

DOMSTOLENS BESLUT (fjärde avdelningen)

den 27 juni 2006 \*

I mål C-242/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Nederländerna), genom beslut av den 31 maj 2005 som inkom till domstolen den 3 juni 2005, i målet

**G.M. van de Coevering**

mot

**Hoofd van het District Douane Roermond van de rijksbelastingdienst**

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Schiemann samt domarna N. Colneric och K. Lenaerts (referent),

\* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: P. Mengozzi,  
justitiesekreterare: R. Grass,

som avser att avgöra saken genom motiverat beslut i enlighet med artikel 104.3 första stycket i rättegångsreglerna,

och efter att ha hört generaladvokaten,

följande

### **Beslut**

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49 EG–55 EG.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan G.M. van de Coevering (nedan kallad sökanden) och hoofd van het District Douane Roermond van de rijksbelastingdienst (chefen för tulldistrikt Roermond, skatteverket), angående ett meddelande om ändring av en skatt på en personbil som används för vägtrafik i Nederländerna och som har hyrts i Belgien där den är registrerad.

## Den nationella lagstiftningen

3 I artikel 1, i dess lydelse fram till den 1 januari 2002, i 1992 års lag om beskattning för personbilar och motorcyklar (Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992) (nedan kallad lagen om beskattning för personbilar och motorcyklar) föreskrivs:

”1. En skatt tas ut för personfordon och motorcyklar under beteckningen personfordons- och motorcykelskatt.

2. Skatten skall betalas vid registrering av en personbil eller en motorcykel i det register över meddelade registreringsnummer som förs enligt 1994 års vägtrafiklag (Wegenverkeerswet 1994).

...

5. Om en oregistrerad personbil eller motorcykel faktiskt står till förfogande för en i Nederländerna bosatt fysisk person eller en där etablerad juridisk person, skall skatten betalas när motorfordonet tas i bruk i Nederländerna för vägtrafik i den mening som avses i vägtrafiklagen.”

4 Artikel 5.2 i lagen om beskattning för personbilar och motorcyklar har följande lydelse:

”Skatten skall avseende en oregistrerad personbil eller motorcykel betalas av den som faktiskt förfogar över detta motorfordon.”

- 5 Artikel 6 i lagen om beskattning för personbilar och motorcyklar har följande lydelse:

”1. Skatten skall betalas vid deklARATION.

2. Oaktat bestämmelserna i artiklarna 10.2 och 19.3 i allmänna lagen om statlig skatt (Algemene Wet inzake Rijksbelastingen):

a) skall skatten, om skattskyldighet föreligger, betalas

1. om det är fråga om registrering, innan registreringsnumret meddelas, och

2. om det är fråga om att ta fordonet i bruk för vägtrafik, innan så sker,

b) skall deklARATIONEN lämnas in samtidigt som betalning sker.

3. Bestämmelser om att skatten oaktat punkt 2 b inte behöver betalas innan fordonet tas i bruk för vägtrafik får meddelas genom förordning.

4. Om, i ett sådant fall som avses i punkt 3, den som faktiskt förfogar över en oregistrerad personbil eller motorcykel vid en kontroll utförd av tjänstemän vid riksskatteverket eller av polistjänstemän i den mening som avses i artikel 143 i straffprocesslagen (Wetboek van Strafvordering) inte visar att skatten har betalats, skall den erläggas omedelbart.”

6 Artikel 9.1 i lagen om beskattning för personbilar och motorcyklar, i dess lydelse fram till 30 juni 2001, har följande lydelse:

”1. Skatten uppgår för en personbil till 45,2 procent av nettoriktpriset med ett avdrag på 3 394 NLG eller, för en personbil med kompressmotor, 45,2 procent av nettoriktpriset

a) med ett tillägg på 722 NLG, eller

b) om utsläppen från personbilen uppfyller utsläppsvärdena för år 2005, med ett avdrag på 478 NLG.

...”

7 Artikel 4.3 i 1992 års tillämpningsförfordning angående beskattning för personbilar och motorcyklar (Uitvoeringsbesluit belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992) (nedan kallad tillämpningsförfordningen) har följande lydelse:

”Dispens för en personbil eller motorcykel som hyrs ut utomlands till en i Nederländerna bosatt fysisk person eller en där etablerad juridisk person kan endast

meddelas om personbilen eller motorcykeln senast dagen efter den dag då den togs i bruk för vägtrafik i Nederländerna förs ut ur Nederländerna eller återlämnas till ett uthyrningsföretaget tillhörigt driftställe i Nederländerna.”

### **Förfarandet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

- 8 Sökanden som är bosatt i Nederländerna hyrde från ett belgiskt företag en personbil som är registrerad i Belgien.
  
- 9 Efter att den 31 maj och den 21 juni 2001 ha konstaterat att personbilen stod parkerad och kördes av sökanden i Nederländerna utan att vederbörande hade registrerat bilen i den medlemsstaten, beslutade hoofd van het District Douane Roermond van de rijksbelastingdienst om efterbeskattning med 60 476 NLG (27 565 euro) i enlighet med artikel 1.5 i lagen om beskattning för personbilar och motorcyklar. Sökanden ålades även att betala en straffavgift motsvarande 25 procent av detta belopp, det vill säga 15 185 NLG (6 891 euro).
  
- 10 Sökanden väckte talan vid den nationella domstolen efter att vederbörandes begäran om omprövning av efterbeskattningsbeslutet och beslutet om straffavgiften avslagits.
  
- 11 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch har i beslutet om hänskjutande framhållit att oberoende av om en personbil har hyrts i Nederländerna eller i en annan medlemsstat, skall personbils- och motorcykelskatten betalas i sin helhet och slutgiltigt, utan möjlighet till återbetalning, så snart fordonet tas i bruk i

Nederländerna av en i Nederländerna bosatt person. Gerechtshof har ställt sig frågan om denna skatt utgör hinder för att en person bosatt i Nederländerna hyr en personbil i en annan medlemsstat, särskilt när hyrestiden är längre än de två dagar som avses i artikel 4.3 i tillämpningsförordningen, men kortare än bilens ekonomiska livslängd.

- 12 För en sådan tidsperiod borde nämligen en person bosatt i Nederländerna föredra att hyra en bil som är registrerad där och för vilken uthyraren redan har betalat personbils- och motorcykelskatten, i stället för att hyra en bil som inte är registrerad i Nederländerna och för vilken skatten inte har betalats. Om uthyraren, i den första situationen, räknar in den betalda skatten i hyresavgiften för de fall då hyrestiden är kortare än personbilens livslängd kommer detta påslag att vara mindre än skattens sammanlagda belopp. Uthyraren blir däremot i den andra situationen skyldig att betala hela skatten, oavsett hyresperiodens längd och hur länge bilen används för vägtrafik i Nederländerna. Uthyraren av en personbil som inte är registrerad i Nederländerna kommer emellertid i de flesta fall vara etablerad utanför Nederländerna.
- 13 Det får därför rimligen anses att, även om en uthyrare som inte är etablerad i Nederländerna kan registrera en personbil och betala hela skatten innan vederbörande hyr ut bilen till en person bosatt i Nederländerna, är uthyraren inte beredd att göra detta eftersom vederbörande då antingen måste ta ut hela skattebeloppet av hyrestagaren, vilket medför att den hyra som kan erbjudas inte kommer att vara konkurrenskraftig, eller helt eller delvis själv måste stå för denna kostnad, varvid uthyraren av ekonomiska skäl kommer att avstå från att hyra ut bilen.
- 14 Det är enligt den nationella domstolen osäkert huruvida skatten som föreskrivs i artikel 1.5 i lagen om beskattning för personbilar och motorcyklar är förenlig med principen om frihet att tillhandahålla tjänster, i den mån som uthyraren på detta sätt kan vara förhindrad att, i en annan medlemsstat än Nederländerna, hyra ut en personbil till en person bosatt i Nederländerna för en tidsperiod som är längre än dispensperioden men kortare än bilens livslängd.

- 15 Den nationella domstolen önskar, med hänvisning till punkt 68 i dom av den 21 mars 2002 i mål C-451/99, Cura Anlagen (REG 2002, s. I-3193), få klarhet i om ett sådant hinder i friheten att tillhandahålla tjänster kan vara motiverat med tvingande hänsyn till allmänintresset.
- 16 Med hänsyn till punkterna 67–69 i domstolens dom i det ovannämnda målet Cura Anlagen är det enligt den nationella domstolen osäkert huruvida skatten i fråga är förenlig med proportionalitetsprincipen i den mån efterbeskattning har ålagts för hela skattebeloppet, enbart med stöd av den omständigheten att sökanden, vid ett visst tillfälle, brukade fordonet i Nederländerna utan att den faktiska hyresperioden eller den exakta tidsperiod som sökanden använt personbilen för vägtrafik i Nederländerna hade utretts.
- 17 Mot denna bakgrund beslutade *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

Är det oförenligt med gemenskapsrätten, och i synnerhet med friheten att tillhandahålla tjänster i artiklarna 49 EG–55 EG, att en personbils- och motorcykel-skatt tas ut i [Konungariket] Nederländerna enligt artikel 1.5 i lagen om beskattning för personbilar och motorcyklar av en fysisk person bosatt i Nederländerna som hyr en personbil i en annan medlemsstat enligt avtal med en uthyrare, när personbilen inte är registrerad i det register över meddelade registreringsnummer som förs enligt 1994 års lag om vägtrafik och för vilken personbils- och motorcykelskatten inte har betalats enligt artikel 1.2 i lagen om beskattning för personbilar och motorcyklar i samband med att denna personbil har tagits i bruk för första gången för vägtrafik i Nederländerna i den mening som avses i 1994 års lag om vägtrafik, och det därvid krävs att hela beloppet skall betalas, oavsett hyresperiodens längd och hur länge fordonet har använts för vägtrafik i Nederländerna, utan att vederbörande har rätt till dispens eller återbetalning?



## Prövning av tolkningsfrågan

- 18 I enlighet med artikel 104.3 första stycket i rättegångsreglerna får domstolen, om svaret på en fråga i en begäran om förhandsavgörande klart kan utläsas av rättspraxis, när som helst avgöra saken genom motiverat beslut.
- 19 Enligt fast rättspraxis utgör artikel 49 EG hinder för tillämpning av all nationell lagstiftning som, utan att vara motiverad på sakliga grunder, inskränker möjligheten för en person som tillhandahåller tjänster att effektivt utöva denna frihet (se bland annat domen i det ovannämnda målet *Cura Anlagen*, punkt 29, och dom av den 11 mars 2004 i mål C-496/01, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2351, punkt 64). Dessutom avser friheten att tillhandahålla tjänster såväl den som tillhandahåller tjänster som den som mottar dessa (se bland annat dom av den 17 februari 2005 i mål C-134/03, *Viacom Outdoor*, REG 2005, s. I-1167, punkt 35).
- 20 Artikel 49 EG utgör också hinder för tillämpning av all nationell lagstiftning som medför att det blir svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstater än att tillhandahålla tjänster enbart internt inom en medlemsstat (dom av den 5 oktober 1994 i mål C-381/93, kommissionen mot Frankrike, REG 1994, s. I-5145, punkt 17; svensk specialutgåva, volym 16, s. I-223, och domen i det ovannämnda målet *Cura Anlagen*, punkt 30).
- 21 Enligt den nederländska lagstiftningen som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är personer bosatta i Nederländerna som hyr ett fordon hos ett företag som är etablerat i en annan medlemsstat, skyldiga att betala registreringsavgiften i dess helhet när fordonet tas i bruk för första gången för vägtrafik i Nederländerna, vilket medför att vederbörande avskräcks från att hyra ett fordon i en annan medlemsstat. Denna skyldighet har till följd att den gränsöverskridande fordonsuthyrningen försvåras (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Cura Anlagen*, punkterna 37 och 71), och utgör ett hinder i friheten att tillhandahålla tjänster.

- 22 En sådan åtgärd kan bara godtas om den anses omfattas av ett av de uttryckligen angivna undantagen i artikel 46.1 EG eller om den är grundad på tvingande hänsyn till allmänintresset. I ett sådant fall skall åtgärden dessutom vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och den skall inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se i domen i det ovannämnda målet *Cura Anlagen*, punkterna 31 och 32 och där angiven rättspraxis).
- 23 Med förbehåll för vissa undantag som inte är relevanta i förevarande fall är bestämmelserna om uttag av skatter och avgifter på bilar inte harmoniserade. Medlemsstaterna har alltså frihet att utöva sin rätt att påföra skatter och avgifter inom detta område förutsatt att de iakttar gemenskapsrätten (domen i det ovannämnda målet *Cura Anlagen*, punkt 40).
- 24 En medlemsstat får ta ut en registreringsavgift för ett fordon som ett bolag i en annan medlemsstat tillhandahåller en person bosatt i den förstnämnda staten när detta fordon är avsett att huvudsakligen användas permanent i den första medlemsstaten eller faktiskt används på detta sätt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Cura Anlagen*, punkt 42, och beslut av den 30 maj 2006 i mål C-435/04, *Leroy*, ännu ej offentliggjort i rättsfallssamlingen, punkt 14, liksom beträffande tjänstebilar som tillhandahållits arbetstagare, dom av den 15 september 2005 i mål C-464/02, *kommissionen mot Danmark*, REG 2005, s. I-7929, punkterna 75–78, dom av den 15 december 2005 i de förenade målen C-151/04 och C-152/04, *Nadin m.fl.*, ännu ej offentliggjort i rättsfallssamlingen, punkt 41, och dom av den 23 februari 2006 i mål C-232/03, *kommissionen mot Finland*, ej offentliggjort i rättsfallssamlingen, punkt 47).
- 25 Det ankommer på den nationella domstolen att fastställa löptiden av det hyreskontrakt som är föremål för prövning i målet vid den nationella domstolen och det faktiska användandet av det hyrda fordonet (se domen i de ovannämnda förenade målen *Nadin m.fl.*, punkt 42, och beslutet i det ovannämnda målet *Leroy*, punkt 15).

- 26 Om de krav som räknas upp i punkt 24 i förevarande beslut inte är uppfyllda är anknytningen till en medlemsstat för det fordon som är registrerat i en annan medlemsstat svagare och den ifrågasatt restriktionen måste därmed motiveras på ett annat sätt (se domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Danmark, punkt 79, och kommissionen mot Finland, punkt 48).
- 27 Under alla omständigheter, om det antas att en sådan motivering föreligger, måste, såsom domstolen har angett i punkt 69 i domen i det ovannämnda målet *Cura Anlagen*, skatten i fråga vara förenlig med proportionalitetsprincipen. Domstolen har, beträffande en österrikisk konsumtionsskatt som var förenad med en skyldighet att registrera fordon som hade hyrts i en annan medlemsstat, ansett att en sådan skatt är oförenlig med proportionalitetsprincipen, eftersom det mål som eftersträvas med skatten hade kunnat uppnås genom införande av en skatt som stod i proportion till hur länge fordonet hade varit registrerat i den medlemsstat där det användes. Detta skulle medföra, i fråga om avskrivningen av skatten, att diskriminering av fordonsleasingföretag som är etablerade i andra medlemsstater undviks.
- 28 Samma princip är tillämplig på en nationell lagstiftning, enligt vilken det inte är nödvändigt att registrera ett fordon som har hyrts utomlands där det är registrerat, men i vilken det föreskrivs att en skatt skall betalas när fordonet för första gången tas i bruk för vägtrafik i medlemsstaten i fråga, i den mån som syftet med skatten skulle kunna uppnås genom införande av en skatt som står i proportion till hur länge fordonet används i den nämnda staten.
- 29 Av detta följer att en nationell lagstiftning är oförenlig med artiklarna 49 EG–55 EG, även om den har ett legitimt syfte som är förenligt med fördraget, om det i lagstiftningen påförs en skatt för fordon som har hyrts i en annan medlemsstat där de är registrerade och som varken är avsedda att huvudsakligen användas permanent i den första medlemsstaten eller faktiskt används på detta sätt, och skattens belopp

inte står i proportion till den användning som görs av ett fordon i den berörda medlemsstaten. Detta gäller dock inte om skattens syfte inte kan uppnås genom införande av en skatt som står i proportion till den tidsperiod under vilken fordonet används i den nämnda medlemsstaten.

- 30 Vad gäller den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, står det klart att dess syfte kan uppnås genom en skatt som står i proportion till den tidsperiod under vilken fordonet används i Nederländerna. Den nederländska regeringen har nämligen uppgett att lagstiftningen kommer att ändras i den meningen att skatten kommer att grundas på hyresavtalets längd, för fordon som har hyrts i en annan medlemsstat.
- 31 Det framgår av beslutet om hänskjutande att, mot bakgrund av omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, den nederländska skatten har avkrävts sökanden utan att vare sig hyresperiodens längd eller den tidsperiod som fordonet har använts för vägtrafik i Nederländerna dessförinnan har utretts. Dessa kriterier saknar nämligen relevans för tillämpningen av lagen i dess nuvarande lydelse.
- 32 Enligt den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, i den mån ett fordon som har hyrts i en annan medlemsstat där det är registrerat och som inte är avsett att huvudsakligen användas permanent eller faktiskt används på detta sätt, skall personbils- och motorcykelskatten betalas i sin helhet oavsett den tidsperiod som fordonet har använts i vägtrafik i Nederländerna och utan någon rätt till dispens eller återbetalning. I enlighet med lagstiftningen avkrävs alltså en skatt vars belopp inte står i proportion till den tidsperiod som fordonet har använts i den nämnda medlemsstaten.
- 33 Mot denna bakgrund skall tolkningsfrågan besvaras så att artiklarna 49 EG–55 EG utgör hinder för en medlemsstats nationella lagstiftning, som den som är i fråga i

målet vid den nationella domstolen, enligt vilken en fysisk person som är bosatt i denna medlemsstat och som hyr ett fordon som är registrerat i en annan medlemsstat måste betala en personbils- och motorcykelskatt i dess helhet när fordonet tas i bruk för första gången för vägtrafik i den första medlemsstaten, utan att det därvid beaktas hur länge fordonet används för vägtrafik och utan att vederbörande har någon rätt till dispens eller återbetalning, då fordonet varken är avsett att huvudsakligen användas permanent i den första medlemsstaten eller faktiskt används på detta sätt.

## Rättegångskostnader

- <sup>34</sup> Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader som har förorsakats av den nederländska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

**Artiklarna 49 EG–55 EG utgör hinder för en medlemsstats nationella lagstiftning, som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken en fysisk person som är bosatt i denna medlemsstat och som hyr ett fordon som är registrerat i en annan medlemsstat måste betala en personbils- och motorcykelskatt i dess helhet när fordonet tas i bruk för första gången för vägtrafik i den första medlemsstaten, utan att det därvid beaktas**

**hur länge fordonet används för vägtrafik och utan att vederbörande har någon rätt till dispens eller återbetalning, då fordonet varken är avsett att huvudsakligen användas permanent i den första medlemsstaten eller faktiskt används på detta sätt.**

Underskrifter