FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS

fremsat den 27. februar 2003 [1]

1. I Danmark svares der registreringsafgift af nye personbiler efter en særlig høj sats. En sammenslutning af bilimportører har gjort indsigelse mod afgiftens niveau og har anfægtet den for de nationale domstole af en række grunde, navnlig under påberåbelse af, at den udgør en foranstaltning med tilsvarende virkning som en kvantitativ indførselsrestriktion, der er forbudt i henhold til artikel 28 EF. Østre Landsret ønsker i denne forbindelse oplyst, i) om en sådan afgift kan være omfattet af nævnte forbud, og ii) om den ikke desto mindre kan retfærdiggøres ud fra hensyn, der er nævnt i artikel 30 EF eller følger af Domstolens praksis.

Relevante traktatbestemmelser

2. EF-traktaten indeholder tre særlige sæt bestemmelser, der forbyder hindringer for vareudvekslingen mellem medlemsstater: artikel 23 EF og 25 EF; artikel 28 EF-30 EF, med hensyn til hvilke der ønskes en afgørelse; og artikel 90 EF. De finder anvendelse på forskellige typer af hindringer — henholdsvis told og afgifter med tilsvarende virkning, kvantitative restriktioner og foranstaltninger med tilsvarende virkning, og interne afgifter — og betingelserne for deres anvendelse er også forskellige.

3. Artikel 23 EF-31 EF vedrører frie varebevægelser. De indfører en toldunion og forbyder kvantitative handelsrestriktioner.

4. Artikel 25 EF bestemmer følgende: »Told ved indførsel og udførsel og andre afgifter med tilsvarende virkning er forbudt mellem medlemsstaterne. Dette gælder også finanstold« [2].

5. Artikel 28 EF bestemmer: » Kvantitative indførselsrestriktioner såvel som alle for-

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Der henvises ofte til artikel 25 EF i forbindelse med artikel 23 EF, der indeholder det samme forbud, men som ikke udtrykkelig omfatter »finanstold«; for enkelthedens skyld skal jeg blot henvise til artikel 25 EF.

anstaltninger med tilsvarende virkning er forbudt mellem medlemsstaterne.« Artikel 29 indeholder et tilsvarende forbud med hensyn til udførselsrestriktioner.

6. I Dassonville-dommen [3] definerede Domstolen begrebet foranstaltninger med en sådan virkning som alle de bestemmelser, som »direkte eller indirekte, aktuelt eller potentielt, kan hindre samhandelen i Fællesskabet«.

7. Ifølge artikel 30 EF er artikel 28 EF og 29 EF imidlertid ikke til hinder for »forbud eller restriktioner [...] som er begrundet i hensynet til den offentlige sædelighed, den offentlige orden, den offentlige sikkerhed, beskyttelse af menneskers og dyrs liv og sundhed, beskyttelse af planter [...] Disse forbud eller restriktioner må dog hverken udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af samhandelen mellem medlemsstaterne«.

8. Domstolen har desuden fastlagt en retspraksis, begyndende med »Cassis de Dijon«-dommen [4], hvorefter foranstaltninger, der »finder anvendelse uden forskel« (som finder anvendelse på samme måde på indenlandsk fremstillede og importerede varer), kan være omfattet af artikel 28 EF, hvis de begrænser handelen, men kan være begrundet, hvis de er nødvendige for at opfylde uomgængeligt nødvendige hensyn, såsom en effektiv skattekontrol, beskyttelse af den offentlige sundhed, god handelsskik og forbrugerbeskyttelse, forudsat at de står i rimeligt forhold til det forfulgte formål og er de midler til at nå dette formål, som i mindst omfang hindrer handelen.

9. Artikel 90 EF-93 EF i afsnittet om de fælles regler om konkurrence, fiskale spørgsmål og indbyrdes tilnærmelse af lovgivningerne vedrører fiskale bestemmelser. Artikel 90 EF bestemmer:

»Ingen medlemsstat må direkte eller indirekte pålægge varer fra andre medlemsstater interne afgifter af nogen art, som er højere end de afgifter, der direkte eller indirekte pålægges lignende indenlandske varer.

Endvidere må ingen medlemsstat pålægge varer fra andre medlemsstater interne afgifter, som indirekte vil kunne beskytte andre produkter.«

3 — Dom af 11.7.1974, sag 8/74, Sml. s. 837.

4 — Dom af 20.2.1979, sag 120/78, Rewe-Zentral, Sml. s. 649.

Baggrund og retsforhandlinger

10. Alle medlemsstater, bortset fra Tyskland, Frankrig, Luxembourg, Sverige og Det Forenede Kongerige, opkræver registreringsafgift ved køb af nye personbiler. I Italien opkræves et fast beløb, i Belgien og Portugal er beskatningsgrundlaget køretøjets cylindervolumen, og i de øvrige stater er beregningsgrundlaget bilens salgspris. I Spanien, Grækenland, Nederlandene, Østrig og Finland er beregningsgrundlaget prisen eksklusive moms, mens det i Danmark og Irland omfatter moms. Procentsatserne varierer betydeligt mellem medlemsstaterne og kan også variere på grundlag af andre kriterier (såsom cylindervolumen eller hvilken type anvendelse der er tale om) inden for hver medlemsstat [5].

11. Skønt der således er en stor variation, og forskelle i beregningsmetoder gør det vanskeligt at foretage præcise sammenligninger, er størrelsen og omfanget af den registreringsafgift, som pålægges i Danmark, betydeligt højere end i nogen anden medlemsstat. Afgiften pålægges med en sats på 105% af salgsprisen op til en tærskel, der fastlægges hvert år — tilsyneladende ca. 53 000 DKK (7 122 EUR) i 2002 — og på 180% af værdien over denne tærskel, idet den pris, der anvendes som beskatningsgrundlag, allerede omfatter 25% moms og en fast forhøjelse på 9% for at tage hensyn til forhandleravancen, uanset den avance, som forhandleren faktisk opnår. Det fremgår således, at en bil med en basispris svarende til 10 000 EUR vil kunne koste køberen i alt ca. 30 000 EUR, omfattende ca. 17 000 EUR i registreringsafgift, og at en bil, hvis basispris er 30 000 EUR, vil koste ca. 107 000 EUR i alt, omfattende ca. 67 000 EUR i registreringsafgift.

12. En sådan samlet afgiftsbyrde, der ofte overstiger 200%, finder ikke sin lige i nogen anden medlemsstat; de næsthøjeste afgiftssatser, i Finland og Grækenland, udgør ikke 100% for en cylindervolumen på under 2 000 cm^3, og registreringsafgiftens andel er mindre i disse lande, fordi den pålægges inden moms. I fuldstændig modsætning hertil står Luxembourg, hvor den eneste afgift på salgsprisen for (nye) biler er 15% moms, og Belgien, Tyskland, Grækenland, Frankrig, Italien, Sverige og Det Forenede Kongerige opkræver alle mindre end 30% i alt.

13. Den danske registreringsafgift stammer tilsyneladende fra 1924, og der synes at være enighed om, at den altid har haft til

5 — Disse og mange andre nyttige baggrundsoplysninger er indeholdt i Kommissionens meddelelse til Rådet og Europa-Parlamentet om beskatning af personbiler i EU — handlingsmuligheder på nationalt og fællesskabsniveau (KOM(2002) 431 endelig udg.)

formål at tilvejebringe indtægter, selv om der også kan foreligge andre hensyn, såsom miljømæssige og trafiksikkerhedsmæssige hensyn.

14. Der findes ikke nogen automobilproduktion i Danmark, således at alle de nye biler, der bringes på det danske marked, i praksis importeres fra en anden medlemsstat eller fra lande uden for Fællesskabet. Afgiften svares i forbindelse med en bils første registrering i Danmark, men ikke ved noget efterfølgende videresalg; den svares også, når en brugt bil importeres.

15. Inden 1990 blev afgiften anvendt på indførte brugte biler på en måde, som ikke i tilstrækkelig grad genspejlede deres værdiforringelse. Da Kommissionen var af den opfattelse, at afgiften på både nye og brugte biler var uforenelig med fællesskabsbestemmelserne, anlagde den traktatbrudssøgsmål mod Danmark, hvilket førte til Domstolens dom af 12. december 1990 [6], hvori Domstolen udtalte, at Danmark havde tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af, hvad der nu er artikel 90 EF, ved at opkræve en registreringsafgift af importerede brugte motorkøretøjer på grundlag af en højere værdiansættelse end motorkøretøjets reelle værdi [7] med den virkning, at importerede brugte motorkøretøjer beskattedes hårdere end brugte motorkøretøjer, der omsættes inden for landet efter i forvejen at være blevet registreret i Danmark.

16. Domstolen gav imidlertid ikke Kommissionen medhold i traktatbrudspåstanden, for så vidt som den vedrørte afgiften på nye biler. Den anvendte følgende argumentation [8].

17. Kommissionens søgsmål var udelukkende baseret på, hvad der nu er artikel 90 EF, og begge parter var enige om, at registreringsafgiften udgjorde en intern afgift i denne henseende. Den nævnte artikels rolle er imidlertid at sikre, at den interne afgift er fuldstændig neutral i forhold til indenlandske og indførte produkter. Den kan ikke påberåbes over for en afgift, der pålægges indførte produkter, når der ikke eksisterer nogen lignende eller konkurrerende indenlandsk produktion; når der ikke foreligger nogen diskriminerende eller beskyttende virkning, giver den navnlig ikke grundlag for at skride ind over for et ekstremt højt afgiftsniveau, som medlemsstaterne måtte have fastsat for bestemte produkter.

6 — Sag C-47/88, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 4509. På det pågældende tidspunkt udgjorde tærsklen mellem satserne på 105% og 180% 19 750 DKK.

7 — 100% af køretøjets oprindelige pris som nyt, såfremt køretøjet er mindre end seks måneder gammel, 90% af denne pris for alle ældre køretøjer.

8 — Dommens præmis 5-14.

18. Domstolen erkendte, at den i Stierdommen [9] havde udtalt, at medlemsstaterne ikke kan pålægge produkter, som, fordi der ikke findes tilsvarende indenlandske varer, falder uden for forbudsbestemmelserne i artikel 90 EF, afgifter af en sådan størrelse, at de frie varebevægelser for disse varers vedkommende bringes i fare. Sådanne afgifter kunne imidlertid kun vurderes på grundlag af det, som nu er artikel 28 EF-30 EF, og søgsmålet var ikke anlagt på dette grundlag [10].

19. Sagsøgeren for den nationale ret i den foreliggende sag, De Danske Bilimportører (»DBI«), er en brancheforening for virksomheder, der importerer biler. I 1999 købte sagsøgeren en ny bil af mærket Audi — formentlig importeret fra en anden medlemsstat — til brug for sin direktør, for en samlet pris (inklusive visse leveringsomkostninger) på 498 546 DKK, hvoraf 297 456 DKK var registreringsafgift.

20. Sagsøgeren har anlagt sag mod Skatteministeriet under anbringende af, at afgiften er uretmæssig henset til en række bestemmelser i fællesskabsretten, og har krævet tilbagebetaling af afgiften.

21. Foruden ovennævnte artikel 28 EF, 29 EF og 90 EF har sagsøgeren henvist til artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), og artikel 33 i sjette momsdirektiv [11], hvorefter det afgiftspligtige beløb i momsmæssig henseende skal omfatte skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve merværdiafgiften, og hvorefter medlemsstaterne kun kan opretholde eller indføre skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, for så vidt som disse skatter og afgifter ikke giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen; til artikel 3, stk. 1, litra g), og artikel 10 EF, som tilsammen kræver, at medlemsstaterne afholder sig fra at træffe foranstaltninger, der kan bringe gennemførelsen af en ordning, der sikrer, at konkurrencen inden for det indre marked ikke fordrejes, i fare; til artikel 81 EF, som forbyder aftaler og samordnet praksis, der kan begrænse eller fordreje konkurrencen; og til forordning nr. 1475/95 [12], der gør artikel 81, stk. 3, EF anvendelig på salgsaftaler vedrørende motorkøretøjer inden for Fællesskabet.

22. Østre Landsret, som behandler sagen, ønsker vejledning fra Domstolen navnlig vedrørende fortolkningen af artikel 28 EF; Østre Landsret har i sin forelæggelseskendelse ikke omtalt de subsidiære krav, der er fremsat på grundlag af de andre bestemmelser, som er nævnt i foregående punkt.

9 — Dom af 4.4.1968, sag 31/67, Sml. 1965-1968, s. 511, org.ref.: Rec. s. 235.

10 — Dommens præmis 13.

11 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1.

12 — Kommissionens forordning (EF) nr. 1475/95 af 28.6.1995 om anvendelse af traktatens artikel 85, stk. 3, på kategorier af salgs- og serviceaftaler vedrørende motorkøretøjer, EFT L 145, s. 25.

Den har udsat sagen og forelagt følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Kan en af en medlemsstat opkrævet indirekte afgift (en registreringsafgift), der for nye biler udgør 105% af 52 800 kr. og 180% af resten af den afgiftspligtige værdi, udgøre en foranstaltning med virkning svarende til en kvantitativ indførselsrestriktion og derfor være forbudt efter EF-traktatens artikel 28 EF, jf. herved Domstolens udtalelse i sag C-47/88, Kommissionen mod Danmark, Sml. 1990 I, s. 4509, præmis 13.

2) Hvis spørgsmål 1) besvares bekræftende, kan registreringsafgiften da retfærdiggøres ud fra hensyn, der er nævnt i traktatens artikel 30 eller følger af Domstolens praksis efter artikel 28 EF, jf. sag 120/78, Rewe Zentral, Sml. 1979, s. 649.«

23. Der er blevet indgivet skriftlige indlæg af DBI, af den danske regering, herunder Skatteministeriet som part i hovedsagen, af den italienske og finske regering samt af Kommissionen, som alle, bortset fra den italienske regering, afgav mundtlige indlæg under retsmødet.

Vurdering

24. Det væsentlige spørgsmål, som rejses i det foreliggende tilfælde, er, om en registreringsafgift af den beskrevne type skal bedømmes i henhold til artikel 28 EF; muligheden for begrundelse opstår, såfremt der gives et bekræftende svar. Den nationale ret søger ikke udtrykkelig vejledning om andre bestemmelser — og den har navnlig med hensyn til visse af DBI's anbringender demonstrativt undladt at gøre det. Artikel 28 EF skal imidlertid betragtes i forbindelse med traktatens opbygning, således at det også er nødvendigt at tage hensyn til artikel 25 EF og 90 EF.

Artikel 25 EF, 28 EF og 90 EF generelt

25. Jeg har i korthed redegjort for disse bestemmelser ovenfor [13], men en yderligere rekapitulering af nogle af deres mest relevante træk kan være til hjælp.

26. Artikel 25 EF forbyder enhver form for told eller afgifter med tilsvarende virkning.

13 — Punkt 3-9.

Begrebet dækker enhver afgift, uanset hvor lille den måtte være, der pålægges varer som følge af grænseoverskridelsen [14]. Den omfatter afgifter i forbindelse med administrative formaliteter, såsom kontrol, medmindre afgifterne ikke overstiger de reelle omkostninger, og medmindre de pågældende formaliteter er obligatoriske og ensartede, er foreskrevet i henhold til fællesskabsretten i Fællesskabets almene interesse og fremmer de frie varebevægelser, navnlig ved at fjerne de hindringer for den frie bevægelighed, som kan være en følge af ensidige kontrolforanstaltninger [15]. I øvrigt er forbuddet absolut og uafhængigt af enhver restriktiv virkning for handelen, også selv om man måtte antage, at der normalt er forbundet en vis grad af restriktiv virkning med enhver sådan afgift. Når der foreligger en sådan afgift eller byrde, uanset hvor lille den måtte være, kan overensstemmelse med artikel 25 EF kun opnås ved, at den ophæves.

27. Artikel 90 EF forbyder interne afgifter, som forskelsbehandler lignende varer fra andre medlemsstater eller indirekte beskytter den indenlandske produktion uanset på hvilken måde. Artikel 90 EF, som udgør et supplement til artikel 25 EF, har til formål at sikre varernes frie bevægelighed på normale konkurrencevilkår gennem fjernelse af enhver form for beskyttelse som følge af interne afgifter, der virker diskriminerende, og således at sikre, at interne afgifter virker fuldstændig neutralt i forhold til indenlandske og indførte varer [16].

28. Ligesom det er tilfældet med artikel 25 EF, findes der ingen bestemmelse om, at afgiftspålæggelse kan falde uden for forbuddet på grundlag af nogen *de minimis*-regel eller nogen retfærdiggørende grund. Forbuddet gælder imidlertid ikke afgiftspålæggelse, men forskelsbehandling eller beskyttelse, således at det er tilstrækkeligt at fjerne det forskelsbehandlende eller beskyttende element for at efterkomme artiklen. Situationen betragtes samlet, når der træffes afgørelse om, hvorvidt der foreligger forskelsbehandling eller beskyttelse, således at udlignende faktorer kan komme i betragtning; en afgift med en fast sats kan afhængig af betingelserne for dens anvendelse faktisk give anledning til forskelsbehandling [17], og man vil kunne forestille sig en afgift, som kun anvendes på indførte varer, som faktisk afhjælper en uligevægt, som er forårsaget af pålæggelsen af en anden afgift på indenlandske varer på et tidligere produktionstrin.

29. Artikel 28 EF forbyder alle kvantitative restriktioner og foranstaltninger med til-

14 — Domme af 1.7.1969, sag 24/68, Kommissionen mod Italien, Sml. 1969, s. 47, org.ref.: Rec. s. 193, præmis 8-10, og forenede sager 2/69 og 3/69, Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, Sml. 1969, s. 49, org.ref.: Rec. s. 211, præmis 15-18; jf. senest dom af 23.4.2002, sag C-234/99, Nygård, Sml. I, s. 3657, præmis 19.

15 — Dom af 27.9.1988, sag 18/87, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 5427, præmis 8.

16 — Jf. f.eks. dom af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, præmis 24.

17 — Jf. f.eks. dom af 5.5.1970, sag 77/69, Kommissionen mod Belgien, Sml. 1970, s. 47, org.ref.: Rec. s. 237.

svarende virkning. Begrebet er meget bredt [18], og det gælder atter (hvilket er alment antaget), at der ikke er nogen *de minimis*-regel [19]. I modsætning til de situationer, der er reguleret ved artikel 25 EF eller 90 EF, gælder det imidlertid, at hvis en national foranstaltning i princippet er omfattet af artikel 28 EF, kan den ikke desto mindre være begrundet, og således falde uden for forbuddet, af enhver af de grunde, der er anført i artikel 30 EF og i Domstolens praksis [20].

30. Sammenlignet med artikel 25 EF og 90 EF har artikel 28 EF klart et meget bredt anvendelsesområde og tjener på en måde som et sikkerhedsnet. Domstolen har udtalt, at den generelt omfatter alle foranstaltninger, som kan begrænse importen, og som ikke er særligt reguleret i andre traktatbestemmelser [21]. I relation til disse artikler, som hver især udgør en *lex specialis*, er den blevet beskrevet som en *lex generalis* [22].

31. Det er klart, under hensyn til de forskellige følger, der er forbundet med anvendelsen af de tre artikler, at det er vigtigt at vide med bestemthed i ethvert tilfælde, hvilken af dem der er relevant. Hvis en afgift er omfattet af artikel 25 EF, skal den ophæves, mens det forholder sig således, at hvis den er omfattet af artikel 90 EF, er det kun det diskriminerende eller beskyttende element, der skal fjernes. En foranstaltning, der er omfattet af artikel 28 EF, kan være tilladt, hvis den forfølger et eller flere begrundede formål på en måde, der står i forhold til deres opnåelse, mens rækkevidden af muligheden for begrundelse i henhold til artikel 25 EF eller 90 EF er meget mere begrænset. På den anden side finder disse to artikler kun anvendelse under et begrænset antal omstændigheder, der altid omfatter en afgift eller en skat, mens artikel 28 EF kan finde anvendelse på et meget bredt udvalg af foranstaltninger, der kan hindre handelen.

32. Under disse omstændigheder er det ikke overraskende, at Domstolen gentagne gange har udtalt, at der er grænser mellem de respektive anvendelsesområder for de tre artikler, hvoraf kun én kan finde anvendelse på en given foranstaltning.

33. I Compagnie Commerciale de l'Ouest-dommen [23] udtalte den f.eks., at »anvendelsesområdet for [...] artikel [28 EF]

18 — Jf. Dassonville-definitionen, som er nævnt ovenfor i punkt 6.

19 — Jf. f.eks. Domstolens dom af 5.4.1984, forenede sager 177/82 og 178/82, Van de Haar, Sml. s. 1797, præmis 13, af 13.3.1984, sag 16/83, Prantl, Sml. s. 1299, præmis 20, af 14.3.1985, sag 269/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 837, præmis 10, og af 5.6.1986, sag 103/84, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 1759, præmis 18. Domstolen har imidlertid antaget, at nogle hindringer kan have så uvisse og indirekte virkninger, at de ikke kan anses for egnede til at hindre handelen: jf. dom af 18.6.1998, sag C-266/96, Corsica Ferries France, Sml. I, s. 3949, præmis 31, af 21.9.1999, sag C-44/98, BASF, Sml. I, s. 6269, præmis 16, og af 13.1.2000, sag C-254/98, TK-Heimdienst, Sml. I, s. 151, præmis 30.

20 — Jf. punkt 7 og 8 ovenfor.

21 — Jf. f.eks. Bergandi-dommen, anført i fodnote 16, præmis 33.

22 — Jf. f.eks. generaladvokat Tesauros forslag til afgørelse i de forenede sager C-78/90 — C-83/90, Compagnie Commerciale de l'Ouest, dom af 11.3.1992, Sml. I, s. 1847, på s. 1865.

23 — Anført i fodnote 22, præmis 20-22; jf. med hensyn til en senere bekræftelse dom af 3.2.2000, sag C-228/98, Dounias, Sml. I, s. 577, præmis 39.

[omfatter] ikke hindringer, som er omhandlet i andre særlige bestemmelser i traktaten, mens de af traktatens artikel [25 EF og 90 EF] omfattede hindringer af fiskal karakter eller med tilsvarende virkning som told ikke er omfattet af forbuddet efter artikel [28 EF]. [...] Domstolen [skal] først undersøge, om en foranstaltning [...] er omfattet af [...] artikel [25 EF eller 90 EF], og kun såfremt spørgsmålet besvares benægtende, skal Domstolen herefter afgøre, om foranstaltningen falder ind under traktatens artikel [28 EF's] anvendelsesområde«.

34. Hvad angår de særskilte anvendelsesområder for artikel 25 EF og 90 EF har Domstolen stedse udtalt[24], at »bestemmelserne vedrørende afgifter med tilsvarende virkning som told og bestemmelserne vedrørende diskriminerende interne afgifter ikke kan anvendes kumulativt, hvorfor en og samme afgift ikke samtidig kan henhøre under de to grupper, således som traktaten er opbygget«.

Artikel 25 EF og 90 EF i den foreliggende sag

35. Den omhandlede registreringsafgift har klart fiskal natur. På grundlag af dette kendetegn og i lyset af den retspraksis, som jeg har henvist til ovenfor i punkt 33, vil den kunne undersøges enten i henhold til artikel 25 EF som en afgift med tilsvarende virkning som told eller i henhold til artikel 90 EF som en intern afgiftsforanstaltning.

36. Artikel 25 EF finder imidlertid kun anvendelse på afgifter, der opkræves på grund af den omstændighed, at varer passerer en grænse. I det foreliggende tilfælde — selv om afgiften sandsynligvis i praksis opkræves kort efter indførslen — lader det til, at den afgiftsudløsende omstændighed er den første registrering med henblik på brug i trafikken i Danmark, snarere end grænsepassagen. Selv om Domstolen ikke råder over samtlige detaljer med hensyn til anvendelsesmåden, må det formodes, at afgiften også finder anvendelse, hvis en entusiast bygger sin egen bil i Danmark og ønsker at anvende den i trafikken dér. Omvendt forekommer det sandsynligt, at et køretøj, som udelukkende importeres med henblik på udstilling i et museum eller måske med henblik på udelukkende at blive anvendt på privat ejendom, ikke pålægges afgiften. Det er under alle omstændigheder ikke blevet hævdet, hverken for Domstolen eller — tilsyneladende — for den forelæggende ret, at afgiften faktisk er en told eller afgift med tilsvarende virkning, at den opkræves på grund af den omstændighed, at en bil krydser grænsen, eller at den skal bedømmes i lyset af artikel 25 EF.

37. Hvis disse antagelser med hensyn til anvendelsen af registreringsafgiften er korrekte, synes artikel 90 EF således at være den målestok, hvormed den skal måles, selv

24 — Jf. senest Nygård-dommen, anført i fodnote 14, præmis 17.

om den faktisk kun opkræves af indførte biler. Domstolen udtalte i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig[25]: »[...] selv en afgift, der rammer et produkt indført fra en anden medlemsstat, hvor der ikke findes et identisk eller lignende indenlandsk produkt, [...] udgør [ikke] en afgift med tilsvarende virkning, men en intern afgift i den i traktatens artikel [90 EF] omhandlede forstand, såfremt afgiften er et led i en generel intern afgiftsordning, der systematisk og efter objektive kriterier anvendes på kategorier og produkter, uanset disses oprindelse«.

38. Den omhandlede registreringsafgift synes at opfylde denne definition. Den finder systematisk anvendelse på kategorier af køretøjer efter objektive kriterier. Registreringsafgifter af motorkøretøjer er imidlertid stedse blevet vurderet af Domstolen som interne afgifter i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i det, som nu er artikel 90 EF[26]. I dommen i sagen Kommissionen mod Danmark[27] blev den danske afgift af begge parter og af Domstolen anset for en intern afgift i nævnte artikels forstand.

39. I den nævnte dom fastslog Domstolen imidlertid klart, at afgiften på nye biler ikke tilsidesatte artikel 90 EF, eftersom der ikke fandtes nogen lignende eller konkurrerende indenlandsk produktion og således ikke nogen mulig diskriminerende eller beskyttende virkning. Hvad angår brugte biler fremgår det af forelæggelseskendelsen, at Danmark har opfyldt dommen i sagen Kommissionen mod Danmark, og at det element, som Domstolen fastslog var diskriminerende, nu er blevet fjernet.

40. DBI har ganske vist anført, i et indlæg om andre aspekter af DBI's sag for den nationale ret, at den omstændighed, at der automatisk medregnes en fast forhandlermargen på 9% ved beskatningen af nye, men ikke af brugte biler, og at reservedele og reparationer ikke berøres, favoriserer brugte biler (som overvejende et »indenlandsk produkt«) i forhold til nye biler (der alle er indført) og således indfører en forskelsbehandling, der er forbudt ved artikel 90 EF. Der er imidlertid ikke blevet fremført andre argumenter — og da der er ikke blevet forelagt noget spørgsmål herom — i denne henseende, mener jeg ikke, at det er passende, at Domstolen tager stilling til dette punkt.

41. På dette trin forekommer det derfor nødvendigt at konkludere, at eftersom den pågældende registreringsafgift er en del af et internt afgiftssystem og ikke opkræves på grund af grænseoverskridelsen, skal den bedømmes ikke under hensyn til artikel 25

25 — Dom af 3.2.1981, sag 90/79, Sml. s. 283, præmis 14.

26 — Jf. f.eks. en række sager vedrørende franske motorafgifter; jf. med hensyn til en nyere sag, dom af 15.3.2001, sag C-265/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2305.

27 — Anført i fodnote 6.

EF, men til artikel 90 EF; da den imidlertid ikke indeholder noget diskriminerende eller beskyttende element, er den ikke uforenelig med denne bestemmelse.

Artikel 28 EF i den foreliggende sag

42. Hvis den danske registreringsafgift skal vurderes i forhold til artikel 90 EF, kan man nære tvivl om — når den ikke er omfattet af forbuddet i nævnte artikel — hvorvidt den vil kunne bedømmes i henhold til artikel 28 EF. Man kan ikke desto mindre antage, at en usædvanlig høj afgift, som klart kan hindre handelen med de varer, som den finder anvendelse på, undtagelsesvis vil kunne vurderes i henhold til artikel 28 EF. I dommen i sagen Kommissionen mod Danmark udtalte Domstolen, at medlemsstaterne ikke må pålægge afgifter, der er så høje, at de hindrer de frie varebevægelser, i de tilfælde, hvor forbuddene i artikel 90 EF, i mangel af en sammenlignelig indenlandsk produktion, ikke finder anvendelse, og at sådanne afgifter kunne vurderes på grundlag af artikel 28 EF.

43. Der kan i det mindste fremføres to rækker indsigelser mod dette synspunkt. Det synes for det første uforeneligt med traktatens opbygning, som der gentagne gange er blevet henvist til i retspraksis, nemlig den omstændighed, at forbuddene i artikel 25 EF, 28 EF og 90 EF gensidigt udelukker hinanden, og for det andet Domstolens samlede fremgangsmåde ved analysen af artikel 28 EF, navnlig hvad angår mangelen på nogen tærskel for anvendeligheden og arten af de begrundelser, som kan påberåbes.

Den omstændighed, at artikel 25 EF, 28 EF og 90 EF gensidigt udelukker hinanden

44. Som jeg har anført ovenfor[28], har Domstolen gentagne gange fastslået, at artikel 28 EF ikke finder anvendelse på handelshindringer, som skal vurderes under henvisning til andre særlige traktatbestemmelser, således at hindringer, der skal vurderes i henhold til artikel 25 EF og 90 EF, ikke falder ind under dens anvendelsesområde.

45. En sådan regel er begrundet i de pågældende bestemmelsers struktur.

46. Artikel 25 EF og 28 EF er klart parallelle bestemmelser, der skal dække parallelle situationer og ikke overlappe hinanden. Det samme synes klart at gælde med hensyn til artikel 90 EF i relation til disse artikler, også selv om dens ordlyd er noget anderledes, og selv om den er indeholdt i et andet afsnit af traktaten.

28 — Jf. punkt 33.

47. Den kan også begrundes under hensyn til retssikkerheden.

48. De tre artikler vedrører udtrykkeligt forskellige typer af foranstaltninger og anvender forskellige kriterier med henblik på vurderingen heraf. Det er af betydning, at de nationale myndigheder — og de berørte borgere — har kendskab til de kriterier, som hver enkelt særlig foranstaltning skal opfylde. Medlemsstaterne skal være i stand til at fastslå de områder, på hvilke deres fiskale kompetence frit kan udøves, og være opmærksomme på de grænser, hvis overskridelse indebærer en begrænsning af nævnte kompetence. Desuden gælder det, at hvis en fiskal hindring for handelen, som falder ind under anvendelsesområdet for, men som ikke er omfattet af det forbud, der er fastsat ved enten artikel 25 EF eller 90 EF, kunne bedømmes i henhold til artikel 28 EF, kunne den i princippet være tilladt, såfremt den var begrundet ud fra et af de hensyn, der er anført i artikel 30 eller i den såkaldte Cassis de Dijon-praksis [29]. Såfremt den på den anden side er omfattet af det ene eller det andet forbud, vil den ikke kunne være tilladt ud fra disse hensyn. Det forekommer ikke rimeligt, at en fiskal foranstaltning truffet af en medlemsstat således skulle kunne vurderes på grundlag af en alternativ standard.

49. Såfremt man ignorerer sondringerne mellem de tre sæt regler, ville man således indføre en uønsket uvished på et område, hvor klarhed er påkrævet.

29 — Se også punkt 64 ff. nedenfor.

50. Det fremgår, at den eneste anden sag end dommen i sagen Kommissionen mod Danmark, hvori Domstolen måtte have hentydet til muligheden for at anvende, hvad der nu er artikel 28 EF, på en usædvanlig høj intern afgift, er Stier-dommen, som den citerede i dommen i sagen Kommissionen mod Danmark. Det kan imidlertid bemærkes, at Domstolen i Stier-dommen ikke specifikt henviste til nævnte bestemmelse, men mere generelt til de frie varebevægelser, med hensyn til hvilke der ikke kan antages at foreligge en begrænsning som følge af pålæggelsen af særlig høje afgifter, »når afgiftssatsen holdes inden for de almindelige rammer for det nationale afgiftssystem, som den omtvistede afgift er en bestanddel af« [30]. Det er således sandsynligt, at Domstolen snarere har tænkt på det, som nu er artikel 25 EF [31].

51. Det kan også bemærkes, at Domstolens udtalelser faktisk ikke ledte til nogen undersøgelse i henhold til artikel 28 EF, hverken i Stier-dommen eller i dommen i sagen Kommissionen mod Danmark, og således kan anses for tilfældigt fremsatte i nævnte sammenhænge.

52. Det er sandt, at Domstolen ved mere end en lejlighed, i henhold til hvad der nu er artikel 28 EF, har undersøgt fiskale for-

30 — Stier-dommen, anført i fodnote 9, s. 514, org.ref.: Rec. s. 357.

31 — Jf. Kommissionens argumenter, der er sammenfattet i Rec. 1968, s. 355, og generaladvokat Gands forslag til afgørelse i Sml. 1965-1968, s. 489, org.ref.: Rec. 1968, s. 233.

anstaltninger, som man kunne have antaget faldt ind under artikel 90 EF. I dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig [32] undersøgte den f.eks., som Kommissionen har påpeget, en skattelempelse til udgivervirksomheder med hensyn til publikationer trykt i Frankrig, men ikke med hensyn til publikationer trykt i andre medlemsstater, og den konkluderede, at eftersom en sådan fordel ville kunne begrænse indførslerne, må den anses for en foranstaltning med tilsvarende virkning som en kvantitativ restriktion, der er forbudt ved artikel 28 EF. Og i Franzén-dommen [33] blev en national ordning med tilladelser til importører af alkoholholdige drikkevarer, hvorefter handlende skulle betale en høj fast afgift ved indgivelsen af ansøgningen og en høj årlig tilsynsafgift for at bevare tilladelsen, undersøgt med henvisning til artikel 28 EF og fundet uforenelig. Domstolen fastslog, at denne tilladelsesordning udgjorde en hindring for import af alkoholholdige drikkevarer fra andre medlemsstater, for så vidt som den pålægger disse drikkevarer yderligere omkostninger, herunder omkostninger til betaling af de afgifter og gebyrer, der skal svares for at få udstedt en tilladelse.

53. Det kan imidlertid måske antages, at dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, i hvilken muligheden for, at artikel 90 EF måtte have været en mere egnet målestok, ikke synes at være blevet rejst, skulle have været afgjort på et andet grundlag, og at den type afgift, som der var tale om i Franzén-sagen, utvivlsomt kan holdes adskilt fra en afgift på varer, således at artikel 90 EF ikke under nogen omstændigheder ville have været hensigtsmæssig.

32 — Dom af 7.5.1985, sag 18/84, Sml. s. 1339; jf. navnlig præmis 16 og 17.

33 — Dom af 23.10.1997, sag C-189/95, Sml. I, s. 5909, præmis 67-77.

54. Jeg mener således, at det er ønskeligt, af de grunde, som jeg har anført i punkt 45-49 ovenfor, at der bør opretholdes en klar skillelinje mellem de pågældende artiklers anvendelsesområde, og at fiskale foranstaltninger ikke — medmindre de på en eller anden måde falder uden for anvendelsesområdet for både artikel 25 EF og artikel 90 EF — bør undersøges i henhold til artikel 28 EF.

Artikel 28 EF's opbygning og gennemgang heraf

55. Ikke alene synes den foreslåede vurdering af en intern afgift i henhold til artikel 28 EF at stride mod traktatens opbygning, men den er også, og endog endnu mere åbenbart, på forskellige måder i strid med selve opbygningen af nævnte artikel og med Domstolens analyse heraf i dens faste praksis.

56. Det forholder sig imidlertid således, at handelen med enhver vare i det mindste potentielt begrænses i et vist omfang, når den afgiftsbelægges, sammenlignet med handelen med det samme produkt, uden at der pålægges afgifter. Det er imidlertid usandsynligt, at der vil indtræde en aktuel eller mærkbar begrænsning af handelen (når der ikke er nogen alternativ indenlandsk produktion), medmindre afgiftssatsen er særlig høj. Derimod foreligger der en klar fare for, at en usædvanlig byrdefuld indenlandsk afgift, såsom den i denne sag

omhandlede, vil have en mærkbar virkning på indførslen.

57. En undersøgelse af sådanne afgifter i henhold til artikel 28 EF vil imidlertid medføre to større vanskeligheder.

— Behovet for en tærskel

58. For det første skal enhver afgift af varer, med hensyn til hvilke der ikke er nogen indenlandsk produktion, falde ind under Dassonville-definitionen som værende egnet til »direkte eller indirekte, aktuelt eller potentielt at hindre samhandelen inden for Fællesskabet«. En række medlemsstater har ikke nogen bilproduktion, således at enhver registreringsafgift, der pålægges heri, vil være berørt, uanset deres niveau, og andre afgifter kan pålægges mange typer af varer, som ikke produceres indenlandsk.

59. Såfremt man anser alle sådanne afgifter for at falde ind under anvendelsesområdet for forbuddet i artikel 28 EF, ville dette imidlertid være en vigtig nyskabelse, som går langt ud over, hvad der blev antydet i dommen i sagen Kommissionen mod Danmark.

60. Hvis »afgifter af en sådan størrelse, at de frie varebevægelser inden for det fælles marked for disse varers vedkommende bringes i fare« [34], skal være omfattet af nævnte bestemmelse, må der således fastsættes en (formodentlig høj) tærskel for anvendelsen.

61. På den ene side er indførelsen af en sådan tærskel ikke forenelig med den almindelige opfattelse, som fremgår af Domstolens faste praksis, hvorefter der end ikke gælder nogen *de minimis*-undtagelse til artikel 28 EF [35]; og på den anden side ville det ved fastlæggelsen af en sådan tærskel forekomme umuligt at opfylde de nødvendige krav til anvendeligheden i praksis og retssikkerheden uden at vælge et rent arbitrært kriterium.

62. Hvis sådanne vanskeligheder skal overvindes, synes den rette vej at være afklaring i selve traktaten snarere end et retsligt indgreb, navnlig eftersom traktatens ophavsmænd synes at have tilsigtet, at interne afgifters virkning på samhandelen inden for Fællesskabet skulle bedømmes i henhold til bestemmelserne i artikel 90 EF.

34 — Dommen i sagen Kommissionen mod Danmark, præmis 12.

35 — Jf. f.eks. den praksis, der er henvist til i fodnote 19. Det kan bemærkes, at det kriterium med hensyn til usikker og indirekte virkning, som der deri er henvist til, ikke er til nogen hjælp i en sag som den foreliggende.

— Den type begrundelse, der står til rådighed

63. Det andet store problem vedrører den omstændighed, at foranstaltninger, der er omfattet af artikel 28 EF, ifølge Domstolens praksis ikke kan begrundes i økonomiske hensyn, hvilket punkt nærmere bestemt vedrører den forelæggende rets andet spørgsmål.

64. Såfremt den danske registreringsafgift skal undersøges i henhold til artikel 28 EF, og hvis det viser sig, at den er omfattet af forbuddet i nævnte artikel, er svaret på det andet spørgsmål i princippet klart. Når en begrænsning skal vurderes i henhold til artikel 28 EF, kan de forskellige hensyn, der kan anvendes som begrundelse i henhold til artikel 30 eller Cassis de Dijon-praksis, komme i betragtning.

65. Som både DBI og Kommissionen har anført, har Domstolen udtalt, at »formål af rent økonomisk art ikke kan begrunde en begrænsning af det grundlæggende princip om de frie varebevægelser« [36].

66. Det primære formål med afgiftspålæggelsen er i almindelighed altid det økonomiske formål bestående i at tilvejebringe indtægter for staten. Visse afgifter tilsigter også at gøre det mindre attraktivt at købe bestemte varer, der anses for at have skadelige eller uønskede følger, men som ikke kræver et direkte forbud. De pågældende varer udviser ikke desto mindre ofte stor elasticitet i efterspørgslen og kan således tilvejebringe en betydelig indkomst for staten.

67. Hvis en afgift, som er forenelig med artikel 90 EF, var omfattet af forbuddet i artikel 28 EF, ville dens iboende økonomiske natur på grundlag af den nævnte retspraksis synes at diskvalificere den fra nogen form for begrundelse.

68. Et sådant resultat ville være urimeligt, idet det ville indebære, at afgifter, som ikke er forbudt ved artikel 90 EF, ikke desto mindre skulle løbe spidsrod i henhold til artikel 28 EF, uden at staten som begrundelse skulle kunne påberåbe sig selve det formål, med henblik på hvilket de pålægges, nemlig at tilvejebringe indtægter, skønt det næppe kan nægtes, at formålet med at finansiere offentlige udgifter ved offentlig afgiftspålæggelse i sig selv er forsvarligt.

69. Den retspraksis, som DBI og Kommissionen har henvist til, støtter imidler-

36 — Dom af 28.4.1998, sag C-120/95, Decker, Sml. I, s. 1831, præmis 39; jf. også dom af 19.12.1961, sag 7/61, Kommissionen mod Italien, Sml. 1954-1964, s. 271, på s. 277, org.ref.: Rec. s. 635, på s. 657, af 9.6.1982, sag 95/81, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 2187, præmis 27, og af 7.2.1984, sag 238/82, Duphar, Sml. s. 523, præmis 23.

tid ikke fuldt ud en så kategorisk opfattelse.

70. I Duphar-dommen [37] udtalte Domstolen, at artikel 30 EF ikke indeholder hjemmel til en foranstaltning, som »især har et budgetmæssigt formål«, hvilket antyder, at der kun kan foreligge hjemmel, hvis det formål, der især forfølges, ikke er økonomisk. I Campus Oil-dommen [38] udtalte den, at når foranstaltningerne er begrundet i hensynet til den offentlige sikkerhed, udelukker den omstændighed, at de tillige kan virkeliggøre andre formål af økonomisk natur, ikke anvendelsen af artikel 30 — hvilket dog stadig ikke dækker den situation, hvor hensyn til den offentlige interesse blot er sekundær. I Decker-dommen [39] henviste Domstolen blot til »formål af *rent* økonomisk art« [40] og antog, at en risiko for et alvorligt indgreb i den sociale sikringsordnings økonomiske ligevægt kan udgøre et tvingende alment hensyn, som kan berettige en begrænsning.

71. Den nævnte praksis synes at antyde, at et økonomisk formål, såsom at opkræve afgifter for at finansiere offentlige udgifter, ikke i sig selv kan udgøre en begrundelse i henhold til artikel 30 eller Cassis de Dijon-praksis, men at dens tilstedeværelse ikke udgør en hindring for eksistensen af en begrundelse baseret på den offentlige interesse af denne art, hvis i) den er underordnet sidstnævnte formål eller ii) udgør et middel til at opnå nævnte formål. Under disse omstændigheder forekommer det stadig sandsynligt, at mange afgifter ikke kan begrundes.

72. I den foreliggende sag har den danske regering anført, at registreringsafgiften på biler først og fremmest er begrundet i statsfinansielle overvejelser (provenuet fra afgiften udgør ca. 9,5% af statens samlede indtægtsprovenu fra punkt- og forbrugsafgifter), men at man også har varetaget miljømæssige hensyn (for at undgå en alt for høj biltæthed samt at fremme den kollektive trafik).

73. Formålene med at pålægge afgiften synes således ikke at kunne falde ind under anvendelsesområdet for artikel 30 EF eller Domstolens retspraksis vedrørende begrundelse.

74. Hvis de skulle gøre dette, ville det imidlertid stadig med henblik på pålæggelse af afgiften være nødvendigt at overholde proportionalitetsprincippet; den skal stå i et rimeligt forhold til det tilsigtede mål [41], og den kan ikke omfattes af undtagelsen, såfremt de forfulgte formål kan opnås lige så effektivt ved foranstaltninger,

37 — Anført i fodnote 36.

38 — Dom af 10.7.1984, sag 72/83, Sml. s. 2727, præmis 35 og 36.

39 — Anført i fodnote 36.

40 — Min fremhævelse.

41 — Jf. f.eks. dom af 8.3.2001, sag C-405/98, Gourmet International Products, Sml. I, s. 1795, præmis 28.

der har mindre restriktive virkninger for samhandelen inden for Fællesskabet[42]. I et sådant tilfælde ville det påhvile den nationale ret at efterprøve, om princippet er overholdt.

Afsluttende bemærkninger

75. De vanskeligheder, som er forbundet med at fastlægge — på en måde som er forenelig med den eksisterende retspraksis — både en tærskel, der kunne udløse anvendelsen af artikel 28 EF på interne afgifter, og en ordning med mulige begrundelser for sådanne afgifter, bestyrker efter min opfattelse den slutning, at artikel 28 EF ikke er den rette bestemmelse, i lyset af hvilken man skal efterprøve foranstaltninger vedrørende interne afgifter, også selv om de de facto kan have en restriktiv virkning for samhandelen inden for Fællesskabet.

76. Jeg er opmærksom på, at en sådan konklusion synes at indicere en lakune i traktaten, hvor man ikke skulle forvente, at der var nogen. Det synes nemlig faktisk uforeneligt med formålene med det indre marked, at en medlemsstat skulle kunne afgiftsbelægge bestemte importerede varer i et sådant omfang, at handelsstrømmene inden for Fællesskabet blev berørt i mærkbar grad.

42 — Jf. med henblik på et nyere eksempel dom af 24.10.2002, sag C-121/00, Hahn, Sml. I, s. 9193, præmis 39.

77. Det kan også synes at være en anomali — under hensyn til retspraksis vedrørende artikel 25 EF og 90 EF — at selv den mindste afgift, der opkræves i forbindelse med varers grænsepassage, krænker traktaten, mens en meget høj intern afgift i mange tilfælde ikke gør det, uanset disse afgifters respektive virkninger for samhandelen inden for Fællesskabet.

78. Svaret på begge åbenlyse anomalier kan imidlertid, når der er tale om forenelighed med artikel 90 EF, til dels ligge i en mere omhyggelig undersøgelse af det omfang, hvori en omtvistet afgift faktisk udgør et led i en generel intern afgiftsordning i den pågældende medlemsstat — en undersøgelse af samme type som i lidt forskellige sammenhænge er blevet foretaget tidligere[43]. Med henblik herpå kan det også være relevant at hense til afgiftens niveau, både i forhold til niveauet af andre indenlandske afgifter på tilsvarende områder og endog i forhold til differentierede satser for sådanne afgifter i andre medlemsstater.

79. Det skal endelig erindres, at Kommissionen har forelagt Rådet og Parlamentet visse henstillinger i sin meddelelse af 6. september 2002[44]. Disse henstillinger tilsigter bl.a. at opnå en vis grad af

43 — For eksempel i sagen Co-Frutta, dom af 7.5.1987, sag 193/85, Sml. s. 2085, navnlig præmis 12, vedrørende sondringen mellem artikel 25 EF og 90 EF.

44 — Nævnt i fodnote 5.

omstrukturering og tilnærmelse af nationale afgifter af motorkøretøjer, navnlig med henblik på at forbedre det indre markeds funktion og at fremme en nedbringelse af CO_2-emissioner. Jeg skal ikke udtale mig om indholdet af disse henstillinger, men et lovgivningsinitiativ forekommer mig at være mere egnet hvad angår afgiftspålæggelse, end en stillingtagen fra sag til sag i henhold til artikel 28 EF.

Forslag til afgørelse

80. Jeg mener derfor, at Domstolen bør besvare Østre Landsrets spørgsmål således:

»En afgift, som opkræves af en medlemsstat ved den første registrering af et motorkøretøj, er i princippet ikke en foranstaltning med tilsvarende virkning som en kvantitativ indførselsrestriktion, der er forbudt ved artikel 28 EF, men skal vurderes i henhold til artikel 90 EF som en intern afgift, medmindre afgiften pålægges på en sådan måde, at den udgør en told eller afgift med tilsvarende virkning i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 25 EF.«