FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F. G. JACOBS

fremsat den 13. december 1994 *

1. Portugals Supremo Tribunal Administrativo har indgivet anmodning om præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af traktatens artikel 9, 12 og 95 i forbindelse med en sag vedrørende lovligheden af afgiftsordningen for brugte biler, som indføres til Portugal fra andre medlemsstater. Domstolen blev forelagt en række spørgsmål vedrørende den portugisiske automobilafgifts forenelighed med de nævnte traktatbestemmelser i en tidligere sag (Lourenço Dias [1]), men Domstolen afviste at besvare de fleste af dem med den begrundelse, at de ikke var tilstrækkelig relevante med hensyn til sagens faktiske omstændigheder.

2. Den 10. august 1990 købte Nunes Tadeu i Belgien en bil af mærket Peugeot, model 205 XS, for et beløb af 200 000 BFR. Bilen var første gang blevet registreret i Belgien den 11. februar 1987. Den 20. august 1990 indførte Nunes Tadeu bilen til Portugal og angav den til toldvæsenet med henblik på endelig indførsel. I maj 1991 opkrævede toldmyndighederne i Porto automobilafgift med et beløb af 271 665 ESC. Afgiften var beregnet i overensstemmelse med artikel 1 i lovdekret nr. 152/89 af 10. maj 1989, der i en ændret version på det pågældende tidspunkt var affattet således:

»1. Automobilafgiften (TA) er en intern afgift, der pålægges lette personbiler, der importeres som nye eller brugte, som samles eller fabrikeres i Portugal, og som registreres.

2. ...

3. Afgiften er en særafgift, der opkræves som et engangsbeløb afhængig af cylindervolumen, jf. den i bilaget indeholdte tabel, som er en integrerende del af dette lovdekret.

4. For importerede brugte motorkøretøjer, hvis første registrering er sket for mere end to år siden, nedsættes det i tabellen fastsatte beløb med 10%.«

* Originalsprog: engelsk.

1 — Dom af 16.7.1992, sag C-343/90, Sml. I, s. 4673.

3. Nunes Tadeu betalte afgiften, men anlagde derefter sag ved Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto med påstand om tilbagebetaling. Han gjorde gældende, at afgiften var i strid med visse fællesskabsretlige bestemmelser, navnlig traktatens artikel 95. Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto gav Nunes Tadeu medhold, hvorefter de portugisiske afgiftsmyndigheder (Fazenda Pública) appellerede afgørelsen til Supremo Tribunal Administrativo. Denne ret har ved dom af 26. maj 1993 forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er den ovenfor beskrevne automobilafgift på import til Portugal af brugte personbiler fra Belgien i strid med Romtraktatens artikel 95, stk. 1 og 2, når andre brugte køretøjer, der er importeret som nye eller samlet eller fremstillet i Portugal, ikke pålægges afgift?

2) Skal den nævnte afgift betragtes som en afgift med tilsvarende virkning som told, der er forbudt i medfør af samme traktats artikel 9 og 12?«

Relevante traktatbestemmelser

4. Traktatens artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»Fællesskabets grundlag er en toldunion, som omfatter al vareudveksling, og som indebærer forbud mod told ved indførsel fra og ved udførsel til andre medlemsstater, såvel som mod alle afgifter med tilsvarende virkning, samt indførelse af en fælles toldtarif over for tredjelande.«

5. Artikel 12 forbyder medlemsstaterne at indføre ny indbyrdes told ved ind- og udførsel eller afgifter med tilsvarende virkning og at forhøje de toldsatser og afgifter, som de anvender i deres indbyrdes samhandel. Artikel 13, 14 og 15 pålægger medlemsstaterne at afskaffe eksisterende indførselstold i løbet af overgangsperioden.

6. Artikel 95 bestemmer:

»Ingen medlemsstat må direkte eller indirekte pålægge varer fra andre medlemsstater

interne afgifter af nogen art, som er højere end de afgifter, der direkte eller indirekte pålægges lignende indenlandske varer.

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

Medlemsstaterne ophæver eller ændrer senest ved begyndelsen af anden etape de ved denne traktats ikrafttræden gældende bestemmelser, som strider mod ovenstående regler.«

Uanvendeligheden af traktatens artikel 9 ff.

7. Det første problem, der opstår, er, om den automobilafgift, der blev opkrævet ved indførslen af Nunes Tadeu's bil, er en told efter traktatens artikel 9 og 12, eller om den er et led i en generel intern afgiftsordning, som skal vurderes i henhold til artikel 95. Vi behøver ikke at opholde os længe ved dette problem, eftersom det allerede er blevet afgjort ved dommen i sagen Lourenço Dias. Domstolen fastslog i nævnte dom, at en automobilafgift, som uden forskel finder anvendelse på motorkøretøjer, der er samlet eller fremstillet i den medlemsstat, hvor afgiften opkræves, og på såvel nye som brugte importerede motorkøretøjer, ikke kan anses som en afgift med tilsvarende virkning som en told, der er forbudt ved traktatens artikel 12 [2].

8. I dommen i Lourenço Dias-sagen citerede Domstolen dommen i Co-Frutta-sagen [3], hvori den stadfæstede sin tidligere praksis vedrørende afgrænsningen mellem anvendelsesområdet for artikel 9-12 og artikel 95. Ifølge denne praksis vedrører »forbudsbestemmelserne i traktatens artikel 9-12 om afgifter med tilsvarende virkning som told ... enhver afgift, som opkræves i forbindelse med eller på grund af indførsel, særlig rammer en importeret vare, men ikke en tilsvarende indenlandsk vare, og som på grund af ændringen af varens kostpris har samme begrænsende virkning på de frie varebevægelser som told. Det er karakteristisk for en afgift med tilsvarende virkning som told — og herved adskiller den sig fra en intern afgift — at den udelukkende rammer indførte varer, fordi de er indførte, mens en intern afgift rammer såvel indførte som indenlandske varer« [4].

9. Derimod er en afgift, der pålægges en vare indført fra en anden medlemsstat, ikke en

2 — Præmis 55 i den i fodnote 1 nævnte dom.
3 — Dom af 7.5.1987, sag 193/85, Sml. s. 2085.
4 — Præmis 8 og 9 i dommen i Co-Frutta-sagen.

afgift med tilsvarende virkning som told, men en intern afgift i henhold til traktatens artikel 95, hvis den er led i en generel intern afgiftsordning, der systematisk og efter objektive kriterier anvendes på kategorier af varer, uanset disses oprindelse [5].

Automobilafgiftens uforenelighed med traktatens artikel 95

10. Den pågældende afgift pålægges »lette personbiler, der importeres som nye eller brugte, som samles eller fabrikeres i Portugal, og som registreres«. Den er således led i en generel intern afgiftsordning, der efter objektive kriterier anvendes på kategorier af varer, uanset disses oprindelse. Domstolen har derfor med rette i dommen i Lourenço Dias-sagen antaget, at en sådan afgift ikke kan kvalificeres som en told eller afgift med tilsvarende virkning som told, og at dens forenelighed med fællesskabsretten skal vurderes i henhold til traktatens artikel 95. Denne konstatering berøres ikke af den omstændighed, at afgiften pålægges indførsel af brugte biler, men ikke interne transaktioner omfattende brugte biler. Forskellen skyldes den omstændighed, at afgiften opkræves som et engangsbeløb ved køretøjets første registrering i Portugal. Det vil ikke være korrekt at hævde, at afgiften ikke påhviler en intern transaktion omfattende en brugt bil — modsat hvad der forudsættes i det første spørgsmål fra Supremo Tribunal Administrativo — eftersom residualværdien af den afgift, der blev betalt ved motorkøretøjets første registrering, fortsat er indeholdt i bilens værdi.

11. Som Kommissionen har anført, har traktatens artikel 95 til formål at sikre »fuldstændig konkurrencemæssig neutralitet« mellem indenlandsk fremstillede produkter og produkter indført fra andre medlemsstater. Den forbyder medlemsstaterne at anvende et diskriminerende eller beskyttende afgiftssystem til skade for importerede produkter. Domstolen har endvidere anerkendt, at artikel 95 spiller en grundlæggende rolle på området for frie varebevægelser, for så vidt som den supplerer de særlige bestemmelser på området. Såfremt medlemsstaterne frit kunne underkaste importerede produkter en diskriminerende afgift, ville effektiviteten af de traktatbestemmelser, der forbyder told og kvantitative restriktioner i samhandelen mellem medlemsstaterne, blive alvorligt undergravet.

12. Med henblik på den foreliggende sag er det vigtigt at tage hensyn til den omstændighed, at begrebet »indenlandsk fremstillede produkter« ikke er begrænset til varer, der faktisk er fremstillet i den pågældende medlemsstat; Domstolen har i dommen i sagen

5 — Præmis 10 i dommen i Co-Frutta-sagen.

Kommissionen mod Danmark [6] anerkendt, at et importeret produkt bliver et indenlandsk produkt, når det er blevet indført og bragt på markedet. Denne omstændighed er ikke sædvanligvis af betydning med hensyn til varer, der forbruges endeligt inden for en kort periode. Den har kun betydning med hensyn til varer (såsom biler), der forbruges over en relativt lang periode, og som ofte er genstand for senere transaktioner, efter at de for første gang er blevet bragt på markedet. Det følger heraf, at denne afgiftsmæssige neutralitet, som er foreskrevet i artikel 95, skal bestå mellem brugte biler, der allerede befinder sig på det portugisiske marked (uanset hvor de er blevet fremstillet), og brugte biler, der er blevet indført fra andre medlemsstater.

13. Hvad angår spørgsmålet om, hvorledes en sådan afgiftsmæssig neutralitet opnås, må svaret søges i dommen i sagen Kommissionen mod Danmark. I den nævnte sag fastslog Domstolen, at Danmark havde tilsidesat artikel 95 »ved at opkræve en registreringsafgift på importerede brugte motorkøretøjer på grundlag af en højere værdiansættelse end motorkøretøjets reelle værdi med den virkning, at importerede brugte motorkøretøjer beskattes hårdere end brugte motorkøretøjer, der omsættes inden for landet efter i forvejen at være blevet registreret i Danmark«. I henhold til det danske afgiftssystem opkrævedes der en registreringsafgift beregnet af køretøjets værdi i forbindelse med dets første registrering på dansk område. Afgiftssatsen var 105% af et grundbeløb og 180% af den resterende del af prisen. Den afgiftspligtige værdi af importerede brugte motorkøretøjer var 100% af køretøjets pris som nyt, når det havde været benyttet i mindre end seks måneder, og 90% af denne pris, når det havde været benyttet i mere end seks måneder. Denne ordning blev anset for uforenelig med artikel 95, fordi Danmark ikke havde forsøgt at beregne afgiften på importerede brugte motorkøretøjer på grundlag af deres faktiske værdi. Domstolen udtalte følgende i dommens præmis 20:

»Ganske vist synes den meget høje registreringsafgift på nye motorkøretøjer at bevirke en langsommere afskrivning af den del af afgiften, der fortsat er indeholdt i motorkøretøjets værdi, end i de øvrige medlemsstater, der anvender en lavere afgift. Denne omstændighed forhindrer dog ikke, at en registreringsafgift, hvis grundlag er mindst 90% af køretøjets pris som nyt, i almindelighed indebærer en klar merbeskatning af disse køretøjer i forhold til residualværdien af registreringsafgiften på brugte, i forvejen registrerede motorkøretøjer, som købes på det danske marked, uanset deres alder eller stand.«

14. Det fremgår klart af dommen i sagen Kommissionen mod Danmark, at den afgift, der pålægges et importeret brugt motorkøretøj, ikke må overstige residualværdien af afgiften på et brugt indenlandsk motorkøretøj med samme karakteristika. Ved beregningen af residualværdien af afgiften på et indenlandsk brugt motorkøretøj er det

6 — Dom af 11.12.1990, sag C-47/88, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 4509.

nødvendigt at hense til dets markedsværdi, idet det forudsættes, at residualværdien af afgiften falder direkte proportionalt med køretøjets værdi. Hvis værdien af en ny bil, der blev bragt på det portugisiske marked i 1987 var 1 000 000 ESC inklusive automobilafgift på 200 000 ESC, og hvis bilens værdi i 1990 var 600 000 ESC, udgør residualværdien af afgiften 120 000 ESC. Dette er det maksimale beløb, som kan opkræves, når en tilsvarende bil indføres til Portugal. Det skal bemærkes, at denne metode til beregning af residualafgiften svarer til den metode, som Domstolen anerkendte i den såkaldte Schul II-sag [7] med henblik på beregningen af residualværdien af moms i varers værdi. Selv om nævnte sag vedrørte et andet problem (nemlig om og i hvilket omfang den medlemsstat, til hvilken de brugte varer blev indført, ved beregningen af momsen skulle tage hensyn til den moms, der var blevet betalt i udførselsstaten), forekommer det logisk at anvende samme beregningsmetode, eftersom det i begge sager drejer sig om at fastsætte residualværdien af afgiften på brugte varer.

15. I lyset af Domstolens dom i sagen Kommissionen mod Danmark ses det vanskeligt, hvorledes den portugisiske lovgivning, der var i kraft på det tidspunkt, da Nunes Tadeu indførte bilen, kan være forenelig med artikel 95. I henhold til denne lovgivning — ligesom i henhold til den danske lovgivning, som var genstand for sagen Kommissionen mod Danmark — kan afgiften på en importeret brugt bil aldrig være mindre end 90% af afgiften på en ny bil, mens residualværdien af afgiften på en indenlandsk brugt bil, med samme karakteristika, ville være mindre end dette beløb, når værdien af den indførte bil er mindre end 90% af værdien af en ny bil.

16. Den nederlandske regering, som har indgivet skriftlige indlæg, har anført, at den portugisiske automobilafgift adskiller sig fra den danske registreringsafgift med hensyn til beregningsmetoden. Den portugisiske automobilafgift er baseret på motorkøretøjets cylindervolumen, mens den danske registreringsafgift afhænger af køretøjets værdi. Den nederlandske regering har anført, at forskellen kan være tilstrækkelig til at gøre den portugisiske afgift forenelig med artikel 95. Jeg kan ikke se, hvordan dette skulle være tilfældet. Uanset om afgiften er baseret på køretøjets cylindervolumem eller værdi, står det fast, at i henhold til den portugisiske ordning — ligesom i henhold til den danske ordning — falder residualværdien af afgiften på en brugt indenlandsk bil automatisk med bilens værdiforringelse. Det princip om afgiftsmæssig neutralitet, som er indeholdt i artikel 95, kræver, at den afgift, der opkræves af en importeret brugt bil, også skal variere på grundlag af bilens værdi.

17. Den portugisiske regering har anført, at den anfægtede afgiftsordning ikke kan have nogen beskyttelse til formål eller til følge, eftersom prisen for en importeret brugt bil,

7 — Dom af 21.5.1985, sag 47/84, Schul, Sml. s. 1491, præmis 34.

selv forhøjet med automobilafgiften, er lavere end prisen for en tilsvarende indenlandsk brugt bil. Den portugisiske regering har forsvaret den gældende afgiftsordning for brugte biler ved at anføre, at den »kun har til formål at sikre en principiel lighed mellem handelsværdien af indenlandske og importerede brugte biler« [8]. Dette argument synes at være baseret på en fejlagtig opfattelse af kravene i henhold til traktatens artikel 95. Disse krav er ikke opfyldt, blot fordi prisen på et importeret produkt, inklusive afgiften, ikke overstiger prisen på det tilsvarende indenlandske produkt. Det kan tænkes, at prisen på et importeret produkt uden afgift er betydeligt lavere end prisen på et konkurrerende indenlandsk produkt uden afgift. En afgiftsordning, der tilsigter at fjerne denne konkurrencefordel, er klart i strid med artikel 95. Artikel 95 kræver lighed mellem den afgiftsbyrde, der påhviler indenlandske og importerede produkter, og ikke en lighed i den endelige salgspris.

18. Det skal imidlertid bemærkes, at indførselsstaten ikke er forpligtet til at basere afgiften på den pris, som importøren har betalt for bilen, eller på dens værdi i udførselsstaten; den kan tage hensyn til værdien i indførselsstaten. Dette følger af kravet om, at afgiften i indførselsstaten ikke må overstige residualværdien af afgiften på en indenlandsk brugt bil med samme karakteristika. Såfremt indførselsstaten var forpligtet til at basere afgiften på den lavere værdi i udførselsstaten, ville dette ikke blot opretholde den eventuelle konkurrencefordel, som følger af denne lave værdi, men ville desuden give importøren en afgiftsmæssig fordel, der ville være i strid med den afgiftsmæssige neutralitet.

19. Under retsmødet henviste den portugisiske regering til visse praktiske vanskeligheder, der ville opstå, såfremt afgiften på importerede brugte biler skal baseres på deres faktiske handelsværdi; ifølge den portugisiske regering ville det ikke være let at fastsætte denne værdi, eftersom der eksisterer betydelige forskelle mellem de forskellige prislister for brugte biler, der offentliggøres i Portugal. Dette argument er ikke overbevisende. Såfremt det blev lagt til grund, ville det end ikke være muligt at sikre skinnet af en afgiftsmæssig neutralitet mellem indenlandske og importerede brugte varer. Desuden er problemet angående fastsættelsen af værdien af importerede brugte varer ikke nyt, og det opstår hver gang, der indføres brugte varer, som pålægges afgift efter værdi. Det rejser et faktisk spørgsmål, som ikke synes at være usædvanligt vanskeligt, og som i givet fald kan løses gennem indhentning af sagkyndige udtalelser. Spørgsmålet synes klart ikke at være så overvældende vanskeligt, at det kan begrunde fastsættelsen af afgiften på importerede brugte biler på grundlag af en ordning, der synes at gå ud fra den usandsynlige antagelse, at brugte biler, uanset deres alder, stand og kilometertal aldrig kan være mindre værd end ni tiendedele af en ny bil.

20. Den portugisiske lovgivning er blevet ændret flere gange efter tidspunktet for

8 — Jf. s. 14 i den portugisiske regerings indlæg.

sagens faktiske omstændigheder. Afgiftsbeløbet for importerede brugte biler er nu blevet nedsat progressivt afhængig af køretøjets alder. Kommissionen oplyste under den mundtlige forhandling Domstolen om, at hvis den nugældende lovgivning havde været i kraft, da Nunes Tadeu's bil blev indført, ville afgiften være blevet nedsat ikke med 10%, men med 32%. Det fremgår af tabellen i bilag V til den portugisiske regerings indlæg, at der gælder en forøget nedsættelse for hvert år, stigende til et maksimum på 67% for biler, som er mere end otte år gamle. Kommissionen synes at anse den nye lovgivning for tilfredsstillede og har under den mundtlige forhandling oplyst Domstolen om, at den har indstillet den traktatbrudsprocedure, som den havde indledt mod Portugal.

21. Uanset Kommissionens opfattelse kan man spørge sig, om den nugældende portugisiske lovgivning (hvis forenelighed med traktaten selvfølgelig ikke er genstand for denne sag) opfylder kravene i artikel 95. Selv om denne lovgivning nu tager hensyn til bilens alder, tager den ikke hensyn til alle de andre faktorer, som kan berøre værdien af en importeret bil, såsom kilometertal, stand og model (eftersom visse modeller falder hurtigere i værdi end andre). Alle disse faktorer berører imidlertid værdien af et indenlandsk brugt motorkøretøj og berører således residualværdien af afgiften. Følgelig vil der fortsat være tilfælde, hvor den afgiftsmæssige neutralitet ikke er sikret. Hvis f.eks. en person indfører en bil, som er mellem fem og seks år gammel, vil han blive indrømmet en nedsættelse på 49%, hvilket betyder, at han skal betale 51% af den afgift, der skulle betales for en ny bil. Men hvis bilen er faldet mere end 49% i værdi, hvilket bestemt er muligt, navnlig hvis bilen har et højere kilometertal end gennemsnittet og er i forholdsvis dårlig stand, vil den pålagte afgift overstige residualværdien af afgiften på en indenlandsk brugt bil med samme karakteristika.

22. Det er hensigtsmæssigt at henvise til det klart fastslåede princip, hvorefter der foreligger en tilsidesættelse af artikel 95, når afgiften på henholdsvis det importerede og det tilsvarende indenlandsk fremstillede produkt beregnes forskelligt og efter forskellige regler, således at det — selv om det kun måtte ske i visse tilfælde — fører til et højere afgiftsbeløb for det importerede produkt [9]. Med hensyn til den portugisiske automobilafgift bliver det importerede og det tilsvarende indenlandske produkt i princippet afgiftsbelagt efter samme kriterium (nemlig cylindervolumen), men afgiftens virkning er ikke den samme; afgiftsbyrden på en indenlandsk brugt bil falder samtidig med køretøjets værdiforringelse, mens importerede brugte biler afgiftbelægges efter et system med faste satser. Det er klart, at den afgiftsmæssige neutralitet mellem indenlandske og importerede brugte biler ikke kan sikres gennem et system med faste satser, der kun tager hensyn til én af flere faktorer, der kan påvirke værdien af en brugt bil. Afgiften på en importeret brugt bil skal fastsættes på grundlag af dens faktiske værdi, eftersom afgiften på det tilsvarende indenlandske

9 — Jf. dom af 26.6.1991, sag C-152/89, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 3141, præmis 20, og af 26.6.1991, sag C-153/89, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 3171, præmis 12; jf. endvidere de sager, som jeg har nævnt i punkt 23 og 24 i mit forslag til afgørelse i disse sager, og mine kommentarer i forslagets punkt 25 og 26. Dette princip blev bekræftet med hensyn til beskatning af biler i dom af 12.5.1992, sag C-327/90, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 3033, præmis 20.

produkt uundgåelig afhænger af sidstnævntes faktiske værdi.

23. Det er under alle omstændigheder klart, at den på det relevante tidspunkt gældende lovgivning i visse tilfælde kunne føre til en ved artikel 95 forbudt diskriminerende afgiftsbelastning. Det er nødvendigt at understrege, at dette ikke nødvendigvis gør hele lovgivningen uanvendelig [10]. En intern afgift er kun i strid med artikel 95, for så vidt som den diskriminerer importerede varer. Det tilkommer den nationale ret i henhold til dens egen retsorden at fastslå, om hele afgiften skal tilbagebetales, eller om det er tilstrækkeligt kun at betale den del, som overstiger det beløb, der skulle betales for et tilsvarende indenlandsk produkt [11].

Forslag til afgørelse

24. Følgelig mener jeg, at de af Supremo Tribunal Administrativo forelagte spørgsmål skal besvares således:

1) En automobilafgift, der opkræves på alle motorkøretøjer, der registreres i en medlemsstat, uanset om de er fremstillet i denne stat eller importeret som nye eller brugte, og hvis beløb varierer på grundlag af cylindervolumen, er et led i en generel intern afgiftsordning, og kan ikke som sådan kvalificeres som en told eller afgift med tilsvarende virkning efter traktatens artikel 9 og 12.

2) Opkrævningen af en sådan afgift på importerede brugte biler udgør en tilsidesættelse af traktatens artikel 95, for så vidt som det opkrævede beløb overstiger residualværdien af afgiften på en brugt bil med samme karakteristika, som allerede befinder sig på den pågældende medlemsstats marked.

10 — Jf. præmis 49 i dommen i Lourenço Dias-sagen.

11 — Dom af 4.4.1968, sag 34/67, Lück, Sml. 1965-1968, s. 515, org. ref.: Rec. s. 359, på s. 370, og af 22.3.1977, sag 74/76, Ianelli og Volpi, Sml. s. 557, præmis 22.