DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 15 juli 2004 *

I mål C-365/02,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Högsta förvaltningsdomstolen (Finland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i ett förfarande som anhängiggjorts av

Marie Lindfors,

angående tolkningen av artikel 1 i rådets direktiv 83/183/EEG av den 28 mars 1983 om skattebefrielse på permanent införsel från en medlemsstat av personlig egendom (EGT L 105, s. 64; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 117),

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna A. Rosas, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta och K. Lenaerts (referent),

generaladvokat: C. Stix-Hackl,
justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

* Rättegångsspråk: finska.

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Marie Lindfors, genom P. Snell, oikeustieteen kandidaatti,

— Finlands regering, genom T. Pynnä, i egenskap av ombud,

— Danmarks regering, genom J. Bering Liisberg, i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom P. Panagiotounakos, D. Kalogiros och P. Mylonopoulos, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och I. Koskinen, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 15 januari 2004 av: Marie Lindfors, företrädd av P. Snell, Finlands regering, företrädd av T. Pynnä, Danmarks regering, företrädd av J. Molde, i egenskap av ombud, Greklands regering, företrädd av M. Apessos, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av R. Lyal och I. Koskinen,

följande

Dom

1 Högsta förvaltningsdomstolen i Finland har, genom beslut av den 10 oktober 2002 som inkom till domstolens kansli den 14 oktober samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga om tolkningen av artikel 1 i rådets direktiv 83/183/EEG av den 28 mars 1983 om skattebefrielse på permanent införsel från en medlemsstat av personlig egendom (EGT L 105, s. 64; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 117).

2 Frågan har uppkommit inom ramen för en tvist mellan Marie Lindfors och de finska myndigheterna angående den bilskatt som föreskrivs i den finska lagstiftningen och som hon påförts när hon flyttat till Finland.

Tillämpliga bestämmelser

Relevanta bestämmelser i direktiv 83/183

3 I artikel 1 i direktiv 83/183 föreskrivs följande:

"1. Varje medlemsstat skall med förbehåll för de villkor och i de fall som nedan anges undanta personlig egendom som permanent införs från en annan medlemsstat av enskilda personer från omsättningsskatt, punktskatt och andra konsumtionsskatter som normalt träffar sådan egendom.

2. Specifika eller periodiska tullar och skatter som är förenade med [användning av*] sådan egendom i landet, som t.ex. registreringsavgifter för motorfordon, vägskatter och TV-licenser, omfattas inte av detta direktiv." [*Orden inom hakparentes står inte med i den officiella svenska versionen av direktivet. Eftersom övriga språkversioner av direktivet innehåller ord med denna innebörd skulle det dock försvåra förståelsen av resonemanget i domen att här utelämna dessa. Övers. anm.]

Den finska lagstiftningen

4 De relevanta nationella bestämmelserna återfinns i bilskattelagen (1482/1994) av den 29 december 1994 i den lydelse som var tillämplig år 1999 (nedan kallad bilskattelagen).

5 I 1 § 1 mom. bilskattelagen föreskrivs att "innan fordonet registreras eller tas i bruk i Finland, ... [skall bilskatt] betalas till staten".

6 Enligt 2 § i samma lag föreskrivs att "med ibruktagande i Finland [avses] att ett fordon används i trafik inom finskt territorium även i sådana fall då fordonet inte är registrerat i Finland". I denna bestämmelse anges vidare att "[o]m en fysisk person som är stadigvarande bosatt i en annan stat än Finland temporärt till landet för in ett fordon som är registrerat i en annan stat än Finland och använder det enbart för sina egna behov under en sammanhängande eller inte sammanhängande tid av högst sex månader ... betraktas detta dock inte som skattepliktig användning av fordon ...".

7 I 4 § 1 mom. bilskattelagen föreskrivs följande: "Skyldig att betala bilskatt är importören av ett fordon eller tillverkaren av ett fordon som är tillverkat i Finland." I 5 § i denna lag föreskrivs att "[d]en som är skyldig att betala bilskatt ... även [är] skyldig att betala mervärdesskatt av bilskatten".

8 Enligt 6 § 1 mom. bilskattelagen gäller följande: "I bilskatt betalas beloppet av bilens beskattningsvärde, minskat med 4 600 mark. Skatten skall likväl alltid vara minst 50 procent av bilens beskattningsvärde. "

9 Enligt 7 § 1 mom. i samma lag uppbärs skatt för ett importerat begagnat fordon såsom för ett motsvarande nytt fordon, dock med en minskning av denna skatt i enlighet med en proportionell skala som innebär att den tid (beräknad i antal månader) som fordonet har använts beaktas.

10 I 25 § 1 mom. bilskattelagen föreskrivs att "[o]m en person som flyttar till Finland för med sig ett till det personliga hushållet hörande skattepliktigt fordon, nedsätts skatten för detta fordon med högst 80 000 FIM" om villkoren som uppställs i denna bestämmelse är uppfyllda".

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

11 Marie Lindfors flyttade permanent till Finland efter att ha varit bosatt i ett antal andra medlemsstater. I samband med detta byte av hemvist införde hon till Finland den 4 augusti 1999 en personbil som ingick i hennes personliga egendom. Hon hade år 1995 tagit bilen i trafik i Nederländerna efter att ha köpt den i Tyskland.

12 Hangö tull (Finland) meddelade i beskattningsbeslut av den 4 augusti 1999 att Marie Lindfors hade rätt till nedsättning med 80 000 FIM och fastställde den bilskatt som hon var skyldig att betala till 16 556 FIM jämte mervärdesskatt med 3 642 FIM, eller totalt 20 198 FIM (ungefär 3 400 euro).

13 Marie Lindfors överklagade detta beslut till Helsingfors förvaltningsdomstol. Hon ansåg nämligen att bilskatten utgör en konsumtionsskatt som enligt artikel 1.1 i direktiv 83/183 inte får påföras.

14 Överklagandet ogillades. Helsingfors förvaltningsdomstol slog fast att bilskatten är en skatt som sammanhänger med att ett fordon registreras eller tas i bruk i Finland och att den därför skall anses utgöra en specifik skatt på användning av egendom inom landet i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 83/183, vilken skatt undantas från detta direktivs tillämpningsområde.

15 Marie Lindfors ansökte om prövningstillstånd vid Högsta förvaltningsdomstolen för att överklaga Helsingfors förvaltningsdomstols avgörande.

16 Högsta förvaltningsdomstolen beslutade att vilandeförklara målet för att ställa följande tolkningsfråga till EG-domstolen:

"Skall artikel 1 i ... direktiv 83/183 ... tolkas så, att bilskatt i den mening som avses i bilskattelagen, som påförs på motorfordon som införs såsom flyttgods till Finland från en annan medlemsstat, utgör en konsumtionsskatt i den mening som avses i artikel 1.1 i direktivet, eller utgör bilskatten en sådan specifik tull eller skatt enligt artikel 1.2 i direktivet som påförs med anledning av att egendomen används inom landet?"

Svaret på tolkningsfrågan

Inledande anmärkningar

17 Domstolen har redan i sin dom av den 19 september 2002 i mål C-101/00, Tulliasiamies och Siilin (REG 2002, s. I-7487), punkterna 61 och 80, slagit fast att bilskatten utgör en diskriminerande intern skatt som är förbjuden enligt artikel 90 EG eftersom den bilskatt som påförs ett till landet infört begagnat fordon uppgår till ett belopp som överstiger det resterande skattebelopp som ingår i värdet på ett likvärdigt begagnat fordon som redan registrerats i Finland.

18 Tolkningsfrågan avser enbart huruvida det är lagenligt att påföra en sådan skatt som bilskatten — oberoende av hur skattebeloppet beräknas eller vilket belopp som tas ut — i samband med att en person flyttar från en medlemsstat till en annan.

Yttranden som inkommit till domstolen

19 Marie Lindfors har hävdat att bilskatten är en konsumtionsskatt som påförs till följd av att ett fordon införs till finskt territorium. En sådan skatt omfattas av undantaget i artikel 1.1 i direktiv 83/183.

20 Det faktum att bilskatten utgör en konsumtionsskatt i den mening som avses i den nämnda bestämmelsen framgår enligt Marie Lindfors inte enbart av bilskattens egenskaper utan också indirekt av tillämpningsområdet för rådets direktiv 83/182/EEG av den 28 mars 1983 om skattebefrielser inom gemenskapen för vissa transportmedel som tillfälligt införs från en annan medlemsstat (EGT L 105, s. 59; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 112), och av förslag 98/C 108/12 till rådets direktiv om skattebehandling av privata motorfordon vid permanent införsel till en annan medlemsstat i samband med byte av hemvist eller vid tillfälligt bruk i en annan medlemsstat än den där de är registrerade (EGT C 108, 1998, s. 75, och, i ändrad lydelse, EGT C 145, 1999, s. 6).

21 Den finska, den danska och den grekiska regeringen har påpekat att bilskatten inte kan likställas med en skatt som normalt uttas när en enskild person permanent inför personlig egendom från en annan medlemsstat i den mening som avses i artikel 1.1 i direktiv 83/183. Avgörande för bilskattens påförande är nämligen huruvida fordonet används på allmän väg i Finland, även om denna skatt normalt påförs vid registreringen. Enligt artikel 1.2 i direktiv 83/183 är bilskatten under alla förhållanden utesluten från tillämpningsområdet för detta direktiv då den utgör en specifik skatt avseende användning eller registrering.

22 Kommissionen har betonat att artikel 1.2 i direktiv 83/183 utesluter "registreringsavgifter för motorfordon" från direktivets tillämpningsområde. "Avgifter" utgör i motsats till skatter, som är ägnade att bidra till finansieringen av den offentliga förvaltningen, vederlag för tjänster som det allmänna tillhandahåller. Enligt kommissionen utgör inte bilskatten en "avgift" som uppbärs vid registreringen, utan är en konsumtionsskatt som enligt artikel 1.1 i direktiv 83/183 inte får påföras vid flyttning av hemvist. Detta förbud gäller skatter som påförs vid införsel av egendom vid flyttning.

23 Kommissionen har hävdat att skatten redan har tagits ut vid registreringen av fordonet och dess ibruktagande i ursprungsstaten. Den fria rörligheten skulle äventyras om destinationsmedlemsstaten ännu en gång kunde påföra en skatt på grund av sådana åtgärder. Bestämmelserna i direktiv 83/183 skall nämligen tolkas mot bakgrund av den grundläggande rätten till fri rörlighet som stadgas i artikel 18 EG till förmån för unionsmedborgare.

Domstolens svar

24 Domstolen skall först pröva om bilskatten omfattas av tillämpningsområdet för artikel 1.1 i direktiv 83/183, såsom Marie Lindfors har hävdat. Det skall i detta avseende understrykas att den beteckning av skatten som nyttjas i den nationella lagstiftningen inte som sådan är avgörande för bedömningen av huruvida den berörda skatten omfattas av denna bestämmelse.

25 1 § bilskattelagen jämförd med 2 § i samma lag utvisar att bilskatten kan påföras vid registrering eller ibruktagande av en personbil i Finland. Av handlingarna i målet, och i synnerhet av 2 § bilskattelagen samt av den finska regeringens och Marie Lindfors skriftliga yttranden, framgår att användningen av ett fordon på det finska vägnätet leder till att bilskatt påförs, förutom i fall av tillfällig införsel. Den finska regeringen har i enlighet därmed förklarat att den faktor som avgör om bilskatt skall påföras är huruvida fordonet används i trafik, även om skatten vanligtvis påförs vid registreringen. Även Marie Lindfors har bekräftat att bilskattelagen baseras på principen att all användning av fordonet, hur ringa den än må vara, leder till att skatten påförs.

26 En sådan skatt som bilskatten kan under dessa förhållanden inte anses utgöra en skatt som är kopplad till införsel och som faller inom tillämpningsområdet för det undantag som föreskrivs i artikel 1.1 i direktiv 83/183. Bilskatten påförs nämligen till följd av att ett fordon används i Finland, en användning som inte nödvändigtvis hänger samman med införseln (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004 i mål C-387/01, Weigel, REG 2004, s. I-4981, punkt 47).

27 Härav följer att en skatt som är utformad såsom bilskatten inte faller inom tillämpningsområdet för det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 1.1 i direktiv 83/183.

28 Denna slutsats stöds av artikel 1.2 i direktiv 83/183. Eftersom bilskatten påförs på grund av användningen av ett fordon i Finland utgör nämligen sådana skatter som den som avses i målet vid den nationella domstolen "specifika ... skatter som är förenade med [användning av] egendom i landet" i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 83/183.

29 Marie Lindfors kan inte heller bygga sin argumentation på det tillämpningsområde som gäller för direktiv 83/182, som rör skattebefrielse för tillfällig införsel av vissa fortskaffningsmedel. Den omständigheten att en unionsmedborgare, som tillfälligt inför ett fordon till Finland, enligt artikel 1 i direktiv 83/182 skall undantas från skyldigheten att erlägga bilskatt föranleder nämligen inte den slutsatsen att denna skatt omfattas av det skatteundantag som stadgas i direktiv 83/183 och som avser permanent införsel av fordon.

30 Direktivförslag 98/C 108/12 medger inte en sådan tolkning av direktiv 83/183 som Marie Lindfors och kommissionen förordar. Av fjärde, femte och sjunde skälen i detta förslag framgår tvärtom att antagandet av ett direktiv med förbud för medlemsstaterna att tillämpa "punktskatter, ... eller andra konsumtionsskatter ... på privata motorfordon som är registrerade i en annan medlemsstat och som permanent införs till medlemsstaten i samband med att en person byter normal[t] hemvist" (artikel 1 i nämnda förslag) är nödvändigt just på grund av att den ordning som föreskrivs i detta direktiv inte är tillräcklig, vilket generaladvokaten Tizzano påpekat i sitt förslag till avgörande i det ovannämnda målet Weigel (punkt 52 i domen).

31 Som kommissionen har understrukit kan bilskatten emellertid inverka negativt på unionsmedborgarnas beslut att utöva sin rätt till fri rörlighet sådan den stadgas i bland annat artikel 18 EG.

32 Även om den hänskjutande domstolen formellt har begränsat sin fråga till att avse tolkningen av artikel 1 i direktiv 83/183 hindrar inte detta domstolen från att ge den nationella domstolen alla upplysningar om hur gemenskapsrätten skall tolkas, upplysningar som kan vara användbara för den när den skall lösa den tvist som anhängiggjorts vid den, även om den nationella domstolen inte har hänvisat till vissa gemenskapsbestämmelser i sina frågor (se särskilt i detta avseende dom av den 12 december 1990 i mål C-241/89, SARPP, REG 1990, s. I-4695, punkt 8, och av den 2 februari 1994 i mål C-315/92, Verband Sozialer Wettbewerb, kallat Clinique, REG 1994, s. I-317, punkt 7, svensk specialutgåva, volym 15, s. I-13, av den 4 mars 1999 i mål C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, REG 1999, s. I-1301, punkt 16, och domen i det ovannämnda målet Weigel, punkt 44).

33 För att den hänskjutande domstolen skall kunna bedöma huruvida det är förenligt med de krav som följer av artikel 18 EG att tillämpa bilskatten i ett fall

som det förevarande, skall det alltså prövas vilken inverkan denna bestämmelse har.

34 Det har i detta avseende redan slagits fast att en unionsmedborgare inte genom EG-fördraget garanteras att en överföring av verksamhet till en annan medlemsstat än den i vilken han dessförinnan bott skall vara neutral i beskattningshänseende. Mot bakgrund av de olikheter som föreligger i medlemsstaternas lagstiftning på detta område kan en sådan överföring vara mer eller mindre fördelaktig eller ofördelaktig för arbetstagaren när det gäller indirekt beskattning. Härav följer att en eventuell nackdel — i förhållande till den situation som arbetstagaren befann sig i vid utövandet av sin verksamhet före nämnda överföring — i princip inte strider mot bestämmelserna i artikel 18 EG, under förutsättning att denna lagstiftning inte missgynnar denne medborgare jämfört med dem som redan var skattskyldiga där (se domen i det ovannämnda målet Weigel, punkt 55).

35 Av handlingarna i målet framgår att det i 25 § 1 mom. bilskattelagen föreskrivs en nedsättning av bilskatten med högst 80 000 FIM (13 455 euro), bland annat för unionsmedborgare som utövar sin rätt till fri rörlighet när de flyttar till Finland. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida tillämpningen av denna bestämmelse och eventuella andra bestämmelser i nationell rätt är ägnade att säkerställa att Marie Lindfors i bilskattehänseende inte försätts i en sämre situation än den situation som medborgare som har varit permanent bosatta i Finland befinner sig i. För det fall den hänskjutande domstolen kommer fram till att det är fråga om en sådan sämre situation, skall den undersöka huruvida denna skillnad i behandling kan rättfärdigas på objektiva grunder som är oberoende av de berörda personernas hemvist och som står i proportion till det legitima syfte som eftersträvas med de nationella bestämmelserna (se dom av den 11 juli 2002 i mål C-224/98, D'Hoop, REG 2002, s. I-6191, punkt 36).

36 Med hänsyn till vad som ovan anförts skall den fråga som ställts besvaras på följande sätt:

Artikel 1 i direktiv 83/183 skall tolkas så, att den, när ägaren till ett fordon flyttar från en medlemsstat till en annan medlemsstat, inte utgör hinder för att en sådan skatt som den som föreskrivs i den finska bilskattelagen påförs innan fordonet registreras eller tas i bruk i den medlemsstat som ägaren flyttar till. Med hänsyn till de krav som följer av artikel 18 EG ankommer det emellertid på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida tillämpningen av den nationella rätten säkerställer att nämnda ägare inte försätts i en sämre situation, med avseende på den ifrågavarande skatten, än den som medborgare som har varit permanent bosatta i den ifrågavarande medlemsstaten befinner sig i, och, i förekommande fall, huruvida en sådan skillnad i behandling kan rättfärdigas på objektiva grunder, som är oberoende av de berörda personernas hemvist och som står i proportion till det legitima syfte som eftersträvas med de nationella bestämmelserna.

Rättegångskostnader

37 De kostnader som har förorsakats den finska, den danska och den grekiska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. 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.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 10 oktober 2002 har ställts av Högsta förvaltningsdomstolen — följande dom:

Artikel 1 i rådets direktiv 83/183/EEG av den 28 mars 1983 om skattebefrielse på permanent införsel från en medlemsstat av personlig egendom skall tolkas så, att den, när ägaren till ett fordon flyttar från en medlemsstat till en annan medlemsstat, inte utgör hinder för att en sådan skatt som den som föreskrivs i bilskattelagen (1482/1994) påförs innan fordonet registreras eller tas i bruk i den medlemsstat som ägaren flyttar till. Med hänsyn till de krav som följer av artikel 18 EG ankommer det emellertid på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida tillämpningen av den nationella rätten säkerställer att nämnda ägare inte försätts i en sämre situation, med avseende på den ifrågavarande skatten, än den som medborgare som har varit permanent bosatta i den ifrågavarande medlemsstaten befinner sig i, och, i förekommande fall, huruvida en sådan skillnad i behandling kan rättfärdigas på objektiva grunder, som är oberoende av de berörda personernas hemvist och som står i

proportion till det legitima syfte som eftersträvas med de nationella bestämmelserna.

Jann Rosas von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 15 juli 2004.

R. Grass P. Jann

Justitiesekreterare Ordförande på första avdelningen