



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 19 december 2013*

”Interna skatter och avgifter — Artikel 110 FEUF — Registreringsskatt — Liknande inhemska varor — Skatteneutralitet mellan begagnade motorfordon som importeras och liknande fordon som redan finns på den nationella marknaden”

I mål C-437/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Nederländerna) genom beslut av den 27 september 2012, som inkom till domstolen den 1 oktober 2012, i målet

X

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på åttonde avdelningen C.G. Fernlund, tillförordnad avdelningsordförande (referent), samt domarna A. Ó Caoimh och E. Jarašiūnas,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 19 september 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- X, genom M. de Jong, advocaat,
- Nederländernas regering, genom C. Schillemans, C. Wissels och M. Noort, samtliga i egenskap av ombud,
- Finlands regering, genom J. Heliskoski, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom C. Barslev, R. Troosters och R. Lyal, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: nederländska.

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 110 FEUF.
- 2 Begäran har framställts i ett mål som anhängiggjorts av den juridiska personen X beträffande den skatt på personbilar och motorcyklar (belasting personenauto's en motorrijwielen) (nedan kallad BPM) som X var tvungen att erlägga vid registrering i Nederländerna av ett motorfordon från en annan medlemsstat.

Tillämpliga bestämmelser

- 3 I artikel 1 i 1992 års lag om beskattning av personbilar och motorcyklar (Wet op de belasting personenauto's en motorrijwielen 1992) (nedan kallad BPM-lagen) föreskrevs följande i den lydelse som var tillämplig på omständigheterna i målet:

"1. Skatt tas ut på personbilar, motorcyklar och nyttofordon under beteckningen '[BPM]'.

2. Skatten ska erläggas vid registrering av en personbil, en motorcykel eller ett nyttofordon i det register över registreringsnummer som förs enligt 1994 års vägtrafiklag (Wegenverkeerswet).

..."

- 4 Mellan åren 2006 och 2009 beräknades BPM enligt artikel 9 i BPM-lagen som en procentandel av "nettokatalogpriset" på det ifrågavarande fordonet, med undantag för minskningar och ökningarna som angavs i denna bestämmelse.

- 5 I fråga om nettokatalogpriset föreskrevs följande i artikel 9, punkterna 3 och 6 i BPM-lagen:

"3. Med nettokatalogpris avses katalogpriset minskat med den mervärdesskatt som ingår i priset.

...

6. För begagnade bilar ... ska det katalogpris tillämpas som gällde den dag då bilen ... togs i bruk för första gången. ..."

- 6 Skatteunderlaget för BPM ändrades från och med den 1 februari 2008. Det beräknas därefter inte längre endast i förhållande till nettokatalogpriset, utan omfattar även ett belopp som är beroende av hur stora koldioxidutsläppen är när de mäts enligt rådets direktiv 80/1268/EEG av den 16 december 1980 om tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftning om motorfordons bränsleförbrukning (EGT L 375, s. 36; svensk specialutgåva, område 13, volym 11, s. 50). I skatteunderlaget för BPM har därför den andel som avser nettokatalogpriset gradvis minskat till förmån för den andel som avser koldioxidutsläpp.

- 7 Under åren 2006–2009 var procentsatserna följande för det nettokatalogpris som beaktades i skatteunderlaget för BPM:

— Från år 2006 och till och med den 31 januari 2008, 45,2 procent.

— Från och med den 1 februari 2008, 42,3 procent.

— År 2009, 40 procent.

- 8 För importerade begagnade fordon som registrerades mellan den 1 februari 2008 och den 31 december 2009 och togs i bruk för första gången före den 1 februari 2008, beräknades BPM – på grund av övergångsbestämmelser – under denna tid inte i förhållande till koldioxidutsläppsmängden.
- 9 Från och med den 1 januari 2010 ska BPM beräknas i förhållande till nettokatalogpriset och koldioxidutsläppsmängden med avseende på samtliga fordon, även de som togs i bruk för första gången före den 1 februari 2008.
- 10 Beträffande det belopp som BPM ska uppgå till för begagnade fordon föreskrivs följande i artikel 10 i BPM-lagen:
- ”1. ... ska det belopp som ... ska erläggas i skatt för [fordonet] sättas ned.
2. Den nedsättning som avses i punkt 1 grundas på en nedskrivning uttryckt i procent av inköpsvärdet i Nederländerna vid den tidpunkt då motorfordonet togs i bruk för första gången. ...
- ...”
- 11 Enligt BPM-lagen har den skattskyldige möjlighet att välja en lägre BPM, om det belopp som BPM skulle ha uppgått till vid den tidpunkt då motorfordonet togs i bruk för första gången i Nederländerna som nytt fordon, enligt de lagbestämmelser om skatteunderlag och skattesats som var i kraft vid den tidpunkten, var lägre än det belopp som beräknats för år 2010.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 12 I syfte att registrera en personbil i Nederländerna upprättade X den 11 januari 2010 en deklARATION avseende BPM på 5 766 euro och erlade detta belopp. Fordonet hade tagits i bruk för första gången i Tyskland den 30 maj 2006 och var försett med en tysk registrerings skylt.
- 13 X begärde omprövning av det BPM-belopp som skulle betalas och hade erlagts. Eftersom Voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst avlog denna begäran, väckte X talan vid Rechtbank Breda. Denna domstol biföll delvis talan och beviljade återbetalning av BPM med 1 233 euro.
- 14 X överklagade Rechtbank Bredas dom till Gerechtshof 's-Hertogenbosch. X anser att det vid beräkningen av den BPM som ska betalas är nödvändigt att utgå från skatten på liknande begagnade fordon som registrerats mellan den 1 februari 2008 och den 31 december 2009, beträffande vilka skatteunderlaget inte omfattade en del avseende koldioxidutsläpp. X begärde därför återbetalning av erlagd BPM med 2 809 euro.
- 15 X hävdade att BPM är oförenlig med unionsrätten. Det skattebelopp som X skulle erlägga var högre än BPM för liknande begagnade bilar som togs i bruk för första gången före den 1 februari 2008 och som, i motsats till det aktuella fordonet importerades och registrerades mellan den 1 februari 2008 och den 31 december 2009. Begagnade fordon som importerades efter den tidsperioden beskattades således hårdare än jämförbara fordon som registrerades under den tiden.
- 16 Voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst anser att beräkningen av den BPM som ska betalas måste utgå från skatten på liknande fordon som i likhet med det aktuella fordonet togs i bruk första gången år 2006 och registrerades som nya fordon i Nederländerna under det året.

- 17 Gerechtshof 's-Hertogenbosch tvivlar på huruvida BPM är förenlig med artikel 110 FEUF. Den domstolen vill få klarhet i huruvida uppbörden av denna skatt vid den tidpunkt då det fordon som är i fråga i målet vid den nationella domstolen registrerades kan godtas, eftersom den beräknades i förhållande till koldioxidutsläppen. Gerechtshof 's-Hertogenbosch vill även få klarhet i huruvida det belopp för BPM som togs ut vid den tidpunkt då detta fordon registrerades år 2010 ska jämföras med det återstående skattebelopp som år 2010 fortfarande ingick i värdet på liknande fordon som importerades och registrerades i Nederländerna år 2006 som nya fordon, eller om det ska jämföras med det återstående skattebelopp som år 2010 ingick i värdet på fordon som, i likhet med det aktuella fordonet, togs i bruk för första gången år 2006 och därefter har importerats och registrerats som begagnade fordon under tiden mellan den 1 februari 2008 och den 31 december 2009.
- 18 Gerechtshof 's-Hertogenbosch beslutade under dessa omständigheter att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:
- ”1) Ska vid bedömningen av frågan huruvida, inom ramen för artikel 110 FEUF, den skatt som skulle betalas år 2010 vid registreringen av [det aktuella fordonet] är högre än det återstående skattebelopp som ingår i värdet på liknande begagnade fordon som redan registrerats i landet, följande anses utgöra liknande varor vid fastställandet av det återstående beloppet:
- ett jämförbart [fordon] som registrerades som nytt fordon samma år som [det aktuella fordonet] togs i bruk för första gången (år 2006), eller
 - även (andra) [fordon] som år 2010 fanns på marknaden för begagnade fordon, och som i likhet med [det aktuella fordonet] hade tagits i bruk för första gången den 30 maj 2006 och i övrigt är jämförbara, men som efter den 30 maj 2006 har (importerats och) registrerats som begagnade fordon (efter den 30 maj 2006 och fram till år 2009), och/eller
 - även (andra) [fordon] som år 2010 fanns på marknaden för begagnade fordon, men som till skillnad från [det aktuella fordonet] togs i bruk för första gången efter den 30 maj 2006 men i övrigt är jämförbara, och som efter den 30 maj 2006 har (importerats och) registrerats som nya eller begagnade fordon (efter den 30 maj 2006 och fram till år 2009)?
- 2) Ska vid bedömningen av frågan huruvida artikel 110 FEUF utgjorde hinder för uppbörd av BPM vid tidpunkten för registreringen av [det aktuella fordonet] år 2010, i den mån denna skatt beräknas i förhållande till koldioxidutsläppsmängden ... denna del av skatten anses utgöra en ny skatt, som ska särskiljas från den BPM som togs ut fram till den 1 februari 2008 och som enbart grundade sig på [netto]katalogpriset, vilket innebär att en jämförelse med (liknande) begagnade fordon som registrerats före den 1 januari 2010 inte är relevant i den mån skatten beräknas i förhållande till koldioxidutsläppsmängden?
- 3) Om det inte ska anses vara fråga om en ny skatt i den mening som avses i den [andra] frågan, utgör den omständigheten att skatt beräknad på koldioxidutsläppsmängden inte har tagits ut för [fordon] som är jämförbara med [det aktuella fordonet] och som togs i bruk för första gången före den 1 februari 2008 samt importerades och registrerades som begagnade fordon mellan den 1 februari 2008 och den 31 december 2009, ... trots att skatt beräknad på koldioxidutsläppsmängden togs ut vid registrering under denna tidsperiod av [fordon] som togs i bruk första gången efter den 1 februari 2008, men i övrigt är jämförbara [med det aktuella fordonet] enligt artikel 110 FEUF, hinder för att BPM togs ut vid registreringen av [det aktuella fordonet] år 2010 på grund av att denna skatt beräknades i förhållande till koldioxidutsläppsmängden ...?

Prövning av tolkningsfrågorna

- 19 Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna, som ska prövas gemensamt, för att få klarhet i dels vilka varor som vid tillämpning av artikel 110 FEUF utgör liknande inhemska varor som är jämförbara med ett begagnat fordon som togs i bruk för första gången före den 1 februari 2008 och som importerats och registrerats i Nederländerna år 2010 och dels om artikel 110 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan skatt som BPM, vilken var i kraft år 2010.

Liknande inhemska varor

- 20 En skatt som en medlemsstat tar ut vid registreringen av motorfordon på dess territorium i syfte att de ska sättas i trafik ska betraktas som en intern skatt eller avgift och ska därmed prövas mot bakgrund av artikel 110 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 april 2011 i mål C-402/09, Tatu, REU 2011, s. I-2711, punkt 32 och där angiven rättspraxis).
- 21 Enligt artikel 110 första stycket FEUF är det nämligen förbjudet för alla medlemsstater att belägga varor från andra medlemsstater med högre interna skatter eller avgifter än vad som gäller för liknande inhemska varor.
- 22 Motorfordon som finns på marknaden i en medlemsstat utgör "inhemska varor" på denna marknad i den mening som avses i artikel 110 FEUF (se domen i det ovannämnda målet Tatu, punkt 55).
- 23 När varorna utbjuds till försäljning på marknaden för begagnade fordon i denna medlemsstat ska de betraktas som "liknande varor" i förhållande till begagnade importerade fordon om deras egenskaper och de behov som de fyller innebär att de konkurrerar med varandra. Graden av konkurrens mellan två modeller är avhängig av i vilken mån modellerna uppfyller olika krav, bland annat i fråga om pris, storlek, komfort, prestanda, bränsleförbrukning, livslängd och tillförlitlighet. Det fordon som har kännetecken som bäst motsvarar kännetecknen hos det ifrågavarande importerade fordonet ska vara jämförelsefordon. Detta innebär att modell, typ och andra kännetecken såsom drivsystem, utrustning, ålder, körsträcka, allmänt skick eller fordonsmärke ska beaktas (se, bland annat, dom av den 19 september 2002, i mål C-101/00, Tulliasiamies och Siilin, REG 2002, s. I-7487, punkterna 75 och 76, och av den 20 september 2007, i mål C-74/06, kommissionen mot Grekland, REG 2007, s. I-7585, punkterna 29 och 37).
- 24 Domstolen erinrar härvid om att uppräkningskriterier i föregående punkt varken är uttömmande eller bindande. Jämförelsefordonet kan uppenbarligen variera beroende på kännetecknen hos det importerade fordonet. Två fordon som har tagits i bruk samma dag liknar inte med nödvändighet varandra, eftersom de till exempel kan vara slitna i olika omfattning. Det ankommer på den nationella domstolen att, med beaktande av sådana kännetecken som de som anges i föregående punkt, avgöra vilka inhemska varor som har kännetecken som bäst motsvarar kännetecknen hos det ifrågavarande importerade fordonet.
- 25 Härav följer att liknande inhemska varor som är jämförbara med ett begagnat fordon i likhet med det fordon som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilket togs i bruk för första gången före den 1 februari 2008 samt importerades och registrerades i Nederländerna år 2010, utgörs av fordon som redan finns på den nederländska marknaden och som har kännetecken som bäst motsvarar kännetecknen hos det ifrågavarande importerade fordonet

Huruvida BPM är förenlig med artikel 110 FEUF

- 26 Artikel 110 FEUF har till syfte att säkerställa den fria rörligheten för varor mellan medlemsstaterna på normala konkurrensvillkor, genom att varje form av skydd som kan följa av att diskriminerande interna skatter eller avgifter tillämpas på varor med ursprung i andra medlemsstater avskaffas (domen i det ovannämnda målet Tatu, punkt 34 och där angiven rättspraxis).
- 27 Såsom domstolen angett ovan i punkt 21, är det enligt artikel 110 första stycket FEUF förbjudet för alla medlemsstater att belägga varor från andra medlemsstater med högre interna skatter eller avgifter än de som läggs på liknande inhemska varor.
- 28 Det framgår av fast rättspraxis att ett beskattningssystem kan anses vara förenligt med artikel 110 FEUF endast om det är fastställt att det är utformat så, att det under alla omständigheter är uteslutet att importerade varor beskattas högre än inhemska varor och att det således inte i något fall får diskriminerande effekter (dom av den 19 mars 2009 i mål C-10/08, kommissionen mot Finland, punkt 24 och där angiven rättspraxis)
- 29 Domstolen har i fråga om fordonsbeskattning slagit fast att denna bestämmelse i fördraget syftar till att säkerställa att interna skatter eller avgifter ur konkurrenssynpunkt blir helt neutrala i förhållandet mellan varor som redan finns på den nationella marknaden och varor som importeras (dom av den 11 december 1990, i mål C-47/88, kommissionen mot Danmark, REG 1990, s. I-4509, punkt 9, och av den 29 april 2004 i mål C-387/01, Weigel, REG 2004, s. I-4981, punkt 66).
- 30 Domstolen har även slagit fast att när en registreringsskatt erlagts i en medlemsstat, utgör skattebeloppet en del av fordonets värde. När ett fordon som är registrerat i den aktuella medlemsstaten därefter säljs begagnat i denna medlemsstat motsvarar fordonets marknadsvärde, vilket inbegriper den återstående delen av registreringsskatten, en procentandel av dess ursprungsvärde. Denna procentandel fastställs utifrån fordonets värdeminskning (dom av den 5 oktober 2006 i de förenade målen C-290/05 och C-333/05, Nádasi och Németh, REG 2006, s. I-10115, punkt 54).
- 31 Artikel 110 FEUF åsidosätts om den skatt som ett begagnat fordon från en annan medlemsstat beläggs med överstiger det återstående skattebelopp som ingår i värdet på liknande begagnade fordon som redan registrerats i landet (dom av den 9 mars 1995 i mål C-345/93, Nunes Tadeu, REG 1995, s. I-479, punkt 20, av den 22 februari 2001 i mål C-393/98, Gomes Valente, REG 2001, s. I-1327, punkt 23, och domen i det ovannämnda målet Tulliasiamies och Siilin, punkt 55).
- 32 Om registreringsskatten på importerade begagnade fordon överstiger det återstående skattebelopp som ingår i värdet på liknande begagnade fordon som redan registrerats på den nationella marknaden kan detta gynna försäljningen av inhemska begagnade fordon och avskräcka från import av liknande begagnade fordon.
- 33 Artikel 110 FEUF syftar emellertid inte till att hindra en medlemsstat från att införa nya skatter eller att förändra skattesatsen eller skatteunderlaget för befintliga skatter (domen i de ovannämnda förenade målen C-290/05 och C-333/05, Nádasi och Németh, punkt 49 och domen i det ovannämnda målet Tatu, punkt 50).
- 34 Medlemsstaterna har emellertid inte obegränsad befogenhet att utforma nya skatter eller att ändra skattesatser eller skatteunderlaget för befintliga skatter. Förbudet i artikel 110 FEUF ska tillämpas varje gång en skatt kan avskräcka från import av varor från andra medlemsstater till förmån för inhemska varor (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Tatu, punkt 52 och där angiven rättspraxis).

- 35 Medlemsstaterna får därför inte införa sådana nya skatter, eller göra sådana ändringar i befintliga skatter, som har som föremål eller verkan att avskräcka från försäljning av importerade varor till förmån för försäljning av liknande varor på den nationella marknaden som förts ut på denna innan dessa skatter respektive ändringar trädde i kraft (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Tatu, punkt 53).
- 36 Det framgår av handlingarna i målet att BPM ska betalas endast då ett fordon registreras i Nederländerna för första gången. Den nederländska lagstiftningen har ändrats flera gånger sedan år 2006. Före den 1 februari 2008 beräknades BPM endast som en procentandel av nettokatalogpriset. Från och med den dagen omfattar skatteunderlaget även ett belopp som är beroende av hur stora koldioxidutsläppen är. I detta beskattningsunderlag har därför den andel som avser nettokatalogpriset gradvis minskat till förmån för den andel som avser koldioxidutsläpp.
- 37 Såsom den nederländska regeringen och Europeiska kommissionen har betonat, framgår det att den händelse som medför betalningsskyldighet för BPM, det vill säga den första registreringen av ett fordon i Nederländerna, kvarstår oförändrad trots att sättet att beräkna BPM på har ändrats. Det är i förevarande mål således fråga om samma skatt som tidigare.
- 38 Även om det antogs att det är fråga om en ny skatt, ska förbudet i artikel 110 FEUF, såsom domstolen har angett ovan i punkt 34, tillämpas varje gång en intern skatt i en medlemsstat kan avskräcka från import av varor från andra medlemsstater till förmån för liknande inhemska varor.
- 39 Av handlingarna i målet förefaller det framgå att de begagnade fordon som registrerades för första gången före den 1 februari 2008, men som importerades och registrerades i Nederländerna mellan den 1 februari 2008 och den 31 december 2009 – på grund av ett undantag från skatt med avseende på den del av BPM som beräknas i förhållande till koldioxidutsläppsmängden – beskattades lindrigare med avseende på BPM än liknande begagnade fordon som importerades och registrerades från och med den 1 januari 2010.
- 40 Om det förhåller sig så, finns det liknande begagnade fordon på den nationella marknaden, vilka är jämförbara med det fordon som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och beträffande vilka det återstående BPM-belopp som fortfarande ingår i dessa fordons värde är lägre än det skattebelopp som läggs på det ifrågavarande fordonet.
- 41 Om det sistnämnda beloppet överstiger det lägsta återstående belopp som fortfarande ingår i värdet på liknande begagnade fordon som redan registrerats i landet, är det inte fastställt att BPM-lagen är utformad så, att det under alla omständigheter är uteslutet att importerade varor beskattas högre än inhemska varor och att den således inte i något fall får diskriminerande effekter.
- 42 Diskriminerande effekter kan förhindras endast om det är möjligt att välja det lägsta återstående belopp av registreringskatt som fortfarande ingår i värdet på liknande begagnade fordon som redan registrerats i landet.
- 43 Det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera huruvida det BPM-belopp som läggs på ett begagnat fordon, som det fordon som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, överstiger det lägsta återstående belopp av denna skatt som fortfarande ingår i värdet på liknande begagnade fordon som redan registrerats i landet.
- 44 Härav följer att artikel 110 FEUF utgör hinder för att en sådan skatt som den som föreskrevs i BPM-lagen om och i den omfattning denna skatt på importerade, begagnade fordon vid registreringen av fordonen i Nederländerna överstiger det lägsta återstående belopp av denna skatt som ingår i värdet på liknande begagnade fordon, vilka redan registrerats i den medlemsstaten.
- 45 Av det anförda följer att tolkningsfrågorna ska besvaras enligt följande.

- Vid tillämpning av artikel 110 FEUF utgörs liknande inhemska varor som är jämförbara med ett begagnat fordon, såsom det fordon som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilket togs i bruk för första gången före den 1 februari 2008 samt importerades och registrerades i Nederländerna år 2010, av fordon som redan finns på den nederländska marknaden och som har kännetecknen som bäst motsvarar kännetecknen hos det ifrågavarande fordonet.
- Artikel 110 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan skatt som BPM om och i den omfattning denna skatt på importerade, begagnade fordon vid registreringen av fordonen i Nederländerna överstiger det lägsta återstående belopp av denna skatt som ingår i värdet på liknande begagnade fordon, vilka redan registrerats i den medlemsstaten.

Rättegångskostnader

- ⁴⁶ Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

Vid tillämpning av artikel 110 FEUF utgörs liknande inhemska varor som är jämförbara med ett begagnat fordon, såsom det fordon som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilket togs i bruk för första gången före den 1 februari 2008 samt importerades och registrerades i Nederländerna år 2010, av fordon som finns på den nederländska marknaden och som har kännetecknen som bäst motsvarar kännetecknen hos det ifrågavarande fordonet.

Artikel 110 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan skatt som skatten på personbilar och motorcyklar (belasting personenauto's en motorrijwielen) om och i den omfattning denna skatt på importerade, begagnade fordon vid registreringen av fordonen i Nederländerna överstiger det lägsta återstående belopp av denna skatt som ingår i värdet på liknande begagnade fordon, vilka redan registrerats i den medlemsstaten.

Underskrifter