FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

fremsat den 25. oktober 2001 [1]

I — Indledning

1. Den foreliggende sag vedrører beskatningen i en medlemsstat af et brugt motorkøretøj, som en privatperson har købt i en anden medlemsstat. De præjudicielle spørgsmål vedrører den afgift på motorkøretøjer, der opkræves i Finland, og den merværdiafgift, der er pålagt denne afgift. Når der i denne sag tales om indførsel eller import til Finland, er der strengt taget ikke tale om »import« som omhandlet i den gældende fællesskabsret, dvs. import til Fællesskabet. Hovedsagen vedrører derimod kun overførsel af fællesskabsvarer fra en medlemsstat til en anden, nemlig til Finland. For nemheds skyld betegnes overførslen til Finland i det følgende imidlertid også som import.

1 — Originalsprog: tysk.

II — De relevante retsregler

A — *Nationale bestemmelser*

2. Den foreliggende sag vedrører to finske afgiftslove, lov om automobilafgift (autoverolaki) og lov om merværdiafgift (arvonlisäverolaki) (herefter »lov om moms«).

1. Lov om automobilafgift (autoverolaki)

3. I henhold til § 1, stk. 1, i lov om automobilafgift (1482/1994) skal der for personbiler (kategori M 1), varebiler (kategori N 1) og sådanne andre biler, hvis egenvægt er mindre end 1 875 kg, for motorcykler (kategori L 3 og L 4) samt for

andre køretøjer i kategori L, inden køretøjet indregistreres eller tages i brug i Finland, betales en afgift til staten i henhold til denne lovs bestemmelser.

4. § 3 regulerer beskatningen af køretøjer, i hvilke mindst 50% af delene er blevet udskiftet. For importerede brugte motorkøretøjer pålægges der afgift, når der er udskiftet mindst 25%.

5. I henhold til § 4, stk. 1, er importøren eller producenten af et køretøj, som er fremstillet i Finland, pligtig at betale automobilafgiften.

6. I henhold til § 5 er den, som er pligtig at betale automobilafgiften, også pligtig at betale merværdiafgift heraf med det beløb, som er fastsat i lov om moms. Den myndighed, som opkræver automobilafgiften, fastsætter ved opkrævningen af afgiften den merværdiafgift, som skal betales på grundlag af de gældende bestemmelser vedrørende automobilafgiften, der findes i lov om automobilafgift.

7. I henhold til § 6, stk. 1, udgør automobilafgiften bilens afgiftspligtige værdi med fradrag af 4 600 FIM. Afgiften skal dog altid udgøre mindst 50% af bilens afgiftspligtige værdi.

8. Ifølge § 7 erlægges der af et køretøj, der indføres brugt, afgift som for et tilsvarende nyt køretøj, dog nedsat som foreskrevet i bestemmelsen.

§ 7 som affattet ved lov 1160/1998 finder anvendelse på køretøjer, for hvilke afgiften er fastsat den 15. januar 1999 eller derefter. I henhold til den tidligere affattelse af § 7, stk. 1, som finder anvendelse på hovedsagen, nedsattes afgiften for det tilsvarende nye køretøj med 0,5% for hver hel kalendermåned regnet fra det tidspunkt, da køretøjet havde været registreret eller i brug i seks måneder. Afgiften nedsattes da kun for de første 150 måneder.

Såfremt der ikke findes noget nyt køretøj, som svarer til det brugte køretøj, fastsættes afgiften i henhold til § 7, stk. 2, på grundlag af afgiften på et nyt køretøj med nærmest tilsvarende tekniske og øvrige egenskaber. Såfremt den periode, hvori køretøjet har været i brug, er kortere end den periode, der fremgår af stk. 1, kan afgiften fastsættes på grundlag af den faktiske anvendelsestid. Såfremt afgiften i henhold til den afgiftspligtige værdi af et køretøj, der importeres brugt, bliver højere end den afgift, som skal fastsættes i henhold til stk. 1, fastsættes afgiften på grundlag af køretøjets afgiftspligtige værdi.

9. I henhold til lovens § 10 anses et køretøj ved indførslen for at være brugt, såfremt der er kørt over 10 000 km med køretøjet, attesteret ved en troværdig erklæring, og såfremt det har været indregistreret i udlandet i en længere periode end seks måneder. Kravet om antal kørte kilometer er blevet ophævet ved lov af 30. december 1998 (1160/1998).

10. I henhold til § 11 er grundlaget for den afgiftspligtige værdi af et indført køretøj køretøjets anskaffelsesværdi for den afgiftspligtige nedsat med det beløb, der er angivet i § 16.

§ 11 foreskriver endvidere følgende:

»Anskaffelsesværdien for et importeret køretøj er:

1) for et køretøj, der indføres som ikke-fællesskabsvare, toldværdien i henhold til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks og Kommissionen for De Europæiske Fællesskabers forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks samt

2) for et køretøj, der indføres som fællesskabsvare, en værdi, der fastsættes under overholdelse af bestemmelserne i nr. 1.

Den afgiftspligtige værdi skal omfatte alle de omkostninger, som køretøjet direkte eller indirekte har forårsaget den afgiftspligtige forud for opkrævningen af afgift, da det blev leveret til Finland eller til den afgiftspligtiges første lager i Finland, samt den told, som eventuelt skal betales af køretøjet.

For et køretøj, som er fremstillet her i landet, er den afgiftspligtige værdi, såfremt producenten er afgiftspligtig, køretøjets pris på fremstillingsstedet, som bestemmes i henhold til køretøjets fremstillingsomkostninger.

I den afgiftspligtige værdi indregnes dog ikke værdi af sædvanlig reparation af køretøjet i salgsøjemed eller værdien af udstyr for højst 500 FIM, som køretøjet i forbindelse hermed er blevet forsynet med. Registreringsafgift af køretøjet og afgift for nummerplader medregnes ikke i den afgiftspligtige værdi.«

11. I henhold til lovens § 12 medregnes den merværdiafgift, som den afgiftspligtige har betalt for et køretøj i henhold til lov om moms, ikke i den afgiftspligtige værdi, som udgør grundlaget for automobilafgiften.

12. § 37 foreskriver, at den afgiftspligtige skal indgive en anmeldelse om automobilafgift, og regulerer indholdet heraf.

13. Lov om automobilafgift (1482/1994) inden ændringen ved lov (1160/1998) finder anvendelse på omstændighederne i hovedsagen.

2. Lov om moms (arvonlisäverolaki)

14. Den grundlæggende lov om moms i Finland er arvonlisäverolaki (1501/1993). Den er blevet ændret ved lov 1483/1994, 1486/1994 og 1767/1995.

15. I henhold til § 1, stk. 1, skal merværdiafgift i henhold til denne lov betales til staten. I henhold til § 1, stk. 5, lovgives der særskilt om merværdiafgift af automobilafgiften i lov om automobilafgift (1482/1994).

16. I henhold til lovens § 102, stk. 1, nr. 4, kan den afgiftspligtige fradrage den merværdiafgift, der er pålagt automobilafgiften i henhold til lov om automobilafgift.

17. § 102b foreskriver, at der for at opnå fradrag for merværdiafgiften af automobilafgiften skal foreligge en afgørelse om opkrævning af den pågældende afgift, hvori størrelsen af den skyldige afgift angives.

18. I henhold til § 141, stk. 5, opnås de i kapitel 10 nævnte fradrag i den måned, hvori afgiften i henhold til § 102, stk. 1, nr. 4, betales.

B — *Fællesskabsbestemmelser*

19. De fællesskabsbestemmelser, der er relevante, er artikel 90 EF vedrørende forbuddet mod diskriminerende interne afgifter samt Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmoni-

sering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«)[2].

20. Sjette direktivs artikel 2 bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2. Indførsel af goder.«

21. Siden den 1. januar 1993 er det kun overførslen af goder til Fællesskabet og ikke længere overførslen fra en anden medlemsstat, der betragtes som import. Ligeledes skal der i hele Fællesskabet ikke længere svares merværdiafgift i bestemmelseslandet af erhvervelsen af et brugt motorkøretøj.

22. Sjette direktivs artikel 28a indeholder en særordning for nye transportmidler.

23. Artikel 28a, stk. 1, litra b), bestemmer:

»1. Der skal ligeledes svares merværdiafgift af:

[...]

b) erhvervelser inden for Fællesskabet af nye transportmidler mod vederlag i indlandet af afgiftspligtige personer eller ikke-afgiftspligtige juridiske personer, når disse personer er omfattet af undtagelsen i litra a), andet afsnit, eller af enhver anden ikke-afgiftspligtig person. [...]«

24. Artikel 28a, stk. 2, bestemmer i uddrag:

2 — EFT L 145, s. 1.

»2. I dette afsnit XVIa:

[...]

b) de i litra a) omhandlede transportmidler betragtes ikke som »nye transportmidler«, når følgende to betingelser er opfyldt samtidig:

— Levering foretages senere end tre måneder efter datoen for første ibrugtagning. Denne frist er dog på seks måneder, når der er tale om motorkøretøjer som defineret i litra a).

— Transportmidlet har tilbagelagt mere end 6 000 km, hvis der er tale om et motorkøretøj, har sejlet mere end 100 timer, hvis der er tale om et fartøj, eller har fløjet mere end 40 timer, hvis der er tale om et luftfartøj.

Medlemsstaterne fastsætter, hvorledes ovennævnte betingelser kan anses for opfyldt.«

25. Sjette direktivs artikel 33 giver medlemsstaterne mulighed for at opretholde eller indføre visse skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift og ikke giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

III — Sagens faktiske omstændigheder

26. En af klagerne ved den forelæggende ret, Antti Siilin, købte den 2. marts 1998 en personbil af mærket Mercedes Benz 190 2.0 Diesel for 7 350 DEM hos en automobilforhandler i Forbundsrepublikken Tyskland. Bilen var fremstillet den 1. januar 1986 og taget i brug den 13. november 1986. Bilen havde som ekstraudstyr automatgear og et mekanisk betjent soltag. Den 20. april 1998 importerede Antti Siilin bilen (kilometerstand: 180 000) til Finland og indgav en anmeldelse om automobilafgift.

27. Helsinki Distriktstoldkammer (Helsingin piiritullikamari) fastsatte værdien af et tilsvarende nyt køretøj til 41 100 DEM og forhøjede dette beløb med 3 880 DEM for ekstraudstyret. Dette gav en værdi på omregnet 136 851 FIM. Fra dette beløb blev trukket et standardfradrag på 4 600 FIM og et beløb på 85 963 FIM på grund af køretøjets alder. Automobilafgiften blev

fastsat til 46 288 FIM og merværdiafgiften af denne afgift til 10 183 FIM. Efter Antti Siilins opfattelse blev den finske importørs salgspris lagt til grund for listeprisen eksklusiv afgifter. Den 21. april 1998 indbetalte Antti Siilin det samlede beløb.

28. Antti Siilin anlagde imidlertid sag ved Uudenmaan lääninoikeus (kompetent administrativ domstol) til prøvelse af toldkammerets afgiftsansættelse.

29. Med hensyn til merværdiafgiften nedlagde Antti Siilin påstand om, at afgiftsansættelsen annulleredes. Med hensyn til automobilafgiften nedlagde han påstand om, at sagen blev hjemvist til toldkammeret. På grundlag af Nunes Tadeu-dommen [3] anførte han i denne henseende, at automobilafgiften ikke må overstige residualværdien af afgiften på et køretøj på det finske marked, som er identisk med hans brugte motorkøretøj med hensyn til alder, egenskaber og stand.

30. Uudenmaan lääninoikeus fandt, at afgiften på Antti Siilins motorkøretøj var blevet beregnet, uden at toldkammeret havde taget hensyn til den reelle værdiforringelse eller havde undersøgt, om den for Antti Siilins motorkøretøj fastsatte afgift oversteg residualværdien af afgiften på et tilsvarende i Finland indregistreret brugt køretøj af samme mærke og årgang. Retten annullerede således afgiftsansættelsen og hjemviste sagen til toldkammeret med henblik på, at dette på ny fastsatte størrelsen af afgiften.

31. Med hensyn til den finske merværdiafgift fandt Uudenmaan lääninoikeus, at denne på grund af sine kendetegn ikke udgjorde en merværdiafgift som omhandlet i sjette direktiv og heller ikke en omsætningsafgift, som det i henhold til direktivets artikel 33 ikke er tilladt at opkræve. Opkrævningen af merværdiafgiften af automobilafgiften er således ikke i strid med sjette direktiv. Da afgiftsansættelsen med hensyn til automobilafgiften imidlertid skulle fastsættes på ny, skulle størrelsen af merværdiafgiften af automobilafgiften også på ny beregnes af toldkammeret.

32. Derpå har både tulliasiamies (repræsentant for toldvæsenet) og Antti Siilin indgivet stævning til Korkein hallinto-oikeus (Finlands øverste forvaltningsdomstol) med henblik på tilladelse til at appellere afgørelsen fra Uudenmaan lääninoikeus. Mens tulliasiamies' stævning vedrørte afgørelsen med hensyn til såvel merværdiafgiften som automobilafgiften, var Antti Siilins stævning begrænset til merværdiafgiften.

3 — Dom af 9.3.1995, sag C-345/93, Sml. I, s. 479.

IV — De præjudicielle spørgsmål

33. Den 15. marts 2000 besluttede Korkein hallinto-oikeus at anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse og forelægge den følgende spørgsmål:

»*Afgiften på motorkøretøjer*

1) Ifølge § 11 i lov om automobilafgift udgør køretøjets anskaffelsesværdi for den afgiftspligtige grundlaget for køretøjets afgiftspligtige værdi ved fastsættelsen af denne afgift, når køretøjet er blevet indført som fællesskabsvare. Som anskaffelsesværdi anvendes køretøjets toldværdi som defineret i de relevante bestemmelser i toldkodeksen og i dens gennemførelsesforordning.

Kan traktatens artikel 95 [...] fortolkes således, at en sådan national bestemmelse om fastsættelse af den afgiftspligtige værdi, der udgør grundlaget for automobilafgiften, ikke er diskriminerende, særlig når henses til, at køretøjets afgiftspligtige værdi er defineret forskelligt, afhængig af i hvilket handelsled køretøjets importør driver virksomhed, dvs. om han driver virksomhed inden for engrosleddet, detailleddet eller som forbruger?

2) I henhold til § 7, stk. 1, i lov om afgift på motorkøretøjer opkræves der af et køretøj, der indføres brugt, afgift som af et tilsvarende nyt køretøj, dog således at afgiften nedsættes som foreskrevet i bestemmelsen. I henhold til bestemmelserne i lov 1482/1994 nedsættes afgiften for det tilsvarende nye køretøj med 0,5% for hver hel kalendermåned regnet fra det tidspunkt, hvor køretøjet i seks måneder har været indregistreret eller i brug, og den nedsættes da kun for de 150 første måneder. I henhold til den nugældende lov 1160/1998 skal der for et køretøj, der indføres brugt, opkræves en afgift svarende til afgiften på et nyt køretøj, nedsat med 0,6% pr. anvendelsesmåned for de 100 første anvendelsesmåneder og de følgende 100 anvendelsesmåneder nedsat med 0,9% pr. anvendelsesmåned af afgiftens for hver foregående måned beregnede residualværdi samt for de herefter følgende anvendelsesmåneder nedsat med 0,4% af afgiftens ved afslutningen af hver foregående måned beregnede residualværdi. Som anvendelsesmåned betragtes de hele kalendermåneder, der er forløbet fra det tidspunkt, hvor køretøjet blev taget i brug eller indregistreret for første gang.

Kan traktatens artikel 95 [...] fortolkes således, at en national afgiftsbestem-

melse ikke er diskriminerende, når særlig henses til, at

— udgangspunktet er afgiften for en tilsvarende ny bil

— afgiften i henhold til den tidligere bestemmelse først nedsættes efter en frist på seks måneder, og

— afgiften i henhold til både den tidligere og den nugældende bestemmelse nedsættes lineært på den ovenfor beskrevne måde?

3) Er det ud over det beregningsgrundlag, som er fastsat i de nationale afgiftsbestemmelser, desuden nødvendigt altid at undersøge køretøjets individuelle egenskaber for at sikre, at opkrævningen af automobilafgiften i visse tilfælde ikke fører til forskelsbehandling i strid med traktatens artikel 95 [...]?

Merværdiafgift af automobilafgiften

4) Kan [sjette direktiv] fortolkes således, at den afgift, der under betegnelsen merværdiafgift opkræves af automobilafgiften i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i § 5, stk. 1, i lov om automobilafgift og i § 1, stk. 5, i lov om moms, udgør en merværdiafgift i direktivets forstand, når henses til, at afgiften i henhold til de nationale bestemmelser kun opkræves på grundlag af automobilafgiften?

5) Såfremt det fjerde spørgsmål besvares benægtende, kan en sådan afgift da anses for en sådan skat eller afgift, som det er tilladt at opkræve i henhold til direktivets artikel 33?

6) Såfremt sådanne nationale afgiftsbestemmelser ikke anses for at være i strid med [sjette direktiv], kan traktatens artikel 95 [...] da fortolkes således, at disse afgiftsbestemmelser ikke er diskriminerende i artiklens forstand?«

V — De præjudicielle spørgsmål vedrørende automobilafgiften

34. De tre første præjudicielle spørgsmål vedrører forskellige aspekter af de bestemmelser i lov om automobilafgift, der finder anvendelse på det i hovedsagen foreliggende tilfælde. De skal derfor behandles under ét.

A — *Parternes argumenter*

35. Efter *Antti Siilins* opfattelse er automobilafgiften diskriminerende med hensyn til importerede motorkøretøjer og derfor i strid med artikel 90 EF. Antti Siilin har gjort gældende, at prisen for en ny bil eksklusiv afgifter skal anvendes til at fastsætte afgiftsgrundlaget for en importeret brugt bil. I de fleste tilfælde overstiger automobilafgiften residualværdien af afgiften på en tilsvarende brugt bil, der er indregistreret i Finland.

36. Anvendelsen af den finske afgiftsordning medfører, at afgiften på en brugt bil, som importeres af en privatperson, er mindst dobbelt så høj som afgiften på en brugt bil, der i sin tid blev importeret som ny bil af en officiel importør.

37. I henhold til § 7, stk. 1, i lov om automobilafgift svarer den afgift, der pålægges en importeret brugt bil, til det beløb, som pålægges en tilsvarende ny bil, dog således at afgiften nedsættes i henhold til de nærmere bestemmelser herom i denne lov. I tilfælde af, at en brugt bil importeres af en privatperson, svarer den afgift, der pålægges en tilsvarende ny bil, til afgiften på en bil, hvis afgiftsgrundlag omfatter sælgerens avance og andre dermed sammenhængende beløb. I modsætning hertil betaler den officielle importør, som importerer en ny bil til Finland, afgiften på købsprisen, dvs. uden at importørens avance og forskellige omkostninger er indregnet. Den afgift, der pålægges nye biler, som importeres til Finland af en officiel importør, er derfor lavere end den, der pålægges, når en privatperson importerer en ny eller brugt bil.

38. Antti Siilin er af den opfattelse, at de månedlige nedsættelser, der er fastsat i loven, under disse omstændigheder kun i ringe udstrækning indvirker på residualværdien af afgiften på et tilsvarende køretøj. Den brugte bil og den tilsvarende nye bil, som er importeret af en officiel importør, har forskellige afgiftsgrundlag. De procentuelle nedsættelser kan ikke fjerne forskelsbehandlingen.

39. Antti Siilin har udledt af Nunes Tadeu-dommen, at den afgift, der er betalt ved den første indregistrering af en tilsvarende bil, skal lægges til grund ved fastsættelsen af residualværdien af afgiften på bilen. Denne residualværdi skal nedsættes i forhold til den faktiske værdiforringelse af den brugte bil.

40. Med hensyn til nedsættelsens lineære udformning har Antti Siilin henvist til dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland [4], hvoraf det fremgår, at en sådan nedsættelse af afgiften ikke er lovlig.

41. Endelig har Antti Siilin anført, at det fremgår af Outokumpu-dommen [5], at en afgiftsmæssig diskriminering — selv om det kun måtte ske i visse tilfælde — og nærmere bestemt en højere afgift for importerede varer i forhold til indenlandske varer, er i strid med fællesskabsretten.

42. Den *finske regering* har anført, at automobilafgiften ikke er i strid med artikel 90 EF. Denne bestemmelse er nemlig ikke til hinder for, at medlemsstaterne pålægger varer forskellig afgift, såfremt afgiften beregnes efter objektive kriterier uden forskelsbehandling af importerede varer. For at undersøge, om en afgiftsordning for importerede biler er diskriminerende, er det nødvendigt at sammenligne den afgift, der pålægges biler, som er importeret fra andre medlemsstater, med den afgift, der pålægges brugte biler, som allerede befinder sig i landet. Hvis en brugt bil ikke er afgiftspligtig i en medlemsstat ved ejerskifte, skal beløbet af den første afgift på en bil, som er importeret fra en anden medlemsstat, sammenlignes med residualværdien af afgiften på en bil, som allerede befinder sig i landet.

43. For at fastslå de tilsvarende varer, som kan danne grundlag for sammenligningen af afgiften, skal man efter den finske regerings opfattelse tage hensyn til den økonomiske sammenhæng, foruden køretøjets væsentlige egenskaber, såsom mærke, model og alder. For at påvise, om en afgift, der pålægges en importeret brugt bil, er diskriminerende, er det muligt som sammenligningsgrundlag at anvende residualværdien af afgiften på et køretøj, som allerede befinder sig i medlemsstaten, og som blev importeret til denne i samme handelsled og med de samme egenskaber. Der vil kun være tale om forskelsbehandling, hvis den afgift, der pålægges brugte

4 — Dom af 23.10.1997, sag C-375/95, Sml. I, s. 5981, præmis 22.

5 — Dom af 2.4.1998, sag C-213/96, Sml. I, s. 1777, præmis 41.

biler, overstiger residualværdien af afgiften på en tilsvarende bil, der allerede findes på markedet og blev beskattet i samme handelsled som ny bil.

44. Automobilafgiften fastsættes derfor efter objektive kriterier og er ikke i strid med artikel 90 EF, da den værdi, der anvendes som afgiftsgrundlag, kan variere i forhold til de økonomiske omstændigheder, der er forbundet med erhvervelsen af bilen.

45. Med hensyn til den finske ordning, hvorefter udgangspunktet er afgiften for en tilsvarende ny bil, og der foretages en lineær nedsættelse, bemærkes det, at en sådan ordning ikke er i strid med fællesskabsretten. En nedsættelse i forhold til bilens alder svarer til den reelle værdiforringelse. Hertil kommer, at en brugt bils reelle værdiforringelse også er lineær.

46. Med hensyn til spørgsmålet, om det er nødvendigt at tage hensyn til motorkøretøjets individuelle egenskaber, har den finske regering anført, at fællesskabsretten ikke kræver en individuel vurdering af hvert enkelt køretøj.

47. Bestemmelserne i lov om automobilafgift, hvorefter afgiften fastsættes på grundlag af værdien af en tilsvarende ny bil, er efter *Kommissionens* opfattelse i sig selv ikke i strid med artikel 90 EF, såfremt den nye bil på alle punkter er identisk med den importerede brugte bil, og såfremt den herved fastsatte afgift ikke overstiger residualværdien af afgiften på en brugt bil, der allerede er indregistreret i medlemsstaten.

48. Kommissionen er endvidere af den opfattelse, at afgiftsgrundlaget er overvurderet. På grund af det hyppige modelskifte er det nemlig vanskeligt senere, dvs. på det tidspunkt, hvor bilen skal afgiftsansættes, at finde en identisk bil i samme kategori. Hvis en sådan bil ikke længere sælges på tidspunktet for afgiftsansættelsen, er det kun muligt at anvende en bil af samme model, som tidligere er blevet bragt i omsætning. Der kan tages hensyn til inflationen, ved at værdien af denne bil berigtiges.

49. Andre aspekter af den finske afgiftsordning kan være i strid med artikel 90 EF. Dette gælder den omstændighed, at der tages hensyn til forskellige handelsled, hvilket medfører, at størrelsen af afgiften

på en brugt bil er forskellig fra størrelsen af residualværdien af afgiften på en allerede beskattet brugt bil, der befinder sig på det indenlandske, dvs. det finske, marked.

50. Artikel 90 EF er endvidere til hinder for en ordning, hvorefter der foretages en lineær nedsættelse på 0,5% pr. måned, uden at der tages hensyn til den reelle værdiforringelse af køretøjet. Kommissionen er af den opfattelse, at det ikke er muligt at fastsætte værdiforringelsen generelt, da denne beror på en lang række faktorer, f.eks. det pågældende land, typen eller modellen. Den finske regering har ganske vist fremlagt en undersøgelse af værdiforringelsen fra 1998, men Kommissionen råder ikke over oplysninger om den faktiske værdiforringelse i 1998. I dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland har Domstolen fastslået, at værdien normalt falder med mere end 5% pr. år, og at værdiforringelsen navnlig er højere i de første år.

51. Kommissionen har tilføjet, at en afgiftsordning, hvorefter der ikke tages hensyn til de individuelle egenskaber, er i strid med artikel 90 EF, hvis det medfører, at afgiften på en importeret brugt bil overstiger residualværdien af afgiften på en tilsvarende brugt bil, som allerede er indregistreret i den pågældende medlemsstat.

52. Endelig er afgiften på motorkøretøjer diskriminerende, da den indebærer en forskelsbehandling af forhandlerne i andre medlemsstater.

B — *Vurdering*

53. De tre første præjudicielle spørgsmål vedrører forskellige aspekter af den finske lov om automobilafgift i den affattelse, der finder anvendelse på det i hovedsagen foreliggende tilfælde. De synspunkter, der behandles i spørgsmålene, er alle omfattet af anvendelsesområdet for artikel 90 EF, som ifølge Domstolens faste praksis [6] ikke blot omfatter størrelsen af afgiften, men også opkrævningsvilkårene og beregningsgrundlaget.

54. De spørgsmål, som parterne har taget op med hensyn til den finske ordning vedrørende den afgiftsmæssige behandling

6 — Dom af 22.3.1977, sag 74/76, Iannelli og Volpi, Sml. s. 557, og af 11.12.1990, sag C-47/88, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 4509, præmis 18.

af reparationer, og spørgsmålet, om denne er diskriminerende, er ikke omfattet af de præjudicielle spørgsmål og dermed ikke af denne sag.

55. Ved vurderingen af medlemsstaternes foranstaltninger på grundlag af artikel 90 EF skal det tages i betragtning, at artikel 90 EF forbyder et afgiftsgrundlag, som overstiger den faktiske værdi af afgiftsobjektet [7]. Ved beskatningen af brugte biler skal der derfor tages hensyn til den faktiske værdiforringelse [8].

56. Ved vurderingen af en afgiftsordning som den i hovedsagen omhandlede skal der endvidere ifølge Domstolens faste praksis [9] tages hensyn til, at den øvre grænse for afgiften er residualværdien af afgiften på den beskattede vare. I forbindelse med en brugt bil svarer dette til residualværdien af den afgift, der blev pålagt ved bilens indregistrering som ny bil, og som fortsat indgår i dens værdi som brugt bil. Denne residualværdi er direkte proportional [10] med værdiforringelsen, da den falder i samme forhold som bilens værdi.

57. Artikel 90 EF har til formål at fremme den afgiftsmæssige neutralitet mellem varer, der allerede findes på det indenlandske marked, og importerede varer. Denne bestemmelse må imidlertid ikke forstås således, at den har til formål at sikre lighed i forbindelse med den endelige salgspris. Den har derimod til formål at sikre, at medlemsstaternes afgiftsordninger virker neutralt i konkurrencemæssig henseende, og nærmere bestemt for så vidt som den er til hinder for ordninger, hvorved konkurrencefordele [11] for en importeret vare fjernes.

58. Nedenfor undersøges de enkelte aspekter af den finske ordning.

1. Køberens handelsled

59. Det problem med hensyn til handelsled, der behandles i det første præjudicielle spørgsmål, vedrører i det væsentlige spørgsmålet, om artikel 90 EF gør det muligt, at der tages hensyn til, hvilket handelsled den vare, der skal beskattes, befinder sig i. Dette udgør et retligt problem, eftersom afgiftsgrundlaget kan være af forskellig størrelse, alt efter handelsled. Dette med-

7 — Dommen i sagen Kommissionen mod Danmark, nævnt i fodnote 6, præmis 22.

8 — Nunes Tadeu-dommen, nævnt i fodnote 3, præmis 20, og af 22.2.2001, sag C-393/98, Gomes Valente, Sml. I, s. 1327, præmis 23.

9 — Dommen i sagen Kommissionen mod Danmark, nævnt i fodnote 6, præmis 20.

10 — Gomes Valente-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 41.

11 — Således allerede generaladvokat Jacobs i forslaget til afgørelse i Nunes Tadeu-sagen, nævnt i fodnote 3, punkt 17; jf. i den henseende den nylige dom i Gomes Valente-sagen, nævnt i fodnote 8, præmis 43.

fører imidlertid afgifter af forskellig størrelse, hvorfor den omstændighed, at der tages hensyn til handelsleddet, i sidste instans kan indebære en forskelsbehandling.

60. a) Indledningsvis kan det konstateres, at den finske ordning med hensyn til værdien af en brugt bil i de forskellige handelsled henviser til Fællesskabets toldregler. Den forskellige afgiftspligtige værdi følger således af anvendelsen af de fællesskabsretlige bestemmelser om toldværdi i toldkodeksen og gennemførelsesforordningen hertil.

61. Hvad angår Kommissionens tvivl med hensyn til, om det i det hele taget er foreneligt med det indre marked at anvende bestemmelser i denne forbindelse, som gælder for udenrigshandelen, henvises til Dounias-dommen [12], hvori Domstolen fastslog, at den blotte henvisning til toldkodeksen med henblik på fastlæggelsen af den afgiftspligtige værdi principielt ikke er i strid med traktaten.

62. b) Endvidere rejser der sig det spørgsmål, om det handelsled, som varen befinder sig i, ikke indgår blandt varens kendetegn, og om der derfor endog nødvendigvis skal tages hensyn til handelsleddet.

63. Det er nemlig af afgørende betydning for vurderingen af en afgiftsordning på grundlag af artikel 90 EF, om der i forbindelse med sammenligningen af indenlandske og udenlandske varer er tale om lignende varer [13]. Om varerne kan anses for lignende, afgøres på grundlag af varens, i dette tilfælde den brugte bils, egenskaber og behovene ud fra et forbrugersynspunkt [14]. Selv om begge aspekter består af en lang række elementer, som jeg vil komme nærmere ind på, har de dog én ting til fælles: Der er tale om aspekter, som alle er relateret til bilen selv. Dette er imidlertid ikke tilfældet med hensyn til det handelsled, som den brugte bil også befinder sig i.

64. c) Ifølge Domstolens praksis må en national afgiftsordning ikke være udformet således, at der ikke på samme måde tages hensyn til omsætningsafgiften for henholdsvis indenlandske og importerede brugte biler ved fastsættelsen af afgiftsgrundlaget [15], ligesom det heller ikke vil være acceptabelt at holde visse omkost-

12 — Dom af 3.2.2000, sag C-228/98, Sml. I, s. 577, præmis 45.

13 — Dom af 15.3.2001, sag C-265/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2305, præmis 41.

14 — Dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt i fodnote 13, præmis 42, og af 15.6.1999, sag C-421/97, Tarantik, Sml. I, s. 3633, præmis 28.

15 — Dounias-dommen, nævnt i fodnote 12, præmis 48.

ninger udenfor i forbindelse med indenlandske brugte biler eller ikke at fastsætte fradragsmuligheder for importerede brugte biler i modsætning til, hvad der er tilfældet med indenlandske brugte biler [16].

65. Selv om det således er tilfældet, at den brugte bils værdi — som Kommissionen har anført — har en tendens til at blive højere, hvis der tages hensyn til handelsleddet, udgør denne omstændighed ikke i sig selv en forskelsbehandling. En sådan ligger snarere i, at den omstændighed, at der tages hensyn til handelsleddet, principielt medfører — som det fremgår af de fremlagte beregninger — at størrelsen af afgiften på en brugt bil i forhold til denne bils værdi overstiger residualværdien af afgiften på en ny bil.

66. Det fremgår nemlig af Domstolens praksis, at en afgiftsordning allerede er i strid med artikel 90 EF, hvis det ikke i hvert tilfælde eller »under alle omstændigheder er udelukket, at der skal svares højere afgifter af importerede varer« [17] end af indenlandske varer. Selv om der af importerede brugte biler således kun i visse situationer skal svares højere afgifter end af brugte biler, der befinder sig på det indenlandske marked, vil dette ikke være acceptabelt. Ifølge de finske regler vil dette være tilfældet, hvis der blev anvendt et højere afgiftsgrundlag end det, der gælder for en lignende indenlandsk brugt bil.

67. I denne sag gælder forskellige afgiftsgrundlag for de forskellige handelsled. En brugt bil, der importeres i et handelsled, som »vurderes« højere, beskattes således højere end en brugt bil, der importeres i et handelsled, som »vurderes« lavere, eller som allerede befinder sig i landet. Da der blandt de lavere beskattede brugte biler under alle omstændigheder også findes indenlandske brugte biler, og blandt de højere beskattede brugte biler under alle omstændigheder også findes importerede brugte biler, foreligger der ikke en forskelsbehandling i denne henseende.

68. Denne virkning gør det nemlig klart, at en afgiftsordning, som for forskellige handelsled fastsætter en forskellig beskatning, under ingen omstændigheder udelukker, at der i visse tilfælde kan være tale om en højere beskatning af importerede varer.

16 — Dom af 17.6.1998, sag C-68/96, Grundig Italiana, Sml. I, s. 3775, præmis 17-21.

17 — Jf. i denne henseende dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland, nævnt i fodnote 4, præmis 29 og den deri anførte retspraksis; jf. tillige Gomes Valente-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 37.

2. Vurderingskriterier

69. Det andet præjudicielle spørgsmål vedrører en række aspekter af vurderingskriterierne for brugte biler. Svaret skal derfor begrænses til de omstændigheder, navnlig bestemmelser i national ret, som er af betydning for afgørelsen af hovedsagen.

a) Referencegrundlag: tilsvarende nyt køretøj

70. En national ordning, som foreskriver, at fastsættelsen af afgiftsgrundlaget skal ske på grundlag af værdien af et nyt køretøj, er acceptabel under visse omstændigheder. Således kan kun et tilsvarende køretøj komme i betragtning som referencegrundlag.

71. Om der er tale om et (i videst muligt omfang) tilsvarende køretøj, skal afgøres på grundlag af dets væsentlige kendetegn. Disse omfatter under alle omstændigheder model, type og bestemte karakteristika såsom alder, kilometerstand, udstyr, stand og fremdriftssystem.

b) Nedsættelse først efter seks måneder

72. Indledningsvis må det konstateres, at den tidligere lovgivning, dvs. den lovgivning, der var gældende inden den 15. januar 1999, finder anvendelse i den foreliggende sag.

73. På grundlag af princippet om, at den reelle værdiforringelse er afgørende, synes det tvivlsomt, at nedsættelsen af værdien af en ny bil med henblik på at fastsætte værdien af en brugt bil, som først sker seks måneder efter ibrugtagningen eller indregistreringen, er forenelig med artikel 90 EF.

74. I øvrigt er en sådan forsinket anvendelse af nedsættelsen heller ikke i overensstemmelse med resultaterne af den undersøgelse, som den finske regering har anført.

75. Selv om Domstolens praksis kun indeholder visse udtrykkelige tilkendegivelser vedrørende den årlige værdiforringelse, kan det af den omstændighed, at værdiforrin-

gelsen navnlig i de første år — på grundlag af empiriske værdier — er langt højere end 5% pr. år[18], udledes, at dette for de første seks måneder formentlig giver en værdiforringelse på mindst 2,5%. Skulle den reelle værdiforringelse i de første måneder være endnu højere, bliver det endnu tydeligere, at den forsinkede anvendelse af nedsættelsen er utilfredsstillende.

c) Lineær nedsættelse

76. Da den lov om automobilafgift, som var gældende inden den 15. januar 1999, finder anvendelse på det i hovedsagen foreliggende tilfælde, er det derfor den deri foreskrevne lineære afskrivning på 0,5% pr. måned, der finder anvendelse.

77. Som det allerede fremgår af retspraksis, er den reelle værdiforringelse af brugte biler imidlertid ikke lineær[19]. En så usmidig ordning må derfor være i strid med princippet om, at der skal tages hensyn til den reelle værdiforringelse.

18 — Dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland, nævnt i fodnote 4, præmis 22; jf. tillige punkt 5 i generaladvokat La Pergolas forslag til afgørelse, hvori det antages, at en begrænsning af værdiforringelsen til 5% er i strid med erfaringen.

19 — Dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland, nævnt i fodnote 4, præmis 22.

3. Teoretisk eller individuel vurdering

78. Det tredje præjudicielle spørgsmål skal forstås således, at den forelæggende ret ønsker oplyst, om der skal tages hensyn til køretøjets egenskaber på individuelt plan, eller om en vurdering på grundlag af teoretiske kriterier er tilstrækkelig, dvs. er forenelig med artikel 90 EF.

79. Med hensyn til spørgsmålet, om den brugte bils egenskaber skal vurderes individuelt eller må fastsættes teoretisk, er det fastslået i Domstolens dom i Gomes Valente-sagen, at artikel 90 EF under visse forudsætninger ikke er til hinder for en fastsættelse på grundlag af generelle og teoretiske kriterier. Dette gælder f.eks. for faste beregningstabeller, hvori der til fastsættelsen af værdien er anført kriterier som alder, kilometerstand, udstyr, stand, fremdrivningsmiddel, køretøjets mærke eller model. Det er ligeledes tilladt at anvende en gennemsnitspris[20].

80. En sådan — teoretisk — fastsættelse af værdien er imidlertid kun mulig under forudsætning af, at den ikke er diskriminerende[21]. Størrelsen af den afgift, der fremkommer på grundlag heraf, må således ikke

20 — Gomes Valente-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 24, 25 og 28.

21 — Nævnte dom, præmis 26.

overstige residualværdien af afgiften på det tilsvarende motorkøretøj, der allerede er indregistreret i indlandet.

— den afgiftspligtige værdi fastsættes således, at der tages hensyn til alle væsentlige egenskaber ved den brugte bil — i det mindste teoretisk —

81. Den gennemsigtighed eller tilgængelighed, som parterne har påberåbt sig, navnlig med hensyn til sådanne tabeller, og spørgsmålet, om praksis på dette område på tidspunktet for de faktiske omstændigheder opfyldte kravene i fællesskabsretten, er ikke omfattet af denne sag, da der ikke er henvist hertil i de præjudicielle spørgsmål. I denne henseende henvises kun til Gomes Valente-dommen, hvorefter de kriterier, der ligger til grund for beregningstabellen, skal bringes til offentlighedens kendskab [22].

ved fastsættelsen af den afgiftspligtige værdi af en brugt bil med henblik på at fastsætte automobilafgiften under forudsætning af, at dette ikke medfører, at størrelsen af afgiften overstiger residualværdien af afgiften på en allerede beskattet brugt bil på det indenlandske marked, og at der ikke tages hensyn til den faktiske værdiforringelse.

4. Konklusion

Artikel 90 EF skal endvidere fortolkes således, at den er til hinder for en national afgiftsbestemmelse, hvorefter der ved fastsættelsen af den afgiftspligtige værdi af en brugt bil med henblik på at fastsætte automobilafgiften skal tages hensyn til handelsleddet, den afgiftspligtige værdi først nedsættes efter en frist på seks måneder, og nedsættelsen fastsættes lineært på den måde, der finder anvendelse i hovedsagen.

82. De tre første præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 90 EF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national afgiftsbestemmelse, hvorefter

VI — De præjudicielle spørgsmål vedrørende merværdiafgiften

— toldværdien lægges til grund

83. Det fjerde, femte og sjette præjudicielle spørgsmål vedrører vurderingen af den

22 — Nævnte dom, præmis 34.

merværdiafgift, der er pålagt automobilafgiften, dvs. dens kvalificering som merværdiafgift i henhold til sjette direktiv, dens forenelighed med sjette direktivs artikel 33 og med artikel 90 EF[23].

A — *Parternes argumenter*

84. Med hensyn til den merværdiafgift, der er pålagt automobilafgiften, er *Antti Siilin* af den opfattelse, at der er tale om en merværdiafgift i sjette direktivs forstand, og at denne er i strid med dette direktiv. For kvalificeringen som merværdiafgift taler, at den i henhold til § 102, stk. 1, nr. 4, i den finske lov om moms kan fradrages, og at den er en generel afgift. På baggrund af det svar, der skal gives på det fjerde spørgsmål, er det ikke nødvendigt at besvare det femte og det sjette spørgsmål.

85. Efter den *finske regerings* opfattelse er merværdiafgiften af automobilafgiften trods sin betegnelse hverken en merværdiafgift i sjette direktivs forstand eller en omsætningsafgift, der er forbudt i henhold til sjette direktivs artikel 33.

23 — Det er derfor ikke nødvendigt at komme nærmere ind på denne afgifts forenelighed med artikel 23 EF og 25 EF, som Kommissionen har anført.

86. Den afgift, der er pålagt automobilafgiften, opkræves ved siden af merværdiafgiften og uafhængigt af denne. Derudover opkræves den også i et tilfælde, som ikke udgør en momspligtig erhvervelse, dvs. i forbindelse med en forbrugers erhvervelse af en brugt bil i en anden medlemsstat.

87. Endvidere har den finske regering henvist til Domstolens praksis i forbindelse med sjette direktivs artikel 33, hvoraf merværdiafgiftens væsentlige kendetegn fremgår. I modsætning til en merværdiafgift er den udløsende begivenhed for den afgift, der er pålagt automobilafgiften, udelukkende betalingen af automobilafgiften. Endvidere opkræves afgiften ikke ved salg af goder, import eller erhvervelser inden for Fællesskabet. Endelig opkræves den kun én gang.

88. Med hensyn til det femte spørgsmål har den finske regering gjort gældende, at den afgift, der er nævnt i § 5 i lov om automobilafgift, ikke har merværdiafgiftens væsentlige kendetegn og ikke er til hinder for funktionen af det merværdiafgiftssystem, der finder anvendelse inden for Fællesskabet. Der er derimod tale om en afgift, der er tilladt i henhold til sjette direktivs artikel 33.

89. Med hensyn til det sjette spørgsmål er den finske regering af den opfattelse, at den afgift, der er nævnt i § 5 i lov om automobilafgift, rammer alle motorkøretøjer på samme måde. På grund af sine kendetegn er denne afgift derfor ikke i strid med artikel 90 EF.

90. Under den mundtlige forhandling tilbageviste den finske regering udtrykkeligt Kommissionens opfattelse, hvorefter merværdiafgiften kunne fradrages automobilafgiften. Merværdiafgiften er således neutral.

91. Efter *Kommissionens* opfattelse er den afgift, der er pålagt automobilafgiften, en merværdiafgift i sjette direktivs forstand. Da den opkræves på grundlag af andre begivenheder end dem, der er omhandlet i sjette direktiv, er den ikke forenelig med dette direktivs artikel 2.

92. Endvidere opfylder den omhandlede merværdiafgift ikke kriterierne i sjette direktivs artikel 7 og 10 vedrørende indførsel af goder og afgiftspligtens indtræden.

93. Der er heller ikke tale om en afgift, der opkræves på erhvervelser inden for Fællesskabet som omhandlet i sjette direktivs artikel 28a.

94. Skulle Domstolen nå frem til, at der ikke er tale om en merværdiafgift i henhold til sjette direktiv, er denne afgift ikke i strid med sjette direktivs artikel 33, da den ikke har generel karakter.

95. Endvidere er Kommissionen af den opfattelse, at den omhandlede afgift er i strid med artikel 23 EF og 25 EF, dvs. at den derfor skal betragtes som en afgift med tilsvarende virkning som told. I praksis forhindres nemlig privatpersoner, der ikke er momspligtige, i at indføre nye eller brugte biler til Finland.

96. Skulle Domstolen imidlertid nå frem til, at den omhandlede afgift hverken er en merværdiafgift eller en afgift med tilsvarende virkning som told, er denne afgift efter Kommissionens opfattelse under alle omstændigheder i strid med artikel 90 EF, da den ikke finder anvendelse på indenlandske brugte biler, men på brugte biler, der importeres fra en anden medlemsstat. En privat forbruger, der har købt et brugt køretøj i en anden medlemsstat, har nemlig ingen fradragsret for afgiften. Derimod er indenlandske brugte motorkøretøjer ikke pålagt automobilafgiften og derfor heller ikke den merværdiafgift, der er pålagt denne afgift.

B — *Vurdering*

97. Nedenfor undersøges den afgift, der er pålagt automobilafgiften, på grundlag af de fællesskabsretlige aspekter, som den forelæggende ret har henvist til.

1. Vurdering som merværdiafgift i henhold til sjette direktiv

98. Indledningsvis bemærkes, at det ikke er afgørende for vurderingen af den afgift, der er pålagt automobilafgiften, hvordan denne afgift betegnes i den pågældende medlemsstat. Det er heller ikke afgørende, hvilken lov den pågældende bestemmelse indgår i, hvilket i den foreliggende sag er merværdiafgiftsordningen i lov 1501/1993.

99. Der er derimod af afgørende betydning for vurderingen, om den omhandlede afgift har de kendetegn, der er blevet udviklet i Domstolens praksis.

100. a) Hertil hører for det første fradragsretten for den afgift, der er blevet betalt ved den foregående transaktion. De finske bestemmelser giver ganske vist mulighed for fradrag, men ordningen indebærer ikke — som det kræves med hensyn til en merværdiafgift[24] — at merværdien beskattes, men derimod den samlede værdi.

101. b) Det er endvidere tvivlsomt, om den afgift, der er pålagt automobilafgiften, »anvendes generelt på transaktioner vedrørende varer eller tjenesteydelser«[25].

102. Den omhandlede afgift er generel i den forstand, at den pålægges ved såvel afgiftspligtige virksomheders erhvervelse som private forbrugeres erhvervelse. Den afgift, der er pålagt automobilafgiften, opkræves imidlertid ikke for alle former for varer, men kun for visse køretøjer. Der er dermed tale om en afgift, der kun opkræves for visse varer, som ifølge Domstolens praksis[26] ikke kan betragtes som en generel afgift.

24 — Dom af 7.5.1992, sag C-347/90, Bozzi, Sml. I, s. 2947, præmis 12; jf. dom af 16.12.1992, sag C-208/91, Beaulande, Sml. I, s. 6709, præmis 18.

25 — Bozzi-dommen, nævnt i fodnote 24, præmis 12 og den deri anførte retspraksis.

26 — Dom af 19.3.1991, sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385, præmis 14, og af 17.9.1997, sag C-347/95, UCAL, Sml. I, s. 4911, præmis 36, vedrørende en afgift på visse mejeriprodukter.

103. Ifølge retspraksis kan en afgift, der ikke rammer »samtlige økonomiske transaktioner« [27], heller ikke betragtes som en generel afgift. Dette gælder også for den omhandlede afgift, da den kun er knyttet til opkrævningen af den afgift, der pålægges ved indregistreringen af et køretøj. Der er dermed tale om en afgift, der fastsættes i forhold til det beløb, som den afgiftspligtige skal betale, dvs. i forhold til den skyldige automobilafgift [28].

104. Hertil kommer, at den afgift, der er pålagt automobilafgiften, hverken pålægges som følge af levering af goder eller tjenesteydelser eller som følge af indførsel i sjette direktivs artikel 2's forstand.

105. Endvidere skal den afgift, der er pålagt automobilafgiften, heller ikke — som det er nødvendigt, for at den kan betragtes som en merværdiafgift — opkræves i hvert led af produktions- og omsætningsforløbet [29]. I henhold til § 5 i lov om automobilafgift opkræves afgiften derimod — kun — i forbindelse med automobilafgiften.

106. c) Endelig skal det undersøges, om den afgift, der er pålagt automobilafgiften, er proportional med varens værdi, dvs. køretøjets pris, hvilket kræves af en merværdiafgift [30]. I denne henseende er den finske regerings opfattelse ganske vist på den ene side korrekt, for så vidt det ikke er varens værdi, men automobilafgiften, der udgør afgiftsgrundlaget, men det er på den anden side imidlertid også korrekt, at automobilafgiften på sin side fastsættes på grundlag af varens værdi. Dermed er den afgift, der er pålagt automobilafgiften, således i det mindste indirekte baseret på varens værdi.

107. Den afgift, der er pålagt automobilafgiften, har derfor under ingen omstændigheder alle merværdiafgiftens væsentlige kendetegn.

2. Vurdering på grundlag af sjette direktivs artikel 33

108. Det kan udledes af sjette direktivs artikel 33, at fællesskabsretten under visse

27 — Beaulande-dommen, nævnt i fodnote 24, præmis 16, og dom af 17.9.1997, sag C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, Sml. I, s. 5053, præmis 17.

28 — Jf. dom af 19.2.1998, sag C-318/96, SPAR, Sml. I, s. 785, præmis 25, med hensyn til vurderingen af en sådan afgift.

29 — Jf. i denne henseende dom af 27.11.1985, sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml. s. 3759, præmis 15, af 9.3.2000, sag C-437/97, EKW og Wein & Co., Sml. I, s. 1157, præmis 49, og Bozzi-dommen, nævnt i fodnote 24, præmis 12.

30 — Rousseau Wilmot-dommen, nævnt i fodnote 29, præmis 15, og dom af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, præmis 15, og Bozzi-dommen, nævnt i fodnote 24, præmis 12.

omstændigheder tillader afgiftsordninger, der konkurrerer med momsen [31]. »Medlemsstaterne kan derfor indføre afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgifter« [32] eller — med andre ord — »skatter og afgifter, der ikke har momsens væsentligste kendetegn« [33].

109. Da den afgift, der er pålagt automobilafgiften, efter den her foreslåede løsning ikke har alle merværdiafgiftens væsentlige kendetegn, er bestemmelserne i sjette direktiv ikke til hinder for denne afgift.

3. Vurdering på grundlag af artikel 90 EF

110. Med hensyn til spørgsmålet, om den afgift, der er pålagt automobilafgiften, er forenelig med artikel 90 EF, bemærkes, at denne afgift gælder for køretøjer, der indregistreres i Finland. Dermed foreligger der — som også i forbindelse med automobilafgiften — en forskellig behandling af brugte biler, som importeres til Finland fra en anden medlemsstat, for at blive indregistreret dér, og brugte biler, der allerede befinder sig i Finland. Da automobilafgiften og merværdiafgiften heraf allerede blev pålagt sidstnævnte, da de var nye, pålægges disse to afgifter ikke endnu en gang, når bilerne erhverves som brugte biler i Finland.

111. Da den såkaldte merværdiafgift pålægges automobilafgiften, skal den i det væsentlige vurderes på samme måde som automobilafgiften. For så vidt størrelsen af den afgift, der pålægges automobilafgiften i forbindelse med indregistreringen af et importeret brugt køretøj, overstiger residualværdien af afgiften på et brugt motorkøretøj, der befinder sig i indlandet, er denne afgift diskriminerende og i strid med artikel 90 EF.

112. Den afgift, der er pålagt automobilafgiften, medfører nemlig, at den konkurrencefordel, som et brugt køretøj, der importeres fra en anden medlemsstat, har i forhold til et brugt køretøj, der befinder sig i indlandet, fjernes.

4. Konklusion

113. Det fjerde og det femte præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at

31 — Fast retspraksis efter dom af 8.7.1986, sag 73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219.

32 — Giant-dommen, nævnt i fodnote 26, præmis 9; jf. allerede Rousseau Wilmot-dommen, nævnt i fodnote 29, præmis 16.

33 — Bozzi-dommen, nævnt i fodnote 24, præmis 10.

sjette direktiv skal fortolkes således, at en afgift, der betegnes merværdiafgift, såsom den i hovedsagen omhandlede, ikke kan betragtes som en merværdiafgift i dette direktivs forstand, men derimod som en skat eller afgift, der er tilladt i henhold til sjette direktivs artikel 33.

114. Det sjette præjudicielle spørgsmål skal besvares med, at artikel 90 EF skal fortolkes således, at den afgift, der betegnes merværdiafgift, er diskriminerende på den i denne artikel anførte måde, for så vidt størrelsen af afgiften overstiger residualværdien af afgiften på en allerede beskattet brugt bil, der befinder sig på det indenlandske marked.

VII — Forslag til afgørelse

115. På baggrund af ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål på følgende måde:

1) De tre første præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 90 EF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national afgiftsbestemmelse, hvorefter

— toldværdien lægges til grund

— den afgiftspligtige værdi fastsættes således, at der tages hensyn til alle væsentlige egenskaber ved den brugte bil — i det mindste teoretisk —

ved fastsættelsen af den afgiftspligtige værdi af en brugt bil med henblik på at fastsætte automobilafgiften under forudsætning af, at dette ikke medfører, at størrelsen af afgiften overstiger residualværdien af afgiften på en allerede beskattet brugt bil på det indenlandske marked, og at der ikke tages hensyn til den faktiske værdiforringelse.

Artikel 90 EF skal endvidere fortolkes således, at den er til hinder for en national afgiftsbestemmelse, hvorefter der ved fastsættelsen af den afgiftspligtige værdi af en brugt bil med henblik på at fastsætte automobilafgiften skal tages hensyn til handelsleddet, den afgiftspligtige værdi først nedsættes efter en frist på seks måneder, og nedsættelsen fastsættes lineært på den måde, der finder anvendelse i hovedsagen.

2) Det fjerde og det femte præjudicielle spørgsmål skal besvares med, at Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at en afgift, der betegnes merværdiafgift, såsom den i hovedsagen omhandlede, ikke kan betragtes som en merværdiafgift i dette direktivs forstand, men derimod som en skat eller afgift, der er tilladt i henhold til sjette direktivs artikel 33.

Det sjette præjudicielle spørgsmål skal besvares med, at artikel 90 EF skal fortolkes således, at den afgift, der betegnes merværdiafgift, er diskriminerende på den i denne artikel anførte måde, for så vidt størrelsen af afgiften overstiger residualværdien af afgiften på en allerede beskattet brugt bil, der befinder sig på det indenlandske marked.