FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

föredraget den 25 oktober 2001 [1]

I — Inledning

1. Målet rör beskattning i en medlemsstat av ett begagnat fordon, som en privatperson förvärvat i en annan medlemsstat. Tolkningsfrågan avser den bilskatt som tas ut i Finland och den mervärdesskatt som skall betalas på grundval av denna skatt. När det i förfarandet talas om införsel eller import till Finland, så grundas detta fall strängt taget inte på någon omständighet som utgör "import" i den mening som avses i den gällande gemenskapsrätten, det vill säga import till gemenskapen. Tvärtom rör målet vid den nationella domstolen endast införseln av gemenskapsvaror från en medlemsstat till en annan, nämligen till Finland. För enkelhetens skull kommer emellertid införseln till Finland även i det följande att betecknas som import.

1 — Originalspråk: tyska.

Tillämpliga bestämmelser

A — *Den nationella lagstiftningen*

2. I målet är två finska skattelagar aktuella, bilskattelagen (Autoverolaki) och mervärdesskattelagen (Arvonlisäverolaki).

1. Bilskattelagen (Autoverolaki)

3. Enligt 1 § 1 mom. bilskattelagen (1482/1994) skall innan fordonet registreras eller tas i bruk i Finland bilskatt betalas till staten i enlighet med denna lag för personbilar (kategori M 1), paketbilar

(kategori N 1) och sådana andra bilar vilkas egenmassa är mindre än 1 875 kilogram, för motorcyklar (kategori L 3 och L 4) samt för andra fordon i kategori L.

4. I 3 § regleras beskattningen av fordon, i vilka minst 50 procent av delarna har bytts ut. För importerade begagnade fordon sker skatteuttag från och med när utbytet uppgår till 25 procent.

5. Enligt 4 § 1 mom. är importören av ett fordon eller tillverkaren av ett fordon som är tillverkat i Finland skyldig att betala bilskatt.

6. Enligt 5 § är den som är skyldig att betala bilskatt även skyldig att betala mervärdesskatt avseende bilskatten till det belopp som stadgas i mervärdesskattelagen (Arvonlisäverolaki). Den myndighet som uppbär bilskatten fastställer i samband med uppbörden av bilskatten den mervärdesskatt som skall betalas i enlighet med de tillämpliga bestämmelserna i bilskattelagen om bilskatt.

7. Av 6 § 1 mom. framgår att bilskatt skall betalas med beloppet av bilens beskattningsvärde, minskat med 4 600 FIM. Skatten skall likväl alltid vara minst 50 procent av bilens beskattningsvärde.

8. Enligt 7 § uppbärs skatt för ett fordon som importerats begagnat såsom för ett motsvarande nytt fordon, varvid skatten nedsätts enligt denna bestämmelse.

För fordon, för vilka skatten har fastställts den 15 januari 1999 eller senare, gäller 7 § i dess lydelse enligt lag 1160/1998. Enligt den tidigare gällande bestämmelsen, vilken är den som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen, nedsätts skatten för det nya fordonet med 0,5 procent för varje hel kalendermånad räknat från den tidpunkt då fordonet i sex månader varit registrerat eller i bruk. Skatten nedsattes bara för de 150 första månader fordonet använts.

Om något nytt fordon som motsvarar det begagnade fordonet inte kan påvisas, fastställs skatten enligt 7 § 2 mom. till den skatt som påförs ett nytt fordon vars tekniska och övriga egenskaper närmast motsvarar det importerade fordonet. Om den tid som fordonet varit i användning är kortare än den tid som anges i 1 mom., kan skatten fastställas enligt den faktiska användningstiden. Blir skatten enligt beskattningsvärdet för ett fordon som importerats begagnat högre än den skatt som skulle ha fastställts enligt 1 mom., fastställs skatten enligt fordonets beskattningsvärde.

9. Enligt 10 § anses ett fordon vara begagnat vid import, om mer än 10 000 kilometer har körts med fordonet enligt en tillförlitlig utredning och om det har varit registrerat utomlands under längre tid än sex månader. Kravet på ett visst antal kilometer togs bort genom lagen av den 30 december 1998 (1160/1998).

10. Enligt 11 § ligger fordonets anskaffningsvärde för den skattskyldige, minskat med de belopp som anges i 16 §, till grund för ett importerat fordons beskattningsvärde.

I 11 § föreskrivs vidare följande:

"Anskaffningsvärdet i fråga om ett importerat fordon är

1. för ett fordon som importerats såsom icke-gemenskapsvara enligt Europeiska gemenskapens tullkodex (Europeiska gemenskapernas råds förordning (EEG) nr 2913/92), det tullvärde som avses i tullkodexen och i Europeiska gemenskapernas råds förordning (EEG) nr 2454/93 om tillämpningsföreskrifter för tullkodexen, samt

2. för ett fordon som importerats såsom gemenskapsvara, ett värde som bestäms med iakttagande av tillämpliga delar av punkt 1.

Beskattningsvärdet skall inbegripa alla kostnader som fordonet direkt eller indirekt har orsakat den skattskyldige före beskattningen då det levererats till Finland eller till den skattskyldiges första lager i Finland, samt den tull som eventuellt skall betalas för fordonet.

För ett fordon som tillverkats här i landet är beskattningsvärdet, om tillverkaren är skattskyldig, fordonets pris på tillverkningsplatsen, vilket bestäms enligt fordonets tillverkningskostnader.

I beskattningsvärdet inräknas dock inte värdet av sedvanlig iståndsättning av fordonet i försäljningssyfte eller värdet av sådan utrustning för högst 500 mark som fordonet i samband därmed försetts med. Registreringsavgift för fordonet och avgift för registreringsskyltar räknas inte in i beskattningsvärdet."

11. Enligt 12 § räknas den mervärdesskatt som den skattskyldige enligt mervärdesskattelagen har betalt för ett fordon enligt mervärdesskattelagen inte in i det beskattningsvärde som ligger till grund för bilskatten.

12. I 37 § föreskrivs att de skattskyldiga skall inge en bilskattedeklaration med de uppgifter som där anges.

13. Bilskattelagen (1482/1994) i dess lydelse innan den ändrades genom lag (1160/1998) är tillämplig på omständigheterna i målet vid den nationella domstolen.

2. Mervärdesskattelagen (Arvonlisäverolaki)

14. Den grundläggande mervärdesskattelagen i Finland är mervärdesskattelagen (1501/1993). Ändringar har gjorts genom lagarna 1483/1993, 1486/1994 och 1767/1995.

15. Enligt 1 § 1 mom. skall mervärdesskatt enligt denna lag betalas till staten. Enligt 5 mom. i denna paragraf regleras mervärdesskatt på bilskatt särskilt i bilskattelagen (1482/1994).

16. Enligt 102 § 1 mom. fjärde punkten får den skattskyldige göra avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till bilskatt enligt bilskattelagen.

17. I 102 § b föreskrivs att avdragsrätt för den mervärdesskatt som är hänförlig till bilskatt förutsätter ett debiteringsbeslut, av vilket framgår beloppet av den skatt som skall betalas.

18. Enligt 141 § femte punkten skall avdrag enligt 10 kap. hänföras till den kalendermånad under vilken den skatt som avses i 102 § 1 mom. fjärde punkten är betald.

B — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

19. De gemenskapsrättsliga bestämmelser som är relevanta är artikel 90 EG rörande förbud mot diskriminerande inhemska skatter och avgifter samt rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977

om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallad sjätte direktivet). [2]

20. Artikel 2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Mervärdeskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor."

21. Sedan den 1 januari 1993 räknas endast införandet av varor till gemenskapen och inte längre införandet från en annan medlemsstat som införsel. Förvärvet av ett begagnat fordon inom gemenskapen omfattas inte heller längre av bestämningslandets mervärdesskatt.

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

22. Artikel 28a i sjätte direktivet innehåller en särskild regel om nya fordon.

23. I artikel 28a punkt 1 b föreskrivs följande:

"Följande skall också beläggas med mervärdesskatt:

...

b) Förvärv inom gemenskapen av nya transportmedel som sker mot vederlag inom landet av skattskyldiga personer eller icke skattskyldiga juridiska personer som kan komma i fråga för det undantag som föreskrivs i andra stycket punkt a eller av någon annan icke skattskyldig person."

24. I artikel 28a punkt 2 anges i utdrag följande:

"I denna avdelning används följande beteckningar i de betydelser som här anges:

...

b) de transportmedel som avses i a skall inte anses vara 'nya' om de samtidigt uppfyller båda villkoren nedan:

— De har levererats mer än tre månader efter det att de först togs i bruk. Denna tid skall emellertid vara sex månader för de motordrivna landfordon som avses i a.

— De har körts mer än 6 000 km i fråga om landfordon, seglats mer än 100 timmar i fråga om fartyg, eller flugits mer än 40 timmar i fråga om flygplan.

Medlemsstaterna skall fastställa de betingelser under vilka ovanstående omständigheter kan anses vara uppfyllda."

25. Genom artikel 33 i sjätte direktivet tillåts medlemsstaterna att behålla eller införa skatter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter och som inte leder till gränsformaliteter.

III — Bakgrund

26. En av klagandena vid den hänskjutande domstolen, Antti Siilin, köpte den 2 mars 1998 en personbil av märket Mercedes Benz 190 2.0 Diesel för 7 350 DEM från en bilhandlare i Förbundsrepubliken Tyskland. Fordonet var tillverkat den 1 januari 1986 och registrerat den 13 november 1986. Bilen hade som tilläggsutrustning en automatisk växellåda och en mekaniskt manövrerad taklucka. Den 20 april 1998 införde Antti Siilin bilen (kilometerställning 180 000) till Finland och lämnade in en bilskattedeklaration.

27. Helsingfors distriktstullkammare utgick från värdet av en likartad ny bil på 41 100 DEM och tillade 3 880 DEM för tilläggsutrustningen. Omräknat ledde detta till ett värde av 136 851 FIM. Från detta avdrogs ett schablonbelopp på 4 600 FIM och ett belopp på grund av ålder på

85 963 FIM. Bilskatten fastställdes till 46 288 FIM och den därtill hänförliga mervädesskatten till 10 183 FIM. Enligt Antti Siilins mening hade de finska importörernas försäljningspris lagts till grund för de listade priserna före skatt. Antti Siili betalade in det totala skattebeloppet den 21 april 1998.

28. Antti Siili väckte emellertid talan mot skattebeslutet vid den behöriga förvaltningsdomstolen, Nylands länsrätt.

29. Vad beträffar mervärdesskatten yrkade han att skattebeslutet skulle upphävas. Vad gäller bilskatten yrkade han att ärendet skulle återförvisas till tullmyndigheten. Till grund härför anförde han, med stöd av domen i målet Nunes Tadeu,[3] att bilskatten inte får vara högre än den återstående skattedel som ingår i värdet av en bil på den finska marknaden, som mot bakgrund av dess ålder, egenskaper och skick är likartad hans begagnade bil.

30. Nylands länsrätt fann att tullmyndigheten beräknat bilskatten på ett sådant sätt att den faktiska värdeminskningen inte hade prövats och att det inte undersökts om den bilskatt som fastställts för Antti Siilins bil överskred den återstående skattedel som ingår i värdet av en likartad bil av samma märke och samma årsmodell som är registrerad i Finland. Förvaltningsdomstolen upphävde följaktligen beslutet vad gäller bilskatten och återförvisade målet till tullmyndigheten för förnyad fastställelse av skattebeloppet.

31. Vad beträffar den finska mervärdesskatten fann Nylands länsrätt att denna, på grund av dess kännetecken, inte var någon mervärdesskatt i den mening som avses i sjätte direktivet och inte heller utgjorde någon förbjuden omsättningsskatt enligt artikel 33. Det strider följaktligen inte mot sjätte direktivet att ta ut en sådan skatt. Eftersom skattebeslutet emellertid skulle omprövas vad gällde bilskatten, fann den nationella domstolen att även beloppet av den mervärdesskatt som var hänförlig till bilskatten på nytt skulle fastställas av tullmyndigheten.

32. Mot bakgrund härav har såväl tullstyrelsens ombud som Antti Siilin yrkat att högsta förvaltningsdomstolen skall lämna prövningstillstånd vad gäller Nylands länsrätts dom. Tullstyrelsens ombud har överklagat beslutet såväl vad gäller den del som avser mervärdesskatten som den del som avser bilskatten, medan Antti Siilin endast har överklagat beslutet i den del som avser mervärdesskatten.

3 — Dom av den 9 mars 1995 i mål C-345/93, Nunes Tadeu (REG 1995, s. I-479).

IV — Tolkningsfrågorna

33. Den 15 mars 2000 beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att begära ett förhandsavgörande från domstolen beträffande följande frågor:

Bilskatten

1. Enligt 11 § bilskattelagen utgör fordonets anskaffningsvärde för den skattskyldige grunden för fordonets beskattningsvärde vid fastställelsen av bilskatten när fordonet har importerats som en gemenskapsvara. Såsom anskaffningsvärde används i tillämpliga delar det tullvärde för fordonet som avses i tullkodexen och dess tillämpningsförordning.

   Kan artikel 90 EG (tidigare artikel 95 i EG-fördraget) tolkas så, att en sådan nationell bestämmelse om fastställelsen av det beskattningsvärde som utgör grundval för bilskatten inte är diskriminerande, särskilt med hänsyn till att fordonets beskattningsvärde blir olika stort beroende på i vilket handelsled fordonets importör är verksam, det vill säga beroende på om han är verksam inom partihandelsledet, detaljhandelsledet eller som konsument?

2. Enligt 7 § 1 mom. bilskattelagen tas för ett fordon som importeras begagnat ut skatt såsom för ett motsvarande nytt fordon, dock så att skatten nedsätts på det sätt som anges i bestämmelsen. Enligt bestämmelsen i lag 1482/1994 nedsattes skatten för det motsvarande nya fordonet med 0,5 procent för varje hel kalendermånad, räknat från den tidpunkt då fordonet i sex månader varit registrerat eller i bruk, och den nedsattes då bara för de 150 första användningsmånaderna. Enligt den nu gällande lagen 1160/1998 skall för ett fordon som importerats begagnat tas ut en skatt motsvarande skatten för ett nytt fordon nedsatt med 0,6 procent av restvärdet av skatten beräknad vid varje föregående månads slut per användningsmånad för de hundra första användningsmånaderna och med 0,9 procent för de följande hundra användningsmånaderna, samt för användningsmånaderna därefter nedsatt med 0,4 procent av restvärdet av skatten beräknad vid varje föregående månads slut. Som användningsmånader räknas de hela kalendermånader som förflutit från det fordonet togs i bruk eller registrerades första gången.

   Kan artikel 90 EG (tidigare artikel 95 i EG-fördraget) tolkas så, att en sådan

nationell skattebestämmelse inte är diskriminerande. när hänsyn särskilt tas till att

Mervärdesskatt hänförlig till bilskatten

— utgångspunkten utgörs av skatten för en motsvarande ny bil,

— bilskatten enligt den tidigare gällande bestämmelsen endast nedsattes först efter en frist på sex månader, och

— skatten enligt både den tidigare och aktuella bestämmelsen nedsätts lineärt i enlighet med vad som angetts ovan?

3. Är det utöver de beräkningsgrunder som fastställs i den nationella skattebestämmelsen dessutom nödvändigt att alltid utreda fordonets individuella egenskaper för att säkerställa att uppbörden av bilskatten i ett enskilt fall inte leder till en diskriminering i strid med artikel 90 EG (tidigare artikel 95 i EG-fördraget)?

4. Kan mervärdesskattedirektivet tolkas så, att den skatt kallad mervärdesskatt som är hänförlig till bilskatten enligt 5 § 1 mom. bilskattelagen och 1 § 5 mom. mervärdesskattelagen utgör en mervärdesskatt i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, när hänsyn tas till den omständigheten att skatten enligt de nationella bestämmelserna endast tas ut på grundval av bilskatten?

5. Om svaret på den fjärde frågan är nekande, kan en sådan skatt ändå beaktas som en sådan skatt eller avgift som får debiteras enligt artikel 33 i mervärdesskattedirektivet?

6. Om sådana nationella skattebestämmelser inte anses stå i strid med mervärdesskattedirektivet, kan artikel 90 EG (tidigare artikel 95 i EG-fördraget) tolkas så, att dessa skattebestämmelser inte är diskriminerande i den mening som avses i artikeln?

V — Tolkningsfrågorna avseende bilskatten

34. De första tre tolkningsfrågorna rör olika aspekter av de bestämmelser i bilskattelagen som är relevanta i målet vid den nationella domstolen. De skall därför behandlas i ett sammanhang.

A — *Parternas argument*

35. Enligt *Antti Siilin* är bilskatten som påförs importerade fordon diskriminerande och strider därför mot artikel 90 EG. Antti Siilin har gjort gällande att priset för en ny bil före skatt har använts för att fastställa beskattningsunderlaget för en importerad begagnad bil. I de flesta fall är bilskatten högre än den återstående delen av den skatt som ingår i värdet av en likartad och i Finland registrerad begagnad bil.

36. Tillämpningen av det finska skattesystemet leder till att en begagnad bil som importerats av en privatperson belastas med en skatt som är minst dubbelt så hög som för en begagnad bil som införts av en officiell importör när den var ny.

37. Enligt 7 § 1 mom. bilskattelagen tas, för ett fordon som importerats begagnat, ut skatt såsom för ett motsvarande nytt fordon, dock nedsatt på sätt som anges i bestämmelsen. För det fall att en begagnad bil har importerats av en privatperson så motsvarar den skatt som tas ut för en likartad ny bil den skatt som påförs en bil i vars beskattningsunderlag försäljarens vinstmarginal och andra därmed sammanhängande belopp ingår. Till skillnad från detta betalar en officiell importör som importerar en ny bil till Finland skatt på förvärvspriset, det vill säga utan att vinstmarginalen och andra kostnader inräknas. Därför är den skatt som påförs nya bilar som importerats till Finland av en officiell importör lägre än den som påförs när en ny eller en begagnad bil importeras av en privatperson.

38. Antti Siilin anser att de månatliga nedsättningarna av skatten som föreskrivs i lagen under dessa omständigheter endast i ringa omfattning påverkar beloppet av den återstående skatt som utgör en del av värdet av en likartad bil. En begagnad bil och en av en officiell importör införd likartad ny bil har skilda beskattningsunderlag. De procentuella nedsättningarna kan inte ändra det förhållandet att det rör sig om en diskriminering.

39. Antti Siilin anser att det av domen i målet Nunes Tadeu framgår att storleken av den skatt som tas ut vid den första registreringen av en likartad bil skall beaktas när den återstående skatt som ingår i värdet av en bil fastställs. Detta återstående belopp skall nedsättas i förhållande till hur värdet av den begagnade bilen faktiskt har minskat.

40. Vad beträffar nedsättningens linjära utformning har Antti Siilin hänvisat till domen i målet kommissionen mot Grekland,[4] av vilken det framgår att en sådan nedsättning av skatten inte är tillåten.

41. Antti Siilin har slutligen anfört att det av domen i målet Outokumpu[5] framgår att även en skattediskriminering som endast uppstår i vissa fall, närmare bestämt ett högre skattetryck för importerade produkter i förhållande till inhemska produkter, strider mot gemenskapsrätten.

42. Enligt den *finska regeringen* strider bilskatten inte mot artikel 90 EG. Denna bestämmelse innehåller nämligen inget förbud för medlemsstaterna att beskatta varor på olika sätt, såvida skatten beräknas enligt objektiva kriterier utan diskriminering av importerade varor. För att undersöka huruvida en skatteordning för importerade bilar är diskriminerande är det nödvändigt att jämföra den skatt som uppbärs på bilar som införs från andra medlemsstater med den skatt som uppbärs på begagnade bilar som redan befinner sig i landet. Om en begagnad bil inte skulle beskattas i en medlemsstat vid ett ägarbyte, skulle beloppet av den första beskattningen av ett fordon som förts in från en annan medlemsstat kunna jämföras med det belopp som ingår i värdet av ett fordon som redan finns i landet.

43. För att få fram likartade situationer som kan utgöra grundlag för jämförelsen av skatten, skall man enligt den finska regeringens mening beakta det ekonomiska sammanhanget tillsammans med bilens väsentliga egenskaper, såsom märke, modell och ålder. För att påvisa den diskriminerande verkan av en skatt som tas ut på importerade begagnade bilar, kan man som jämförelsegrund använda det återstående skattebelopp som utgör del av värdet av en bil som redan befinner sig i medlemsstaten och som importerats till denna genom samma handelsled och som har samma egenskaper. En diskriminering föreligger endast om den skatt som tas ut på den begagnade bilen överstiger det

4 — Dom av den 23 oktober 1997 i mål C-375/95, kommissionen mot Grekland (REG 1997, s. I-5981), punkt 22.

5 — Dom av den 2 april 1998 i mål C-213/96, Outokumpu (REG 1998, s. I-1777), punkt 41.

återstående belopp som utgör del av värdet av en likartad bil som redan finns på marknaden och som beskattas i samma handelsled som nya bilar.

44. Bilskatten fastställs därmed enligt objektiva kriterier och strider inte mot artikel 90 EG, eftersom det värde som används som beskattningsunderlag kan variera i förhållande till de ekonomiska aspekter som är knutna till förvärvet av bilen.

45. Det bör konstateras att en sådan lagstiftning som den finska, som utgår från skatten på en likartad ny bil och nedsätter skatten linjärt, inte strider mot gemenskapsrätten. En nedsättning med anledning av bilens ålder motsvarar den faktiska värdeminskningen. Härtill kommer att även den faktiska värdeminskningen av en begagnad bil är linjär.

46. På frågan om det är nödvändigt att beakta en bils individuella egenskaper har den finska regeringen gjort gällande att en individuell värdering av varje enskild bil inte krävs enligt gemenskapsrätten.

47. Enligt *kommissionens* mening strider de bestämmelser i bilskattelagen, enligt vilka skatten skall fastställas på grundval av värdet av en likartad ny bil inte i sig mot artikel 90 EG, såvida den nya bilen motsvarar den importerade begagnade bilen på alla punkter och om den därmed fastställda skatten inte är högre än det återstående skattebelopp som utgör del av värdet av en begagnad bil som redan är registrerad i medlemsstaten.

48. Därutöver anser kommissionen att beskattningsgrundlaget är för högt. På grund av det snabba utbytet av modeller är det nämligen svårt att senare, när beskattningen skall ske, finna en likadan bil i samma kategori. Om en sådan bil inte längre säljs när beskattning skall ske, är det nämligen endast möjligt att använda en bil av samma modell som sålts tidigare. Inflationen kan beaktas genom att värdet av denna bil korrigeras.

49. Andra aspekter av den finska skattelagstiftningen kan strida mot artikel 90 EG. Detta gäller den omständigheten att olika handelsled beaktas, vilket leder till att skattebeloppet för en begagnad bil avviker

från det återstående belopp som utgör del av värdet av en redan beskattad begagnad bil som befinner sig på den inhemska, det vill säga den finska, marknaden.

50. Artikel 90 utgör vidare hinder för en lagstiftning, enligt vilken det görs en linjär nedsättning med 0,5 procent per månad, utan att hänsyn tas till bilens faktiska värdeminskning. Kommissionen anser att det inte är möjligt att beakta värdeminskningen på ett generellt sätt, eftersom denna beror på många faktorer, som land, typ eller modell. Den finska regeringen har visserligen lagt fram en studie över värdeminskningen år 1998, men kommissionen förfogar inte över några uppgifter om hur stor värdeminskningen år 1998 egentligen var. I målet kommissionen mot Grekland påpekade domstolen att den årliga värdeminskningen vanligen är 5 procent högre och att värdeminskningen är högre, särskilt under de första åren.

51. Kommissionen har tillagt att en skattelagstiftning i vilken individuella egenheter inte beaktas strider mot artikel 90 EG, om det medför att den skatt som tas ut på en importerad begagnad bil är högre än det återstående belopp som utgör del av värdet av en liknande begagnad bil som redan är registrerad i den berörda medlemsstaten.

52. Bilskatten är slutligen enligt kommissionen diskriminerande, eftersom den missgynnar återförsäljare i andra medlemsstater.

B — *Bedömning*

53. De tre första tolkningsfrågorna rör olika aspekter av den finska bilskattelagen i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen. De synpunkter som tas upp i frågorna omfattas alla av tillämpningsområdet för artikel 90 EG, vilken enligt domstolens fasta rättspraxis [6] förutom skattesatser även gäller för de närmare bestämmelserna om uttag av skatten och beskattningsunderlaget.

54. Frågan rörande den finska lagstiftningen om den skattemässiga behandlingen av reparationer och om denna är diskrimi-

6 — Se dom av den 22 mars 1977 i mål 74/76, Iannelli mot Meroni (REG 1977, s. 557; svensk specialutgåva, volym 3, s. 315) och av den 11 december 1990 i mål 47/88, kommissionen mot Danmark (REG 1990, s. I-4509), punkt 18.

nerande, vilken fråga parterna tagit upp, omfattas inte av tolkningsfrågorna och därmed inte av detta förfarande.

55. När en bedömning av medlemsstaternas åtgärder görs mot bakgrund av artikel 90 EG, skall det beaktas att artikel 90 EG förbjuder att det fastställs ett beskattningsunderlag som är högre än det beskattade föremålets faktiska värde. [7] När begagnade bilar beskattas skall därför den faktiska värdeminskningen beaktas. [8]

56. Vid bedömningen av en skatterättslig reglering som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen skall hänsyn dessutom enligt domstolens fasta rättspraxis [9] tas till att den högsta gränsen för skatten är det återstående belopp som utgör del av värdet av den beskattade varan. När det rör sig om en begagnad bil utgörs det återstående skattebeloppet av den skatt som togs ut när den nya bilen registrerades, vilket belopp fortfarande ingår i värdet av den begagnade bilen. Detta återstående belopp är direkt proportionerligt med värdeminskningen, [10] eftersom det sjunker i samma förhållande som bilens värde.

57. Artikel 90 EG har till syfte att främja skatteneutralitet mellan varor som redan befinner sig på den inhemska marknaden och importerade varor. Denna bestämmelse kan emellertid inte förstås på så sätt att den skall leda till att samma slutliga försäljningspris skall gälla. Den syftar tvärtom till att åstadkomma en neutralitet i konkurrenshänseende vad gäller medlemsstaternas skatterättsliga bestämmelser, närmare bestämt på så sätt att den utgör hinder för bestämmelser genom vilka konkurrensfördelar [11] för en importerad vara elimineras.

58. Nedan skall de enskilda aspekterna av den finska lagstiftningen prövas.

1. Köparens handelsled

59. Det problem som anges i den första tolkningsfrågan rör i huvudsak frågan huruvida artikel 90 EG tillåter att hänsyn tas till på vilket steg i handelskedjan den vara som skall beskattas befinner sig. Detta utgör en rättslig fråga, eftersom beskattningsunderlaget kan vara olika högt bero-

7 — Domen i målet 47/88 (ovan fotnot 6), punkt 22.

8 — Domen i målet C-345/93 (ovan fotnot 3), punkt 20, och dom av den 22 februari 2001 i mål C-393/98, Gomes Valente (REG 2001, s. I-1327), punkt 23.

9 — Domen i målet 47/88 (ovan fotnot 6), punkt 20.

10 — Domen i målet C-393/98 (ovan fotnot 8), punkt 41.

11 — Se i detta avseende generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i mål C-345/93 (ovan fotnot 3), punkt 17, se senast domen i målet C-393/98 (ovan fotnot 8), punkt 43.

ende på vilket handelsled det är fråga om. Detta leder emellertid till att olika höga skatter tas ut, varför den omständigheten att handelsledet beaktas ändå kan utgöra en diskriminering.

60. a) Till att börja med kan det konstateras att den finska lagstiftningen avseende värdet av en begagnad bil i det aktuella stadiet i handelskedjan hänvisar till de gemenskapsrättsliga tullbestämmelserna. Det varierande skattevärdet följer följaktligen av en tillämpning av de gemenskapsrättsliga tullvärdesbestämmelserna i tullkodexen och tillämpningsförordningen till denna.

61. Vad beträffar kommissionens osäkerhet huruvida det över huvud taget är förenligt med den inre marknaden att där tillämpa bestämmelser som gäller för utrikeshandeln kan det hänvisas till domen i målet Dounias, [12] i vilken domstolen fastställde att en ren hänvisning till tullvärdesförordningen för fastställandet av det skattepliktiga värdet i princip inte strider mot fördraget.

62. b) Vidare uppkommer frågan huruvida det handelsled som varan befinner sig i utgör ett av varans kännemärken och huruvida hänsyn därför måste tas till handelsledet.

63. Avgörande för bedömningen av en skatterättslig bestämmelse mot bakgrund av artikel 90 EG är nämligen om det vid jämförelsen av inländska och utländska varor är fråga om likartade varor. [13] Huruvida varorna kan anses likartade skall avgöras utifrån varans, i detta fall den begagnade bilens, egenskaper och konsumenternas behov. [14] Även om båda aspekterna är sammansatta av många faktorer, som jag närmare skall gå in på, har de dock en sak gemensamt: Det rör sig om aspekter som båda hänför sig till bilen. Detta är emellertid inte fallet vad gäller frågan om i vilket handelsled den begagnade bilen befinner sig.

64. c) Enligt domstolens rättspraxis är det inte tillåtet att en nationell bestämmelse är utformad på så sätt att omsättningsskatten inte beaktas på samma sätt för inhemska begagnade bilar som för importerade begagnade bilar vid beräkningen av beskattningsunderlaget, [15] liksom det inte heller är tillåtet att lämna särskilda kost-

12 — Dom av den 3 februari 2000 i mål C-228/98, Dounias (REG 2000, s. I-577), punkt 45.

13 — Dom av den 15 mars 2001 i mål C-265/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-2305), punkt 41.

14 — Domen i målet C-265/99 (ovan fotnot 13), punkt 42, och dom av den 15 juni 1999 i mål C-421/97, Tarantik (REG 1999, s. I-3633), punkt 28.

15 — Domen i målet C-228/98 (ovan fotnot 12), punkt 48.

nader för inhemska begagnade bilar utan avseende eller att föreskriva avdragsmöjligheter för inhemska begagnade bilar som inte föreskrivs för importerade begagnade bilar. [16]

65. Även om det således stämmer att den begagnade bilens värde, såsom kommissionen påstår, har en tendens att bli högre om handelsledet beaktas, utgör inte denna omständighet i sig en diskriminering. Diskrimineringen ligger snarare i att beaktandet av handelsledet, enligt vad som framgår av de beräkningar som lagts fram, i princip leder till att skattebeloppet för en begagnad bil är högre i proportion till denna bils värde än det skattebelopp som ingår som en del i värdet av en ny bil.

66. Enligt domstolens fasta rättspraxis strider en skatterättslig bestämmelse redan mot artikel 90 EG, när det inte för varje fall eller inte "under alla omständigheter är uteslutet att importerade varor beskattas högre" [17] än inhemska varor. Även om importerade begagnade bilar alltså endast i bestämda situationer beskattas högre än begagnade bilar som befinner sig på den inhemska marknaden, är detta inte tillåtet. Enligt den finska regleringen skulle detsamma vara fallet om ett högre beskattningsunderlag fastställs än det som gäller för en likartad inhemsk begagnad bil.

67. I målet vid den nationella domstolen gäller olika beskattningsunderlag för olika handelsled. En begagnad bil som importeras på ett handelsled som "värderas" högre beskattas alltså högre än en begagnad bil som importeras på ett handelsled som "värderas" som lägre eller som redan befinner sig inom landet. Eftersom det bland de lägre beskattade begagnade bilarna under alla omständigheter även förekommer inhemska begagnade bilar och det bland de högre beskattade begagnade bilarna under alla omständigheter även finns importerade begagnade bilar, föreligger i detta avseende en diskriminering.

68. Denna verkan tydliggör nämligen att en skatterättslig bestämmelse, som föreskriver olika beskattning för olika handelsled, under alla omständigheter inte utesluter att importerade varor i vissa fall kommer att beskattas högre.

16 — Dom av den 17 juni 1998 i mål C-68/96, Grundig Italiana (REG 1998, s. I-3775), punkt 17—21.

17 — Se domen i mål C-375/95 (ovan fotnot 4), punkt 29, samt där nämnd rättspraxis; se även domen i mål C-393/98 (ovan fotnot 8), punkt 37.

2. Värderingskriterier

69. Den andra tolkningsfrågan rör några aspekter av värderingskriterierna för begagnade bilar. Svaret skall begränsas till de omständigheter, särskilt bestämmelser i nationell rätt, som är av betydelse för avgörandet av tvisten vid den nationella domstolen.

a) Hänvisningen till likartade nya bilar

70. En nationell bestämmelse som föreskriver att värderingen av beskattningsunderlaget skall ske på grundval av värdet av en ny bil är tillåten under vissa omständigheter. Således kan endast en likartad bil komma i fråga som referensbil.

71. Frågan huruvida det rör sig om en (i möjligaste mån) likartad bil skall avgöras med ledning av bilens väsentliga kännetecken. Därtill hör i vart fall bilmodell, typ och bestämda egenskaper såsom ålder, körsträcka, utrustning, skick och drivsystem.

b) Nedsättning först efter sex månader

72. Inledningsvis kan det konstateras att den äldre lagstiftningen, det vill säga den som gällde före den 15 januari 1999, är tillämplig på tvisten i det aktuella målet.

73. Om man utgår från principen att det är den faktiska värdeminskningen som är avgörande, kan det ifrågasättas huruvida en nedsättning av värdet av en ny bil för att värdera en begagnad bils värde som sker först sex månader efter det att den tagits i bruk eller registrerats är förenligt med artikel 90 EG.

74. För övrigt överensstämmer en sådan fördröjd nedsättning inte heller med resultaten av den studie som åberopats av den finska regeringen.

75. Domstolens rättspraxis innehåller visserligen uttryckliga uttalanden endast om den årliga värdeminskningen, men av uppgiften om att värdeminskningen särskilt

under de första åren — enligt empiriska värden — väsentligt överstiger fem procent [18] kan man härleda att värdeminskningen för de första sex månaderna bör uppgå till minst 2,5 procent. Om den faktiska värdeminskningen de första månaderna skulle vara ännu högre, blir det ännu tydligare att den fördröjda nedsättningen är otillfredsställande.

c) Linjär nedsättning

76. Eftersom den lagstiftning om bilskatt som gällde före den 15 januari 1999 är tillämplig på tvisten i målet vid den nationella domstolen är det följaktligen den däri föreskrivna linjära månatliga nedsättningen om 0,5 procent som är relevant.

77. Som framgår av rättspraxis är den faktiska värdeminskningen av begagnade bilar emellertid inte "linjär". [19] En bestämmelse som utgår från ett sådant perspektiv måste därför strida mot principen att hänsyn skall tas till den faktiska värdeminskningen.

18 — Domen i målet C-375/95 (ovan fotnot 4), punkt 22, jämför punkt 5 i generaladvokaten La Pergolas förslag till avgörande där han fastställer att en begränsning av värdeminskningen till 5 procent strider mot ett allmänt känt faktum.

19 — Domen i målet C-375/95 (ovan fotnot 4), punkt 22.

3. Abstrakt eller individuell värdering

78. Den tredje tolkningsfrågan skall förstås på så sätt att den hänskjutande domstolen önskar få klarhet i huruvida en bils egenskaper skall beaktas på ett individuellt sätt eller huruvida en värdering med ledning av abstrakta kriterier är tillräcklig, det vill säga förenlig med artikel 90 EG.

79. Vad beträffar frågan huruvida en begagnad bils egenskaper skall värderas individuellt eller bestämmas abstrakt fastställdes i domstolens dom i målet Gomes Valente att artikel 90 EG under särskilda förutsättningar inte utgör hinder för en beräkning med ledning av allmänna och abstrakta kriterier. Dessa kan framgå av schablonmässiga tabeller i vilka kriterier som ålder, körsträcka, allmänt skick, drivsystem samt fordonets märke och modell anges för beräkning av värdet. Det är även tillåtet att hänvisa till ett genomsnittspris. [20]

80. En sådan — abstrakt — beräkning av värdet är emellertid endast möjlig under förutsättning att den inte är diskriminerande. [21] Det skattebelopp som följer av en sådan beräkning får således inte vara högre

20 — Jämför domen i målet C-393/98 (ovan fotnot 8), punkterna 24, 25 och 28.

21 — Domen i målet C-393/98 (ovan fotnot 8), punkt 26.

än det skattebelopp som utgör del av värdet av en likartad bil som redan är registrerad i landet.

— det skattepliktiga värdet skall fastställas genom att den begagnade bilens alla egenskaper — åtminstone abstrakt — beaktas,

81. Den av parterna berörda öppenheten eller tillgängligheten, särskilt genom tabeller, och frågan huruvida praxis på detta område vid den för målet avgörande tidpunkten uppfyllde de gemenskapsrättsliga kraven nämns inte i tolkningsfrågorna och omfattas därför inte av detta mål. I domen i målet Gomes Valente anges i detta hänseende endast att det eller de kriterier som ligger till grund för utarbetandet av tabellen bör komma till allmänhetens kännedom. [22]

vid bestämmandet av det skattepliktiga värdet av en begagnad bil i syfte att fastställa bilskatten, under förutsättning att detta inte leder till att skattebeloppet blir högre än det skattebelopp som utgör del av värdet av en redan beskattad begagnad bil som finns på den inhemska marknaden och till att den faktiska värdeminskningen inte beaktas.

4. Slutsats

Artikel 90 EG skall vidare tolkas på så sätt att den utgör hinder för en nationell skatterättslig bestämmelse, enligt vilken det aktuella handelsledet skall beaktas när det skattepliktiga värdet av en begagnad bil skall bestämmas i syfte att fastställa bilskatten, samt enligt vilken skattevärdet skall nedsättas först efter sex månader och nedsättningen sker linjärt på det sätt som tillämpats i målet vid den nationella domstolen.

82. De tre första tolkningsfrågorna bör därför besvaras så, att artikel 90 EG skall tolkas på så sätt att den inte utgör hinder för en nationell skatterättslig bestämmelse enligt vilken

VI — Tolkningsfrågorna rörande mervärdesskatt

— tullvärdet skall läggas till grund,

83. De fjärde, femte och sjätte tolkningsfrågorna rör bedömningen av den mervär-

22 — Domen i målet C-393/98 (ovan fotnot 8), punkt 34.

desskatt som uppbärs på bilskatten, närmare bestämt dess kvalificering som mervärdesskatt i den mening som avses i sjätte direktivet, dess förenlighet med artikel 33 i sjätte direktivet respektive med artikel 90 EG. [23]

A — *Parternas argument*

84. *Antti Siilin* anser att den mervärdesskatt som är hänförlig till bilskatten utgör en mervärdesskatt i den mening som avses i sjätte direktivet och att denna skatt strider mot detta direktiv. För en kvalificering som mervärdesskatt talar det faktum att den enligt § 102 mom. 1 fjärde stycket i mervärdesskattelagen är möjlig att dra av och att den utgör en allmän skatt. Det är mot bakgrund av det svar som bör ges på den fjärde frågan inte nödvändigt att besvara den femte och den sjätte frågan.

85. Enligt den *finska regeringen* utgör den mervärdesskatt som är hänförlig till bilskatten, trots dess benämning, varken en mervärdesskatt i den mening som avses i sjätte direktivet eller en omsättningsskatt som är förbjuden enligt artikel 33 i sjätte direktivet.

86. Den mervärdesskatt som är hänförlig till bilskatten tas enligt den finska regeringen ut som ett tillägg till mervärdesskatten och oberoende av sistnämnda skatt. Därutöver tas den ut även i ett fall som inte utgör något mervärdesskattegrundande förvärv, närmare bestämt vid förvärv av en begagnad bil från en konsument i en annan medlemsstat.

87. Den finska regeringen har vidare hänvisat till domstolens rättspraxis rörande artikel 33 i sjätte direktivet, av vilken de väsentliga kännetecknen för en mervärdesskatt framgår. Till skillnad från en mervärdesskatt inträder skyldigheten att betala den skatt som uppbärs på bilskatten uteslutande genom att bilskatten betalas. Dessutom tas skatten inte ut vid försäljning av föremål, import eller förvärv inom gemenskapen. Slutligen tas den endast ut en gång.

88. Den finska regeringen har beträffande den femte frågan gjort gällande att den skatt som anges i 5 § i bilskattelagen inte uppfyller de väsentliga kännetecken som utmärker en mervärdesskatt och inte hindrar funktionerna hos det mervärdesskattesystem som tillämpas inom gemenskapen. Dessutom rör det sig om en skatt som är tillåten enligt artikel 33 i sjätte direktivet.

23 — Det finns därför inte anledning att närmare gå in på den av kommissionen berörda frågan huruvida mervärdesskatten är förenlig med artiklarna 23 EG och 25 EG.

89. Vad beträffar den sjätte frågan anser den finska regeringen att den skatt som anges i 5 § bilskattelagen påförs alla bilar på samma sätt. Utifrån dess kännetecken strider denna skatt därför inte mot artikel 90 EG.

90. Vid den muntliga förhandlingen tillbakavisade den finska regeringen uttryckligen kommissionens synsätt, enligt vilket mervärdesskatten kunde dras av från bilskatten. Mervärdesskatten är enligt den finska regeringen till sin verkan neutral.

91. Enligt *kommissionen* utgör den skatt som tas ut på bilskatten en mervärdesskatt i den mening som avses i sjätte direktivet. Eftersom den tas ut på grund av en annan beskattningsgrundande omständighet än som anges i sjätte direktivet är den inte förenlig med artikel 2 i detta direktiv.

92. Vidare uppfyller den mervärdesskatt som är föremål för tvisten vid den nationella domstolen inte de kriterier som anges i artiklarna 7 och 10 i sjätte direktivet vad beträffar införsel av varor och skattskyldighetens inträde.

93. Lika litet rör det sig om en skatt på gemenskapsinternt förvärv i den mening som avses i artikel 28a i sjätte direktivet.

94. Om domstolen skulle anse att det ändå inte rör sig om en mervärdesskatt i den mening som avses i sjätte direktivet, strider denna skatt inte mot artikel 33 i sjätte direktivet, eftersom den inte utgör någon allmän skatt.

95. Vidare anser kommissionen att den skatt som är föremål för tvisten vid den nationella domstolen strider mot artiklarna 23 EG och 25 EG, och att den alltså skall anses utgöra en avgift med motsvarande verkan som en tull. Den hindrar nämligen i praktiken personer som inte är mervärdesskattepliktiga från att importera nya eller begagnade bilar till Finland.

96. Om domstolen ändå skulle anse att den skatt som är föremål för tvisten vid den nationella domstolen varken utgör en mervärdesskatt eller en avgift med motsvarande verkan, har kommissionen påpekat att denna skatt ändå strider mot artikel 90 EG, eftersom den inte uttas med avseende på inhemska begagnade bilar utan på begagnade bilar som importeras från en annan medlemsstat. En slutlig konsument som har köpt en begagnad bil i en annan medlemsstat har ingen rätt till skatteavdrag. Däremot omfattas inhemska begagnade bilar inte av bilskatten och följaktligen inte heller av den därtill hänförliga mervärdesskatten.

B — *Bedömning*

97. Nedan skall den skatt som är hänförlig till bilskatten prövas mot bakgrund av de gemenskapsrättsliga aspekter som berörts av den hänskjutande domstolen.

1. Bedömning som mervärdesskatt i den mening som avses i sjätte direktivet

98. Inledningsvis kan konstateras att det inte är avgörande för bedömningen av den skatt som är hänförlig till bilskatten hur denna skatt benämns i den berörda medlemsstaten. Lika litet är det avgörande i vilken lag den berörda bestämmelsen ingår, vilket i förevarande fall är mervärdesskattelagen 1501/1993.

99. Det är däremot av avgörande betydelse för bedömningen huruvida den skatt som är föremål för tvisten vid den nationella domstolen företer de kännetecken som utvecklats i domstolens rättspraxis.

100. a) Därtill hör rätten att dra av den skatt som redan betalats vid den föregående transaktionen. Visserligen föreskrivs en avdragsrätt i de finska bestämmelserna, men systemet medför inte — vilket är nödvändigt för att en mervärdesskatt skall föreligga [24] — att mervärdet beskattas, utan det är det totala värdet som beskattas.

101. b) Det kan dessutom ifrågasättas huruvida den skatt som är hänförlig till bilskatten gäller "allmänt på alla transaktioner avseende varor eller tjänster". [25]

102. Den skatt som är föremål för tvisten vid den nationella domstolen är allmän i den meningen att den påförs såväl vid mervärdesskattepliktig näringsidkares förvärv som en slutlig konsuments förvärv. Den skatt som är hänförlig till bilskatten påförs emellertid inte alla varor utan endast vissa bilar. Därmed rör det sig om en skatt som endast påförs vissa varor och som enligt domstolens rättspraxis [26] inte kan anses utgöra en allmän skatt.

24 — Dom av den 7 maj 1992 i mål C-347/90, Bozzi (REG 1992, s. I-2947), punkt 12, jämför även dom av den 16 december 1992 i mål C-208/91, Beaulande (REG 1992, s. I-6709), punkt 18.

25 — Domen i målet C-347/90 (ovan fotnot 24), punkt 12, och däri nämnd rättspraxis.

26 — Dom av den 19 mars 1991 i mål C-109/90, Giant (REG 1991, s. I-1385), punkt 14, och av den 17 september 1997 i mål C-347/95, UCAL (REG 1997, s. I-4911), punkt 36, angående en avgift på vissa mjölkprodukter.

103. Enligt rättspraxis kan en skatt som inte omfattar "alla ekonomiska transaktioner" [27] inte anses utgöra en allmän skatt. Detta gäller för den skatt som är föremål för tvisten vid den nationella domstolen, eftersom den endast tas ut i samband med att skatt som påförs med anledning av att en bil registreras tas ut. Därmed rör det sig om en skatt som beräknas i förhållande till det belopp den skatteskyldige är skyldig att betala, närmare bestämt i förhållande till den bilskatt som skall betalas. [28]

104. Därtill kommer att den skatt som är hänförlig till bilskatten varken tas ut på grund av leveransen av en vara eller tillhandahållandet av en tjänst och inte heller på grund av import i den mening som avses i artikel 2 i sjätte direktivet.

105. Dessutom skall den skatt som uppbärs på bilskatten inte heller — vilket är nödvändigt för att det skall anses utgöra en mervärdesskatt — betalas vid varje led i produktions- eller distributionskedjan. [29] Vidare tas skatten enligt 5 § bilskattelagen — endast — ut i samband med bilskatten.

106. c) Avslutningsvis skall det undersökas huruvida den skatt som är hänförlig till bilskatten är proportionell i förhållande till varans värde, det vill säga till priset på bilen, vilket krävs för att en mervärdesskatt skall anses föreligga. [30] Beträffande denna fråga är visserligen den finska regeringens inställning riktig så till vida att det inte är varans värde utan bilskatten som utgör beskattningsunderlaget, men det är emellertid även riktigt att bilskatten å sin sida beräknas på grundval av varans värde. Därmed grundar sig alltså den skatt som är hänförlig till bilskatten åtminstone indirekt på varans värde.

107. Den skatt som är hänförlig till bilskatten företer följaktligen i vart fall inte alla de kännetecken som är väsentliga för en mervärdesskatt.

2. Bedömning mot bakgrund av artikel 33 i sjätte direktivet

108. Av artikel 33 i sjätte direktivet framgår att gemenskapsrätten under särskilda

27 — Domen i målet C-208/91 (ovan fotnot 24), punkt 16, och dom av den 17 september 1997 i mål C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais (REG 1997, s. I-5053), punkt 17.

28 — Angående värderingen av en sådan avgift se domen av den 19 februari 1998 i mål C-318/96, SPAR (REG 1998, s. I-785), punkt 25.

29 — Se dom av den 27 november 1985 i mål 295/84, Rousseau Wilmot (REG 1985, s. 3759; svensk specialutgåva, volym 8, s. 347), punkt 15, av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, EKW och Wein & Co. (REG 2000, s. I-1157), punkt 49, samt domen i målet C-347/90 (ovan fotnot 24), punkt 12.

30 — Domen i målet 295/84 (ovan fotnot 29), punkt 15, dom av den 3 mars 1988 i mål 252/86, Bergandi (REG 1988, s. 1343), punkt 15, och domen i målet C-347/90 (ovan fotnot 24), punkt 12.

omständigheter tillåter "skattesystem som konkurrerar med mervärdesskatten". [31] "Medlemsstaterna kan följaktligen införa skatter som inte har karaktären av omsättningsskatter" [32] eller — med andra ord — "skatter, tullar eller avgifter som saknar de för mervärdesskatten väsentliga kännetecknen". [33]

109. Eftersom den skatt som är hänförlig till bilskatten enligt den här föreslagna lösningen inte uppvisar alla de väsentliga kännetecknen som utmärker mervärdesskatter, utgör bestämmelserna i sjätte direktivet inte något hinder för denna skatt.

3. Bedömning mot bakgrund av artikel 90 EG

110. Vad gäller den till bilskatten hänförliga skattens förenlighet med artikel 90 EG kan det påpekas att denna skatt gäller för bilar som registreras i Finland. Därmed föreligger en skillnad — vilket även gäller bilskatten — i behandlingen mellan begagnade bilar som förs in till Finland från en annan medlemsstat för att där registreras och begagnade bilar som redan finns i landet. Eftersom bilskatten inklusive mervärdesskatten som är hänförlig till denna vad gäller de sistnämnda bilarna tas ut redan när bilarna är nya, utgår dessa båda skatter inte ännu en gång när bilarna förvärvas som begagnade bilar i Finland.

111. Eftersom den så kallade mervärdesskatten tas ut på bilskatten skall den i huvudsak bedömas på samma sätt som bilskatten. I den mån det skattebelopp som tas ut i samband med registreringen av en importerad begagnad bil överstiger det skattebelopp som utgör del av värdet av en begagnad bil som finns i landet, är denna skatt således diskriminerande och strider mot artikel 90 EG.

112. Den skatt som är hänförlig till bilskatten medför nämligen att den konkurrensfördel som en begagnad bil som importeras från en annan medlemsstat har i förhållande till en begagnad bil som finns i landet elimineras.

4. Slutsats

113. Den fjärde och femte tolkningsfrågan bör besvaras så, att sjätte direktivet skall

31 — Fast rättspraxis sedan domen av den 8 juli 1986 i mål 73/85, Kerrutt (REG 1986, s. 2219).

32 — Domen i målet C-109/90 (ovan fotnot 26), punkt 9, jämför även domen i målet 295/84 (oven fotnot 29), punkt 16.

33 — Domen i målet C-347/90 (ovan fotnot 24), punkt 10.

tolkas på så sätt att en skatt som benämns som mervärdesskatt, såsom skatten i målet vid den nationella domstolen, inte kan anses utgöra en mervärdesskatt i den mening som avses i direktivet, men däremot en skatt, tull eller avgift som är tillåten enligt artikel 33 i sjätte direktivet.

114. Sjätte tolkningsfrågan skall besvaras så, att artikel 90 EG skall tolkas på så sätt att den skatt som kallas mervärdesskatt är diskriminerande på det sätt som avses i denna artikel, såvida skattebeloppet överstiger det skattebelopp som utgör del av värdet av en redan beskattad begagnad bil som finns på den inhemska marknaden.

VII — Förslag till avgörande

115. Mot bakgrund av vad anförts ovan föreslår jag domstolen att besvara tolkningsfrågorna på följande sätt:

1) De tre första tolkningsfrågorna bör besvaras så, att artikel 90 EG skall tolkas på så sätt att den inte utgör hinder för en nationell skatterättslig bestämmelse enligt vilken

— tullvärdet skall läggas till grund,

— det skattepliktiga värdet skall fastställas genom att den begagnade bilens alla egenskaper — åtminstone abstrakt — beaktas,

vid bestämmandet av det skattepliktiga värdet av en begagnad bil i syfte att fastställa bilskatten, under förutsättning att detta inte leder till att skattebeloppet blir högre än det skattebelopp som utgör del av värdet av en redan beskattad begagnad bil som finns på den inhemska marknaden och till att den faktiska värdeminskningen inte beaktas.

Artikel 90 EG skall vidare tolkas på så sätt att den utgör hinder för en nationell skatterättslig bestämmelse, enligt vilken det aktuella handelsledet skall beaktas när det skattepliktiga värdet av en begagnad bil skall bestämmas i syfte att fastställa bilskatten, samt enligt vilken skattevärdet skall nedsättas först efter sex månader och nedsättningen sker linjärt på det sätt som tillämpats i målet vid den nationella domstolen.

2) Den fjärde och femte tolkningsfrågan bör besvaras så, att rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas på så sätt att en skatt som benämns som mervärdesskatt, såsom skatten i målet vid den nationella domstolen, inte kan anses utgöra en mervärdesskatt i den mening som avses i direktivet, men däremot en skatt, tull eller avgift som är tillåten enligt artikel 33 i sjätte direktivet.

Sjätte tolkningsfrågan skall besvaras så, att artikel 90 EG skall tolkas på så sätt att en skatt som kallas mervärdesskatt, såsom i målet vid den nationella domstolen, är diskriminerande på det sätt som avses i denna artikel, såvida skattebeloppet överstiger det skattebelopp som utgör del av värdet av en redan beskattad begagnad bil som finns på den inhemska marknaden.