

# FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ANTONIO LA PERGOLA föredraget den 26 juni 1997 \*

1. Kommissionen ber i detta mål domstolen fastslå att det grekiska beskattningssystem som tillämpas på begagnade personbilar som importeras från andra medlemsstater strider mot artikel 95 i fördraget.<sup>1</sup>

2. För att förstå räckvidden av de grunder och argument som Republiken Grekland har åberopat till sitt försvar finns det skäl att erinra om den omtvistade nationella lagstiftningen.

Enligt den grekiska lagstiftningen påförs fordon som är avsedda för enskilt bruk dels en punktskatt, dels en särskild extraavgift. Punktskatten infördes genom lag nr 363/1976<sup>2</sup>, vilken senare ändrades genom lag nr 1676/1986<sup>3</sup>. Skatten tas ut när bilen förvärvas för första gången eller när den som

ny importeras till Grekland. Skattesatsen varierar beroende på motorns cylindervolym, och beskattningsunderlaget utgörs av nettopriset vid försäljning. När ett fordon som redan är registrerat i Grekland återförsäljs i begagnat skick tas inte skatten ut. Den tillämpas däremot vid import av begagnade bilar. I det fallet motsvarar det beskattningsbara värdet det ursprungliga priset på en motsvarande ny bil, minskat med 5 procent för varje år som bilen varit i bruk.<sup>4</sup> Det föreskrivs att avdraget inte får överstiga 20 procent.<sup>5</sup>

Genom lag nr 1858/1989<sup>6</sup> — med rubriken Regler om punktskatten på personbilar och andra bestämmelser — beviljas skattelättnaden i fråga för så kallade "fordon med ny teknik" eller "med miljövänlig teknik", vilka uppfyller vissa krav som fastställs genom dekret. Importerade begagnade bilar kan inte bli föremål för nedsättningen ens om de uppfyller nyssnämnda villkor.

\* Originalspråk: italienska.

1 — Det grekiska systemet för beskattning av nya personbilar har varit föremål för ett flertal avgöranden vid domstolen. I dom av den 5 april 1990 i mål C-132/88, kommissionen mot Grekland (Rec. 1990, s. I-1567), fastslogs att ett progressivt beskattningssystem i vilket skattebeloppet fastställdes i förhållande till cylindervolymen var rättsenligt. Domstolen ansåg däremot i dom av den 12 maj 1992 i mål C-327/90, kommissionen mot Grekland (Rec. 1992, s. I-3033), att det var rättsstridigt att föreskriva olika regler för beräkningen av beskattningsunderlaget beroende på om de nya fordonen var importerade eller tillverkade i Grekland. Slutligen ansåg domstolen i dom av den 17 november 1992 i mål C-105/91 (Rec. 1992, s. I-5871) att det stred mot artikel 95 i fördraget att tillämpa andra skattesatser på personbilar med traditionell teknik än på fordon, även de med traditionell teknik, som tillverkats eller monterats i Grekland.

2 — Republiken Greklands officiella tidning A 152.

3 — Republiken Greklands officiella tidning A 204.

4 — Republiken Grekland har i sin svarsinlägga klargjort att det vid beräkningen av värdet av det importerade begagnade fordonet inte är priset på motsvarande nya bil vid importtillfället som beaktas, utan det pris som gällde det år som fordonet tillverkades, vilket självfallet är lägre.

5 — Enligt den grekiska lagstiftningen kan den gränsen höjas till 25 procent om fordonet är skadat eller uppvisar tecken på slitage som är större än vad som följer av normalt bruk.

6 — Republiken Greklands officiella tidning A 148.

Den särskilda extraavgiften har ändrats under det administrativa förfarandet. Ursprungligen, enligt artikel 3 i lag nr 363/1976, togs avgiften ut den första gång som fordonet registrerades, och dess belopp fastställdes endast i förhållande till motorns cylindervolym. Importerade begagnade bilar omfattades av avgiften på samma sätt som nya bilar, det vill säga de omfattades inte av någon föreskrift om begagnade bilar. Efter att kommissionen sänt sitt motiverade yttrande, ändrades den omtvistade avgiften genom lag nr 2187/1994.<sup>7</sup> Avgiftsbeloppet varierar beroende på cylindervolymen, men för begagnade importerade fordon beräknas avgiftsunderlaget enligt samma kriterier som föreskrivs för punktskatten. Detta innebär att priset på den nya bilmodellen beaktas, att avdrag görs med 5 procent per år och att en högsta gräns för nedsättning har fastställts till 20 procent.

3. Kommissionen anser att lagstiftningen i fråga strider mot artikel 95 i fördraget, i vilken följande föreskrivs:

”Ingen medlemsstat skall, direkt eller indirekt, på varor från andra medlemsstater lägga interna skatter eller avgifter, av vilket slag de än är, som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor.

Vidare skall ingen medlemsstat på varor från andra medlemsstater lägga sådana interna

skatter eller avgifter som är av sådan art att de indirekt skyddar andra varor.”

Efter att ha inlett det administrativa förfarande som föreskrivs i artikel 169 i fördraget väckte kommissionen talan vid EG-domstolen och yrkade att det skulle fastställas att Republiken Grekland gjort sig skyldig till fördragsbrott.

4. Jag vill inledningsvis behandla punktskatten. Kommissionen anser att denna skatt är diskriminerande och således strider mot ovannämnda artikel 95 genom att importerade begagnade bilar beskattas hårdare än motsvarande inhemska fordon, det vill säga sådana som redan har registrerats i Grekland — det har föga betydelse om de har tillverkats inom grekiskt territorium eller importerats i nyskick — och som senare har återförsålts på den marknaden. Närmare bestämt avser kommissionens invändning reglerna för att beräkna beskattningsunderlaget, vilket uppskattas på grundval av nybilspriset med avdrag om 5 procent för varje år som bilen har varit i bruk. Kommissionen har i det avseendet åberopat ett flertal argument: att en bils faktiska årliga värdeminskning i Grekland uppenbart överstiger 5 procent, vidare att en begagnad bils värdeminskning inte är linjär utan mer betydande under de första åren, och slutligen att det grekiska skattesystemet godtyckligt begränsar värdeminskningen till 20 procent, eftersom någon ytterligare nedsättning av fordonets värde inte medges efter det fjärde året. Beräkningsmetoden för skatten på importerade begagnade bilar kritiserats således i fråga om

<sup>7</sup> — Republiken Greklands officiella tidning A 16.

beskattningsunderlaget, vilket enligt kommissionen överstiger fordonets faktiska värde. Bilen påförs följaktligen enligt den institutionen en skatt som är högre än den som alltså ingår i priset på ett motsvarande fordon som redan har kommit ut på den grekiska marknaden.

Den grekiska regeringen hävdar däremot att dess beskattningssystem inte får till följd att grekiska produkter gynnas i förhållande till produkter som importeras från de övriga medlemsstaterna.<sup>8</sup> Enligt den grekiska regeringen överensstämmer de importerade begagnade bilarnas beräknade beskattningsbara värde med fordonens faktiska värde-minskning av två skäl. För det första är medellivslängden för bilar längre i Grekland än annorstädes och för det andra är det pris som beaktas för att fastställa skattebeloppet det som tillämpades det år som fordonet tillverkades och inte det som gällde då det importerades. Dessutom anser den grekiska regeringen att systemet är motiverat med anledning av att det är avsett att motverka att gamla, förorenande och farliga fordon sätts i trafik.

5. Som kommissionen med rätta har påpekat framgår lösningen på tvisten av domarna i målen kommissionen mot Danmark<sup>9</sup> och

8 — Det är endast i syfte att avfärda det, som jag nämner den grekiska regeringens argument att någon protektionistisk verkan inte skulle föreligga på grund av att det inte finns någon inhemsk bilproduktion. I det avseendet är det tillräckligt att påpeka att i förevarande mål måste föreligga en sådan neutralitet i skatthänseende som föreskrivs i artikel 95 mellan begagnade fordon som redan finns på den grekiska marknaden — oaktat var de har tillverkats — och begagnade fordon som har importerats från andra medlemsstater. Den principen har tydligt fastslagits i dom av den 11 december 1990 i mål C-47/88, kommissionen mot Danmark (Rec. 1990, s. I-4509), punkt 17, och jag anser att det är onödigt att ordna mer om den saken.

9 — Ovan, föregående fotnot.

Nunes Tadeu<sup>10</sup>, i vilka domstolen hade att uttala sig just i frågan om huruvida ett internt system för beskattning av importerade begagnade bilar var förenligt med artikel 95. I de båda avgörandena fastslog domstolen tydligt den princip enligt vilken den skatteneutralitet som föreskrivs i den artikeln skall bedömas "inte bara [med hänsyn till] skattesatsen för den interna skatt som direkt eller indirekt påförs inhemska och importerade produkter, utan också [till] *underlaget* och villkoren för skatten".<sup>11</sup> Vad särskilt beträffar begagnade bilar, ansåg domstolen att skattebeloppet skall fastställas med beaktande av fordonets "faktiska värde-minskning".<sup>12</sup> Som generaladvokaten Jacobs påpekade i sitt förslag till avgörande i målet Nunes Tadeu, är det alltså nödvändigt att den skatt eller avgift som tas ut på en begagnad bil skall "beräknas på grundval av dess faktiska värde, eftersom skatten på en liknande inhemsk produkt oundvikligen beror på dess faktiska värde".<sup>13</sup>

Vid en analys av den grekiska lagstiftningen mot bakgrund av ovan angivna kriterier, anser jag det inte råda något tvivel om att den omtvistade skatten är diskriminerande. Beskattningsunderlaget påverkas nämligen i vårt fall inte av det faktiska värdet och

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

11 — Se domen i målet Nunes Tadeu, ovan, punkt 12 (min kursivering).

12 — Se domen i målet Nunes Tadeu, ovan, punkt 15.

13 — Se generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i målet Nunes Tadeu, ovan, s. I-488 och 489.

uppskattas genom att nybilspriset minskas med 5 procent för varje år som bilen har varit i bruk.

Det är uppenbart att ett sådant beräknings-system leder till att den importerade begagnade bilens värde överskattas. Att värdeminskningen begränsas till 5 procent per år strider för det första mot ett allmänt känt faktum, nämligen att begagnade bilar minskar mycket mer i värde än den schablonmässiga värdeminskning som fastslås i den grekiska lagstiftningen. För det andra är det tak på värdeminskningen som har satts vid 20 procent fullständigt omotiverat och utgår från den osannolika förutsättningen att bilar i Grekland inte längre förlorar i värde efter det fjärde år de varit i bruk. Medan den skatt som belastar en inhemsk begagnad bil minskar i förhållande till fordonets värdeminskning, beskattas importerade begagnade bilar på grundval av ett fiktivt beskattningsbart värde som är klart högre än fordonets faktiska värde.<sup>14</sup> Detta får till följd att det uttagna beloppet överstiger "beloppet av den återstående skatt som ingår i värdet av liknande, begagnade bilar vilka redan registrerats i landet"<sup>15</sup>, vilket domstolen uttryckligen har ansett strida mot artikel 95 i fördraget. Med beaktande av denna rättspraxis — som förefaller utgöra ett avgörande tolkningsdatum i förevarande mål — går det

utan vidare att anse att den omtvistade skatten strider mot artikel 95 i fördraget.

6. Jag anser inte att denna slutsats påverkas av de argument som den grekiska regeringen har anfört till stöd för sitt beskattningssystem. De omtvistade bestämmelserna skulle syfta till att motverka att gamla, farliga och starkt förorenande fordon sätts i trafik. Det behöver knappast påpekas att detta syfte inte i något fall kan motivera ett åsidosättande av den princip om skatteneutralitet som föreskrivs i artikel 95 i fördraget. Även om det medges att den omtvistade lagstiftningen syftar till att skydda miljön, kvarstår det faktum att skatten tillämpas på långtifrån samma sätt på inhemska respektive importerade produkter och medför en högre belastning för de sistnämnda och därför är diskriminerande i den mening som avses i artikel 95.

7. Även bestämmelserna i lag nr 1858/1989 strider mot artikel 95 i fördraget. I dessa föreskrivs att punktskattesatserna skall minskas till förmån för fordon som är utrustade med miljöskyddsanordningar, men utan att importerade fordon som borde tillhöra samma kategori omfattas av skattelättnaden. Diskrimineringen är i det fallet uppenbar och består i att importerade fordon inte kan omfattas av de lägre skattesatserna. Den grekiska regeringen har för övrigt inte bestridit att den gjort sig skyldig till en överträdelse utan endast påpekat att den diskriminerande

14 — Generaladvokaten Jacobs underströk med rätta i sitt förslag till avgörande i målet Nunes Tădeu, ovan, s. 488, att det var betydelsefullt att inte bara beakta bilens ålder, utan även "alla andra faktorer som kan påverka värdet på en importerad bil, såsom miltalet, skicket och modellen (eftersom vissa modeller sjunker i värde fortare än andra)". Alla dessa faktorer påverkar nämligen värdet på en inhemsk begagnad bil och påverkar således det återstående skattebelopp som ingår i det värdet. Det finns även skäl att erinra om att domstolen kräver att en importerad produkt aldrig skall beskattas hårdare än motsvarande inhemska produkt (se dom av den 26 juni 1991 i mål C-152/89, kommissionen mot Luxemburg (Rec. 1991, s. I-3141), punkterna 20 och 21. En lagstiftning som den omtvistade lagstiftningen kommer oundvikligen att leda till ett flertal fall då skatteneutralitet inte iaktas.

15 — Se domen i målet Nunes Tădeu, ovan, punkt 20.

behandlingen beror på praktiska svårigheter i att organisera ett kontrollsystem som skulle göra det möjligt att kontrollera att de importerade begagnade fordonen uppfyller de tekniska kraven för att omfattas av de nedsatta skattesatserna. Det rör sig uppenbarligen om svårigheter som enligt domstolens rättspraxis<sup>16</sup> inte befriar från ansvar i ett mål om fördragsbrott.

8. Vi kommer nu till den lagstiftning genom vilken den särskilda extraavgiften har införts. Som nämnts ovan har den lagstiftningen ändrats efter att det motiverade yttrandet avsändes. Kommissionen har i sin ansökan kritiserat såväl den gamla som den nya versionen. Med avseende på den förstnämnda, hänvisar kommissionen i sin ansökan till de argument som anförs i det motiverade yttrandet. Med den utgångspunkten att avgiften bestod av ett fast belopp i förhållande till cylindervolymen, vilket höjdes i förhållande till fordonets värde, ansåg kommissionen i yttrandet att det förelåg en diskriminering på grund av att avgiften tillämpades på importerade begagnade bilar på samma sätt som om det rörde sig om nya fordon, utan att värdeminskningen beaktades. Tvärt emot minskade den avgift som ingick i priset på inhemska begagnade bilar i förhållande till de bilarnas värdeminskning. Det var därför mindre förmånligt att köpa en importerad begagnad bil än en begagnad bil som redan fanns på den inhemska marknaden. Vad sedan beträffar de ändringar som gjorts genom lag nr 2187/1994, har kommissionen påpekat att den omtvistade avgiften numera beräknas enligt regler som är jämförbara med dem som gäller för punktskatten. Kommissionen anser därför att

samma kritik kan riktas mot den särskilda extraavgiften som mot punktskatten.

9. Innan jag uttalar mig i sakfrågan, anser jag det vara nödvändigt att dröja vid en inledande aspekt av frågan om huruvida de grunder som kommissionen har åberopat kan provas i sak. Med avseende på den lagstiftning som gällde före den ändring som gjordes genom lag nr 2187/1994, har nämligen kommissionen utvecklat sin invändning genom en hänvisning till det motiverade yttrandet. I andra mål har domstolen ansett att ett sådant förfarande strider mot bestämmelsen i artikel 19 i EEG-stadgan för EG-domstolen jämförd med artikel 38.1 c och d i rättegångsreglerna, enligt vilken ansökan bland annat skall innehålla uppgifter om föremålet för talan, yrkandena samt en kortfattad framställning av grunderna för talan. Närmare bestämt fastslogs det tydligt i domen i målet kommissionen mot Tyskland<sup>17</sup> att "denna skyldighet är inte uppfylld om kommissionens invändningar inte framgår på ett precist sätt i ansökan annat än genom en hänvisning till den motivering som angivits i den formella underrättelsen och i det motiverade yttrandet".

Det går å andra sidan inte att säga att hänvisningen till det motiverade yttrandet i vårt fall begränsas till vissa marginella aspekter av den fråga som skall avgöras eller endast avser att klargöra räckvidden av sökandens invändningar. Generaladvokaten Tesauo

16 — Se bland många andra dom av den 19 februari 1991 i mål C-374/89, kommissionen mot Belgien (Rec. 1991, s. I-367), punkt 10.

17 — Dom av den 13 mars 1992 i mål C-43/90, kommissionen mot Tyskland (Rec. 1992, s. I-1909), punkt 8. Se även dom av den 13 december 1990 i mål C-347/88, kommissionen mot Grekland (Rec. 1990, s. I-4747), punkt 28 och av den 31 mars 1992 i mål C-52/90, kommissionen mot Danmark (Rec. 1992, s. I-2187), punkt 17.

ansåg med rätta i sitt förslag till avgörande i målet kommissionen mot Grekland<sup>18</sup> att det i ett sådant fall är möjligt att hänvisa till handlingarna i det administrativa förfarandet. En sådan hänvisning är nämligen av allmän art och avser samtliga rättsliga och faktiska argument som skulle kunna motivera att den omtvistade lagstiftningen strider mot fördraget. I enlighet med denna rättspraxis anser jag att kommissionens talan inte kan prövas i sak i den del den avser den särskilda extraavgiften i dess tidigare utformning.

grekiska lagstiftningen kan prövas i sak. Lag nr 2187/1994 är nämligen av senare datum än det motiverade yttrandet, och de grunder som hänför sig till denna lag har inte gjorts gällande under det administrativa förfarandet. Enligt domstolens fasta rättspraxis krävs det att de grunder som kommissionen har anfört i ansökan skall överensstämma fullständigt med grunderna i det motiverade yttrandet. Lagändringar som är av senare datum än det motiverade yttrandet kan följaktligen inte beaktas.<sup>20</sup>

Jag vill förvisso inte dölja att denna lösning är föga tillfredsställande mot bakgrund av grundläggande rättvisekrav, särskilt inte som jag anser att Republiken Greklands fördragsbrott i sak är uppenbart<sup>19</sup>. Att iakttä de krav som ställs i ovannämnda bestämmelser hade dessutom inte krävt en större arbetsinsats från kommissionens sida. Bestämmelsen i reglerna är emellertid klar och domstolens tolkning otvetydig. Jag anser därför inte att det går att döma i sak utan att frångå ovannämnda rättspraxis.

10. Det återstår således att pröva om kommissionens invändningar avseende den nya

Med beaktande av denna rättspraxis är det möjligt att talan i denna del inte kan prövas i sak. Jag anser emellertid inte att ovannämnda rättspraxis skall tolkas som undantagslös. Domstolen har nämligen själv medgivit att om det görs en lagändring mellan det administrativa förfarandet och den tidpunkt då talan väcks, är det tillräckligt "att det system som inrättas genom den omtvistade lagstiftning som avses i det administrativa förfarandet i sin helhet har bibehållits i de nya bestämmelser som medlemsstaten har antagit efter att det motiverade yttrandet avgavs och som är föremål för talan" för att nya grunder skall kunna prövas i sak.<sup>21</sup> Jag anser att detta gäller i den mån som domstolen har avsett att skydda medlemsstatens intresse av att inte ställas inför i grunden nya och annorlunda invändningar, som den inte haft tillfälle att uttala sig om. Det skyddsvärda intresset är således principen om rätten till försvar. Mot

18 — Ovan, föregående fotnot (s. I-4767 i förslaget till avgörande).

19 — Det har nämligen inte ifrågasatts att det är möjligt att inrätta ett beskattningssystem som varierar i förhållande till cylindervolymen. Vad som däremot kritiserats är att avgiften måste erläggas för importerade begagnade fordon som om dessa vore nya. Därigenom kan inte den avgift som ägaren påförs bli annat än högre än det återstående avgiftsbelopp som fortsätter att ingå i värdet av motsvarande inhemska fordon.

20 — Se bland andra dom av den 10 september 1996 i mål C-61/94, kommissionen mot Tyskland (REG 1996, s. I-3989), punkt 42.

21 — Dom i mål C-105/91, kommissionen mot Grekland, ovan, punkt 13.

bakgrund av detta övervägande anser jag att talan i vårt fall kan prövas i sak. Det är sant att det genom lag nr 2187/1994 har införts nya kriterier för att fastställa avgiftsbeloppet. I sak är emellertid såväl den gamla som den nya versionen av lagen svåra att förena med artikel 95 av samma skäl: i båda föreskrivs nämligen regler för att beräkna avgiftsbeloppet enligt vilka det importerade fordonets faktiska värde inte beaktas. Närmare bestämt beaktas inte den värdeminskning som beror på att fordonet är begagnat. Jag vill dessutom påpeka att det genom den nya lagstiftningen har införts kriterier som är jämförbara med dem som redan föreskrivs för att fastställa beloppet av punktskatten. Den grekiska regeringen har haft goda möjligheter att göra sina skäl gällande, såväl under det administrativa förfarandet som vid domstolen. Det är inte av en slump som den i fråga om den här aktuella skatten har hänvisat till sina påpekanden i fråga om punktskatten. Jag

anser att detta bevisar att det inte föreligger något väsentligt åsidosättande av Republiken Greklands rätt till försvar. Jag anser därför att talan kan tas upp till prövning i den del den avser lag nr 2187/1994.

11. Vad beträffar talan i sak, anser kommissionen att reglerna för att fastställa den omtvistade skattens belopp, i den utformning de har enligt lag nr 2187/1994, strider mot artikel 95 i fördraget. Jag delar denna ståndpunkt. Dessa regler är nämligen jämförbara med dem som föreskrivs för punktskatten. De är därför diskriminerande och strider mot principen om skatteneutralitet av samma skäl som jag har angivit ovan vid min analys av skatten i fråga.

## Förslag till avgörande

12. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen

- 1) förklarar att talan inte kan prövas i sak på den grund som rör den särskilda extraavgiften i dess utformning enligt artikel 3 i lag nr 363/1976,
- 2) bifaller talan i övriga delar och förpliktar Republiken Grekland att ersätta rättegångskostnaderna.