

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 20 maja 2010 r.(\*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 78, 79, 83 i 86 – Podstawa opodatkowania – Sprzedaż samochodu – Wliczenie do podstawy opodatkowania opłaty stosowanej do samochodów niezarejestrowanych

W sprawie C-228/09

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 24 czerwca 2009 r.,

**Komisja Europejska**, reprezentowana przez D. Triantafyllou oraz A. Stobiecką-Kuik, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu, strona skarżąca,

przeciwko

**Rzeczypospolitej Polskiej**, reprezentowanej przez M. Dowgielewicza, M. Jarosza oraz przez A. Rutkowską, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts (sprawozdawca), prezes izby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, T. von Danwitz i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 18 marca 2010 r.,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

## **Wyrok**

1 W swej skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez wliczenie opłaty ustanowionej w art. 80 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2004 r., nr 29, poz. 257) do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług (zwanym dalej „podatkiem VAT”) z tytułu dostawy, nabycia wewnątrzspółnotowego albo importu samochodów osobowych do Polski, Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 78, 79, 83 i 86 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

## **Ramy prawne**

### *Uregulowania Unii*

2 Artykuł 73 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

3 Artykuł 78 akapit pierwszy lit. a) wymienionej dyrektywy stanowi:

„Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT”.

4 Artykuł 79 dyrektywy stanowi:

„Podstawa opodatkowania nie obejmuje następujących elementów:

[...]

c) kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, a zaksięgowanych przez podatnika na koncie przejściowym.

Podatnik musi przedstawić dowód na rzeczywistą kwotę kosztów, o których mowa w akapicie pierwszym lit. c), i nie może odliczyć VAT, który w danym przypadku mógł zostać naliczony”.

5 Zgodnie z art. 83 zdanie pierwsze dyrektywy 2006/112 podstawa opodatkowania „[w] przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia towarów [...] obejmuje takie same elementy jak elementy uwzględniane [...] w celu ustalenia podstawy opodatkowania dla dostawy takich samych towarów na terytorium zainteresowanego państwa członkowskiego [...]”.

6 Na mocy art. 85 dyrektywy 2006/112 „[w] odniesieniu do importu towarów podstawą opodatkowania jest wartość celna określona zgodnie z obowiązującymi przepisami wspólnotowymi”.

7 Artykuł 86 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 ma następujące brzmienie:

„Podstawa opodatkowania obejmuje następujące elementy, o ile nie zostały one włączone wcześniej:

a) podatki, cła, opłaty i inne należności należne poza państwem członkowskim importu, a także inne należności z tytułu importu, z wyłączeniem VAT do pobrania”.

*Uregulowania krajowe*

Ustawa o podatku VAT

8 Artykuł 29 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w brzmieniu znajdującym zastosowanie w niniejszej sprawie (Dz.U. z 2004 r., nr 54, poz. 257, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”), stanowi:

„1. Podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2–22 [i] art. 30–32 [...]. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.

[...]

10. W przypadku dostawy towarów [...] podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów.

[...]

13. Podstawą opodatkowania w imporcie towarów jest wartość celna powiększona o należne cło. Jeżeli przedmiotem importu są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o należne cło i podatek akcyzowy.

[...]

16. Do podstawy opodatkowania, o której mowa w ust. 13 i 14, dolicza się określone w odrębnych przepisach opłaty oraz inne należności, jeżeli organy celne mają obowiązek pobierać te należności z tytułu importu towarów.

[...]

20. W przypadku dostawy przez podatnika towaru podlegającego opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podstawą opodatkowania objęta jest również kwota tego podatku.

[...]”.

9 Zgodnie z art. 31 ustawy o podatku VAT:

„1. Podstawą opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest kwota, jaką nabywający jest obowiązany zapłacić. [...]

2. Podstawa opodatkowania, o której mowa w ust. 1, obejmuje:

1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze związane z nabyciem towarów, z wyjątkiem podatku,

[...]”.

Ustawa o podatku akcyzowym

10 Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, w brzmieniu znajdującym zastosowanie w niniejszej sprawie (zwana dalej „ustawą z 2004 r.”), nakłada podatek akcyzowy na samochody osobowe. Artykuł 80 ustawy stanowi:

„1. Akcyzie podlegają samochody osobowe niezarejestrowane na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

2. Podatnikami akcyzy od samochodów są:

1) podmioty dokonujące każdej sprzedaży samochodu osobowego przed pierwszą jego rejestracją na terytorium kraju;

2) importerzy i podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego.

3. Obowiązek podatkowy w akcyzie od samochodów powstaje:

1) w przypadku sprzedaży – z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w terminie 7 dni, licząc od dnia wydania wyrobu;

2) w przypadku importu – z dniem powstania długu celnego w rozumieniu przepisów prawa celnego;

3) w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego – z chwilą nabycia prawa rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel, nie później jednak niż z chwilą jego rejestracji na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym”.

11 Artykuł 81 ust. 1 ustawy z 2004 r. ma następujące brzmienie:

„Podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodów osobowych niezarejestrowanych na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, są obowiązane:

[...]

2) dokonać zapłaty akcyzy nie później niż z chwilą rejestracji tego pojazdu w kraju”.

12 Artykuł 82 ustawy z 2004 r. przewiduje:

„1. Sprzedający jest obowiązany do wykazania na wystawionej fakturze kwoty akcyzy od dokonywanej odsprzedaży samochodu osobowego.

[...]

4. Podmiot dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego jest obowiązany przy dokonywaniu rejestracji zgodnie z przepisami o ruchu drogowym przedstawić, wydany przez właściwego naczelnika urzędu celnego, dokument potwierdzający zapłatę akcyzy na terytorium kraju.

5. W przypadku sprzedaży samochodu przed jego pierwszą rejestracją przez podatnika, o którym mowa w ust. 4, podatnik ten jest obowiązany przekazać nabywcy dokument potwierdzający zapłatę akcyzy na terytorium kraju [...]”.

## **Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi**

13 W dniu 18 października 2006 r. Komisja, uznając, że wliczanie do podstawy opodatkowania podatkiem VAT kwoty podatku akcyzowego od samochodów osobowych wynikającego z ustawy z 2004 r. (zwanego dalej „sporną opłatą”) jest sprzeczne z zobowiązaniami państw członkowskich wynikającymi z art. 78, 79, 83 i 86 dyrektywy 2006/112, skierowała do Rzeczypospolitej Polskiej wezwanie do usunięcia uchybienia. W wezwaniu Komisja podniosła, że sporna opłata jest zasadniczo identyczna z opłatą będącą przedmiotem wyroku z dnia 1 czerwca 2006 r. w sprawie C-98/05 De Danske Bilimportører, Zb.Orz. s. I-4945 (zwaną dalej „duńską opłatą rejestracyjną”) i wykazuje cechy opłaty rejestracyjnej.

14 W odpowiedzi z dnia 14 grudnia 2006 r. na powyższe wezwanie do usunięcia uchybienia Rzeczpospolita Polska podniosła zasadniczo, że sporna opłata nie może być uznana za opłatę rejestracyjną, ponieważ jest ściśle związana z dostawą, nabyciem wewnątrzspółnotowym i importem samochodów. Rejestracja ma w tym zakresie jedynie wtórne znaczenie, jako zdarzenie określające ostateczny termin uiszczenia opłaty, i nie stanowi zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Opłata ta różni się zatem znacząco od duńskiej opłaty rejestracyjnej.

15 W dniu 29 czerwca 2007 r. Komisja wydała uzasadnioną opinię i wezwała Rzeczpospolitą Polską do wprowadzenia niezbędnych środków w celu zastosowania się do tej opinii w terminie dwóch miesięcy od dnia jej otrzymania. Pismem z dnia 17 sierpnia 2007 r. Rzeczpospolita Polska odpowiedziała na powyższą opinię, podtrzymując stanowisko wyrażone w piśmie z dnia 14 grudnia 2006 r.

16 Odpowiedź ta nie usatysfakcjonowała Komisji, która w konsekwencji wniosła skargę w niniejszej sprawie.

## **W przedmiocie skargi**

### *Argumenty stron*

17 Komisja zarzuca, że Rzeczpospolita Polska naruszyła art. 78, 79, 83 i 86 dyrektywy 2006/112 poprzez wliczenie spornej opłaty do podstawy opodatkowania podatkiem VAT z tytułu dostawy, nabycia wewnątrzspółnotowego i importu samochodów osobowych, mających miejsce w tym państwie członkowskim.

18 Komisja stwierdza, po pierwsze, że przedmiotem niniejszej sprawy jest podstawa opodatkowania podatkiem VAT, czyli ten element podatku, którego dotyczy wymóg jednolitego stosowania w całej Unii Europejskiej, zgodnie z celem dyrektywy 2006/112. Zdaniem Komisji sporna opłata wykazuje zasadnicze cechy opłaty rejestracyjnej i jest praktycznie identyczna z duńską opłatą rejestracyjną. Podobnie jak ta ostatnia, sporna opłata nie jest związana z dostawą pojazdu, lecz z jego pierwszą rejestracją na terytorium kraju, a zatem nie może zostać wliczona do podstawy opodatkowania podatkiem VAT. Nieznaczące różnice w strukturze opłat duńskiej i polskiej, które nie wpływają na ich kwalifikację jako opłat rejestracyjnych, nie mogą bowiem prowadzić do odmiennych konsekwencji w zakresie podstawy opodatkowania podatkiem VAT.

19 Po drugie, Komisja wyjaśnia, że decydującą cechą definicji i funkcjonowania spornej opłaty jest rejestracja samochodu. Jej zdaniem z art. 80 ust. 1 ustawy z 2004 r. jednoznacznie wynika, że wymieniona opłata jest nakładana na wszystkie pojazdy, które mają być zarejestrowane w Polsce.

20 Jeśli chodzi o przywoływaną przez władze polskie okoliczność, że sporna opłata jest należna nawet wtedy, gdy samochód osobowy nie zostanie zarejestrowany w Polsce, w szczególności w razie zakupu samochodu w celu używania go na prywatnym terenie, przekazania go muzeum lub rozłożenia go na części zamienne, Komisja stwierdza, że chodzi tu o sytuacje bardzo nietypowe, w których samochód nabywany jest w innym celu niż jego normalne używanie. Jej zdaniem takie nietypowe sytuacje można pominąć przy ustalaniu charakteru powyższej opłaty.

21 Ponadto określenie osoby zobowiązanej do uiszczenia spornej opłaty, zawarte w ustawie o podatku VAT, nie pozbawia tej opłaty charakteru opłaty rejestracyjnej. W tym zakresie Komisja uważa, że polski sprzedawca, który ponosi wskazaną opłatę, robi to w interesie kupującego. Zatem kwoty otrzymane przez sprzedawcę od kupującego tytułem zwrotu tego wydatku muszą być zgodnie z art. 79 dyrektywy 2006/112 wyłączone z podstawy opodatkowania podatkiem VAT.

22 Po trzecie, Komisja podnosi, że twierdzeniu, zgodnie z którym sprzedaż, import lub wewnątrzspółnotowe nabycie są zdarzeniami powodującymi powstanie obowiązku uiszczenia spornej opłaty, sprzeciwia się okoliczność, że opłata ta należna jest tylko jednorazowo, to znaczy w chwili pierwszej rejestracji samochodu osobowego w Polsce. Zdaniem Komisji jednorazowy charakter spornej opłaty odpowiada charakterystyce opłaty rejestracyjnej.

23 Po czwarte, Komisja podnosi, że polskie władze nie opowiedziały się nigdy przeciwko wpisaniu spornej opłaty do wykazu opłat rejestracyjnych zawartego w załączniku II do projektu dyrektywy w sprawie podatków związanych z samochodami osobowymi



[COM(2005) 261 wersja ostateczna]. Ponadto wbrew stanowisku bronionemu przez Rzeczpospolitą Polską w niniejszej sprawie państwo to, w ramach innego wcześniejszego postępowania w sprawie naruszenia, potwierdziło istnienie bezpośredniego związku pomiędzy tą opłatą a rejestracją samochodu. Według Komisji stanowisko władz polskich, zgodnie z którym sporna opłata jest opłatą rejestracyjną, było również podstawą wydania wyroku z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-313/05 Brzeziński, Zb.Orz. s. I-513.

24 Rzeczpospolita Polska podnosi, że podobnie jak w wypadku podatku VAT zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku uiszczenia spornej opłaty jest sprzedaż, nabycie wewnątrzspółnotowe lub import samochodu osobowego. Opłata ta pozostaje więc w bezpośrednim związku z dostawą, a zatem w myśl art. 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy 2006/112 należy ją wliczyć do podstawy opodatkowania podatkiem VAT.

25 Rzeczpospolita Polska twierdzi, po pierwsze, że sporną opłatę należy zakwalifikować jako wewnętrzny podatek konsumpcyjny o cechach podatku akcyzowego.

26 Jej zdaniem okoliczność, że sporna opłata jest zawsze wymagana przed pierwszą rejestracją samochodu osobowego w Polsce, nie oznacza, że uiszczenie tej opłaty jest funkcjonalnie związane z pierwszą rejestracją samochodu. Przeciwnie, zobowiązanie podatkowe powstaje niezależnie od rejestracji samochodu. Opłata ta jest bowiem wymagalna w wypadku sprzedaży w Polsce samochodu niezarejestrowanego, w chwili wystawienia faktury, a najpóźniej w ciągu siedmiu dni od wydania samochodu. Jeśli natomiast niezarejestrowany pojazd, od którego uiszczono sporną opłatę, zostanie ponownie sprzedany, jego nabywca w praktyce nie zapłaci spornej opłaty ponownie, ponieważ podatnik ma obowiązek przekazać nabywcy dowód jej uiszczenia. W odniesieniu do pojazdu pochodzącego z importu obowiązek uiszczenia spornej opłaty powstanie niezależnie od tego, czy i kiedy nastąpi rejestracja pojazdu, w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego lub dopuszczenia pojazdu do obrotu, nawet jeżeli celem przywozu pojazdu była jego modernizacja lub rozebranie na części zamienne. Co się tyczy pojazdu będącego przedmiotem nabycia wewnątrzspółnotowego, art. 80 ust. 3 pkt 3 ustawy z 2004 r. należy interpretować w ten sposób, że obowiązek uiszczenia spornej opłaty powstaje z chwilą nabycia prawa rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel, czyli de facto w chwili nabycia go w innym państwie członkowskim. Biorąc pod uwagę brak kontroli celnych na rynku wewnętrznym Unii, kontrola uiszczenia spornej opłaty w chwili rejestracji samochodu jest w praktyce, w wypadku nabycia wewnątrzspółnotowego, nie tylko najprostszym, ale również jedynym odpowiednim środkiem kontroli.

27 Po drugie, Rzeczpospolita Polska podnosi, że duńska opłata rejestracyjna podlegała zapłacie w chwili zgłoszenia pojazdu do rejestracji w Danii, a przesłanką powstania obowiązku uiszczenia opłaty była pierwsza rejestracja na terytorium Danii. Skoro sporna opłata jest związana nie z rejestracją samochodu, lecz z jego dostawą, to nie może być ona

traktowana, dla celów określenia podstawy opodatkowania podatkiem VAT, w taki sam sposób jak duńska opłata rejestracyjna.

### *Ocena Trybunału*

28 Na wstępie należy podnieść, że niniejsza sprawa dotyczy jedynie wliczania spornej opłaty do podstawy opodatkowania podatkiem VAT.

29 W tym zakresie art. 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy 2006/112 przewiduje, że w odniesieniu do dostaw towarów do podstawy opodatkowania wlicza się „podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT”. Włączenie tych elementów do podstawy opodatkowania podatkiem VAT przewidziane jest również w odniesieniu do nabycia wewnątrzwspólnotowego i importu towarów, odpowiednio w art. 83 i art. 86 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.

30 Trybunał wyjaśnił jednak, że aby podatki, cła, opłaty i inne należności mogły być wliczone do podstawy opodatkowania podatkiem VAT, mimo że nie stanowią one wartości dodanej ani gospodarczego wynagrodzenia z tytułu dostawy towaru, muszą pozostawać w bezpośrednim związku z tą dostawą (ww. wyrok w sprawie *De Danske Bilimportører*, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Wynika stąd, że jeśli, jak twierdzi Komisja, zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku uiszczenia spornej opłaty jest pierwsza rejestracja samochodu w kraju, to nie byłoby bezpośredniego związku pomiędzy dostawą a sporną opłatą – lub też pomiędzy sporną opłatą a nabyciem wewnątrzwspólnotowym czy importem – a zatem wliczenie owej opłaty do podstawy opodatkowania podatkiem VAT nie byłoby zgodne z przepisami dyrektywy 2006/112, cytowanymi w pkt 29 niniejszego wyroku.

32 Należy zatem określić zdarzenie powodujące powstanie obowiązku uiszczenia spornej opłaty.

33 W tym zakresie należy przede wszystkim przypomnieć, że zgodnie z art. 80 ust. 3 pkt 1–3 ustawy z 2004 r. obowiązek uiszczenia spornej opłaty powstaje, w wypadku sprzedaży, z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w terminie siedmiu dni, licząc od dnia wydania towaru. Obowiązek uiszczenia tej opłaty powstaje w wypadku importu z dniem powstania długu celnego w rozumieniu przepisów prawa celnego, a w wypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego – z chwilą nabycia praw do rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel, nie później jednak niż z chwilą jego rejestracji na terytorium kraju.

34 Wynika stąd, że przepisy ustawy z 2004 r. dotyczące powstania omawianego obowiązku podatkowego nie zawierają, w odniesieniu do sprzedaży samochodu w Polsce lub importu, żadnej wzmianki o jego rejestracji. Przeciwnie, przepisy te ustanawiają bezpośredni związek pomiędzy sporną opłatą a czynnością dostawy lub importu.

35 Ponadto, mimo że w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowego nabycia samochodu art. 80 ust. 3 pkt 3 ustawy z 2004 r. zawiera wzmiankę o czynności rejestracji, to należy uznać, że również w tej sytuacji zdarzenie powodujące powstanie obowiązku uiszczenia spornej opłaty jest tożsame ze zdarzeniem podatkowym w zakresie podatku VAT.

36 W tym miejscu należy podnieść, że zdaniem Komisji twierdzenie Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z którym sporna opłata podlega zapłacie, nawet jeśli nie dokonano rejestracji samochodu, na przykład w razie nabycia go w celu używania wyłącznie na drogach prywatnych lub rozbiórki na części zamienne, odnosi się do sytuacji bardzo nietypowych, które można pominąć. Dostawa, nabycie wewnątrzwspólnotowe lub import samochodu w Polsce wiąże się więc we wszystkich wypadkach z uiszczeniem tej opłaty, niezależnie od ewentualnej rejestracji samochodu na terytorium kraju.

37 W tych okolicznościach należy przyznać, że wzmianka o rejestracji w wypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego, którego dotyczy art. 80 ust. 3 pkt 3 ustawy z 2004 r., pozwala, jak twierdzi Rzeczpospolita Polska, na zapewnienie skutecznej kontroli poboru spornej opłaty, co bez tego rodzaju przepisu byłoby trudne ze względu na zniesienie granic wewnętrznych w obrębie Unii. Chociaż sporna opłata staje się wymagalna z chwilą nabycia samochodu w innym państwie członkowskim, kontroli jej uiszczenia można dokonać dopiero w chwili rejestracji samochodu w Polsce.

38 Okoliczność, że wskazanie na rejestrację samochodu w wypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego pozwala na zapewnienie skutecznej kontroli pobierania spornej opłaty, znajduje poparcie, a contrario, w art. 80 ust. 3 pkt 2 ustawy z 2004 r., dotyczącym importu samochodów do Polski, ponieważ przepis ten nie wspomina w żaden sposób o rejestracji. W wypadku importu opłata może być bowiem wymagana przy kontroli celnej. Nie ma zatem konieczności przewidywania uiszczenia opłaty najpóźniej w chwili rejestracji samochodu.

39 Po drugie, z art. 80 ust. 2 ustawy z 2004 r. wynika, że w wypadku dostawy to sprzedawcy samochodów w Polsce są zobowiązani do uiszczenia spornej opłaty. W tych okolicznościach zafakturowanie opłaty przez sprzedawcę samochodu kupującemu nie może być uznane za „zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz [tego ostatniego]” w rozumieniu art. 79 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy 2006/112. Przeciwnie, krąg osób zobowiązanych do uiszczenia tej opłaty, wymienionych w art. 80 ust. 2 ustawy z 2004 r.,

potwierdza istnienie bezpośredniego związku pomiędzy dostawą, nabyciem wewnątrzwspólnotowym lub importem, z jednej strony, a wymagalnością tej opłaty, z drugiej.

40 Wreszcie aspektem decydującym o wliczeniu danej opłaty do wartości dostarczanego towaru jest to, czy sprzedawca uiszczył ją w swoim imieniu i na swój rachunek. Jeśli tak, to zapłata uwzględniana w celu obliczenia podstawy opodatkowania obejmuje kwotę tej opłaty. Skoro w wypadku dostawy zobowiązani z tytułu spornej opłaty są sprzedawcy samochodów w Polsce, opłata ta musi być co do zasady wliczona do podstawy opodatkowania podatkiem VAT, zgodnie z art. 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy 2006/112.

41 Po trzecie, Komisja błędnie utrzymuje, że sporna opłata jest praktycznie identyczna z duńską opłatą rejestracyjną.

42 Z jednej strony bowiem, w przeciwieństwie do spornej opłaty, zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku uiszczenia duńskiej opłaty rejestracyjnej jest pierwsza rejestracja nabytego pojazdu na terytorium kraju.

43 Taka ocena duńskiej opłaty rejestracyjnej znajduje potwierdzenie w szczególności w okoliczności, że nabycie nowego samochodu w celu innym niż wprowadzenie do ruchu drogowego na obszarach, na których obowiązuje duński kodeks drogowy, na przykład samochodu kolekcjonerskiego, samochodu przeznaczonego do używania wyłącznie na terenie prywatnym lub samochodu przeznaczonego do wywozu poza terytorium kraju, nie prowadzi do poboru opłaty rejestracyjnej, pomimo istnienia dostawy na terytorium kraju (ww. wyrok w sprawie *De Danske Bilimportører*, pkt 19). Natomiast sporna opłata należna jest nawet w wypadku, gdy z nabyciem samochodu nie wiąże się jego rejestracja w Polsce.

44 Okoliczność, że duńska opłata rejestracyjna mogła być wymagana nawet w braku dostawy na terytorium kraju, w szczególności w wypadku przewiezienia samochodu przez jego właściciela do Danii w ramach przeprowadzki, potwierdzała, że zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania do uiszczenia tej opłaty była pierwsza rejestracja samochodu w Danii, a nie jego dostawa (ww. wyrok w sprawie *De Danske Bilimportører*, pkt 20). Również w tym aspekcie sporna opłata różni się od duńskiej opłaty rejestracyjnej.

45 Z drugiej strony sporna opłata różni się od duńskiej opłaty rejestracyjnej również tym, że w wypadku dostawy zobowiązanym do jej uiszczenia był nabywca samochodu (ww. wyrok w sprawie *De Danske Bilimportører*, pkt 27), natomiast w odniesieniu do spornej opłaty zobowiązanym w wypadku dostawy jest osoba dokonująca sprzedaży samochodu.

46 Po czwarte, okoliczność, że zgodnie z art. 80 ust. 1 ustawy z 2004 r. spornej opłacie podlegają wyłącznie „samochody osobowe niezarejestrowane na terytorium kraju”, nie może dowodzić, wbrew temu, co twierdzi Komisja, że rejestracja samochodu jest rzeczywistym zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku uiszczenia tej opłaty. Przepis ten bowiem definiuje przedmiotowy zakres zastosowania tej opłaty, który obejmuje jedynie „samochody osobowe niezarejestrowane”. Jednakże, jak to zostało podniesione w pkt 34 niniejszego wyroku, nie ma bezpośredniego związku prawnego pomiędzy powstaniem długu podatkowego a rejestracją samochodu, gdyż opłata ta podlega zapłacie w wypadku dostawy, nabycia wewnątrzwspólnotowego lub importu samochodu niezarejestrowanego, i to nawet, gdy następnie samochód nie zostanie zarejestrowany.

47 Precyzując, że sporna opłata dotyczy tylko „samochodów osobowych niezarejestrowanych” w Polsce, ustawa z 2004 r. ma na celu zapewnienie, by ta opłata, należna w chwili dostawy, nabycia wewnątrzwspólnotowego lub importu, była pobierana tylko raz, tak jak podatek akcyzowy. Zgodnie z tym, co ponadto podkreśliła Komisja, zasadniczo przyjmuje się, że nabywca samochodu będzie go używał na drogach publicznych, a zatem dokona jego rejestracji. Jednakże, wyjątkowo, gdy po nabyciu samochodu nie jest on rejestrowany, jednorazowy charakter spornej opłaty zostaje zachowany, gdyż sprzedawca niezarejestrowanego samochodu, od którego opłata ta została już uiszczona, zobowiązany jest na mocy art. 82 ust. 5 ustawy z 2004 r. do przekazania nabywcy dokumentu poświadczającego jej uiszczenie.

48 W każdym razie jednorazowy charakter spornej opłaty nie stoi na przeszkodzie temu, by zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku jej uiszczenia była dostawa, nabycie wewnątrzwspólnotowe lub import samochodu.

49 Ponadto, jak to podnosi Rzeczpospolita Polska, sporna opłata wykazuje podobieństwa do niderlandzkiego podatku od samochodów, którego dotyczył wyrok z dnia 13 lipca 1989 r. w sprawach połączonych 93/88 i 94/88 *Wisselink i in.*, Rec. s. 2671. Podatek ten był pobierany albo wraz z dostawą, albo wraz z importem samochodu. Z pkt 20 powyższego wyroku wynika, że podatek ten był wymagany tylko raz, na etapie dostawy lub importu. W sprawie tej Trybunał stwierdził wprost, że analizowany podatek stanowił jednak część podstawy opodatkowania podatkiem VAT (ww. wyrok w sprawach połączonych *Wisselink i in.*, pkt 22).

50 Wreszcie w odniesieniu do argumentacji Rzeczypospolitej Polskiej podnoszonej w ramach wcześniejszego postępowania w sprawie naruszenia oraz do wskazywanego braku sprzeciwu tego państwa członkowskiego wobec wpisania spornej opłaty do wykazu opłat rejestracyjnych zawartego w załączniku II do projektu dyrektywy, o którym mowa w pkt 23 niniejszego wyroku, wystarczy podkreślić, że własne cechy danej opłaty, a nie tego rodzaju okoliczności, przesądzają kwestię, czy opłata ta musi być uznana za opłatę rejestracyjną, czy też przeciwnie, za podatek pozostający w bezpośrednim związku z dostawą, importem lub

nabyciem wewnątrzspółnotowym. W niniejszej sprawie własne cechy spornej opłaty wskazują, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku jej uiszczenia jest bezpośrednio związane z dostawą, importem lub nabyciem wewnątrzspółnotowym samochodu.

51 Biorąc pod uwagę wszystkie powyższe rozważania, należy stwierdzić, że wliczając sporną opłatę do podstawy opodatkowania podatkiem VAT z tytułu dostawy, nabycia wewnątrzspółnotowego lub importu samochodów osobowych w Polsce, Rzeczpospolita Polska nie uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 78, 79, 83 i 86 dyrektywy 2006/112.

52 Z całości powyższych rozważań wynika, że skargę Komisji o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego należy oddalić.

### **W przedmiocie kosztów**

53 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Biorąc pod uwagę, że Rzeczpospolita Polska wniosła o obciążenie Komisji kosztami postępowania, a Komisja przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Skarga zostaje oddalona.**
- 2) **Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Podpisy

\* Język postępowania: polski.