

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

18 ianuarie 2007*

În cauza C-313/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Polonia), prin decizia din 22 iunie 2005, primită de Curte la 9 august 2005, în procedura

Maciej Brzeziński

împotriva

Dyrektor Izby Celnej w Warszawie,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul P. Jann, președinte de cameră, domnii J. N. Cunha Rodrigues, K. Schiemann (raportor), M. Ilešič și E. Levits, judecători,

* Limba de procedură: poloneza.

avocat general: doamna E. Sharpston,
grefier: doamna K. Sztranc-Sławiczek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 15 iunie 2006,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Brzeziński, de el însuși, precum și de domnul J. Martini, doradca podatkowy, și de domnul W. Ćwiek, doradca;
- pentru guvernul polonez, de domnii J. Pietras și W. Bronicki, precum și de doamna E. Białas-Giebajtow, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul D. Triantafyllou și de doamna K. Herrmann, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 21 septembrie 2006,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 25 CE, 28 CE și 90 CE, precum și a articolului 3 alineatele (1) și (3) din Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129).

- 2 Aceste întrebări au fost formulate în cadrul unui litigiu între domnul Brzeziński și Dyrektor Izby Celnej w Warszawie (directorul biroului vamal din Varșovia) privind aplicarea accizelor la achiziția unui autovehicul de ocazie din Germania în scopul importării în Polonia.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

- 3 Articolul 25 CE prevede următoarele:

„Între statele membre sunt interzise taxele vamale la import și la export sau taxele cu efect echivalent. Această interdicție se aplică de asemenea taxelor vamale cu caracter fiscal.”

- 4 Articolul 28 CE prevede următoarele:

„Între statele membre sunt interzise restricțiile cantitative la import, precum și orice măsuri cu efect echivalent.”

5 Articolul 90 CE are următorul cuprins:

„Niciun stat membru nu aplică, direct sau indirect, produselor altor state membre impozite interne de orice natură mai mari decât cele care se aplică, direct sau indirect, produselor naționale similare.

De asemenea, niciun stat membru nu aplică produselor altor state membre impozite interne de natură să protejeze indirect alte sectoare de producție.”

6 Articolul 3 alineatele (1) și (3) din Directiva 92/12 prevede următoarele:

„(1) Prezenta directivă se aplică, la nivel comunitar, următoarelor produse, conform definiției din directivele relevante:

- uleiuri minerale;

- alcool și băuturi alcoolice;

- tutun prelucrat.

[...]

(3) Statele membre își păstrează dreptul de a introduce sau a menține taxe percepute asupra unor produse, altele decât cele enumerate la alineatul (1), cu condiția ca taxele în cauză să nu genereze formalități la trecerea frontierei în cadrul schimburilor comerciale dintre statele membre.

Sub rezerva aceleiași dispoziții, statele membre își păstrează și dreptul de a percepe taxe asupra furnizării unor servicii care nu pot fi caracterizate ca fiind impozite pe cifra de afaceri, inclusiv asupra celor privind produsele supuse accizelor.”

Reglementarea națională

- 7) Articolul 2 din legea din 23 ianuarie 2004 privind accizele (Dz. U nr. 29, poziția 257), în versiunea aplicabilă acțiunii principale (denumită în continuare „legea din 2004”), prevede:

„În sensul prezentei legi, se înțelege prin

[...]

- 11) «achiziție intracomunitară»: transferul produselor supuse accizelor de pe teritoriul unui stat membru către teritoriul național;

[...]”

8 Articolul 10 alineatul 1 din legea din 2004 este redactat după cum urmează:

„Baza impozabilă, în caz de exprimare a nivelului de impozitare ca procentaj din această bază, este:

- 1) suma datorată în temeiul vânzării, pe teritoriul național, a produselor supuse accizelor, din care se scade quantumul taxei asupra bunurilor și serviciilor sau quantumul accizelor datorate pentru aceste mărfuri;
- 2) suma pe care cumpărătorul este obligat să o plătească pentru mărfurile supuse accizelor, în caz de achiziție intracomunitară;
- 3) suma datorată pentru livrarea produselor supuse accizelor pe teritoriul unui stat membru, în cazul livrării pe teritoriul Comunității;
- 4) valoarea în vamă a produselor supuse accizelor, la care se adaugă taxele vamale datorate, în cazul importurilor, având în vedere alineatele 6-9.”

9 Articolul 75 din legea din 2004 prevede următoarele:

„1. Nivelul de impozitare asupra produselor nearmonizate supuse accizelor este de 65 % din baza definită la articolul 10, cu excepția nivelului aplicabil energiei electrice.

[...]

3. Ministrul competent în materie de finanțe publice poate, prin decret, să reducă nivelurile accizelor, astfel cum au fost definite la alineatele 1 și 2, să le diferențieze în funcție de tipul de produs și chiar să stabilească condițiile lor de aplicare.”

¹⁰ Conform articolului 80 din legea din 2004:

„1. Sunt supuse accizelor autoturismele neînmatriculate pe teritoriul național conform Codului rutier.

2. Obligația de plată a accizelor revine:

- 1) persoanelor care vând autoturisme înainte de prima lor înmatriculare pe teritoriul național;
- 2) importatorilor și persoanelor care efectuează achiziții pe teritoriul Comunității.

3. Accizele asupra autovehiculelor se aplică:

- 1) în caz de vânzare, de la momentul eliberării facturii și cel mai târziu în termen de șapte zile de la data livrării mărfii;

- 2) în caz de import, de la data constituirii datoriei vamale în sensul reglementărilor dreptului vamal;
- 3) în caz de achiziție pe teritoriul Comunității, de la data dobândirii dreptului de a dispune de autoturism în calitate de proprietar și cel mai târziu de la înmatricularea sa pe teritoriul național conform Codului rutier.

4. Ministrul competent în materie de finanțe publice poate stabili prin decret datele privind autoturismele, printre care sarcina utilă admisibilă, în scopul perceperii accizelor, ținând seama de soluțiile aplicate prin reglementările fiscale speciale și de necesitatea de a asigura perceperea regulată a accizelor.”

11 Articolul 81 alineatul 1 din legea din 2004 are următorul cuprins:

„Persoanele ce efectuează pe teritoriul Comunității achiziții intracomunitare de autoturisme neînmatriculate pe teritoriul național conform Codului rutier sunt obligate:

- 1) să depună, la momentul importării pe teritoriul național, o declarație simplificată la biroul vamal competent în termen de cinci zile de la data achiziției pe teritoriul Comunității;
- 2) să achite accizele până cel târziu la data înmatriculării aceluia autovehicul în țară.”

- 12 În temeiul articolului 82 alineatul 3 din legea din 2004, în caz de achiziție intracomunitară a unui autoturism, baza de impozitare este suma pe care cumpărătorul trebuie să o plătească vânzătorului.
- 13 Articolul 7 din decretul ministrului finanțelor din 22 aprilie 2004 privind reducerea nivelului accizelor (Dz. U nr. 87, poziția 825), în versiunea aplicabilă acțiunii principale (denumit în continuare „decretul din 2004”), precum și anexele 1 și 2 la acest decret indică faptul că, pentru autovehiculele noi sau care au mai puțin de doi ani vechime, nivelul accizelor este de 3,1 % sau de 13,6 %, în funcție de capacitatea cilindrică, și că, în schimb, pentru autovehiculele mai vechi de doi ani, acest nivel este stabilit conform formulei de calcul prevăzute la articolul 7 alineatul 2 din decretul din 2004 și variază, în funcție de vechimea autovehiculului, până la 65 % din baza impozabilă.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

- 14 Reclamantul în acțiunea principală, domnul Brzeziński, a cumpărat în Germania un autoturism marca Volkswagen, model Golf II, fabricat în 1989, pe care l-a importat apoi în Polonia. La 21 iunie 2004, conform articolului 81 alineatul 1 punctul 1 din legea din 2004, a depus o declarație simplificată conform modelului AKC-U privind achiziția acestui autovehicul pe teritoriul Comunității. La 23 iunie 2004, acesta a achitat suma de 855 PLN cu titlu de accize.
- 15 Printr-o scrisoare din 6 iulie 2004, domnul Brzeziński a solicitat restituirea sumei plătite cu titlu de accize, care a fost, după părerea lui, percepută în mod eronat, arătând că perceperea unei astfel de taxe este contrară articolelor 23 CE, 25 CE și 90 CE. Prin decizia din 17 august 2004, directorul Biroului Vamal nr. 1 din Varșovia a respins această cerere.

- 16 La 2 septembrie 2004, domnul Brzeziński a formulat o contestație împotriva acestei decizii la Dyrektor Izby Celnej w Warszawie. Prin decizia din 18 ianuarie 2005, acesta a confirmat decizia directorului Biroului Vamal nr. 1 și a respins contestația cu care a fost sesizat.
- 17 În acțiunea introdusă în fața Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie [tribunal administrativ al voievodie (unitate administrativ-teritorială) Varșovia] împotriva acestei decizii de respingere, reclamantul a solicitat anularea acesteia și obligarea administrației vămilor la rambursarea sumei percepute cu titlu de accize în mod eronat, din cauza incompatibilității sale cu respectivele reglementări comunitare.
- 18 Ca răspuns la obiecțiile reclamantului, Dyrektor Izby Celnej w Warszawie a considerat că motivul întemeiat pe încălcarea articolului 90 CE este lipsit de fundament și a solicitat respingerea acțiunii.
- 19 În aceste condiții, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 25 [CE], care interzice taxele vamale la import și la export sau taxele cu efect echivalent între statele membre, interzice unui stat membru să aplice articolul 80 din [legea din 2004] în cazul în care accizele sunt percepute la achiziția oricărui autovehicul, indiferent de locul său de origine, înainte de prima înmatriculare pe teritoriul național?

- 2) Articolul 90 primul paragraf [CE], în temeiul căruia niciun stat membru nu aplică, direct sau indirect, produselor altor state membre impozite interne de orice natură mai mari decât cele care se aplică, direct sau indirect, produselor naționale similare, autorizează un stat membru să introducă accize asupra autovehiculelor de ocazie provenind din alte state membre, exonerând în același timp de la plata acestor accize vânzarea autovehiculelor de ocazie deja înmatriculate în Polonia, în condițiile în care accizele au fost impuse tuturor autovehiculelor neînmatriculate pe teritoriul național, în conformitate cu articolul 80 alineatul 1 din [legea din 2004]?

- 3) Articolul 90 al doilea paragraf [CE], în temeiul căruia niciun stat membru nu aplică produselor altor state membre impozite interne de natură să protejeze indirect alte sectoare de producție, permite unui stat membru să introducă accize asupra autovehiculelor de ocazie importate din alte state membre, accize al căror nivel variază în funcție de vechimea autovehiculului și de capacitatea cilindrică a motorului, prevăzute într-un regulament de aplicare polonez [(articolul) 7 din (decretul din 2004)], atunci când aceeași formulă se aplică pentru calcularea accizelor la vânzarea autovehiculelor de ocazie în țară, vânzare efectuată înainte de prima lor înmatriculare pe teritoriul național și când aceste taxe afectează apoi prețul autovehiculului în caz de revânzare?

- 4) Articolul 28 [CE], în temeiul căruia sunt interzise între statele membre restricțiile cantitative la import, precum și orice măsuri cu efect echivalent, coroborat cu articolul 3 alineatul (3) din [Directiva 92/12], se opune ca un stat membru să adopte dispozițiile prevăzute la articolul 81 din [legea din 2004], conform căruia persoanele care efectuează achiziții intracomunitare de autoturisme neînmatriculate pe teritoriul național, conform dispozițiilor Codului rutier, sunt obligate, la importarea pe teritoriul național, să depună o declarație simplificată la biroul vamal competent în termen de cinci zile de la data achiziției intracomunitare?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 20 Prin intermediul primei întrebări formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă o acciză precum cea instituită prin legea din 2004 constituie o taxă vamală la import sau o taxă cu efect echivalent în înțelesul articolului 25 CE.
- 21 O acciză precum cea în cauză în acțiunea principală nu reprezintă o taxă vamală propriu-zisă.
- 22 În ceea ce privește întrebarea dacă o astfel de acciză se înscrie în noțiunea de taxe cu efect echivalent, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că orice obligație pecuniară impusă unilateral asupra mărfurilor în temeiul faptului că trec frontiera, oricare ar fi denumirea și modul de aplicare ale acesteia, și care nu reprezintă o taxă vamală propriu-zisă constituie o taxă cu efect echivalent în sensul articolelor 23 CE și 25 CE (a se vedea în special hotărârea din 17 iulie 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, Rec., p. I-4085, punctul 20, hotărârea din 2 aprilie 1998, Outokumpu, C-213/96, Rec., p. I-1777, punctul 20, precum și hotărârea din 5 octombrie 2006, Nádásdi și Németh, C-290/05 și C-333/05, Rec., p. I-10115, punctul 39).
- 23 O acciză precum cea instituită prin legea din 2004 nu este percepută în temeiul trecerii frontierei statului membru care a instituit-o. Într-adevăr, rezultă deopotrivă din articolul 80 alineatul 3 punctul 3) din aceeași lege și din precizările făcute de

guvernul polonez în cursul ședinței că acciza este aplicată tuturor autoturismelor înainte de prima lor înmatriculare în Polonia și că, pentru garantarea acestui obiectiv, există mai multe fapte generatoare ale acestei accize. Astfel, această acciză se naște în special fie la vânzarea autovehiculului, fie, în cazul unei achiziții intracomunitare, precum cea definită la articolul 2 punctul 11) din respectiva lege, la dobândirea dreptului de a dispune de un autoturism în calitate de proprietar și, cel mai târziu, la înmatricularea sa pe teritoriul național.

- 24 O astfel de acciză intră în sfera regimului general intern de impozitare a mărfurilor și trebuie, în consecință, analizată în raport cu articolul 90 CE.
- 25 Prin urmare, trebuie să se răspundă la prima întrebare că o acciză precum cea instituită în Polonia prin legea din 2004, care nu se aplică autoturismelor în temeiul faptului că trec frontiera, nu constituie o taxă vamală la import și nici o taxă cu efect echivalent în înțelesul articolului 25 CE.

Cu privire la a doua și la a treia întrebare

- 26 Prin a doua și a treia întrebare, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 90 CE trebuie interpretat în sensul că se opune instituirii unei accize prezentând caracteristicile celei instituite prin legea din 2004, întrucât această acciză se aplică la achiziția de autovehicule de ocazie provenind din alte state membre decât statul care a introdus această acciză, dar nu și la achiziția de autovehicule de ocazie deja înmatriculate în acest stat, autovehicule cărora li s-a aplicat deja acciza, anterior înmatriculării inițiale, dat fiind că această acciză poate reprezenta un impozit intern asupra bunurilor provenind din alte state

membre mai mare decât impozitele care fie se aplică în mod direct sau indirect asupra produselor naționale similare, în sensul articolului 90 primul paragraf CE, fie se aplică în mod indirect asupra produselor provenind din alte state membre și este de natură să protejeze alte sectoare de producție, în înțelesul celui de al doilea paragraf al aceluiași articol.

- 27 După cum Curtea a statuat deja, articolul 90 CE reprezintă în cadrul Tratatului CE o completare a dispozițiilor privind eliminarea taxelor vamale și a taxelor cu efect echivalent. Această dispoziție are drept obiectiv asigurarea liberei circulații a mărfurilor între statele membre în condiții normale de concurență, prin eliminarea oricărei forme de protecție care poate decurge din aplicarea de impozite interne discriminatorii față de produsele provenind din alte state membre (hotărârea din 15 iunie 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 și C-41/05, Rec., p. I-5293, punctul 55 și jurisprudența citată, precum și hotărârea *Nádasdi și Németh*, citată anterior, punctul 45).
- 28 De asemenea, în materie de impozitare a autovehiculelor de ocazie din import, Curtea a considerat că articolul 90 CE vizează garantarea neutralității depline a impozitelor interne față de concurența dintre produsele care se află deja pe piața internă și produsele din import (a se vedea hotărârea din 29 aprilie 2004, *Weigel*, C-387/01, Rec., p. I-4981, punctul 66 și jurisprudența citată, precum și hotărârea *Nádasdi și Németh*, citată anterior, punctul 46).
- 29 Conform unei jurisprudențe consacrate, există o încălcare a articolului 90 primul paragraf CE atunci când impozitul aplicat produsului de import și cel aplicat produsului național similar sunt calculate diferit și după metode diferite, care conduc, fie chiar și în cazuri limitate, la un impozit mai mare aplicat produsului de import (a se vedea hotărârea *Weigel*, citată anterior, punctul 67 și jurisprudența citată). Astfel, în temeiul respectivei dispoziții, accizele asupra produselor provenind din alte state membre nu pot fi superioare celor aplicate produselor naționale similare.

- 30 În acest sens, din dosarul acțiunii principale reiese că întrebarea instanței de trimitere, întemeiată pe o comparație între autovehiculele de ocazie aflate deja pe piața națională și cele achiziționate într-un alt stat membru, tinde să compare două categorii de produse similare în înțelesul articolului 90 primul paragraf CE. În schimb, niciun element din dosarul cauzei nu indică faptul că impozitarea autovehiculelor de ocazie achiziționate într-un alt stat membru decât Republica Polonă instituie un protecționism indirect, favorizând alte produse decât vehiculele cu motor, interzis prin articolul 90 al doilea paragraf CE.
- 31 Prin urmare, acciza în cauză în acțiunea principală trebuie analizată exclusiv prin raportare la articolul 90 primul paragraf CE.
- 32 În vederea garantării neutralității impozitelor interne din perspectiva concurenței dintre autovehiculele de ocazie care se află deja pe piața națională și autovehiculele similare importate dintr-un alt stat membru decât Republica Polonă, trebuie comparate efectele accizelor instituite asupra acestei ultime categorii cu cele ale accizelor reziduale care se aplică primei categorii de autovehicule, deja supuse acestei taxe la prima lor înmatriculare.
- 33 În cadrul unei astfel de comparații, trebuie subliniat în primul rând că accizele în cauză în acțiunea principală nu se percep decât o singură dată pentru toate autovehiculele destinate înmatriculării în Republica Polonă, fie ele noi sau de ocazie, fabricate pe teritoriul național sau importate din alte state membre.

- 34 În al doilea rând, trebuie să se facă diferența între două categorii de autovehicule, și anume, pe de o parte, cele care sunt vândute de ocazie în cursul a doi ani calendaristici de la data fabricației, anul fabricației fiind considerat primul an calendaristic din această perioadă, și, pe de altă parte, cele care sunt vândute de ocazie ulterior acestei perioade de doi ani.
- 35 Mai întâi, în ceea ce privește autoturismele vândute noi sau de ocazie în respectiva perioadă de doi ani, rezultă din ordinul din 2004, după cum s-a arătat la punctul 13 din prezenta hotărâre, că acestea sunt supuse unei accize calculate conform aceluiași nivel.
- 36 În ceea ce privește autovehiculele de ocazie care au mai puțin de doi ani vechime, instanța națională este cea căreia îi revine sarcina să verifice, mai ales în lumina decretului din 2004, dacă acestea suportă, în privința accizelor, o sarcină identică în virtutea faptului că valoarea reziduală a accizelor, încorporată în valoarea de piață a autovehiculelor de ocazie înmatriculate în Polonia, este egală cu valoarea accizelor care se aplică autovehiculelor de ocazie similare provenind din alt stat membru decât Republica Polonă.
- 37 În schimb, în ceea ce privește accizele aplicate autovehiculelor de ocazie vândute după mai mult de doi ani de la data fabricației, nivelul accizelor este calculat după formula prevăzută la articolul 7 din decretul din 2004. După cum a subliniat Comisia, fără a fi contrazisă de guvernul polonez, aplicarea acestei formule conduce la creșterea respectivului nivel în funcție de vechimea autovehiculului.
- 38 Or, instanța de trimitere este cea care trebuie să analizeze dacă o astfel de creștere a respectivului nivel privește doar autovehiculele de ocazie provenind din alte state membre decât Republica Polonă și dacă, în schimb, în cazul autovehiculelor de

ocazie înmatriculate în stare nouă în Polonia, nivelul accizelor reziduale încorporat în valoarea unui astfel de autovehicul rămâne constant.

- 39 Într-o astfel de situație, argumentele prezentate de guvernul polonez pentru a justifica diferența de taxare nu pot fi admise. În primul rând, guvernul polonez a prezentat considerente privind mediul, apoi a exprimat bănuiala că, într-un mare număr de cazuri, prețul de cumpărare declarat autorităților este mult mai mic decât prețul plătit efectiv și, în final, a precizat că respectiva diferență nu constituie o discriminare, dat fiind că cifrele arată că supunerea la plata accizelor a autovehiculelor de ocazie cumpărate în celelalte state membre în cursul lunii mai 2004 a fost urmată de o creștere imediată și foarte importantă a acestor achiziții.
- 40 Într-adevăr, din jurisprudența Curții rezultă că un sistem de impozitare nu poate fi considerat compatibil cu articolul 90 CE decât dacă este organizat astfel încât să excludă orice posibilitate ca produsele importate să fie supuse unor impozite mai mari decât produsele naționale și, prin urmare, să nu producă în niciun caz efecte discriminatorii (hotărârea Haahr Petroleum, citată anterior, punctul 34, și hotărârea din 23 octombrie 1997, Comisia/Grecia, C-375/95, Rec., p. I-5981, punctul 29).
- 41 Din considerentele precedente rezultă că la a doua și la a treia întrebare trebuie să se răspundă că articolul 90 primul paragraf CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei accize în măsura în care valoarea accizei aplicate vehiculelor de ocazie mai vechi de doi ani achiziționate în alt stat membru decât cel care a instituit acciza depășește valoarea reziduală a aceleiași accize încorporată în valoarea de piață a vehiculelor similare înmatriculate anterior în statul membru care instituie acciza. Este de competența instanței de trimitere să analizeze dacă reglementarea în cauză în acțiunea principală, în special aplicarea articolului 7 din decretul din 2004, produce un astfel de efect.

Cu privire la a patra întrebare

- 42 Prin a patra întrebare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 28 CE și articolul 3 alineatul (3) din Directiva 92/12 se opun unei reglementări naționale precum cea prevăzută la articolul 81 alineatul 1 punctul 1) din legea din 2004, care impune depunerea unei declarații simplificate în termen de cinci zile de la data achiziției intracomunitare.
- 43 Cu titlu preliminar, trebuie să se constate că divergența privind interpretarea acestei obligații de declarare, în sensul că, în opinia domnului Brzeziński, o astfel de declarație trebuie depusă în termen de cinci zile de la data achiziției autovehiculului în Germania, iar în opinia guvernului polonez și a Comisiei, respectivul termen începe să curgă de la introducerea efectivă a autovehiculului în Polonia în cazul unei achiziții intracomunitare, nu are nicio influență asupra eventualului caracter de obstacol al acestei cerințe.
- 44 Prin analogie cu jurisprudența Curții conform căreia o măsură națională într-un domeniu care a făcut obiectul unei armonizări complete la nivel comunitar trebuie apreciată în raport cu dispozițiile acestei măsuri de armonizare, și nu cu cele din dreptul primar (a se vedea hotărârea din 13 decembrie 2001, DaimlerChrysler, C-324/99, Rec., p. I-9897, punctul 32, și hotărârea din 14 decembrie 2004, Swedish Match, C-210/03, Rec., p. I-11893, punctul 81), obligația de depunere a unei declarații simplificate trebuie examinată mai întâi în lumina Directivei 92/12 și în special a interdicției unei astfel de formalități care figurează la articolul 3 alineatul (3) primul paragraf, lăsând totodată deoparte, pentru început, întrebarea dacă accizele fac într-adevăr obiectul unei armonizări complete la nivel comunitar.
- 45 După cum a arătat avocatul general la punctul 71 din concluziile sale, articolul 3 alineatul (3) primul paragraf din Directiva 92/12 nu este relevant decât dacă obligația de declarare este considerată „o formalitate la trecerea frontierei” ce duce la perceperea accizelor.

- 46 Guvernul polonez și Comisia consideră că această condiție nu este îndeplinită în acțiunea principală. Aceștia arată, în esență, că obligația prevăzută la articolul 81 alineatul 1 punctul 1) din legea din 2004 ia naștere după importarea pe teritoriul național a autovehiculului supus accizelor și, prin urmare, după trecerea frontierei. Comisia adaugă că termenul pentru îndeplinirea acestei formalități începe să curgă de la data achiziției intracomunitare a autovehiculului, adică după ce acesta a trecut frontiera.
- 47 În acest sens, instanța de trimitere este cea care trebuie să verifice dacă ansamblul reglementării în cauză în acțiunea principală poate fi interpretat în sensul pe care i l-a dat guvernul polonez. Într-adevăr, chiar dacă declarația simplificată ar trebui depusă la momentul achiziției intracomunitare a autovehiculului, prin urmare la trecerea unei frontiere, această formalitate nu ar depinde de trecerea frontierei, în sensul articolului 3 alineatul (3) primul paragraf din Directiva 92/12, ci de obligația de a plăti accizele.
- 48 Într-adevăr, în această ipoteză, dat fiind că scopul declarației simplificate este să asigure plata datoriei corespunzătoare accizelor, o astfel de formalitate depinde de faptul generator al accizei. Reținând această interpretare, taxa ar fi datorată, după cum rezultă din articolul 80 alineatul 3 punctul 3) din legea din 2004, de la data dobândirii dreptului de a dispune de autoturism în calitate de proprietar și cel mai târziu de la înmatricularea sa pe teritoriul național conform Codului rutier.
- 49 Prin urmare, articolul 3 alineatul (3) primul paragraf din Directiva 92/12 nu se aplică în acțiunea principală și, în consecință, nu se poate opune obligației de a depune o declarație simplificată în cazul unei achiziții intracomunitare.

- 50 Rezultă de asemenea dintr-o jurisprudență constantă că o astfel de obligație nu ar putea fi analizată nici în raport cu articolul 28 CE. Într-adevăr, domeniul de aplicare al acestui articol nu cuprinde obstacolele avute în vedere de alte reglementări specifice, iar obstacolele de natură fiscală sau cu efect echivalent taxelor vamale avute în vedere la articolele 23 CE, 25 CE și 90 CE nu depind de interdicția prevăzută la articolul 28 CE (a se vedea hotărârea din 3 februarie 2000, Dounias, C-228/98, Rec., p. I-577, punctul 39, și hotărârea din 17 iunie 2003, De Danske Bilimportører, C-383/01, Rec., p. I-6065, punctul 32).
- 51 În schimb, obligația de a depune o declarație simplificată în temeiul articolului 81 alineatul 1 punctul 1) din legea din 2004, dat fiind că nu reprezintă un veritabil obstacol de natură fiscală, este strâns legată de plata efectivă a accizelor. Astfel, guvernul polonez și Comisia arată că aceasta are ca obiectiv în special asigurarea colectării taxei respective.
- 52 În aceste condiții, o obligație precum cea prevăzută la articolul 81 alineatul 1 punctul 1) din legea din 2004 nu reprezintă decât corolarul obligației cumpărătorului autoturismului de a plăti acciza și, prin urmare, articolul 28 CE nu ar putea fi aplicabil.
- 53 Din ansamblul considerentelor anterioare rezultă că la a patra întrebare trebuie să se răspundă că articolul 28 CE nu se aplică unei declarații simplificate precum cea prevăzută la articolul 81 alineatul 1 punctul 1) din legea din 2004 și că articolul 3 alineatul (3) din Directiva 92/12 nu se opune unei astfel de declarații atunci când reglementarea în cauză poate fi interpretată în sensul că o astfel de declarație este obligatorie de la data dobândirii dreptului de a dispune de autoturism în calitate de proprietar și cel mai târziu de la înmatricularea sa pe teritoriul național conform Codului rutier.

Cu privire la limitarea în timp a efectelor prezentei hotărâri

54 Guvernul polonez a cerut Curții în observațiile sale scrise ca, în cazul în care hotărârea ar stabili că articolul 90 primul paragraf CE se opune perceperii unei accize precum cea instituită prin legea din 2004, aceasta să limiteze în timp efectele hotărârii sale.

55 În conformitate cu o jurisprudență constantă, interpretarea unei norme de drept comunitar făcută de Curte în exercitarea competenței pe care i-o conferă articolul 234 CE lămurește și precizează, dacă este nevoie, semnificația și câmpul de aplicare ale acestei norme, astfel cum trebuie sau ar fi trebuit să fie înțeleasă și aplicată de la intrarea sa în vigoare. Rezultă că norma astfel interpretată poate și trebuie să fie aplicată de către instanță chiar raporturilor juridice născute și constituite înainte de hotărârea asupra cererii de interpretare, dacă sunt reunite și condițiile care permit supunerea litigiului privind aplicarea normei respective instanțelor competente (a se vedea în special hotărârea din 2 februarie 1988, Blaizot, 24/86, Rec., p. 379, punctul 27, hotărârea din 15 decembrie 1995, Bosman, C-415/93, Rec., p. I-4921, punctul 141, precum și hotărârea din 10 ianuarie 2006, Skov și Bilka, C-402/03, Rec., p. I-199, punctul 50).

56 Prin urmare, Curtea poate numai în mod excepțional, în aplicarea principiului general al securității juridice inerent ordinii juridice comunitare, să considere necesar să limiteze posibilitatea oricărei persoane interesate de a invoca o dispoziție pe care a interpretat-o în scopul de a contesta raporturi juridice stabilite cu bună-credință. Pentru a putea impune o astfel de limitare, este necesară întrunirea a două criterii esențiale: buna-credință a celor interesați și riscul de consecințe grave (a se vedea în special hotărârea din 28 septembrie 1994, Vroege, C-57/93, Rec., p. I-4541,

punctul 21, hotărârea din 12 octombrie 2000, Cooke, C-372/98, Rec., p. I-8683, punctul 42, precum și hotărârea Skov și Bilka, citată anterior, punctul 51).

57 Mai precis, Curtea nu a recurs la această soluție decât în circumstanțe bine determinate, în cazul în care, pe de o parte, exista un risc de repercusiuni economice grave, cauzate mai ales de numărul mare de raporturi juridice constituite cu bună-credință pe baza reglementării considerate în mod legitim ca fiind în vigoare și, pe de altă parte, reieșea că particularii și autoritățile naționale au fost determinați să adopte un comportament neconform reglementării comunitare ca urmare a unei incertitudini obiective și importante privind înțelesul normelor comunitare, incertitudine la care contribuise eventual și comportamentul altor state membre sau al Comisiei (a se vedea în special hotărârea din 27 aprilie 2006, Richards, C-423/04, Rec., p. I-3585, punctul 42).

58 De asemenea, potrivit unei jurisprudențe constante, implicațiile financiare care ar rezulta pentru un stat membru dintr-o hotărâre preliminară nu justifică, prin ele însele, limitarea în timp a efectelor hotărârii (hotărârea din 20 septembrie 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec., p. I-6193, punctul 52, și hotărârea din 15 martie 2005, Bidar, C-209/03, Rec., p. I-2119, punctul 68).

59 În ceea ce privește riscul de consecințe grave, guvernul polonez a prezentat în cursul ședinței statistici care acoperă perioada dintre 1 mai 2004, data aderării Republicii Polone la Uniunea Europeană, și 30 aprilie 2006, adică o perioadă de doi ani, care arată că totalul accizelor aplicate autoturismelor se ridică la 1,16 % din veniturile bugetare prevăzute pentru 2006. Totuși, repartizarea acestor cifre, care ar permite stabilirea proporției susceptibile de rambursare, nu a fost comunicată Curții. Trebuie adăugat că se rambursează numai quantumul accizelor care depășește

cuatumul corespunzător accizei reziduale încorporat într-un autovehicul de ocazie similar provenind din statul membru respectiv.

- 60 Prin urmare, trebuie să se constate că existența unui risc de repercusiuni economice grave, în sensul jurisprudenței citate la punctele 56 și 57 ale prezentei hotărâri, de natură să justifice o limitare în timp a efectelor prezentei hotărâri, nu a fost stabilită.
- 61 În aceste condiții, nu este necesar să se verifice îndeplinirea criteriului privind buna-credință a celor interesați.
- 62 Din aceste considerente rezultă că nu trebuie limitate în timp efectele prezentei hotărâri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 63 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

- 1) **O acciză precum cea instituită în Polonia prin legea din 23 ianuarie 2004 privind accizele, care nu se aplică autoturismelor în temeiul faptului că trec frontiera, nu constituie o taxă vamală la import și nici o taxă cu efect echivalent în sensul articolului 25 CE.**

- 2) **Articolul 90 primul paragraf CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei accize în măsura în care valoarea accizei aplicate vehiculelor de ocazie mai vechi de doi ani achiziționate în alt stat membru decât cel care a instituit acciza depășește valoarea reziduală a aceleiași accize încorporată în valoarea de piață a vehiculelor similare înmatriculate anterior în statul membru care a instituit acciza. Este de competența instanței de trimitere să analizeze dacă reglementarea în cauză în acțiunea principală, în special aplicarea articolului 7 din decretul ministrului finanțelor din 22 aprilie 2004 privind reducerea nivelului accizelor, produce un astfel de efect.**

- 3) **Articolul 28 CE nu se aplică unei declarații simplificate precum cea prevăzută la articolul 81 alineatul 1 punctul 1 din legea din 23 ianuarie 2004 privind accizele și articolul 3 alineatul (3) din Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor**

produse nu se opune unei astfel de declarații atunci când reglementarea în cauză poate fi interpretată în sensul că o astfel de declarație este obligatorie de la data dobândirii dreptului de a dispune de autoturism în calitate de proprietar și cel mai târziu de la înmatricularea sa pe teritoriul național conform Codului rutier.

Semnături