FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT F.G. JACOBS föredraget den 26 maj 2005 [1]

1. I förevarande mål har Tribunal de police (lokal brottmålsdomstol) i Neufchâteau (Belgien) begärt att domstolen skall avgöra huruvida det enligt gemenskapsrätten är tillåtet att det i nationell lagstiftning uppställs krav på att en person bosatt i landet skall registrera ett fordon som ställts till hans förfogande av det företag — etablerat i en annan medlemsstat — där han är anställd. Denne person är samtidigt aktieägare, styrelseledamot eller direktör i bolaget och han har använt fordonet under sin anställning.

Nationell lagstiftning

2. I artikel 3.2.2 i belgiskt kungligt dekret av den 20 juli 2001 om registrering av fordon [2] föreskrivs att, såsom undantag till huvudregeln att personer bosatta i landet skall registrera fordon som de har för avsikt att använda i Belgien, det inte är obligatoriskt att registrera ett fordon som används av en person under anställningen då fordonet är registrerat utomlands för en utländsk ägares räkning som dessutom är arbetstagarens arbetsgivare. I ett sådant fall skall ett intyg utfärdat av belgiska mervärdesskattemyndigheten finnas i fordonet.

3. I artikel 14 i cirkulär nr 1/2000 av den 3 maj 2000, som synes återspegla administrativ praxis, återfinns villkoren för att omfattas av nämnda undantag. Artikel 14f innebär att intyg inte skall utfärdas om arbetsgivaren är ett bolag där arbetstagaren dessutom är styrelseledamot eller direktör i bolaget, såvida arbetstagaren inte kan visa att han verkligen befinner sig i underordnad ställning i förhållande till bolaget. Detta innebär att han skall styrka att en annan person som företräder bolaget eller något bolagsorgan (styrelsen, ledningsgrupp med

1 — Originalspråk: engelska.

2 — *Moniteur Belge*, den 8 augusti 2001, s. 27022.

mera) står i överordnad ställning i förhållande till honom och att denne person eller detta bolagsorgan har maktbefogenhet och inte står under betydande inflytande från arbetstagaren/styrelseledamoten. Personer som driver enmansbolag, bolagsstiftare och större aktieägare har under inga omständigheter rätt till något sådant intyg. [3]

Bakgrund

4. Mål C-151/04 rör Claude Nadin, som är bosatt i Belgien och anställd hos och verkställande direktör i Nadin-Lux SA, ett bolag som är etablerat i Luxemburg. Mål C-152/04 rör Jean-Pascal Durré, som även han är bosatt i Belgien och anställd hos och styrelseledamot i SA Delisalade Lux. Även detta bolag är etablerat i Luxemburg. Jag kommer nedan att gemensamt kalla Claude Nadin och Jean-Pascal Durré de tilltalade.

5. Vid olika tillfällen i mars 2002 stoppades de båda tilltalade i Belgien för poliskontroll. Claude Nadin framförde en bil som var registrerad i Luxemburg. Bilen ägdes av Credit Lease SA i Luxemburg, som hade leasat ut den till Nadin-Lux SA. Jean-Pascal Durré framförde en bil som var registrerad för Delisalade Lux SA. Ingen av de tilltalade hade det erfordrade mervärdesskatteintyget i fordonet. De uppgav båda att de belgiska mervärdesskattemyndigheterna hade vägrat att utfärda något sådant intyg. De tilltalade åtalades för att ha brutit mot artikel 3.2.2 i det kungliga dekretet av den 20 juli 2001. Vid Tribunal de police gjorde de tilltalade gällande att de skulle anses vara arbetstagare enligt gemenskapsrätten och att det kungliga dekretet var oförenligt med principen om fri rörlighet för arbetstagare. Tribunal de police begärde förhandsavgörande från domstolen beträffande följande fråga:

"Skall artiklarna 10 EG, 39 EG, 43 EG och 49 EG tolkas så, att de utgör hinder mot att en medlemsstat vidtar en åtgärd genom vilken en arbetstagare bosatt i landet tvingas att registrera sitt fordon där, trots att fordonet ägs av arbetstagarens arbetsgivare? Denne arbetsgivare är därvid ett bolag etablerat i en annan medlemsstat, och det föreligger ett anställningsavtal mellan arbetstagaren och arbetsgivaren samtidigt som arbetstagaren är aktieägare, styrelseledamot eller firmatecknare eller innehar en liknande ställning."

3 — www.fisconet.fgov.be.

6. Frågan i de båda målen är identisk trots att ägandeförhållandena till det aktuella fordonet skiljer sig åt. Såsom gjorts gällande av den belgiska regeringen anser jag därför att frågan skall omformuleras något på så sätt att den i stället avser huruvida det enligt gemenskapsrätten är tillåtet att det i nationell lagstiftning uppställs krav på att en person bosatt i landet skall registrera ett fordon som ställts till hans förfogande av det företag — etablerat i en annan medlemsstat — där han är arbetstagare, samtidigt som arbetstagaren är aktieägare, styrelseledamot eller direktör i bolaget.

7. Den nationella lagstiftning som här är föremål för prövning tillämpas dessutom endast på fordon "som används av en person under anställningen". Vare sig den nationella domstolen, de tilltalade eller den belgiska regeringen har tagit upp frågan om privat bruk. Således behandlar jag den nationella domstolens fråga så att jag utgår från att arbetstagarna/styrelseledamöterna använder de fordon som ställts till deras förfogande så.

8. Skriftliga yttranden har inkommit från de båda tilltalade, den belgiska regeringen, den finska regeringen, Förenade kungarikets regering och kommissionen. De var alla närvarande vid förhandlingen, förutom Claude Nadin.

Bedömning

9. De tilltalade och kommissionen har gjort gällande att frågan skall besvaras jakande. De tre regeringar som yttrat sig har däremot intagit motsatt ståndpunkt.

10. De tilltalade har gjort gällande att de skall anses vara arbetstagare i den mening som avses i artikel 39 EG enligt domen i målet Lawrie-Blum.[4] Mot denna bakgrund följer det av domarna i målen Ledoux[5] och van Lent[6] att den nationella lagstiftningen står i strid med gemenskapsrätten. Även om de tilltalade inte skall anses vara arbetstagare, står lagstiftningen i strid med artikel 43 EG. Vidare ansåg den belgiska motsvarigheten till lagrådet att lagstiftningen står i strid med artiklarna 39 EG och 43 EG.[7]

11. Den belgiska regeringen har först och främst gjort gällande att de nationella

4 — Dom av den 3 juli 1986 i mål 66/85, Lawrie-Blum (REG 1986, s. 2121; svensk specialutgåva, volym 8, s. 661).

5 — Dom av den 6 juli 1988 i mål 127/86, Ledoux (REG 1988, s. 3741).

6 — Dom av den 2 oktober 2003 i mål C-232/01, van Lent (REG 2003, s. I-11525).

7 — Yttrande 31.530/4 från lagrådet, *Moniteur belge*, den 8 augusti 2001.

åtgärder som här är föremål för prövning skall bedömas mot bakgrund av artiklarna 12a och 25c i den belgiska lagen om mervärdesskatt, genom vilken artikel 28a.5–28a.7 i sjätte mervärdesskattedirektivet införlivades med belgisk rätt. [8] Enligt dessa bestämmelser skall "[e]n skattskyldig persons överföring av varor från hans företag till en annan medlemsstat" behandlas som leverans av varor mot vederlag. Som sådan leverans skall däremot inte behandlas överföring till andra medlemsstater som görs i samband med bland annat "[t]illfälligt bruk av varorna under högs. 24 månader, inom en annan medlemsstats territorium i vilken samma varor vid införsel från ett tredjeland för tillfällig användning enligt reglerna om temporär införsel skulle vara helt undantagna från importtullar". Det framgår vidare av artikel 561.2 i förordning nr 2454/93 om genomförande av en tullkodex för gemenskapen [9] att temporär import får beviljas under förutsättning att den som använder det aktuella transportmedlet är anställd av ägaren till transportmedlet. I belgisk lagstiftning återspeglas detta villkor i artikel 14f i cirkulär nr 1/2000.

12. Belgien har vidare gjort gällande att eftersom det i nationell lagstiftning inte uppställs krav på att personer som omfattas av lagstiftningen skall registrera fordonet i Belgien när det finns ett anställningsförhållande såsom definierats i domstolens rättspraxis [10] och eftersom företaget som tillhandahåller fordonet i andra fall får registrera det i Belgien, är det inte fråga om någon inskränkning av den fria rörligheten för arbetstagare, etableringsfriheten eller friheten att tillhandahålla tjänster i den mening som avses i artiklarna 39 EG, 43 EG och 49 EG. För det fall domstolen gör en annan bedömning, har den belgiska regeringen gjort gällande att inskränkningen till fullo är motiverad på den grunden att medlemsstaterna har normgivningskompetens vad avser fordonsregistrering [11] och att syftet med åtgärderna är att förhindra skatteflykt. Dessutom är åtgärderna proportionerliga.

13. Den finska regeringen och Förenade kungarikets regering har gjort gällande att den stat där den som använder fordonet permanent är bosatt har rätt att kräva att fordonet skall registreras. Därigenom undviks skatteflykt, det underlättar trafikkontroll och det främjar säkerheten på vägarna. Dessutom kan det användas som en del av en strategi på miljöområdet. [12] Förenade kungarikets regering har tillagt att det utgör en inkomstkälla.

8 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse bland annat enligt rådets direktiv 91/680/EEG (EGT L 376, 1991, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33).

9 — Kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 253, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1), i dess lydelse särskilt enligt kommissionens förordning (EG) nr 993/2001 av den 4 maj 2001 (EGT L 141, s. 1).

10 — Dom av den 12 maj 1998 i mål C-85/96, Martinez Sala (REG 1998, s. I-2691), och domen i målet Lawrie-Blum (ovan fotnot 4).

11 — Dom av den 21 mars 2002 i mål C-451/99, Cura Anlagen (REG 2002, s. I-3193).

12 — Domen i målet Cura Anlagen, punkt 59.

14. Kommissionen har gjort gällande att det är den nationella domstolen som skall avgöra huruvida de tilltalade omfattas av artikel 39 EG eller artikel 43 EG. Ett anställningsförhållande kännetecknas huvudsakligen av att en person står under någon annans ledning [13] eller i underordnad ställning i förhållande till en annan, [14] och att denne då omfattas av artikel 39 EG. Under alla omständigheter erbjuder artiklarna 39 EG och 43 EG samma skydd för personer som omfattas av dessa bestämmelser. [15] Det framgår av domen i målet van Lent [16] att det i förevarande mål är fråga om en inskränkning. Denna inskränkning kan inte motiveras av skäl som är att hänföra till vägsäkerhet och minskade skatteintäkter. Det framgår vidare uttryckligen av rapporten till kungen som bilagts utkastet till det kungliga dekretet att dekretet snarare syftar till att personer bosatta i Belgien inte skall kunna komma undan att betala belgisk vägskatt än att främja säkerheten på vägarna.

15. Inledningsvis skulle jag vilja påpeka att alla de tre regeringar som yttrat sig har noterat att kommissionen medgett [17] att det inte är godtagbart att det råder fullständig valfrihet vad gäller frågan i vilken medlemsstat ett fordon skall registreras, eftersom detta skulle innebära att samtliga fordon registrerades i den medlemsstat som har lägst fordonsskatt. Företrädarna för den belgiska regeringen beskrev detta under förhandlingen som "skattemässig forum shopping". Jag anser emellertid att detta inte är relevant för den fråga som är föremål för prövning i dessa mål. Det har inte gjorts gällande att det skulle vara fritt att registrera de fordon som är föremål för prövning i dessa mål i vilken medlemsstat som helst. Den fråga som uppkommer är helt enkelt huruvida ett företag som äger eller leasar ett fordon som ställs till en arbetstagares/styrelseledamots förfogande för att användas under anställningen får registrera fordonet i den medlemsstat där företaget är etablerat.

16. Den nationella lagstiftning som är föremål för prövning i dessa mål innebär huvudsakligen att personer bosatta i Belgien som är anställda i ett bolag i en annan medlemsstat i vilket de även innehar någon form av associationsrättslig ansvarsställning skall i Belgien registrera fordon som ställs till deras förfogande av bolaget och som används under anställningen. Jag gör samma bedömning som kommissionen, nämligen att det för att avgöra om detta är förenligt med

13 — Domen i målet Lawrie-Blum (ovan fotnot 4), punkt 17, och dom av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089), punkt 25.

14 — Dom av den 20 november 2001 i mål C-268/99, Jany (REG 2001, s. I-8615), punkt 34.

15 — Dom av den 5 februari 1991 i mål C-363/89, Roux (REG 1991, s. I-273), punkt 23.

16 — Ovan fotnot 6.

17 — Tolkningsmeddelande från kommissionen om förfaranden för typgodkännande och registrering av motorfordon som tidigare har varit registrerade i en annan medlemsstat (EGT C 143, 1996, s. 4). De har även hänvisat till uppgifter med liknande verkan i punkt 45 i mitt förslag till avgörande inför domen i målet Cura Anlagen (ovan fotnot 11).

fördraget inte är nödvändigt att avgöra huruvida de tilltalade i dessa mål är arbetstagare eller egenföretagare enligt gemenskapsrätten, eftersom artiklarna 39 EG och 43 EG enligt fast rättspraxis ger samma rättsliga skydd och att det därför är betydelselöst att klassificera verksamheten som ekonomisk verksamhet. [18] Om någon sådan bedömning skall göras, är det naturligtvis under alla förhållanden en uppgift för den nationella domstolen.

17. Det är även fast rättspraxis att nationella bestämmelser som hindrar eller avskräcker gemenskapsmedborgare från att lämna sitt hemland för att utöva rätten att röra sig fritt utgör ett hinder mot denna frihet. [19] Vad gäller inskränkningar (på grund av mervärdesskattelagstiftning) av privat bruk av en bil som ställts till en arbetstagares förfogande under liknande omständigheter som i dessa mål, har domstolen vidare slagit fast att sådana inskränkningar innebär att "gränsarbetare är förhindrade ... att åtnjuta vissa förmåner som arbetsgivaren har erbjudit arbetstagarna, enbart därför att arbetstagaren är bosatt i medlemsstaten dit den tillfälliga införseln av fordonet gjorts. Arbetstagaren skulle således vara ofördelaktigt behandlad avseende arbetsvillkor i jämförelse med kollegor som är bosatta i samma land som arbetsgivaren, vilket direkt påverkar utövandet av rätten till fri rörlighet inom gemenskapen." [20]

18. Jag anser att detta gäller i än högre grad i dessa mål, där skyldigheten att i Belgien återregistrera ett fordon som en arbetsgivare etablerad i en annan medlemsstat ställt till förfogande och som används under arbetstagarens/styrelseledamotens anställning kan avskräcka personer bosatta i Belgien från att använda sig av sin rätt till fri rörlighet, oavsett om denna rätt härleds ur artikel 39 EG eller artikel 43 EG. Denna princip torde vara än mera relevant när det gäller en medlemsstat som Belgien, som har landgränser mot fyra andra medlemsstater och således ett betydande antal gränsarbetare.

19. Jag kan inte se att någon annan bedömning skall göras på grund av den belgiska regeringens argument, som baseras på regler om tillfällig införsel i gemenskapsrättsliga och nationella bestämmelser om mervärdesskatt och tull. Dessa regelsystem skiljer sig från nationella regelsystem som gäller fordonsregistrering. Frågan huruvida de skall

18 — Domen i målet Roux (ovan fotnot 15), punkt 23.

19 — Domen i målet van Lent, punkt 16.

20 — Domen i målet Ledoux (ovan fotnot 5), punkt 18.

tillämpas beror på en rad omständigheter, såsom omfattningen av begreppen skattskyldig och tillfällig import. [21] Jag anser därför att dessa argument inte är relevanta för hur frågan i detta mål skall besvaras. Det kan noteras att ingen av de andra parterna som yttrat sig har kommenterat dessa argument.

20. Såvitt gäller frågan huruvida inskränkningen kan anses vara motiverad, anser jag att ingen av de grunder som åberopats av de regeringar som yttrat sig kan godtas.

21. Belgien har först och främst gjort gällande att medlemsstaterna har skattemässig behörighet vad gäller fordonsbeskattning och fordonsregistrering och har därvid hänvisat till domstolens erkännande av denna princip i domen i målet Cura Anlagen. [22]

22. I domen i det målet har domstolen slagit fast att eftersom beskattningen av motorfordon i regel inte har harmoniserats, är medlemsstaterna fria att utöva sin beskattningsbehörighet på det området. Domstolen har emellertid slagit fast att detta måste ske "i överensstämmelse med gemenskapsrätten". Om nationella bestämmelser om fordonsregistrering strider mot artiklarna 39 EG och 43 EG, är det uppenbart att dessa bestämmelser inte står i överensstämmelse med gemenskapsrätten, varför medlemsstaterna inte får tillämpa dem på detta sätt.

23. De tre regeringarna har alla hänvisat till behovet av att bekämpa skatteundandragande såsom en grund för att bestämmelserna är motiverade.

24. Det är riktigt att medlemsstaterna får vidta åtgärder så att bestämmelserna om fri rörlighet inte gäller för personer som gjort sig skyldiga till missbruk och skatteflykt. Detta får emellertid endast ske från fall till fall där bevisning förebringats till styrkande av ett sådant beteende. Blotta risken för missbruk eller skatteflykt kan inte motivera en allmänt tillämplig inskränkning, vilket skulle hindra att de gemenskapsrättsliga rättigheterna utövas i god tro. [23] Sådana inskränkningar är ofrånkomligen oropor-

21 — Artikel 561.2 i förordning nr 2454/93, som anförts av den belgiska regeringen, är tillämplig då den som anställt den som använder fordonet är etablerad utanför gemenskapens tullområde.

22 — Ovan fotnot 11.

23 — Se exempelvis dom av den 17 juli 1997 i mål C-28/95, Leur-Bloem (REG 1997, s. I-4161), punkterna 39–44, av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien (REG 2000, s. I-7587), punkt 45, och av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y (REG 2002, s. I-10829), punkt 62.

tionerliga, eftersom de innebär att det blir omöjligt att utöva rättigheter enligt gemenskapsrätten på ett rimligt sätt.

25. Det är fast rättspraxis att även om målet att förebygga skatteundandragande kan motivera inskränkande åtgärder som specifikt är ägnade att från en skatteförmån undanta helt konstlade upplägg som sker för att kringgå nationell skattelagstiftning, kan detta inte motivera lagstiftning som generellt avser transaktioner som må genomföras av skattebetalare av någon anledning. [24] Det kan i detta avseende noteras att den belgiska regeringens ombud vid förhandlingen har uppgett att det sannolikt finns fall då registrering av fordon gjorts i Luxemburg under sådana förhållanden som är föremål för prövning i dessa mål som är fullt korreka.

26. Vad avser argumentet att åtgärden är motiverad av skäl som är att hänföra till säkerheten på vägarna, delar jag inte den inställning som företrätts av de regeringar som yttrat sig, nämligen att detta mål endast kan uppnås genom nationell registrering och således genom nationella trafiksäkerhetsprov. Såsom gjorts gällande av kommissionen föreskrivs i artikel 3.2 i rådets direktiv 96/96 [25] ett ömsesidigt erkännande av bevis på trafiksäkerhetsprov.

27. Såvitt avser den nationella åtgärd som är föremål för prövning i dessa mål följer det under alla omständigheter av rapporten till kungen som bilagts utkastet till kungligt dekret att det uttryckliga målet med dekretet var att se till att personer bosatta i Belgien inte skulle kunna undgå att betala vägskatt i Belgien snarare än att främja säkerheten på vägarna.

28. Det är vidare svårt att få argumentet att åtgärden är nödvändig av trafiksäkerhetsskäl att stämma överens med det faktum att fordon, som av bolag etablerade i andra medlemsstater ställts till förfogande för arbetstagare som inte är direktörer eller majoritetsaktieägare, undantas från registreringsplikten.

29. Jag kan inte heller godta det argument som framförts av den finska regeringen och Förenade kungarikets regering, nämligen att

24 — Se, för ett nyligen avgjort mål, dom av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, de Lasteyrie du Saillant (REG 2004, s. I-2409), punkt 50.

25 — Rådets direktiv 96/96/EG av den 20 december 1996 om tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftning om provning av motorfordons och tillhörande släpfordons trafiksäkerhet (EGT L 46, 1997, s. 1).

det endast är genom nationell registrering som det blir möjligt att på ett tillförlitligt sätt identifiera fordonsägare. Mot bakgrund av att alla medlemsstater har ett system för fordonsregistrering, torde det vara möjligt att hitta vem som äger ett fordon oavsett var i gemenskapen det är registrerat. Förmodligen är detta vad som sker då ett fordon som framförs av en turist eller tillfällig besökare blir inblandat i en trafikolycka.

30. Argumentet att den nationella åtgärden kan motiveras på den grunden att den ger skatteintäkter kan här prövas i korthet. Det är nämligen fast rättspraxis att förlusten av skatteintäkter aldrig kan motivera en inskränkning av utövandet av en grundläggande frihet. [26]

31. Slutligen prövar jag det argument som framförts av den finska regeringen och Förenade kungarikets regering, nämligen att fordonsregistrering kan utgöra en del av en miljömässig strategi, förmodligen genom att olika fordonstyper omfattas av olika skattesatser för att återspegla vilken inverkan på miljön som den aktuella fordonstypen har. Detta kan naturligtvis vara fallet, och det är klarlagt att syftet att skydda miljön i princip kan motivera nationella åtgärder som annars skulle hindra utövandet av en grundläggande rättighet enligt fördraget. [27] Saken i detta mål är emellertid huruvida det är lagligt att kräva registrering i en viss medlemsstat. Nivån på den fordonsskatt som skall betalas har inte varit föremål för diskussion, inte heller har det gjorts gällande att fordonsskatten har olika nivåer för att på så sätt kunna gynna miljövänliga fordon. Jag anser därför att det inte finns något utrymme i detta mål för att anse att miljöskyddet kan motivera de inskränkningar av friheter enligt fördraget som registreringskravet får till följd.

32. Mot bakgrund av ovanstående är det inte nödvändigt att göra någon prövning utifrån artiklarna 10 EG och 49 EG, som båda nämns i tolkningsfrågan. Tolkningen av artiklarna 39 EG och 43 EG är nämligen tillräcklig för att ge den nationella domstolen det svar som den behöver. [28] Det kan noteras att inget av de yttranden som getts in till domstolen avser artikel 10 EG eller artikel 49 EG.

26 — Dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, De Groot (REG 2002, s. I-11819), punkt 103 och där angiven rättspraxis, och domen i målet X och Y (ovan fotnot 23), punkt 50.

27 — Dom av den 20 september 1988 i mål 302/86, kommissionen mot Danmark (REG 1988, s. 4607; svensk specialutgåva, volym 9, s. 579), av den 9 juli 1992 i mål C-2/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-4431; svensk specialutgåva, volym 13, s. 31), och av den 13 mars 2001 i mål C-379/98, PreussenElektra (REG 2001, s. I-2099).

28 — Dom av den 22 januari 2002 i mål C-31/00, Dreessen (REG 2002, s. I-663), punkt 30.

I — Förslag till avgörande

33. Jag föreslår således att frågan från Tribunal de police, Neufchâteau, besvaras på följande sätt:

"Artiklarna 39 EG och 43 EG utgör hinder för att tillämpa nationell lagstiftning enligt vilken en person bosatt i landet skall registrera ett fordon som ställts till hans förfogande av det företag — etablerat i en annan medlemsstat — där han är arbetstagare, samtidigt som arbetstagaren är aktieägare, styrelseledamot eller direktör i bolaget."