

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2007. január 18. *

A C-313/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Lengyelország) a Bírósághoz 2005. augusztus 9-én érkezett, 2005. június 22-i határozatával terjesztett elő az előtte

Maciej Brzeziński

és

a Dyrektor Izby Celnej w Warszawie

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, J. N. Cucha Rodrigues, K. Schiemann (előadó), M. Ilešič és E. Levits bírák,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

főtanácsnok: E. Sharpston,
hivatalvezető: K. Sztranc-Sławiczek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2006. június 15-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- M. Brzeziński saját maga, valamint képviselőként J. Martini doradca podatkowy és W. Ćwiek doradca,
- a lengyel kormány képviselőként J. Pietras és W. Bronicki valamint E. Białas-Giebajtow, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőként D. Triantafyllou és K. Herrmann, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2006. szeptember 21-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatali kérelem tárgya az EK 25., EK 28. és EK 90. cikk, valamint a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.) 3. cikke (1) és (3) bekezdésének értelmezése.

- 2 A kérdéseket az M. Brzeziński és a Dyrektor Izby Celnej w Warszawie (a varsói vámhivatal igazgatója) között folyamatban lévő, egy Németországban beszerzett és Lengyelországba behozni kívánt használt személygépkocsi után M. Brzeziński által fizetendő jövedéki adó tárgyában folyamatban levő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

- 3 Az EK 25. cikk kimondja:

„A tagállamok között tilos bármilyen behozatali vagy kiviteli vám és azzal azonos hatású díj. Ezt a tilalmat a fiskális vámokra is alkalmazni kell.”

- 4 Az EK 28. cikk kimondja:

„A tagállamok között tilos a behozatalra vonatkozó minden mennyiségi korlátozás és azzal azonos hatású intézkedés.”

5 Az EK 90. cikk értelmében:

„A tagállamok sem közvetlenül, sem közvetve nem vetnek ki más tagállamok termékeire a hasonló jellegű hazai termékekre közvetlenül vagy közvetve kivetett adónál magasabb belső adót.

A tagállamok továbbá nem vetnek ki más tagállamok termékeire olyan természetű belső adót, amely más termékek közvetett védelmét szolgálhatja.”

6 A 92/12 irányelv 3. cikkének (1) és (3) bekezdése kimondja:

„(1) Ezen irányelv közösségi szinten a megfelelő irányelvek által meghatározott következő termékekre vonatkozik:

- ásványolajok,

- alkohol és alkoholtartalmú italok,

- dohánygyártmányok

[...]

(3) A tagállamok fenntartják a jogot arra, hogy adókat vezessenek be vagy tartsanak fenn az (1) bekezdésben felsorolt termékeken kívül más termékekre is, amennyiben ezen adók nem eredményeznek határátlépési formásokat a tagállamok közötti kereskedelemben.

Ugyanezen rendelkezés értelmében a tagállamok fenntartják arra is a jogot, hogy a szolgáltatásnyújtásra nem forgalmi adóként meghatározható adót vessenek ki, beleértve azokat, amelyek a jövedéki termékekkel kapcsolatosak.”

A nemzeti szabályozás

- 7 A jövedéki adóról szóló, 2004. január 23-i törvénynek (Dz. U 29. sz., 257. alszám) az alapügy tényállása idején hatályos változata (a továbbiakban: 2004-es törvény) kimondja:

„Jelen törvény értelmében a következő fogalmak alatt az alábbiak értendők:

[...]

- 11) »Közösségen belüli termékbeszerzés«: a jövedéki adó hatálya alá tartozó termékeknek az egyik tagállam területéről belföldre történő szállítása;

[...]”

8 A 2004-es törvény 10. cikkének (1) bekezdése a következőket mondja ki:

„Százalékában meghatározott adómérték esetén az adóalap a következő:

- 1) a jövedéki termékek belföldi értékesítése alapján esedékes összegnek a termékekre és szolgáltatásokra kivetett adóval, illetve az árukat terhelő jövedéki adóval csökkentett összege;
- 2) az az összeg, amelyet Közösségen belüli termékbeszerzés esetén az átvevő a jövedéki adó hatálya alá tartozó áruk után köteles fizetni;
- 3) Közösségen belüli termékértékesítés esetén a jövedéki termékek tagállami területen történő értékesítése alapján esedékes összeg;
- 4) behozatal esetén a jövedéki termékek vámértékének a (6)–(9) bekezdésre tekintettel esedékes vámmal növelt összege.”

9 A 2004-es törvény 75. cikke értelmében:

„(1) A nem harmonizált jövedéki termékek adómértéke a 10. cikkben meghatározott – az elektromos energiára vonatkozó mértéket nem tartalmazó – alap 65%-a.

[...]

(3) Az államháztartásért felelős miniszter rendeletben csökkentheti az (1) és (2) bekezdésben előírt jövedékiadó-mértéket, és azokra termékfajtánként eltérő mértéket állapíthat meg, illetve meghatározhatja alkalmazásuk feltételeit.”

10 A 2004-es törvény 80. cikke értelmében:

„(1) A közúti közlekedés szabályai szerint belföldön forgalomba még nem helyezett személygépkocsik a jövedéki adó hatálya alá tartoznak.

(2) Jövedéki adó fizetésére kötelezettek:

1) a személygépkocsikat első belföldi forgalomba helyezésüket megelőzően értékesítő személyek;

2) az importőrök és közösségi termékbeszerzést végző személyek;

3) A járművek után jövedékiadó-fizetési kötelezettség keletkezik:

1) értékesítéskor a számla kiállításának időpontjában, illetve legkésőbb a termék-értékesítés időpontjától számított hetedik napon;

- 2) behozatal esetén a vámjogsabályok értelmében vett vámtartozás keletkezésének időpontjában;

- 3) közösségi termékbeszerzés esetén a személygépkocsi feletti tulajdonosként való rendelkezés keletkezésekor, illetve legkésőbb a közúti közlekedés szabályai szerint történő belföldi forgalomba helyezéskor;

- (4) Az államháztartásért felelős miniszter – az egyedi adórendelkeésekben előírtakra és a jövedéki adó szabályos beszedésének biztosítására tekintettel – rendeletben megállapíthatja az elfogadható terhelhetőségű személygépkocsikra vonatkozó, a jövedékiadó-beszedés céljából szükséges adatokat.

¹¹ A 2004-es törvény 81. cikkének (1) bekezdése az alábbiakat mondja ki:

„A Közösségben belüli, a közúti közlekedés szabályai szerint belföldön forgalomba még nem helyezett személygépkocsik beszerzését végzők kötelesek:

- 1) a belföldre történő behozatal során az illetékes vámhivatalhoz a Közösségen belül történő beszerzéstől számított öt napon belül egyszerűsített nyilatkozatot benyújtani;

- 2) legkésőbb a jármű belföldi forgalomba helyezése napján megfizetni a jövedéki adót.”

- 12 A 2004-es törvény 82. cikkének (3) bekezdése értelmében személygépkocsi Közösségen belüli beszerzése esetén az adóalap a vevő által az eladónak fizetendő összeg.
- 13 A jövedéki adó mértékének csökkentéséről szóló, 2004. április 22-i pénzügyminiszteri rendeletnek (Dz. U 87. sz., 825. alszám) az alapügy tényállásakor hatályos változata (a továbbiakban: 2004-es rendelet) 7. cikke értelmében, valamint az annak 1. és 2. mellékletében foglaltak alapján az új vagy két évnél fiatalabb autók esetén a jövedéki adó mértéke a hengerűrtartalom függvényében 3,1% vagy 13,6%, míg a két évnél idősebb autók esetében annak mértéke a 2004-es rendelet 7. cikkének (2) bekezdésében foglalt képlet szerint a jármű életkora alapján kerül kiszámításra, mértéke pedig az adóalap 65%-áig terjedhet.

Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 14 Az alapügy felperese, M. Brzeziński egy 1989-es gyártmányú Volkswagen Golf II típusú személygépkocsit vásárolt Németországban, amelyet ezt követően bevitt Lengyelországba. 2004. június 21-én a 2004-es törvény 81. cikke (1) bekezdésének 1. pontja alapján e jármű közösségi beszerzésére vonatkozóan egy AKC-U típusú egyszerűsített nyilatkozatot nyújtott be. Ezt követően június 23-án jövedéki adóként befizetett 855 PLN összeget.
- 15 2004. július 6-i levelében M. Brzeziński az általa befizetett és álláspontja szerint tévesen beszedett jövedéki adó visszatérítését kérte, mivel e díj beszedése ellentétes az EK 23., EK 25. és EK 90. cikkel. A varsói 1. számú vámhivatal igazgatója 2004. augusztus 17-i határozatával visszautasította a kérelmet.

- 16 2004. szeptember 2-án M. Brzeziński panaszt nyújtott be a Dyrektor Izby Celnej w Warszawiehez az említett határozat ellen. E hivatal 2005. január 18-i határozatával megerősítette az említett 1. számú vámhivatal igazgatójának határozatát, és elutasította a benyújtott panaszt.
- 17 A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawiehoz (a Varsói Vajdasági Közigazgatási Bíróság) benyújtott keresetében a felperes a határozat megsemmisítését kérte, illetve a vámhivatal arra való kötelezését, hogy térítse neki vissza a tőle jogtalanul beszedett jövedéki adót, mivel az ellentétes az említett közösségi rendelkezésekkel.
- 18 A felperes által előadott kifogásokra válaszként a Dyrektor Izby Celnej w Warszawie úgy ítélte meg, hogy az EK 90. cikk megsértésére vonatkozó jogalap nem megalapozott, és a kereset elutasítását kérte.
- 19 E körülmények között a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
- „1) Az [EK 25. cikk] – amely szerint a tagállamok között tilos bármilyen behozatali vagy kiviteli vám és azzal azonos hatású díj – tiltja-e a tagállamnak a jövedéki adóról szóló [2004-es] törvény 80. cikkének alkalmazását abban az esetben, ha a jövedéki adót minden jármű megszerzésére kivetik, függetlenül annak első belföldi forgalomba helyezése előtti származási helyétől?

- 2) Az [EK 90. cikk] első bekezdése – amely szerint a tagállamok sem közvetlenül, sem közvetve nem vetnek ki más tagállamok termékeire a hasonló jellegű hazai termékekre közvetlenül vagy közvetve kivetett adónál magasabb belső adót – megengedi-e a tagállamnak azt, hogy más tagállamokból behozott használt járművekre jövedéki adót vessen ki anélkül, hogy ezt az adót kivetné a Lengyelországban már forgalomba helyezett használt járművek értékesítésére abban az esetben, ha a jövedéki adóról szóló [2004-es] törvény 80. cikkének (1) bekezdése alapján minden belföldön forgalomba nem helyezett gépkocsit jövedéki adóval sújtanak?
- 3) Az [EK 90. cikk] második bekezdése – amely szerint a tagállamok nem vetnek ki más tagállamok termékeire olyan természetű belső adót, amely más termékek közvetett védelmét szolgálhatja – megengedi-e a tagállamnak azt, hogy a más tagállamokból behozott használt járművekre jövedéki adót vessen ki a jármű életkora és hengerűrtartalma szerint különböző, a más tagállamból behozott használt autókról szóló lengyel végrehajtási rendeletben (a [2004-es rendelet] 7. cikke) meghatározott százalékos érték alapján, ha a használt járművek belföldi értékesítésére kivetett adót az első ottani forgalomba helyezésük előtt ugyanezen képlet alapján számítják ki, és az adó ezt követően befolyásolja az érintett jármű árát annak továbbértékesítésekor?
- 4) Az [EK 28. cikk] – amely szerint a tagállamok között tilos a behozatalra vonatkozó minden mennyiségi korlátozás és azzal azonos hatású intézkedés – a [92/12 irányelv] 3. cikke (3) bekezdése tartalmának egyidejű figyelembevétele mellett tiltja-e a tagállam számára a [2004-es törvény] 81. cikkének hatályban tartását, amely alapján azok a személyek, akik olyan személygépkocsit szereznek meg a Közösségen belül, amelyet a közúti közlekedés szabályai alapján még nem helyeztek belföldön forgalomba, kötelesek arra, hogy a belföldre történő behozatalt követően a Közösségen belüli megszerzés napjától számított 5 napon belül az illetékes vámhivatal vezetőjénél egyszerűsített nyilatkozatot tegyenek?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről*Az első kérdésről*

- 20 A kérdést előterjesztő bíróság az első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2004-es törvénnyel bevezetett jövedéki adó az EK 25. cikk értelmében vett behozatali vámnak vagy azzal azonos hatású díjnak minősül-e.
- 21 Az olyan adó, mint a jövedéki adó, nem tekinthető a szó szoros értelmében vett vámnak.
- 22 Ami azt a kérdést illeti, hogy ezen adó a vámmal azonos hatású díj fogalma alá tartozik-e, az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy valamennyi egyoldalúan kivetett pénzügyi teher, amely a termékeket azok határátlépése folytán terheli, ha nem tekinthető a szó szoros értelmében vett vámnak, az elnevezésétől vagy mechanizmusától függetlenül az EK 23. cikk és az EK 25. cikk szerinti vámmal azonos hatású díjnak minősül (lásd különösen a C-90/94. sz., Haahr Petroleum ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-4085. o.] 20. pontját, a C-213/96. sz. Outokumpu-ügyben 1998. április 2-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-1777. o.] 20. pontját, valamint a C-290/05. és C-333/05. sz., Nádasi és Németh egyesített ügyekben 2006. október 5-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-10115. o.] 39. pontját).
- 23 A 2004-es törvénnyel bevezetethez hasonló jövedéki adó kivetése nem az említett adót alkalmazó tagállam határának átlépéséhez kapcsolódik. Valójában – amint az ugyanezen törvény 80. cikke (3) bekezdésének 3. pontjából, illetve a lengyel kormány

által a tárgyaláson előadottakból következik – a jövedéki adót az első lengyelországi forgalomba helyezést megelőzően valamennyi személygépkocsira kivetik, és ennek biztosítása céljából több adókötelezettséget keletkeztető tényállás létezik. E díj tehát különösen a jármű értékesítésekor merül fel, illetve akkor, amikor az említett törvény 2. cikkének 11. pontjában foglaltak szerint Közösségen belüli beszerzés során a személygépkocsi feletti tulajdonosként való rendelkezés keletkezik, illetve legkésőbb a belföldi forgalomba helyezéskor.

- 24 Az ilyen adó a belső adók általános rendszerébe illeszkedik, így azt az EK 90. cikk szempontjából kell megvizsgálni.
- 25 Következésképpen az első feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a Lengyelország által a 2004-es törvénnyel előírthoz hasonló jövedéki adó, amely a személygépkocsikat nem azok határátlépése folytán terheli, nem minősül az EK 25. cikk értelmében vett behozatali vámnak vagy azzal azonos hatású díjnak.

A második és harmadik kérdésről

- 26 Második és harmadik kérdésével, amelyeket érdemes együtt megvizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy az EK 90. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, hogy a 2004-es törvénnyel létrehozott és a jövedéki adóhoz hasonló jellemzőkkel rendelkező díj – azon okból, hogy e díj az azt bevezetőtől eltérő, más tagállamokból származó járművek beszerzésére igen, viszont a már említett tagállamban forgalomba helyezett használt járműre nem vonatkozik, mivel azokra eredeti forgalomba helyezésükkor eredetileg már alkalmazták – az EK 90. cikk első bekezdése értelmében a más tagállamokból származó termékekre

vonatkozó olyan belső adónak minősülhet, amely meghaladja a hasonló hazai termékekre közvetlenül vagy közvetetten kivetett díj mértékét, vagy ugyanezen cikk második bekezdése értelmében más tagállamok termékeire közvetetten kivetett olyan természetű adónak minősülhet, amely más termékek védelmét szolgálhatja.

- 27 Amint azt a Bíróság már kimondta, az EK-Szerződés rendszerében az EK 90. cikk kiegészíti a vámok és az azonos hatású díjak eltörléséről szóló rendelkezéseket. E rendelkezés célja, hogy szabályos versenyfeltételek mellett biztosítsa az áruk szabad mozgását a tagállamok között a védelem minden olyan formájának kiiktatásával, amely a más tagállamból származó termékekre vonatkozó hátrányosan megkülönböztető belső adó alkalmazásából eredhet (lásd a C-393/04. és C-41/05. sz., Air Liquide Industries Belgium egyesített ügyekben 2006. június 15-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-5293. o.] 55. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a fent hivatkozott Nádasi és Németh egyesített ügyekben hozott ítélet 45. pontját).
- 28 A Bíróság a behozott használt személygépkocsik adóztatását illetően azt is kimondta, hogy az EK 90. cikk célja, hogy biztosítsa a belső adók teljes semlegességét a már a belföldi piacon található és a behozott termékek közötti verseny területén (lásd a C-387/01. sz. Weigel-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-4981. o.] 66. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a fent hivatkozott Nádasi és Németh egyesített ügyekben hozott ítélet 46. pontját).
- 29 A következőket ítélkezési gyakorlat szerint akkor beszélhetünk az EK 90. cikk első bekezdésének megsértéséről, ha a behozott terméket és a hasonló belföldi terméket terhelő adót másképp, illetve más eljárás szerint kell kiszámolni, ami – még ha csak bizonyos esetekben is – a behozott termék magasabb adóztatásához vezet (lásd a fent hivatkozott Weigel-ügyben hozott ítélet 67. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Következésképpen az említett rendelkezés alkalmazásával a más tagállamokból származó termékekre kivetett jövedéki adó nem róhat nagyobb terhet a hasonló hazai termékekre vonatkozóan.

- 30 E tekintetben az alapügy irataiból következik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kérelmének célja – amelynek alapja a már a hazai piacon levő használt járművek és a más tagállamban beszerzett járművek közötti összehasonlítás – az EK 90. cikk első bekezdés értelmében vett hasonló termékek két csoportjának összehasonlítása. Az említett iratoknak azonban egyetlen eleméből sem következik, hogy a Lengyel Köztársaságtól eltérő tagállamban beszerzett használt autók adóztatása a gépjárműveken kívül más terméknek kedvező olyan közvetett védelemhez vezetne, amelyet az EK 90. cikk második bekezdése tilt.
- 31 Következésképpen az alapügyben szereplő jövedéki adót kizárólag az EK 90. cikk első bekezdése alapján kell megvizsgálni.
- 32 A belső adók teljes semlegességének a már a belföldi piacon található és a Lengyel Köztársaságtól eltérő tagállamból behozott termékek közötti verseny területén történő biztosítása érdekében össze kell hasonlítani az utóbbi járműveket érintő jövedéki adó hatását az előbbi, első forgalomba helyezésük során ugyanezen díjakkal terhelt járművekre vonatkozó jövedékiadó-maradvány hatásával.
- 33 Az ilyen összehasonlítás keretében elsőként ki kell emelni, hogy az alapügyben szereplő jövedéki adót a forgalomba helyezni kívánt új és a használt járművekre egyaránt csak egyetlen alkalommal vetik ki, függetlenül attól, hogy azok belföldi gyártmányok-e vagy más tagállamból kerültek behozatalra.

- 34 Másodsorban különbséget kell tenni a járművek két csoportja között, nevezetesen a gyártást követő két naptári éven belül használtként értékesített járművek – amely időszakból a gyártási év tekintendő az első naptári évnek –, illetve az említett kétéves időszakot követően értékesített használt járművek között.
- 35 Elsőként az újonnan vagy az említett kétéves időszak során használtként értékesített személygépkocsikat illetően a 2004-es rendeletből, illetve a jelen ítélet 13. pontjában foglaltakból következik, hogy e személygépkocsik azonos mértékű jövedéki adó hatálya alá tartoznak.
- 36 A kevesebb mint két éves használt járművekkel kapcsolatban kifejezetten a tagállami bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy különösen a 2004-es rendelet alapján azok a jövedéki adó szempontjából azonos terhet vonnak-e maguk után, mivel ennek az adónak a Lengyelországban forgalomba helyezett használt járművek pénzbeli értékébe beépített maradványösszege megegyezik a Lengyel Köztársaságtól eltérő tagállamból származó, hasonló használt járműveket terhelő azonos adó összegével.
- 37 Ugyanakkor a gyártást követő két év elteltével értékesített használt járművekre kivetett jövedéki adó esetén annak mértéke a 2004-es rendelet 7. cikkében előírt képlet alapján kerül kiszámításra. E képlet alkalmazása – mint azt a lengyel kormány ellenvetése nélkül a Bizottság is megállapította – azt eredményezi, hogy az adó mértéke a jármű életkora függvényében emelkedik.
- 38 A kérdést előterjesztő bíróság feladata tehát megvizsgálni, hogy ezt a megemelt mértékű díjat kizárólag a Lengyel Köztársaságtól eltérő tagállamból származó használt járművekre vetik-e ki, illetve hogy változatlan marad-e a Lengyelországban

új állapotban forgalomba helyezett használt járművek esetén a jövedéki adónak az ilyen járművek értékébe beépített maradványösszege.

- 39 Ebben az esetben a lengyel kormány által az eltérő adóztatás igazolására előadott érveknek nem lehet helyt adni. A lengyel kormány elsőként környezetvédelmi megfontolásokra hivatkozott, másodsorban pedig azon gyanújának adott hangot, amely szerint számos esetben a hatóságoknak bevallott ár jelentősen alacsonyabb a ténylegesen kifizetett összegnél, illetve kijelentette, hogy az említett eltérés nem minősül hátrányos megkülönböztetésnek, mivel az adatokból kitűnik, hogy a jövedéki adónak a 2004 májusában másik tagállamokban vásárolt használt járművekre történt bevezetését e vásárlások azonnali és igen jelentős növekedése kísérte.
- 40 Ugyanis a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy valamely adózási rendszer csak akkor tekinthető az EK 90. cikkel összeegyeztethetőnek, ha megállapítást nyert, hogy az jellegénél fogva minden esetben alkalmas annak kiküszöbölésére, hogy a behozott termékekre a hazai termékeknél nagyobb adóteher nehezedjen, következésképpen semmilyen esetben sem jár megkülönböztető hatással (a fent hivatkozott Haahr Petroleum ügyben hozott ítélet 34. pontja és a C-375/95. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 1997. október 23-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-5981. o.] 29. pontja).
- 41 A fent kifejtettekből következően a második és harmadik feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 90. cikk első bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, hogy valamely jövedéki adónak – amely az említett adót bevezető tagállamtól eltérő másik tagállamban beszerzett, két évnél régebbi használt járművekre vonatkozik – a mértéke meghaladja ugyanezen díjnak az azt bevezető tagállamban korábban forgalomba helyezett hasonló járművek pénzübeli értékébe beépített maradványösszegét. A kérdést előterjesztő bíróság feladata tehát megvizsgálni, hogy ilyen következményekkel jár-e az alapügyben érintett szabályozás, illetve különösen a 2004-es rendelet 7. cikkének alkalmazása.

A negyedik kérdésről

- 42 Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keres választ, hogy az EK 28. cikkel, valamint a 92/12 irányelv 3. cikkének (3) bekezdésével ellentétes-e a 2004-es törvény 81. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában foglalthoz hasonló azon nemzeti szabályozás, amely a Közösségen belüli beszerzéstől számított öt napon belül az utóbbi szabályozás értelmében vett egyszerűsített nyilatkozat benyújtását írja elő.
- 43 Elsőként meg kell állapítani, hogy e nyilatkozattételi kötelezettség eltérő értelmezése – amelynek alapja, hogy M. Brzeziński szerint e nyilatkozatot a jármű németországi beszerzésétől számított öt napon belül kell benyújtani, míg a lengyel kormány és a Bizottság szerint Közösségen belüli termékbeszerzés esetén az említett határidő a jármű tényleges lengyelországi belépésekor veszi kezdetét – az említett követelmény esetleges akadályozó jellegével kapcsolatban semmilyen jelentőséggel nem bír.
- 44 A Bíróság ítélezési gyakorlata alapján – amelynek értelmében a közösségi szinten kimerítő jogszabály-közelítés tárgyát képező területen tett nemzeti intézkedést a jogszabály-közelítési intézkedés rendelkezései, nem pedig az elsődleges jog alapján kell megítélni (lásd különösen a C-324/99. sz. DaimlerChrysler-ügyben 2001. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-9897. o.] 32. pontját és a C-210/03. sz., Swedish Match ügyben 2004. december 14-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-11893. o.] 81. pontját) – az egyszerűsített nyilatkozat benyújtásának kötelezettségét elsőként a 92/12 irányelv alapján kell megvizsgálni, különös tekintettel az e formaságnak az irányelv 3. cikke (3) bekezdése első albekezdésében szereplő tilalmára, ugyanakkor itt nem szükséges kitérni arra, hogy a jövedéki adó közösségi szinten ténylegesen kimerítő jogszabály-közelítés tárgya-e.
- 45 Mint azt a főtanácsnok is kifejtette indítványának 71. pontjában, a 92/12 irányelv 3. cikke (3) bekezdésének első albekezdése csak akkor alkalmazandó, ha a nyilatkozattételi kötelezettséget olyan „határátlépési formaság”-nak tekintjük, amely alapján jövedéki adó szedhető be.

- 46 A lengyel kormány és a Bizottság úgy vélik, hogy az alapügyben nem ez a helyzet. Lényegében arra hivatkoznak, hogy a 2004-es törvény 81. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában foglalt kötelezettség a jövedéki adó hatálya alá tartozó jármű belföldre történő behozatalakor – vagyis a határátlépést követően – merül fel. A Bizottság hozzáteszi, hogy az említett formáság teljesítésére előírt határidő a jármű Közösségen belüli megszerzésétől, vagyis azt követően veszi kezdetét, amikor a jármű átlépte a határt.
- 47 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság feladata ellenőrizni, hogy az alapügyben szereplő jogszabály értelmezhető-e úgy, ahogy azt a lengyel kormány teszi. Ugyanis, ha az egyszerűsített nyilatkozatot a jármű Közösségen belüli megszerzésekor – vagyis a határ átlépésekor – kell benyújtani, e formáság nem a 92/12 irányelv 3. cikke (3) bekezdésének első albekezdésében foglalt határátlépéshez, hanem a jövedékiadó-fizetési kötelezettséghez kapcsolódik.
- 48 Ugyanis ebben az esetben az egyszerűsített nyilatkozat célja biztosítani a jövedéki adónak megfelelő díj megfizetését, amely formáság az e megfizetési kötelezettséget keletkeztető tény. Ezen értelmezés elfogadásával e díj – amint az a 2004-es törvény 80. cikke (3) bekezdésének 3. pontjából is következik – a személygépkocsi feletti tulajdonosként való rendelkezés kezdetétől, de legkésőbb a közúti közlekedés szabályai szerint történő belföldi forgalomba helyezettől számítva esedékes.
- 49 Követkésképpen a 92/12 irányelv 3. cikke (3) bekezdésének első albekezdése az alapügyben nem alkalmazandó, így azzal a Közösségen belüli termékbeszerzés esetén sem lehet ellentétes az egyszerűsített nyilatkozat benyújtására vonatkozó kötelezettség.

- 50 Az állandó ítélkezési gyakorlatból is következik, hogy e kötelezettséget különösen nem lehet az EK 28. cikk alapján megítélni. Ugyanis nem tartoznak e cikk hatálya alá a különös rendelkezésekben előírt akadályok, a fiskális természetű és a vámokkal azonos hatású, az EK 23., EK 25. és EK 90. cikkben foglalt akadályok pedig nem tartoznak az EK 28. cikkben foglalt tilalom alá (lásd a C-228/98. sz. Dounias-ügyben 2000. február 3-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-577. o.] 39. pontját és a C-383/01. sz., De Danske Bilimportører ügyben 2003. június 17-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-6065. o.] 32. pontját).
- 51 Ugyanakkor a 2004-es törvény 81. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában előírt egyszerűsített nyilatkozat benyújtásának kötelezettsége – mivel nem minősül ténylegesen fiskális jellegű akadálnak – elválaszthatatlanul a jövedéki adó tényleges megfizetéséhez kapcsolódik. A lengyel kormány és a Bizottság egyaránt arra hivatkoznak, hogy annak célja elsősorban az említett díj beszedése.
- 52 E körülmények alapján a 2004-es törvény 81. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában előírthoz hasonló kötelezettség csak szükségszerű velejárója annak, hogy a személygépkocsi vevője a jövedéki adó hatálya alá tartozik, következésképpen az EK 28. cikk ez esetben nem alkalmazandó.
- 53 A fenti megfontolások összességéből következik, hogy a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy nem tartozik az EK 28. cikk hatálya alá a 2004-es törvény 81. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában előírt egyszerűsített nyilatkozat, és a 92/12 irányelv 3. cikkének (3) bekezdésével nem ellentétes az ilyen nyilatkozat, amennyiben a szóban forgó szabályozás úgy értelmezhető, hogy e nyilatkozat a személygépkocsi feletti tulajdonosként való rendelkezés keletkezésekor, illetve legkésőbb a közúti közlekedés szabályai szerint történő belföldi forgalomba helyezéskor esedékes.

Jelen ítélet időbeli hatályának korlátozásáról

- 54 Amennyiben a meghozandó ítélet kimondaná, hogy a 2004-es törvénnyel bevezetett adó beszedése ellentétes az EK 90. cikk első bekezdésével, a lengyel kormány írásbeli észrevételeiben azt kéri a Bíróságtól, hogy korlátozza ítéletének időbeli hatályát.
- 55 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azon értelmezés, amelyet a Bíróság az EK 234. cikk alapján ráruházott hatáskör alapján valamely közösségi jogszabályra vonatkozóan kifejt, megmagyarázza és pontosítja e szabály jelentését és terjedelmét, amely szerint azt a hatálybalépésének időpontjától értelmezni és alkalmazni kell, illetőleg értelmezni és alkalmazni kellett volna. Ebből következően az így értelmezett szabályt a bíróságok alkalmazhatják, és azt alkalmazniuk kell az értelmezés iránti kérelemről határozó ítélet előtt keletkezett és létrejött jogviszonyokra is, ha egyébként teljesülnek azon feltételek, amelyek lehetővé teszik az említett szabály alkalmazására vonatkozó pernek a hatáskörrel rendelkező bíróságok előtti megindítását (lásd különösen a 24/86. sz. Blaizot-ügyben 1988. február 2-án hozott ítélet [EBHT 1988., 379. o.] 27. pontját, a C-415/93. sz. Bosman-ügyben 1995. december 15-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-4921. o.] 141. pontját, valamint a C-402/03. sz., Skov és Bilka ügyben 2006. január 10-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-199. o.] 50. pontját).
- 56 Mindezek alapján a Bíróság csak kivételesen, a közösségi jogrendhez szorosan hozzátartozó jogbiztonság általános elvének alkalmazása útján korlátozhatja bármely érdekelt azon lehetőségét, hogy a jóhiszeműen létrejött jogviszonyok vitatása céljából a Bíróság által értelmezett rendelkezésre hivatkozzék. A Bíróság az érdekelt jóhiszeműségére és a súlyos zavarok kockázatának fennállására vonatkozó két alapvető feltétel teljesülése esetén dönthet e korlátozásról (lásd különösen a C-57/93. sz. Vroege-ügyben 1994. szeptember 28-án hozott ítélet [EBHT 1994.,

I-4541. o.] 21. pontját, a C-372/98. sz. Cooke-ügyben 2000. október 12-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-8683. o.] 42. pontját, valamint a fent hivatkozott Skov és Bilka ügyben hozott ítélet 51. pontját).

- 57 Konkrétabban a Bíróság ezt a megoldást csak világosan meghatározott körülmények között alkalmazta, abban az esetben, amikor egyrészt az érvényes és hatályos szabályozás alapján jóhiszeműen létrejött jogviszonyok magas száma miatt súlyos gazdasági következmények felmerülésének kockázata állt fenn, másrészt pedig úgy tűnt, hogy a magánszemélyeket és a nemzeti hatóságokat a közösségi rendelkezések hatályát illető objektív és jelentős bizonytalanság a közösségi szabályozásnak meg nem felelő magatartásra indította, és amely bizonytalansághoz esetleg maguk a tagállamok vagy az Európai Közösségek Bizottsága magatartása is hozzájárult (lásd különösen a C-423/04. sz. Richards-ügyben 2006. április 27-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-3585. o.] 42. pontját).
- 58 Ezenkívül az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nyomán hozott ítélet alapján valamely tagállamot érintő pénzügyi következmények önmagukban nem indokolják az ítélet joghatásainak időbeli korlátozását (a C-184/99. sz. Grzelczyk-ügyben 2001. szeptember 20-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-6193. o.] 52. pontja és a C-209/03. sz. Bidar-ügyben 2005. március 15-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-2119. o.] 68. pontja).
- 59 A súlyos zavarok kockázatát illetően a lengyel kormány 2004. május 1-jétől, vagyis Lengyelországnak az Európai Unióhoz való csatlakozásától 2006. április 30-ig terjedő, azaz két éves időszakra vonatkozó adatokat közölt a tárgyaláson, amelyek értelmében a személygépkocsikra kivetett jövedéki adó összesen a 2006-os költségvetési bevételek 1,16%-át tette ki. Ugyanakkor az adatok részletezését – amely alapján meg lehetne állapítani, hogy a főösszezből milyen arányban van lehetőség visszatérítésre – nem közölték a Bírósággal. Hozzá kell tenni, hogy a

jövedéki adónak csak az érintett tagállamból származó hasonló használt járművek értékébe beépült maradványösszegét meghaladó része téríthető vissza.

- 60 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a jelen ítélet 56. és 57. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett súlyos zavarok fennállása, amely indokoltá tehetné jelen ítélet időbeli hatályának korlátozását, nem tekinthető bizonyítottnak.
- 61 Ilyen körülmények között nem szükséges megvizsgálni, hogy teljesül-e az érdekeltek jóhiszeműségére vonatkozó feltétel.
- 62 Következésképpen nem szükséges korlátozni a jelen ítélet időbeli hatályát.

A költségekről

- 63 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **A Lengyelország által a jövedéki adóról szóló, 2004. január 23-i törvénnyel előírthoz hasonló jövedéki adó, amely az egyes személygépkocsikat nem azok határátlépése folytán terheli, nem minősül az EK 25. cikk értelmében vett behozatali vámnak vagy azzal azonos hatású díjnak.**

- 2) **Az EK 90. cikk első bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, hogy valamely jövedéki adónak – amely az említett adót bevezető tagállamtól eltérő másik tagállamban szerzett, két évnél régebbi, használt járművekre vonatkozik – a mértéke meghaladja ugyanezen díjnak az azt bevezető tagállamban korábban forgalomba helyezett hasonló járművek pénzbeli értékébe beépített maradványösszegét. A kérdést előterjesztő bíróság feladata tehát megvizsgálni, hogy az alapügyben érintett szabályozás, illetve különösen a 2004-es rendelet 7. cikkének alkalmazása ilyen következményekkel jár-e.**

- 3) **Nem tartozik az EK 28. cikk hatálya alá a jövedéki adóról szóló, 2004. január 23-i törvény 81. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában előírt egyszerűsített nyilatkozat, és a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv**

3. cikkének (3) bekezdésével nem ellentétes az ilyen nyilatkozat, amennyiben a szóban forgó szabályozás úgy értelmezhető, hogy e nyilatkozat a személygépkocsi feletti tulajdonosként való rendelkezés keletkezésekor, illetve legkésőbb a közúti közlekedés szabályai szerint történő belföldi forgalomba helyezéskor esedékes.

Aláírások