FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT

föredraget den 16 mars 2006 [1]

I — Inledning

1. I detta mål har Østre Landsret (Danmark) begärt att domstolen skall tolka artikel 11 A i sjätte mervärdesskattedirektivet [2] (nedan kallat sjätte direktivet) vad avser förhållandet mellan mervärdesskatt och registreringsavgift för motorfordon.

2. Tvisteföremålet vid den nationella domstolen har en gång tidigare varit föremål för en begäran om förhandsavgörande. I domen i målet De danske Bilimportører I [3] slog domstolen fast att registreringsavgiften inte utgör en tulliknande avgift i den mening som avses i artikel 25 EG, eftersom den inte tas ut vid införseln utan vid registreringen, och att den inte heller faller under artikel 28 EG. Förbudet mot diskriminerande interna avgifter på importerade varor enligt artikel 90 EG gäller inte heller, eftersom det inte finns någon dansk fordonstillverkning som konkurrerar med importen. [4]

3. I det aktuella fallet gäller det frågan huruvida registreringsavgiften skall ingå i beräkningsunderlaget för mervärdesskatt vid leverans av ett motorfordon. Den danska skattemyndigheten lägger för närvarande först på mervärdesskatten på priset för det registreringspliktiga fordonet och tar därefter ut registreringsavgiften på det totala beloppet. Sökanden i målet vid den nationella domstolen anser att registreringsavgiften i stället skall ingå i beräkningsunderlaget för mervärdesskatt. Eftersom registreringsavgiften är progressiv har det betydelse för den totala avgiften i vilken ordningsföljd de båda avgifterna läggs på på priset.

1 — Originalspråk: tyska.

2 — 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).

3 — Dom av den 17 juni 2003 i mål C-383/01, De Danske Bilimportører (REG 2003, s. I-6065), punkterna 32, 34, 35 och 42. De danska bestämmelserna om registreringsavgift för motorfordon har dessutom redan prövats i dom av den 11 december 1990 i mål C-47/88, kommissionen mot Danmark (REG 1990, s. I-4509), av den 16 juni 2005 i mål C-138/04, kommissionen mot Danmark (REG 2005, inte publicerat i rättsfallssamlingen, men tillgänglig på danska och på tyska på domstolens hemsida [www.curia.eu.int]), och av den 15 september 2005 i mål C-464/02, kommissionen mot Danmark (REG 2005, s. I-7929).

4 — Domen i målet De Danske Bilimportører I (ovan fotnot 3, punkterna 38 och 39) och domen i mål C-47/88 (kommissionen mot Danmark, ovan fotnot 3, punkt 17).

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapsrättsliga bestämmelser*

4. Beskattningsunderlaget vid försäljning inom landet regleras i artikel 11 A i sjätte direktivet, som i relevanta delar har följande lydelse:

"1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen

...

"2. Följande inräknas i beskattningsunderlaget:

a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för mervärdesskatten.

b) Bikostnader som provision, emballage, transport- och försäkringskostnader som leverantören debiterar kunden. Kostnader som täcks av separat avtal kan av medlemsstaterna betraktas som bikostnader.

3. Beskattningsunderlaget får inte omfatta följande:

...

c) Belopp som en skattskyldig person har mottagit av sin kund som ersättning för utlägg som gjorts i den senares namn och för dennes räkning och som bokförts på avräkningskonto. Den skattskyldiga personen skall visa utläggens faktiska storlek och får inte dra av någon skatt som påförts dessa transaktioner."

B — *Nationell rätt*

5. Registreringsavgiften tas ut enligt *lov omregistreringspligt af motorkøretøjerm.v.*

(den danska lagen om registreringsplikt för motorfordon m.m. — nedan kallad registreringsavgiftslagen).[5] Enligt 1 § i lagen tas avgiften ut på motorfordon som skall registreras enligt vägtrafiklagen. Avgiften skall betalas när motorfordonet registreras. Utan registrering (och således utan betald avgift) får motorfordon inte framföras på allmän väg.

6. Enligt 8 § första stycket i registreringsavgiftslagen är det avgiftspliktiga värdet av ett nytt motorfordon dess gängse marknadspris inklusive mervärdesskatt, men utan avgift enligt denna lag. Gängse pris beräknas med hjälp av importörernas prislistor med tillägg av försäljarens vinst. Värdet av begagnade motorfordon, däribland motorfordon som är importerade som flyttgods, fastställs enligt 10 § i registreringsavgiftslagen genom en värdering. Vid värderingen fastställs motorfordonets gängse marknadspris inklusive mervärdesskatt, men utan registreringsavgift.

7. Det tas också ut registreringsavgift för motorfordon som repareras exempelvis efter en trafikolycka och som därefter i avgiftshänseende inte är identiskt med ett tidigare avgiftspliktigt fordon. Avgiften beräknas också här på grundval av motorfordonets marknadsvärde inklusive mervärdesskatt.

8. Enligt 14 § i registreringsavgiftslagen kan de som yrkesmässigt säljer avgiftspliktiga fordon anmäla sin verksamhet till registrering hos de statliga tull- och skattemyndigheterna. Till skillnad från dem som säljer olika punktskattepliktiga varor är de emellertid inte skyldiga att registrera sig. Därför kan privatpersoner också själva ansöka om registrering. För registrerade försäljare gäller bara den lättnaden att de när de låter registrera ett fordon inte behöver betala registreringsavgiften kontant utan också kan betala genom direktdebitering.

III — Bakgrund, förfarande och tolkningsfrågor

9. De Danske Bilimportører, sökanden i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad DBI), är de danska bilimportörernas förening. DBI köpte den 14 januari 1999 en

5 — Se generellt generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande av den 27 februari 2003 i mål C-383/01, De Danske Bilimportører I (REG 2003, s. I-6065), punkt 10 f, i frågan hur registreringsavgifterna är utformade i Danmark och i andra medlemsstater.

ny bil till föreningens direktör. Som vanligt i samband med ett köp genom en importör eller dennes auktoriserade försäljare ombesörjde leverantören registrering i köparens namn och utlämnande av registreringsskyltar. Därefter överlämnade han den registrerade bilen till köparen.

10. Köparen fakturerades för bilen genom en faktura i vilken bilens sammantagna pris inklusive registreringsavgift (297 456 DKK) och mervärdesskatt angavs vara 498 596 DKK, vilket var det sedvanliga konsumentpriset. Priset beräknades enligt följande:

1) Bilens pris från försäljare till konsument, exklusive mervärdesskatt och avgift.

2) Sedvanlig mervärdesskatt med 25 procent av priset ovan.

3) Registreringsavgift. Registreringsavgiften beräknas med vissa avdrag och anpassningar på summan av posterna 1 och 2.

11. DBI anser att det totala priset i stället skulle ha beräknats enligt följande:

1) Priset från konsument till försäljare.

2) Registreringsavgiften.

3) Mervärdesskatt beräknad på posterna 1 och 2.

12. DBI:s beräkningsmetod resulterar i en avgift som är 14 899 DKK lägre. Skillnaden beror på att registreringsavgiften är progressiv.

13. Østre Landsret har genom beslut av den 11 februari 2005 hänskjutit följande fem frågor till domstolen med en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG.

"1) Skall artikel 11 A.2 a i sjätte mervärdesskattedirektivet jämförd med artikel 11 A.3 c tolkas på så sätt att en registreringsavgift för motorfordon (personbilar) skall ingå i beräkningsunderlaget för mervärdesskatt när det

ingås ett köpeavtal om leverans av ett nytt motorfordon avsett för personbefordran, när motorfordonet enligt köpeavtalet och köparens avsedda bruk levereras från försäljaren till konsumenten i registrerat skick och till ett totalpris som omfattar såväl det till försäljaren betalda priset som avgiften?

2) Får medlemsstaten inrätta sitt avgiftssystem så, att registreringsavgiften betraktas som ett utlägg som försäljaren betalar å den slutlige köparens vägnar på så sätt att det är den slutlige köparen som är den omedelbart avgiftsskyldige?

3) Har det med avseende på frågorna 1 och 2 någon betydelse att en personbil kan köpas och levereras utan att registreringsavgiften betalats, vilket blir aktuellt om köparen inte har som avsikt att använda bilen till allmän person- eller godsbefordran inom ett område där *færdselsloven* gäller?

4) Har det någon betydelse att begagnade motorfordon i icke obetydlig utsträckning importeras eller införs bland annat som flyttgods av den slutlige köparen som utan en försäljares inblandning själv betalar registreringsavgiften?

5) Har det någon betydelse om registreringsavgiftsplikten inträder och avgiften förfaller till betalning — eventuellt som ett utlägg — innan mervärdesskatteplikten inträder och skatten förfaller till betalning?"

IV — Bedömning

14. Tyngdpunkten i begäran om förhandsavgörande utgörs av den första frågan angående tolkningen av bestämmelserna om beskattningsunderlaget i artikel 11 A i sjätte direktivet och avser frågan huruvida en sådan avgift som den danska registreringsavgiften för motorfordon skall räknas in eller inte i beskattningsunderlaget. Frågorna 2 till 5 gäller snarast oberoende sidoaspekter som kan spela roll vid bedömningen av den konkreta avgiften. Frågorna bör därför prövas tillsammans.

A — *Inledande synpunkter avseende tolkningen av artikel 11 A i sjätte direktivet*

15. Enligt den allmänna bestämmelsen i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet utgör

vederlaget, alltså i allmänhet priset som betalas, beskattningsunderlag vid leverans inom landets territorium. I andra och tredje stycket konkretiseras närmare vilka belopp som skall räknas in i beskattningsunderlaget (andra stycket) och vilka som skall undantas (tredje stycket). Dessa bestämmelser skall därför prövas i första hand. [6] Grundprincipen i första stycket har emellertid betydelse för tolkningen av andra och tredje stycket.

16. Enligt artikel 11 A.2 a i sjätte direktivet skall i synnerhet skatter och avgifter räknas in i beskattningsunderlaget. Denna bestämmelse är överraskande vid första anblicken, eftersom den medför att mervärdesskatt skall betalas på en avgift eller skatt, trots att betalning av en skatt inte åtföljs av något mervärde.

17. Bestämmelsen blir förståelig om den tolkas mot bakgrund av artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet och endast tillämpas på avgifter som har så nära samband med leveransen av varan att de ingår som en del i värdet av tjänsten. Vederlaget, vilket generellt avgör beskattningen, måste således gälla leveransen av varan inklusive den avgift eller skatt som ingår i dess värde. Av rättspraxis framgår nämligen att endast det som har direkt samband med tjänsten ingår som vederlag i beräkningsunderlaget. [7]

18. Det som är avgörande för om en avgift skall räknas in i den levererade varans värde är om leverantören har betalt avgiften *i sitt eget namn och för egen räkning.* Om så är fallet ingår avgiftsbeloppet i det vederlag som bestämmer beskattningsunderlaget. I beskattningsunderlaget inräknas till exempel punktskatter på mineralolja, alkohol och alkoholhaltiga drycker samt tobaksvaror, för vilka gemensamma regler införs genom direktiv 92/12 [8]. Dessa skatter skall nämligen i allmänhet betalas av den som låter varorna övergå till fri omsättning.

19. Avgifter ingår däremot inte i beskattningsunderlaget om de bokförs på avräkningskonto enligt artikel 11 A.3 c i sjätte direktivet. Bestämmelsens vida ordalydelse omfattar alla slags "belopp", alltså även avgifter. Om den som är skyldig att betala mervärdesskatt betalar en avgift *i sitt eget namn och för kundens räkning* och om beloppet bokförs på avräkningskonto i den skattskyldiges bokföring ingår nämligen inte avgiften i den skattskyldiges leverans. När

6 — Dom av den 27 mars 1990 i mål C-126/88, Boots Company (REG 1990, s. I-1235), punkterna 15 och 16, och av den 3 juli 2001 i mål C-380/99, Bertelsmann (REG 2001, s. I-5163), punkt 15.

7 — Dom av den 23 november 1988 i mål 230/87, Naturally Yours Cosmetics (REG 1988, s. 6365), punkt 11, och av den 2 juni 1994 i mål C-33/93, Empire Stores (REG 1994, s. I-2329), punkt 12, och i målet Bertelsmann (ovan fotnot 6), punkt 17.

8 — 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). Direktivet ändrades senast genom rådets direktiv 2004/106/EG av den 16 november 2004 (EUT L 359, s. 30).

kunden betalar ett belopp som ersättning för utlägget betalar han följaktligen inte för någon tjänst från den skattskyldiges sida.[9] Kunden betalar i själva verket själv avgiften i denna konstellation, och den skattskyldige kopplas bara in för att utföra betalningen.

20. Tidpunkten då avgiften skall betalas är däremot inget ensamt utslagsgivande bedömningskriterium. En avgift som betalas efter leveransen torde i allmänhet inte längre anses vara en del av beskattningsunderlaget, men inte alla avgifter som betalas före leveransen[10] skall räknas in i beskattningsunderlaget. Om avgiften har bokförts på avräkningskonto i den mening som avses i artikel 11 A.3 c i sjätte direktivet, ingår den nämligen inte i beskattningsunderlaget, även om leverantören har betalt den före leveransen.

21. Parterna är mer eller mindre eniga om den abstrakta tolkningen av artikel 11 A i sjätte direktivet, men det är omtvistat hur en avgift som är utformad som den danska registreringsavgiften skall bedömas i det konkreta fallet.

B — *Kvalificering av den danska registreringsavgiften*

1. Parternas synpunkter

22. Den danska och den nederländska regeringen och kommissionen anser att registreringsavgiften inte ingår i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, eftersom den inte har samband med leveransen utan med registreringen.[11] Ovannämnda regeringar anser att avgiften skall bokföras på avräkningskonto. Försäljaren anmäler fordonet till registrering för den kund i vars namn det också registreras.

23. Enligt DBI är registreringsavgiften däremot en skatt på en vara och skall räknas in i beräkningsunderlaget. Genom registreringsavgiften beskattas inte användningen av fordonet i trafiken utan själva fordonet. Det är praktiskt taget omöjligt att använda ett motorfordon utan att det är registrerat.

24. Registreringsavgiften anses vara en del av priset. Registrering och köp är inte separata handlingar utan kunden köper ett redan registrerat fordon. Registreringsavgiften skall betalas före den händelse (leveran-

9 — Se generaladvokaten Gulmanns förslag till avgörande av den 3 mars 1993 i mål C-18/92, Bally (REG 1993, s. I-2871), punkt 15.

10 — Leveransen skall anses ha ägt rum vid tidpunkten för det faktiska överlämnandet av fordonet och inte när köpeavtalet ingicks, eftersom det gemenskapsrättsliga begreppet leverans förutsätter att rätten att förfoga över varan faktiskt övergår till köparen (se dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (REG 1990, s. I-285; svensk specialutgåva, volym 10, s. 295), punkterna 7 och 8, och av den 6 februari 2003 i mål C-185/01, Auto Lease Holland (REG 2003, s. I-1317) punkt 32]).

11 — Parterna hänvisar i detta sammanhang till dom av den 29 april 2004 i mål C-387/01, Weigel (REG 2004, s. I-4981), punkt 47, och av den 15 juli 2004 i mål C-365/02, Lindfors (REG 2004, s. I-7183), punkt 26.

sen av fordonet) som utlöser mervärdesskatten. Av domarna i målen Weigel och Lindfors går det inte att dra några slutsatser som är relevanta för det aktuella problemet, eftersom dessa mål avsåg tolkningen av direktiv 83/138.

25. Försäljaren som låter registrera fordon betalar inte avgiften i en annan persons namn utan är själv skattskyldig.

2. Bedömning

26. Beskattning av motorfordon är — med vissa undantag — inte harmoniserad. Medlemsstaterna har alltså frihet att utöva sin rätt att påföra skatter och avgifter inom detta område förutsatt att de iakttar gemenskapsrätten. [12]

27. Inte heller i sjätte direktivet finns det några bestämmelser om hur medlemsstaterna skall utforma andra avgifter som tas ut vid leverans och registrering av motorfordon, under förutsättning att de inte kan karakteriseras som omsättningsskatter och leder till gränsformaliteter i handeln medlemsstater emellan (artikel 33.1 i sjätte direktivet). [13] Beroende på hur avgifterna är utformade kan sjätte direktivet emellertid få olika följder för behandlingen i mervärdesskattehänseende av sådana nationella avgifter.

28. Det går därför inte att uttala sig generellt om behandling i mervärdesskattehänseende av nationella avgifter på motorfordon, utan den nationella avgiften i fråga måste bedömas i det enskilda fallet med hänsyn till dess utmärkande drag.

29. Såsom den danska regeringen med rätta har påpekat är det i detta sammanhang inte domstolens uppgift att tolka de nationella avgiftsbestämmelserna. Domstolen kan emellertid tolka sjätte direktivet och då ta hänsyn till de särdrag i de nationella bestämmelserna som den hänskjutande domstolen har meddelat.

12 — Dom av den 21 mars 2002 i mål C-451/99, Cura Anlagen (REG 2002, s. I-3193), punkt 40, och i mål C-464/02, kommissionen mot Danmark (ovan fotnot 3), punkt 74.

13 — Dom av den 13 juli 1989 i de förenade målen 93/88 och 94/88, Wisselink (REG 1989, s. 2671), punkt 13.

30. Här är det för det första av central betydelse att den omtvistade avgiften tas ut vid registreringen av motorfordon. Domstolen har vid flera tillfällen bekräftat klassificeringen som registreringsavgift och dragit olika rättsliga konsekvenser av detta.

31. I domen i målet De Danske Bilimportører I fann domstolen att det inte var fråga om en importavgift utan om en intern avgift. [14] I domen i målet kommissionen mot Danmark (C-138/04) [15] tillämpade domstolen det som fastslagits i domarna i målen Weigel och Lindfors på den danska registreringsavgiften. Avgiften faller således inte under artikel 1 i rådets direktiv 83/183/EEG av den 28 mars 1983 om skattebefrielse på permanent införsel från en medlemsstat av personlig egendom. [16] I detta sammanhang har domstolen också hänvisat till artikel 1.2 i direktiv 83/183, i vilket avgifter för användning av varor inom landet uttryckligen undantas från direktivets tillämpningsområde. [17]

32. DBI:s ståndpunkt att registreringsavgiften faktiskt har samband med leveransen av ett motorfordon och inte med användningen av detta är därför inte hållbar. Att domstolens uttalanden rör ett annat rättsligt förhållande ändrar inget i den faktiska klassificeringen av avgiften. Om ståndpunkten att registreringsavgiften faktiskt är en produktanknuten avgift vore riktig skulle domstolen i domen i målet *De Danske bilimportører I* dessutom ha varit tvungen att pröva registreringsavgiften utifrån artikel 25 EG och inte utifrån artikel 90 EG. En produktanknuten avgift försvårar nämligen importen.

33. Det torde sällan förekomma i praktiken att leverans och registrering av en ny bil sker vid olika tillfällen, eftersom försäljarna underlättar för köparna genom att låta registrera fordonet. Juridiskt sett är leverans och registrering dock två olika händelser. [18]

34. Det är å ena sidan möjligt att köpa ett oregistrerat motorfordon av en dansk försäljare. En försäljare har nämligen ingen laglig skyldighet att bara sälja motorfordon som är registrerade och som det har betalats skatt för. Därför måste bilförsäljare inte heller nödvändigtvis vara registrerade hos skattemyndigheterna.

14 — Ovan fotnot 3, punkt 34.

15 — Ovan fotnot 3, punkterna 13–14.

16 — EGT L 105, s. 64.

17 — Domen i mål C-138/04, kommissionen mot Danmark (ovan fotnot 3), punkt 15.

18 — Det som domstolen slagit fast i dom av den 4 februari 1988 i mål 391/85, kommissionen mot Belgien (REG 1988, s. 579), punkterna 25–26, kan inte användas som bevis för att mervärdesskatt och registreringsavgift skall ses som en enhet även när de formellt sett är baserade på olika händelser som utlöst beskattningen. Uttalandena gäller de särskilda omständigheterna i det dåvarande fallet, vilka skiljer sig från det aktuella fallet genom att de båda skatterna hade samband med varandra genom debiteringsmetoden. Den kompletterande belgiska registreringsavgiften tjänade slutligen till att kompensera ett bortfall när det gäller mervärdesskatten som berodde på korrigering av beskattningsunderlaget i enlighet med gemenskapsrätten.

35. En försäljare kan till exempel leverera ett oregistrerat fordon i sådana sällsynta fall då kunden själv önskar ombesörja registreringen eller då det inte krävs registrering, eftersom fordonet inte skall köras på allmän väg. Det krävs exempelvis ingen registrering om fordonet bara används inom ett företags anläggning eller ställs ut på museum. I Danmark krävs inte heller registrering om kunden önskar exportera fordonet från Danmark för att använda det på sin bostadsort i en annan medlemsstat.

36. Å andra sidan registreras i vissa fall motorfordon som inte har levererats direkt av en försäljare i Danmark, nämligen när ägaren inför fordonet från en annan medlemsstat — till exempel som flyttgods — eller när ett reparerat fordon på nytt skall användas i vägtrafiken. Registrering i Danmark kan dessutom krävas när ett fordon som redan är registrerat i en annan medlemsstat används i Danmark under en längre tid av en person som är bosatt där. [19]

19 — Beträffande denna konstellation se domen i mål C-464/02, kommissionen mot Danmark (ovan fotnot 3).

37. DBI har påpekat att avgiften har samband med registreringen enbart av den anledningen att härmed möjliggörs en effektiv inkassering av avgifterna. Den nationella lagstiftarens motiv för den konkreta utformningen av skattskyldighetens inträde är dock inte relevanta för behandlingen i mervärdesskattehänseende.

38. Även om registreringen inte har något oupplösligt samband med leveransen är det dock inte uteslutet att den ingår i försäljarens totala tjänst. För detta talar vid första anblicken några faktiska omständigheter som DBI har åberopat. I reklamen ingår till exempel alltid registreringsavgiften i prisuppgifterna för motorfordon. Dessutom avtalas i allmänhet leverans av ett registrerat fordon.

39. Genom dessa omständigheter besvaras dock inte frågan om den för klassificering av händelsen avgörande punkten, det vill säga om försäljaren har betalat registreringsavgiften i sitt eget namn eller i kundens namn och för dennes räkning.

40. För denna fråga gäller i rättsligt hänseende artikel 11 A 3 c i sjätte direktivet och därmed ett gemenskapsrättsligt begrepp för handlande i en annan persons namn och för

en annan persons räkning och inte de civilrättsliga bestämmelserna om ställföreträdarskap och uppdrag som skiljer sig åt från rättsordning till rättsordning.

41. Vidare måste bedömningen av händelsen göras utifrån objektiva synpunkter och kan inte vara beroende enbart av överenskommelser mellan försäljaren och köparen. I annat fall skulle det komma an på parterna att bestämma vilka faktorer som skall ingå i beskattningsunderlaget.

42. Enligt den danska regeringen föreskrivs det i lagen om registreringsavgifter att försäljaren visserligen skall ombesörja registrering av bilen, men att registreringen sedan görs i kundens namn. För denna tolkning talar det faktum att försäljaren inte registrerar bilen förrän ett köpeavtal beträffande det konkreta fordonet har ingåtts med kunden. Registreringen är dessutom en förutsättning för att fordonet skall kunna användas på allmän väg, vilket slutligen bara kunden själv har intresse av. Slutligen debiteras kunden för registreringsavgiften i dess helhet och som en separat post. Om registreringen sker i kundens namn kan man utgå från att avgiften också betalas i dennes namn och bokförs på avräkningskonto i försäljarens bokföring.

43. En sådan utformning av avgiftsbestämmelsen är helt förenlig med sjätte direktivet, där det i artikel 11 A.3 c också finns en uttrycklig bestämmelse om bokföring på avräkningskonto, och denna bestämmelse kan också tillämpas på avgifter.

44. Även andra typer av avgifter på motorfordon som skall räknas in i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt är dock tillåtna enligt lag. Den omtvistade nederländska avgiften i domen i målet Wisselink [20] togs till exempel ut som en punktskatt på leverans och import av fordon, vilket domstolen ansåg vara tillåtet. Avgiften ingick således i beskattningsunderlaget för mervärdesskatten. [21] Av detta skall dock inga slutsatser dras beträffande behandlingen i mervärdesskattehänseende av den danska avgiften som har samband med registreringen.

45. DBI har dock bestritt att försäljaren betalar in registreringsavgiften i kundens namn enligt de danska avgiftsbestämmelserna. Det ankommer dock på den hänskjutande domstolen att tolka de nationella bestämmelserna och klargöra denna fråga.

46. Den danska och den nederländska regeringen och kommissionen anser dessutom att den inräkning av registreringsavgiften i

20 — Domen i målet Wisselink (ovan fotnot 13).
21 — Ibidem, punkt 22.

beskattningsunderlaget för mervärdesskatten som sökanden har begärt strider mot principen om mervärdesskattens neutralitet. Leverans av ett fordon som försäljaren i förväg har registrerat behandlas på annat sätt än leverans av ett fordon som kunden själv låter registrera efter leveransen.

47. Principen om mervärdesskattens neutralitet innebär i huvudsak att jämförbar omsättning också måste beskattas lika.[22] Om man ansluter sig till DBI:s uppfattning är tjänsterna inte jämförbara, eftersom dels ett oregistrerat fordon, dels ett registrerat fordon levereras och registreringen sedan betraktas som en integrerad del av leveransen. Såsom redan fastslagits ingår registreringen faktiskt *inte* i försäljarens tjänst. Hans tjänst är alltså under alla omständigheter endast leverans av ett motorfordon. Det är därför inte förenligt med principen om mervärdesskattens neutralitet att beskatta sådan likartad omsättning olika beroende på om försäljaren registrerar bilen före leveransen eller kunden anmäler den för registrering efter leveransen.

48. Den danska regeringen har slutligen påpekat att det finns risk för diskriminering av importerade begagnade bilar om registreringsavgiften läggs på före mervärdesskatten.

49. Eftersom registreringsavgifterna för motorfordon inte är harmoniserade har medlemsstaterna frihet när de väljer vilket värde som skall användas som beräkningsunderlag för avgiften. Såsom domstolen har fastslagit i domen i målet kommissionen mot Danmark (C-47/88), är det enligt artikel 90 EG förbjudet att lägga ett mindre fördelaktigt värde till grund för beskattningen av importerade fordon än av fordon som har köpts inom landets territorium.[23] Det är därför inte tillåtet att beräkna registreringsavgiften för importerade begagnade fordon utifrån det aktuella värdet inklusive mervärdesskatt och samtidigt beräkna registreringsavgiften för fordon som köps inom landets territorium utifrån priset exklusive mervärdesskatt.

50. En sådan diskriminering kan dock undvikas genom att registreringsavgiften för importerade begagnade fordon tas ut på marknadsvärdet med avdrag för den proportionella mervärdesskatten. I övrigt finns inget som hindrar att den nationella lagstiftaren tar ut registreringsavgiften på nettopriset (exklusive mervärdesskatt). Att använda nettopriset som beräkningsunderlag

22 — Dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947), punkt 20, av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler (REG 2002, s. I-6833), punkt 30, och av den 17 februari 2005 i de förenade målen C-453/02 och C-462/02, Linneweber och Akritidis (REG 2005, s. I-1131), punkt 24.

23 — Domen i mål C-47/88, kommissionen mot Danmark (fotnot 3 ovan), punkterna 21–22.

för registreringsavgiften är nämligen möjligt oberoende av om registreringsavgiften ingår i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt eller inte. Förbudet mot diskriminerande interna avgifter på importerade varor gör det därför inte möjligt att dra några slutsatser om tolkningen av bestämmelserna om beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

V — Förslag till avgörande

51. Jag föreslår således avslutningsvis följande svar på Østre Landsrets tolkningsfrågor:

"En registreringsavgift för motorfordon (personbilar) som försäljaren har betalt i kundens namn före leveransen, som han bokför på avräkningskonto i sin bokföring och som han därefter debiterar kunden tillsammans med priset på fordonet utgör inte en avgift som, i enlighet med artikel 11 A.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, räknas in i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, utan den är ett belopp som enligt artikel 11 A.3 c i direktivet skall undantas från beskattningsunderlaget."