FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 27 februari 2003 [1]

1. I Danmark är nya personbilar föremål för en registreringsskatt som tas ut enligt en särskilt hög skattesats. En branschsammanslutning av bilimportörer har kritiserat skattens nivå och ifrågasatt den på en rad grunder vid de nationella domstolarna. De har särskilt hävdat att den utgör en åtgärd med motsvarande verkan som en kvantitativ importrestriktion, som är förbjuden enligt artikel 28 i EG-fördraget. I det sammanhanget vill Østre Landsret få klarhet i huruvida i) en sådan skatt kan omfattas av nämnda förbud och ii) om så är fallet, om den ändå kan vara berättigad på de grunder som anges i artikel 30 EG eller som godtas av domstolen i dess rättspraxis.

Tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser

2. EG-fördraget innehåller tre särskilda grupper av bestämmelser som förbjuder hinder för handeln med varor mellan medlemsstaterna: artiklarna 23 och 25, artiklarna 28—30 — angående vilka förhandsavgörande har begärts — och artikel 90. De gäller olika typer av hinder — tullar och avgifter med motsvarande verkan, kvantitativa restriktioner och åtgärder med motsvarande verkan respektive interna skatter — och även kriterierna för deras tillämplighet skiljer sig åt.

3. Artiklarna 23—31 gäller den fria rörligheten för varor. Genom dessa stadgas att en tullunion skall inrättas och att kvantitativa handelshinder skall vara förbjudna.

4. I artikel 25 föreskrivs särskilt följande: "Tullar på import och export samt avgifter med motsvarande verkan skall vara förbjudna mellan medlemsstaterna. Detta förbud skall tillämpas även på tullar av fiskal karaktär." [2]

5. I artikel 28 föreskrivs följande: "Kvantitativa importrestriktioner samt åtgärder

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Artikel 25 nämns ofta tillsammans med artikel 23, som innehåller samma förbud men som inte uttryckligen hänvisar till "tullar av fiskal karaktär". För enkelhetens skull kommer jag endast att hänvisa till artikel 25.

med motsvarande verkan skall vara förbjudna mellan medlemsstaterna. Artikel 29 innehåller ett identiskt förbud avseende export."

6. I domen i målet Dassonville,[3] definierade domstolen åtgärder med sådan verkan som åtgärder som "kan utgöra ett hinder, direkt eller indirekt, faktiskt eller potentiellt, för handeln inom gemenskapen".

7. Enligt artikel 30 EG utesluter dock inte artiklarna 28 och 29 "förbud... eller restriktioner... som grundas på hänsyn till allmän moral, allmän ordning eller allmän säkerhet eller intresset att skydda människors och djurs hälsa och liv, att bevara växter... Sådana förbud eller restriktioner får dock inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller innefatta en förtäckt begränsning av handeln mellan medlemsstaterna."

8. Dessutom har domstolen utvecklat en fast rättspraxis, som inleddes genom domen i målet Cassis de Dijon[4] som innebär att "utan åtskillnad tillämpliga" åtgärder (som på samma sätt tillämpas på nationella och importerade varor) kan omfattas av artikel 28 EG om de hindrar handeln, men kan vara berättigade om de är nödvändiga för att tillgodose tvingande hänsyn, i synnerhet avseende effektiv skattekontroll, skydd för folkhälsan, god handelssed och konsumentskydd. Detta gäller förutsatt att de också står i proportion till det eftersträvade målet och utgör det sätt att uppnå målet som i minst utsträckning hindrar handeln.

9. Artiklarna 90—93, i avdelningen om gemensamma regler om konkurrens, beskattning och tillnärmning av lagstiftning, avser skattebestämmelser. I artikel 90 föreskrivs följande:

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

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

3 — Dom av den 11 juli 1974 i mål 8/74, Dassonville (REG 1974, s. 837; svensk specialutgåva, volym 2, s. 343).

4 — Dom av den 20 februari 1979 i mål 120/78, Rewe-Zentral (REG 1979, s. 649; svensk specialutgåva, volym 4, s. 377).

Bakgrund och förfarande

10. Alla medlemsstater utom Tyskland, Frankrike, Luxemburg, Sverige och Förenade kungariket tar ut en registreringsskatt vid förvärv av en ny personbil. I Italien är beloppet fast, i Belgien och Portugal utgörs skattebasen av fordonets cylindervolym och i övriga stater utgör fordonets pris beräkningsgrunden. I Spanien, Grekland, Nederländerna, Österrike och Finland utgörs beräkningsgrunden av priset exklusive moms, medan mervärdesskatten i Danmark och Irland redan är inräknad i beräkningsgrunden. Procentsatserna varierar avsevärt mellan medlemsstaterna, och kan även variera beroende på andra kriterier (såsom cylindervolym eller typ av användning) inom varje medlemsstat. [5]

11. Även om variationerna således är stora och skillnaderna i fråga om beräkningsmetod försvårar exakta jämförelser, är den registreringsskatt som tas ut i Danmark till belopp och andel mycket högre än i de övriga medlemsstaterna. Skatten tas ut med 105 procent av inköpspriset upp till en tröskel som fastställs årligen — uppenbarligen omkring 53 000 DKK (7 122 EUR) år 2002 — och 180 procent på resterande belopp. Mervärdesskatt med 25 procent och ett schablonpåslag på 9 procent för återförsäljarens påslag har redan inkluderats i det pris som används som skattebas, oberoende av vilket påslag som faktiskt tillämpats av återförsäljaren. Således tycks en bil med ett grundpris motsvarande 10 000 EUR sannolikt kosta köparen sammanlagt omkring 30 000 EUR, inklusive omkring 17 000 EUR i registreringsskatt, och en bil med grundpriset 30 000 EUR skulle kosta sammanlagt omkring 107 000 EUR, inklusive 67 000 EUR i registreringsskatt.

12. Ett sådant samlat skatteuttag, som ofta överskrider 200 procent, saknar motstycke i de övriga medlemsstaterna. De näst högsta skattesatserna, i Finland och Grekland, underskrider 100 procent för en motorvolym under 2 000 kubikcentimeter och registreringsskattens andel är mindre där eftersom den tas ut före mervärdesskatt. I Luxemburg, som gått längst i motsatt riktning, är den enda skatt som tas ut på inköpspriset på (nya) bilar 15 procent mervärdesskatt, och Belgien, Tyskland, Grekland, Frankrike, Italien, Sverige och Förenade kungariket tar alla ut mindre än 30 procent i skatt.

13. Den danska registreringsskatten för bilar härrör uppenbarligen från år 1924 och det förefaller ostridigt att dess syfte

5 — Detta och mycket annan värdefull bakgrundsinformation finns i Meddelande från kommissionen till rådet och Europaparlamentet — Beskattning av personbilar i Europeiska unionen — möjligheter till åtgärder på nationell nivå och på gemenskapsnivå [KOM(2002) 431 slutlig].

alltid i huvudsak har varit att skapa intäkter, även om också andra överväganden — som miljö- och trafiksäkerhetshänsyn — kan förekomma.

14. Danmark saknar biltillverkningsindustri, vilket innebär att alla nya bilar som kommer in på den danska marknaden i praktiken importeras från andra medlemsstater eller från länder utanför gemenskapen. Skatten tas ut vid bilens första registrering i Danmark, men inte vid en påföljande försäljning. Den tas även ut vid import av begagnade bilar.

15. Före år 1990 tillämpades skatten på importerade begagnade bilar på ett sätt som inte tillfredsställande återspeglade deras värdeminskning. Kommissionen inledde ett förfarande om fördragsbrott mot Danmark då den ansåg att skatten på både nya och begagnade bilar var oförenlig med gemenskapsbestämmelserna. Detta ledde till domstolens dom av den 12 december 1990,[6] i vilken det fastslogs att Konungariket Danmark hade underlåtit att fullgöra sina skyldigheter enligt nuvarande artikel 90 EG genom att ta ut en registreringsskatt på import av begagnade motorfordon som i allmänhet baserades på ett uppskattat värde som var högre än fordonets verkliga värde,[7] med påföljd att importerade begagnade motorfordon beskattades hårdare än begagnade motorfordon som såldes på den nationella marknaden efter att ha registrerats i Danmark.

16. Domstolen ogillade dock talan om fördragsbrott till den del den avsåg skatten på nya bilar. Domstolens resonemang var följande.[8]

17. Kommissionens talan grundades enbart på nuvarande artikel 90 EG, och båda parter var eniga om att skatten i det avseendet utgjorde en intern skatt. Syftet med den artikeln är dock att garantera fullständig neutralitet i fråga om den interna beskattningen av inhemska och importerade varor. Den kan inte åberopas mot en skatt som tas ut på importerade varor när det inte finns någon liknande eller konkurrerande nationell produktion. Om någon diskriminerande eller skyddande effekt inte föreligger innehåller den över huvud taget ingen grund för att kontrollera om den skattenivå som en medlemsstat väljer för vissa varor är alltför hög.

6 — Dom av den 11 december 1990 i mål C-47/88, kommissionen mot Danmark (REG 1990, s. I-4509). Vid den där aktuella tiden var steget mellan 105-procentsnivån och 180-procentsnivån 19 750 DKK.

7 — 100 procent av fordonets nypris för ett fordon som är mindre än sex månader gammalt, 90 procent av samma pris för äldre bilar.

8 — Punkterna 5—14 i domen.

18. Domstolen bekräftade sin ståndpunkt från domen i målet Stier, [9] att medlemsstaterna inte får ta ut så höga avgifter att de hindrar den fria rörligheten för varor i fall där förbudet i artikel 90 EG inte är tillämpligt på grund av att jämförbar inhemsk produktion saknas. Sådana avgifter kunde dock endast bedömas enligt de nuvarande artiklarna 28—30 EG, och talan hade inte väckts på denna grund. [10]

19. Sökanden vid den nationella domstolen i förevarande mål, De Danske Bilimportører (nedan kallad DBI), är en branschorganisation för bilimportörer. År 1999 köpte sökanden en ny bil av märket Audi — antagligen importerad från en annan medlemsstat — för att användas av dess direktör. Det totala priset för fordonet inklusive leveranskostnader uppgick till 498 546 DKK, varav 297 456 DKK avsåg registreringsskatt.

20. Sökanden väckte talan mot skatteministeriet och anförde att skatten var rättsstridig mot bakgrund av ett antal gemenskapsrättsliga bestämmelser, och yrkade att registreringsskatten skulle återbetalas.

21. Förutom till de ovannämnda artiklarna 28, 29 och 90 EG, har sökanden hänvisat till artiklarna 11A.2 a och 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet, [11] enligt vilka beskattningsunderlaget skall inbegripa skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor och medlemsstaterna endast får bibehålla eller införa andra skatter än omsättningsskatter om de inte ger upphov till formaliteter i samband med gränspassager, till artiklarna 3.1 g och 10 EG, som tillsammans ålägger medlemsstaterna att avstå från handlanden som kan äventyra att en icke snedvriden konkurrens på den gemensamma marknaden uppnås, till artikel 81 EG, som förbjuder avtal och samordnade förfaranden som kan begränsa eller snedvrida konkurrensen och till förordning nr 1475/95, [12] om tillämpning av fördragets artikel 81.3 på vissa grupper försäljnings- och serviceavtal för motorfordon.

22. Østre Landsret vill vid prövningen av detta mål få ledning från domstolen, särskilt angående tolkningen av artikel 28 EG. I beslutet om hänskjutande behandlas inte de alternativa yrkanden som grundas på övriga i föregående punkt nämnda bestämmelser. Den nationella domstolen har

9 — Dom av den 4 april 1968 i mål 31/67, Stier (REG 1968, s. 347).

10 — Punkt 13 i domen.

11 — Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG) (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

12 — Kommissionens förordning (EG) nr 1475/95 av den 28 juni 1995 om tillämpning av fördragets artikel 81.3 [nu artikel 85.3 EG] på vissa grupper försäljnings- och serviceavtal för motorfordon (EGT L 145, s. 25).

vilandeförklarat målet och hänskjutit följande frågor för förhandsavgörande:

"1) Kan en indirekt skatt (en registreringsskatt) som en medlemsstat tar ut, vilken i fråga om nya bilar uppgår till 105 procent av 52 800 kr och 180 procent av det resterande skattepliktiga värdet, utgöra en åtgärd med motsvarande verkan som en kvantitativ importrestriktion och därför vara förbjuden enligt artikel 28 EG (jämför i det avseendet domstolens uttalande i mål C-47/88, kommissionen mot Danmark, REG 1990, s. I-4509, punkt 13)?

2) Om fråga 1 besvaras jakande: Kan registreringsskatten motiveras av de hänsyn som anges i artikel 30 EG eller som följer av domstolens rättspraxis avseende artikel 28 EG (jämför domen i mål 120/78, Rewe Zentral, REG 1979, s. 649, svensk specialutgåva, volym 4, s. 377)?"

23. DBI, den danska regeringen företrädande skatteministeriet som är svarande i tvisten vid den nationella domstolen, den italienska regeringen, den finska regeringen och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden och samtliga dessa, utom den italienska regeringen, yttrade sig muntligen vid förhandlingen.

Bedömning

24. Den centrala frågan i förevarande mål rör huruvida den beskrivna typen av registreringsskatt på bilar kan bedömas enligt artikel 28 EG. Frågan om ett eventuellt berättigande uppkommer i händelse av ett jakande svar. Den nationella domstolen har inte uttryckligen begärt ledning i fråga om någon annan bestämmelse, utan har beträffande vissa av DBI:s påståenden istället uttryckligen avstått från detta. Artikel 28 skall dock betraktas mot bakgrund av fördragets uppbyggnad, varför vissa överväganden avseende artiklarna 25 och 90 även kommer att krävas.

Allmänt om artiklarna 25, 28 och 90 EG

25. Jag har kort beskrivit dessa bestämmelser ovan, [13] men en närmare redogörelse för vissa av deras viktigaste aspekter kan vara av värde.

26. Artikel 25 EG förbjuder alla tullar och avgifter med motsvarande verkan. Begrep-

13 — Punkterna 3—9.

pet omfattar avgifter, om än minimala, som läggs på varor på grund av att dessa passerar en gräns. [14] Det omfattar avgifter i samband med administrativa formaliteter som exempelvis inspektioner, om inte avgiften motsvarar högst den faktiska kostnaden och om inte formaliteterna i fråga är obligatoriska och enhetliga, föreskrivna i gemenskapsrätten i gemenskapens allmänna intresse och gynnar den fria rörligheten för varor, särskilt genom att undanröja hinder som kan uppkomma på grund av ensidiga åtgärder. [15] I övrigt är förbudet absolut och oberoende av en eventuell begränsande effekt på handeln, även om det kan antas att en viss begränsande effekt vanligen följer av en sådan avgift. När en sådan tull eller avgift, oberoende av hur obetydlig den är, förekommer kan artikel 25 EG efterlevas endast genom att tullen eller avgiften upphävs.

27. Artikel 90 EG innehåller ett förbud mot interna skatter som diskriminerar liknande varor från andra medlemsstater eller som indirekt skyddar den inhemska produktionen på något sätt. Den kompletterar artikel 25 och dess syfte är att garantera den fria rörligheten för varor under normala konkurrensförhållanden genom att undanröja allt skydd som kan följa av diskriminerande intern beskattning och således garantera fullständig neutralitet i fråga om den interna beskattningen av inhemska respektive importerade varor. [16]

28. Liksom beträffande artikel 25 finns ingen bestämmelse om att beskattningen kan undgå förbudet på grund av någon minimiregel eller berättigandegrund. Förbudet gäller dock inte mot beskattning utan mot diskriminering eller skydd, varför det för artikelns efterlevnad endast krävs att det diskriminerande eller skyddande inslaget tas bort. Situationen betraktas i sin helhet vid prövningen av om diskriminering eller skydd föreligger, vilket innebär att kompenserande faktorer kan inverka, beroende på kriterierna för dess tillämpning kan faktiskt en schablonskatt vara diskriminerande, [17] och man kan tänka sig att en avgift som endast tas ut på importerade varor faktiskt avhjälper en obalans som förorsakats av att en annan avgift tas ut på inhemska varor i ett tidigare skede i produktionen.

29. Artikel 28 EG innehåller ett förbud mot alla kvantitativa restriktioner och åtgärder

14 — Dom av den 1 juli 1969 i mål 24/68, kommissionen mot Italien (REG 1969, s. 193; svensk specialutgåva, volym 1, s. 389), punkterna 8—10 i domen, och av den 1 juli 1969 i de förenade målen 2/69 och 3/69, Diamantarbeiders (REG 1969, s. 211; svensk specialutgåva, volym 1, s. 399), punkterna 15—18; se senast dom av den 23 april 2002 i mål C-234/99, Nygård (REG 2002, s. I-3657), punkt 19.

15 — Dom av den 27 september 1988 i mål 18/87, kommissionen mot Tyskland (REG 1988, s. 5427), punkt 8.

16 — Se, exempelvis, dom av den 3 mars 1988 i mål C-252/86, Bergandi (REG 1988, s. 1343), punkt 24.

17 — Se, exempelvis, dom av den 5 maj 1970 i mål 77/69, kommissionen mot Belgien (REG 1970, s. 237).

med motsvarande verkan. Begreppet är mycket vidsträckt [18] och det är allmänt godtaget att det inte heller här finns någon minimiregel. [19] Till skillnad från de situationer som regleras genom artiklarna 25 eller 90 kan en nationell åtgärd, om den i princip omfattas av artikel 28, ändå vara berättigad och således undkomma förbudet på någon av de grunder som anges i artikel 30 EG och i domstolens rättspraxis. [20]

30. Jämförd med artiklarna 25 och 90 EG, har artikel 28 tveklöst ett mycket vidsträckt tillämpningsområde och tjänar i viss mån som ett skyddsnät. Domstolen har slagit fast att den omfattar alla allmänna hinder mot import som inte redan särskilt omfattas av andra fördragsbestämmelser. [21] I förhållande till dessa artiklar, som alla utgör *lex specialis*, har artikeln betecknats som en *lex generalis*. [22]

31. Mot bakgrund av de skilda konsekvenser som följer av tillämpningen av de tre artiklarna är det viktigt att i varje fall säkert veta vilken av dem som är tillämplig. Om en avgift omfattas av artikel 25 skall den upphävas, medan det är tillräckligt att ta bort det diskriminerande eller skyddande inslaget om den omfattas av artikel 90. En åtgärd som omfattas av artikel 28 EG kan vara tillåten om den syftar till att uppnå ett eller flera av de berättigade målsättningarna på ett sätt som är proportionerligt för detta ändamål, medan utrymmet för berättigande enligt artikel 25 eller 90 EG är mycket mer begränsat. Å andra sidan gäller dessa två artiklar endast i ett begränsat antal fall, som alla gäller en avgift eller skatt, medan artikel 28 kan tillämpas på en mängd olika åtgärder som kan hindra handeln.

32. Mot den bakgrunden är det inte förvånande att domstolen konsekvent har fastslagit att det finns skiljelinjer mellan de tre artiklarnas respektive tillämpningsområden och att endast en av dem kan vara tillämplig på en viss åtgärd.

33. I domen i målet Compagnie Commerciale de l'Ouest [23] slog domstolen exempelvis fast att "tillämpningsområdet för arti-

18 — Se Dassonville-definitionen, ovan punkt 6.

19 — Se, exempelvis, dom av den 5 april 1984 i de förenade målen 177/82 och 178/82, Van de Haar (REG 1984, s. 1797), punkt 13, dom av den 13 mars 1984 i mål 16/83, Prantl (REG 1984, s. 1299; svensk specialutgåva, volym 7, s. 549), punkt 20, dom av den 14 mars 1985 i mål 269/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1985, s. 837), punkt 10, och av den 5 juni 1986 i mål 103/84, kommissionen mot Italien (REG 1986, s. 1759), punkt 18. Domstolen har dock godtagit att vissa begränsningar kan vara så osäkra och indirekta till sin effekt att de inte skall anses att de kan hindra handeln: se dom av den 18 juni 1998 i mål C-266/96, Corsica Ferries France (REG 1998, s. I-3949), punkt 31, dom av den 21 september 1999 i mål C-44/98, BASF (REG 1999, s. I-6269), punkt 16, och av den 13 januari 2000 i mål C-254/98, TK-Heimdienst (REG 2000, s. I-151), punkt 30.

20 — Se punkterna 7—8 ovan.

21 — Se, exempelvis, domen i målet Bergandi (ovan fotnot 16), punkt 33.

22 — Se, exempelvis, generaladvokaten Tesauros förslag till avgörande i de förenade målen C-78/90—C-83/90, Compagnie Commerciale de l'Ouest (REG 1992, s. I-1847, s. I-1865).

23 — Punkterna 20—22 i domen (ovan fotnot 22). Se även för en mer aktuell bekräftelse dom av den 3 februari 2000 i mål C-228/98, Dounias (REG 2000, s. I-577), punkt 39.

kel [28] inte omfattar de hinder som avses i andra särskilda bestämmelser i fördraget... hinder som är av fiskal karaktär eller som har motsvarande verkan som sådana tullar och som omfattas av artiklarna [25 och 90] omfattas inte av förbudet i artikel [28].... domstolen skall först pröva om en åtgärd... omfattas av artiklarna [25 eller 90], och endast om den finner att så inte är fallet skall den pröva om åtgärden i fråga omfattas av tillämpningsområdet för artikel [28]..."

34. Beträffande de separata tillämpningsområdena för artiklarna 25 och 90 har domstolen konsekvent klargjort[24] att "bestämmelser om avgifter med motsvarande verkan och bestämmelser om diskriminerande interna avgifter enligt fast rättspraxis inte tillämpas kumulativt, vilket innebär att en och samma avgift enligt fördragets systematik inte samtidigt kan tillhöra båda dessa kategorier".

Artiklarna 25 och 90 EG i förevarande mål

35. Den berörda registreringsskatten är utan tvekan av fiskal karaktär. På grund av denna karaktär och mot bakgrund av den rättspraxis som nämnts i punkt 33 ovan, kan den komma att prövas antingen enligt artikel 25, som en avgift med motsvarande verkan som en tull, eller enligt artikel 90, som en intern beskattningsåtgärd.

36. Artikel 25 omfattar dock enbart avgifter som läggs på varor på grund av att de passerar en gräns. Även om skatten i detta fall i praktiken troligen tas ut kort efter importen, tycks den skattegrundande händelsen vara den första registreringen för användning på väg i Danmark, snarare än gränspassagen. Även om domstolen saknar fullständiga uppgifter om hur skatten påförs kan det antas att skatten skulle vara tillämplig även för det fall att en entusiast byggde en egen bil i Danmark och ville använda den på vägarna där. Ett fordon som importeras endast för att ställas ut på ett museum eller, eventuellt, endast användas på privat mark skulle däremot sannolikt undgå skatten. Det har under alla omständigheter inte vare sig vid denna domstol eller — av allt att döma — vid den nationella domstolen, påstått att skatten faktiskt är en tull eller avgift med motsvarande verkan som tas ut på grund av att bilar passerar en gräns eller att den skall bedömas mot bakgrund av artikel 25 EG.

37. Om dessa antaganden angående registreringsskattens tillämpning är korrekta skulle således artikel 90 vara den måttstock enligt vilken skatten skall prövas, även om

24 — Se senast domen i mål C-234/99, Nygård (ovan fotnot 14), punkt 17.

den faktiskt endast tas ut på importerade bilar. Som domstolen slog fast i domen i målet kommissionen mot Frankrike [25] "[utgör] inte heller en avgift som tas ut på en produkt som importeras från en annan medlemsstat, när det inte finns någon identisk eller liknande inhemsk produkt,... en avgift med motsvarande verkan utan en intern skatt i den mening som avses i artikel 90 om den ingår i ett allmänt system av interna avgifter som tillämpas systematiskt på varukategorier enligt objektiva kriterier oberoende av produkternas ursprung".

38. Den här berörda registreringsskatten överensstämmer med den definitionen. Den tillämpas systematiskt på fordonskategorier på grundval av objektiva kriterier. Fordonsregistreringsskatter har dessutom konsekvent bedömts av domstolen som interna skatter i den mening som avses i nuvarande artikel 90 EG. [26] I domen i målet kommissionen mot Danmark [27] betraktades den danska skatten av båda parterna och av domstolen som en intern skatt i den artikelns mening.

39. I den domen slog dock domstolen mycket tydligt fast att artikel 90 EG inte åsidosattes genom en skatt på nya bilar, eftersom liknande eller konkurrerande inhemsk produktion saknades och någon möjlig diskriminerande eller skyddande effekt således inte förelåg. I fråga om begagnade bilar framgår av beslutet om hänskjutande att Danmark har följt domen i målet kommissionen mot Danmark och att det diskriminerande inslag som konstaterades av domstolen nu har undanröjts.

40. Visserligen har DBI, i en kommentar angående andra aspekter av sin talan vid den nationella domstolen, hävdat att det faktum att ett schablonmässigt återförsäljarpåslag på 9 procent automatiskt inkluderas vid beskattningen av nya bilar, men inte vid beskattningen av begagnade bilar, och att reservdelar och reparationer inte omfattas, gynnar begagnade bilar (en till helt övervägande del "inhemsk vara") i förhållande till nya bilar (som samtliga är importerade), och således införs en diskriminering som är förbjuden enligt artikel 90. Då inget annat argument har framförts — och ingen fråga har ställts — i det avseendet anser jag dock inte att domstolen bör behandla denna fråga.

41. I detta skede skall det således slås fast att den ifrågasatta registreringsskatten, eftersom den ingår i ett system av interna skatter snarare än att den tas ut på grund av en gränspassage, skall bedömas med utgångspunkt från artikel 90 EG och inte

25 — Dom av den 3 februari 1981 i mål C-90/79, kommissionen mot Frankrike (REG 1981, s. 283), punkt 14.

26 — I exempelvis en rad mål rörande franska fordonsskatter. För ett aktuellt avgörande se dom av den 15 mars 2001 i mål C-265/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-2305).

27 — Se ovan fotnot 6.

från artikel 25 EG. Eftersom den inte innehåller ett skyddande eller diskriminerande inslag är den dock inte oförenlig med den bestämmelsen.

Artikel 28 EG i förevarande mål

42. Om den danska registreringsskatten för bilar skall bedömas med utgångspunkt från artikel 90, är det tveksamt om den, då den inte omfattas av förbudet i nämnda artikel, i så fall kan prövas enligt artikel 28. Det kan dock tänkas att en uppenbart orimlig skatt, som avgjort kan hindra handeln med de varor på vilka den tas ut, undantagsvis kan bedömas enligt artikel 28. I domen i målet kommissionen mot Danmark slog domstolen faktiskt fast att medlemsstaterna inte får ta ut så höga avgifter att de hindrar den fria rörligheten för varor när förbudet i artikel 90 EG inte är tillämpligt i avsaknad av jämförbar inhemsk produktion, och att sådana avgifter skall bedömas med utgångspunkt från artikel 28.

43. Åtminstone två slags invändningar kan riktas på detta synsätt. Det ter sig för det första oförenligt med fördragets system som det ser ut enligt fast rättspraxis, nämligen att förbuden i artiklarna 25, 28 och 90 EG är av ömsesidigt uteslutande art, och för det andra med domstolens samtagna inställning till tolkningen av artikel 28, särskilt beträffande frånvaron av en tröskel för dess tillämplighet och de typer av berättiganden som kan åberopas.

Den ömsesidigt uteslutande karaktären hos artiklarna 25, 28 och 90 EG

44. Som jag har framhållit ovan[28] har domstolen konsekvent slagit fast att artikel 28 inte är tillämplig på handelshinder som skall bedömas med utgångspunkt från andra särskilda bestämmelser i fördraget. Hinder som skall bedömas enligt artiklarna 25 och 90 omfattas således inte av dess tillämpningsområde.

45. En sådan regel motiveras av den berörda bestämmelsens uppbyggnad.

46. Artiklarna 25 och 28 är utan tvivel parallella bestämmelser avsedda att omfatta parallella situationer, och är inte avsedda att överlappa varandra. Detsamma gäller helt klart i fråga om artikel 90, med avseende på dessa artiklar, även om dess lydelse är något annorlunda och den är placerad i en annan avdelning i fördraget.

28 — Punkt 33.

47. Regeln kan även vara berättigad av hänsyn till rättssäkerheten.

48. De tre artiklarna avser uttryckligen olika typer av åtgärder, och olika kriterier tillämpas vid bedömningen av dessa. Det är viktigt att nationella myndigheter — och berörda enskilda — har kännedom om vilka kriterier som en viss åtgärd skall uppfylla. Medlemsstaterna måste kunna fastställa inom vilka områden deras självbestämmande på skatteområdet fritt kan utövas och ha kännedom om de gränser bortom vilka denna självständighet är begränsad. Om ett skattemässigt hinder för handeln som omfattas av tillämpningsområdet för, men inte av det förbud som fastställs i, antingen artikel 25 eller 90 kunde bedömas enligt artikel 28, skulle hindret i princip kunna tillåtas om det var berättigat på någon av de grunder som anges i artikel 30 eller i domen i målet Cassis de Dijon.[29] Om det å andra sidan omfattades av något av dessa förbud, skulle det inte kunna tillåtas på de grunderna. Det ter sig inte rimligt att en skatteåtgärd som vidtas av en medlemsstat skall bedömas på detta sätt på grundval av en alternativ norm.

49. Att bortse från distinktionen mellan de tre grupperna av regler skulle således medföra en oönskad osäkerhet inom ett område som kräver tydlighet.

29 — Se dock punkt 64 och följande punkter nedan.

50. Det enda fall, förutom domen i målet kommissionen mot Danmark, i vilket domstolen kan ha antytt en möjlighet att tillämpa nuvarande artikel 28 på orimligt höga interna skatter tycks vara domen i målet Stier, som citerades i domen i målet kommissionen mot Danmark. Noteras skall dock att domstolen i domen i målet Stier inte särskilt hänvisade till den bestämmelsen utan mer allmänt till den fria rörligheten för varor, för vilken något hinder inte kan antas föreligga till följd av uttaget av särskilt höga avgifter, "när beskattningsnivån håller sig inom den allmänna ramen för det nationella system till vilket den berörda skatten hör".[30] Det tycks i själva verket sannolikt att domstolen snarare kan ha avsett nuvarande artikel 25 EG.[31]

51. Noteras kan även att domstolens uttalande faktiskt inte ledde till en prövning enligt artikel 28 vare sig i målet Stier eller i målet kommissionen mot Danmark, varför det kan betraktas som ovidkommande i de sammanhangen.

52. Visserligen har domstolen vid flera tillfällen prövat skatteåtgärder enligt nuvarande artikel 28 EG, åtgärder som man

30 — Domen i målet Stier (ovan fotnot 9), punkt 241.

31 — Se för en sammanfattning av kommissionens argument, s. 240 och generaladvokaten Gands förslag till avgörande, s. 166.

kunde tro skulle omfattas av artikel 90. I domen i målet kommissionen mot Frankrike [32] prövade den exempelvis, som kommissionen har påpekat, en skatteförmån som beviljades pressföretag avseende publikationer som trycktes i Frankrike men inte i andra medlemsstater. Domstolen slog fast att eftersom förmånen sannolikt skulle begränsa importen måste den betraktas som en enligt artikel 28 förbjuden åtgärd med motsvarande verkan som en kvantitativ restriktion. I domen i målet Franzén [33] prövades vidare ett nationellt tillståndssystem för importörer av alkoholhaltiga drycker, enligt vilket handlare tvingades betala en hög fast avgift för att ansöka om ett tillstånd och en hög årlig avgift för att behålla tillståndet, enligt artikel 28 och befanns vara oförenligt med denna. Systemet utgjorde enligt domstolen ett hinder för importen av alkoholhaltiga drycker från andra medlemsstater genom att det påförde ytterligare kostnader på sådana drycker, däribland betalningen av avgifter för tillståndsbeviljandet.

53. Det kan dock hävdas att målet kommissionen mot Frankrike, där möjligheten att artikel 90 skulle anses vara en lämpligare måttstock inte tycks ha behandlats, borde ha avgjorts på en annan grund, och den typ av avgift som berördes i målet Franzén kan tveklöst särskiljas från en skatt på varor, varför artikel 90 i alla händelser inte skulle ha varit tillämplig.

32 — Se dom av den 7 maj 1985 i mål 18/84, kommissionen mot Frankrike (REG 1985, s. 1339; svensk specialutgåva, volym 8, s. 167), särskilt punkterna 16—17.

33 — Dom av den 23 oktober 1997 i mål C-189/95, brottmål mot Harry Franzén (REG 1997, s. I-5909), punkt 16.

54. Jag anser således av de skäl som angetts i punkterna 45—49 ovan att det är önskvärt att en klar skiljelinje upprätthålls mellan de berörda artiklarnas tillämpningsområden och att skatteåtgärder inte skall prövas enligt artikel 28, annat än om de faller utanför tillämpningsområdet för både artikel 25 och artikel 90.

Artikel 28 EG: system och bedömning

55. Den förordade prövningen av en intern skatt enligt artikel 28 EG kommer i konflikt inte bara med fördragets system, utan strider även, i än högre grad och på olika sätt med själva artikelns system och med domstolens bedömning av den i fast rättspraxis.

56. Handeln med alla varor begränsas dock åtminstone potentiellt i viss mån när de beskattas, jämfört med handeln med samma vara utan skatt. Det ter sig dock föga sannolikt att faktiska eller märkbara begränsningar av handeln skulle följa (när en alternativ inhemsk produkt saknas) om inte skattesatsen är särskilt hög. Omvänt föreligger en klar risk för att en utomordentligt hög inhemsk skatt, såsom den här

berörda, kommer att ha en märkbar effekt på importen.

57. Prövningen av sådana skatter enligt artikel 28 skulle dock innebära två betydande svårigheter.

— Behov av en tröskel

58. För det första måste varje skatt på en vara i fråga om vilken inhemsk produktion saknas omfattas av definitionen i domen i målet Dassonville, nämligen att den kan "utgöra ett hinder, direkt eller indirekt, faktiskt eller potentiellt, för handeln inom gemenskapen". Ett antal medlemsstater saknar biltillverkning, varför varje registreringsskatt, oberoende av storleken, som tas ut i dessa stater skulle beröras, och andra skatter kan tas ut på många typer av varor som inte produceras i landet.

59. Att emellertid betrakta alla sådana skatter som hänförliga till tillämpningsområdet för förbudet i artikel 28 skulle vara en nyskapande tolkning som går långt utöver vad som slogs fast i domen i målet kommissionen mot Danmark.

60. Om således "skatter till ett sådant belopp att den fria rörligheten för varor inom den gemensamma marknaden skulle hindras" [34] omfattas av den bestämmelsen, måste en (antagligen hög) tröskel fastställas för tillämpningen.

61. Införandet av en sådan tröskel är dock, å ena sidan, omöjligt att förena med den allmänna ståndpunkten, som återspeglas i domstolens fasta rättspraxis, att det inte ens föreligger något *de minimis*-undantag vad gäller artikel 28. [35] Å andra sidan skulle det vid definitionen av en sådan tröskel te sig omöjligt att uppfylla de praktiska kraven på praktisk tillämplighet och rättssäkerhet utan att välja rent godtyckliga kriterier.

62. Om dessa svårigheter skall övervinnas kan den bästa metoden anses vara ett förtydligande av själva fördraget snarare än ett ingripande av domstolen, särskilt som fördragets upphovsmän tycks ha avsett att den interna beskattningens effekter på handeln inom gemenskapen skall behandlas enligt artikel 90.

34 — Domen i målet kommissionen mot Danmark, punkt 12.

35 — Se exempelvis den rättspraxis som nämns i fotnot 19 ovan. Noteras kan att kriteriet avseende osäker och indirekt effekt som anges där inte skulle vara till någon hjälp i ett mål som det förevarande.

— Typ av berättigande som kan åberopas

63. Det andra stora problemet gäller det faktum att åtgärder som omfattas av artikel 28 enligt domstolens rättspraxis inte kan berättigas på ekonomiska grunder, en aspekt som särskilt hänger samman med den andra fråga som ställts av den nationella domstolen.

64. Om den danska registreringsskatten för bilar skall prövas enligt artikel 28 EG och om det visar sig att den omfattas av förbudet i den artikeln är svaret på den andra frågan i princip klart. När en restriktion väl skall bedömas enligt artikel 28, kan de olika grunder för berättigande som anges i artikel 30 eller i domen i målet Cassis de Dijon bli aktuella.

65. Som både DBI och kommissionen har påpekat har domstolen emellertid slagit fast att "målsättningar av rent ekonomisk natur inte kan motivera en inskränkning av den grundläggande principen om fri rörlighet för varor". [36]

36 — Dom av den 28 april 1998 i mål C-120/95, Decker (REG 1998, s. I-1831), punkt 39; se även dom av den 19 december 1961 i mål 7/61, kommissionen mot Italien (REG 1961, s. 317), s. 329, av den 9 juni 1982 i mål 95/81, kommissionen mot Italien (REG 1982, s. 2187), punkt 27, och av den 7 februari 1984 i mål 238/82, Duphar (REG 1984, s. 523; svensk specialutgåva, volym 7, s. 505), punkt 23.

66. Det primära syftet med en skatt är dock i allmänhet den ekonomiska målsättningen att skapa intäkter för staten. Vissa skatter syftar också till att göra inköp av vissa varor mindre attraktiva eftersom de anses ha skadliga eller oönskade effekter, men inte i sådan grad att ett direkt förbud är motiverat. Varorna i fråga uppvisar dock ofta hög efterfrågeelasticitet och kan således ge staten en betydande generell inkomst.

67. Om en skatt som är förenlig med artikel 90 EG skulle omfattas av förbudet i artikel 28 skulle dess inneboende ekonomiska art, på grundval av den rättspraxis som citerats, framträda och den skulle därmed inte kunna berättigas.

68. Ett sådant resultat skulle vara orimligt eftersom det skulle medföra ett krav att skatter som inte är förbjudna enligt artikel 90 EG ändå skulle genomgå en prövning enligt artikel 28 utan att medlemsstaten skulle kunna berättiga dem genom att åberopa just det syfte för vilket de tas ut, nämligen att skapa intäkter, fastän det knappast kan förnekas att syftet att finansiera offentliga utgifter genom allmän beskattning i sig är berättigat.

69. Den rättspraxis som har åberopats av DBI och kommissionen ger dock inte helt

entydigt stöd för ett så kategoriskt synsätt.

70. I domen i målet Duphar [37] slog domstolen fast att artikel 30 inte kan berättiga en åtgärd "som framför allt har ett budgetmässigt ändamål", vilket innebär att ett berättigande kan vara aktuellt endast om huvudsyftet är ett annat än ekonomiskt. I domen i målet Campus Oil [38] fann den att när åtgärder är berättigade med hänsyn till omständigheter av betydelse för den allmänna säkerheten, utesluts inte tillämpningen av artikel 30 av att de också gör det möjligt att uppnå andra mål av ekonomisk natur. Artikeln omfattar dock inte en situation där hänsyn till allmänna intressen är enbart sekundära. I domen i målet Decker [39] hänvisade domstolen enbart till "målsättningar av *rent* ekonomisk natur" [40] och medgav att risken för att den ekonomiska balansen i systemet för social trygghet allvarligt rubbas kan vara ett tvingande hänsyn av allmänintresse.

71. Denna rättspraxis tycks antyda att en ekonomisk målsättning, som att skapa intäkter för att finansiera offentliga utgifter, inte i sig kan utgöra ett berättigande enligt artikel 30 eller domen i målet Cassis de Dijon, men att förekomsten av en sådan målsättning inte hindrar att det föreligger ett berättigande hänsyn av allmänintresse av den typen om i) den ekonomiska målsättningen är sekundär i förhållande till den senare målsättningen eller ii) gör det möjligt att uppnå denna. Under dessa omständigheter är det fortfarande troligt att många pålagor inte kan berättigas.

72. I förevarande mål har den danska regeringen förklarat att registreringsskatten på bilar tas ut i huvudsak med tanke på den offentliga ekonomin (den svarar för omkring 9,5 procent av de statliga intäkterna av punktskatter och konsumtionsskatter), men att miljöhänsyn (minskad trafiköverbelastning och stärkt kollektivtrafik) även föreligger.

73. Syftet med att ta ut skatten omfattas således sannolikt inte av tillämpningsområdet för artikel 30 EG eller domstolens rättspraxis angående berättiganden av handelshinder.

74. Om så vore fallet skulle det dock fortfarande krävas att skatten överensstämmer med proportionalitetsprincipen för att den skall kunna tas ut. Den måste stå i proportion till det eftersträvade målet, [41] och den kan inte omfattas av undantaget om det målet kan skyddas lika effektivt

37 — Se ovan fotnot 36.

38 — Dom av den 10 juli 1984 i mål 72/83, Campus Oil (REG 1984, s. 2727; svensk specialutgåva, volym 7, s. 633), punkterna 35—36.

39 — Se ovan fotnot 36.

40 — Min kursivering.

41 — Se, exempelvis, dom av den 8 mars 2001 i mål C-405/98, Gourmet International Products (REG 2001, s. I-1795), punkt 28.

genom åtgärder som i mindre omfattning hindrar handeln inom gemenskapen. [42] Det ankommer i så fall på den nationella domstolen att kontrollera att nämnda princip efterlevs.

77. Mot bakgrund av rättspraxis om artiklarna 25 och 90 EG kan det också tyckas orimligt att minsta avgift som tas ut med anledning av att varor passerar en gräns strider mot fördraget, medan så i många fall inte gäller i fråga om en mycket hög intern skatt, oberoende av åtgärdernas respektive effekt på handeln inom gemenskapen.

Avslutande överväganden

75. De svårigheter som sammanhänger med att på ett sätt som överensstämmer med befintlig rättspraxis fastställa både en tröskel som kan utlösa tillämpningen av artikel 28 EG på interna skatter och ett system för tänkbara berättiganden för sådan beskattning, stärker enligt min uppfattning slutsatsen att artikel 28 inte är en lämplig bestämmelse för prövningen av interna beskattningsåtgärder, även om dessa de facto kan ha en begränsande effekt på handeln inom gemenskapen.

78. Lösningen på båda dessa synbara anomalier kan dock, i fråga om förenligheten med artikel 90, delvis ligga i en noggrannare granskning av i vilken omfattning en eventuell ifrågasatt skatt faktiskt utgör en integrerad del av ett normalt skattesystem i den berörda medlemsstaten. En sådan typ av prövning har utförts tidigare i något annorlunda sammanhang. [43] I det avseendet kan det också vara relevant att beakta skattens nivå i förhållande till andra nationella skatter inom jämförbara områden, men också de differentierade satserna avseende denna skatt i andra medlemsstater.

76. Jag är medveten om att denna slutsats tycks peka på en lucka i fördraget, där man inte skulle förvänta sig en sådan. Det ter sig verkligen helt oförenligt med syftena bakom den inre marknaden att en medlemsstat kan beskatta vissa importerade varor i en sådan utsträckning att handelsflödet inom gemenskapen märkbart påverkas.

79. Det kan slutligen erinras om att kommissionen i sitt meddelande av den 6 september 2002 har tillhandahållit rådet och parlamentet vissa rekommendationer. [44] Dessa rekommendationer syftar bland annat till att uppnå en viss grad av

42 — Se, för ett aktuellt exempel, dom av den 24 oktober 2002 i mål C-121/00, Hahn (REG 2001, s. I-1795), punkt 39.

43 — Se, exempelvis, dom av den 7 maj 1987 i mål 193/85, Co-Frutta (REG 1987, s. 2085; svensk specialutgåva, volym 9, s. 89), se särskilt punkt 7 som rör skillnaden mellan artiklarna 25 och 90 EG.

44 — Se ovan fotnot 5.

omstrukturering och tillnärmning av den nationella beskattningen av motorfordon, särskilt i syfte att förbättra den inre marknadens funktion och nedbringa koldioxidutsläppen. Jag tar inte ställning till innehållet i dessa rekommendationer, men jag anser att en lagstiftningsåtgärd vore mer lämplig i fråga om en beskattningsfråga än ett kasuistiskt tillvägagångssätt på grundval av artikel 28.

Förslag till avgörande

80. Jag föreslår därför att domstolen skall besvara frågorna från Østre Landsret på följande sätt:

"En skatt som tas ut av en medlemsstat vid första registreringen av ett motorfordon är i princip inte en sådan åtgärd med motsvarande verkan som en kvantitativ importrestriktion som är förbjuden enligt artikel 28 EG. Den skall i stället bedömas som intern skatt enligt artikel 90 EG, om inte skatten påförs på ett sådant sätt att den utgör en tull eller avgift med motsvarande verkan i den mening som avses i artikel 25 EG."