FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL
föredraget den 4 mars 2004 [1]

I — Inledande anmärkningar

1. Högsta förvaltningsdomstolen (Finland) har i förevarande mål om förhandsavgörande begärt att artikel 1 i rådets direktiv av den 28 mars 1983 om skattebefrielse på permanent införsel från en medlemsstat av personlig egendom (nedan kallat direktivet) [2] skall tolkas. Frågan avser särskilt huruvida den bilskatt, som enligt bilskattelagen (1482/1994) skall erläggas för motorfordon innan fordonet registreras eller tas i bruk, utgör en avgift eller en skatt, från vilken det enligt nämnda bestämmelser är möjligt att undanta fordon som införts såsom flyttgods till Finland.

1 — Originalspråk: tyska.

2 — EGT L 105, s. 64; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 117.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Nationell rätt*

2. Enligt § 1 första stycket i bilskattelagen (1482/1994) av den 29 december 1994, i den lydelse som gällde år 1999, skall bilskatt betalas innan fordonet registreras eller tas i bruk i Finland.

3. Med ibruktagande avses att fordonet används inom finskt territorium. Detta gäller även när fordonet inte är registrerat i Finland (§ 2 bilskattelagen).

4. Enligt § 4 första stycket i bilskattelagen, som är huvudbestämmelsen för skatteplikten, är importören av ett fordon eller tillverkaren av ett fordon som är tillverkat i Finland skyldig att betala bilskatten.

5. Enligt § 5 skall den som är skattskyldig för bilskatt även betala mervärdesskatt på bilskatten till det belopp som fastställts i mervärdesskattelagen (1501/93).

6. Storleken på bilskatten motsvarar enligt § 6 första stycket i bilskattelagen storleken på fordonets beskattningsvärde minskat med 4 600 FIM (nu 770 euro), dock alltid minst 50 procent av fordonets beskattningsvärde.

7. Enligt § 7 första stycket bilskattelagen uppbärs skatt för ett fordon som importeras begagnat såsom för ett nytt fordon, med viss procentuell nedsättning för varje månad som fordonet använts. Enligt § 11 första och andra styckena i bilskattelagen utgörs underlaget för beskattningsvärdet på ett importerat fordon av den skattskyldiges anskaffningsvärde vilket bestäms efter fordonets tullvärde.

8. Enligt § 25 första stycket i bilskattelagen kan skatten för ett skattepliktigt fordon som en person har importerat till Finland i samband med att denne flyttat dit, och som hör till personens personliga hushåll, under de förutsättningar som fastställts i denna bestämmelse nedsättas med högst 80 000 FIM (nu 13 450 euro).

B — *Gemenskapsrätten*

9. Enligt skälen i direktivet är ändamålet med detsamma att skattemässiga hinder för den fria rörligheten för personer inom gemenskapen skall undanröjas. Tillämpningsområdet för direktivet definieras i artikel 1 med följande formulering:

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

2. Specifika eller periodiska tullar och skatter som är förenade med sådan egendom i landet, som t.ex. registreringsavgifter för motorfordon, vägskatter och TV-licenser, omfattas inte av detta direktiv."

III — Bakgrund, målet vid den nationella domstolen samt tolkningsfrågan

10. Marie Lindfors var stadigvarande bosatt i utlandet under flera år. I samband med att

hon flyttade tillbaka till Finland införde hon i egenskap av privatperson den 4 augusti 1999 en henne tillhörande bil av märket Audi A6 Avant från en annan medlemsstat inom Europeiska gemenskapen. Bilen, som Marie Lindfors hade köpt i Tyskland, var levererad den 20 mars 1995 och hon tog den i bruk den 5 april 1995 i Nederländerna.

11. Tullmyndigheten i Hangö medgav i fordonsskattebeslut av den 4 augusti 1999, i enlighet med 25 § första stycket i bilskattelagen, en nedsättning av skatten med 80 000 FIM varvid bilskatten fastställdes till 16 556 FIM och mervärdesskatten till 3 642 FIM, således totalt 20 198 FIM.

12. Marie Lindfors överklagade detta beslut till Helsingfors förvaltningsdomstol och yrkade att det skulle undanröjas samt att den skatt som hon påförts skulle återbetalas. Hon gjorde gällande att bilskatten utgjorde en konsumtionsskatt i den mening som avses i artikel 1.1 i direktivet, vilken inte fick påföras det fordon som hon infört i samband med sin flytt.

13. Helsingfors förvaltningsdomstol ogillade överklagandet då den fann att bilskatten var knuten till fordonets registrering eller brukande i trafik i Finland och därför var att anse som en specifik skatt inom landet på detta föremål, i den mening som avses i artikel 1.2 i direktivet, som inte gällde för sådant brukande.

14. Marie Lindfors överklagade domen från Helsingfors förvaltningsdomstol till Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att ett prövningstillstånd skulle meddelas och att tullmyndighetens fordonsskattebeslut skulle undanröjas.

15. Högsta förvaltningsdomstolen fann att frågan huruvida en sådan fordonsskatt som bilskatten, med hänsyn till direktivet, får påföras ett fordon som införts såsom flyttgods fordrade ett klargörande, varför den vilandeförklarade målet och genom beslut av den 10 oktober 2002 ställde följande tolkningsfråga till EG-domstolen:

"Skall artikel 1 i rådets direktiv 83/183/EEG om skattebefrielse på permanent införsel från en medlemsstat av personlig egendom tolkas så, att bilskatt i den mening som avses i bilskattelagen, som tas ut på motorfordon som införs såsom flyttgods till Finland från en annan medlemsstat, utgör en konsumtionsskatt i den mening som avses i artikel 1.1 i direktivet, eller utgör bilskatten en sådan specifik tull eller skatt enligt artikel 1.2 i direktivet som tas ut när tillgången tas i bruk inom landet?"

IV — Tolkningsfrågan

A — *Inledande anmärkningar*

16. Bortsett från mervärdesskatt — där för övrigt särskilda bestämmelser gäller i fråga om förvärv av nya fordon [3] — saknas nästan helt harmonisering på området för fordonsbeskattning [4].

17. Skatter och avgifter som påförts i medlemsstaterna för personbilar åtskiljer sig i enlighet därmed avsevärt inte bara i fråga om storlek utan också i fråga om struktur [5]. Vissa skatter i en medlemsstat har överhuvud inte någon motsvarighet i andra medlemsstater. Man måste därvid särskilt i ett fall som det förevarande, där den nationella domstolen har att ta ställning till huruvida en viss nationell skatt kan inordnas under ett skattebegrepp som används i en av gemenskapens rättsakter, beakta att det saknas en gemensam begreppsbyggnad som skulle kunna medge en exakt klassificering av de olika skatterna.

18. Då det är uppenbart att parterna i förevarande mål har utgått ifrån en viss indelning avser även jag att här i framställningssyfte göra en grov uppdelning mellan tre slags skatter och avgifter som påförs för personbilar i medlemsstaterna.

19. För det första finns det vissa pålagor som jag väljer att beteckna som registreringsavgifter, vilka påförs inom en medlemsstats territorium i samband med förvärv eller som ett villkor för införsel av en personbil.

20. För det andra sker i nästan alla medlemsstater regelbunden eller årlig beskattning baserad på olika beräkningsunderlag. Denna skatt betecknas exempelvis i Tyskland och i Österrike som "Kraftfahrzeugsteuern".

21. Slutligen kan även avgifter till täckande av kostnader i samband med registrering av

3 — Dessa blir således med avvikelse från den allmänna bestämmelsen beskattade enligt principen om beskattning på bestämmelseorten, även när förvärvet görs av privatpersoner. Se artikel 28 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet).

4 — Jämför domen av den 21 mars 2002 i mål C-451/99, Cura Anlagen (REG 2002, s. I-3193), punkt 40.

5 — En värdefull överblick angående detta återfinns i meddelande från kommissionen till rådet och Europaparlamentet av den 6 september 2002 om beskattning av personbilar i Europeiska unionen — möjligheter till åtgärder på nationell nivå och på gemenskapsnivå, KOM(2002) 431 slutlig, samt en studie från januari 2002 som för kommissionen sammanställts av TIS/PT (Consultores em Transportes Inovaçao e Sistemas, S.A.) om beskattningen av fordon i EU-medlemsstaterna, som finns att hämta på Internet på följande adress:http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/car_taxes/vehicle_tax_study_15-02-2002.pdf.

ett fordon i en medlemsstat tas ut (registreringsavgifter).

22. Som framgår av handlingarna i målet samt av den finska regeringens redogörelse, tas motsvarande avgifter för personbilar ut även i Finland.

23. Den finska bilskatten är som redan framgått av bilskattelagen en engångsskatt som beräknas på grundval av beskattningsvärdet, och som påförs personbilar och andra kategorier av fordon innan de registreras eller tas i bruk. På bilskatten beräknas sedan den så kallade mervärdesskatten i enlighet med den finska mervärdesskattelagen.

24. Dessutom tillkommer emellertid skatter som skall betalas regelbundet, således fordonsskatter i snävare bemärkelse, i form av Ajoneuvovero (fordonsskatt) samt Moottoriajoneuvovero (motorfordonsskatt).

25. Slutligen uttas vid fordonsregistrering i Finland avgifter till täckande av kostnader som är förenade med registreringsförfarandet (registreringsavgift).

26. Förevarande mål avser uteslutande bilskatten vilken EG-domstolen hade att pröva redan i domen i målet Siilin. Jag gav förslag till avgörande även i det målet [6].

27. Nämnda mål avsåg ett fastställande av huruvida en sådan skatt som bilskatten i dess dåvarande form och storlek, när det gäller begagnade fordon som införts från en annan medlemsstat, utgjorde en förbjuden diskriminerande intern avgift, vilket domstolen bekräftade. I förevarande mål skall det däremot utredas huruvida en sådan skatt som den finska bilskatten, oberoende av hur den beräknas och dess storlek, får påföras i det specifika sammanhanget när en personbil såsom flyttgods införs permanent i samband med byte av hemvist.

28. Den nationella domstolen har nämligen i huvudsak sökt klarhet i huruvida direktivet och den i artikel 1 däri föreskrivna skattefriheten utgör hinder för en sådan beskattning.

29. Jag vill slutligen påpeka att kommissionen redan har tagit upp denna fråga, vilken även är föremål för prövning i det vid EG-domstolen anhängiga målet C-387/01 om förhandsavgörande beträffande den normal-

6 — Förslag till avgörande av den 25 oktober 2001 i mål C-101/00, Siilin, dom av den 19 september 2002 (REG 2002, s. I-7487).

förbrukningsskatt (NOVA) som påförs i Österrike. I det målet handlar det emellertid främst om huruvida denna NOVA är förenlig med artiklarna 23 EG, 25 EG och 39 EG respektive sjätte mervärdesskattedirektivet. Även generaladvokaten Tizzano tog i sitt förslag till avgörande i det målet ställning till motsvarande fråga [7].

B — *Parternas argument*

30. Marie Lindfors och kommissionen anser att direktivet med dess bestämmelse om skattebefrielse utgör hinder för en sådan beskattning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. Enligt dem rör det sig nämligen i fråga om den finska bilskatten om en sådan konsumtionsskatt som avses i artikel 1.1 i direktivet, och som påförs till följd av permanent införsel.

31. Marie Lindfors har bland annat anfört att bilskatten såväl faktiskt som enligt de deklarationsformaliteter som skall uppfyllas påförs på grund av det faktum att fordonet införs till Finland. Att det är fråga om en konsumtionsskatt i den mening som avses i artikel 1.1 i direktivet framgår indirekt av tillämpningsområdet för rådets direktiv 83/183/EEG av den 28 mars 1983 om skattebefrielser inom gemenskapen för vissa transportmedel som tillfälligt införs från en annan medlemsstat [8], samt av förslaget till rådets direktiv om skattebehandling av privata motorfordon vid permanent införsel till en annan medlemsstat i samband med byte av hemvist eller vid tillfälligt bruk i en annan medlemsstat än den där de är registrerade (nedan kallat kommissionsförslaget) [9].

32. Kommissionen har hävdat att artikel 1.1 i direktivet innehåller ett förbud mot skatter som påförs på grund av införsel. Detta förbud kan inte kringgås genom att en annan beskattningsutlösande händelse, till exempel registrering, används i stället. Kommissionen har också påpekat att direktivet skall tolkas mot bakgrund av de bestämmelser som avser fri rörlighet för personer och undvikande av dubbelbeskattning.

33. Den finska, den danska och den grekiska regeringen, som har inkommit med yttranden i förevarande mål, företräder däremot uppfattningen att en sådan skatt som den finska bilskatten inte omfattas av den i artikel 1.1 i direktivet föreskrivna skattebefrielsen, och de har därvid hänvisat till generaladvokaten Tizzanos förslag till avgörande i målet Weigel [10]. De har i allt väsentligt samstäm-

7 — Generaladvokaten Tizzanos förslag till avgörande av den 3 juli 2003 i mål C-387/01, Weigel (dom av den 29 april 2004, REG 2003, s. I-4981, s. I-4984), punkterna 40–56.

8 — EGT L 105, s. 59; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 112.

9 — KOM(1998) 30 slutlig (EGT C 108, s. 75), i dess lydelse enligt förslag KOM(1999) 165 slutlig (EGT C 145, s. 6).

10 — Se förslaget till avgörande (ovan fotnot 6).

migt betonat att bilskatten inte utgör en skatt som påförs vid införsel, utan om en avgift som är kopplad till brukande. Om bilen inte tas i bruk i Finland, såsom när det i likhet med den finska regeringens exempel rör sig om en bil som skall ställas ut på museum, påförs inte heller någon bilskatt. Den är att likställa med en avgift för brukande av fordon respektive "registreringsavgift för motorfordon" i den mening som avses i artikel 1.2 i direktivet och den omfattas därmed inte av skattebefrielsen.

34. När det gäller regeringarnas yttranden över kommissionsförslaget och direktiv 83/182, drar de av dessa texter en slutsats i fråga om tolkningen av tillämpningsområdet för direktivet som är rakt motsatt den slutsats som Marie Lindfors och kommissionen dragit. Regeringarna har också hänvisat till att sådana registreringsavgifter som den finska bilskatten ännu inte har harmoniserats inom gemenskapen och att man därför också måste finna sig i en eventuell dubbelbeskattning som följd därav. Den danska regeringen har anfört att undantagsbestämmelsen i artikel 1.2 i direktivet avseende avgiften för registrering av motorfordon, intogs i direktivstexten på dess begäran i rådet. Syftet därmed var att sådana registreringsavgifter som den finska bilskatten uttryckligen skulle undantas från direktivets tillämpningsområde.

35. Kommissionen tolkar i likhet med Marie Lindfors undantagsbestämmelsen i artikel 1.2 så att det bara är administrativa kostnader och avgifter i samband med registreringen som avses. De stöder detta framför allt på att det i den franska respektive engelska språkversionen av direktivet talas om "droits" och "fees" för registrering av motorfordon.

36. De regeringar som deltar i förfarandet har bestridit denna tolkning av lexikaliska och systematiska skäl. Framför allt saknas hinder för uttag av avgifter för täckande av administrativa kostnader enligt gemenskapsrätten.

C — *Bedömning*

37. Enligt artikel 1.1 i direktivet omfattar direktivets tillämpningsområde konsumtionsskatter — "omsättningsskatt, punktskatt och andra konsumtionsskatter" — som normalt påförs "vid permanent införsel från en medlemsstat av enskildas personliga egendom". Från dessa konsumtionsskatter undantas i artikel 1.2 "specifika eller periodiska tullar och skatter som är förenade med sådan egendom" för vilka direktivet inte gäller. Som exempel på sådana avgifter nämns uttryckligen "registreringsavgifter för motorfordon, vägskatter och TV-licenser".

38. I direktivet föreskrivs med andra ord en avgränsning av dess tillämpningsområde genom att där görs en uppenbar åtskillnad mellan (konsumtions-)skatter och avgifter, mellan sådana som är knutna till införsel och sådana som anknyter till brukande av egendomen inom landet.

39. Denna åtskillnad synes rimlig framför allt då det inte skulle vara särskilt lätt att förstå varför en gemenskapsmedborgare, som har sitt stadigvarande bo och hemvist i en annan medlemsstat, där han följaktligen lever och där han brukar egendomen, skulle slippa betala avgifter som i denna medlemsstat är kopplade till brukandet av egendomen.

40. Ett direkt skattemässigt hinder för den fria rörligheten för personer följer däremot tydligt av skatter och avgifter som tas ut i samband med införsel av egendom.

41. När det gäller frågan vilka skatter eller avgifter i samband med införsel som kan avses i artikel 1.1 i direktivet kan i alla fall inte tullar eller avgifter med motsvarande verkan i den mening som avses i artiklarna 23 EG och 25 EG komma i åtanke, även om ett kännetecken för dessa avgifter enligt rättspraxis naturligtvis är just att de tas ut på grund av införsel eller av att en medlemsstats gränser passeras [11]. Just på grund av att sådana ekonomiska pålagor i alla fall primärrättsligt är förbjudna och då inte heller några harmoniseringsåtgärder enligt artikel 99 EG är tillämpliga, är det uppenbart att direktivet inte är tillämpligt på dessa pålagor.

42. I artikel 1.1 i direktivet behandlas snarare inhemska avgifter — för att anknyta till begreppet i artikel 90 EG — respektive indirekta skatter, eller rättare sagt konsumtionsskatter, som anknyter till införseln som beskattningsutlösande händelse.

43. Det är kanske inte lätt att finna exempel på sådana skatter, men man får inte glömma att direktivet går tillbaka till tiden före införandet av den gemensamma marknaden den 1 januari 1993 och den utveckling som skett i detta sammanhang på området för undanröjande av skattemässiga hinder inom handel med varor inom gemenskapen. På den tiden kunde medlemsstaterna påföra särskilda omsättningsskatter vid import eller andra (särskilda) konsumtionsskatter, som i skattemässigt hänseende var knutna till det faktum att en vara infördes [12].

11 — Jämför bland annat domen av den 17 juni 2003 i mål C-383/01, De Danske Bilimportører (REG 2003, s. I-6065), punkt 34.

12 — Jämför som exempel den belgiska omsättningsskatten vid införsel som också den påfördes motorfordon, och som behandlades i domen av den 3 oktober 1985 i mål 249/84, Profant (REG 1985, s. 3237; svensk specialutgåva, volym 8, s. 315).

44. När det gäller mervärdesskatterna var det en förutsättning för avskaffandet av de fiskala gränserna genom direktiv 91/680/EEG [13] att principen om påförande av skatt på import som sker i handeln inom gemenskapen upphävdes, och ersattes med konceptet om förvärvsbeskattning enligt bestämmelseortsprincipen. Sedan dess är endast omsättningsskatter vid införsel vid handel med tredje land tillåtna.

45. Enligt artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet står det visserligen medlemsstaterna fritt att efter egen bedömning behålla eller införa konsumtionsskatter och andra indirekta skatter, såvida dessa inte har karaktär av omsättningsskatter i den mening som avses i det direktivet och inte inkräktar på funktionen hos det gemensamma mervärdesskattesystemet [14]. När det gäller konsumtionsskatter skall det emellertid — även i fråga om specifika konsumtionsskatter på motorfordon — beaktas att dessa enligt artikel 3.3 i det så kallade systemdirektivet 92/12/EEG [15] "inte [får] leda till gränsformaliteter". Därmed är möjligheten för medlemsstaterna att införa eller bibehålla specifika konsumtionsskatter som påförs vid införsel eller när ett gränsöverskridande sker de facto visserligen avsevärt inskränkt men inte helt utesluten [16].

46. Jag ska inte fördjupa mig ytterligare i dessa överväganden och jag övergår därmed till att pröva huruvida en skatt med sådana kännetecken som bilskatten har, kan omfattas av den skattebefrielse som föreskrivs i direktivet.

47. Enligt bilskattelagen är den finska bilskatten i skattemässigt hänseende kopplad till den omständigheten att ett fordon registreras eller tas i bruk i Finland.

48. Även kommissionen och Marie Lindfors utgår emellertid från att skattebefrielsen enligt artikel 1.1 i direktivet avser skatter som påförs vid införsel. De argumenterar visserligen för att bilskatten trots den i bilskattelagen reglerade anknytningspunkten i form av registrering eller ibruktagande, i realiteten måste anses vara en skatt som påförs vid införsel.

13 — Rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33).

14 — Se, bland annat, dom av den 13 juli 1989 i de förenade målen 93/88 och 94/88, Wisselink (REG 1989, s. 2671), punkt 17, och av den 8 juli 1986 i mål 73/85, Kerrutt (REG 1986, s. 2219), punkt 22.

15 — Rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57).

16 — Jämför Jatzke, Das neue Verbrauchsteuerrecht im EG-Binnenmarkt, Steuerrecht 1 (1993), 41 (42). Se, för ett exempel på en särskild konsumtionsskatt som påförts bland annat vid införsel av ett fordon, dom av den 23 oktober 1997 i mål C-375/95, kommissionen mot Grekland (REG 1997, s. I-5981).

49. Vid den muntliga förhandlingen klargjorde den finska regeringen enligt min mening på ett övertygande sätt att bilskattedeklarationen eller betalningen av denna skatt i praktiken inte måste följa med anledning av ett gränsöverskridande eller en införsel, samt att de av Marie Lindfors beskrivna tullformaliteterna avser införsel från tredje land. Det går inte att av de praktiska införselmetoderna sluta sig till att en sådan skatt som den finska bilskatten faktiskt utgör en skatt som påförs vid eller på grund av införsel.

50. Jag fäster större vikt vid kommissionens argument att även en sådan skatt som bilskatten, vilken formellt anknyter till registrering eller ibruktagande, skall anses som en vid införsel påförd konsumtionsskatt respektive omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 1.1 i direktivet, och att denna bestämmelse inte får kringgås exempelvis genom att en annan beskattningsutlösande händelse än införsel föreskrivs.

51. Därtill skall det vidare konstateras att — såsom den finska regeringen illustrerade med sitt exempel där ett motorfordon är ämnat som utställningsobjekt på museum — en sådan skatt som bilskatten inte har samma verkan som en "riktig" konsumtionsskatt som påförs vid införsel, då den trots införseln till Finland inte påförs så länge som bilen inte tas i trafik eller registreras där.

52. Det kan hävdas att det vid registrering och ibruktagande i realiteten rör sig om anknytningspunkter som kan jämföras med anknytningspunkten införsel, i synnerhet som de allra flesta fordon som tas in i en medlemsstat kan antas komma att tas i bruk.

53. EG-domstolen fick också i ett annat sammanhang än det här förevarande i mål 391/85 ta ställning till vad kommissionen anfört om att den i Belgien då gällande registreringsavgiften för nya bilar egentligen utgjorde en mervärdesskatt. Den belgiska regeringen anförde bland annat att de båda skatterna skulle hållas i sär eftersom de anknöt till olika beskattningsutlösande händelser (leverans/registrering) [17].

54. EG-domstolen fastställde därvid att "detta endast kan beaktas om båda skatterna är oavhängiga varandra i fråga om den beskattningsutlösande händelsen". Domstolen fann därpå att registreringsavgiften inte var oavhängig, detta emellertid mot bakgrund av att det i varje fall fanns ett omedelbart samband mellan registreringsavgiften och mervärdesskatten rörande debi-

17 — Dom av den 4 februari 1988 i mål 391/85, kommissionen mot Belgien (REG 1988, s. 579), punkterna 14 och 22.

teringsmetoden för dessa, vilket undanröjde skillnaden mellan respektive beskattningsutlösande händelse för de båda skatterna [18].

55. I föreliggande fall återfinns emellertid inte något jämförbart samband mellan bilskatten och den mervärdesskatt som skall betalas vid införsel. Mot denna bakgrund synes skillnaden mellan en sådan skatt som bilskatten och en konsumtionsskatt som påförs på grund av införsel vara tillräckligt relevant, med avseende på deras respektive beskattningsutlösande element, för att den första med avseende på artikel 1.1 i direktivet inte skall kunna jämföras med den senare.

56. Jag utgår därvid från att det i fråga om en sådan skatt som den finska bilskatten inte rör sig om en omsättningsskatt, punktskatt eller annan konsumtionsskatt i den mening som avses i artikel 1.1 i direktivet. Av vad som anförts ovan följer emellertid tydligt att dessa skattebegrepp inte kan ges någon klar avgränsning och att enbart den omständigheten att en skatt påförs till följd av en registrering eller som en förutsättning för denna inte utesluter att man kan betrakta denna skatt som ett slags konsumtionsskatt på införsel.

57. I detta sammanhang skall så artikel 1.2 i direktivet behandlas. Av dåvarande utkast till direktivet framgår att denna bestämmelse, som ursprungligen inte ingick i kommissionens förslag, intogs i direktivet just för att ett önskemål från vissa medlemsstater om en precisering av direktivets tillämpningsområde [19] skulle beaktas. I denna bestämmelse hänvisas uttryckligen till "registreringsavgifter för motorfordon" och enligt de regeringar som deltar i förfarandet avses därmed sådana skatter som den finska bilskatten.

58. Jag låter mig av flera skäl inte övertygas av vad kommissionen har anfört, om att därmed endast avses avgifter till täckande av administrativa kostnader som i förekommande fall tas ut vid registrering.

59. För det första har framför allt den danska regeringen särskilt under den muntliga förhandlingen med rätta hänvisat till att denna uppfattning inte låter sig stödjas logiskt av en rent lexikalisk tolkning av artikel 1.2 i direktivet. Med hänsyn till de mycket olika förfarandesätten och traditionerna i medlemsstaterna när det gäller beskattning måste man härvid redan från början iaktta försiktighet. Föredrar man exempelvis att använda den franska textversionen till stöd för kommissionens uppfattning om skillnaden mellan "taxes" och "droits", står ett liknande stöd knappast att finna i till exempel den

18 — Ibidem, punkt 25.

19 — Intern handling nr 6205/79 från rådsarbetsgruppen Finans av den 23 april 1979, s. 3, som den danska regeringen med rådets godkännande fogat som bilaga till rådets ställningstagande.

tyska texten där begreppen "Steuern" och "Abgaben" kan användas synonymt.

60. För det andra nämns "registreringsavgifter för motorfordon" i artikel 1.2 i direktivet som exempel på avgifter för brukandet av egendom som införts. Detta skulle absolut inte vara fallet med en avgift *till täckande av administrativa kostnader* respektive en *ersättning för administrativa tjänster.*

61. Jag konstaterar därmed att den omständigheten att en sådan skatt som den finska bilskatten inte betalas periodiskt och inte heller (ens till sin storlek) är avhängig av i vilken omfattning respektive hur länge fordonet faktiskt har brukats efter registreringen, inte utgör hinder för att denna skatt klassificeras som en skatt som är förenad med sådan egendom i den mening som avses i direktivet. Detta följer redan av den omständigheten att avgifter i den mening som avses i artikel 1.2 i direktivet enligt den bestämmelsen även kan utgöras av andra avgifter än regelbundna sådana ("[s]pecifika eller periodiska tullar och skatter").

62. Av handlingarna i målet och av den finska regeringens framställan följer att ett lagenligt ibruktagande eller nyttjande av ett fordon i Finland i princip bara är tillåtet efter genomförd registrering [20]. Betalningen av den finska bilskatten förutsätter alltså under alla förhållanden att en bil får användas (lagenligt) i Finland.

63. Ett sådant slags skatt borde rätteligen betraktas som en avgift för brukandet vilken enligt artikel 1.2 i direktivet uttryckligen undantas från dess tillämpningsområde.

64. Av den omständigheten att skattebefrielsen enligt direktiv 83/182 — vilken endast avser övergående införsel — också omfattar registreringsavgifter, kan det i motsats till vad Marie Lindfors har anfört inte utan vidare slås fast att sådana skatter också skall omfattas av skattebefrielsen enligt direktiv 83/183, som avser permanent införsel av fordon.

65. Parterna i målet har påtalat kommissionens förslag till bestämmelser som skall ersätta dessa direktiv. Enligt nämnda bestämmelser omfattar förbudet mot beskattning hädanefter uttryckligen registreringsavgifter och den finska bilskatten [21]. Av

20 — Med detta synsätt skulle det i fråga om tagande i trafik i Finland kunna röra sig om en alternativ beskattningsutlösande händelse som i varje fall säkerställer att skatteskulden enligt den finska bilskattelagen uppstår när fordonet eventuellt tas i trafik i strid med bestämmelserna, utan att registrering skett.

21 — Se artikel 1 tillsammans med bilaga 1 till kommissionsförslaget.

skälen framgår att syftet med förslaget är att bestående problem avseende beskattningen av motorfordon i samband med byte av hemvist skall undanröjas, varför det är uppenbart att utgångspunkten i detta förslag snarare är att skattebefrielsen enligt nu gällande direktiv (ännu) inte avser registreringsavgifter [22]. Det går emellertid inte att i realiteten få någon säkrare ledning än så för tolkningen av innebörden av nu gällande direktiv.

66. Slutligen behandlar jag kommissionens påstående att direktivet skall tolkas mot bakgrund av de med skatteharmoniseringen eftersträvade målen och de grundläggande friheterna.

67. Med all säkerhet gäller liksom för direktiv 83/182 även för detta direktiv att "bestämmelserna i direktivet skall, såsom domstolen tidigare redan har förklarat, tolkas mot bakgrund av de grundläggande syften som eftersträvas för att säkerställa harmonisering i fråga om mervärdesskatt, såsom bland annat strävan att främja den fria rörligheten för personer och varor och att förhindra dubbla pålagor" [23].

68. Enligt min mening kan inga slutsatser dras på grundval av direktivet vad beträffar sådana med registrering förenade motorfordonsskatter som den finska bilskatten vilken, som anförts ovan, är utesluten från direktivets tillämpningsområde.

69. Dessutom gäller det förbud mot dubbelbeskattning som kommissionen åberopade vid förhandlingen — och som i enlighet med vad som framgår av angiven rättspraxis [24] utgör ett mål med harmoniseringen på mervärdesskatteområdet — inte automatiskt för alla slags skatter.

70. När det gäller området för beskattning av motorfordon har domstolen tvärtom i sin dom i målet Cura Anlagen slagit fast att medlemsstaterna är fria vid utövandet av sin beskattningsrätt på detta område, och att registreringen framstår "som en naturlig följd av utövandet av denna beskattningsrätt". Medlemsstaterna får "sinsemellan fördela denna beskattningsrätt ... samt ... sinsemellan träffa avtal för att säkerställa att ett fordon blir föremål för indirekt beskattning endast i en av de avtalsslutande staterna" [25].

22 — Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Tizzanos förslag till avgörande i mål C-387/01 (ovan fotnot 6), punkterna 51 och 52.

23 — Dom av den 29 maj 1997 i mål C-389/95, Klattner (REG 1997, s. I-2719), punkt 25. Jämför också bland annat domen i det ovan i fotnot 12 nämnda målet med nr 249/84, punkt 25, dom av den 6 juli 1988 i mål 127/86, Ledoux (REG 1988, s. 3741), punkt 11, och av den 23 april 1991 i mål C-297/89, Ryborg (REG 1991, s. I-1943), punkt 13.

24 — Se nämnda rättspraxis.

25 — Se domen i mål C-451/99 (ovan fotnot 3), punkterna 40 och 41.

71. Av detta följer att med nu gällande gemenskapsrätt avseende skatter i samband med registrering — såsom den finska bilskatten — får man i avsaknad av harmonisering på detta område finna sig i att dubbelbeskattning uppstår. Möjligen skulle medlemsstaterna kunna vidta frivilliga åtgärder för att förhindra detta.

72. Mot bakgrund av vad som anförts ovan skall tolkningsfrågan besvaras så, att artikel 1 i direktivet inte utgör hinder för påförande av en sådan skatt som den finska bilskatten, som påförs motorfordon vilka såsom flyttgods införs i en medlemsstat från en annan medlemsstat.

V — Förslag till avgörande

73. Jag anser följaktligen att domstolen skall besvara den ställda tolkningsfrågan på följande sätt:

Artikel 1 i rådets direktiv 83/183/EEG av den 28 mars 1983 om skattebefrielse på permanent införsel från en medlemsstat av personlig egendom skall tolkas så, att den inte utgör hinder för påförande av en sådan skatt som motorfordonsskatten enligt den finska bilskattelagen, som påförs motorfordon vilka såsom flyttgods införs i en medlemsstat från en annan medlemsstat.