

Sag C-426/07

Dariusz Krawczyński

mod

Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku)

»Interne afgifter – afgifter på motorkøretøjer – punktafgift – brugte køretøjer – import«

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – forbud mod at opkræve andre indenlandske afgifter, der har karakter af omsætningsafgift*

(Rådets direktiv 77/388, art. 33, stk. 1)

2. *Fiskale bestemmelser – interne afgifter – punktafgift, der pålægges ethvert salg af køretøjer før deres første indregistrering i landet*

(Art. 90, stk. 1, EF)

1. Artikel 33, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 91/680, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en punktafgift, der pålægges ethvert salg af køretøjer før deres første indregistrering i landet.

Når en sådan punktafgift alene pålægges salg af køretøjer før deres første indregistrering i landet, kan den nemlig ikke anses for generelt at pålægges enhver transaktion vedrørende goder eller tjenesteydelser, og dermed adskiller den sig fra omsætningsafgiften på en sådan måde, at den ikke kan kvalificeres som en afgift, der har karakter af omsætningsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i nævnte artikel.

(jf. præmis 22, 23, 25 og 26 samt domskonkl. 1)

2. Artikel 90, stk. 1, EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en punktafgift, der pålægges ethvert salg af køretøjer før deres første indregistrering i landet, for så vidt som størrelsen af den punktafgift, der pålægges brugte køretøjer, som er indført fra en anden medlemsstat, overstiger det restbeløb af afgiften, som indgår i markedsværdien for tilsvarende køretøjer, der tidligere er blevet indregistreret i den medlemsstat, som indførte punktafgiften. Det tilkommer den nationale ret at undersøge, om den nationale lovgivning har en sådan virkning.

(jf. præmis 39 og domskonkl. 2)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

17. juli 2008 (*)

»Interne afgifter – afgifter på motorkøretøjer – punktafgift – brugte køretøjer – import«

I sag C-426/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Polen) ved afgørelse af 27. juni 2007, indgået til Domstolen den 14. september 2007, i sagen:

Dariusz Krawczyński

mod

Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne A. Tizzano, M. Ilešić (refererende dommer), E. Levits og J.-J. Kasel,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Dariusz Krawczyński ved radca prawny W. Kłoskowski
- Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku ved radca prawny W. Dziemiach
- den polske regering ved M. Dowgielewicz, som befuldmægtiget
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og K. Herrmann, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen dels af artikel 33, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 (EFT L 376, s. 1, herefter »sjette direktiv«), dels af artikel 90, stk. 1, EF.

2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem Dariusz Krawczyński og Dyrektor Izby Celnej w Białyymstoku (toldvæsenets direktør i Białyystok) vedrørende de punktafgifter, som Dariusz Krawczyński er blevet afkrævet for salg af brugte motorkøretøjer før deres første indregistrering i Polen.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 33, stk. 1, bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser, navnlig sådanne, der er fastsat i gældende fællesskabsbestemmelser om den generelle ordning for besiddelse af, omsætning af og kontrol med punktafgiftspligtige varer, er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringsaftaler, afgifter på spil og væddemål, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, dog forudsat at disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

Nationale bestemmelser

4 Artikel 2 i lov af 23. januar 2004 om punktafgifter (ustawa o podatku akcyzowym) (Dz. U nr. 29, position 257) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »loven af 2004«), bestemmer:

»Ved anvendelsen af denne lov forstås ved:

[...]

»11) erhvervelse inden for Fællesskabet«: overførsel af punktafgiftspålagte varer fra en medlemsstat til det nationale territorium.

[...]«

5 Artikel 10, stk. 1, i nævnte lov har følgende ordlyd:

»Afgiftsgrundlaget, såfremt punktafgiftssatsen er udtrykt som en procentsats af afgiftsgrundlaget, er:

1) salgsbeløbet ved salg i landet af punktafgiftspålagte varer med fradrag af afgiften på goder og tjenesteydelser eller den punktafgift, der vedrører disse varer

- 2) det beløb, som køberen er forpligtet til at betale for de punktafgiftspålagte varer ved køb inden for Fællesskabet
- 3) det beløb, der erlægges ved levering af punktafgiftspålagte varer i en medlemsstat ved levering inden for Fællesskabet
- 4) toldværdien af de punktafgiftspålagte varer med tillæg af told ved import, jf. stk. 6-9.«

6 Artikel 75, stk. 1 og 3, i loven af 2004 bestemmer:

»1. Afgiftssatsen for varer, der er pålagt en ikke-harmoniseret punktafgift, er 65% af det afgiftsgrundlag, der er fastsat i artikel 10, med undtagelse af satsen for elektricitet.

[...]

3. Ministeren, der er ansvarlig for de offentlige finanser, kan ved bekendtgørelse nedsætte de afgiftssatser, der er fastsat i stk. 1 og 2, samt fastsætte forskellige satser afhængigt af varens art og tilmed fastsætte betingelserne for deres anvendelse.«

7 Artikel 79 i nævnte lov bestemmer:

»Den afgiftspligtige er berettiget til en nedsættelse af punktafgiftsbeløbet med den punktafgift, som han har betalt, ved et salg eller en afgiftspligtig indførsel, på tidspunktet for erhvervelsen af varer, der er pålagt ikke-harmoniserede punktafgifter.«

8 I henhold til artikel 80, stk. 1-4, i loven af 2004:

»1. Pålægges personbiler, som ikke er indregistreret i indlandet i henhold til færdselsloven, punktafgift.

2. Punktafgiften pålægges:

- 1) personer, der sælger personbiler før bilernes første indregistrering i landet
- 2) importører og personer, der erhverver et køretøj inden for Fællesskabet.

3. Pligten til at betale punktafgift på biler opstår:

- 1) ved salg, i forbindelse med udstedelsen af fakturaen og senest syv dage efter leveringen af varen
- 2) ved import, fra tidspunktet, hvor toldskylden opstår i henhold til toldbestemmelserne
- 3) ved erhvervelse inden for Fællesskabet, fra erhvervelse af retten til at råde over personbilen som ejer, og senest ved indregistrering af bilen i Polen i henhold til færdselsloven.

4. Ministeren med ansvar for de offentlige finanser kan ved bekendtgørelse fastsætte de oplysninger vedrørende personbiler, herunder den tilladte nyttelast, der er nødvendige med henblik på opkrævning af punktafgiften under hensyn til de løsninger, der er valgt i de særlige afgiftsbestemmelser, og nødvendigheden af at sikre en forskriftsmæssig opkrævning af punktafgifterne.«

9 Artikel 81, stk. 1, i loven af 2004 har følgende ordlyd:

»Personer, der inden for Fællesskabet erhverver en personbil, der ikke er indregistreret i Polen i henhold til færdselsloven, er forpligtede til:

1) ved indførsel til Polen at afgive en forenklet deklaration til det kompetente toldkontor inden for fem dage efter erhvervelsen inden for Fællesskabet

2) at betale punktafgiften senest på tidspunktet for bilens indregistrering i Polen.«

10 Ved erhvervelse af en personbil inden for Fællesskabet er beskatningsgrundlaget ifølge artikel 82, stk. 3, i loven af 2004 det beløb, som køber skal betale sælger.

11 Det fremgår af artikel 7 i finansministerens bekendtgørelse af 22. april 2004 om nedsættelse af punktafgiftssatserne (rozporz?dzenie Ministra Finansów w sprawie obni?enia stawek podatku akcyzowego) (Dz. U nr. 87, position 825) i den affattelse, der finder anvendelse på hovedsagen (herefter »bekendtgørelsen af 2004«), og af bilag 1 og 2 hertil, at punktafgiftssatsen for nye biler eller biler, der er under to år gamle, udgør 3,1% eller 13,6% afhængigt af motorstørrelse. For biler, der er mere end to år gamle, beregnes satsen derimod efter beregningsmetoden i artikel 7, stk. 2, i bekendtgørelse af 2004, og varierer under hensyn til køretøjets alder og kan udgøre indtil 65% af afgiftsgrundlaget.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Ved afgørelse af 7. november 2005 ansatte Naczelnik Urz?du Celnego w Bia?ymstoku (chefen for toldkontoret i Bia?ystok) de punktafgifter, som Dariusz Krawczy?ski skulle betale for salg af fem motorkøretøjer i Polen før køretøjernes første indregistrering i landet, til 11 066 PLN, som han var forpligtet til at angive og indbetale, hvilket han ikke gjorde.

13 Dariusz Krawczy?ski indgav en klage over denne afgiftsansættelse, hvori han gjorde gældende, at de skyldige punktafgifter skulle fastsættes til i alt 4 599 PLN, idet han i det væsentlige var af den opfattelse, at han i henhold til artikel 79 i loven af 2004 var berettiget til en nedsættelse af punktafgiftsbeløbet med den punktafgift, som han har betalt, ved et salg eller en afgiftspligtig indførsel, på tidspunktet for erhvervelsen af varer, der er pålagt ikke-harmoniserede punktafgifter, selv om han ikke havde indgivet den påkrævede afgiftsangivelse.

14 Dyrektor Izby Celnej w Bia?ymstoku afviste ved afgørelse af 19. januar 2006 klagen, idet det i det væsentlige blev understreget, dels at punktafgiften pålægges personer, der sælger motorkøretøjer før bilernes første indregistrering i Polen, dels at den afgiftspligtige for at opnå nævnte fradragsret skal indgive en punktafgiftsangivelse til det kompetente toldkontor og afregne og betale punktafgiften inden for den fastsatte frist.

15 Dariusz Krawczy?ski indbragte dette afslag for Wojewódzki S?d Administracyjny w Bia?ystok (forvaltningsdomstol i første instans i Bia?ystok). Han gjorde navnlig gældende, at salg af brugte motorkøretøjer, der allerede er indregistreret i Polen, er fritaget for punktafgiften, uafhængigt af deres alder, hvorimod fritagelsen ikke finder anvendelse på brugte motorkøretøjer, der er indført fra andre medlemsstater. Ved salg af de sidstnævnte køretøjer inden deres indregistrering i Polen opkræves et punktafgiftsbeløb, der afhænger af køretøjets alder. Dariusz Krawczy?ski har på denne baggrund konkluderet, at Republikken Polen pålægger brugte motorkøretøjer, der er indført fra andre medlemsstater, en højere punktafgift end den, der gælder for lignende indenlandske varer.

16 Dyrektor Izby Celnej w Bia?ymstoku har derimod gjort gældende, at Republikken Polen ikke udøver nogen forskelsbehandling mellem motorkøretøjer, afhængigt af deres oprindelse, eftersom

det afgørende kriterium for at pålægge køretøjerne punktafgift er, at de ikke er indregistreret i Polen, og ikke om de hidrører fra en anden medlemsstat end Republikken Polen.

17 På denne baggrund har Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan en punktafgift, der er indført i en af Det Europæiske Fællesskabs medlemsstater, såsom den punktafgift, der er omhandlet i [loven af 2004], hvorefter ethvert salg af personbiler før bilernes første indregistrering i landet afgiftspålægges, anses for en forbudt omsætningsafgift som omhandlet i artikel 33, stk. 1, i [...] sjette direktiv [...]?

Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende:

2) Er en punktafgift som den, der er tvist om i sagen ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku, og som pålægges ethvert salg af personbiler før bilernes første indregistrering i landet, i strid med artikel 90 EF – der indeholder et udtrykkeligt forbud mod forskelsbehandling og protektionistisk anvendelse af et nationalt skattesystem til beskyttelse af lignende indenlandske varer – når salg af brugte køretøjer, som allerede er indregistreret i Republikken Polen, ikke pålægges denne afgift?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Første spørgsmål

18 Indledningsvis bemærkes, at efter fast retspraksis skal det ved afgørelsen af, om en skat eller afgift har karakter af omsætningsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 33, stk. 1, navnlig undersøges, om den bringer funktionen af det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »moms«) i fare, fordi den pålægges omsætningen af goder og tjenesteydelser og rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms (dom af 11.10.2007, forenede sager C-283/06 og C-312/06, KÖGÁZ m.fl., Sml. I, s. 8463, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

19 Domstolen har i denne forbindelse fastslået, at skatter og afgifter, der har momsens væsentligste kendetegn, under alle omstændigheder må anses for at ramme omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms, selv om de ikke i alle henseender svarer til moms (dommen i sagen KÖGÁZ m.fl., præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

20 Derimod er sjette direktivs artikel 33, stk. 1, ikke til hinder for at opretholde eller indføre en afgift, som savner et af momsens væsentligste kendetegn (dommen i sagen KÖGÁZ m.fl., præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

21 Domstolen har præciseret, hvad der er momsens væsentligste kendetegn. Det fremgår af Domstolens praksis, at der er fire sådanne kendetegn: Moms anvendes generelt på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser; dens størrelse fastsættes proportionalt med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer; den opkræves i hvert produktions- og distributionsled, herunder i detailhandelsledet, uanset antallet af tidligere transaktioner, og en afgiftspligtig kan fra den moms, der skal betales, fradrage de beløb, der er betalt i foregående produktions- og distributionsled, således at denne afgift i et givet omsætningsled kun pålægges merværdien i dette led, og således at afgiften i sidste instans bæres af forbrugeren (dommen i sagen KÖGÁZ m.fl., præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

22 Hvad angår det første af disse kendetegn, nemlig momsens generelle anvendelse på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser, bemærkes, således som det i øvrigt er anført

af Dyrektor Izby Celnej w Bia?ymstoku og den polske regering samt Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, at den i hovedsagen omhandlede punktafgift i henhold til artikel 80, stk. 2, nr. 1, i loven af 2004 alene pålægges salg af køretøjer før deres første indregistrering i Polen.

23 Under hensyn til denne omstændighed kan punktafgiften følgelig ikke anses for generelt at pålægges enhver transaktion vedrørende goder eller tjenesteydelser.

24 Da den i sagen omhandlede punktafgift end ikke har det første af de i denne doms præmis 22 nævnte kendetegn, er det derfor uforholdende at efterprøve, om den har de tre andre kendetegn, som er væsentlige for momsen.

25 En afgift, der har sådanne kendetegn som den i hovedsagen omhandlede punktafgift, adskiller sig således fra momsen på en sådan måde, at den ikke kan kvalificeres som en afgift, der har karakter af omsætningsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 33, stk. 1.

26 På baggrund af ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 33, stk. 1, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en punktafgift som den, der i Polen i henhold til loven af 2004 pålægges ethvert salg af køretøjer før deres første indregistrering i Polen.

Det andet spørgsmål

27 Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om en punktafgift, der pålægges ethvert salg af personbiler før bilernes første indregistrering i landet, er i strid med artikel 90 EF, for så vidt som salg af brugte køretøjer, som allerede er indregistreret i Polen, er fritaget for punktafgiften.

28 Det skal derfor undersøges, om en sådan ordning medfører en hårdere beskatning af brugte køretøjer, som indføres fra en anden medlemsstat, og som således ikke er indregistreret på det polske territorium, end af brugte motorkøretøjer, der allerede befinder sig på det polske marked, og som dermed allerede er indregistreret i Polen.

29 Det skal understreges, at en punktafgift som den, der er indført ved den i hovedsagen omhandlede nationale ordning, er en del af en generel, intern afgiftsordning for varer, og den skal derfor undersøges på grundlag af artikel 90 EF (jf. i denne retning dom af 18.1.2007, sag C-313/05, Brzezi?ski, Sml. I, s. 513, præmis 24).

30 Det bemærkes, at Domstolen har fastslået, at artikel 90 EF inden for EF-traktatens ordning udgør et supplement til reglerne om afskaffelse af told og afgifter med tilsvarende virkning. Denne bestemmelse har til formål at sikre varernes frie bevægelighed mellem medlemsstaterne på normale konkurrencevilkår gennem fjernelse af enhver form for beskyttelse, der kan følge af anvendelsen af interne afgifter, der virker diskriminerende over for varer med oprindelse i andre medlemsstater (Brzezi?ski-dommen, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

31 På området for afgifter på indførte brugte motorkøretøjer er formålet med artikel 90 EF at sikre, at interne afgifter virker fuldstændigt neutralt i forhold til konkurrencen mellem varer, der allerede befinder sig på det indenlandske marked, og indførte varer (dom af 20.9.2007, sag C-74/06, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 7585, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

32 Et afgiftssystem kan desuden kun anses for foreneligt med artikel 90 EF, hvis det godtgøres, at det er opbygget således, at det under alle omstændigheder er udelukket, at der skal

svares højere afgifter af importerede varer end af indenlandske varer, og at det derfor under ingen omstændigheder indebærer forskelsbehandling (Brzeziński-dommen, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

33 I denne sammenhæng må det efterprøves, om den i hovedsagen omhandlede punktafgift belaster salg af indførte brugte motorkøretøjer på samme måde som salg af brugte motorkøretøjer, der allerede er indregistreret i Polen, eftersom disse to kategorier af køretøjer udgør lignende varer i artikel 90, stk. 1, EF's forstand.

34 I forbindelse med denne sammenligning skal der sondres mellem to kategorier af køretøjer, nemlig dem, der sælges brugte inden to kalenderår efter deres fremstillingsdato, idet fremstillingsåret anses for det første kalenderår, og dem, der sælges brugte efter denne toårsperiode (Brzeziński-dommen, præmis 34).

35 Hvad angår personbiler, der sælges som nye eller brugte i løbet af denne toårsperiode, fremgår det af bekendtgørelse af 2004, at de pålægges en punktafgift, der beregnes efter samme sats (Brzeziński-dommen, præmis 35).

36 Hvad angår brugte køretøjer, som er under to år gamle, tilkommer det nærmere bestemt den nationale ret – navnlig i lyset af bekendtgørelsen af 2004 – at efterprøve, om der virkelig påhviler dem en identisk byrde for så vidt angår punktafgifter, henset til, at den restafgift, der indgår i markedsværdien af de brugte køretøjer, der er indregistreret i Polen, er lig med den afgift, der pålægges tilsvarende brugte køretøjer hidrørende fra en anden medlemsstat end Republikken Polen (Brzeziński-dommen, præmis 36).

37 Hvad derimod angår punktafgiften på brugte køretøjer, der sælges mere end to år efter deres fremstillingsår, beregnes punktafgiften efter beregningsmetoden i artikel 7 i bekendtgørelsen af 2004. Anvendelsen af denne metode indebærer, at afgiftssatsen forhøjes afhængigt af køretøjets alder (Brzeziński-dommen, præmis 37).

38 Det tilkommer således den forelæggende ret at undersøge, om en sådan afgiftsforhøjelse kun pålægges brugte køretøjer hidrørende fra en anden medlemsstat end Republikken Polen, og hvorvidt størrelsen af den restpunktafgift, som indgår i værdien af de brugte køretøjer, der som nye blev indregistreret i Polen, derimod forbliver uændret (Brzeziński-dommen, præmis 38).

39 Henset til de ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 90, stk. 1, EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en punktafgift som den i hovedsagen omhandlede, for så vidt som størrelsen af den afgift, der pålægges ved salg af brugte køretøjer, som er indført fra en anden medlemsstat, før deres første indregistrering i landet, overstiger det restbeløb af afgiften, som indgår i markedsværdien for tilsvarende køretøjer, der tidligere er blevet indregistreret i den medlemsstat, som indførte punktafgiften. Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om den i hovedsagen omhandlede lovgivning og navnlig anvendelsen af artikel 7 i bekendtgørelsen af 2004 har en sådan virkning.

Begrænsning af denne doms tidsmæssige retsvirkninger

40 Den polske regering har i sit skriftlige indlæg anmodet Domstolen om at begrænse denne doms tidsmæssige virkninger, såfremt Domstolen skulle nå frem til, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede er uforenelig med artikel 90, stk. 1, EF.

41 Den polske regering har til støtte for denne anmodning for det første gjort gældende, at den ved vedtagelsen af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning tog hensyn til Domstolens domme, selv om de ikke vedrører retlige og faktiske situationer, som svarer til de i den

foreliggende sag omhandlede, og for det andet, at uanset den omstændighed, at visse bestemmelser i bekendtgørelsen af 2004 ifølge Kommissionen og Domstolen ikke er forenelige med artikel 90, stk. 1, EF, eftersom de indebærer en forhøjelse af punktafgiftssatsen afhængigt af køretøjets alder, forholder det sig ikke således med hensyn til bekendtgørelsens øvrige bestemmelser. Hvad angår de øvrige bestemmelser i bekendtgørelsen af 2004 kan Domstolen begrænse de tidsmæssige virkninger af denne dom.

42 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det kun er helt undtagelsesvis, at Domstolen, under anvendelse af et almindeligt retssikkerhedsprincip, der er knæsat i Fællesskabets retsorden, vil kunne finde anledning til at begrænse borgernes mulighed for at påberåbe sig den således fortolkede bestemmelse med henblik på anfægtelse af tidligere i god tro stiftede retsforhold (dom af 6.3.2007, sag C-292/04, Meilicke m.fl., Sml. I, s. 1835, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

43 Ifølge Domstolens faste praksis kan en sådan begrænsning kun antages at bestå på grundlag af selve den dom, der afgør fortolkningsspørgsmålet (dommen i sagen Meilicke m.fl., præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

44 Det er nemlig nødvendigt at have et bestemt tidspunkt for fastsættelse af den tidsmæssige virkning af den ønskede fortolkning, som Domstolen foretager af en fællesskabsretlig regel. Princippet om, at en begrænsning kun antages at bestå på grundlag af selve den dom, der afgør fortolkningsspørgsmålet, sikrer ligebehandling af medlemsstaterne og de øvrige retssubjekter og opfylder derved endog de krav, der følger af retssikkerhedsprincippet (dommen i sagen Meilicke m.fl., præmis 37).

45 Denne anmodning om en præjudiciel afgørelse vedrører i det væsentlige spørgsmålet om, hvorvidt en punktafgift, som pålægges salg af køretøjer før deres første indregistrering i Polen, er forenelig med artikel 90, stk. 1, EF. Det fremgår i denne forbindelse af præmis 41 i Brzeziński-dommen, at artikel 90, stk. 1, EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en punktafgift, for så vidt som størrelsen af den afgift, der pålægges brugte køretøjer, der er mere end to år gamle, og som er købt i en anden medlemsstat end den, der indførte afgiften, overstiger det restbeløb af afgiften, som indgår i markedsværdien for tilsvarende køretøjer, der tidligere er blevet indregistreret i den medlemsstat, som indførte punktafgiften. Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om den i hovedsagen omhandlede lovgivning og navnlig anvendelsen af artikel 7 i bekendtgørelsen af 2004 har en sådan virkning.

46 Det fremgår af præmis 62 i Brzeziński-dommen, at Domstolen ikke har begrænset nævnte doms tidsmæssige virkninger.

47 Det er herefter uforholdsmæssigt at begrænse de tidsmæssige virkninger af denne dom.

Sagens omkostninger

48 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

1) **Artikel 33, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en punktafgift som den, der i henhold til den polske lov om punktafgifter (ustawa o podatku**

akcyzowym) af 23. januar 2004 pålægges ethvert salg af køretøjer før deres første indregistrering i Polen.

2) Artikel 90, stk. 1, EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en punktafgift som den i hovedsagen omhandlede, for så vidt som størrelsen af den afgift, der pålægges ved salg af brugte køretøjer, som er indført fra en anden medlemsstat, før deres første indregistrering i landet, overstiger det restbeløb af afgiften, som indgår i markedsværdien for tilsvarende køretøjer, der tidligere er blevet indregistreret i den medlemsstat, som indførte punktafgiften. Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om den i hovedsagen omhandlede lovgivning og navnlig anvendelsen af artikel 7 i finansministerens bekendtgørelse om nedsættelse af punktafgiftssatserne (rozporz?dzenie Ministra Finansów w sprawie obni?enia stawek podatku akcyzowego) af 22. april 2004 har en sådan virkning.

Underskrifter

* Processprog: polsk.