

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ANTONIO TIZZANO

föredraget den 3 juli 2003¹

1. Genom beslut av den 20 september 2001 har Verwaltungsgerichtshof (Österrike) med stöd av artikel 234 EG ställt tre frågor till domstolen. Den nationella domstolen har i huvudsak begärt att få klarhet i huruvida artiklarna 12 EG, 23 EG, 25 EG, 39 EG och 90 EG eller gemenskapsdirektiven om mervärdesskatt, utgör hinder för ett nationellt system, enligt vilket ett motorfordon som införts från en annan medlemsstat, vid registreringen beskattas i förhållande till bränsleförbrukningen, om detta skattesystem tillämpas på ett privat motorfordon tillhörande en person som av arbetsskäl byter hemvist från en medlemsstat till en annan.

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

1) Fördragets bestämmelser

2. I artikel 12 EG fastställs, som bekant, det allmänna förbudet mot diskriminering

på grund av nationalitet inom fördragets tillämpningsområde. Denna princip återges vidare bland annat i artikel 39 EG, enligt vilken den fria rörligheten för arbetstagare inom gemenskapen skall innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.

3. Enligt artiklarna 23 EG och 25 EG, som reglerar tullunionens funktioner, skall, som också är bekant, tullar på import och export samt alla avgifter med motsvarande verkan vara förbjudna i handeln mellan medlemsstaterna.

4. Till detta förbud kommer vidare bestämmelsen i artikel 90.1 EG, enligt vilken ingen medlemsstat, direkt eller indirekt, skall lägga interna skatter eller avgifter på varor från andra medlemsstater, av vilket slag de än är, som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor.

¹ — Originalspråk: italienska.

2) Sekundärrätten

a) Mervärdesskattesystemet

5. Enligt artikel 2 i rådets direktiv 77/388/EEG (nedan kallat sjätte mervärdesskatte-direktivet)² skall mervärdesskatt betalas för

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

2. införsel av varor”.

6. Artikel 33.1 i sjätte mervärdesskatte-direktivet har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser, särskilt dem som fastställs i gällande allmänna gemenskapsbestämmelser om innehav, flyttning och övervakning av punktskatte-

pliktiga varor, får detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att behålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och spel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, alla skatter, tullar eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter, under förutsättning att dessa skatter, tullar eller avgifter inte leder till gränsformaliteter i handeln medlemsstater emellan.”

b) Systemet för skattebefrielse

7. Rådets direktiv 83/183/EEG av den 28 mars 1983 om skattebefrielse på permanent införsel från en medlemsstat av personlig egendom (nedan kallat direktiv 83/183)³ syftar till att undanröja vissa skattemässiga hinder som är sådana att de hindrar den fria rörligheten av personer inom gemenskapen. I artikel 1 i direktivet definieras dess tillämpningsområde enligt följande:

”1. Varje medlemsstat skall med förbehåll för de villkor och i de fall som nedan anges undanta personlig egendom som permanent införs från en annan medlemsstat av

2 — 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33).

3 — EGT L 105, s. 64; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 117.

enskilda personer från omsättningsskatt, punktskatt och andra konsumtionsskatter som normalt träffar sådan egendom.

2. Specifika eller periodiska tullar och skatter som är förenade med sådan egendom i landet, som t.ex. registreringsavgifter för motorfordon, vägskatter och TV-licenser, omfattas inte av detta direktiv.”

9. Skattskyldig är säljaren eller uthyraren, när fråga är om försäljning eller yrkesmässig uthyrning (4 § punkt 1 NoVAG), medan det i fall av en första registrering däremot är det rättssubjekt för vars räkning motorfordonet har registrerats som är skattskyldigt (4 § punkt 2 NoVAG).

10. Beskattningsunderlaget för skatten definieras i 5 § NoVAG, och består av värdet av motorfordonet, beräknat enligt 4 § Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt), vid köp och försäljning.

B — *De nationella bestämmelserna*

8. Genom Normverbrauchsabgabegesetz (lag om normalförbrukningsskatt, nedan kallad NoVAG)⁴ har Normverbrauchsabgabe, en avgift på förbrukning av bränsle i motorfordon, införts. Förbrukningsskatten skall påföras vid köp och försäljning av ett motorfordon som ännu inte registrerats på det nationella territoriet (1 § punkt 1 NoVAG), vid yrkesmässig uthyrning (1 § punkt 2 NoVAG), eller i alla andra fall vid den första registreringen av ett motorfordon på det nationella territoriet (1 § punkt 3 NoVAG).

11. I alla andra fall bestäms beskattningsunderlaget på grundval av motorfordonets normalvärde, exklusive omsättningsskatten. Detta värde beräknas i princip, i fall av införsel inom gemenskapen, i enlighet med nationella Eurotax-värderingar⁵. Det är således i huvudsak fråga om ett medelvärde mellan inköpspriset och försäljningspriset (exklusive omsättningsskatt och förbrukningsskatt), i allmänhet motsvarande det pris som skulle kunna erhållas genom försäljning till en enskild på det nationella territoriet av det importerade fordonet.

4 — BGBl nr 695/1991.

5 — Finansministeriets cirkulär av den 1 september 1995.

12. Normalvärdet av motorfordonet kan inom ramen för NoVA skilja sig från det ovannämnda Eurotax-medelvärdet med hänsyn till villkoren för garanti och service efter försäljningen, eventuella nödvändiga reparationer, eller fordonets utrustning eller slitage.

13. Inköpspriset utomlands kan automatiskt betraktas som det normalvärde på vilket förbrukningsskatten skall grundas, såvida det inte skiljer sig från det beräknade Eurotax-medelvärdet med mer än 20 procent. I motsatt fall har den skattskyldige skyldighet att i varje enskilt fall motivera den skillnad som överstiger 20 procent av den ovannämnda medelvärdesberäkningen.

14. Enligt 6 § punkt 2 NoVAG varierar skattekvoten för motorfordon i förhållande till bensinförbrukningen och uppgår till värdet av bränsleförbrukningen i liter minskad med tre liter (för dieselfordon med två liter) och multiplicerad med två. Enligt 6 § punkt 3 NoVAG får skattesatsen dock inte överstiga 16 procent av beskattningsunderlaget.

15. I de fall i vilka den skattepliktgrundande omständigheten inte omfattas av omsättningsskatt i Österrike, och omsättningsskattebeloppet därför inte ingår i beskattningsunderlaget för förbrukningsskatten, skall med stöd av 6 § punkt 6 NoVAG ett tillägg motsvarande 20 procent av grundskatten påföras.

16. Förbrukningsskatten utgörs således i huvudsak av en grundskatt (nedan kallad grundskatten) och av ett eventuellt tillägg (nedan kallat förbrukningstillägget), som skall påföras när den skattepliktgrundande omständigheten inte utgörs av ett köp eller en försäljning av fordonet, utan av en annan omständighet som inte omfattas av omsättningsskatt, däribland särskilt den första registreringen av fordonet i landet.

II — Bakgrund och förfarande

17. Makarna Weigel, som är tyska medborgare och ursprungligen var bosatta i Tyskland, flyttade under år 1996 till Österrike och till delstaten Vorarlberg. Flyttningen skedde med anledning av att Harald Weigel anställdes som föreståndare för Vorarlberger Landesbibliothek (delstaten Vorarlbergs bibliotek).

18. I samband med flyttningen tog makarna Weigel med sig var sin bil och ansökte om registrering för dessa bilar i Österrike. Genom beslut av Finanzamt Feldkirch av den 2 oktober 1996 påfördes makarna Weigel följaktligen NoVAG för båda motorfordonen, eftersom det beträffande båda dessa var fråga om en första registrering på det nationella territoriet (1 § punkt 3 NoVAG).

19. Skattebeslutet avseende Harald Weigel rörde en bil av märket Mitsubishi Space Wagon GLXi av årsmodell 1995. Som beräkningsgrund vid fastställelsen av skatten användes ett värde som enligt Eurotaxvärderingen uppgick till 187 000 ATS. Med tillämpning av en skattesats på 14 procent uppkom en normalförbrukningsskatt om 26 180 ATS. Enligt 6 § punkt 6 NoVAG fastställdes ett tillägg till förbrukningsskatten uppgående till 20 procent av grundskatten, det vill säga 5 236 ATS. Det totala skattebeloppet, som inbegrep grundskatt och tillägg, uppgick således till 31 416 ATS.

20. Skattebeslutet avseende Ingrid Weigel rörde en bil av märket Nissan Sunny Y10 L2 av årsmodell 1993. Som beräkningsgrund vid fastställelsen av skatten användes även här ett värde som enligt Eurotaxvärderingen uppgick till 71 000 ATS. Med tillämpning av en skattesats på 9 procent uppkom en förbrukningsskatt om 6 390 ATS, som med ett tillägg om 1 278 ATS uppgick till ett totalt belopp om 7 668 ATS.

21. Makarna Weigel överklagade besluten till Verfassungsgesichtshof (författningsdomstolen), som beslutade att inte ta upp överklagandena till sakprövning och på klagandenas begäran överlämnade målen till den behöriga domstolen, Verwaltungsgerichtshof. Vid den sistnämnda domstolen hävdade klagandena att det beskrivna skattesystemet var oförenligt med gemenskapsrätten.

22. Med hänsyn således till att lösningen på tvisten förutsätter att en tolkning av gemenskapsrätten görs, ställde den österrikiska domstolen följande frågor till domstolen:

*1. Skall artikel 39 EG (fri rörlighet för arbetstagare) eller artikel 12 EG (diskriminering på grund av nationalitet) tolkas så, att dessa bestämmelser åsidosätts genom att en normalförbrukningsskatt (Normverbrauchsabgabe) (grundskatt och tillägg) påförs ett motorfordon som medtas till Republiken Österrikes territorium från den övriga gemenskapen till följd av en flytt som orsakats av ett byte av arbetsplats?

2. Utgör artikel 90 EG ... eller artiklarna 23 EG ... och 25 EG ... hinder för påförandet av en sådan normalförbrukningsskatt som omnämns i den första frågan ...?

3. Är det förenligt med rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter ..., i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16

december 1991 ..., att det tillägg som utgör del av den i den första frågan omnämnda normalförbrukningsskatten påförs?”

uttryckligen har nämnt, utan att även vissa bestämmelser i sekundärrätten, som finns i direktiv nr 183/83 och genom vilka i huvudsak samma mål eftersträvas, skall beaktas.

23. I förfarandet vid domstolen har makarna Weigel, den österrikiska, den finska och den danska regeringen samt kommissionen ingivit skriftliga yttranden.

25. Jag utgår från att svaret på denna fråga i själva verket kräver ett differentierat synsätt vad avser förbrukningsskatten i form av grundskatt respektive tillägget till denna (punkterna 15 och 16 ovan). Tillägget till grundskatten kommer jag — i specifikt skattemässigt hänseende — att behandla vid prövningen av den andra frågan, varför jag här kan begränsa diskussionen till förbrukningsskatten, i form av grundskatt. I det följande skall jag, i denna ordningsföljd, undersöka huruvida förbrukningsskatten är förenlig med artikel 39 EG och med direktiv 83/183.

III — Rättslig bedömning

A — Den första tolkningsfrågan

24. Den nationella domstolen har med den första frågan i huvudsak begärt att få klarhet i huruvida bestämmelserna i fördraget om den fria rörligheten för arbetstagare, eller det allmänna förbudet mot diskriminering enligt artikel 12 EG, utgör hinder för att en person, som av arbetsskäl flyttar inom den gemensamma marknaden och i samband därmed tar med sig sin bil påförs en förbrukningsskatt. I den diskussion som har förts i målet har det dock, såsom kommer att framgå, föreslagits att bedömningen av den österrikiska åtgärden inte skall begränsas till de bestämmelser i fördraget som den hänskjutande domstolen

1) Förbrukningsskatten och den fria rörligheten för arbetstagare

26. Enligt makarna Weigel är det ifrågavarande systemet oförenligt med artikel 39 EG, eftersom det ger upphov till en uppenbar diskriminering av arbetstagare som kommer från andra medlemsstater. Det är nämligen endast dessa som i samband med bostadsbyte är skyldiga att betala förbrukningsskatten, medan en arbetstagare som flyttar inom landet inte är skyldig att betala denna skatt.

27. De regeringar som har yttrat sig i målet har samstämmt föreslagit att den första frågan skall besvaras nekande och till stöd för denna slutsats åberopat en rad argument, som också i stor utsträckning sammanfaller.

28. Regeringarna har för det första gjort gällande att nationella icke-diskriminerande bestämmelser, som endast indirekt uppställer villkor för tillträdet till arbetsmarknaden, enligt domstolens rättspraxis inte utgör hinder för den fria rörligheten för arbetstagare⁶. Den ifrågavarande skatten har inte heller någon direkt inverkan på möjligheten för arbetstagare som kommer från andra medlemsstater att få tillträde till ett arbete i Österrike.

29. Förbrukningsskatten skall således anses bygga på en av många bestämmelser i den nationella rättsordningen som en emigrerande arbetstagare som etablerar sig i en annan medlemsstat skall beakta som ibland innebär att han får bära de negativa konsekvenserna av att de nationella lagstiftningarna inte har harmoniserats med gemenskapsrätten.

30. Den österrikiska regeringen har hävdat att påförandet av förbrukningsskatten under alla förhållanden inte utgör någon

diskriminerande åtgärd, eftersom dess tillämpning i situationer som den förevarande i själva verket syftar till att säkerställa lika behandling i skattemässigt hänseende av nationella arbetstagare som betalar förbrukningsskatten när de förvärvar en bil och immigrerade arbetstagare.

31. Då det således i huvudsak är fråga om en åtgärd som är tillämplig utan åtskillnad skulle det påstådda hindret för den fria rörligheten för personer — även om det förelåg — vara motiverat av tvingande hänsyn till allmänintresset, såsom miljöskyddet, vägsäkerheten och kampen mot en urholkning av skatteunderlaget. Den ifrågavarande åtgärden kan följaktligen inte anses strida mot artikel 39 EG.

32. Kommissionen har endast marginellt intresserat sig för bedömningen huruvida förbrukningsskatten är förenlig med artikel 39 EG, eftersom denna skatt enligt kommissionen framför allt skall bedömas mot bakgrund av direktiv 83/183.

33. Eftersom förbrukningsskatten enligt kommissionen är oförenlig med detta direktiv i den del den överstiger den administrativa kostnaden för formaliteterna vid registrering av fordonet, är det onödigt att även ställa frågan huruvida den är förenlig med artikel 39 EG, förutom — uppenbarligen — den del som inte överstiger kostnaden för den tillhandahållna tjänsten och således inte är oförenlig med direktivet.

⁶ — Dom av den 27 januari 2000 i mål C-190/98, Graf (REG 2000, s. I-493), punkt 23.

34. Enligt kommissionen strider förbrukningsskatten beträffande denna begränsade del således inte mot artikel 39 EG. Även kommissionen anser nämligen att de eventuella olägligheter som denna skatt medför inte är resultatet av att de nationella arbetstagarna diskrimineras i förhållande till arbetstagare från andra medlemsstater, utan den oundvikliga följderna av att det saknas harmoniseringsåtgärder för bestämmelserna om registrering av motorfordon, och således av skillnaden mellan de nationella lagstiftningarna⁷.

35. Kommissionen har slutligen noterat att den österrikiska skatten i fråga på grund av sin icke-diskriminerande karaktär, fortfarande i den del den inte strider mot det ovannämnda direktivet, inte heller kan anses strida mot artikel 12 EG.

36. Då jag nu kommer till bedömningen av de uppfattningar som de som har yttrat sig i målet har framfört, noterar jag att enligt fast rättspraxis omfattar ”artiklarna 7 och 48 [i fördraget, nu artiklarna 12 EG och 39 EG i ändrad lydelse] — även om de innebär ett förbud för enskilda medlemsstater att inom fördragets tillämpningsområde tillämpa den egna rätten på olika sätt på grund av nationalitet — inte ... de eventuella åtskillnader i behandling som kan uppstå i olika medlemsstater till följd av

skillnader mellan lagstiftningarna i olika medlemsstater, så länge som dessa gäller för alla personer som hör till deras tillämpningsområde och de tillämpas enligt objektiva kriterier och utan hänsyn till nationalitet”⁸.

37. I likhet med de medlemsstater som har yttrat sig i detta mål anser även jag att detta är just vad som sker i förevarande fall på grund av att en skatt på motorfordonens bränsleförbrukning tas ut i Österrike, men inte i andra medlemsstater och särskilt inte i Tyskland. Denna skillnad innebär — om än indirekt — att villkoren för rörligheten för personer utan tvivel försämrats, men detta är den oundvikliga följderna av att mottagarlandets lagstiftning tillämpas på den migrerande arbetstagaren.

38. Det är dock av intresse att därvid påpeka att denna lagstiftning skall tillämpas med stöd av ett kriterium som avser den första registreringen av ett fordon i landet, vilket utan vidare — för att återge domstolens uttryck — kan anses vara objektivt och icke-diskriminerande.

7 — Följande domar och förslag till avgörande har angivits för ett resonemang i liknande riktning: dom av den 1 februari 1996 i mål C-177/94, Perfilei (REG 1996, s. I-161), punkt 17, av den 14 juli 1994 i mål C-379/92, Peralta (REG 1994, s. I-3453; svensk specialutgåva, volym 16, s. 15), punkt 52, och generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i det ovannämnda målet C-451/99, Čura Anlagen, punkterna 37–47.

8 — Se, vad avser artikel 48 i fördraget (nu artikel 39 EG i ändrad lydelse), dom av den 28 juni 1978 i mål 1/78, Kenny (REG 1978, s. 1489), punkt 18, och av den 19 mars 2002 i de förenade målen C-393/99 och C-394/99, Hervein m.fl. (REG 2002, I-2829), punkterna 50 och 51. För andra aspekter av den fria rörligheten för personer, se de domar som kommissionen har angivit, ovan fotnot 7.

39. Det framgår alltså direkt av den ovan nämnda rättspraxisen att en skatt som förbrukningsskatten — i form av grundskatt — inte strider mot artikel 39 EG.

42. Enligt makarna Weigels uppfattning är artikel 1.1 i direktiv 83/183 tillämplig även på förbrukningsskatten, eftersom denna i själva verket är en omsättningsskatt.

2) Förbrukningsskatten och direktiv 83/183

40. Jag övergår nu till att undersöka huruvida den omtvistade skatten, såsom klagandena i målet vid den nationella domstolen och kommissionen har hävdad, strider mot direktiv 83/183, och särskilt artikel 1.1 i detta. Enligt denna artikel skall varje medlemsstat undanta personlig egendom som permanent införs från en annan medlemsstat av enskilda personer från omsättningsskatt, punktskatt och andra konsumtionsskatter.

43. Kommissionen har kommit till samma slutsats, åtminstone i den del i vilken förbrukningsskatten i form av grundskatt överstiger den administrativa kostnaden för registreringen av motorfordonet. Enligt bestämmelsen i direktivet förbjuds nämligen inte enbart skatter som direkt hindrar införsel av egendom, utan även skatter som drabbar åtgärder som har strikt samband med denna införsel, och just så är fallet med registreringen av ett motorfordon.

41. Denna fråga är i själva verket inte föremål för någon specifik fråga från den nationella domstolen. Den har dock varit i centrum för en omfattande diskussion under förhandlingen och kan således inte förbigås. Detta gäller även eftersom domstolen, som bekant, ”skall tolka alla bestämmelser i gemenskapsrätten som de nationella domstolarna behöver för att slita tvister som har hänskjutits till dem, även om dessa bestämmelser inte anges uttryckligen i de frågor som dessa domstolar har ställt”⁹.

44. Enligt kommissionen är det inte heller ändamålsenligt att *e contrario* åberopa artikel 1.2 i direktivet, enligt vilken undantaget inte omfattar ”registreringsavgifter för motorfordon”. Skattebefrielsen enligt punkt 1 i denna bestämmelse utgör nämligen ett genomförande av principen om fri rörlighet för personer, varför undantaget i artikel 1.2 skall tolkas restriktivt. I synnerhet bör begreppet ”registreringsavgift för motorfordon” tolkas på detta sätt och endast anses omfatta avgifter som avses täcka kostnaderna för registreringen.

⁹ — Se dom av den 18 mars 1993 i mål C-280/91, Viessmann (REG 1993, s. I-971), punkt 17, och av den 11 december 1997 i mål C-42/96, SIF (REG 1997, s. I-7089), punkt 28.

45. De franska och engelska språkversionerna av direktivet talar dessutom för en tolkning i denna riktning. I den franska versionen anges "droits" och inte "taxes". Den engelska versionen använder begreppet "fees", vilket avser sådana avgifter som betalas som ersättning för en tjänst.

rikiska skatten i stället kan utkrävas *till följd av registreringen*. För att förstå förbrukningsskattens skiljaktiga karaktär jämfört med de skatter som avses i direktivet räcker det att beakta fallet med införsel av en samlarbil eller i vart fall ett fordon som inte är avsett för trafik på det offentliga vägnätet. I ett sådant fall skall nämligen ingen skatt tas ut.

46. Jag konstaterar omedelbart att denna bokstavliga tolkning inte övertygar mig. Den motsatta slutsatsen, som de medlemsstater som har ingivit skriftliga yttranden i målet har kommit fram till, är i stället enligt min mening mer övertygande.

47. I likhet med den österrikiska, den danska och den finska regeringen anser även jag att skatter såsom förbrukningsskatten i form av grundskatt som uppbärs vid registreringen av en bil, inte utgör "omsättningsskatt, punktskatt och andra konsumtionsskatter som normalt träffar [personlig egendom som permanent införs från en annan medlemsstat av enskilda personer]", och att dessa därför inte skall anses omfattas av tillämpningsområdet för undantaget enligt artikel 1.1 i direktiv 83/183.

49. Jag är dessutom av samma uppfattning som den finska regeringen, när denna noterar att enligt artikel 1.2 i direktiv 83/183 undantas från skattebefrielsen avseende permanent införsel av personlig egendom alla de "skatter som är förenade med sådan egendom i landet". Det är även enligt min mening så att en skatt sådan som förbrukningsskatten specifikt avser *utnyttjandet* av en bil *inom landet*, men däremot inte enbart införseln av den (det räcker att tänka på det nyssnämnda undantaget för ett samlarfordon eller ett fordon som i vart fall inte är avsett för trafik).

48. Jag noterar, i likhet med den österrikiska regeringen, för det första att förbrukningsskatten inte synes ingå bland de "skatter som normalt träffar" personlig egendom "som [införs] permanent", enligt denna bestämmelse, eftersom den öster-

50. Dessa skatter skall således enligt min mening snarare betecknas som "[s]pecifika eller periodiska tullar och skatter som är förenade med sådan egendom i landet, som t.ex. registreringsavgifter för motorfordon, vägskatter", som enligt artikel 1.2 i direktivet uttryckligen är undantagna från skattebefrielsen.

51. Jag noterar sedan, i likhet med den österrikiska och den finska regeringen, att en tolkning enligt vilken medlemsstaternas skyldighet att bevilja undantag för förbrukningsskatten enligt artikel 1.1 i det ovan nämnda direktivet om skattebefrielse till fullo överensstämmer med förslaget till direktiv om skattebehandling av privata motorfordon vid permanent införsel till en annan medlemsstat i samband med byte av hemvist¹⁰.

52. Enligt detta förslag är det just på grund av att systemet enligt direktiv 83/183 är otillräckligt (skälen 4, 5 och 7) nödvändigt att anta ett direktiv enligt vilket medlemsstaterna förbjuds att påföra ”registreringsavgifter och/eller andra konsumtionsskatter ... på privata motorfordon som är registrerade i en annan medlemsstat och som permanent införs till medlemsstaten i samband med att en person byter normal hemvist (artikel 1)”.

53. Detta är inte allt. Enligt min mening har Konungariket Danmark fog för sin uppfattning, som delas av kommissionen, eftersom artikel 1.2 i direktiv 83/183

rörande ”registreringsavgifter”, endast avser avgifter som syftar till att täcka de administrativa kostnaderna, så innebär det att man erkänner att denna bestämmelse är helt onödigt. Det är nämligen känt att ersättning för utgifter som följer av att en administrativ formalitet som i sig inte strider mot gemenskapsrätten utförs, såsom i förevarande fall registreringen av en bil som avses användas på det nationella territoriet, är en åtgärd som är förenlig med fördraget.

54. Kommissionens uppfattning, slutligen, kan enligt min mening med svårighet anses vara förenlig med vad domstolen har uttalat, när den i den nyligen avkunnade domen i målet Cura Anlagen tog ställning just till frågan om den österrikiska förbrukningsskatten. Vid detta tillfälle uttalade domstolen att eftersom fordonsbeskattningen ännu inte har harmoniserats på gemenskapsrättslig nivå är medlemsstaterna fria att utöva sin beskattningsrätt inom detta område, förutsatt att de iakttar gemenskapsrätten¹¹.

55. Sammanfattningsvis anser jag att det förhållandet att en skatt sådan som förbrukningsskatten i form av en grundskatt påförs en migrerande arbetstagare som kommer från en annan medlemsstat och

10 — Förslag till rådets direktiv om skattebehandling av privata motorfordon vid permanent införsel till en annan medlemsstat i samband med byte av hemvist eller vid tillfälligt bruk i en annan medlemsstat än den där de är registrerade (KOM(1998) 30 slutlig, EGT C 108, s. 75, i dess lydelse enligt KOM(1999) 165 slutlig, EGT C 145, s. 6).

11 — Dom av den 21 mars 2002 i mål C-451/99, Cura Anlagen (REG 2002, s. I-3193), punkt 40.

etablerar sig i Österrike och dit inför sin bil, inte är oförenligt med det system för skattebefrielse som är tillämplig på personlig egendom som permanent införs av enskilda personer som kommer från en medlemsstat som följer av direktiv 83/183 och särskilt artikel 1 i detta.

med motsvarande verkan enligt artiklarna 23 EG och 25 EG. Den hänskjutande domstolen har för det andra i huvudsak frågat huruvida den österrikiska lagstiftningen i fråga ger upphov till en diskriminerande nationell beskattning och följaktligen strider mot artikel 90 EG, och i så fall i vad mån.

56. Jag föreslår därför att den första frågan skall besvaras så att en nationell åtgärd som innebär att en skatt sådan som förbrukningsskatten i form av en grundskatt — som skall betalas till följd av en bils första registrering på det nationella territoriet och som beräknas i förhållande till bilens värde och till dess bränsleförbrukning — påförs en migrerande arbetstagare med ursprung i en annan medlemsstat som etablerar sig i Österrike, inför sin bil till detta land och registrerar den där, inte strider mot artikel 39 EG. Denna skatt strider inte heller mot det system för den skattebefrielse som är tillämplig på personlig egendom som permanent införs från en annan medlemsstat av enskilda personer som följer av direktiv 83/183/EEG och särskilt artikel 1 i detta.

1) Förbrukningsskatten och artiklarna 23 EG och 25 EG

a) Parternas argument

58. Makarna Weigel har, på ett inte alltid entydigt sätt, föreslagit att frågan skall besvaras jakande, eftersom de anser att den österrikiska åtgärden strider mot förbudet mot avgifter med motsvarande verkan som tullar.

59. Enligt makarna Weigels mening inverkar förbrukningsskatten direkt på införseln av en vara, eftersom den påförs en bil i samband med den första registreringen av denna på det nationella territoriet. Förbrukningsskatten har därför motsvarande verkan som en tull och strider som sådan mot artiklarna 23 EG och 25 EG.

B — Den andra tolkningsfrågan

57. Den hänskjutande domstolen har med den andra frågan i själva verket ställt två skilda frågor till domstolen, som måste behandlas i följd. Den hänskjutande domstolen har för det första frågat huruvida den omtvistade skatten är en tull eller en avgift

60. Förbrukningsskatten skall enligt makarna Weigel under alla förhållanden

inte påföras i förevarande fall, eftersom befrielse från importtullar enligt artikel 2 i förordning nr 918/83, om befrielse från tullar som beviljas när varor övergår till fri omsättning i gemenskapen¹² beviljas för personlig egendom som införs av fysiska personer som flyttar sin normala bostad från ett tredje land till gemenskapens tullområde”. Enligt makarna Weigel bör detta system för avgiftsbefrielse tillämpas även på fall av byte av bostad inom gemenskapen, eftersom det annars skulle innebära att en flyttning inom gemenskapen, utan berättigad anledning, behandlades sämre än en flyttning som innebär att gemenskapens tullbarriär överskrids.

61. Den österrikiska och den finska regeringen samt kommissionen anser däremot att förbrukningsskatten och tillägget inte utgör tullar eller avgifter med motsvarande verkan, utan ingår i ett allmänt system av interna skatter. De ovannämnda skatterna tillämpas nämligen på alla fordon, oavsett om dessa inköpts i medlemsstaten eller i utlandet, och påförs dem på grundval av objektiva och icke-diskriminerande kriterier (i förevarande fall registreringen i Österrike). Ingen av de båda skatteåtgärderna ingår därför i tillämpningsområdet för förbudet enligt artiklarna 23 EG och 25 EG, och båda åtgärderna skall snarare bedömas på grundval av artikel 90 EG.

62. Jag skall inledningsvis påpeka att förordning nr 918/83, som klagandena i målet vid den nationella domstolen har åberopat, enligt min mening inte utgör något giltigt bedömningskriterium för detta ändamål. Förordningen är nämligen tillämplig i samband med införsel av egendom från ett land utanför gemenskapen och är således inte tillämplig i något annat sammanhang än vid överföring av egendom inom gemenskapen.

63. Den fråga som däremot, såsom jag har anfört, måste ställas är huruvida en skatt som förbrukningsskatten (grundskatt och tillägg) skall betecknas som en tull eller en avgift med motsvarande verkan i den mening som avses i artiklarna 23 EG och 25 EG, och som sådan följaktligen strider mot en av de grundläggande principerna för gemenskapens integration, nämligen principen om den fria rörligheten för varor inom den gemensamma marknaden.

64. Jag erinrar i detta avseende om att förbudet mot tullar och motsvarande avgifter enligt fast rättspraxis omfattar ”varje pålaga, oavsett dess beteckning och utformning, som ensidigt läggs på varor på grund av att de passerar gränsen”¹³.

12 — Rådets förordning nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (nedan kallad förordning nr 918/83, EGT L 105, s. 1, svensk specialutgåva, område 2, volym 3, s. 146).

13 — Se exempelvis dom av den 23 april 2002 i mål C-234/99, Nygård (REG 2002, s. I-3657), punkt 19.

65. För att besvara den första delen av denna fråga är det således nödvändigt att fastställa huruvida förbrukningsskatten är en penningpåлага som drabbar varor på grund av att dessa passerar en gräns eller inte.

66. Av den undersökning av det österrikiska skattesystemet som genomförts i detta mål framgår med all tydlighet att förbrukningsskatten, inte olikt från motsvarande skatter i andra medlemsstater¹⁴, inte skall betalas när gränsen passeras, utan vid köp och försäljning av en bil avsedd för användning på väg, som ännu inte registrerats på det nationella territoriet, vid yrkesmässig uthyrning av denna eller vid den första registreringen. Förbrukningsskatten kan således varken kvalificeras som en tull eller som en sådan avgift med motsvarande verkan som är förbjuden enligt artiklarna 23 EG och 25 EG, utan snarare som en åtgärd som ingår i ett allmänt system för interna skatter.

67. Jag anser att jag i denna fråga dock kan dra slutsatsen att skatter sådana som förbrukningsskatten, i form av grundskatt och tillägg, inte utgör tullar eller avgifter med motsvarande verkan i den mening som avses i artiklarna 23 EG och 25 EG.

2) Det österrikiska systemet och artikel 90 EG

68. Makarna Weigel har vad gäller denna fråga först och främst erinrat om att enligt gemenskapens rättspraxis strider "[e]tt internt skattesystem som syftar till att avlägsna ett konkurrensövertag för importerade produkter över inhemska produkter ... uppenbart mot artikel 95, som syftar till att garantera de interna avgifternas fullständiga neutralitet med hänsyn till konkurrensen mellan inhemska produkter och importerade produkter"¹⁵.

69. Enligt klagandena i målet vid den nationella domstolen har den omtvistade skatten just en sådan effekt, eftersom förbrukningsskatten, på grund av att den endast påförs begagnade bilar som införs av medlemsstaterna och därför ökar priset på dem, innebär att den konkurrensfördel som annars skulle komma dessa fordon till del tas bort. En skatt sådan som förbrukningsskatten strider följaktligen uppenbart mot artikel 90 EG.

70. Enligt den österrikiska och den finska regeringen däremot ingår förbrukningsskatten och tillägget i ett allmänt system av interna skatter, som utformats så att det

14 — Se exempelvis, beträffande den danska skatten för registrering av bilar, generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i mål C-383/01, *Danske Bilimportører* (REG 2003, s. I-6065, s. I-6067), punkt 36.

15 — Se dom av den 11 december 1990 i mål C-47/88, *kommissionen mot Danmark* (REG 1990, s. I-4509), punkt 9, och av den 9 mars 1995 i mål C-345/93, *Nunes Tadeu* (REG 1995, s. I-479), punkt 18.

säkerställer att alla fordon som registreras i Österrike omfattas av samma skatt. Detta skattesystem är således inte diskriminerande, vare sig vad avser grundskatten eller vad avser tillägget.

Medan grundskatten enligt kommissionen i princip är förenlig med artikel 90 EG, är tillägget enligt denna bestämmelse däremot förbjudet eftersom det i sig är diskriminerande.

71. Grundskatten påförs nämligen alla fordon som registreras för första gången i Österrike, oavsett deras ursprung och orten där de har inköpts, och kan således inte anses vara diskriminerande.

74. Av skäl som jag nedan skall förklara, delar jag till fullo denna bedömning.

72. Vad därefter avser tillägget påförs det visserligen inte alla motorfordon, eftersom det skall betalas endast om grundskatten inte kan utkrävas vid köpet eller försäljningen, men det har ändå en utjämnande funktion, eftersom tillägget gör det möjligt att rätta till det förhållandet att beskattningsunderlaget för förbrukningsskatten, på grund av att det då inte inbegriper mervärdesskattevärdet, i sådant fall är lägre.

a) Förbrukningsskatten i form av grundskatt

75. För att i detta mål fastställa huruvida grundskatten är diskriminerande är det nödvändigt att jämföra den skatt som påförs införda begagnade motorfordon, såsom de motorfordon varom är fråga i målet vid den nationella domstolen, med den skatt som påförs liknande begagnade motorfordon som redan finns på den österrikiska marknaden.

73. Sedan kommissionen från allmän synpunkt erinrat om att en skatt är oförenlig med artikel 90 EG om den drabbar importerade produkter betydligt hårdare än liknande nationella produkter, har den mot bakgrund av detta kriterium analyserat grundskatten och tillägget var för sig.

76. I detta avseende noterar jag — i likhet med kommissionen — att förbrukningsskatten är en skatt som kan utkrävas en gång, och som skall betalas senast när den första registreringen sker. Även om den som förvärvat ett begagnat motorfordon som redan är registrerat i Österrike inte direkt betalar förbrukningsskatten, betalar han för detta fordon ändå ett pris som redan inbegriper en resterande del av förbrukningsskatten, vilken del minskar i proportion till den värdeminskning som sker vid användning av fordonet.

77. Det föreligger således ingen diskriminering mellan nationella begagnade fordon och införda begagnade fordon, om den förbrukningsskatt som tas ut på de sistnämnda fordonen inte överstiger beloppet av den resterande förbrukningsskatt som ingår i värdet av ett liknande begagnat fordon som kan uppbringas på den österrikiska marknaden.

78. För att detta villkor skall vara uppfyllt är det därför nödvändigt att det värde av det införda begagnade fordonet som myndigheten tar upp som beskattningsunderlag exakt återspeglar värdet av ett liknande begagnat fordon på den österrikiska marknaden.

79. Klagandena i målet vid den nationella domstolen har dock invänt att det ovan nämnda kriteriet inte iakttagits vid den skönmässiga bedömning som den österrikiska skattemyndigheten använt för att fastställa värdet på deras fordon — i förevarande fall genom hänvisning till Eurotax-värdet — eftersom bedömningen givit upphov till en överskattning av referensvärdet och således till en överdrivet hög och diskriminerande beskattning.

80. I denna fråga tror jag att jag kan vara överens med kommissionen, när denna anser att användandet av skönmässiga taxor för att fastställa värdet av ett infört begagnat fordon inte i sig ger upphov till diskriminering, förutsatt att dessa taxor — såsom har fastställts i gemenskapens rättspraxis — exakt återspeglar fordonets verkliga värdeminskning. Det är nämligen

endast på det sättet som beskattningen av importerade motorfordon ”inte i något fall innebär att skatten överstiger det återstående till skatt hänförliga belopp som ingår i värdet av liknande begagnade bilar som redan är registrerade på det nationella territoriet”¹⁶, och som beskattningen i fråga kan anses vara förenlig med artikel 90 EG.

81. Det är dock den nationella domstolen som skall fastställa huruvida den metod som använts av den österrikiska myndigheten, och som grundar sig på Eurotaxvärderingar, i sin praktiska tillämpning är förenlig med de beskrivna kraven.

82. Jag anser således att en skatt sådan som förbrukningsskatten i form av grundskatt, vars belopp beräknats med hjälp av skönmässiga taxor för att fastställa värdet av ett infört begagnat fordon, i sig inte ger upphov till en diskriminering som är förbjuden enligt artikel 90 EG. Detta gäller förutsatt att dessa taxor exakt återspeglar fordonets verkliga värdeminskning, och att det fastställda beskattningsunderlaget för detta fordon exakt motsvarar värdet av ett liknande begagnat fordon som kan uppbringas på den inhemska marknaden. Det är dock den nationella domstolen som skall fastställa huruvida dessa villkor iakttagits genom den skönmässiga metod som den österrikiska myndigheten har använt.

16 — Dom av den 22 februari 2001 i mål C-393/98, Gomes Valente (REG 2001, s. I-1327), punkt 28.

b) Förbrukningsskatten i form av tillägg

83. När jag nu kommer till tillägget enligt 6 § punkt 6 NoVAG noterar jag först och främst, i likhet med kommissionen, att detta i huvudsak tillämpas på enskildas införsel av nya eller begagnade fordon i Österrike och endast i undantagsfall på rent interna transaktioner, som exempelvis när en enskild samlare monterar en bil.

84. Enligt fast rättspraxis utesluter inte det förhållandet att en skatt som, förutom på importerade varor, även läggs på en mycket begränsad nationell produktion att artikel 90 EG kan tillämpas¹⁷.

85. Såsom domstolen redan har fastställt är dessutom upprättandet av ett differentierat avgiftssystem för vissa varor "förenlig[t] med gemenskapsrätten enbart om de[t] tjänar ekonomisk-politiska mål vilka även de är förenliga med fördragets och sekundärrättens krav och om [dess] former ... är av den arten att all direkt eller indirekt diskriminering av import från andra medlemsstater eller skydd av konkurrerande

inhemska varor undviks"¹⁸. Domstolen har dessutom fastställt att "[e]n sådan differentierad beskattning dock [är] oförenlig med [artikel 90 EG] om de högst beskattade varorna till sin natur ... är importerade varor"¹⁹.

86. Enligt min mening ger bestämmelsen om tillägget i 6 § punkt 6 NoVAG otvivelaktigt upphov till ett differentierat skattesystem för begagnade bilar, på så sätt att de varor som är skattebelastade i högre grad utgörs just av de införda varorna. Av diskussionen vid den muntliga förhandlingen har det för övrigt klart framgått att de fall i vilka tillägget påförs icke införda varor helt och hållet avser undantagsfall.

87. Jag anser således att jag kan dra slutsatsen att en skatt sådan som förbrukningsskatten i form av tillägg, som i normala fall tillämpas på införda varor och endast undantagsvis på inhemska varor, är en diskriminerande skatt. I egenskap av sådan är denna skatt oförenlig med artikel 90 EG. Jag erinrar för övrigt om att kommissionen under förhandlingen meddelade att den redan inlett ett fördragsbrottsförfarande i detta avseende.

17 — Dom av den 7 maj 1987 i mål 193/85, *Cooperativa Co-Frutta* (REG 1987, s. 2085; svensk specialutgåva, volym 9, s. 89), punkterna 11–13, och av den 16 juli 1992 i mål C-343/90, *Lourenço Dias* (REG 1992, s. I-4673; svensk specialutgåva, volym 13, s. 69), punkt 53.

18 — Dom av den 17 juli 1997 i mål C-90/94, *Haahr Petroleum* (REG 1997, s. I-4085), punkt 29.

19 — Dom av den 4 mars 1986 i mål 106/84, *kommissionen mot Danmark* (REG 1986, s. 833), punkt 21, och av den 17 juli 1997 i det ovannämnda målet *Haahr Petroleum*, punkt 30.

88. Jag föreslår därför att följande svar, vad avser den andra frågan, skall lämnas till den nationella domstolen:

C — *Den tredje tolkningsfrågan*

89. Den nationella domstolen vill med den tredje frågan i huvudsak få klarhet i huruvida tillägget enligt 6 § punkt 6 NoVAG är förenligt med det harmoniserade system för mervärdesskatt som införts genom det sjätte mervärdesskattedirektivet.

I den mån som en skatt som förbrukningsskatten inte utgör en tull eller avgift med motsvarande verkan strider den inte mot artiklarna 23 EG och 25 EG.

90. Makarna Weigel är de enda som har föreslagit att denna fråga skall besvaras nekande. De anser nämligen att det ifrågasvarande tillägget sammanfattningsvis är att anse som en förtäckt omsättningsskatt. Som sådan är den, enligt makarna Weigel, oförenlig med sjätte mervärdesskattedirektivet, och särskilt med artikel 33 i detta, enligt vilken andra nationella skatter än omsättningsskatter, som kan karaktäriseras som omsättningsskatter, inte får bibehållas.

En skatt sådan som förbrukningsskatten i form av grundskatt, vars belopp beräknas med hjälp av skönmässiga taxor för att fastställa värdet av ett infört begagnat fordon, ger inte i sig upphov till en diskriminering som är förbjuden enligt artikel 90 EG. Detta gäller förutsatt att dessa taxor exakt återspeglar fordonets verkliga värdeminskning, och att det fastställda beskattningsunderlaget för ett sådant fordon exakt motsvarar värdet av ett liknande begagnat fordon som kan uppbringas på den inhemska marknaden. Det är dock den nationella domstolen som skall fastställa huruvida dessa villkor uppfylls genom den skönmässiga metod som den österrikiska myndigheten har använt. Däremot är förbrukningsskatten i form av tillägg diskriminerande och således oförenlig med artikel 90 EG, eftersom den i normala fall tillämpas på införda varor och endast undantagsvis på inhemska varor.

91. Kommissionen och de regeringar som har yttrat sig i domstolen anser däremot att tillägget inte är en omsättningsskatt och föreslår således att frågan skall besvaras jakande.

92. Jag skulle även kunna avstå från att ta ställning i frågan, eftersom jag har föreslagit att tillägget skall betecknas som en beskattning som är förbjuden enligt artikel 90 EG.

93. Under alla förhållanden anser jag mig inte kunna instämma i den tolkning som makarna Weigel har föreslagit, eftersom inte heller jag anser att tillägget inte har karaktären av en omsättningsskatt.

nas efter avdrag av den skatt som erlades vid den tidigare transaktionen”²¹.

94. Enligt domstolens fasta rättspraxis är syftet med artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet att ”förhindra att det införs skatter, tullar eller avgifter vilka, eftersom de inkräktar på rörligheten för varor och tjänster på ett sätt som kan liknas vid en mervärdesskatt, skulle äventyra detta gemensamma mervärdesskattesystems sätt att fungera. Sådana skatter, tullar eller avgifter som i allt väsentligt kan liknas vid en mervärdesskatt, bör i alla händelser anses äventyra rörligheten för varor och tjänster på ett sätt som kan jämföras med en mervärdesskatt”²⁰.

96. Enligt min mening kan dessa kännetecken inte återfinnas inom ramen för tillägget i fråga.

97. Tillägget är för det första inte allmänt tillämpligt på handel med varor eller tjänster och tillämpas inte heller i alla skeden av produktionen och saluföringen, eftersom det skall betalas endast för vissa transaktioner för en bestämd typ av varor, nämligen motorfordon, och bland dessa endast de motorfordon som ännu inte har registrerats i landet.

95. För att definiera dessa kännetecken har domstolen redan vid upprepade tillfällen påpekat att ”[m]ervärdesskatten generellt [skall] tillämpas på transaktioner avseende varor och tjänster. Den skall stå i rimlig proportion till priset för dessa varor och tjänster. Den skall tas ut på alla nivåer i produktions- och distributionskedjan. Den skall slutligen tillämpas på mervärdet av varorna och tjänsterna, eftersom den skatt som skall betalas vid en transaktion beräk-

98. Tillägget medför dessutom inte någon möjlighet till avdrag (vilket för övrigt är helt följdriktigt, eftersom det såsom framgått är fråga om en skatt som tas ut en enda gång), och beskattningsunderlaget för tillägget är inte värdet av varan, utan beloppet av en skatt som betalas på själva varan, vilket innebär att det står klart att beskattningsunderlaget inte avser mervärdet.

20 — Se dom av den 7 maj 1992 i mål C-347/90, Bozzi (REG 1992, s. I-2947), punkt 9.

21 — Se särskilt dom av den 3 mars 1988 i mål 252/86, Bergandi (REG 1988, s. 1343), punkt 15, av den 13 juli 1989 i de förenade målen 93/88 och 94/88, Wisselink (REG 1989, s. 2671), punkt 18, av den 19 mars 1991 i mål C-109/90, Giant (REG 1991, s. I-1385), punkterna 11 och 12, av den 31 mars 1992 i mål C-200/90, Dansk Denkavit (REG 1992, s. I-2217), punkt 11, av den 7 maj 1992 i mål C-347/90, Bozzi (REG 1992, s. I-2947), punkt 12, och av den 16 december 1992 i mål C-208/91, Beaulande (REG 1992, s. I-6709), punkt 14.

99. Alla dessa omständigheter gör att jag drar slutsatsen att förbrukningsskatten i form av tillägg inte har de kännetecken som krävs för att det skall vara fråga om en omsättningsskatt enligt sjätte mervärdes-skattedirektivet, och skatten kan därför inte anses vara en parallell skatt som är förbjuden enligt artikel 33.

IV — Förslag till avgörande

100. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen skall besvara frågorna från Verwaltungsgerichtshof på följande sätt:

1. En nationell åtgärd som innebär att en skatt sådan som förbrukningsskatten i form av en grundskatt — som skall betalas till följd av en bils första registrering på det nationella territoriet och som beräknas i förhållande till bilens värde och bränsleförbrukning — påförs en migrerande arbetstagare med ursprung i en annan medlemsstat som etablerar sig i Österrike, inför sin bil till detta land och registrerar den där, inte strider mot artikel 39 EG.

Denna skatt strider inte heller mot det system för den skattebefrielse som är tillämplig på personlig egendom som permanent införs från en annan medlemsstat av enskilda personer som följer av direktiv 83/183/EEG och särskilt artikel 1 i detta.

2. I den mån som en skatt sådan som förbrukningsskatten inte utgör en tull eller avgift med motsvarande verkan strider den inte mot artiklarna 23 EG och 25 EG.

En skatt sådan som förbrukningsskatten i form av grundskatt, vars belopp beräknas med hjälp av skönsmässiga taxor för att fastställa värdet av ett infört begagnat fordon ger inte i sig upphov till en diskriminering som är förbjuden enligt artikel 90 EG. Detta gäller förutsatt att dessa taxor exakt återspeglar fordonets verkliga värdeminskning, och att det fastställda beskattningsunderlaget för detta fordon exakt motsvarar värdet av ett liknande begagnat fordon som kan uppbringas på den inhemska marknaden. Det är dock den nationella domstolen som skall fastställa huruvida dessa villkor uppfylls genom den skönsmässiga metod som den österrikiska myndigheten har använt. Däremot är förbrukningsskatten i form av tillägg, diskriminerande och således oförenlig med artikel 90 EG, eftersom den i normala fall tillämpas på införda varor och endast undantagsvis på inhemska varor.

3. En skatt som förbrukningsskatten i form av tillägg har inte de kännetecken som krävs för att det skall vara fråga om en omsättningsskatt enligt sjätte mervärdesskattedirektivet, och skatten kan därför inte anses vara en parallell skatt som är förbjuden enligt artikel 33.