicy, ale, może powodować – w rezultacie – efekt podobny, ponieważ zwiększenie formalności urzędowych, którą jest obowiązek złożenia deklaracji we wskazanym terminie pięciu dni, ogranicza możliwość wyboru terminu przekraczania granicy i tym samym wiąże nierozdzielnie termin zakupu z terminem przywozu towaru. Fakt, że formalności (zgłoszenia) nie należy dopełnić bezpośrednio na granicy i nie jest związana bezpośrednio z przekroczeniem granicy nie ma znaczenia, ponieważ obciążenie podatkiem akcyzowym towaru, w tym wypadku samochodu, powoduje konieczność zgłoszenia deklaracji do urzędu celnego, a konieczność przekroczenia granicy jest związana z krótkim terminem nabycia pojazdu.

Jednocześnie Sąd zauważa, że na etapie prac ustawodawczych w Polsce były przedstawiane zastrzeżenia odnośnie zwiększenia formalności, z którymi był związany obowiązek złożenia deklaracji o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym: doszukiwano się tu naruszeń art. 28 Traktatu Ustanawiającego Wspólnoty Europejskie, zgodnie z którym ograniczenia ilościowe w przywozie oraz wszelkie środki o skutku równoważnym są zakazane między Państwami Członkowskimi. Na skutek powyżej podniesionych zastrzeżeń zmienione zostały – na obecnie obowiązujące – zasady dla zgłaszania przez podmioty nabycia wewnątrzwspólnotowego.

Należy ponadto zauważyć, że niezłożenie deklaracji w terminie pięciu dni, który ma charakter instrukcyjny, nie ma negatywnych następstw dla podatnika, ponieważ istotny jest jedynie obowiązek zapłaty podatku przed pierwszą rejestracją, do czego niezbędne jest złożenie deklaracji. Niedochowanie terminu pięciu dni spowoduje, ewentualnie, nieznaczne przesunięcie terminu rejestracji, ze względu na konieczność dochowania wymogów związanych z pracą administracji. Z tego względu należy rozważyć, czy ten wymóg, w którym został ustanowiony obowiązek bez sankcji,

może być uznany za przejaw naruszenia art. 28 Traktatu ustanawiającego Wspólnoty Europejskie.

Kompetencję do wystąpienia z pytaniem prawnym co do interpretacji art. 28 Traktatu Ustanawiającego Wspólnoty Europejskie Sąd Krajowy wywodzi art. 135 ustawy z 30 sierpnia 2002 Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), z którego wynika, że Sąd stosuje przewidziane ustawą środki w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do aktów lub czynności wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga, jeżeli jest to niezbędne dla końcowego jej załatwienia, Sąd uznał, wobec wskazanych wątpliwości, że rozstrzygnięcie o sposobie interpretacji art. 28 Traktatu ustanawiającego Wspólnoty Europejskie i art. 3 ust. 3 Dyrektywy Rady 92/12/EWG z 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków... i tym samym o obowiązywaniu art. 81 ust. 1 pkt 1 polskiej ustawy o podatku akcyzowym ma znaczenie dla oceny prawidłowości działania administracji publicznej i pewności stosowania prawa. Drugorzędny w tym względzie jest zarzut naruszenia art. 28 Traktatu Ustanawiającego Wspólnoty Europejskie zawarty przez skarżącego dopiero w skardze do Sądu oraz to, że skarżący w czasie trwania postępowania przed organami administracji kwestionował jedynie zasadność pobrania od niego podatku akcyzowego, a nie kwestionował natomiast wspomnianego powyżej obowiązku terminowego złożenia deklaracji, wobec czego zagadnienie to nie było przedmiotem rozważania organów administracji.

W ocenie Sądu wypowiedzi Trybunału wymaga zastosowanie do rozstrzygnięcia sprawy art. 25 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską. W treści tego przepisu stwierdzono, że cła przywozowe i wywozowe lub opłaty o skutku równoważnym są zakazane między Państwami Członkowskimi. Podatek był nakładany wprowadzie bez rozróżnienia miejsca wytworzenia pojazdu i z tego względu sprawa ta może dotyczyć – ewentualnie – naruszenia art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, a nie art. 23 ust. 1 i 2 oraz art. 25 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, w których uregulowane są zagadnienia związane z nakładaniem ceł lub opłat równoważnych (por. sprawa z 9 marca 1995 r. Fazenda Publica and Ministerio Publico p. Nunes Tadeau C-345/93, ECR 1995 p. I-0479). W tym względzie należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że jeżeli polski podatek akcyzowy dotyczy zarówno produktów krajowych, jak i importowanych – według, formalnie, tych samych kryteriów (nabycie przed pierwszą rejestracją w kraju) i w rzeczywistości

przynosi ona korzyść jedynie dotkniętemu tą opłatą produktom krajowemu, to wywołuje taki skutek, jak cło (por. sprawa z 18 lipca 1975 r. C-94/74 *Industria Gomma Articoli Vari IGAV p. Ente nazionale per la cellulosa e per la carta ENCC*, ECR 1975, p. 00699).

Możliwego naruszenia art. 25 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską Sąd dopatruje się w tym, że skutkiem wprowadzenia podatku akcyzowego na samochody używane jest utworzenie bariery dla samochodów pochodzenia zagranicznego mimo wyraźnego zakazania ceł przywózowych lub opłat o skutku równoważnym między Państwami Członkowskimi. Chociaż podatek akcyzowy został w Polsce nałożony na wszystkie samochody nabywane przed pierwszą rejestracją, a więc także samochody polskie, to w praktyce, podatkiem tym zostały obciążone samochody używane zagraniczne. Podatek ten pełnić może – w rzeczywistości – funkcję cła lub opłaty o skutku równoważnym, co może powodować ograniczenie obrotu tego rodzaju towarami między Państwami Członkowskimi. Zwrócić należy uwagę także na to, że podatek akcyzowy pobierany jest w organach właściwych do poboru cła, które tylko w niektórych sytuacjach pełnią rolę organów podatkowych.

Ponadto, w żadnym akcie prawa wspólnotowego nie zostało nałożone ograniczenie tego rodzaju, że jednorazowy podatek akcyzowy można nałożyć tylko na towary nowe. Nałożenie podatku akcyzowego na samochody używane, nabyte przed pierwszą rejestracją w Polsce, oznacza w praktyce opodatkowanie jedynie samochodów używanych sprowadzanych z innych Państw Członkowskich.

W tych okolicznościach Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, na podstawie art. 234 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską postanowił wystąpić do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości o wypowiedzenia się w następujących zagadnieniach:

1. Czy przepis art. 25 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, w którym został zawarty zakaz nakładania między Państwami Członkowskimi ceł przywózowych i wywózowych oraz opłat o skutku równoważnym zakazuje Państwu Członkowskiemu stosowania art. 80 ust. 1 ustawy z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257 ze zm.), z którego wynika, że akcyzie podlegają samochody osobowe niezarejestrowane na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, w sytuacji, kiedy podatek akcyzowy

pobierany jest od nabycia każdego samochodu, niezależnie od miejsca jego pochodzenia przed pierwszą rejestracją na terenie kraju?

2. Czy przepis art. 90 zdanie pierwsze Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, zgodnie z którym 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 zezwala Państwu Członkowskiemu na nałożenie podatku akcyzowego na samochody używane sprowadzane z innych Państw Członkowskich przy jednoczesnym nieobciążaniu tym podatkiem sprzedaży samochodów używanych zarejestrowanych już w Polsce, w sytuacji, kiedy podatek akcyzowy został nałożony na wszystkie samochody niezarejestrowane na terytorium kraju, zgodnie z treścią art. 80 ust. 1 polskiej ustawy o podatku akcyzowym?

3. Czy przepis art. 90 zdanie drugie Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, zgodnie z którym żadne Państwo Członkowskie nie nakłada na produkty innych Państw Członkowskich podatków wewnętrznych, które pośrednio chronią inne produkty, zezwala Państwu Członkowskiemu na nałożenie podatku akcyzowego według zmiennej stawki procentowej ze względu na wiek pojazdu i pojemność silnika, wyrażonej w polskim rozporządzeniu wykonawczym (§ 7 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia podatku akcyzowego – Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.) na samochody używane sprowadzane z innych Państw Członkowskich, jeżeli według podobnego wzoru obliczany jest podatek dla sprzedaży samochodów używanych w kraju dokonanej przed ich pierwszą rejestracją na terenie kraju i ten podatek wpływa następnie na cenę tego samochodu przy dalszej jego odsprzedaży?

4. Czy przepis art. 28 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską dotyczący tego, że ograniczenia ilościowe w przywozie oraz wszelkich środków o skutku równoważnym są zakazane między Państwami Członkowskimi oraz jednocześnie przy uwzględnieniu treści art. 3 ust. 3 Dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania dotyczący tego, że dopuszczalne jest nakładanie przez Państwa Członkowskie podatków akcyzowych na towary inny niż wymienione w art. 3 ust.

1 tej Dyrektywy pod warunkiem niezwiększenia – na skutek tego – formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między Państwami Członkowskimi, zakazuje Państwu Członkowskiemu utrzymania w mocy art. 81 polskiej ustawy o podatku akcyzowym, zgodnie z którym podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodów osobowych niezarejestrowanych na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, są obowiązane po przywozie na terytorium kraju złożyć deklarację uproszczoną do właściwego Naczelnika Urzędu Celnego w terminie pięciu dni, licząc od dnia nabycia wewnątrzwspólnotowego?

Postępowanie Sąd zawiesił na podstawie art. 125 § 1 pkt 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270).