FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT

fremsat den 16. marts 2006 [1]

I — Indledning

1. I denne sag har Østre Landsret (Danmark) anmodet Domstolen om en fortolkning af artikel 11, punkt A, i sjette momsdirektiv [2] (herefter »sjette direktiv«) med hensyn til forholdet mellem merværdiafgiften (herefter »momsen«) og registreringsafgiften af motorkøretøjer.

2. Dette er allerede den anden anmodning om præjudiciel afgørelse, der er forelagt på grundlag af den samme hovedsag. Domstolen har allerede i dommen i sagen De Danske Bilimportører I [3] fastslået, at registreringsafgiften ikke udgør en afgift med tilsvarende virkning som told som omhandlet i artikel 25 EF, idet den ikke opkræves ved indførsel, men ved registrering, og at den heller ikke er omfattet af artikel 28 EF. Heller ikke forbuddet mod diskriminerende interne afgifter på importerede varer i henhold til artikel 90 EF finder anvendelse, da der ikke er nogen dansk produktion af biler, der konkurrerer med importen [4].

3. Den foreliggende sag drejer sig udelukkende om, hvorvidt registreringsafgiften ved levering af et motorkøretøj er omfattet af beregningsgrundlaget for momsen. De danske afgiftsmyndigheder beregner på nuværende tidspunkt først momsen af købsprisen for den registreringspligtige bil og opkræver derefter registreringsafgiften af det samlede beløb. Efter sagsøgeren i hovedsagens opfattelse skal registreringsafgiften derimod medregnes i beregningsgrundlaget for momsen. Da registreringsafgiften er progressiv, har den rækkefølge, hvori de to afgifter lægges til prisen, indflydelse på den samlede afgiftsbelastning.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — 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).

3 — Dom af 17.6.2003 i sag C-383/01, Sml. I, s. 6065, præmis 32, 34, 35 og 42. De danske bestemmelser om registreringsafgift af motorkøretøjer har desuden allerede været genstand for dom af 11.12.1990 i sag C-47/88, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 4509, af 16.6.2005 i sag C-138/04, Kommissionen mod Danmark, ikke trykt i Samling af Afgørelser, men tilgængelig på dansk og fransk på Domstolens hjemmeside (www.curia.eu.int), og af 15.9.2005 i sag C-464/02, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 7929.

4 — Dommen i sagen De Danske Bilimportører I, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 38 og 39, og dommen i sag C-47/88, Kommissionen mod Danmark, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 17.

II — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsbestemmelser*

4. Beskatningsgrundlaget for indenlandske transaktioner er reguleret i sjette direktivs artikel 11, punkt A, der — for så vidt det er relevant for sagen — har følgende ordlyd:

»1. Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris

[...]

2. Følgende medregnes i beskatningsgrundlaget:

a) Skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve merværdiafgiften.

b) Biomkostninger såsom provisions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som leverandøren forlanger afholdt af køberen eller aftageren. Omkostninger, der er omfattet af en særskilt aftale, kan af medlemsstaterne betragtes som biomkostninger.

3. Følgende medregnes ikke i beskatningsgrundlaget:

[...]

c) Beløb, som en afgiftspligtig person modtager fra køber eller aftager som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i disses navn og for disses regning, og som i hans bogholderi godskrives en interimskonto. Den pågældende afgiftspligtige person skal gøre rede for det faktiske beløb for disse udgifter og kan ikke fradrage den afgift, der eventuelt har belastet dem.«

B — *De nationale bestemmelser*

5. Hjemmelen for opkrævning af registreringsafgiften er lov om registreringspligt af

motorkøretøjer m.v. (herefter »registreringsafgiftsloven«) [5]. Ifølge lovens § 1 påhviler afgiften motorkøretøjer, som skal registreres efter færdselsloven. Registreringsafgiften forfalder ved fremstilling af motorkøretøjet til registrering. Uden registrering (og dermed uden berigtigelse af afgiften) må motorkøretøjer ikke anvendes på offentlige veje.

6. Efter registreringsafgiftslovens § 8, stk. 1, er den afgiftspligtige værdi af et nyt motorkøretøj dets almindelige pris, indbefattet merværdiafgift, men uden afgift efter denne lov. Den almindelige pris beregnes på grundlag af importørernes prisliste med tillæg af forhandlerens avance. Værdien af brugte motorkøretøjer, herunder motorkøretøjer importeret som flyttegods, fastsættes efter registreringsafgiftslovens § 10 ved en vurdering. Ved vurderingen ansættes køretøjets almindelige pris, indbefattet merværdiafgift, men uden registreringsafgift.

5 — Jf. generelt om den nærmere udformning af registreringsafgiften i Danmark og andre medlemsstater generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse af 27.2.2003 i sag C-383/01, De Danske Bilimportører I, Sml. 2003 I, s. 6065, punkt 10 ff.

7. Der svares endvidere registreringsafgift af motorkøretøjer, der genopbygges, f.eks. efter færdselsuheld, og som herefter ikke i afgiftsmæssig henseende er identisk med et tidligere afgiftsberigtiget køretøj. Afgiften beregnes også her på grundlag af motorkøretøjets markedsværdi inkl. moms.

8. I henhold til registreringsafgiftslovens § 14, kan den, som erhvervsmæssigt afsætter afgiftspligtige køretøjer, lade sig registrere hos de statslige told- og skattemyndigheder. I modsætning til forhandlerne af forskellige punktafgiftspligtige varer er de imidlertid ikke forpligtet til at lade sig registrere. Derfor kan privatpersoner også selv anmode om registrering af et køretøj. For registrerede forhandlere gælder udelukkende den lettelse, at forhandleren ved fremstilling af en bil til registrering ikke behøver at betale registreringsafgiften kontant, men derimod også kan betale ved bankoverførsel.

III — Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og præjudicielle spørgsmål

9. De Danske Bilimportører, der er sagsøger i hovedsagen (herefter »DBI«), er en brancheforening for virksomheder, der importerer biler. Den købte til brug for foreningens direktør den 14. januar 1999 et nyt motorkøretøj. Som sædvanligt i forbindelse med et

køb gennem en importør eller dennes autoriserede forhandler foretog leverandøren indregistrering i købers navn og sørgede for udlevering af nummerplader. Derefter leverede forhandleren den indregistrerede bil til køberen.

10. Sælgeren fakturerede bilen til DBI ved en faktura, der angav bilens samlede pris inkl. registreringsafgift (297 456 DKK) og moms til 498 596 DKK, hvilket var den sædvanlige annoncerede forbrugerpris. Prisen er i detaljer sammensat som følger:

(1) bilens pris fra forhandler til forbruger, ekskl. moms og afgift

(2) sædvanlig moms 25% af pris (1)

(3) registreringsafgiften beregnet med visse fradrag og tillempninger af summen af pris (1) og (2).

11. Efter DBI's opfattelse burde den samlede pris derimod have været beregnet på følgende måde:

(1) prisen fra forhandler

(2) registreringsafgiften

(3) moms beregnet af (1) og (2).

12. Den beregningsmetode, som DBI har påberåbt sig, ville medføre en afgiftsbelastning, der var 14 899 DKK mindre. Årsagen til denne forskel er, at registreringsafgiften er progressiv.

13. Østre Landsret har ved kendelse af 11. februar 2005 i medfør af artikel 234 EF forelagt Domstolen følgende fem spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Skal sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), sammenholdt med artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), fortolkes således, at en registreringsafgift for motorkøretøjer (personbiler) skal indgå i momsgrundlaget, når der indgås en købsaftale om levering af et

nyt motorkøretøj til brug for personbefordring, når motorkøretøjet i overensstemmelse med købsaftalen og køberens intenderede brug leveres fra forhandleren til forbrugeren i indregistreret form og for en samlet pris, der omfatter såvel den til forhandleren betalte pris plus afgift?

2) Kan medlemsstaten indrette sit afgiftssystem på en sådan måde, at registreringsafgiften betragtes som et udlæg, som forhandleren afholder på den endelige købers vegne, således at det er den endelige køber, der er den umiddelbart afgiftspligtige?

3) Er det i henseende til spørgsmål 1 og 2 af betydning, at en personbil kan købes og leveres uden betalt registreringsafgift, hvilket vil være aktuelt, hvis køberen ikke har til hensigt at benytte bilen til almindelig befordring af personer eller gods inden for et område, hvor færdselsloven er gældende?

4) Er det af betydning, at brugte motorkøretøjer i et ikke ubetydeligt omfang importeres eller indføres bl.a. som flyttegods af den endelige forbruger, som uden en forhandlers mellemkomst selv betaler registreringsafgiften?

5) Er det af betydning, om registreringsafgiftspligten indtræder og forfalder — eventuelt som et udlæg — før momspligten indtræder og forfalder?«

IV — Retlig gennemgang

14. Hovedvægten i anmodningen om præjudiciel afgørelse er det første præjudicielle spørgsmål om fortolkningen af bestemmelserne om beskatningsgrundlaget i sjette direktivs artikel 11, punkt A, med henblik på medregningen eller udelukkelsen af en afgift som den danske registreringsafgift af motorkøretøjer. Spørgsmål 2-5 vedrører snarere uselvstændige sideaspekter, der vil kunne spille en rolle ved vurderingen af de konkrete afgifter. Spørgsmålene skal derfor gennemgås samlet.

A — *Indledende bemærkning vedrørende fortolkningen af sjette direktivs artikel 11, punkt A*

15. Efter hovedreglen i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), udgør den samlede modværdi, dvs. i almindelighed den

betalte pris, beskatningsgrundlaget ved en levering i indlandet. Stk. 2 og 3 konkretiserer nærmere, hvilke beløb, der medregnes i beskatningsgrundlaget (stk. 2), og hvilke der udelukkes (stk. 3). Disse bestemmelser skal herefter undersøges i prioritetsrækkefølge [6]. Under alle omstændigheder er den grundtanke, der kommer til udtryk i stk. 1, af betydning ved fortolkningen af stk. 2 og 3.

16. I henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), skal særligt skatter og afgifter medregnes i beskatningsgrundlaget. Denne bestemmelse er ved første øjekast overraskende. Spørgsmålet er dog, om den medfører, at en afgift eller en skat på sin side er momsbelagt, selv om der med betaling af en skat ikke finder nogen værdiskabelse sted.

17. Bestemmelsen bliver forståelig, når man fortolker den i lyset af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og kun udstrækker den til afgifter, der er så nært tilknyttet leveringen af godet, at de er indgået i værdien af denne ydelse. Den modværdi, som er den almindelige målestok for afgiftsberegningen, må tilsvarende vedrøre leveringen af godet inklusive de i dets værdi inkluderede afgifter eller skatter. Det følger nemlig navnlig af retspraksis, at som modværdi indgår i beregningsgrundlaget kun beløb, der er direkte forbundet med ydelsen [7].

18. Afgørende for medregningen af en afgift i værdien af det leverede gode er, om leverandøren har betalt afgiften *i eget navn og for egen regning*. Hvis dette er tilfældet, omfatter den modværdi, der er relevant for beskatningsgrundlaget, de pågældende afgiftsbeløb. Således indgår f.eks. punktafgifterne for mineralolier, alkohol og alkoholholdige drikkevarer samt forarbejdede tobaksvarer, for hvilke der ved direktiv 92/12 [8] er indført en fælles ordning, i beskatningsgrundlaget for momsen. Disse afgifter skal nemlig almindeligvis betales af den, der bringer varerne i fri omsætning.

19. Derimod udgør afgifter ikke en del af beskatningsgrundlaget, når de godskrives en såkaldt interimskonto i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c). Den bredt udformede ordlyd af bestemmelsen omfatter i den forbindelse enhver form for »beløb«, altså også afgifter. Betaler den momspligtige person en afgift *i købers navn og for dennes regning*, og godskrives det pågældende beløb i den afgiftspligtige persons bogholderi en interimskonto, så indgår afgiften nemlig ikke i den afgiftspligtige

6 — Dom af 27.3.1990 i sag C-126/88, Boots Company, Sml. I, s. 1235, præmis 15 og 16, og af 3.7.2001 i sag C-380/99, Bertelsmann, Sml. I, s. 5163, præmis 15.

7 — Dom af 23.11.1988 i sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, præmis 11, og af 2.6.1994 i sag C-33/93, Empire Stores, Sml. I, s. 2329, præmis 12, og i Bertelsmann-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 17.

8 — 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). Senest ændret ved Rådets direktiv 2004/106/EF af 16.11.2004 (EUT L 359, s. 30).

persons ydelse. Med tilbagebetaling af de udlagte afgifter betaler køberen heller ikke for nogen ydelse fra den afgiftspligtige persons side [9]. Materielt set betaler køberen i denne konstellation snarere selv afgiften, idet den afgiftspligtige person kun anvendes som mellemled for afviklingen af betalingen.

20. Derimod er tidspunktet for afgiftens forfald ikke et afgrænsningskriterium, der i sig selv er udslagsgivende. En afgift, der betales efter leveringen, vil ganske vist almindeligvis ikke blive anset for en del af beskatningsgrundlaget. Imidlertid skal ikke alle afgifter, der betales før leveringen [10], medregnes i beskatningsgrundlaget. Hvis afgifterne må anses for godskrevet en interimskonto som omhandlet i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), indgår de ikke i beskatningsgrundlaget. Heller ikke når leverandøren har betalt dem før leveringen.

21. Procesdeltagerne er mere eller mindre enige om den abstrakte fortolkning af sjette direktivs artikel 11, punkt A. Det er derimod omtvistet, hvorledes en afgift med den danske registreringsafgifts kendetegn konkret skal vurderes.

9 — Jf. forslag til afgørelse fra generaladvokat Gulmann af 3.3.1993 i sag C-18/92, Bally, Sml. 1993 I, s. 2871, punkt 15.

10 — Herved må tidspunktet for levering anses for at være den faktiske overdragelse af køretøjet og ikke indgåelsen af købsaftalen, da det fællesskabsretlige leveringsbegreb forudsætter overdragelse af den faktiske råderet (jf. dom af 8.2.1990 i sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285, præmis 7 og 8, og af 6.2.2003 i sag C-185/01, Auto Lease Holland, Sml. I, s. 1317, præmis 32).

B — *Om kvalificeringen af den danske registreringsafgift*

1. Procesdeltagernes standpunkter

22. Den danske og den nederlandske regering samt Kommissionen er af den opfattelse, at beskatningsgrundlaget for momsen ikke inkluderer registreringsafgiften, da den ikke er knyttet til leveringen, men derimod til registreringen [11]. Regeringerne anser afgiften for godskrevet en interimskonto. Forhandleren anmelder køretøjet for kunderne, i hvis navn registreringen også sker.

23. Efter DBI's opfattelse er registreringsafgiften derimod en afgift på en vare, der skal medregnes i beregningsgrundlaget. Ved registreringsafgiften er det ikke anvendelsen af køretøjet i trafikken, der afgiftsbelægges, men derimod køretøjet selv. Der er praktisk taget ingen muligheder for at anvende et motorkøretøj uden registrering.

24. Registreringsafgiften anses for en del af prisen. Registrering og køb udgør ikke adskilte handlinger. Det er snarere en allerede registreret bil, der købes. Registreringsafgiften forfalder før det forløb, der udløser momsen, nemlig leveringen af bilen.

11 — Procesdeltagerne henviser i denne forbindelse til dom af 29.4.2004 i sag C-387/01, Weigel, Sml. I, s. 4981, præmis 47, og af 15.7.2004 i sag C-365/02, Lindfors, Sml. I, s. 7183, præmis 26.

Det foreliggende problem kan ikke løses på grundlag af Weigel-dommen og Lindfors-dommen, da det i hver af disse sager drejede sig om fortolkningen af direktiv 83/183.

25. Den forhandler, der fremstiller biler til registrering, betaler ikke afgiften i en andens navn, men er derimod selv den afgiftspligtige person.

2. Stillingtagen

26. Beskatningen af motorkøretøjer er — med forbehold af visse undtagelser — ikke blevet harmoniseret. Medlemsstaterne kan derfor frit udøve deres beskatningsbeføjelse inden for dette område under overholdelse af fællesskabsretten [12].

27. Sjette direktiv indeholder heller ingen forskrifter til medlemsstaterne om udformningen af andre afgifter, der opkræves ved levering eller registrering af motorkøretøjer, forudsat at disse ikke har karakter af omsætningsafgift og ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen (sjette direktivs artikel 33, stk. 1) [13]. Alt efter udformningen vil der imidlertid efter sjette direktiv kunne være forskellige retsfølger for den momsmæssige behandling af sådanne nationale afgifter.

28. Det er derfor ikke muligt at fremsætte et almengyldigt udsagn om den momsmæssige behandling af nationale afgifter af motorkøretøjer. Den pågældende nationale afgift skal snarere i det enkelte tilfælde vurderes under hensyn til sine kendetegn.

29. Som den danske regering med rette har gjort gældende, er det i denne sammenhæng ikke Domstolens opgave at fortolke den nationale afgiftslovgivning. Domstolen kan dog fortolke sjette direktiv og derved tage de kendetegn ved den nationale lovgivning, som den forelæggende ret har meddelt Domstolen, i betragtning.

12 — Dom af 21.3.2002 i sag C-451/99, Cura Anlagen, Sml. I, s. 3193, præmis 40, og dommen i sag C-464/02, Kommissionen mod Danmark, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 74.

13 — Dom af 13.7.1989 i de forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink m.fl., Sml. s. 2671, præmis 13.

30. Her er det derefter af afgørende betydning, at den omtvistede afgift opkræves ved registreringen af motorkøretøjer. Domstolen har flere gange bekræftet kvalificeringen som registreringsafgift og har heraf udledt forskellige retlige konsekvenser.

31. I dommen i sagen De Danske Bilimportører I udledte Domstolen deraf, at der ikke forelå en importafgift, men derimod en intern afgift [14]. I dommen i sagen Kommissionen mod Danmark (sag C-138/04) [15] overførte Domstolen konklusionerne fra Weigel-dommen og Lindfors-dommen på den danske registreringsafgift. I henhold hertil er afgiften ikke omfattet 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 [16]. Domstolen henviste i denne sammenhæng også til artikel 1, stk. 2, i direktiv 83/183, der udtrykkeligt undtager afgifter vedrørende brugen af ejendele inden for landets grænser fra direktivets anvendelsesområde [17].

32. DBI's opfattelse, hvorefter registreringsafgiften faktisk er knyttet til leveringen af et motorkøretøj og ikke til dettes anvendelse, er derfor uholdbar. At Domstolens udtalelser er fremsat i en anden retlig kontekst, ændrer ikke ved den faktiske kvalificering af afgiften. Hvis den opfattelse, at registreringsafgiften faktisk er en produktrelateret afgift, havde været korrekt, ville Domstolen i dommen i sagen De Danske Bilimportører I desuden have vurderet registreringsafgiften i henhold til artikel 25 EF og ikke artikel 90 EF. Som produktrelateret afgift ville den nemlig vanskeliggøre importen.

33. Ganske vist vil det i praksis sjældent forekomme, at leveringen af en ny bil og dennes registrering falder på forskellige tidspunkter, fordi forhandleren letter køberen for besværet med at fremstille bilen til registrering. Retligt drejer det sig dog ved levering og ved registrering om to forskellige forhold [18].

34. Det er på den ene side muligt at erhverve et ikke-registreret motorkøretøj fra en dansk forhandler. Der er nemlig intet retligt krav om, at en forhandler kun må sælge registrerede og afgiftsberigtigede biler. Derfor skal bilforhandleren heller ikke nødvendigvis være registreret hos afgiftsmyndighederne.

14 — Nævnt i fodnote 3, præmis 34.

15 — Nævnt i fodnote 3, præmis 13 og 14.

16 — EFT L 105, s. 64.

17 — Dommen i sag C-138/04, Kommissionen mod Danmark, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 15.

18 — Domstolens konstateringer i dommen af 4.2.1988 i sag 391/85, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 579, præmis 25 og 26, kan ikke påberåbes som belæg for, at moms og registreringsafgift må anses for en enhed, også selv om de formelt beror på forskellige forhold, der udløser afgiftspligtens indtræden. Udtalelsen er møntet på de særlige faktiske omstændigheder i den pågældende sag, der afviger fra det foreliggende tilfælde derved, at begge afgifter var knyttet til hinanden gennem en fradragsmekanisme. Den supplerende belgiske registreringsafgift havde i sidste ende til formål at kompensere for et tab af moms, der fulgte af en justering af beskatningsgrundlaget i overensstemmelse med fællesskabsretten.

35. En forhandler vil f.eks. levere en ikke-registreret bil i de meget sjældne tilfælde, hvor kunden selv vil foranstalte registreringen, eller hvor registreringen slet ikke er påkrævet, fordi køretøjet ikke vil blive anvendt på offentlige veje. Der er således ikke behov for registrering, når bilen kun skal anvendes på et fabriksområde eller skal udstilles i et museum. Der er imidlertid heller ikke krav om registrering i Danmark, når kunden vil eksportere bilen fra Danmark for at anvende den ved sin bopæl i en anden medlemsstat.

36. På den anden side bliver der i visse tilfælde registeret motorkøretøjer, der ikke direkte er leveret af en forhandler i Danmark, nemlig når en bil indføres fra en anden medlemsstat af ejeren — f.eks. som flyttegods — eller når en genopbygget bil atter skal anvendes til færdsel. Betaling af registreringsafgift i Danmark kan desuden være påkrævet, når en bil, der allerede er registreret i en anden medlemsstat, for et længere tidsrum skal anvendes af en person med bopæl i Danmark [19].

19 — Jf. angående denne konstellation: dommen i sag C-464/02, Kommissionen mod Danmark, nævnt ovenfor i fodnote 3.

37. DBI har henvist til, at afgiften kun er knyttet til registreringen, fordi dette muliggør en effektiv opkrævning af afgiften. Den nationale lovgivers bevæggrunde for den konkrete udformning af den afgiftsudløsende omstændighed er imidlertid ikke relevant for den momsmæssige behandling af afgiften.

38. Det er under alle omstændigheder heller ikke udelukket, at registreringen udgør en del af sælgerens samlede ydelse, når den ikke er uadskilleligt forbundet med leveringen. Herfor taler ved første øjekast nogle faktiske omstændigheder, som DBI har påberåbt sig. Således omfatter prisangivelsen for motorkøretøjer i reklamer normalt registreringsafgiften. Derudover bliver der almindeligvis kontraktmæssigt aftalt levering af en indregistreret bil.

39. Disse omstændigheder giver imidlertid ikke nogen løsning med hensyn til det for kvalificeringen af forløbet afgørende punkt, nemlig om sælgeren har betalt registreringsafgiften i eget navn eller i kundens navn og for dennes regning.

40. Den retlige målestok for dette spørgsmål er sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), og dermed et fællesskabsretligt begreb for handel i en anden persons navn

og for den anden persons regning og ikke de civilretlige bestemmelser om fuldmagt og opdrag, der er udformet forskelligt fra retsorden til retsorden.

41. Endvidere skal vurderingen af forløbet foretages på grundlag af objektive synspunkter og kan ikke udelukkende afhænge af de kontraktmæssige aftaler mellem forhandleren og køberen. Ellers ville det afhænge af parternes vilje, hvilke forhold der indgik i beskatningsgrundlaget.

42. Efter det af den danske regering anførte er registreringen efter registreringsafgiftsloven udformet således, at forhandleren ganske vist fremstiller vognen til registrering, men at registreringen derefter imidlertid foretages i kundens navn. For denne opfattelse taler, at forhandleren først fremstiller en bil til registrering, når der er indgået en købsaftale med en køber om den konkrete bil. Derudover er registreringen en forudsætning for anvendelse af bilen på offentlige veje, hvori det i sidste ende kun er kunden selv, der har en interesse. Endelig bliver registreringsafgiften faktureret kunden fuldt ud og som en specificeret post. Hvis registreringen foretages i kundens navn, må der gås ud fra, at afgiften også betales i dennes navn og i forhandlerens bogholderi godskrives en interimskonto.

43. En sådan udformning af afgiftsbestemmelserne er fuldt ud i overensstemmelse med sjette direktiv, der i artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), indeholder en udtrykkelig bestemmelse om interimskonti, der også kan anvendes på afgifter.

44. Imidlertid er også andre former for afgifter på motorkøretøjer, der medregnes i beskatningsgrundlaget for momsen, lovlige. Således blev den nederlandske afgift, der var omtvistet i Wisselink-sagen [20], opkrævet som en forbrugsafgift af levering og indførsel af biler, hvilket Domstolen anså for lovligt. I overensstemmelse hermed indgik afgiften i beskatningsgrundlaget for momsen [21]. Deraf kan der dog ikke drages nogen slutning om den momsmæssige behandling af den danske afgift, som er knyttet til registreringen.

45. DBI har under alle omstændigheder bestridt, at forhandleren i henhold til de danske afgiftsregler betaler registreringsafgiften i sin kundes navn. Det påhviler den forelæggende ret endeligt at fortolke den nationale ret og afklare dette spørgsmål.

46. Den danske og den nederlandske regering samt Kommissionen er derudover af den opfattelse, at den medregning af registreringsafgiften i beskatningsgrundlaget for

20 — Nævnt ovenfor i fodnote 13.

21 — Nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 22.

momsen, som sagsøgeren har nedlagt påstand om, er i strid med princippet om momsens neutralitet. Levering af en bil, som forhandleren har foranstaltet registreret, ville blive behandlet anderledes end leveringen af en bil, som kunden selv lader registrere efter leveringen.

47. Princippet om momsens neutralitet går i det væsentlige ud på, at sammenlignelige transaktioner også skal afgiftspålægges på samme måde [22]. Hvis man tilsluttede sig DBI's opfattelse, ville leveringerne ikke være sammenlignelige, da det den ene gang ville være en ikke-registreret bil og den anden gang en registreret bil, der blev leveret, hvorved registreringen anses for en integrerende del af leveringen. Som allerede fastslået er registreringen imidlertid faktisk *ikke* en del af forhandlerens ydelse. Forhandlerens ydelse er altså i begge tilfælde blot levering af et motorkøretøj. Det er således ikke foreneligt med princippet om momsens neutralitet, at sådanne ensartede transaktioner afgiftsbelægges forskelligt, alt efter om forhandleren anmelder vognen til registrering før leveringen, eller om kunden gør det efter leveringen.

48. Den danske regering har endelig henvist til den forskelsbehandling af indførte brugte motorkøretøjer, som der ville være fare for, hvis registreringsafgiften blev pålagt før momsen.

49. I mangel af harmonisering af registreringsafgifterne af motorkøretøjer kan medlemsstaterne frit vælge, hvilket udgangspunkt de anvender som beregningsgrundlag for afgiften. Som Domstolen imidlertid navnlig fastslog i dommen i sagen Kommissionen mod Danmark (sag C-47/88), er artikel 90 EF til hinder for, at der med hensyn til importerede brugte motorkøretøjer anvendes en mindre gunstig værdi som grundlag for afgiftsberegningen end med hensyn til køretøjer, der er erhvervet i indlandet [23]. Det ville derfor ikke være lovligt med hensyn til importerede brugte motorkøretøjer at opkræve registreringsafgiften af værdien på det pågældende tidspunkt inklusive den endnu deri indeholdte moms, når afgiften af motorkøretøjer, der er erhvervet i indlandet, beregnes på grundlag af prisen uden moms.

50. Under alle omstændigheder kan en sådan forskelsbehandling også undgås ved, at registreringsafgiften af importerede brugte motorkøretøjer opkræves af værdien på det pågældende tidspunkt med fradrag af momsandelen. Desuden er den nationale lovgiver ikke afskåret fra at opkræve registreringsaf-

22 — Dom af 7.9.1999 i sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 20, af 10.9.2002 i sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 30, og af 17.2.2005 i de forenede sager C-453/02 og C-462/02, Linneweber og Akritidis, Sml. I, s. 1131, præmis 24.

23 — Kommissionen mod Danmark, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 21 og 22.

giften af nettoprisen (uden moms). Nettoprisen kan nemlig anvendes som beregningsgrundlag for registreringsafgiften uafhængig af, om registreringsafgiften indgår i beskatningsgrundlaget for momsen eller ej. Forbuddet mod diskriminerende interne afgifter på indførte varer gør det derfor ikke muligt at drage slutninger med hensyn til spørgsmålet om fortolkningen af reglerne om beskatningsgrundlaget for momsen.

V — Forslag til afgørelse

51. Jeg skal afslutningsvis foreslå følgende besvarelse af Østre Landsrets præjudicielle spørgsmål:

»En registreringsafgift af motorkøretøjer (personbiler), som forhandleren i sin kundes navn har betalt før leveringen, som i hans bogholderi godskrives en interimskonto, og som han efterfølgende fakturerer kunden sammen med prisen for køretøjet, er ikke en afgift, som i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, indgår i beskatningsgrundlaget for momsen, men derimod et beløb, som i henhold til direktivets artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), skal undtages fra beskatningsgrundlaget.«