

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

19. september 2002 *

I sag C-101/00,

angående en anmodning, som Korkein hallinto-oikeus (Finland) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager, der er anlagt af

Tulliasiamies

og

Antti Siilin,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 95, stk. 1 (efter ændring nu artikel 90, stk. 1, EF), og Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet bereg-

* Processprog: finsk.

ningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som affattet ved Rådets direktiv 92/11/EØF af 14. december 1992 om ændring af direktiv 77/388 og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift (EFT L 384, s. 47),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne S. von Bahr, A. La Pergola, M. Wathelet (refererende dommer) og C.W.A. Timmermans,

generaladvokat: C. Stix-Hackl

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Antti Siilin ved oikeustieteen kandidaatti P. Snell

— den finske regering ved T. Pynnä og E. Bygglin, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og I. Koskinen, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 12. september 2001 er afgivet mundtlige indlæg af Antti Siilin, af den finske regering og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 25. oktober 2001,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 15. marts 2000, indgået til Domstolens Justitskontor den 17. marts 2000, har Korkein hallinto-oikeus (Finlands højeste forvaltningsdomstol) i medfør af artikel 234 EF stillet seks præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 95, stk. 1 (efter ændring nu artikel 90, stk. 1, EF), og Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som affattet ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 om ændring af direktiv 77/388 og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift (EFT L 384, s. 47, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under to sager, der verserer for Korkein hallinto-oikeus, hvoraf den ene er anlagt af Antti Siilin og den anden af tulliasiamies (repræsentant for toldvæsenet) til prøvelse af en afgørelse, der er truffet af Uudenmaan läänioikeus (forvaltningsdomstol) i en tvist mellem Antti Siilin og

de finske toldmyndigheder angående den afgift, der ved indførslen til Republikken Finland blev pålagt et brugt motorkøretøj, som Antti Siilin havde købt i en anden medlemsstat.

Nationale retsfor skrifter

- 3 De relevante nationale bestemmelser fremgår af autoverolaki (1482/1994) (lov om automobilafgift) af 29. december 1994 som gældende i 1998 (herefter »lov om automobilafgift«), og arvonlisäverolaki (1501/1993) (lov om merværdiafgift), som ændret ved lov (1483/1994), (1486/1994) og (1767/1995) (herefter »lov om moms«).

- 4 Det bestemmes i § 1 i lov om automobilafgift, at denne afgift for personbiler og motorkøretøjer, der henhører under andre kategorier, skal betales, inden de indregistreres eller tages i brug. Bestemmelserne i tielikennelaki (267/81) (færdselsloven) fastsætter kriterierne for, hvornår et motorkøretøj kan anses for at henhøre under den ene eller den anden af disse kategorier.

- 5 § 6, stk. 1, i lov om automobilafgift har følgende ordlyd:

»Automobilafgiften udgør bilens afgiftspligtige værdi med fradrag af 4 600 FIM. Afgiften skal dog altid udgøre mindst 50% af bilens afgiftspligtige værdi.«

6 Det bestemmes i § 7 i lov om automobilafgift:

»Af et køretøj, der indføres brugt, erlægges der afgift som for et tilsvarende nyt køretøj, dog nedsat med 0,5% for hver hel kalendermåned efter, at køretøjet har været indregistreret eller i brug i seks måneder regnet fra tidspunktet for indgivelsen af erklæringen med henblik på opkrævning af afgiften. Kan tidspunktet for den første indregistrering eller ibrugtagning ikke fastlægges præcist, anses køretøjet for at have været i brug fra slutningen af produktionsåret. Afgiften nedsættes kun for de første 150 anvendelses måneder.

Såfremt der ikke findes noget tilsvarende nyt køretøj, fastsættes afgiften på grundlag af afgiften på et nyt køretøj med nærmest tilsvarende tekniske og øvrige egenskaber. [...]

[...]

Bestemmelserne i denne paragraf finder ikke anvendelse på motorkøretøjer, hvor der er gået mere end 25 år, siden udløbet af det år, hvori de blev fremstillet.

[...]«

7 I henhold til § 10 i lov om automobilafgift 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.

8 § 11 i lov om automobilafgift bestemmer:

»Grundlaget for den afgiftspligtige værdi af et indført køretøj er køretøjets anskaffelsesværdi for den afgiftspligtige nedsat med de beløb, der er angivet i § 16.

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 (EFT L 302, s. 1, herefter »toldkodeksen«) 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 (EFT L 253, s. 1, herefter »gennemførelsesforordningen«), 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.

[...]«

- 9 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Kommissionen fremsendte en åbnings-skrivelse angående den afgiftsordning, der er fastsat i lov om automobilafgift, som den var gældende i marts 1998, og dermed fandt anvendelse på omstændighederne i hovedsagen. Den finske regering svarede den 29. juni 1998, at den i efteråret 1998 havde til hensigt at vedtage de nødvendige forslag for at ændre de bestemmelser i loven, som Kommissionen havde kritiseret.
- 10 Loven om ændring af lov om automobilafgift (1160/98) er trådt i kraft den 15. december 1999 og ændrede bl.a. den månedlige procentsats for nedsættelse af afgift på et brugt motorkøretøj. Procentsatsen for nedsættelse, der tidligere var 0,5% af afgiften på et mere eller mindre tilsvarende nyt motorkøretøj, er således blevet forhøjet til 0,6% for de første 100 måneders anvendelse, derefter 0,9% for de følgende 100 måneder og derefter 0,4% pr. måned, beregnet af afgiftens residualværdi ved afslutningen af den foregående måned. Denne ændringslov finder imidlertid ikke anvendelse i hovedsagen og er derfor uden betydning i nærværende sag.
- 11 Det bestemmes i § 5 i lov om automobilafgift, at den, som er pligtig at betale denne afgift, også er pligtig at betale merværdiafgift heraf med det beløb — svarende til en procentdel af automobilafgiften — som er fastsat i lov om moms.

12 § 102, stk. 1, nr. 4, i lov om moms har følgende ordlyd:

»Den afgiftspligtige kan som led i udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed fradrage:

[...]

4) den merværdiafgift, som er opkrævet af automobilafgiften i henhold til lov om automobilafgift.«

13 § 102, stk. 1, nr. 4, i lov om moms fandt kun anvendelse ét år. Bestemmelsen blev ophævet ved lov (1767/95) af 29. december 1995, der trådte i kraft den 1. januar 1996.

14 Det fastsættes i § 102b i lov om moms:

»For at opnå fradrag for merværdiafgiften af automobilafgiften skal der foreligge en afgørelse om opkrævning af den pågældende afgift, hvori størrelsen af den skyldige afgift angives.«

- 15 Endelig fremgår det af § 141, nr. 5, i lov om moms, at fradrag for de afgifter, der er omhandlet i samme lovs § 102, stk. 1, nr. 4, opnås i den måned, hvori denne afgift betales.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 16 Den 2. marts 1998 købte Antti Siilin hos en automobilforhandler i Tyskland en brugt personbil af mærket Mercedes Benz 190 (model 190 2.0 Diesel) for 7 350 DEM. Bilen var taget i brug den 13. november 1986 og havde kørt 180 000 km. Bilen havde automatgear og et soltag som ekstraudstyr.
- 17 Den 20. april 1998 importerede Antti Siilin denne bil til Finland og anmeldte den til Helsinki Distriktstoldkammer (herefter »toldkammeret«) med henblik på betaling af automobilafgiften.
- 18 Ved afgørelse af 20. april 1998 (herefter »afgiftsansættelsen«) bestemte toldkammeret, at Antti Siilin skulle betale 46 288 FIM i automobilafgift og 10 183 FIM i merværdiafgift af denne afgift (opkrævet med en sats på 22%), dvs. i alt 56 471 FIM.
- 19 Toldkammeret havde beregnet dette beløb på grundlag af en sammenligning af Antti Siilins brugte bil med en bil af samme mærke, dog en anden model (C 220 D), men som havde næsten tilsvarende tekniske egenskaber som Antti Siilins bil. I Tyskland var listeprisen på denne bil som ny 41 000 DEM eksklusiv afgifter.

Toldkammeret tilføjede hertil 2 200 DEM for automatgearet og 1 680 DEM for soltaget. Den afgiftspligtige værdi blev således fastsat til 44 980 DEM, dvs. efter omregning 136 851 FIM. Ved beregningen af afgiften blev der i henhold til lov om automobilafgift foretaget et standardfradrag på 4 600 FIM og et beløb på 85 963 FIM svarende til en afskrivningskoefficient på 65%.

- 20 Den 21. april 1998 betalte Antti Siilin toldkammeret automobilafgiften og merværdiafgiften heraf. Han anlagde herefter sag ved Uudenmaan läänonoikeus til prøvelse af toldkammerets afgiftsansættelse.
- 21 Antti Siilin anførte her, at den afgift, som er pålagt det motorkøretøj, han har importeret, er større end residualværdien af afgiften på en bil på det finske marked, der som ny er indregistreret i Finland, og som er identisk med hensyn til alder, egenskaber og stand. Han påstod derfor, at den opkrævede afgift var diskriminerende og i strid med traktatens artikel 95. Antti Siilin henviste herved til dom af 9. marts 1995, Nunes Tadeu (sag C-345/93, Sml. I, s. 479), og af 23. oktober 1997, Kommissionen mod Grækenland (sag C-375/95, Sml. I, s. 5981), og anførte, at værdiforringelsen af en bil ikke kan være lineær, og at værdien heraf forringes med mere end 5% pr. år.
- 22 Antti Siilin anførte, at opkrævningen af merværdiafgiften af automobilafgiften er i strid med sjette direktiv, således at denne afgift ikke burde opkræves.
- 23 Antti Siilin nedlagde derfor påstand om, at afgiftsansættelsen annulleredes for så vidt angår merværdiafgiften af automobilafgiften, og at sagen blev hjemvist til toldkammeret for så vidt angår automobilafgiften med henblik på, at afgiften

blev ændret, således at den ikke overstiger residualværdien af afgiften på en bil på det finske marked, der som ny er indregistreret i Finland, og som er identisk med hensyn til alder, egenskaber og stand.

- 24 Toldkammeret nedlagde påstand om frifindelse, idet det anførte, at automobilafgiften og merværdiafgiften af denne afgift var blevet fastsat i overensstemmelse med finsk ret.
- 25 Uudenmaan läänonoikeus fastslog ved afgørelse af 3. juni 1999, at det i henhold til § 7 i lov om automobilafgift var korrekt at fastsætte afgiften på Antti Siilins bil under henvisning til afgiften på en ny bil med tilsvarende tekniske og øvrige egenskaber, og herunder at nedsætte afgiftens størrelse i overensstemmelse med bestemmelserne i den pågældende lov.
- 26 Uudenmaan läänonoikeus bemærkede dog under henvisning til, at den i hovedsagen omhandlede bil var en brugt bil, der var blevet importeret til Finland fra en anden medlemsstat, at Domstolen i Nunes Tadeu-dommen havde fundet en medlemsstats opkrævning af en afgift på brugte motorkøretøjer hidrørende fra en anden medlemsstat i strid med traktatens artikel 95, når afgiftens størrelse overstiger residualværdien af afgiften på tilsvarende brugte motorkøretøjer, der allerede er indregistreret i indlandet.
- 27 Uudenmaan läänonoikeus fastslog, at i hovedsagen var afgiften på Antti Siilins motorkøretøj blevet beregnet, uden at toldkammeret havde taget hensyn til den reelle værdiforringelse af Antti Siilins motorkøretøj eller havde undersøgt, om den for dette motorkøretøj fastsatte afgift oversteg residualværdien af afgiften på

en tilsvarende i Finland indregistreret brugt bil af samme mærke og årgang. Retten annullerede derfor afgiftsansættelsen for så vidt angik automobilafgiften og hjemviste sagen til toldkammeret med henblik på, at dette fastsatte størrelsen af afgiften.

- 28 For så vidt angår merværdiafgiften af automobilafgiften fastslog Uudenmaan läänonoikeus, at opkrævningen heraf ikke var i strid med sjette direktiv, idet der ikke var tale om en afgift, hvis væsentligste kendetegn gør den til en »merværdiafgift« i direktivets forstand, eller til en omsætningsafgift, det i henhold til direktivets artikel 33 ikke er tilladt at opkræve.
- 29 Da Uudenmaan läänonoikeus imidlertid annullerede den del af afgiftsansættelsen, der vedrørte automobilafgiften, fordi den var for høj, fandt retten, at merværdiafgiften af denne afgift ligeledes var ansat til et beløb, der var for højt. Uudenmaan läänonoikeus annullerede derfor ligeledes afgiftsansættelsen med hensyn til denne merværdiafgift og hjemviste sagen til toldkammeret.
- 30 Der blev indgivet to stævninger til Korkein hallinto-oikeus med henblik på at tilladelse til at appellere denne afgørelse fra Uudenmaan läänonoikeus.
- 31 Ved den første stævning, der var indgivet af tulliasiamies, nedlagdes der påstand om annullation af Uudenmaan läänonoikeus' afgørelse med hensyn til såvel automobilafgiften som merværdiafgiften heraf. Den anden stævning, indgivet af Antti Siilin, vedrørte kun den del af afgørelsen, som drejede sig om merværdi-

afgiften af automobilafgiften. Antti Siilin nedlagde påstand om, at den omhandlede afgørelse blev annulleret på dette punkt, og at det blev fastslået, at der ikke var grundlag for at opkræve en sådan merværdiafgift af den bil, han havde importeret.

- 32 Under disse omstændigheder har Korkein hallinto-oikeus besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle 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 engrosledet, detailledet eller som forbruger?

- 2) I henhold til § 7, stk. 1, i lov om automobilafgift 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 nu gældende 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 afgiftsbestemmelse 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?»

Spørgsmålene vedrørende automobilafgiften

- 33 Med de tre første præjudicielle spørgsmål ønskes oplyst, om traktatens artikel 95 er til hinder for, at en medlemsstat pålægger brugte motorkøretøjer, der importeres fra en anden medlemsstat, en afgift som den i hovedsagen omhandlede automobilafgift.

Det første præjudicielle spørgsmål

- 34 Med det første spørgsmål ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om traktatens artikel 95 er til hinder for, at en medlemsstat på brugte motorkøretøjer, der importeres fra en anden medlemsstat, anvender en afgiftsordning, hvorefter den afgiftspligtige værdi, der ansættes i henhold til toldværdien som angivet i toldkodeksen og gennemførelsesbestemmelserne hertil, fastsættes forskelligt afhængigt af, hvilket handelsled importøren af motorkøretøjet befinder sig i.

Indlæg for Domstolen

- 35 Antti Siilin har indledningsvis anført, at nye motorkøretøjer, der importeres til Finland, hovedsagelig importeres af de officielle importører, idet den nyvognspris, som forbrugerne tilbydes af en officiel importør, er væsentlig lavere end den pris, som betales af en privatperson, der importerer bilen direkte til Finland. Denne pris omfatter de avancer på gennemsnitlig 30% af salgsprisen, som opkræves af forhandlernettet i den medlemsstat, sælgeren er hjemmehørende i.

- 36 Antti Siilin har endvidere anført, at residualværdien af afgiften på et brugt motorkøretøj, der allerede findes på det finske marked, er lavere end afgiften på et brugt motorkøretøj, der importeres af en privatperson, idet der tages hensyn til det handelsled, som importøren af motorkøretøjet befinder sig i.
- 37 Antti Siilin har således anført, at afgiften på en ny bil, der importeres af den officielle importør af mærket, beregnes på grundlag af den nettopris, som denne importør har betalt herfor, og afgiften er inkluderet i den endelige forbrugerpris, hvorefter den udgør mellem 26% og 30%. Det er således ikke forbrugerprisen på nye biler, som inkluderer forhandlerens fortjeneste (der ifølge Antti Siilin udgør 25% af salgsprisen) og andre tillægsbeløb, som der tages hensyn til ved beregningen af den finske afgift på nye biler, der importeres på denne måde.
- 38 For at beregne den skyldige afgift ved en privatpersons import af en brugt bil, fastsættes den afgiftspligtige værdi ifølge Antti Siilin i forhold til den pris, som forbrugere skal betale for en tilsvarende ny bil. Den forskel, der er mellem denne beregningsmetode og den ovenfor beskrevne beregningsmetode for en importørs import af en ny bil, medfører dels, at den afgiftspligtige værdi af en brugt bil overvurderes i forhold til den afgiftspligtige værdi af en ny bil, dels, at afgiften på importerede brugte motorkøretøjer udgør mellem 40 til 70% af den pris, som i Finland betales af forbrugeren for en tilsvarende brugt bil.
- 39 Det er Antti Siilins opfattelse, at den omstændighed, at de finske myndigheder fastsætter den afgiftspligtige værdi af en importeret brugt bil i forhold til bilens toldværdi, og herunder tager hensyn til, hvilket handelsled importøren befinder sig i, i denne sag fører til, at afgiften på en sådan bil proportionalt er mindst

dobbelt så høj som afgiften på en tilsvarende bil, der af den officielle importør af mærket importeres til Finland som ny og senere sælges som brugt bil på det finske marked.

40 Den finske regering har anført, at traktatens artikel 95 ikke er til hinder for en afgift som den i Finland opkrævede automobilafgift, der efter objektive kriterier fastsættes for såvel nye som brugte biler (dom af 15.3.1983, sag 319/81, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 601, af 4.3.1986, sag 106/84, Kommissionen mod Danmark, Sml. s. 833, og af 7.4.1987, sag 196/85, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 1597).

41 Ifølge den finske regering er automobilafgiften navnlig ikke i strid med traktatens artikel 95, fordi der ved fastsættelsen af bilernes afgiftspligtige værdi tages hensyn til, i hvilket handelsled de befinder sig. Regeringen har herved anført, at den afgiftspligtige værdi af såvel en ny bil som af en brugt bil fastsættes i henhold til de fællesskabsretlige todbestemmelser. Den afgiftspligtige værdi af en ny bil fastsættes som hovedregel i henhold til den metode, der er fastlagt i toldkodeksens artikel 29, dvs. ved anvendelse af varens faktiske transaktionsværdi. Ifølge den finske regering kan anvendelsen af denne værdi for to sammenlignelige nye biler, alt afhængig af den betalte pris, og hvilket handelsled der er tale om, føre til forskellige afgiftspligtige værdier. Med hensyn til fastsættelsen af den afgiftspligtige værdi for en brugt bil, når den afgiftspligtige er forbruger, anvendes oftest den af metoderne i toldkodeksens artikel 31, hvorefter det er den for en forbruger laveste pris eksklusiv afgifter for et tilsvarende nyt motorkøretøj i landet, hvori det brugte motorkøretøj er købt, eller på det finske marked, der lægges til grund.

42 Kommissionen har anført, at når to betingelser er opfyldt, er traktatens artikel 95 ikke til hinder for, at en medlemsstat anvender en afgiftsordning, hvorefter størrelsen af automobilafgiften på biler, der importeres fra en anden medlemsstat,

fastsættes på grundlag af den afgift, der på tidspunktet for beskatningen af den importerede brugte bil er pålagt en tilsvarende ny bil, der tjener som referencegrundlag, og at afgiften nedsættes i forhold til bilens alder efter de i ordningen nærmere fastsatte bestemmelser.

- 43 For det første skal den bil, der udgør referencegrundlaget, på alle punkter være identisk med den importerede brugte bil, dvs. den skal være af samme model og type, som den importerede bil, og have tilsvarende øvrige egenskaber. Sælges en sådan bil ikke længere på det tidspunkt, hvor den importerede bil afgiftsansættes, skal den bil, der udgør referencegrundlaget, være en bil af samme model og type, som tidligere er blevet bragt i omsætning. Værdien af den bil, der udgør referencegrundlaget, kan eventuelt berigtiges under hensyntagen til inflationen.
- 44 For det andet må den fastsatte automobilafgift ikke overstige residualværdien af afgiften på tilsvarende brugte motorkøretøjer, der allerede er indregistreret i indførselsmedlemsstaten.
- 45 Kommissionen har derimod anført, at traktatens artikel 95 er til hinder for, at en medlemsstat anvender en afgiftsordning, hvorefter der tages hensyn til de forskellige handelsled, hvis dette medfører, at størrelsen af afgiften på en importeret brugt bil er forskellig fra den gennemsnitlige størrelse af residualværdien af afgiften på brugte biler, der allerede er indregistreret i indlandet.
- 46 Kommissionen finder i denne forbindelse dom af 17.6.1998, Grundig Italiana (sag C-68/96, Sml. I, s. 3775), relevant, selv om denne sag ikke vedrørte afgiftsbeskatningen i automobilektoren, men en italiensk afgift på audiovisuelle og fotooptiske produkter. I dommens præmis 16 fastslår Domstolen, at forbuddet

mod forskelsbehandling i traktatens artikel 95 overtrædes, når der for en afgift, der beregnes på grundlag af varens værdi, alene for den indførte vare tages hensyn til vurderingselementer, som kan øge dennes værdi i forhold til den tilsvarende indenlandske vare.

- 47 Det er Kommissionens opfattelse, at tages der ved fastlæggelsen af transaktionsværdien, og dermed den afgiftspligtige værdi af det importerede brugte motorkøretøj, hensyn til, i hvilket led importøren befinder sig, vedrører dette et vurderingselement som omhandlet i Grundig Italiana-dommen og er således i strid med traktatens artikel 95, idet det fører til en uberettiget forhøjelse af værdien af dette motorkøretøj, hvilket er i strid med forbuddet mod forskelsbehandling.
- 48 Kommissionen har under retsmødet endvidere fremlagt et taleksempel med henblik på at godtgøre, at automobilafgiften indebærer en forskelsbehandling af importerede brugte motorkøretøjer. Efter at Antti Siilin i Tyskland havde betalt, hvad der svarer til 3 758 EUR for sin brugte bil, måtte han i Finland betale, hvad der svarer til 7 785,08 EUR i automobilafgift og 1 712,64 EUR i merværdiafgift af den førstnævnte afgift. I alt har bilen således kostet ham 13 255,74 EUR. På tidspunktet for de faktiske omstændigheder var gennemsnitsprisen for en brugt bil svarende til Antti Siilins, men som var blevet indregistreret i Finland som ny, imidlertid 9 500 EUR, hvilket bekræftes af den attestation af værdien af Antti Siilins bil, som Auto-Data Oy udstedte den 21. april 1998. Under henvisning til det dokument fra Centret for Oplysninger om Automobilektoren med overskriften »Sammensætning af prisen på en privatejet bil«, som Antti Siilin har fremlagt som bilag til sit svar på Domstolens spørgsmål, har Kommissionen konstateret, at den 1. januar 1997 udgjorde automobilafgiften 29,28% af en bils detailsalgspris. Kommissionen har heraf udledt, at størrelsen af residualværdien af afgiften på en brugt bil som Antti Siilins, 9 500 EUR, var mere end 2 850 EUR. Kommissionen har således fastslået, at Antti Siilin har betalt over 13 000 EUR for det brugte motorkøretøj, han har importeret, mens han kun ville have betalt 9 500 EUR for en tilsvarende bil på det finske marked.

Domstolens bemærkninger

- 49 Det skal indledningsvis bemærkes, at lov om automobilafgift med henblik på fastsættelsen af den afgiftspligtige værdi af et brugt motorkøretøj i de forskellige handelsled henviser til toldkodeksen og gennemførelsesforordningen hertil. Som generaladvokaten har fremhævet i forslaget til afgørelse, punkt 60, skyldes forskellen i den afgiftspligtige værdi i handelsleddene anvendelsen af de fællesskabsretlige bestemmelser om toldværdi.
- 50 Det bemærkes herved, at Domstolen allerede har fastslået, at den blotte henvisning til toldkodeksen med henblik på at fastlægge en afgiftspligtig værdi ikke i sig selv er i strid med traktaten (jf. dom af 3.2.2000, sag C-228/98, Dounias, Sml. I, s. 577, præmis 45).
- 51 Det findes hensigtsmæssigt at gennemgå Domstolens faste praksis med hensyn til beskatningen af importerede brugte motorkøretøjer.
- 52 Formålet med traktatens artikel 95 er at sikre, at interne afgifter virker fuldstændigt neutralt i forhold til konkurrencen mellem varer, der allerede befinder sig på det indenlandske marked, og indførte varer (jf. i denne retning dom af 11.12.1990, sag C-47/88, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 4509, præmis 9, og Nunes Tadeu-dommen, præmis 18).
- 53 Ifølge fast retspraksis er traktatens artikel 95, stk. 1, tilsidesat, når afgifterne på henholdsvis den indførte og den tilsvarende indenlandske vare beregnes forskelligt og efter forskellige regler, således at det — selv om det kun måtte

ske i visse tilfælde — fører til en højere afgift for den indførte vare (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland, præmis 20 og 29, dom af 2.4.1998, sag C-213/96, Outokumpu, Sml. I, s. 1777, præmis 34, og af 22.2.2001, sag C-393/98, Gomes Valente, Sml. I, s. 1327, præmis 21).

- 54 Det er bl.a. i strid med traktatens artikel 95, stk. 1, at opkræve en registreringsafgift af importerede brugte motorkøretøjer på grundlag af en højere værdiansættelse end motorkøretøjets reelle værdi med den virkning, at importerede brugte motorkøretøjer beskattes hårdere end tilsvarende brugte motorkøretøjer på det indenlandske marked (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Danmark, præmis 22). Ved beskatningen af brugte motorkøretøjer skal der derfor tages hensyn til deres reelle værdiforringelse.
- 55 Domstolen har således fastslået, at en medlemsstats opkrævning af en afgift på brugte motorkøretøjer hidrørende fra en anden medlemsstat er i strid med traktatens artikel 95, når afgiftens størrelse, beregnet uden hensyn til køretøjets faktiske værdiforringelse, overstiger residualværdien af afgiften på motorkøretøjer på tilsvarende brugte motorkøretøjer, der allerede er indregistreret i indlandet (Nunes Tadeu-dommen, præmis 20, og Gomes Valente-dommen, præmis 23).
- 56 Det bemærkes endvidere, at ved vurderingen af, om der foreligger lignende varer, hvilket er den betingelse, forbuddet i traktatens artikel 95, stk. 1, er baseret på, skal det undersøges, om varerne har ensartede egenskaber og tjener samme behov ud fra et forbrugersynspunkt (jf. dom af 15.3.2001, sag C-265/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2305, præmis 42, og den deri anførte retspraksis).
- 57 En afgiftsordning for motorkøretøjer som den i hovedsagen omhandlede kendetegnes ved, at der tages hensyn til de forskellige handelsled, for så vidt som automobilafgiften på et brugt motorkøretøj, der allerede er indregistreret i

indlandet, afregnes på grundlag af den officielle importørs indkøbspris for motorkøretøjet som nyt, hvilket udelukker importørens og eventuelle grossisters og detailhandlers fortjenstmargen, mens den skyldige afgift for brugte motorkøretøjer, der importeres af privatpersoner, beregnes på grundlag af forbrugerens købspris for et tilsvarende nyt motorkøretøj, der som regel er højere end den pris, der betales af den officielle importør.

- 58 Gennemgangen af, hvorvidt en sådan afgiftsordning er forenelig med traktatens artikel 95, stk. 1, indebærer imidlertid, at det må undersøges, om afgiften på importerede brugte motorkøretøjer overstiger residualværdien af afgiften på et tilsvarende brugt motorkøretøj, der allerede er indregistreret i indlandet. Da afgiftsværdien i disse to tilfælde fastsættes i forhold til værdien af et nyt motorkøretøj, forudsætter dette, at denne værdi for så vidt angår de to sammenligningsled ansættes på samme måde uden hensyntagen til de forskellige handelsled.
- 59 Da dette ikke nødvendigvis er tilfældet med hensyn til den i hovedsagen omhandlede afgiftsordning, er det ikke udelukket — hvilket bekræftes af de for Domstolen forelagte beregninger, som er ubestridt af den finske regering — at afgiften på et af en privatperson som Antti Siilin importeret brugt motorkøretøj, når denne beregnes på grundlag af salgsprisen for et tilsvarende nyt motorkøretøj, overstiger residualværdien af afgiften på et brugt motorkøretøj, der allerede er indregistreret i indlandet. Dette er eksempelvis tilfældet, såfremt det sidstnævnte motorkøretøj som nyt beskattes under hensyn til et handelsled, hvor køretøjets værdi var lavere.
- 60 En afgiftsordning som den i hovedsagen omhandlede, udelukker derfor ikke fuldstændigt, at importerede brugte motorkøretøjer i visse tilfælde pålægges en afgift, der overstiger residualværdien af afgiften på et tilsvarende brugt motorkøretøj, der allerede er registreret i indlandet.

- 61 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at traktatens artikel 95, stk. 1, ikke er til hinder for, at en medlemsstat på brugte motorkøretøjer, der importeres fra en anden medlemsstat, anvender en afgiftsordning, hvorefter den afgiftspligtige værdi ansættes med henvisning til toldværdien, som fastsat i toldkodeksen og gennemførelsesforordningen hertil, men at den er til hinder for, at den afgiftspligtige værdi varierer i forhold til handelsleddet, når dette kan føre til, at afgiften på et importeret brugt motorkøretøj — i hvert fald i visse tilfælde — overstiger residualværdien af afgiften på et tilsvarende brugt motorkøretøj, der allerede er indregistreret i indlandet.

Det andet præjudicielle spørgsmål

- 62 Med sit andet spørgsmål ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om traktatens artikel 95, stk. 1, er til hinder for, at en medlemsstat på brugte motorkøretøjer, der er importeret fra en anden medlemsstat, kan anvende en afgiftsordning, hvorefter afgiften på motorkøretøjer:

- de første seks måneder efter indregistreringen eller ibrugtagningen af motorkøretøjet er lig med afgiften på et tilsvarende nyt motorkøretøj, og

- fra den 7. til den 150. måneds brug af motorkøretøjet er lig med afgiften på et tilsvarende nyt motorkøretøj nedsat lineært med 0,5% pr. fulde kalendermåned.

Indlæg for Domstolen

- 63 Antti Siilin har anført, at en afgiftsordning for importerede brugte motorkøretøjer, hvorefter der tages hensyn til, hvilket handelsled importøren befinder sig i, er i strid med traktatens artikel 95, og at de månedlige nedsættelser, der er fastsat i § 7 i lov om automobilafgift, kun har en marginal betydning ved vurderingen af residualværdien af afgiften på et tilsvarende brugt motorkøretøj, der allerede er indregistreret i indlandet. Nedsættelserne fjerner ikke en forskelsbehandling, eftersom den nye bil, der udgør referencegrundlaget ved beregningen af afgiften på en importeret brugt bil, og en ny tilsvarende bil, der importeres af den officielle importør, som udgangspunkt har forskellige afgiftspligtige værdier.
- 64 Antti Siilin har anført, at Domstolen allerede har fastslået, at nedsættelsen af en sådan afgift ikke kan være lineær (dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland, præmis 22), og konkluderer heraf, at de i § 7 i lov om automobilafgift fastsatte nedsættelser af automobilafgiften er i strid med traktatens artikel 95.
- 65 Under henvisning til Nunes Tadeu-dommen har Antti Siilin anført, at afgiften på et importeret brugt bil bør beregnes på grundlag af den afgift, der er betalt ved den første indregistrering af en tilsvarende bil, og at den skal nedsættes i forhold til den faktiske værdiforringelse af det pågældende brugte motorkøretøj.
- 66 Antti Siilin er derfor af den opfattelse, at automobilafgiften har diskriminerende virkninger med hensyn til importerede brugte biler og derfor er i strid med traktatens artikel 95.

- 67 Den finske regering har anført, at det forhold, at den afgiftspligtige værdi af brugte motorkøretøjer fastsættes i forhold til den afgiftspligtige værdi af en tilsvarende ny bil, er uden betydning ved vurderingen af, om automobilafgiften er forenelig med traktatens artikel 95. Ifølge Domstolens praksis er det væsentlige i denne forbindelse, at nedsættelserne i forhold til motorkøretøjets alder svarer til dets faktiske værdiforringelse.
- 68 Den finske regering har anført, at i denne sag er motorkøretøjernes faktiske værdiforringelse stort set lineær, hvorfor ingen argumenter, som støttes på fællesskabsretten, kan rejse tvivl om de i § 7 i lov om automobilafgift fastsatte nedsættelser for beregningen af værdien af importerede brugte motorkøretøjer.
- 69 Det er Kommissionens opfattelse, at traktatens artikel 95 er til hinder for, at en medlemsstat anvender en afgiftsordning, hvorefter:
- nedsættelsen af afgiften på den bil, der udgør referencegrundlaget, fastsættes lineært, og der tages ikke hensyn til den faktiske værdiforringelse af den brugte bil, eller

 - der tages ikke hensyn til de første seks måneder efter indregistreringen eller ibrugtagningen ved fastsættelsen af værdiforringelsen af den brugte bil og den faktiske værdiforringelse heraf, eller

— der tages ikke hensyn til motorkøretøjets særlige egenskaber ved afgiftsansættelsen, selv om dette medfører, at afgiften på en importeret brugt bil overstiger residualværdien af afgiften på en tilsvarende brugt bil, der allerede er indregistreret i den pågældende medlemsstat.

70 Ifølge Kommissionen svarer den manglende hensyntagen til værdiforringelsen af bilen de første seks måneder, efter at den er indregistreret eller er taget i brug, ikke til virkeligheden. Ligeledes er en afgiftsordning, hvorefter den (teoretiske) afgift på den bil, der udgør referencegrundlaget, efter udløbet af disse første seks måneder nedsættes lineært, i strid med traktatens artikel 95, idet den ikke gør det muligt at tage hensyn til den faktiske værdiforringelse af bilen.

71 Kommissionen erkender, at det er umuligt at fastlægge en generel metode til fastsættelse af den effektive værdiforringelse af et motorkøretøj, der afhænger af adskillige faktorer, der kan variere fra land til land eller i forhold til, hvilken type eller model af motorkøretøjer, der er tale om. Da Antti Siilins bil blev importeret til Republikken Finland i 1998, er det — for at kunne fastsætte den faktiske værdiforringelse af det motorkøretøj, der udgør referencegrundlaget — nødvendigt at sætte sig ind i de omstændigheder, som var gældende på dette tidspunkt i denne medlemsstat.

72 Kommissionen har herved anført, at den finske regering har gjort opmærksom på undersøgelser, der i 1998 blev foretaget for at bestemme den gennemsnitlige månedlige værdiforringelse på omkring tredive personbilmodeller på det finske marked. I juni 1998 havde den finske regering bl.a. meddelt det finske parlament, at lov om automobilafgift på grundlag af disse undersøgelser burde ændres, for at ordningen om nedsættelsen af afgiften i forhold til motorkøretøjernes alder i højere grad svarede til den værdiforringelse, der fandt sted på det finske marked.

Kommissionen er derfor overrasket over, at den finske regering afgiver indlæg i denne sag for at forsvare en afgiftsansættelse, der skete i april 1998, og anfører, at den ordning, der på daværende tidspunkt var gældende for nedsættelse af afgiften, er forenelig med traktatens artikel 95.

Domstolens bemærkninger

- 73 For at besvare det andet spørgsmål skal det for det første undersøges, om traktatens artikel 95, stk. 1, er til hinder for en national ordning, hvorefter den afgiftspligtige værdi af importerede brugte motorkøretøjer fastsættes på grundlag af værdien af et nyt motorkøretøj.
- 74 Det bemærkes herved, at i henhold til fast retspraksis skal det motorkøretøj, der udgør referencegrundlaget med hensyn til beregningen af den skyldige afgift på et importeret brugt motorkøretøj, være et tilsvarende motorkøretøj.
- 75 Varer såsom køretøjer er lignende i traktatens artikel 95, stk. 1's forstand, såfremt deres egenskaber og de behov, de tjener til at opfylde, bevirker, at de står i et konkurrencemæssigt forhold til hinanden, hvorved graden af konkurrence mellem to modeller afhænger af det omfang, i hvilket modellerne opfylder forskellige krav med hensyn til pris, størrelse, komfort, kraft, brændstofforbrug, levetid og driftssikkerhed (dommen af 15.3.2001 i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 43).

- 76 Som fremhævet af generaladvokaten i forslaget til afgørelse, punkt 71, skal det motorkøretøj, der udgør referencegrundlaget, have kendetegn, der svarer til det importerede motorkøretøjs, hvilket indebærer, at der skal tages hensyn til model, type og andre karakteristika, såsom fremdriftssystem og udstyr.
- 77 Endvidere må det undersøges, om traktatens artikel 95, stk. 1, er til hinder for en national afgiftsordning for importerede brugte motorkøretøjer, hvori det fastsættes, at nedsættelse af afgiften er lineær og først påbegyndes efter udløbet af de første seks måneder efter indregistreringen eller ibrugtagningen af motorkøretøjet.
- 78 Det bemærkes herved, at Domstolen i dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland, præmis 22, har fastslået, at motorkøretøjers værdi normalt falder med meget mere end 5% pr. år, at værdiforringelsen ikke er lineær, navnlig ikke de første år, hvor den er langt højere end i de følgende år, og at dette fænomen også fortsætter ud over det fjerde år, efter at motorkøretøjet er taget i brug. Det skal tilføjes, at værdiforringelsen starter ved købet eller ibrugtagningen af motorkøretøjet.
- 79 Det må herefter fastslås, at en afgiftsordning, hvorefter afgiften på et importeret brugt motorkøretøj er lig den skyldige afgift på et tilsvarende nyt motorkøretøj nedsat med 0,5% pr. kalendermåned efter indregistreringen eller ibrugtagningen af motorkøretøjet, ikke er forenelig med traktatens artikel 95, stk. 1, idet ordningen ikke tager hensyn til den faktiske værdiforringelse af det brugte motorkøretøj.

80 Det andet spørgsmål skal herefter besvares med, at traktatens artikel 95, stk. 1, er til hinder for, at en medlemsstat på brugte motorkøretøjer, der importeres fra en anden medlemsstat, anvender en afgiftsordning, hvorefter afgiften på motorkøretøjer:

- de første seks måneder efter indregistreringen eller ibrugtagningen af motorkøretøjet er lig med afgiften på et tilsvarende nyt motorkøretøj, og

- fra den 7. til den 150. måneds brug af motorkøretøjet er lig med afgiften på et tilsvarende nyt motorkøretøj nedsat lineært med 0,5% pr. fulde kalendermåned,

idet en sådan afgiftsordning ikke tager hensyn til den faktiske værdiforringelse af motorkøretøjet, og under alle omstændigheder ikke gør det muligt at sikre, at afgiften ikke overstiger residualværdien af afgiften på et tilsvarende brugt motorkøretøj, der allerede er indregistreret i indlandet.

Det tredje præjudicielle spørgsmål

81 Med sit tredje spørgsmål ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om det i henhold til traktatens artikel 95, stk. 1, når en medlemsstat på brugte motorkøretøjer, der importeres fra andre medlemsstater, anvender en afgiftsordning, hvorefter den faktiske værdiforringelse af motorkøretøjerne bestemmes på grundlag af generelle og teoretiske kriterier, der er fastsat i national ret, altid er

nødvendigt at undersøge hvert motorkøretøjs individuelle egenskaber for at sikre, at den ansatte afgift aldrig overstiger residualværdien af afgiften på et tilsvarende brugt motorkøretøj, der allerede er indregistreret i inlandet.

Indlæg for Domstolen

- 82 For at tage hensyn til motorkøretøjernes værdiforringelse er det ifølge den finske regering ikke nødvendigt at foretage en individuel vurdering for hvert enkelt motorkøretøj. Et lovbestemt beregningsgrundlag er tilstrækkeligt, når det er fastsat på grundlag af objektive kriterier og ikke kan anses for at hindre det indres markeds funktion. Regeringen har tilføjet, at det derfor er foreneligt med traktatens artikel 95, stk. 1, når nedsættelsen af automobilafgiften i Finland beregnes på grundlag af den gennemsnitlige værdiforringelse af biler.
- 83 Kommissionen har anført, at det af Gomes Valente-dommen fremgår, at en afgiftsordning, der er baseret på generelle kriterier, er forenelig med traktatens artikel 95, stk. 1, såfremt den ikke har diskriminerende virkning, og ejerne af importerede brugte motorkøretøjer kan anlægge sag til prøvelse af anvendelsen på deres motorkøretøj af beregningsmetoden på grundlag af generelle kriterier.
- 84 Kommissionen har anført, at disse betingelser forudsætter, at kriterierne for beregning af afgiften offentliggøres, hvilket ikke er tilfældet for den i hovedsagen omhandlede afgiftsordning. De finske myndigheder har hverken offentliggjort eller meddelt de personer, der har anmodet herom, resultaterne af undersøgelser, som myndighederne lægger til grund ved ansættelse af den afgiftspligtige værdi af importerede brugte motorkøretøjer og af værdiforringelsen i forhold til

motorkøretøjernes alder. De officielle dokumenter og sagens akter indeholder ifølge Kommissionen intet, der kan godtgøre objektiviteten og den videnskabelige værdi af de undersøgelser, der er foretaget på det finske marked. Desuden har de finske afgiftsmyndigheder afvist at fremsende oplysninger, der gør det muligt at beregne afgiften på nye motorkøretøjer samt residualværdien af afgiften på brugte motorkøretøjer, der allerede er indregistreret i indlandet.

Domstolens bemærkninger

- 85 Det fremgår af Gomes Valente-dommens præmis 26, at en afgiftsordning for importerede brugte motorkøretøjer, der tager hensyn til køretøjernes faktiske værdiforringelse på grundlag af generelle kriterier, for at være forenelig med traktatens artikel 95, stk. 1, skal udformes således, at enhver diskriminerende virkning er udelukket under hensyn til de rimelige tilnærmelser, som er uadskilleligt forbundet med en ordning af denne art.
- 86 Domstolen har i denne forbindelse allerede nævnt værdiforringelsesfaktorer, der kan tages hensyn til, for at den faste beregning af afgiften på importerede brugte motorkøretøjer præcist afspejler den faktiske værdiforringelse af motorkøretøjerne og gør det meget lettere at opfylde målsætningen om, at afgiften på disse motorkøretøjer, under hensyn til de rimelige tilnærmelser, som er uadskilleligt forbundet med en ordning af denne art, ikke overstiger residualværdien af afgiften på tilsvarende brugte motorkøretøjer, der allerede er indregistreret i indlandet (jf. Gomes Valente-dommen, præmis 28).
- 87 En sådan ordnings forenelighed med traktatens artikel 95, stk. 1, forudsætter under alle omstændigheder, at de kriterier, der lægges til grund for den faste beregning af værdiforringelsen af motorkøretøjerne, bringes til offentlighedens kundskab.

- 88 Endvidere forudsætter den, at ejeren af et importeret brugt motorkøretøj kan anfægte anvendelsen af en fast beregningsmetode på sit køretøj ved at påvise, at den medfører en afgift, som overstiger residualværdien af afgiften på tilsvarende brugte motorkøretøjer, der allerede er indregistreret i indlandet (Gomes Valentdommen, præmis 32).
- 89 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at når en medlemsstat for brugte motorkøretøjer, der importeres fra andre medlemsstater, anvender en afgiftsordning, hvorefter den faktiske værdiforringelse af motorkøretøjerne bestemmes på grundlag af generelle og teoretiske kriterier, der er fastsat i national ret, er det i henhold til traktatens artikel 95, stk. 1, nødvendigt, at denne afgiftsordning udformes således, at enhver diskriminerende virkning er udelukket under hensyn til de rimelige tilnærmelser, som er uadskilleligt forbundet med en ordning af denne art. Dette forudsætter dels, at de kriterier, der lægges til grund for den faste beregning af værdiforringelsen af motorkøretøjerne, bringes til offentlighedens kundskab, dels, at ejeren af et brugt motorkøretøj, der importeres fra en anden medlemsstat, kan anfægte anvendelsen af en fast beregningsmetode på dette køretøj, hvilket kan gøre det nødvendigt at undersøge motorkøretøjets individuelle egenskaber for at sikre, at den afgift, motorkøretøjet er pålagt, ikke overstiger residualværdien af afgiften på tilsvarende brugte motorkøretøjer, der allerede er indregistreret i indlandet.

Spørgsmålene vedrørende merværdiafgift

- 90 Med det fjerde, femte og sjette spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om den afgift, der er benævnt »merværdiafgift«, og som pålægges automobilafgiften, er en merværdiafgift i henhold til sjette direktiv, og om afgiften er forenelig med sjette direktivs artikel 33 og med traktatens artikel 95, stk. 1.

Det fjerde og femte præjudicielle spørgsmål

- 91 Med det fjerde og femte spørgsmål, der skal behandles under ét, ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om en afgift som den i hovedsagen omhandlede, der i national lovgivning er benævnt »merværdiafgift«, og som pålægges automobilafgiften, er en merværdiafgift i henhold til sjette direktiv, og om afgiften er forenelig med sjette direktivs artikel 33 og med traktatens artikel 95, stk. 1.

Indlæg til Domstolen

- 92 Såvel Antti Siilin som Kommissionen er af den opfattelse, at den afgift, der er pålagt automobilafgiften, udgør en »merværdiafgift« i henhold til sjette direktiv. Ifølge Antti Siilin har afgiften samme egenskaber som merværdiafgiften. Således kan den fradrages i henhold § 102, stk. 1, nr. 4, i lov om moms. I øvrigt har afgiften ifølge Antti Siilin generel karakter.
- 93 Kommissionen har, uden at redegøre nærmere for sin holdning, anført, at den afgift, der, som beskrevet af den nationale ret, er pålagt automobilafgiften, opfylder alle betingelserne for at kunne betegnes som merværdiafgift. Den har understreget, at denne finske afgift, der blev indført i december 1994 ved § 5 i lov om automobilafgift, udtrykkeligt er fastsat i lov om moms, og at det i de forskellige lovforslag, som blev fremsat i 1994, understreges, at der var tale om en merværdiafgift, og at formålet hermed var, at forbrugeren, foruden automobilafgiften for den bil, han havde importeret direkte, skulle betale en merværdiafgift.

- 94 Kommissionen har ligledes gjort gældende, at det klart fremgår af forslaget til lov om indførelse af afgiften på automobilafgiften, at formålet hermed var at afbøde virkningerne på afgiftsprovenuet af ophævelsen af opkrævningen af told på varer fra andre medlemsstater ved Finlands tiltrædelse af Den Europæiske Union. Det blev således anslået, at såfremt opkrævningen af en afgift, der er pålagt automobilafgiften, ikke var blevet vedtaget, ville staten miste flere hundrede millioner FIM i merværdiafgiftsindtægter.
- 95 Kommissionen har tilføjet, at opkrævningen af merværdiafgiften på automobilafgiften er i strid med sjette direktiv, navnlig med direktivets artikel 2 og artikel 7, stk. 1, sammenholdt med artikel 10 samt med artikel 28a. For det første er afgiften i strid med sjette direktivs artikel 2, idet den opkræves, selv om der ikke foreligger en af de begivenheder, der ifølge bestemmelsen udløser merværdiafgift. Således opkræves den ikke ved en handelstransaktion, der i indlandet foretages af en afgiftspligtig, eller ved en af de indførsler, der er omhandlet i artikel 2. Endvidere opkræves denne afgift ikke ved varernes ankomst til Fællesskabet eller ved deres indførsel til Finland. Endelig er der ikke tale om merværdiafgift, der opkræves på de erhvervelser inden for Fællesskabet, der er opregnet i sjette direktivs artikel 28a.
- 96 Den finske regering har anført, at merværdiafgiften på automobilafgiften, der opkræves med samme sats som merværdiafgiften, trods sin betegnelse ikke kan betragtes som en »merværdiafgift« i henhold til sjette direktiv, og at den ikke er forbudt i henhold til sjette direktivs artikel 33.
- 97 Den finske regering har tilføjet, at denne afgift, der er fastsat ved en bestemmelse i lov om automobilafgift, og som beregnes i henhold til de nærmere bestemmelser herom i denne lov, opkræves uafhængigt af merværdiafgiften. Navnlig har den ikke merværdiafgiftens væsentlige kendetegn. Bl.a. finder afgiften på automobil-

afgiften ikke generel anvendelse, den eneste udløsende begivenhed er betalingen af automobilafgiften, og den opkræves derfor kun én gang og pålægges ikke merværdien af goder og tjenesteydelser.

Domstolens bemærkninger

- 98 Indledningsvis bemærkes, at betegnelsen merværdiafgift i henhold til sjette direktiv ikke afhænger af, hvorledes en national afgift betegnes i den bestemmelse, hvorved den gennemføres, idet det afgørende er, om denne nationale afgift har merværdiafgiftens væsentlige kendetegn i henhold til sjette direktiv.
- 99 Domstolen har herved betegnet følgende som merværdiafgiftens væsentlige kendetegn: afgiften anvendes generelt på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser; den er proportional med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer; den opkræves i hvert produktions- og handelsled, herunder i detailhandelsledet, uanset antallet af tidligere transaktioner; en afgiftspligtig kan fra den afgift, der skal betales, fradrage de beløb, der er betalt i foregående led, således at afgiften i et givet omsætningsled kun pålægges merværdien i dette led, og således at afgiften i sidste instans bæres af forbrugeren (jf. dom af 8.6.1999, forenede sager C-338/97, C-344/97 et C-390/97, Pelzl m.fl., Sml. I, s. 3319, præmis 21, og den deri anførte retspraksis).
- 100 En afgift som den af den nationale ret beskrevne, der er pålagt automobilafgiften, har imidlertid ikke disse kendetegn.

- 101 For det første udgør den afgift, der er pålagt automobilafgiften, ikke en generel skat, da den ikke har til formål at ramme samtlige økonomiske transaktioner i den pågældende medlemsstat (jf. i denne retning dom af 16.12.1992, sag C-208/91, Beaulande, Sml. I, s. 6709, præmis 16, og af 17.9.1997, sag C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, Sml. I, s. 5053, præmis 17). Det fremgår af § 5 i lov om automobilafgift, sammenholdt med samme lovs § 1, at den afgift, der er pålagt automobilafgiften, vedrører en begrænset gruppe af goder, dvs. visse motorkøretøjer. Den finder således ikke generel anvendelse på transaktioner, der vedrører goder og tjenesteydelser. I øvrigt har den som eneste udløsende begivenhed opkrævningen af den skyldige afgift ved indregistreringen eller ibrugtagningen af de pågældende motorkøretøjer.
- 102 For det andet er den afgift, der er pålagt automobilafgiften, ikke proportional med prisen på goderne. Det er kun indirekte, at afgiften, der er pålagt automobilafgiften, er baseret på motorkøretøjernes pris. Som den finske regering har anført, er grundlaget for pålæggelsen af denne afgift ikke værdien af motorkøretøjet, men størrelsen af automobilafgiften (der beregnes på grundlag af motorkøretøjets pris).
- 103 Endelig opkræves den afgift, der er pålagt automobilafgiften, ikke i hvert produktions- og handelsled, hvilket ikke desto mindre er nødvendigt for, at en afgift kan kvalificeres som en merværdiafgift (jf. dom af 27.11.1985, sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml. s. 3759, præmis 15, af 7.5.1992, sag C-347/90, Bozzi, Sml. I, s. 2947, præmis 12, og af 9.3.2000, sag C-437/97, EKW og Wein & Co, Sml. I, s. 1157, præmis 49), men udelukkende ved opkrævningen af automobilafgiften. Da denne afgift i øvrigt kun opkræves én gang på et gode, har den ikke til formål at beskatte merværdien i et bestemt produktions- og handelsled, men den samlede værdi.
- 104 Det skal herefter undersøges, om den afgift, der er pålagt automobilafgiften, er forenelig med sjette direktivs artikel 33.

- 105 Sjette direktivs artikel 33 er til hinder for opretholdelse eller indførelse af indregistreringsafgifter eller andre typer af afgifter og skatter, der har merværdiafgiftens væsentlige kendetegn. Domstolen har præciseret, at bestemmelsen ikke er til hinder for, at der opretholdes eller indføres en afgift, som savner et af merværdiafgiftens væsentlige kendetegn (jf. dommen i sagen EKW og Wein & Co, præmis 23, og den deri anførte retspraksis).
- 106 For så vidt som den afgift, der er pålagt automobilafgiften, ikke har merværdiafgiftens væsentlige kendetegn i henhold til sjette direktiv, er den ikke i strid med direktivets artikel 33.
- 107 Det fjerde og femte spørgsmål skal herefter besvares med, at en afgift som den i hovedsagen omhandlede, der i henhold til national ret er benævnt »merværdiafgift«, og som pålægges automobilafgiften, udgør ikke en »merværdiafgift« i henhold til sjette direktiv og er forenelig med sjette direktivs artikel 33.

Det sjette præjudicielle spørgsmål

- 108 Med det sjette spørgsmål ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om traktatens artikel 95, stk. 1, er til hinder for, at der opkræves en afgift som den i hovedsagen omhandlede, der pålægges automobilafgiften.

Indlæg for Domstolen

- 109 Den finske regering har anført, at den afgift, der er pålagt automobilafgiften, er forenelig med traktatens artikel 95, stk. 1, idet den rammer alle motorkøretøjer på samme måde.
- 110 Det er Kommissionens opfattelse, at den afgift, der er pålagt automobilafgiften, er en afgift med tilsvarende virkning som told, hvilket er i strid med artikel 23 EF og 25 EF. I praksis forhindres en privatperson, der ikke er momspligtig, i at indføre nye og brugte biler til Finland.
- 111 Kommissionen har anført, at såfremt Domstolen alligevel fastslår, at den afgift, der er pålagt automobilafgiften, ikke er en afgift med tilsvarende virkning som told, har afgiften diskriminerende virkninger til skade for de importerede brugte motorkøretøjer, idet momspligtige i henhold til § 102, stk. 1, nr. 4, i lov om moms har fradragsret for den afgift, der er pålagt automobilafgiften, mens den private forbruger i praksis ikke har en sådan fradragsret. En sådan forbruger stilles dermed ringere end køberen af et brugt motorkøretøj, der allerede er indregistreret i indlandet, der hverken skal betale automobilafgiften eller den afgift, der er pålagt denne, idet disse afgifter allerede er blevet betalt for denne bil som ny. Den afgift, der er pålagt automobilafgiften, er derfor i strid med traktatens artikel 95, stk. 1, eftersom den ikke finder anvendelse på brugte biler, der allerede er indregistreret i indlandet, for hvilke automobilafgiften allerede er betalt, men på brugte biler, der importeres fra en anden medlemsstat.

Domstolens bemærkninger

- 112 Det bemærkes for så vidt angår bedømmelsen af foreneligheden med traktatens artikel 95, stk. 1, af den afgift, der er pålagt automobilafgiften, at denne afgift som den afgift, der pålægges, opkræves én enkelt gang forud for indregistreringen eller ibrugtagningen af en bil i Finland. En sådan afgift skal derfor ikke længere betales for en brugt bil, for hvilken afgiften er blevet betalt ved bilens indregistrering eller ibrugtagning som ny, på grundlag af den værdi, denne havde på daværende tidspunkt.
- 113 Kommissionens argument, hvorefter den afgift, der er pålagt automobilafgiften, er i strid med traktatens artikel 95, stk. 1, idet den ikke finder anvendelse på brugte biler, der allerede er indregistreret i indlandet, men på brugte biler, der importeres fra en anden medlemsstat, må derfor forkastes. Det er i øvrigt uden betydning, at en sådan afgift kan fradrages som led i erhvervsmæssig virksomhed.
- 114 Da den i § 5 i lov om automobilafgift fastsatte afgift pålægges automobilafgiften, skal dens forenelighed med traktatens artikel 95, stk. 1, bedømmes efter samme kriterier som dem, der gælder for automobilafgiften. Traktatens artikel 95 er derfor til hinder for en afgift som den afgift, der er pålagt automobilafgiften, når det beløb, der opkræves i afgift på et importeret brugt motorkøretøj, overstiger residualværdien af afgiften på tilsvarende brugte motorkøretøjer, der allerede er indregistreret i indlandet.
- 115 For så vidt angår kvalificeringen som afgift med tilsvarende virkning som told bemærkes, at i henhold til fast retspraksis, senest i dom af 23. april 2002, Nygård

(sag C-234/99, Sml. I, s. 3657, præmis 17), kan bestemmelserne vedrørende afgifter med tilsvarende virkning som told og bestemmelserne vedrørende diskriminerende interne afgifter ikke anvendes kumulativt, hvorfor en og samme afgift ikke samtidig kan henhøre under de to grupper, således som traktaten er opbygget.

116 Den afgift, der er pålagt automobilafgiften, udgør en intern diskriminerende afgift, når det beløb, der opkræves i afgift på et importeret brugt motorkøretøj, overstiger residualværdien af afgiften på tilsvarende brugte motorkøretøjer, der allerede er indregistreret i indlandet, hvorfor den ikke samtidig kan udgøre en afgift med tilsvarende virkning som told.

117 Det sjette spørgsmål skal derfor besvares med, at traktatens artikel 95, stk. 1, er til hinder for, at der opkræves en afgift som den i hovedsagen omhandlede, der pålægges automobilafgiften, for så vidt som det beløb, der opkræves i afgift på et importeret brugt motorkøretøj, overstiger residualværdien af afgiften på tilsvarende brugte motorkøretøjer, der allerede er indregistreret i indlandet.

Sagens omkostninger

118 De udgifter, der er afholdt af den finske regering og Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Korkein hallinto-oikeus ved kendelse af 15. marts 2000, for ret:

- 1) EF-traktatens artikel 95, stk. 1 (efter ændring nu artikel 90, stk. 1, EF), er ikke til hinder for, at en medlemsstat på brugte motorkøretøjer, der importeres fra en anden medlemsstat, anvender en afgiftsordning, hvorefter den afgiftspligtige værdi ansættes med henvisning til toldværdien, som fastsat i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks og i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning nr. 2913/92, men den er til hinder for, at den afgiftspligtige værdi varierer i forhold til handelsleddet, når dette kan føre til, at afgiften på et importeret brugt motorkøretøj — i hvert fald i visse tilfælde — overstiger residualværdien af afgiften på et tilsvarende brugt motorkøretøj, der allerede er indregistreret i indlandet.
- 2) Traktatens artikel 95, stk. 1, er til hinder for, at en medlemsstat på brugte motorkøretøjer, der importeres fra en anden medlemsstat, anvender en afgiftsordning, hvorefter automobilafgiften:

— de første seks måneder efter indregistreringen eller ibrugtagningen af motorkøretøjet er lig med afgiften på et tilsvarende nyt motorkøretøj, og

— fra den 7. til den 150. måneds brug af motorkøretøjet er lig med afgiften på et tilsvarende nyt motorkøretøj nedsat lineært med 0,5% pr. fulde kalendermåned,

idet en sådan afgiftsordning ikke tager hensyn til den faktiske værdiforringelse af motorkøretøjet, og under alle omstændigheder ikke gør det muligt at sikre, at afgiften ikke overstiger residualværdien af afgiften på et tilsvarende brugt motorkøretøj, der allerede er indregistreret i indlandet.

- 3) Når en medlemsstat for brugte motorkøretøjer, der importeres fra andre medlemsstater, anvender en afgiftsordning, hvorefter den faktiske værdiforringelse af motorkøretøjerne bestemmes på grundlag af generelle og teoretiske kriterier, der er fastsat i national ret, er det i henhold til traktatens artikel 95, stk. 1, nødvendigt, at denne afgiftsordning udformes således, at enhver diskriminerende virkning er udelukket under hensyn til de rimelige tilnærmelser, som er uadskilleligt forbundet med en ordning af denne art. Dette forudsætter dels, at de kriterier, der lægges til grund for den faste beregning af værdiforringelsen af motorkøretøjerne, bringes til offentlighedens kundskab, dels, at ejeren af et brugt motorkøretøj, der importeres fra en anden medlemsstat, kan anfægte anvendelsen af en fast beregningsmetode på dette køretøj, hvilket kan gøre det nødvendigt at undersøge motorkøretøjets individuelle egenskaber for at sikre, at den afgift, motorkøretøjet er pålagt, ikke overstiger residualværdien af afgiften på tilsvarende brugte motorkøretøjer, der allerede er indregistreret i indlandet.
- 4) En afgift som den i hovedsagen omhandlede, der i henhold til national ret er benævnt »merværdiafgift«, og som pålægges automobilafgiften, udgør ikke en »merværdiafgift« i henhold til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om

omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som affattet ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 om ændring af direktiv 77/388 og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift, og er forenelig med samme direktivs artikel 33.

- 5) Traktatens artikel 95, stk. 1, er til hinder for, at der opkræves en afgift som den i hovedsagen omhandlede, der pålægges automobilafgiften, for så vidt som det beløb, der opkræves i afgift på et importeret brugt motorkøretøj, overstiger residualværdien af afgiften på tilsvarende brugte motorkøretøjer, der allerede er indregistreret i indlandet.

Jann

von Bahr

La Pergola

Wathelet

Timmermans

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 19. september 2002.

R. Grass

P. Jann

Justitssekretær

Formand for Femte Afdeling