

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)
den 1 juni 2006*

I mål C-98/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställdes av Østre Landsret (Danmark), G14

genom beslut av den 11 februari 2005 som inkom till domstolen den 24 februari 2005, i målet

De Danske Bilimportører

mot

Skatteministeriet,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (referent), M. Ilešič och E. Levits,

* Rättegångsspråk: danska.

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: H. von Holstein,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 23 februari 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- De Danske Bilimportører, genom K. Dyekjær, advokat,

- Danmarks regering, genom J. Molde, i egenskap av ombud, biträdd av K. Hagel-Sørensen, advokat,

- Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och D.J.M. de Grave, båda i egenskap av ombud,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom N.B. Rasmussen och D. Triantafyllou, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 16 mars 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 11 A.2 a och 11 A.3 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan De Danske Bilimportører (nedan kallad DBI), som är en branschorganisation för importörer av motorfordon till Danmark, och Skatteministeriet angående huruvida avgiften för registrering av nya motorfordon (nedan kallad registreringsavgiften) ingår i beskattningsunderlaget för mervärdesskatten.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

- 3 I artikel 11 i avdelning VIII i sjätte direktivet, som har titeln ”Beskattningsunderlaget”, föreskrivs följande:

"A. Inom landets territorium

1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

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

...

2. Följande inräknas i beskattningsunderlaget:

- a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för mervärdesskatten.
- b) Bikostnader som provision, emballage, transport- och försäkringskostnader som leverantören debiterar kunden. Kostnader som täcks av separat kontrakt kan av medlemsstaterna betraktas som bikostnader.

3. Beskattningsunderlaget får inte innefatta följande:

...

- c) Belopp som en skattskyldig person har mottagit av sin kund som ersättning för utlägg som gjorts i den senares namn och för dennes räkning och som bokförts

på avräkningskonto. Den skattskyldiga personen skall visa utläggens faktiska storlek och får inte dra av någon skatt som påförts dessa transaktioner.

Nationell rätt

- 4 Registreringsavgiften infördes genom lov om registreringspligt af motorkøretøjer (lag om registreringspligt för motorfordon) i ändrad lydelse enligt lovbekendtgørelse nr 977 av den 2 december 2002 (nedan kallad registreringsavgiftslagen).

- 5 Enligt 1 § i nämnda lag tas avgiften ut på ”motorfordon som skall registreras enligt vägtrafiklagen”. Avgiften skall betalas när motorfordonet registreras. Ett motorfordon får inte framföras på allmän väg i Danmark om inte avgiften har betalats.

- 6 Enligt 8 § första stycket i registreringsavgiftslagen är det avgiftspliktiga värdet av ett nytt motorfordon dess ”gångse marknadspris inklusive mervärdesskatt, exklusive avgift enligt denna lag”. Vad gäller begagnade motorfordon, däribland sådana som är importerade som flyttgods, liksom motorfordon som har reparerats exempelvis efter en trafikolycka, ingår mervärdesskatten likaså i beräkningsgrunden för registreringsavgiften.

- 7 Enligt 14 § i registreringsavgiftslagen kan de som yrkesmässigt säljer avgiftspliktiga fordon anmäla sin verksamhet för registrering hos de statliga tull- och skattemyndigheterna. I motsats till den rättsliga konstruktion som gäller vissa andra punktskattepliktiga varor har bilförsäljare dock ingen skyldighet att registrera sin verksamhet. Registrerade försäljare åtnjuter en betalningskredit, vilket innebär att de inte behöver betala registreringsavgiften kontant då de registrerar ett fordon.

Bakgrund till tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 8 Under januari månad år 1999 köpte DBI ett nytt fordon i syfte att det skulle användas av föreningens direktör.
- 9 Enligt den hänskjutande domstolen åtog sig försäljaren att låta registrera fordonet i kundens namn och att tillhandahålla registreringsskyltarna innan fordonet levererades, såsom är vanligt i Danmark vid köp av motorfordon hos auktoriserade försäljare.
- 10 Enligt fakturan för bilköpet uppgår det totala priset till 498 596 DKK. Detta pris består av försäljarens pris till kunden, exklusive mervärdesskatt och registreringsavgift, där mervärdesskatten beräknas enligt den normala skattesatsen på 25 procent av priset på fordonet och registreringsavgiften fastställs utifrån summan av priset och mervärdesskatten, med reservation för vissa justeringar och avdrag.
- 11 DBI bedömde att den beräkningsmetod för vilken redogörs i föregående punkt strider mot bestämmelserna i artikel 11 A i sjätte direktivet och att mervärdesskatten skall fastställas på grundval av det totala priset på fordonet, inklusive registreringsavgiften, och den väckte därför talan vid Østre Landsret.

- 12 Av begäran om förhandsavgörande framgår att storleken på registreringsavgiften varierar med 14 899 DKK beroende på om mervärdesskatten beräknas enligt den metod som den danska skattemyndigheten använder eller enligt den metod som DBI förordar. Detta förklaras dels med att registreringsavgiften är progressiv, dels med att skattesatsen för mervärdesskatt är lägre än avgiftssatsen för registreringsavgiften.
- 13 Østre Landsret bedömde att domstolens dom av den 17 juni 2003 i mål C-383/01, *De Danske Bilimportører (REG 2003, s. I-6065)*, inte gav något adekvat svar för att lösa tvisten vid denna domstol, och den beslöt att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

- ”1) Skall artikel 11 A.2 a i sjätte ... direktivet jämförd med artikel 11 A.3 c tolkas på så sätt att en registreringsavgift för motorfordon (personbilar) skall ingå i beräkningsgrunden för mervärdesskatt när ett köpekontrakt om leverans av ett nytt motorfordon avsett för personbefordran ingås, och motorfordonet i enlighet med köpekontraktet levereras av försäljaren till kunden med registrering i överensstämmelse med den användning som kunden avser för fordonet, till ett totalpris som omfattar såväl det pris som betalas till försäljaren som [registrerings]avgiften?
- 2) Får medlemsstaten inrätta sitt skattesystem så, att registreringsavgiften betraktas som ett utlägg som försäljaren erlägger för den slutlige kundens räkning på så sätt att det är den slutlige kunden som är den omedelbart avgiftsskyldige?
- 3) Har det någon betydelse för den första och den andra frågan att en personbil kan köpas och levereras utan att registreringsavgiften har erlagts, vilket blir aktuellt om kunden inte avser att använda bilen till allmän person- eller godsbefordran inom ett område där vägtrafiklagen gäller?

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

- 5) Har det någon betydelse om registreringsavgiftsskyldigheten inträder och avgiften skall betalas — i det förevarande fallet som ett utlägg — innan skattskyldigheten för mervärdesskatten inträder och skatten skall betalas?"

Prövning av tolkningsfrågorna

- 14 Den nationella domstolen har ställt dessa frågor, vilka skall prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida en registreringsavgift, såsom den aktuella i målet vid den nationella domstolen, skall inräknas i beskattningsunderlaget såsom en påлага i den mening som avses i artikel 11 A.2 a i sjätte direktivet, eller tvärtom skall uteslutas från detta underlag med stöd av punkten 3 c i samma bestämmelse, i fall då försäljaren levererar fordonet med registrering i enlighet med köpekontraktet avseende fordonet och i överensstämmelse med den användning som kunden avser för detta, till ett pris som omfattar avgiften.

- 15 Enligt artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet består beskattningsunderlaget för varuleveranser inom landets territorium av allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden. I punkterna 2 och 3 i samma artikel uppräknas vissa pålagor och kostnader som skall inräknas i beskattningsunderlaget och andra som inte skall upptas (dom av den 27 mars 1990 i mål C-126/88, Boots Company, REG 1990, s. I-1235, punkt 15).

- 16 I enlighet med artikel 11 A.2 a i sjätte direktivet skall skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för mervärdesskatten, inräknas i beskattningsunderlaget.
- 17 För att dessa pålagor skall kunna ingå i beräkningsgrunden för mervärdesskatten, trots att de inte motsvarar något mervärde och inte utgör något ekonomiskt vederlag för leveransen, krävs att de, som generaladvokaten har påpekat i punkterna 16 och 17 i sitt förslag till avgörande, har ett direkt samband med leveransen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 november 1988 i mål 230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, REG 1988, s. 6365, punkterna 11 och 12, av den 2 juni 1994 i mål C-33/93, *Empire Stores*, REG 1994, s. I-2329, punkt 12, och av den 3 juli 2001 i mål C-380/99, *Bertelsmann*, REG 2001, s. I-5163, punkterna 17 och 18).
- 18 Som den danska regeringen, den nederländska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission har anfört inträder inte avgiftsskyldigheten för registreringsavgiften i det förevarande fallet vid leveransen av fordonet, utan vid fordonets första registrering på danskt territorium (se domen i det ovannämnda målet *De Danske Bilimportører*, punkt 34, och dom av den 16 juni 2005 i mål C-138/04, kommissionen mot Danmark, inte publicerat i rättsfallssamlingen, point 12).
- 19 Denna uppfattning bekräftas av den omständigheten, vilken utgör föremålet för den hänskjutande domstolens tredje fråga, att ett nytt fordon som har köpts i annat syfte än att användas i trafik i de områden där den danska vägtrafiklagen är tillämplig (exempelvis samlarfordon, fordon som är avsedda att användas endast på privat mark eller fordon som skall föras ut ur det nationella territoriet) inte är registreringsavgiftspliktigt trots att fordonet levereras inom danskt territorium.
- 20 Uppfattningen stöds likaså av den omständighet som nämns i den hänskjutande domstolens fjärde fråga, nämligen att registreringsavgift i vissa fall skall betalas trots

att fordonet inte levereras inom det danska territoriet, såsom när fordon förs in i Danmark som en del av ägarens flyttgods för användning på allmänna vägar i Danmark eller när fordon som reparerats efter en trafikolycka återigen tas i bruk för detta ändamål.

- 21 I motsats till vad DBI har gjort gällande skall kopplingen mellan avgiftens uppbörd och fordonets registrering under dessa omständigheter inte betraktas som föranledd endast av de nationella myndigheternas önskan att säkerställa en effektiv kontroll av uppbörden av en avgift som i själva verket är kopplad till leveransen. Tvärtom visar den på avgiftsskyldighetens inträde och avgiftens sanna beskaffenhet. Avgiften är nämligen direkt kopplad till registreringen och skall betalas endast då fordonet registreras i syfte att fordonet skall användas på allmän väg i Danmark.
- 22 När en auktoriserad försäljare förbinder sig i kontrakt att leverera ett fordon efter att ha låtit registrera det, vilket enligt den hänskjutande domstolen är det vanliga vid köp hos sådana försäljare, skall, som DBI har gjort gällande, registreringsavgiften betalas innan betalningsskyldigheten för mervärdesskatten inträder, och avgiften ingår i det belopp som kunden faktureras när fordonet levereras.
- 23 Det föreligger emellertid, vilket är relevant för svaret på den femte frågan, en begreppsmässig skillnad mellan de tidpunkter då betalningsskyldigheten inträder för registreringsavgiften respektive för mervärdesskatten, vilket gör att den första skall anses fristående i förhållande till den andra.
- 24 Detsamma gäller det argument, som DBI likaså framfört, att försäljarna enligt den nationella lagstiftningen om prismärkning är skyldiga att i sin annonsering ange det totala priset på fordonet, inklusive registreringsavgiften.

- 25 Av detta följer att då registreringsavgiften, såsom i målet vid den nationella domstolen, har erlagts av försäljaren på grundval av en kontraktsmässig skyldighet att leverera ett fordon till kunden, som är registrerat i den senares namn, skall avgiften, när den faktureras kunden, betraktas som ersättning för de utlägg som försäljaren har haft i kundens namn och för dennes räkning, och inte som ett vederlag för den levererade varan. Avgiften skall alltså inte betraktas som en post i försäljarens bokföring, såsom ett avräkningskonto i den mening som avses i artikel 11 A.3 c i sjätte direktivet.
- 26 Domstolen betonar att då den registrerade försäljaren, inom ramen för ett köpekontrakt såsom det som är aktuellt vid den nationella domstolen, erlägger registreringsavgiften innan fordonet levereras, gör vederbörande inte detta i eget intresse utan, såsom generaladvokaten har anfört i punkt 42 i sitt förslag till avgörande, i den kunds intresse som önskar äga ett nytt fordon som registrerats i dennes namn och som lagligen kan föras på allmän väg i Danmark.
- 27 Visserligen är den registrerade försäljaren, såsom DBI har anfört, i sådana fall ansvarig gentemot de behöriga skattemyndigheterna för att registreringsavgiften betalas. Icke desto mindre är det den kund som köper fordonet som är avgiftsskyldig, vilket framgår av att försäljaren sedan kräver tillbaka det utlagda avgiftsbeloppet av kunden.
- 28 Som svar på den andra frågan skall det likaså göras klart att, bortsett från vissa undantag som inte är relevanta i förevarande fall, bestämmelserna om uttag av skatter och avgifter på bilar inte är harmoniserade utan skiljer sig åt avsevärt medlemsstaterna emellan. Medlemsstaterna är alltså fria att utöva sin rätt att påföra skatter och avgifter inom detta område förutsatt att de gör det med iakttagande av gemenskapsrätten (dom av den 21 mars 2002 i mål C-451/99, Cura Anlagen, REG 2002, s. I-3193, punkt 40, och av den 15 september 2005 i mål C-464/02, kommissionen mot Danmark, REG 2005, s. I-7929, punkt 74).

- 29 Med beaktande av bestämmelserna i artikel 11 A.3 c i sjätte direktivet kan medlemsstaterna följaktligen införa en avgift på nya motorfordon för vilken betalningsskyldigheten inträder i samband med att fordonet för första gången registreras på den medlemsstatens territorium och för vilken den avgiftsskyldige är köparen av fordonet, och som, då den har erlagts av försäljaren på grundval av en kontraktsmässig skyldighet att leverera ett fordon med registrering i kundens namn, utgör det belopp som försäljaren har betalt i kundens namn och för dennes räkning.
- 30 Följaktligen skall de frågor som ställts besvaras så, att den avgift som en försäljare har erlagt före leveransen, inom ramen för ett kontrakt avseende köp av ett fordon, enligt vilket fordonet levereras med registrering i överensstämmelse med den användning som kunden avser för detta, till ett pris som omfattar registreringsavgiften, och för vilken betalningsskyldighetens inträde är kopplat till fordonets första registrering på det nationella territoriet och inte till leveransen, omfattas inte av uttrycket "skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor" i artikel 11 A.2 a i sjätte direktivet. En sådan avgift skall anses utgöra ett belopp som den skattskyldige tar emot av den kund som köper fordonet, som ersättning för utlägg som gjorts i den senares namn och för dennes räkning, i den mening som avses i punkt 3 c i samma bestämmelse.

Rättegångskostnader

- 31 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Den avgift som en försäljare har erlagt före leveransen, inom ramen för ett kontrakt om köp av ett fordon, enligt vilket fordonet levereras med registrering i överensstämmelse med den användning som kunden avser för detta, till ett pris som omfattar registreringsavgiften, och för vilken betalningsskyldighetens inträde är kopplat till fordonets första registrering på det nationella territoriet och inte till leveransen, skall inte anses ingå i vad som avses med "skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor" i artikel 11 A.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdes-skatt: enhetlig beräkningsgrund. En sådan avgift motsvarar det belopp som den skattskyldige tar emot av den kund som köper fordonet, som ersättning för utlägg som gjorts i den senares namn och för dennes räkning, i den mening som avses i punkt 3 c i samma bestämmelse.

Underskrifter