

Sag C-98/05

De Danske Bilimportører

mod

Skatteministeriet

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Østre Landsret)

»Sjette momsdirektiv – artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), og artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c) – beskatningsgrundlag – registreringsafgift af nye motorkøretøjer«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat J. Kokott fremsat den 16. marts 2006

Domstolens dom (Første Afdeling) af 1. juni 2006

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – beskatningsgrundlag

[Rådets direktiv 77/388, art. 11, punkt A, stk. 2, litra a), og stk. 3, litra c)]

I forbindelse med en købsaftale, der bestemmer, at forhandleren i overensstemmelse med køberens intenderede brug af motorkøretøjet leverer dette i indregistreret form og for en pris, der omfatter den registreringsafgift af nye motorkøretøjer, som forhandleren har erlagt før leveringen, er denne afgift, hvis afgiftsudløsende omstændighed ikke er leveringen, men den første indregistrering af køretøjet på det nationale område, ikke omfattet af begrebet skatter, told, importafgifter og andre afgifter som omhandlet i artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, der skal medregnes i beskatningsgrundlaget. En sådan afgift svarer til et beløb, som den afgiftspligtige person modtager fra køberen af motorkøretøjet som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i dennes navn og for dennes regning som omhandlet i samme bestemmelses stk. 3, litra c), og som skal udelukkes fra dette grundlag.

(jf. præmis 14, 16 og 30 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

1. juni 2006 (*)

»Sjette momsdirektiv – artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), og artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c) – beskatningsgrundlag – registreringsafgift af nye motorkøretøjer«

I sag C-98/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Østre Landsret (Danmark) ved afgørelse af 11. februar 2005, indgået til Domstolen den 24. februar 2005, i sagen:

De Danske Bilimportører

mod

Skatteministeriet,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (refererende dommer), M. Ilešić og E. Levits,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 23. februar 2006,

efter at der er afgivet indlæg af:

- De Danske Bilimportører ved advokat K. Dyekjær
- den danske regering ved J. Molde, som befuldmægtiget, bistået af advokat K. Hagel-Sørensen
- den nederlandske regering ved H.G. Sevenster og D.J.M. de Grave, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved N.B. Rasmussen og D. Triantafyllou, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 16. marts 2006,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), og stk. 3, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet fremsat under en sag mellem De Danske Bilimportører (herefter »DBI«) og Skatteministeriet angående bestemmelserne om registreringsafgift af nye motorkøretøjer (herefter »registreringsafgiften«) med henblik på beskatningsgrundlaget for merværdiafgiften

(herefter »momsen«).

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 11, der er indeholdt i direktivets afsnit VIII, som har overskriften »Beskatningsgrundlag«, bestemmer:

»A. I indlandet

1. Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris

[...]

2. Følgende medregnes i beskatningsgrundlaget:

a) skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve merværdiafgiften

b) biomkostninger såsom provisions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som leverandøren forlanger afholdt af køberen eller aftageren. Omkostninger, der er omfattet af en særskilt aftale, kan af medlemsstaterne betragtes som biomkostninger.

3. Følgende medregnes ikke i beskatningsgrundlaget:

[...]

c) beløb, som en afgiftspligtig person modtager fra køber eller aftager som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i disses navn og for disses regning, og som i hans bogholderi godskrives en interimskonto. Den pågældende afgiftspligtige person skal gøre rede for det faktiske beløb for disse udgifter og kan ikke fradrage den afgift, der eventuelt har belastet dem.«

De nationale bestemmelser

4 Registreringsafgiften er indført ved lov om registreringspligt af motorkøretøjer mv., som nærmere fastsat i lovbekendtgørelse nr. 977 af 2. december 2002 (herefter »registreringsafgiftsloven«).

5 I henhold til registreringsafgiftslovens § 1 påhviler registreringsafgiften »motorkøretøjer, som skal registreres efter færdselsloven«. Registreringsafgiften forfalder ved fremstilling af et motorkøretøj til registrering. Tilladelse til at anvende køretøjet på offentlig vej i Danmark forudsætter, at afgiften er betalt.

6 Efter registreringsafgiftslovens § 8, stk. 1, er den afgiftspligtige værdi af et nyt motorkøretøj »dets almindelige pris, indbefattet merværdiafgift, men uden afgift efter denne lov«. Hvad angår brugte motorkøretøjer, herunder motorkøretøjer importeret som flyttegods, og genopbyggede motorkøretøjer, f.eks. efter færdselsuheld, indgår momsen også som en del af beregningsgrundlaget for registreringsafgiften.

7 I henhold til registreringsafgiftslovens § 14 kan den, som erhvervsmæssigt afsætter

afgiftspligtige køretøjer, lade sig registrere hos told- og skattemyndighederne. I modsætning til den retlige løsning, der gælder for visse andre punktafgiftspligtige varer, er en sådan registrering en mulighed og ikke en pligt for en bilforhandler. En registreret forhandler får kredit med afregningerne, hvilket fritager ham for forpligtelsen til at betale afgiften kontant ved fremstilling af et køretøj til registrering.

De faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 I januar 1999 købte DBI til brug for sin direktør en ny bil.

9 Ifølge den forelæggende ret sørgede leverandøren – som det er sædvanligt i Danmark i forbindelse med køb af et motorkøretøj gennem en autoriseret forhandler – for indregistrering i købers navn og udlevering af nummerplader, inden bilens levering.

10 Fakturaen angav bilens samlede pris til 498 596 DKK. Denne pris er sammensat af følgende elementer: bilens pris fra forhandler til køber, ekskl. moms og registreringsafgift, sædvanlig moms 25% af bilens pris samt registreringsafgift beregnet – med visse tillem্পninger og fradrag – af summen af de to første priselementer.

11 DBI har anlagt sag ved Østre Landsret under anbringende af, at den beregningsform, der er angivet i foregående præmis, er i modstrid med bestemmelserne i sjette direktivs artikel 11, punkt A, og at momsen skal beregnes af bilens samlede pris, inkl. registreringsafgift.

12 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at forskellen i bilens samlede pris alt efter om momsen beregnes efter den metode, der anvendes af de danske skattemyndigheder, eller efter den metode, som DBI forfægter, udgør 14 899 DKK. Årsagen til denne forskel er, at registreringsafgiften er progressiv.

13 Da Østre Landsret fandt, at Domstolens dom af 17. juni 2003, De Danske Bilimportører (sag C-383/01, Sml. I, s. 6065), ikke indeholder nogen besvarelse, der er relevant for løsningen af den tvist, der verserer for retten, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal sjette [...] direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), sammenholdt med artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), fortolkes således, at en registreringsafgift for motorkøretøjer (personbiler) skal indgå i momsgrundlaget, når der indgås en købsaftale om levering af et nyt motorkøretøj til brug for personbefordring, når motorkøretøjet i overensstemmelse med købsaftalen og køberens intenderede brug leveres fra forhandleren til forbrugeren i indregistreret form og for en samlet pris, der omfatter såvel den til forhandleren betalte pris plus [registrerings]afgift?

2) Kan medlemsstaten indrette sit afgiftssystem på en sådan måde, at registreringsafgiften betragtes som et udlæg, som forhandleren afholder på den endelige købers vegne, således at det er den endelige køber, der er den umiddelbart afgiftspligtige?

3) Er det i henseende til spørgsmål 1 og 2 af betydning, at en personbil kan købes og leveres uden betalt registreringsafgift, hvilket vil være aktuelt, hvis køberen ikke har til hensigt at benytte bilen til almindelig befordring af personer eller gods inden for et område, hvor færdselsloven er gældende?

4) Er det af betydning, at brugte motorkøretøjer i et ikke ubetydeligt omfang importeres eller indføres bl.a. som flyttegods af den endelige forbruger, som uden en forhandlers mellemkomst selv betaler registreringsafgiften?

5) Er det af betydning, om registreringsafgiftspligten indtræder og forfalder – eventuelt som et

udlæg – før momspligten indtræder og forfalder?»

Om de præjudicielle spørgsmål

14 Med spørgsmålene, som gennemgås samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en registreringsafgift som den i hovedsagen omhandlede skal medregnes i beskatningsgrundlaget, betragtet som afgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), når motorkøretøjet i overensstemmelse med købsaftalen og køberens intenderede brug heraf leveres fra forhandleren i indregistreret form for en pris, der omfatter denne afgift, eller om den derimod skal udelukkes fra dette grundlag i henhold til samme bestemmelses stk. 3, litra c).

15 Ifølge sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), består beskatningsgrundlaget ved levering af goder i indlandet af den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af køberen. Samme artikels stk. 2 og 3 opregner en række elementer, som skal medregnes i beskatningsgrundlaget, og andre, som ikke skal medregnes (dom af 27.3.1990, sag C-126/88, Boots Company, Sml. I, s. 1235, præmis 15).

16 I henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), skal skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsen medregnes i beskatningsgrundlaget.

17 Som generaladvokaten har anført i punkt 16 og 17 i forslaget til afgørelse, skal sådanne elementer, for at de kan indgå i momsgrundlaget, selv om de ikke repræsenterer nogen merværdi og ikke udgør den økonomiske modværdi for leveringen af godet, have en direkte sammenhæng med denne levering (jf. i denne retning dom af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, præmis 11 og 12, af 2.6.1994, sag C-33/93, Empire Stores, Sml. I, s. 2329, præmis 12, og af 3.7.2001, sag C-380/99, Bertelsmann, Sml. I, s. 5163, præmis 17 og 18).

18 Som den danske og den nederlandske regering samt Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har gjort gældende, er den afgiftsudløsende omstændighed for registreringsafgiften ikke leveringen af et køretøj, men køretøjets første registrering i Danmark (jf. dommen i sagen De Danske Bilimportører, præmis 34, og dom af 16.6.2005, sag C-138/04, Kommissionen mod Danmark, ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 12).

19 Denne konklusion bekræftes af den omstændighed – som er genstanden for den forelæggende rets tredje spørgsmål – at en ny bil, der købes med et andet formål end færdsel inden for et område, hvor den danske færdselslov er gældende (f.eks. hvad angår en bil som samlereobjekt, en bil, der udelukkende er bestemt til brug på privat område, eller en bil, som skal udføres fra det nationale område), ikke giver anledning til opkrævning af registreringsafgift, selv om der foreligger en levering i Danmark.

20 En sådan konklusion støttes også af den omstændighed – som er nævnt i den forelæggende rets fjerde spørgsmål – at registreringsafgiften forfalder i visse tilfælde, der er kendetegnet ved, at der ikke foreligger nogen levering i Danmark, såsom tilfældet med en bil, som af sin ejer indføres til Danmark som flyttegods, og som er bestemt til anvendelse på de offentlige veje i denne medlemsstat, eller tilfældet med en bil, der genopbygges efter et færdselsuheld og atter anvendes på de offentlige veje.

21 I modsætning til hvad DBI har gjort gældende, kan sammenhængen mellem opkrævningen af denne afgift og indregistreringen af køretøjet under disse omstændigheder ikke anses for udelukkende at opfylde de nationale myndigheders interesse i at sikre en effektiv kontrol med opkrævningen af en afgift, der i realiteten er knyttet til leveringen. Den er derimod udtryk for afgiftens sande karakter og for den afgiftsudløsende omstændighed for denne afgift, som er en

afgift, der er direkte knyttet til registreringen, og hvis forfald afhænger af, at køretøjet anmeldes til registrering med henblik på dets anvendelse på de offentlige veje i Danmark.

22 Det er korrekt, som DBI har gjort gældende, at momsen forfalder efter registreringsafgiften, og at denne er inkluderet i det beløb, der faktureres køberen ved leveringen af køretøjet, når en autoriseret forhandler kontraktmæssigt forpligter sig til at levere et køretøj efter at have ladet det indregistrere, således som det ifølge den forelæggende ret er sædvanligt i forbindelse med køb af et køretøj fra en sådan forhandler.

23 Imidlertid – og med henblik på besvarelsen af den forelæggende rets femte spørgsmål – kan denne omstændighed ikke skjule, at der er en begrebsmæssig forskel mellem den afgiftsudløsende omstændighed for henholdsvis registreringsafgiften og momsen, som gør den første selvstændig i forhold til den anden.

24 Det forholder sig på samme måde med hensyn til det argument, som DBI også har gjort gældende, hvorefter den nationale lovgivning om skiltning med pris pålægger forhandlere i deres reklamer at angive motorkøretøjets samlede pris inkl. registreringsafgift.

25 Heraf følger, at når registreringsafgiften, som det er tilfældet i hovedsagen, er betalt af forhandleren som følge af en aftalemæssig forpligtelse til at levere køberen et motorkøretøj, der er indregistreret i dennes navn, må faktureringen af denne afgift til køberen anses for at svare til en tilbagebetaling af omkostninger, der af forhandleren er afholdt i køberens navn og for dennes regning, og ikke til en modværdi for det leverede gode. En sådan afgift kan derfor kun anses for et element, som i forhandlerens bogholderi godskrives en interimskonto i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c).

26 Det skal herved, således som generaladvokaten har anført i punkt 42 i forslaget til afgørelse, bemærkes, at en registreret forhandler, der i forbindelse med en købsaftale som den i hovedsagen omhandlede erlægger registreringsafgift, før han leverer motorkøretøjet, ikke gør dette i egen interesse, men på vegne af køberen, som ønsker at erhverve et nyt køretøj, der er indregistreret i hans navn, og som lovligt kan anvendes på de offentlige veje i Danmark.

27 Ganske vist er den registrerede forhandler – således som DBI har anført – i et sådant tilfælde ansvarlig for betaling af registreringsafgiften over for de kompetente skattemyndigheder. Det forholder sig ikke desto mindre således, at den betalingspligtige med hensyn til denne afgift er køberen af køretøjet, hvilket bekræftes af den omstændighed, at forhandleren efterfølgende overvælter det afgiftsbeløb, han har erlagt, på køberen.

28 Det skal ved besvarelsen af det andet spørgsmål også bemærkes, at beskatningen af motorkøretøjer – med forbehold af visse undtagelser, der ikke er relevante i det foreliggende tilfælde – ikke er blevet harmoniseret og er yderst forskellig fra medlemsstat til medlemsstat. Medlemsstaterne kan derfor frit udøve deres beskatningsbeføjelse inden for dette område under overholdelse af fællesskabsretten (dom af 21.3.2002, sag C-451/99, Cura Anlagen, Sml. I, s. 3193, præmis 40, og af 15.9.2005, sag C-464/02, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 7929, præmis 74).

29 Det må derfor under hensyn til bestemmelserne i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), anerkendes, at en medlemsstat kan indføre en afgift på nye motorkøretøjer, hvis afgiftsudløsende omstændighed er den første registrering i medlemsstaten, og med hensyn til hvilken den betalingspligtige er køberen af køretøjet, og som, når den betales af forhandleren på grund af en aftalemæssig forpligtelse til at levere køretøjet indregistreret i køberens navn, svarer til et beløb udlagt af denne forhandler i køberens navn og for dennes regning.

30 De forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at i forbindelse med en købsaftale, der bestemmer, at forhandleren i overensstemmelse med køberens intenderede brug af motorkøretøjet leverer dette i indregistreret form og for en pris, der omfatter den registreringsafgift, som forhandleren har erlagt før leveringen, er denne afgift, hvis afgiftsudløsende omstændighed ikke er leveringen, men den første indregistrering af køretøjet på det nationale område, ikke omfattet af begrebet skatter, told, importafgifter og andre afgifter som omhandlet i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a). En sådan afgift svarer til et beløb, som den afgiftspligtige person modtager fra køberen af motorkøretøjet som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i dennes navn og for dennes regning som omhandlet i samme bestemmelses stk. 3, litra c).

Sagens omkostninger

31 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

I forbindelse med en købsaftale, der bestemmer, at forhandleren i overensstemmelse med køberens intenderede brug af motorkøretøjet leverer dette i indregistreret form og for en pris, der omfatter den registreringsafgift, som forhandleren har erlagt før leveringen, er denne afgift, hvis afgiftsudløsende omstændighed ikke er leveringen, men den første indregistrering af køretøjet på det nationale område, ikke omfattet af begrebet skatter, told, importafgifter og andre afgifter som omhandlet i artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag. En sådan afgift svarer til et beløb, som den afgiftspligtige person modtager fra køberen af motorkøretøjet som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i dennes navn og for dennes regning som omhandlet i samme bestemmelses stk. 3, litra c).

Underskrifter

* Processprog: dansk.