

**DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)**  
**den 18 januari 2007\***

I mål C-313/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Polen) genom beslut av den 22 juni 2005, som inkom till domstolen den 9 augusti 2005, i målet

**Maciej Brzeziński**

mot

**Dyrektor Izby Celnej w Warszawie,**

meddelar

**DOMSTOLEN (första avdelningen)**

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna J.N. Cunha Rodrigues, K. Schiemann (referent), M. Ilešič och E. Levits,

\* Rättegångsspråk: polska.

generaladvokat: E. Sharpston,  
justitiesekreterare: handläggaren K. Sztranc-Sławiczek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 15 juni 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Maciej Brzeziński, genom Maciej Brzeziński själv samt genom J. Martini, doradca podatkowy, och W. Ćwiek, doradca,
- Polens regering, genom J. Pietras, W. Bronicki och E. Białas-Giebartow, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och K Herrmann, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 21 september 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### **Dom**

- <sup>1</sup> Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 25 EG, 28 EG och 90 EG samt av artikel 3.1 och 3.3 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57).

- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Maciej Brzeziński och Dyrektor Izby Celnej w Warszawie (direktören för tullverket i Warszawa), angående den punktskatt som Maciej Brzeziński var skyldig att erlägga vid förvärvet av en begagnad bil i Tyskland för import till Polen.

## **Tillämpliga bestämmelser**

### *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

- 3 I artikel 25 EG föreskrivs följande:

”Tullar på import och export samt avgifter med motsvarande verkan skall vara förbjudna mellan medlemsstaterna. Detta förbud skall tillämpas även på tullar av fiskal karaktär.”

- 4 I artikel 28 EG anges följande:

”Kvantitativa importrestriktioner samt åtgärder med motsvarande verkan skall vara förbjudna mellan medlemsstaterna.”

5 Artikel 90 EG har följande lydelse:

”Ingen medlemsstat skall, direkt eller indirekt, på varor från andra medlemsstater lägga interna skatter eller avgifter, av vilket slag de än är, som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor.

Vidare skall ingen medlemsstat på varor från andra medlemsstater lägga sådana interna skatter eller avgifter som är av sådan art att de indirekt skyddar andra varor.”

6 I artikel 3.1 och 3.3 i direktiv 92/12 föreskrivs följande:

”1. Detta direktiv skall på gemenskapsnivå tillämpas på följande varor, såsom de definieras i relevanta direktiv:

— mineraloljor,

— alkohol och alkoholdrycker,

— tobaksvaror.

...

3. Medlemsstaterna skall behålla rätten att införa eller bibehålla skatter som påförs andra varor än de som är förtecknade i punkt 1, dock endast under förutsättning att dessa skatter inte leder till gränsformaliteter i handeln mellan medlemsstater.

Under samma förbehåll skall medlemsstaterna även behålla rätten att ta ut sådana skatter som inte kan betecknas som omsättningsskatter på tillhandahållande av tjänster, däribland sådana som har samband med punktskattebelagda varor.”

*De nationella bestämmelserna*

- 7 I artikel 2 i lag av den 23 januari 2004 om punktskatter (Dz. U nr 29, position 257), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad 2004 års lag), föreskrivs följande:

”I denna lag avses med

...

- 11) gemenskapsinternt förvärv: överföring av punktskattepliktiga varor från en medlemsstat till Polen.

...”

8 Artikel 10.1 i 2004 års lag har följande lydelse:

”Beskattningsunderlaget utgörs, för det fall skattesatsen uttrycks som en procentsats av beskattningsunderlaget, av

- 1) det belopp som skall erläggas på grund av försäljning av punktskattepliktiga varor i Polen med avdrag för skatten på varorna och tjänsterna eller den punktskatt som skall erläggas för dessa varor,
- 2) det belopp som den som förvärvar de punktskattepliktiga varorna skall erlägga, för det fall att det är fråga om ett gemenskapsinternt förvärv,
- 3) det belopp som skall erläggas på grund av leverans av punktskattepliktiga varor i en medlemsstat, för det fall att det är fråga om en gemenskapsintern leverans,
- 4) tullvärdet på punktskattepliktiga varor inbegripet den tull som skall erläggas, för det fall att det är fråga om import, med beaktande av punkterna 6–9.”

9 I artikel 75 i 2004 års lag föreskrivs följande:

”1. Skattesatsen för de punktskattepliktiga varor som inte harmoniserats uppgår till 65 procent av det beskattningsunderlag som anges i artikel 10, med undantag för den skattesats som är tillämplig med avseende på elektrisk energi.

...

3. Den minister som är ansvarig för de offentliga finanserna kan genom utfärdande av en kungörelse sänka de punktskattesatser som anges i punkterna 1 och 2, och fastställa olika skattesatser beroende på varans art eller till och med fastställa villkoren för tillämpningen av dessa skattesatser.”

<sup>10</sup> Artikel 80 i 2004 års lag har följande lydelse:

”1. Punktskatt skall erläggas på personbilar som inte är registrerade i Polen i enlighet med vägtrafiklagen.

2. Skattskyldig för punktskatt är

1) den som säljer en personbil innan den registrerats för första gången i Polen, och

2) importören och den som gör ett gemenskapsinternt förvärv.

3. Skattskyldighet för punktskatt inträder

1) vid försäljning, när fakturan utfärdas och senast inom sju dagar från leveransen av varan,

- 2) vid import, när tullskulden uppstår enligt tullbestämmelserna,
- 3) vid ett gemenskapsinternt förvärv, när äganderätten till personbilen övergår och senast när bilen registreras i Polen i enlighet med vägtrafiklagen.

4. Den minister som är ansvarig för de offentliga finanserna kan genom utfärdande av en kungörelse fastställa uppgifterna rörande personbilar, såsom den tillåtna nyttolasten, för uttaget av punktskatt, med beaktande av de lösningar som valts i de särskilda skattebestämmelserna och behovet av att säkerställa ett korrekt uttag av punktskatter.”

11 Artikel 81.1 i 2004 års lag har följande lydelse:

”Den som inom gemenskapen gör ett gemenskapsinternt förvärv av en personbil som inte är registrerad i Polen i enlighet med vägtrafiklagen är skyldig

- 1) att vid import till Polen inge en förenklad deklaration till det behöriga tullkontoret inom fem dagar från det att det gemenskapsinterna förvärvet gjorts,
- 2) att erlägga punktskatt senast vid den tidpunkt då det ifrågavarande fordonet registreras i Polen.”

- 12 Enligt artikel 82.3 i 2004 års lag utgörs beskattningsunderlaget vid ett gemenskapsinternt förvärv av en personbil av det belopp som köparen är skyldig att erlägga till säljaren.
- 13 Av artikel 7 i finansministerns kungörelse av den 22 april 2004 om sänkning av punktskattesatser (Dz. U nr 87, position 825), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad 2004 års kungörelse), samt av bilagorna 1 och 2 till denna, framgår att punktskattesatsen för nya bilar eller bilar som är högst två år gamla, uppgår till 3,1 procent eller 13,6 procent beroende på cylindervolym. Punktskattesatsen för fordon som är äldre än två år, vilken fastställs i enlighet med beräkningsmetoden i artikel 7.2 i 2004 års kungörelse, varierar däremot beroende på fordonets ålder och kan uppgå till högst 65 procent av beskattningsunderlaget.

### **Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

- 14 Klaganden i målet vid den nationella domstolen, Maciej Brzeziński, köpte i Tyskland en personbil av märket Volkswagen, modell Golf II, av årsmodell 1989, som han därefter importerade till Polen. Den 21 juni 2004 ingav han, i enlighet med artikel 81.1 punkt 1 i 2004 års lag, en förenklad deklaration AKC-U avseende det gemenskapsinterna förvärvet av detta fordon. Den 23 juni 2004 erlade han 855 PLN i punktskatt.
- 15 Genom skrivelse av den 6 juli 2004 begärde Maciej Brzeziński att den punktskatt som han hade erlagt, vilken han ansåg hade tagits ut felaktigt, skulle återbetalas. Han gjorde gällande att uttaget av en sådan skatt strider mot artiklarna 23 EG, 25 EG och 90 EG. Genom beslut av den 17 augusti 2004 avslag direktören för tullkontor nr 1 i Warszawa begäran.

- 16 Den 2 september 2004 begärde Maciej Brzeziński omprövning av detta beslut vid Dyrektor Izby Celnej w Warszawie, vilken genom beslut av den 18 januari 2005 omprövade det beslut som fattats av direktören för tullkontor nr 1 utan att ändra det.
- 17 Maciej Brzeziński väckte talan vid Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (förvaltningsdomstol i regionen Warszawa) mot omprövningsbeslutet, och yrkade att det skulle upphävas samt att tullmyndigheten skulle förpliktas att till honom återbetala den punktskatt som felaktigt tagits ut på grund av att den är oförenlig med ovannämnda gemenskapsbestämmelser.
- 18 Dyrektor Izby Celnej w Warszawie yttrade sig över Maciej Brzezińskis anmärkningar och anförde att den grund som avsåg åsidosättande av artikel 90 EG var obefogad och yrkade att talan skulle ogillas.
- 19 Mot denna bakgrund beslutade Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:
- ”1) Utgör artikel 25 [EG], enligt vilken tullar på import och export samt avgifter med motsvarande verkan skall vara förbjudna mellan medlemsstaterna, hinder för att en medlemsstat tillämpar artikel 80 i [2004 års lag], när punktskatt tas ut vid varje förvärv av ett fordon, oberoende av var fordonet befann sig före den första registreringen i Polen?

- 2) Innebär artikel 90 första stycket [EG], enligt vilken ingen medlemsstat, direkt eller indirekt, på varor från andra medlemsstater skall lägga interna skatter eller avgifter, av vilket slag de än är, som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor, att en medlemsstat har rätt att införa en punktskatt på begagnade fordon som har förts in från andra medlemsstater, samtidigt som en sådan skatt inte uttas vid försäljning av begagnade fordon som redan registrerats i Polen, när punktskatt enligt artikel 80.1 i [2004 års lag] påförs alla motorfordon som inte är registrerade i Polen?
  
- 3) Innebär artikel 90 andra stycket [EG], enligt vilken ingen medlemsstat på varor från andra medlemsstater skall lägga interna skatter eller avgifter som är av sådan art att de indirekt skyddar andra varor, att en medlemsstat har rätt att införa punktskatt på begagnade fordon som importerats från en annan medlemsstat med en procentsats som fastställs på grundval av fordonets ålder och motorns cylindervolym och som anges i en polsk tillämpningsförfordning ([artikel] 7 i [2004 års kungörelse]), när skatt beräknas på samma sätt vid försäljning av begagnade fordon i Polen innan de registreras där och denna skatt därefter påverkar priset på det ifrågavarande fordonet vid en senare försäljning?
  
- 4) Innebär artikel 28 EG, enligt vilken kvantitativa importrestriktioner samt åtgärder med motsvarande verkan skall vara förbjudna mellan medlemsstaterna, med beaktande av artikel 3.3 i [direktiv 92/12], ett förbud för en medlemsstat att tillämpa artikel 81 i [2004 års lag], enligt vilken den som gör ett gemenskapsinternt förvärv av en personbil som inte är registrerad i Polen i enlighet med vägtrafiklagens bestämmelser är skyldig att vid import till Polen inge en förenklad deklaration till det behöriga tullkontoret inom fem dagar från det att det gemenskapsinterna förvärvet gjorts?”

## Prövning av tolkningsfrågorna

### *Den första frågan*

- 20 Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida en sådan punktskatt som den som införts genom 2004 års lag utgör en tull på import eller en avgift med motsvarande verkan i den mening som avses i artikel 25 EG.
- 21 En sådan skatt som den punktskatt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är inte en tull i egentlig mening.
- 22 Vad gäller frågan huruvida en sådan skatt skall anses som en avgift med motsvarande verkan framgår det av fast rättspraxis att en påлага, oavsett dess beteckning och tillämpningssätt, som ensidigt läggs på varor på grund av att de passerar gränsen och som inte är en tull i egentlig mening, utgör en avgift med motsvarande verkan i den mening som avses i artiklarna 23 EG och 25 EG (se, bland annat, dom av den 17 juli 1997 i mål C-90/94, Haahr Petroleum, REG 1997, s. I-4085, punkt 20, av den 2 april 1998 i mål C-213/96, Outokumpu, REG 1998, s. I-1777, punkt 20, och av den 5 oktober 2006 i de förenade målen C-290/05 och C-333/05, Nadasdi och Németh, REG 2006, s. I-10115, punkt 39).
- 23 En sådan punktskatt som den som införts genom 2004 års lag tas inte ut på grund av att gränsen till den medlemsstat som infört skatten passeras. Det framgår nämligen av artikel 80.3 punkt 3 i nämnda lag och av de förtydliganden som gjordes av den

polska regeringen under förhandlingen att punktskatt påförs alla personbilar innan de registreras för första gången i Polen, och för att säkerställa detta syfte finns det flera punktskatteutlösande omständigheter. Punktskattskyldighet inträder bland annat vid försäljningen av fordonet eller, vid ett sådant gemenskapsinternt förvärv som definieras i artikel 2.11 i nämnda lag, vid övergången av äganderätten till en personbil och senast vid registreringen av bilen i Polen.

24 En sådan skatt ingår i ett allmänt system för interna skatter och avgifter på varor och skall därför bedömas mot bakgrund av artikel 90 EG.

25 Följaktligen skall den första frågan besvaras så, att en punktskatt, såsom den som införts i Polen genom 2004 års lag, vilken inte påförs personbilar på grund av att de passerar gränsen inte utgör en tull på import eller en avgift med motsvarande verkan i den mening som avses i artikel 25 EG.

### *Den andra och den tredje frågan*

26 Den nationella domstolen har ställt den andra och den tredje frågan, vilka skall prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 90 EG skall tolkas så, att den utgör hinder för en skatt som har sådana särdrag som den punktskatt som införts genom 2004 års lag, på grund av att denna skatt tas ut vid förvärv av begagnade fordon från andra medlemsstater än den medlemsstat som infört skatten, men inte vid förvärv av begagnade fordon som redan är registrerade i sistnämnda medlemsstat och på vilka skatten redan har tagits ut före den ursprungliga registreringen, eftersom en sådan skatt kan utgöra en intern skatt eller avgift på

varor från andra medlemsstater som är högre än den som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor, i den mening som avses i artikel 90 första stycket EG, eller kan utgöra en skatt eller avgift som indirekt läggs på varor från andra medlemsstater och som är av sådan art att den skyddar andra varor, i den mening som avses i artikel 90 andra stycket EG.

- 27 Som domstolen redan har slagit fast utgör artikel 90 EG ett komplement i EG-fördragets system till bestämmelserna om avskaffande av tullar och avgifter med motsvarande verkan. Bestämmelsen har till syfte att säkerställa den fria rörligheten för varor mellan medlemsstaterna på normala konkurrensvillkor, genom att varje form av skydd som kan följa av att diskriminerande interna skatter tillämpas på varor med ursprung i andra medlemsstater avskaffas (dom av den 15 juni 2006 i de förenade målen C-393/04 och C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium*, REG 2006, s. I-5293, punkt 55 och där angiven rättspraxis, samt domen i de ovannämnda förenade målen *Nádasdi och Németh*, punkt 45).
- 28 Domstolen har när det gäller beskattning av begagnade bilar som importerats även slagit fast att syftet med artikel 90 EG är att säkerställa att den interna beskattningen från konkurrenssynpunkt blir helt neutral mellan varor som redan finns på den nationella marknaden och varor som importeras (se dom av den 29 april 2004 i mål C-387/01, *Weigel*, REG 2004, s. I-4981, punkt 66 och där angiven rättspraxis, samt domen i de ovannämnda förenade målen *Nádasdi och Németh*, punkt 46).
- 29 Enligt fast rättspraxis är det oförenligt med artikel 90 första stycket EG att en importerad vara beläggs med skatter eller avgifter, vilka fastställs enligt andra beräkningsmetoder och regler än vad som gäller för en liknande inhemsk vara, om detta leder till en högre skatt eller avgift för den vara som importerats, även om denna skillnad endast uppstår i vissa fall (se domen i det ovannämnda målet *Weigel*, punkt 67 och där angiven rättspraxis). Med tillämpning av denna bestämmelse får varor med ursprung i andra medlemsstater inte beläggas med högre punktskatt än liknande inhemska varor.

- 30 I det avseendet framgår det av handlingarna i målet vid den nationella domstolen att den nationella domstolens fråga, vilken grundar sig på en jämförelse mellan begagnade fordon som redan finns på den nationella marknaden och begagnade fordon som förvärvats i en annan medlemsstat, avser att jämföra två kategorier av liknande varor i den mening som avses i artikel 90 första stycket EG. Däremot finns det inte någon uppgift i handlingarna som tyder på att beskattningen av begagnade fordon som förvärvats i en annan medlemsstat än Republiken Polen medför indirekt protektionism som gynnar andra varor än motorfordon och som är förbjuden enligt artikel 90 andra stycket EG.
- 31 Följaktligen skall den punktskatt som är aktuell i målet vid den nationella domstolen bedömas enbart mot bakgrund av artikel 90 första stycket EG.
- 32 För att säkerställa att den interna beskattningen från konkurrenssynpunkt blir helt neutral, mellan begagnade bilar som redan finns på den nationella marknaden och liknande fordon som importerats från en annan medlemsstat än Republiken Polen, skall verkningarna av den punktskatt som påförs sistnämnda fordon jämföras med verkningarna av den resterande punktskatt som belastar de förstnämnda fordonen, vilka redan har belagts med nämnda punktskatt då de registrerades för första gången.
- 33 Vid en sådan jämförelse skall det framhållas att den punktskatt som är aktuell i målet vid den nationella domstolen endast tas ut en gång på varje fordon som är avsett att registreras i Polen, på såväl nya som begagnade fordon oavsett om de har tillverkats i landet eller importerats från andra medlemsstater.

- 34 Det skall vidare göras åtskillnad mellan två kategorier av fordon, nämligen mellan de fordon som har sålts begagnade under de två kalenderåren efter tillverkningsdatumet, varvid tillverkningsåret skall anses utgöra det första kalenderåret, och de fordon som har sålts begagnade efter denna tvåårsperiod.
- 35 Vad beträffar personbilar som sålts nya eller begagnade under denna tvåårsperiod framgår det av 2004 års kungörelse att de omfattas av en punktskatt beräknad enligt samma skattesats, såsom angetts i punkt 13 i förevarande dom.
- 36 Vad gäller begagnade fordon som är högst två år gamla åligger det mer specifikt den nationella domstolen att kontrollera, särskilt mot bakgrund av 2004 års kungörelse, huruvida dessa fordon i punktskattehänseende verkligen påförs en identisk påлага med hänsyn till att det resterande beloppet av punktskatten som ingår i marknadsvärdet på begagnade fordon som är registrerade i Polen är detsamma som det belopp av samma punktskatt som belastar liknande begagnade fordon som härrör från en annan medlemsstat än Republiken Polen.
- 37 När det gäller punktskatten på begagnade fordon som sålts mer än två år efter tillverkningsdatumet beräknas däremot punktskattesatsen enligt metoden i artikel 7 i 2004 års kungörelse. Som kommissionen har påpekat utan att motsägas av den polska regeringen leder tillämpningen av denna metod till att skattesatsen ökar beroende på fordonets ålder.
- 38 Det åligger den nationella domstolen att undersöka huruvida en sådan ökning av skattesatsen endast träffar begagnade fordon som härrör från en annan medlemsstat än Republiken Polen, och huruvida skattesatsen för den resterande punktskatt som

ingår i värdet på begagnade fordon som registrerades i Polen när de var nya däremot förblir oförändrad.

- 39 I ett sådant fall kan de argument som åberopats av den polska regeringen för att motivera denna skillnad i beskattning inte godtas. Den polska regeringen har för det första åberopat miljöhänsyn. Den har för det andra framfört misstanken att det försäljningspris som uppges för myndigheterna i ett stort antal fall är betydligt lägre än det pris som faktiskt betalats. Den polska regeringen har slutligen påpekat att skillnaden inte utgör en diskriminering, eftersom sifferuppgifterna visar att införandet av en punktskatt på begagnade fordon som köpts i andra medlemsstater under maj månad år 2004 åtföljdes av en omedelbar och mycket betydande ökning av sådana köp.
- 40 Det framgår av domstolens rättspraxis att ett beskattningssystem endast kan anses vara förenligt med artikel 90 EG om det fastställs att det är organiserat så, att det under alla omständigheter är uteslutet att importerade varor beskattas högre än inhemska varor och att det således inte i något fall får diskriminerande effekter (domen i det ovannämnda målet Haahr Petroleum, punkt 34, och dom av den 23 oktober 1997 i mål C-375/95, kommissionen mot Grekland, REG 1997, s. I-5981, punkt 29).
- 41 Av det ovan anförda följer att den andra och den tredje frågan skall besvaras på följande sätt. Artikel 90 första stycket EG skall tolkas så, att den utgör hinder för en punktskatt, i den mån punktskatten på begagnade fordon som är äldre än två år och som förvärvats i en annan medlemsstat än den som infört denna punktskatt överstiger det resterande beloppet av samma punktskatt som ingår i marknadsvärdet på liknande fordon som tidigare registrerats i den medlemsstat som infört punktskatten. Det åligger den nationella domstolen att undersöka huruvida de bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, och särskilt en tillämpning av artikel 7 i 2004 års kungörelse, får en sådan följd.

*Den fjärde frågan*

- 42 Den nationella domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida artikel 28 EG och artikel 3.3 i direktiv 92/12 utgör hinder för nationella bestämmelser, såsom dem som föreskrivs i artikel 81.1 punkt 1 i 2004 års lag, enligt vilka det krävs att det skall inges en förenklad deklaration, i den mening som avses i sistnämnda bestämmelse, inom fem dagar från det att det gemenskapsinterna förvärvet gjorts.
- 43 Enligt Maciej Brzeziński skall deklarationsskyldigheten tolkas så, att det skall inges en sådan deklaration inom fem dagar från förvärvet av fordonet i Tyskland, medan den polska regeringen och kommissionen anser att fristen börjar löpa när fordonet faktiskt förs in i Polen vid ett gemenskapsinternt förvärv. Domstolen konstaterar inledningsvis att skillnaden i tolkningen av denna deklarationsskyldighet inte påverkar bedömningen av huruvida kravet utgör ett hinder.
- 44 Enligt domstolens rättspraxis skall en nationell åtgärd inom ett område där det har skett en fullständig harmonisering på gemenskapsnivå bedömas mot bakgrund av harmoniseringsåtgärdens bestämmelser och inte mot bakgrund av de primärrättsliga bestämmelserna (se dom av den 13 december 2001 i mål C-324/99, DaimlerChrysler, REG 2001, s. I-9897, punkt 32, och av den 14 december 2004 i mål C-210/03, Swedish Match, REG 2004, s. I-11893, punkt 81). I analogi med denna rättspraxis skall skyldigheten att inge en förenklad deklaration allra först bedömas mot bakgrund av direktiv 92/12 och, särskilt, förbudet mot en sådan formalitet i artikel 3.3 första stycket i nämnda direktiv. Frågan huruvida punktskatten verkligen har varit föremål för en fullständig harmonisering på gemenskapsnivå lämnas tills vidare öppen.
- 45 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 71 i sitt förslag till avgörande kan artikel 3.3 första stycket i direktiv 92/12 endast vara tillämplig om deklara-tions-skyldigheten betraktas som en "gränsformalitet" som medför att punktskatt tas ut.

- 46 Den polska regeringen och kommissionen anser att så inte är fallet i målet vid den nationella domstolen. De har i huvudsak gjort gällande att den skyldighet som föreskrivs i artikel 81.1 punkt 1 i 2004 års lag konkretiseras efter importen till Polen av det punktskattepliktiga fordonet och således efter det att gränsen passerats. Kommissionen har tillagt att fristen för att fullgöra denna formalitet börjar löpa när det gemenskapsinterna förvärvet av fordonet gjorts, det vill säga efter det att fordonet passerat gränsen.
- 47 I det avseendet ankommer det på den nationella domstolen att kontrollera huruvida samtliga bestämmelser som är aktuella i målet vid den nationella domstolen kan tolkas på det sätt som den polska regeringen har gjort. Om den förenklade deklarationen skulle inges i samband med det gemenskapsinterna förvärvet av fordonet och således när en gräns passeras, skulle denna formalitet dock inte vara kopplad till det faktum att gränsen passeras, i den mening som avses i artikel 3.3 första stycket i direktiv 92/12, utan till skyldigheten att erlagga punktskatt.
- 48 Eftersom syftet med den förenklade deklarationen är att säkerställa betalning av punktskatteskulden skulle en sådan formalitet i det fallet hänga samman med den punktskatteutlösande omständigheten. Om denna tolkning godtogs skulle skyldigheten att erlagga punktskatt, såsom framgår av artikel 80.3 punkt 3 i 2004 års lag, uppkomma när äganderätten till personbilen övergår och senast när bilen registreras i Polen i enlighet med vägtrafiklagen.
- 49 Följaktligen är artikel 3.3 första stycket i direktiv 92/12 inte tillämplig i målet vid den nationella domstolen och kan därför inte utgöra något hinder för skyldigheten att inge en förenklad deklaration vid ett gemenskapsinternt förvärv.

- 50 Det framgår även av fast rättspraxis att en sådan skyldighet inte heller kan bedömas mot bakgrund av artikel 28 EG. Tillämpningsområdet för artikel 28 EG omfattar nämligen inte de hinder som avses i andra särskilda bestämmelser, och sådana hinder av fiskal karaktär eller med motsvarande verkan som tullar som avses i artiklarna 23 EG, 25 EG och 90 EG omfattas inte av förbudet i artikel 28 EG (se dom av den 3 februari 2000 i mål C-228/98, Dounias, REG 2000, s. I-577, punkt 39, och av den 17 juni 2003 i mål C-383/01, De Danske Bilimportører, REG 2003, s. I-6065, punkt 32).
- 51 Skyldigheten att inge en förenklad deklaration enligt artikel 81.1 punkt 1 i 2004 års lag utgör inte ett verkligt hinder av fiskal karaktär i egentlig mening, utan är oupplösligen förbunden med den faktiska betalningen av punktskatten. Vidare har den polska regeringen och kommissionen gjort gällande att skyldigheten bland annat syftar till att säkerställa uppbörden av punktskatten.
- 52 Under dessa omständigheter är en sådan skyldighet som den som föreskrivs i artikel 81.1 punkt 1 i 2004 års lag endast en följd av att köparen av personbilen är skyldig att erlägga punktskatt, och artikel 28 EG är följaktligen inte tillämplig.
- 53 Av det ovan anförda följer att den fjärde frågan skall besvaras på följande sätt. Artikel 28 EG är inte tillämplig på en sådan förenklad deklaration som den som föreskrivs i artikel 81.1 punkt 1 i 2004 års lag. Artikel 3.3 i direktiv 92/12 utgör inte hinder för en sådan deklaration när de aktuella bestämmelserna kan tolkas så, att deklarationen skall inges när äganderätten till personbilen övergår och senast när bilen registreras i landet i fråga i enlighet med vägtrafiklagen.

**Huruvida rättsverkningarna av förevarande dom skall begränsas i tiden**

- 54 För det fall domstolen skulle slå fast att artikel 90 första stycket EG utgör hinder för att ta ut en sådan punktskatt som den som införts genom 2004 års lag, har den polska regeringen, i sina skriftliga yttranden, begärt att domstolen skall begränsa domens rättsverkningar i tiden.
- 55 Av fast rättspraxis framgår att den tolkning som domstolen gör, vid utövandet av den behörighet som den har enligt artikel 234 EG, av en gemenskapsrättslig bestämmelse klargör och preciserar i erforderlig utsträckning innebörden och räckvidden av denna bestämmelse, såsom den skall eller skulle ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande. Av detta följer att den på detta sätt tolkade bestämmelsen kan och skall tillämpas av den nationella domstolen även på rättsförhållanden som har uppstått och grundats före den dom som meddelas avseende begäran om tolkning, om de omständigheter som gör det möjligt att inför de behöriga domstolarna föra en tvist angående tillämpningen av nämnda bestämmelse i övrigt har uppfyllts (se, bland annat, dom av den 2 februari 1988 i mål 24/86, *Blaizot*, REG 1988, s. 379, punkt 27, svensk specialutgåva, volym 9, s. 335, av den 15 december 1995 i mål C-415/93, *Bosman*, REG 1995, s. I-4921, punkt 141, och av den 10 januari 2006 i mål C-402/03, *Skov och Bilka*, REG 2006, s. I-199, punkt 50).
- 56 Domstolen kan således endast i undantagsfall, med tillämpning av en i gemenskapens rättsordning ingående allmän rättssäkerhetsprincip, se sig nödsakad att begränsa de berörda möjlighet att åberopa en bestämmelse som den tolkat i syfte att ifrågasätta i god tro etablerade rättsförhållanden. För att en sådan begränsning skall kunna komma i fråga skall två väsentliga kriterier vara uppfyllda, nämligen att de berörda handlat i god tro och att det föreligger en risk för allvarliga störningar (se, bland annat, dom av den 28 september 1994 i mål C-57/93, *Vroege*,

REG 1994, s. I-4541, punkt 21, och av den 12 oktober 2000 i mål C-372/98, Cooke, REG 2000, s. I-8683, punkt 42, samt domen i det ovannämnda målet Skov och Bilka, punkt 51).

- 57 Domstolen har närmare bestämt endast använt denna lösning när vissa särskilda omständigheter har varit för handen, särskilt då det har förelegat fara för allvarliga ekonomiska återverkningar, som i synnerhet har berott på det stora antal rättsförhållanden som i god tro har upprättats på grundval av de bestämmelser som har antagits vara gällande, och det har framgått att enskilda och nationella myndigheter har förmåtts att handla på ett sätt som strider mot gemenskapsbestämmelserna på grund av att det har förelegat en objektiv och betydande osäkerhet beträffande de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas räckvidd, en osäkerhet till vilken andra medlemsstaters eller kommissionens beteenden kan ha bidragit (se bland annat dom av den 27 april 2006 i mål C-423/04, Richards, REG 2006, s. I-3585, punkt 42).
- 58 Enligt fast rättspraxis motiverar vidare de eventuella ekonomiska följderna för en medlemsstat av en dom i ett mål om förhandsavgörande inte i sig att domens rättsverkningar begränsas i tiden (dom av den 20 september 2001 i mål C-184/99, Grzelczyk, REG 2001, s. I-6193, punkt 52, och av den 15 mars 2005 i mål C-209/03, Bidar, REG 2005, s. I-2119, punkt 68).
- 59 Med avseende på risken för allvarliga störningar framlade den polska regeringen vid förhandlingen sifferuppgifter för perioden mellan den 1 maj 2004, då Republiken Polen anslöt sig till Europeiska unionen, och den 30 april 2006, det vill säga en period på två år, av vilka det framgår att totalbeloppet av de punktskatter som tagits ut på privatbilar uppgår till 1,16 procent av de beräknade budgetintäkterna för år 2006. Det har till domstolen dock inte ingetts någon uppdelning av sifferuppgifterna i delposter som gör det möjligt att bedöma vilken andel av totalbeloppet som det kan bli aktuellt att återbetala. Det skall tilläggas att endast de punktskattebelopp som överstiger de belopp som motsvarar den resterande

punktskatt som ingår i värdet av ett liknande begagnat fordon med ursprung i den berörda medlemsstaten behöver återbetalas.

- 60 Domstolen konstaterar följaktligen att det inte kan anses visat att det föreligger fara för allvarliga ekonomiska återverkningar, i den mening som avses i den rättspraxis som omnämnts i punkterna 56 och 57 i förevarande dom, som kan motivera en begränsning i tiden av rättsverkningarna av förevarande dom.
- 61 Under dessa omständigheter är det inte nödvändigt att pröva huruvida kriteriet att de berörda skall ha handlat i god tro är uppfyllt.
- 62 Av detta följer att det saknas anledning att begränsa förevarande doms rättsverkningar i tiden.

### **Rättegångskostnader**

- 63 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) En punktskatt, såsom den som införts i Polen genom lag av den 23 januari 2004 om punktskatter, vilken inte påförs personbilar på grund av att de passerar gränsen, utgör inte en tull på import eller en avgift med motsvarande verkan i den mening som avses i artikel 25 EG.
- 2) Artikel 90 första stycket EG skall tolkas så, att den utgör hinder för en punktskatt, i den mån punktskatten på begagnade fordon som är äldre än två år och som förvärvats i en annan medlemsstat än den som infört denna punktskatt överstiger det resterande beloppet av samma punktskatt som ingår i marknadsvärdet på liknande fordon som tidigare registrerats i den medlemsstat som infört punktskatten. Det åligger den nationella domstolen att undersöka huruvida de bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, och särskilt en tillämpning av artikel 7 i finansministerns kungörelse av den 22 april 2004 om sänkning av punktskattesatser, får en sådan följd.
- 3) Artikel 28 EG är inte tillämplig på en sådan förenklad deklaration som den som föreskrivs i artikel 81.1 punkt 1 i lag av den 23 januari 2004 om punktskatter. Artikel 3.3 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor utgör inte hinder för en sådan

**deklaration när de aktuella bestämmelserna kan tolkas så, att deklarationen skall inges när äganderätten till personbilen övergår och senast när bilen registreras i landet i fråga i enlighet med vägtrafiklagen.**

Underskrifter