FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL
fremsat den 4. marts 2004 [1]

I — Indledning

1. Med denne anmodning om præjudiciel afgørelse har Korkein hallinto-oikeus (Finland) anmodet Domstolen om en fortolkning af artikel 1 i Rådets direktiv 83/183/EØF af 28. marts 1983 om afgiftsfritagelse ved privatpersoners endelige indførsel af personlige ejendele fra en medlemsstat (herefter »direktivet«) [2]. Det drejer sig nærmere bestemt om, hvorvidt den automobilafgift, der opkræves i henhold til automobilafgiften (lov nr. 1482/1994 om automobilafgift) ved indførslen eller ibrugtagningen af køretøjer, er en skat eller en afgift, som et køretøj, der indføres som flyttegods til Finland, skal fritages for i medfør af nævnte bestemmelse.

1 — Originalsprog: tysk.
2 — EFT L 105, s. 64.

II — Retsforskrifter

A — *Nationale bestemmelser*

2. Ifølge § 1, stk. 1, i autoverolaki (nr. 1482/1994) af 29. december 1994, i den affattelse, der var gældende i 1999 (herefter »AVL«), skal der betales automobilafgift, inden køretøjet indregistreres eller tages i brug i Finland.

3. Ifølge AVL's § 2 forstås der ved ibrugtagen i Finland, at et køretøj anvendes i trafikken på finsk område, også i tilfælde, hvor køretøjet ikke er indregistreret i Finland.

4. I henhold til den væsentligste bestemmelse om afgiftspligt, nemlig lovens § 4, stk. 1, er importøren eller producenten af et køretøj, som er fremstillet i Finland, pligtig at betale automobilafgift.

5. Ifølge lovens § 5 skal den person, der skal betale automobilafgift, også betale merværdiafgift heraf med det beløb, der er fastsat i arvonlisäverolaki (lov nr. 1501/1993 om merværdiafgift, herefter »arvonlisäverolaki«).

6. Automobilafgiftens størrelse udgør ifølge lovens § 6, stk. 1, bilens afgiftspligtige værdi med fradrag af 4 600 FIM (nu 770 EUR), dog altid mindst 50% af bilens afgiftspligtige værdi.

7. Ifølge lovens § 7, stk. 1, erlægges der af et køretøj, der indføres brugt, afgift som for et tilsvarende nyt køretøj, dog procentmæssigt nedsat svarende til det antal måneder, hvori køretøjet har været anvendt. Ifølge lovens § 11, stk. 1 og 2, er grundlaget for den afgiftspligtige værdi af et indført køretøj køretøjets anskaffelsesværdi for den afgiftspligtige, dvs. køretøjets toldværdi.

8. Ifølge AVL's § 25, stk. 1, kan afgiften af et afgiftspligtigt køretøj, som en person, der flytter til Finland, medfører som personlig ejendel, højst nedsættes med 80 000 FIM (nu 13 450 EUR) på de betingelser, der er fastsat i denne bestemmelse.

B — *Fællesskabsbestemmelser*

9. Ifølge betragtningerne til direktivet har det til formål at fjerne de afgiftsmæssige hindringer for den frie bevægelighed for personer inden for Fællesskabet. Direktivets anvendelsesområde er i artikel 1 defineret på følgende måde:

»1. Medlemsstaterne indrømmer på de betingelser og i de tilfælde, der er anført nedenfor, afgiftsfritagelse for de omsætningsafgifter, punktafgifter og andre forbrugsafgifter, der normalt opkræves ved privatpersoners endelige indførsel af personlige ejendele fra en anden medlemsstat.

2. Dette direktiv omfatter ikke særlige og/eller periodiske skatter og afgifter vedrørende brugen af disse ejendele inden for landets grænser, såsom f.eks. afgifter, der opkræves ved registrering af motorkøretøjer, vejafgifter og fjernsynsafgifter.«

III — Faktiske omstændigheder, sagen ved den nationale domstol og det præjudicielle spørgsmål

10. Marie Lindfors var bosiddende i udlandet i flere år. I forbindelse med, at hun

flyttede tilbage til Finland, indførte hun i sin egenskab af privatperson den 4. august 1999 en bil af mærket Audi A6 Avant, som hun var ejer af, fra en anden medlemsstat. Bilen, som Marie Lindfors havde købt i Tyskland, blev leveret den 20. marts 1995, og hun tog den i brug den 5. april 1995 i Nederlandene.

11. Toldmyndigheden i Hangon (Hangon tullikamari) indrømmede i beslutning om automobilafgift af 4. august 1999 i overensstemmelse med AVL's § 25, stk. 1, en afgiftsnedsættelse på 80 000 FIM, hvorved automobilafgiften blev fastsat til 16 556 FIM og merværdiafgiften til 3 642 FIM, således i alt 20 198 FIM.

12. Marie Lindfors indbragte denne afgørelse for forvaltningsdomstolen i Helsinki (Helsingin hallinto-oikeus) og gjorde gældende, at beslutningen skulle ophæves, og at den afgift, hun havde erlagt, skulle betales tilbage. Hun gjorde gældende, at automobilafgiften er en forbrugsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 1, stk. 1, som ikke må opkræves for et køretøj, der indføres som flyttegods.

13. Forvaltningsdomstolen i Helsinki gav hende ikke medhold, idet den fandt, at automobilafgiften var knyttet til indregistreringen af køretøjet eller brugen i trafikken i Finland, og derfor skulle anses for at være en særlig afgift vedrørende brugen inden for landets grænser i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 1, stk. 2, som direktivet ikke finder anvendelse for.

14. Marie Lindfors appellerede dommen fra forvaltningsdomstolen i Helsinki til Finlands højeste forvaltningsdomstol (Korkein hallinto-oikeus) med påstand om, at der skulle indrømmes adgang til prøvelse, og at toldmyndighedernes afgiftsbeslutning skulle ophæves.

15. Korkein hallinto-oikeus fandt, at det med henblik på besvarelsen af spørgsmålet, om en afgift såsom automobilafgiften må opkræves af et køretøj, der indføres som flyttegods, var nødvendigt at indhente en præjudiciel afgørelse, hvorfor den udsatte sagen og ved kendelse af 10. oktober 2002 forelagde følgende fortolkningsspørgsmål for Domstolen:

»Skal artikel 1 i Rådets direktiv 83/183/EØF om afgiftsfritagelse ved privatpersoners endelige indførsel af personlige ejendele fra en medlemsstat fortolkes således, at den automobilafgift, der i henhold til lov om automobilafgift (autoverolaki) opkræves af automobiler, som indføres fra en anden medlemsstat til Finland i forbindelse med flytning, er en forbrugsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 1, stk. 1, eller en særlig afgift vedrørende brugen af disse ejendele inden for landets grænser i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 1, stk. 2?«

IV — Det præjudicielle spørgsmål

A — *Indledende betragtninger*

16. Bortset fra området for merværdiafgift — hvor der i øvrigt gælder særlige bestemmelser for så vidt angår spørgsmålet om erhvervelse af nye køretøjer [3] — er der i det væsentlige ikke sket harmonisering på området for afgifter af motorkøretøjer [4].

17. Skatter og afgifter, der opkræves i medlemsstaterne af personbiler, er derfor meget forskellige, ikke blot for så vidt angår størrelsen, men også for så vidt angår deres struktur [5]. Visse afgifter i medlemsstaterne har ingen pendant til afgifter, der opkræves i andre medlemsstater. Man skal derfor navnlig i en situation som den foreliggende, hvor den nationale ret skal tage stilling til, om en bestemt national afgift kan anses for at henhøre under et afgiftsbegreb, der anvendes i en af Fællesskabets retsakter, tage i betragtning, at der ikke findes en fælles begrebsdannelse, som kan anvendes til en eksakt klassificering af de forskellige typer afgifter.

18. Da det er åbenbart, at parterne i den foreliggende sag har lagt en bestemt klassifikation til grund, vil jeg af fremstillingsmæssige hensyn foretage en overordnet opdeling af tre slags skatter eller afgifter, der opkræves af personbiler i medlemsstaterne.

19. For det første findes der visse engangsafgifter, som jeg vælger at betegne som »registreringsafgifter«, og som pålægges på en medlemsstats område i forbindelse med erhvervelsen eller som betingelse for ibrugtagning af en personbil.

20. For det andet sker der i næsten alle medlemsstater en regelmæssig eller årlig beskatning baseret på forskellige beregningsgrundlag. Som eksempel på denne form for afgifter kan nævnes den automobilafgift (»Kraftfahrzeugsteuern«), der opkræves i Tyskland og Østrig.

21. Endelig kan der også pålægges afgifter med henblik på dækning af omkostningerne

3 — Disse bliver således til forskel fra den generelle regel beskattet i overensstemmelse med princippet om beskatning i bestemmelseslandet, selv når erhvervelsen foretages af en privatperson, jf. artikel 28a i 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, herefter »sjette direktiv«.

4 — Jf. dom af 21.3.2002, sag C-451/99, Cura Anlagen, Sml. I, s. 3193, præmis 40.

5 — En nyttig oversigt fremgår af meddelelse fra Kommissionen til Rådet og Europa-Parlamentet af 6.9.2002 om beskatning af personbiler i EU — handlingsmuligheder på nationalt og fællesskabsniveau, KOM(2002) 431 endelig udg., samt en undersøgelse fra januar 2002, udarbejdet for Kommissionen af TIS/PT (Consultores em Transportes Inovaçao e Sistemas, S. A.) om beskatning af køretøjer i EU-medlemsstaterne, som findes på internettet på følgende adresse: http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation_customs/taxation/car_taxes/vehicle_tax_study_15-02-2002.pdf.

forbundet med registreringen af et køretøj i en medlemsstat (registreringsgebyrer).

22. Som det fremgår af sagens akter og af den finske regerings redegørelse, opkræves der i Finland afgifter af personbiler, der henhører under alle tre kategorier.

23. Den finske automobilafgift er, således som det fremgår af AVL, en engangsafgift, der beregnes på grundlag af beskatningsværdien, og som pålægges personbiler og andre typer af køretøjer, inden de registreres eller tages i brug. På grundlag af automobilafgiften beregnes efterfølgende merværdiafgift i overensstemmelse med arvonlisäverolaki.

24. Hertil kommer desuden afgifter, som opkræves periodisk, dvs. automobilafgifter i snæver forstand: ajoneuvovero (afgift af motorkøretøjer) samt moottoriajoneuvovero (afgift af dieselkøretøjer).

25. Endelig opkræves der ved indregistrering af køretøjer i Finland afgifter med henblik på dækning af de administrative omkostninger, der er forbundet med indregistreringen (registreringsgebyr).

26. Den foreliggende sag vedrører udelukkende automobilafgiften, som EF-Domstolen allerede tog stilling til i Siilin-dommen. Jeg fremsatte også forslag til afgørelse i den sag [6].

27. Siilin-dommen vedrørte spørgsmålet, om en afgift såsom automobilafgiften, i dens daværende form og størrelse, udgjorde en forbudt diskriminerende intern afgift for så vidt angik brugte køretøjer, der blev indført fra en anden medlemsstat, hvilket Domstolen fastslog var tilfældet. Nærværende sag angår derimod spørgsmålet, om en afgift såsom den finske automobilafgift, uanset hvordan den beregnes og dens størrelse, kan opkræves i den særlige sammenhæng, at en personbil indføres permanent som flyttegods i forbindelse med skift af bopæl.

28. Den forelæggende ret søger nemlig nærmere bestemt oplyst, om direktivet og den i direktivets artikel 1 foreskrevne afgiftsfrihed er til hinder for opkrævningen af en sådan afgift.

29. Jeg vil endelig pege på, at Kommissionen allerede har rejst dette spørgsmål i sag C-387/01, der stadig verserer for Domstolen. Den sag angår den standardforbrugsafgift (»Normverbrauchsabgabe« eller »NoVA«),

6 — Forslag til afgørelse af 25.10.2001 i sag C-101/00, Siilin, dom af 19.9.2002, Sml. I, s. 7487.

der opkræves i Østrig. Sagen angår imidlertid først og fremmest spørgsmålet, om denne NoVA er forenelig med artikel 23 EF, 25 EF og 39 EF, såvel som med sjette momsdirektiv. Generaladvokat Tizzano har i sit forslag til afgørelse taget stilling til dette spørgsmål [7].

B — *Procesdeltagernes argumenter*

30. Marie Lindfors og Kommissionen har gjort gældende, at direktivet med dets bestemmelse om afgiftsfritagelse er til hinder for opkrævning af en afgift som den, der er genstand for sagen ved den nationale ret. De mener, at der for så vidt angår den finske automobilafgift er tale om en forbrugsafgift som omhandlet i direktivets artikel 1, stk. 1, og som pålægges som følge af endelig indførsel.

31. Marie Lindfors har bl.a. gjort gældende, at automobilafgiften såvel faktisk som i relation til de afgiftserklæringer, der skal udfyldes, opkræves som følge af den omstændighed, at køretøjet indføres til Finland. Det forhold, at der er tale om en forbrugsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 1, stk. 1, fremgår indirekte af anvendelsesområdet for Rådets direktiv 83/182/EØF af 28. marts 1993 om afgiftsfritagelse inden for Fællesskabet ved midlertidig indførsel af visse transportmidler [8] samt af forslag til Rådets direktiv om den skattemæssige behandling af private motorkøretøjer, som overføres permanent til en anden medlemsstat i forbindelse med flytning, eller som benyttes midlertidigt i en anden medlemsstat end den, hvori de er registreret (herefter »Kommissionens forslag«) [9].

32. Kommissionen har gjort gældende, at direktivets artikel 1, stk. 1, opstiller et forbud mod afgifter, der pålægges som følge af indførsel. Dette forbud kan ikke omgås ved, at en anden afgiftsudløsende begivenhed, f.eks. indregistrering, lægges til grund. Kommissionen har også peget på, at direktivet skal fortolkes på grundlag af de bestemmelser, der angår personers frie bevægelighed, og hensynet til at undgå dobbeltbeskatning.

33. Den finske, den danske og den græske regering, der har afgivet indlæg i sagen, har derimod gjort gældende, at en afgift såsom automobilafgiften ikke er omfattet af den i direktivets artikel 1, stk. 1, foreskrevne afgiftsfritagelse, og de har til støtte herfor henvist til generaladvokat Tizzanos forslag til afgørelse i Weigel-sagen [10]. De er i det væsentlige enige om, at automobilafgiften ikke er en afgift, der opkræves ved indførslen,

7 — Forslag til afgørelse fremsat af generaladvokat Tizzano den 3.7.2003 i sag C-387/01, Weigel, dom af 29.4.2004, Sml. I, s. 4981, på s. 4984, punkt 40-56.

8 — EFT L 105, s. 59.

9 — KOM(1998) 30 endelig udg. (EFT C 108, s. 75), som ændret ved forslag KOM(1999) 165 endelig udg. (EFT C 145, s. 6).

10 — Jf. forslag til afgørelse nævnt i fodnote 7 ovenfor.

men er en afgift, der vedrører brugen. Hvis bilen ikke tages i brug i Finland, hvilket i overensstemmelse med den finske regerings eksempel er tilfældet, når der er tale om en bil, der skal udstilles på et museum, opkræves der heller ingen automobilafgift. Afgiften kan sammenlignes med en afgift vedrørende brugen af køretøjet eller en »afgift [...], der opkræves ved registrering af motorkøretøjer«, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 1, stk. 2, og den er dermed ikke omfattet af afgiftsfritagelsen.

34. Hvad angår Kommissionens forslag og direktiv 83/182 udleder regeringerne på grundlag af disse tekster en konklusion vedrørende fortolkningen af direktivets anvendelsesområde, som er helt modsat Marie Lindfors' og Kommissionens konklusion. Regeringerne har også henvist til, at registreringsafgifter såsom den finske automobilafgift endnu ikke er blevet harmoniseret inden for Fællesskabet, og at man derfor også må acceptere en eventuel dobbeltbeskatning som følge heraf. Den danske regering har anført, at undtagelsesbestemmelsen i direktivets artikel 1, stk. 2, vedrørende »afgifter for registrering af motorkøretøjer« netop blev indsat i direktivteksten på Danmarks foranledning. Formålet hermed var, at registreringsafgifter såsom den finske automobilafgift udtrykkeligt skulle undtages fra direktivets anvendelsesområde.

35. Kommissionen har i lighed med Marie Lindfors fortolket undtagelsesbestemmelsen i artikel 1, stk. 2, således, at det udelukkende er administrative omkostninger og gebyrer i forbindelse med indregistrering, der er omfattet. De støtter hovedsageligt denne fortolkning på, at der i den franske henholdsvis den engelske sprogversion af direktivet tales om »droits« og »fees« for registrering af motorkøretøjer.

36. De regeringer, der har afgivet indlæg i sagen, har bestridt denne fortolkning under henvisning til direktivets ordlyd og opbygning. De har navnlig peget på, at der allerede i medfør af fællesskabsretten intet er til hinder for, at der opkræves gebyrer med henblik på dækning af administrative omkostninger.

C — *Stillingtagen*

37. Ifølge direktivets artikel 1, stk. 1, omfatter direktivets anvendelsesområde forbrugsafgifter — »omsætningsafgifter, punktafgifter og andre forbrugsafgifter« — der »normalt« opkræves ved »privatpersoners endelige indførsel af personlige ejendele fra en anden medlemsstat«. Disse forbrugsafgifter er i artikel 1, stk. 2, forskellige fra »særlige og/eller periodiske skatter og afgifter vedrørende brugen af disse ejendele«, som ikke er omfattet af direktivet. Som eksempel på sådanne afgifter nævnes udtrykkeligt »afgifter, der opkræves ved registrering af motorkøretøjer, vejafgifter og fjernsynsafgifter«.

38. I direktivet opstilles der med andre ord en afgrænsning af dets anvendelsesområde, idet der udtrykkeligt sondres mellem (forbrugs)skatter og afgifter, som er knyttet til indførslen, og afgifter, der er knyttet til brugen inden for landets grænser.

39. Denne sondring synes rimelig, navnlig fordi det ville være svært at forstå, hvorfor en fællesskabsborger, som har sin faste bopæl og hjemsted i en anden medlemsstat, hvor den pågældende følgelig lever og benytter ejendelen, skulle slippe for at betale afgifter, der i denne medlemsstat er knyttet til brugen af ejendelen.

40. En direkte afgiftsmæssig hindring for personers frie bevægelighed opstår derimod i forbindelse med skatter og afgifter, der opkræves i forbindelse med indførsel af ejendele.

41. For så vidt angår spørgsmålet om, hvilke skatter eller afgifter i forbindelse med indførslen der er omfattet af direktivets artikel 1, stk. 1, kan der i hvert fald ses bort fra told og afgifter med tilsvarende virkning i den forstand, hvori udtrykkene er anvendt i artikel 23 EF og 25 EF, selv om et kendetegn for disse afgifter ifølge retspraksis netop er, at de opkræves på grund af indførsel, eller fordi en medlemsstats grænser krydses [11]. Netop fordi sådanne økonomiske byrder er forbudt allerede i medfør af traktaten, og der heller ikke er nogen harmoniseringsforanstaltninger, der finder anvendelse i medfør af artikel 99 EF, er det åbenbart, at direktivet ikke finder anvendelse for sådanne byrder.

42. I direktivets artikel 1, stk. 1, er det snarere interne afgifter, der er tale om — for nu at benytte udtrykket i artikel 90 EF — henholdsvis interne skatter, eller rettere sagt forbrugsafgifter, for hvilke indførslen er den afgiftsudløsende begivenhed.

43. Det er måske ikke let at finde eksempler på sådanne afgifter, men man skal ikke glemme, at direktivet går tilbage til før oprettelsen af det indre marked den 1. januar 1993, og man skal tage den udvikling, der i denne sammenhæng er sket på området for fjernelse af afgiftsmæssige hindringer for handelen med varer inden for Fællesskabet, i betragtning. Tidligere kunne medlemsstaterne opkræve særlige omsætningsafgifter ved import eller andre (særlige) forbrugsafgifter, som i afgiftsmæssig henseende var knyttet til den omstændighed, at en vare blev indført [12].

11 — Jf. bl.a. dom af 17.6.2003, sag C-383/01, De Danske Bilimportører, Sml. I, s. 6065, præmis 34.

12 — Jf. f.eks. den belgiske omsætningsafgift ved indførsel, som også blev opkrævet for motorkøretøjer, og som var genstand for dom af 3.10.1985, sag 249/84, Profant, Sml. s. 3237.

44. Hvad angår merværdiafgift var det en forudsætning for afskaffelsen af de fiskale grænser i overensstemmelse med direktiv 91/680/EØF [13], at princippet om afgiftsopkrævning ved indførsel i samhandelen mellem medlemsstaterne blev afskaffet og blev erstattet af princippet om pålæggelse af afgift ved erhvervelsen ud fra princippet om bestemmelsesland. Herefter er kun omsætningsafgifter ved indførsel fra tredjelande tilladt.

45. Ifølge sjette direktivs artikel 33 kan medlemsstaterne imidlertid frit opretholde eller indføre forbrugsafgifter og andre indirekte afgifter, forudsat at der ikke er tale om afgifter, der har karakter af omsætningsafgift som omhandlet i sjette direktiv, og som ikke bringer det fælles merværdiafgiftssystems funktion i fare [14]. For så vidt angår forbrugsafgifter skal det imidlertid — også for så vidt angår særlige forbrugsafgifter for motorkøretøjer — tages i betragtning, at disse i overensstemmelse med artikel 3, stk. 3, i det såkaldte cirkulationsdirektiv 92/12/EØF [15] »ikke [må] give anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage«. Dermed er medlemsstaternes mulighed for at indføre eller opretholde særlige forbrugsafgifter, der opkræves ved indførslen, eller når grænsepassagen sker, ganske vist de facto betydeligt begrænset, men ikke helt udelukket [16].

46. Jeg vil ikke fordybe mig yderligere i disse overvejelser, men vil herefter tage stilling til, om en afgift såsom den finske automobilafgift er omfattet af den afgiftsfritagelse, der er foreskrevet i direktivet.

47. Ifølge AVL er den finske automobilafgift i afgiftsmæssig henseende knyttet til den omstændighed, at et køretøj indregistreres eller tages i brug i Finland.

48. Også Kommissionen og Marie Lindfors har lagt til grund, at afgiftsfritagelsen i direktivets artikel 1, stk. 1, angår afgifter, der opkræves ved indførslen. De argumenterer imidlertid for, at automobilafgiften — til trods for, at det tidspunkt, hvor den forfalder i medfør af AVL, er tidspunktet for indregistrering eller ibrugtagning — i realiteten må anses for at være en afgift, der opkræves ved indførslen.

13 — Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF, EFT L 376, s. 1.

14 — Jf. bl.a. dom af 13.7.1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink, Sml. s. 2671, præmis 17, og af 8.7.1986, sag 73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219, præmis 22.

15 — Rådets direktiv 92/12/EØF af 25.2.1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed, EFT L 76, s. 1.

16 — Jf. Jatzke, *Das Neue Verbrauchsteuerrecht im EG-Binnenmarkt*, Steuerrecht 1, 1993, s. 41 (42). Se som eksempel på en forbrugsafgift, der opkrævedes bl.a. ved indførslen af et køretøj, dom af 23.10.1997, sag C-375/95, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 5981.

49. Under retsmødet gjorde den finske regering det efter min mening på overbevisende måde klart, at afgiftsangivelsen vedrørende automobilafgiften eller betalingen af denne afgift i praksis ikke sker som følge af grænsepassage eller indførsel, samt at de af Marie Lindfors beskrevne toldformaliteter angår indførsel fra et tredjeland. Det er ikke muligt på grundlag af de faktiske indførselsbetingelser at konkludere, at en afgift såsom automobilafgiften faktisk er en afgift, der opkræves ved eller som følge af indførslen.

50. Jeg lægger større vægt på Kommissionens argument, hvorefter også en afgift såsom automobilafgiften, som formelt knytter sig til indregistrering eller ibrugtagning, skal anses for at være en forbrugsafgift henholdsvis en omsætningsafgift, der opkræves ved indførslen i direktivets artikel 1, stk. 1's forstand, og at denne bestemmelse ikke må omgås ved, at der f.eks. foreskrives en anden afgiftsudløsende begivenhed end indførslen.

51. Desuden skal det bemærkes — således som den finske regering illustrerede med sit eksempel med et motorkøretøj, der er tiltænkt som museumsobjekt — at en afgift såsom automobilafgiften ikke har samme virkning som en »rigtig« forbrugsafgift, der opkræves ved indførslen, da den trods indførslen til Finland ikke opkræves, så længe bilen ikke anvendes i trafikken eller indregistreres dér.

52. Man kan argumentere for, at der ved indregistrering og ibrugtagning er tale om substituerende afgiftsudløsende begivenheder, som i praksis kan sidestilles med indførslen, navnlig fordi de fleste køretøjer, der indføres til en medlemsstat, må forventes at blive taget i brug.

53. Domstolen har i en anden sammenhæng, nemlig i dommen i sag 391/85, taget stilling til Kommissionens fortolkning, hvorefter den daværende belgiske registreringsafgift af nye biler i praksis var en merværdiafgift. Den belgiske regering anførte bl.a., at der skulle sondres mellem afgifterne, fordi de knyttede sig til forskellige afgiftsudløsende begivenheder (levering/indregistrering) [17].

54. Domstolen fastslog i denne forbindelse, at »dette synspunkt kun kan lægges til grund, hvis de to afgifter reelt er indbyrdes uafhængige«. Domstolen fastslog herefter, at registreringsafgiften ikke var uafhængig, fordi der i hvert enkelt tilfælde var en umiddelbar sammenhæng mellem registreringsafgiften og merværdiafgiften for så vidt angik den fradragsmetode, der gjaldt for disse, hvilket ophævede forskellen mellem

17 — Dom af 4.2.1988, sag 391/85, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 579, præmis 14 og 22.

de forskellige afgiftsudløsende begivenheder for de to afgifter[18].

55. I den foreliggende sag er der imidlertid ingen tilsvarende forbindelse mellem automobilafgiften og den merværdiafgift, der skal betales ved indførslen. På dette grundlag synes forskellen mellem en afgift såsom automobilafgiften, og en forbrugsafgift, der opkræves som følge af indførslen, at være tilstrækkeligt relevant til, at førstnævnte ikke kan sammenlignes med sidstnævnte i relation til direktivets artikel 1, stk. 1.

56. Jeg lægger herved til grund, at der for så vidt angår en afgift såsom automobilafgiften ikke er tale om en omsætningsafgift, punktafgift eller anden forbrugsafgift som omhandlet i direktivets artikel 1, stk. 1. Af ovenstående betragtninger fremgår det imidlertid klart, at disse afgiftsbegreber ikke kan afgrænses klart, og at den omstændighed, at en afgift opkræves ved indregistrering eller som forudsætning herfor, ikke i sig selv udelukker, at man kan anse denne afgift for at være en slags forbrugsafgift ved indførslen.

57. I denne sammenhæng skal direktivets artikel 1, stk. 2, vurderes. Af det oprindelige udkast til direktivet fremgår det, at denne bestemmelse, som ikke fra starten indgik i Kommissionens forslag, blev indføjet i direktivet for at tage hensyn til visse medlemsstaters ønske om en præcisering af direktivets anvendelsesområde[19]. I denne bestemmelse henvises udtrykkeligt til »afgifter, der opkræves ved registrering af motorkøretøjer«, og ifølge de regeringer, der har afgivet indlæg i sagen, menes der herved afgifter såsom automobilafgiften.

58. Jeg er af flere grunde ikke overbevist af Kommissionens argumenter om, at dette begreb alene omfatter afgifter, der opkræves med henblik på at dække administrative omkostninger, som eventuelt afholdes ved indregistrering.

59. For det første har navnlig den danske regering, især under retsmødet, med rette henvist til, at denne fortolkning ikke logisk kan udledes af ordlyden af direktivets artikel 1, stk. 2. For så vidt angår de meget forskellige fremgangsmåder og traditioner i medlemsstaterne vedrørende afgiftsopkrævning må man allerede fra starten udvise tilbageholdenhed. Foretrækker man f.eks. at lægge den franske sprogversion til grund til støtte for Kommissionens opfattelse af forskellen mellem »taxes« og »droits«, vil man ikke kunne finde tilsvarende støtte i f.eks. den tyske sprogversion, hvor begreberne

18 — Præmis 25.

19 — Internt dokument nr. 6205/79 fra Rådets arbejdsgruppe for fiskale spørgsmål af 23.4.1979, s. 3, som den danske regering med Rådets godkendelse fremlagde som bilag til sine indlæg.

»Steuern« og »Abgaben« kan anvendes synonymt.

60. For det andet nævnes »afgifter, der opkræves ved registrering af motorkøretøjer«, i direktivets artikel 1, stk. 2, som et eksempel på afgifter for brugen af ejendele, der indføres. Dette ville netop ikke være tilfældet med en afgift, *der opkræves med henblik på at dække de administrative omkostninger* henholdsvis udgør *vederlag for de administrative tjenester, der ydes.*

61. Det kan i denne forbindelse fastslås, at den omstændighed, at en afgift såsom automobilafgiften ikke betales periodisk og heller ikke (end ikke i forhold til sin størrelse) er afhængig af, i hvilket omfang eller hvor længe køretøjet faktisk har været brugt efter indregistreringen, ikke er til hinder for, at denne afgift defineres som en afgift, der er knyttet til brugen af en sådan ejendel, som omhandlet i direktivet. Dette følger allerede af den omstændighed, at afgifter i direktivets artikel 1, stk. 2's forstand ifølge denne bestemmelse også kan bestå af andre end periodiske afgifter (»særlige og/eller periodiske skatter og afgifter«).

62. Det fremgår af de oplysninger, der er fremlagt i sagen, og af den finske regerings redegørelse, at lovlig ibrugtagning eller benyttelse af et køretøj i Finland i princippet kun er tilladt efter indregistrering [20]. Betaling af automobilafgiften er således under alle omstændigheder en betingelse for, at en bil kan anvendes (lovligt) i Finland.

63. En sådan afgift kan utvivlsomt betragtes som en afgift, der er knyttet til brugen, som i overensstemmelse med direktivets artikel 1, stk. 2, er udtrykkeligt undtaget fra dets anvendelsesområde.

64. I modsætning til det, Marie Lindfors har gjort gældende, kan det ikke på det grundlag alene, at afgiftsfritagelse i henhold til direktiv 83/182 — som alene angår midlertidig indførsel af motorkøretøjer — også omfatter registreringsafgifter, uden videre fastslås, at sådanne afgifter også er omfattet af afgiftsfritagelsen i henhold til direktiv 83/183, som angår permanent indførsel af motorkøretøjer.

65. Procesdeltagerne i sagen har henvist til Kommissionens forslag til bestemmelser, der skal erstatte disse direktiver. Ifølge disse bestemmelser omfatter forbuddet mod afgif-

20 — Under denne synsvinkel ville der for så vidt angår brug i trafikken i Finland kunne være tale om en alternativ afgiftsudløsende begivenhed, som i hvert fald indebærer, at afgiftsskylden ifølge AVL opstår, når køretøjet i strid med bestemmelserne eventuelt tages i brug, uden at registrering er sket.

ter herefter udtrykkeligt registreringsafgifter og automobilafgiften [21]. Det fremgår af bemærkningerne til forslaget, at det har til formål at løse vedvarende problemer vedrørende beskatning af motorkøretøjer i forbindelse med ændring af opholdssted, hvorfor det er åbenbart, at udgangspunktet i dette forslag snarere er, at afgiftsfritagelsen efter det gældende direktiv (endnu) ikke omfatter registreringsafgifter [22]. Man kan imidlertid ikke med sikkerhed udlede en sådan fortolkning af det gældende direktiv på dette grundlag.

66. Endelig vil jeg tage stilling til Kommissionens argument, hvorefter direktivet skal fortolkes på grundlag af formålet med afgiftsharmonisering og de grundlæggende friheder.

67. På samme måde som for direktiv 83/182 gælder det med sikkerhed for direktiv 83/183, der er genstand for nærværende sag, at »[bestemmelserne i direktivet] [...] skal fortolkes i lyset af de formål, der ligger til grund for bestræbelserne på at harmonisere bestemmelserne om merværdiafgift, nemlig især at fremme den frie bevægelighed for personer og de frie varebevægelser samt forhindre tilfælde af dobbelt påligning af afgift« [23].

68. Efter min mening kan der ikke på dette grundlag drages nogen konklusioner for så vidt angår afgifter for køretøjer, der er knyttet til registreringen, såsom den finske automobilafgift, der som nævnt ovenfor er udelukket fra direktivets anvendelsesområde.

69. Desuden gælder forbuddet mod dobbeltbeskatning, som Kommissionen har gjort gældende under retsmødet — og som i overensstemmelse med det, der fremgår af den nævnte retspraksis [24], er et af formålene med harmoniseringen på området for merværdiafgift — ikke automatisk for alle slags afgifter.

70. For så vidt angår området for beskatning af motorkøretøjer har Domstolen tværtimod i Cura Anlagen-dommen fastslået, at medlemsstaterne frit kan udøve deres beskatningsbeføjelse inden for dette område, og at indregistrering i denne forbindelse forekommer »at være et naturligt led i udøvelsen af denne beskatningsbeføjelse«. Medlemsstaterne må »fordele denne beskatningsbeføjelse mellem sig [...] og indbyrdes indgå aftaler, der sikrer, at et køretøj alene er genstand for indirekte beskatning i en af de undertegnende stater« [25].

21 — Jf. artikel 1 og bilag I til Kommissionens forslag.

22 — Jf. et tilsvarende ræsonnement, generaladvokat Tizzanos forslag til afgørelse i sag C-387/01 (nævnt i fodnote 7), punkt 51 og 52.

23 — Dom af 29.5.1997, sag C-389/95, Klattner, Sml. I, s. 2719, præmis 25. Jf. ligeledes bl.a. dommen i sag 249/84, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 25, dom af 6.7.1988, sag 127/86, Ledoux, Sml. s. 3741, præmis 11, og af 23.4.1991, sag C-297/89, Ryborg, Sml. I, s. 1943, præmis 13.

24 — Jf. nævnte retpraksis.

25 — Jf. dommen i sag C-451/99 (nævnt i fodnote 4), præmis 40 og 41.

71. Det følger heraf, at man på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin med hensyn til afgifter, der opkræves i forbindelse med registrering — såsom automobilafgiften — i mangel af harmonisering på dette område må affinde sig med, at dobbeltbeskatning forekommer. Medlemsstaterne kan eventuelt indgå frivillige aftaler for at forhindre dette.

72. På grundlag af ovenstående skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at direktivets artikel 1 ikke er til hinder for, at der opkræves en afgift såsom automobilafgiften, der opkræves for motorkøretøjer, der som flyttegods indføres til en medlemsstat fra en anden medlemsstat.

V — Forslag til afgørelse

73. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare det forelagte spørgsmål på følgende måde:

»Artikel 1 i Rådets direktiv 83/183/EØF af 28. marts 1983 om afgiftsfritagelse ved privatpersoners endelige indførsel af personlige ejendele fra en medlemsstat skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at der opkræves en afgift som den afgift, der opkræves i medfør af autoverolaki, for motorkøretøjer, der som flyttegods indføres til en medlemsstat fra en anden medlemsstat.«