

62000J0101

Domstolens dom (femte avdelningen) den 19 september 2002. - Tulliasiamies och Antti Siilin. - Begäran om förhandsavgörande: Korkein hallinto-oikeus - Finland. - Beskattning av importerade begagnade fordon - Artikel 95 första stycket i EG-fördraget (nu artikel 90 första stycket EG i ändrad lydelse) - Sjätte mervärdesskattedirektivet. - Mål C-101/00.

Rättsfallssamling 2002 s. I-07487

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

1. Bestämmelser om skatter och avgifter - Interna skatter och avgifter - System för beskattning av importerade begagnade fordon - Fastställelse av beskattningsvärdet - Hänvisning till gemenskapernas tullkodex - Tillåten - Variation med hänsyn till försäljningsled - Villkor för tillåtlighet - Skatten på fordonet överstiger inte den skatt som ingår i värdet på en liknande begagnad bil på den nationella marknaden

(EG-fördraget, artikel 95 första stycket (nu artikel 90 första stycket EG i ändrad lydelse))

2. Bestämmelser om skatter och avgifter - Interna skatter och avgifter - System för beskattning av importerade begagnade fordon - Skatt som under de sex första månaderna efter det att fordonet registrerades eller togs i bruk motsvarar skatten som påförs en motsvarande ny bil och nedsatt linjärt från och med den sjunde månaden - Otillåten

(EG-fördraget, artikel 95 första stycket (nu artikel 90 första stycket EG i ändrad lydelse))

3. Bestämmelser om skatter och avgifter - Interna skatter och avgifter - System för beskattning av importerade begagnade fordon - Skönsmässig beräkning av den faktiska värdeminskningen på grundval av allmänna och abstrakta kriterier - Villkor för tillåtlighet - Varje diskriminerande verkan utesluten - Offentliggörande av kriterier - Möjlighet att bestrida att metoden med skönsmässig beräkning tillämpas i enskilda fall

(EG-fördraget, artikel 95 första stycket (nu artikel 90 första stycket EG i ändrad lydelse))

4. Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Förbud mot att ta ut andra nationella skatter som kan karakteriseras som omsättningsskatter - Begreppet omsättningsskatt - Räckvidd - Finländsk skatt

som kallas mervärdesskatt och som påförs bilar - Omfattas inte

(Rådets direktiv 77/388, artikel 33)

5. Bestämmelser om skatter och avgifter - Interna skatter och avgifter - System för beskattning av importerade begagnade fordon - Pålaga på bilskatten - Villkor för tillåtlighet - Skatten på fordonet överstiger inte den skatt som ingår i värdet på en liknande begagnad bil på den nationella marknaden

(EG-fördraget, artikel 95 första stycket (nu artikel 90 första stycket EG i ändrad lydelse))

Sammanfattning

1. Artikel 95 första stycket i fördraget (nu artikel 90 första stycket EG i ändrad lydelse) medger att en medlemsstat tillämpar ett beskattningssystem på begagnade fordon som importeras från en annan medlemsstat, som innebär att det beskattningsbara värdet fastställs med hjälp av tullvärdet, såsom det definieras i rådets förordningar nr 2913/92, om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, och nr 2454/93, om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92, men däremot inte att det beskattningsbara värdet varierar beroende på i vilket handelsled importören är verksam eftersom detta i åtminstone vissa fall kan leda till att skatten på det importerade begagnade fordonet överstiger den återstående skatt som ingår i värdet av liknande begagnade bilar som registrerats i medlemsstaten.

(se punkt 61 samt punkt 1 i domslutet)

2. Artikel 95 första stycket i fördraget (nu artikel 90 första stycket EG i ändrad lydelse) medger inte att en medlemsstat tillämpar ett beskattningssystem i vilket begagnade fordon som importeras från en annan medlemsstat påförs en skatt som

- under de sex första månaderna efter det att fordonet registrerades eller togs i bruk motsvarar skatten som påförs en motsvarande ny bil, och

- från och med den sjunde till och med den etthundrafemtionde månaden av det begagnade fordonets användning motsvarar den skatt som påförs ett motsvarande nytt fordon, nedsatt linjärt med 0,5 procent för varje hel kalendermånad.

Ett sådant beskattningssystem innebär nämligen att fordonets faktiska värdeminskning inte beaktas, och det säkerställer inte i något fall att skatten som fastställs med stöd av detta system inte överskrider den återstående skatt som ingår i värdet av liknande begagnade bilar som registrerats i medlemsstaten.

(se punkt 80 samt punkt 2 i domslutet)

3. Enligt artikel 95 första stycket i fördraget (nu artikel 90 första stycket EG i ändrad lydelse) krävs det att systemet, i de fall när en medlemsstats beskattningssystem innebär att den faktiska värdeminskningen på begagnade fordon som importeras från andra medlemsstater anges på ett allmänt och abstrakt sätt på grundval av kriterier som fastställts i nationell rätt, med beaktande av de rimliga approximationer som är en del av alla system av denna typ, utesluter varje diskriminerande verkan. Detta krav förutsätter dels att bestämmelser om de kriterier på vilka metoden för skönsmässig beräkning av fordonens värdeminskning grundas offentliggörs, dels att ägaren till ett importerat begagnat fordon ges möjlighet att bestrida att en metod med skönsmässig beräkning tillämpas på fordonet, vilket kan leda till att fordonets särskilda egenskaper måste eftersökas för att det skall kunna säkerställas att skatten på fordonet inte överstiger den skatt som ingår i värdet på liknande begagnade bilar som registrerats i medlemsstaten.

(se punkt 89 samt punkt 3 i domslutet)

4. En sådan påлага som föreskrivs i 5 § i den finländska bilskattelagen, och som i den nationella lagstiftningen anges som en mervärdesskatt på bilskatten, utgör inte en mervärdesskatt i den mening som avses i rådets sjätte direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111 om ändring av direktiv 77/388 och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt, och den är förenlig med artikel 33 i detta direktiv.

(se punkt 107 samt punkt 4 i domslutet)

5. Artikel 95 första stycket i fördraget (nu artikel 90 första stycket EG i ändrad lydelse) utgör hinder för en sådan påлага som föreskrivs i 5 § i den finländska bilskattelagen, och som påförs bilskatten i den mån som denna skatt på ett begagnat fordon som importeras från en annan medlemsstat överstiger beloppet av den återstående skatt som ingår i värdet av ett liknande begagnat fordon som redan har registrerats i medlemsstaten.

(se punkt 117 samt punkt 5 i domslutet)

Parter

I mål C-101/00,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Korkein hallinto-oikeus (Finland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Tulliasiamies,

och

Antti Siilin,

angående tolkningen av artikel 95 första stycket i EG-fördraget (nu artikel 90 första stycket EG i ändrad lydelse) och av 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 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388 och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna S. von Bahr, A. La Pergola, M. Wathelet (referent) och C.W.A. Timmermans,

generaladvokat: C. Stix-Hackl,

justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Siilin, genom P. Snell, oikeustieteen kandidaatti,
- Finlands regering, genom T. Pynnä och E. Bygglin, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och I. Koskinen, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 12 september 2001 av: M. Siilin, den finländska regeringen och kommissionen,

och efter att den 25 oktober 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Korkein hallinto-oikeus (högsta förvaltningsdomstolen) har, genom beslut av den 15 mars 2000 vilket inkom till domstolens kansli den 17 mars 2000, i enlighet med artikel 234 EG ställt sex frågor om tolkningen av artikel 95 första stycket i EG-fördraget (nu artikel 90 första stycket EG i ändrad lydelse) och av 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 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388 och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit inom ramen för två förfaranden som inleddes vid Korkein hallinto-oikeus. Det ena förfarandet inleddes av Antti Siilin och det andra förfarandet inleddes av Tulliasiamies (Generaltullstyrelsens representant) mot ett beslut av Uudenmaan lääninoikeus (administrativ domstol) som den fattat i en tvist mellan Antti Siilin och den finländska tullmyndigheten angående beskattningen av Antti Siilins import till Republiken Finland av en begagnad bil som han hade förvärvat i en annan medlemsstat.

Den nationella lagstiftningen

3 De relevanta nationella bestämmelserna återfinns i autoverolaki (1482/1994) (bilskattelag) av den 29 december 1994 i dess lydelse år 1998 (nedan kallad bilskattelagen) och i arvonlisäverolaki

(1501/1993)(mervärdesskattelag) i dess lydelse enligt lagarna (1483/1994), (1486/1994) och (1767/1995) (nedan kallad mervärdesskattelagen).

4 I 1 § i bilskattelagen föreskrivs att denna skatt skall erläggas innan personbilar och fordon som omfattas av andra kategorier registreras eller tas i bruk. I bestämmelserna i Tieliikennelaki (267/81) (vägtrafiklagen) anges de kriterier enligt vilka ett motorfordon kan anses ingå i en viss kategori.

5 Enligt 6 § 1 mom. i bilskattelagen gäller följande:

"I bilskatt betalas beloppet av bilens beskattningsvärde, minskat med 4 600 mark. Skatten skall likväl alltid vara minst 50 procent av bilens beskattningsvärde."

6 Enligt 7 § i bilskattelagen gäller följande:

"För ett fordon som importeras begagnat uppbärs skatt såsom för ett motsvarande nytt fordon, dock så att skatten nedsätts med 0,5 procent för varje hel kalendermånad räknat från den tidpunkt då fordonet i sex månader varit registrerat eller i bruk till den tidpunkt då skattedeklarationen avges. Om tidpunkten för fordonets första registrering eller första ibruktagande inte kan utredas på ett tillförlitligt sätt, räknas användningstiden från utgången av tillverkningsåret. Skatten nedsätts bara för de 150 första månader fordonet används.

Om motsvarande nytt fordon inte kan påvisas, fastställs skatten utgående från skatten på ett nytt fordon med närmast motsvarande tekniska och övriga egenskaper. ...

...

Denna paragraf tillämpas inte på fordon ... när minst 25 år har förflutit från utgången av tillverkningsåret."

7 Enligt 10 § i bilskattelagen anses ett fordon vid import vara begagnat, om mer än 10 000 kilometer har körts med fordonet enligt en tillförlitlig utredning och det har varit registrerat utomlands länge tid än sex månader.

8 Enligt 11 § i bilskattelagen gäller följande:

"Grunden för beskattningsvärdet för ett importerat fordon är fordonets anskaffningsvärde för den skattskyldige minskat med de belopp som anges i 16 §.

Anskaffningsvärdet i fråga om ett importerat fordon är

1) för ett fordon som importerats såsom icke-gemenskapsvara enligt Europeiska gemenskapernas tullkodex (Europeiska gemenskapernas råds förordning (EEG) nr 2913/92 (av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4)(nedan kallad tullkodexen)), det tullvärde som avses i tullkodexen och i Europeiska gemenskapernas kommissions förordning (EEG) nr 2454/93 (av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 (EGT L 253, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1)(nedan kallad tillämpningsförordningen)) om tillämpningsföreskrifter för tullkodexen, samt

2) för ett fordon som importeras såsom gemenskapsvara, ett värde som bestäms med iakttagande i tillämpliga delar av 1 punkten.

Beskattningsvärdet skall inbegripa alla kostnader som fordonet direkt eller indirekt har orsakat den skattskyldige före beskattningen då det levereras till Finland eller till den skattskyldiges första lager i Finland, samt den tull som eventuellt betalas för fordonet.

För ett fordon som tillverkas här i landet är beskattningsvärdet, om tillverkaren är skattskyldig, fordonets pris på tillverkningsplatsen, vilket bestäms enligt fordonets tillverkningskostnader.

..."

9 Det framgår av beslutet om hänskjutande att det skattesystem som föreskrevs i bilskattelagen i den lydelse som gällde i mars 1998 och därmed tillämpades på omständigheterna i målet vid den nationella domstolen blev föremål för en formell underrättelse från kommissionen. Den finländska regeringen svarade den 29 juni 1998 att den hade för avsikt att under hösten 1998 anta nödvändiga förslag om ändring av bestämmelserna i denna lag som kritiserats av kommissionen.

10 Lagen om ändring av bilskattelagen (1160/1998) trädde i kraft den 15 januari 1999, varvid bland annat procentsatsen för den månatliga nedsättningen av skatten på ett begagnat fordon ändrades. Denna procentsats, som tidigare varit fastställd till 0,5 procent av skatten på ett nytt motsvarande eller nästan motsvarande fordon, höjdes således till 0,6 procent för de 100 första månader som bilen användes, varefter procentsatsen skulle uppgå till 0,9 procent för nästföljande 100 månader och 0,4 procent för tiden därefter. Dessa två procentsatser beräknades på kvarstående skattebelopp från föregående månad. Ändringsbestämmelserna var emellertid inte tillämpliga på omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, varför de saknar betydelse i förevarande mål.

11 I 5 § i bilskattelagen föreskrivs att den som är skyldig att erlägga denna skatt även skall erlägga mervärdesskatt på den bilskatt som fastställs i mervärdesskattelagen, motsvarande en viss procentsats av denna.

12 Enligt 102 § 1 mom. fjärde punkten i mervärdesskattelagen gäller följande:

"Den skattskyldige får för skattepliktig rörelse dra av

...

4) mervärdesskatt som uppburits av bilskatt enligt bilskattelagen."

13 102 § 1 mom. fjärde punkten i mervärdesskattelagen tillämpades endast under ett år. Bestämmelsen upphävdes genom lag (1767/1995) av den 29 december 1995 som trädde i kraft den 1 januari 1996.

14 I 102 b § i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

"Förutsättningen för avdragsrätt för mervärdesskatt som uppburits av bilskatt är ett debiteringsbeslut av vilket framgår beloppet av den skatt som skall betalas."

15 Det framgår av 141 § femte punkten i mervärdesskattelagen att avdrag för skatt som avses i 102 § 1 mom. fjärde punkten i samma lag skall göras under den månad som denna skatt erläggs.

Bakgrund och tolkningsfrågorna

16 Antti Siilin köpte den 2 mars 1998 en begagnad personbil av märket Mercedes Benz (modell 190 2.0 Diesel) från en bilhandlare i Tyskland för 7 350 DEM. Bilen hade tagits i bruk den 13 november 1986 och den hade körts 180 000 kilometer. Den var utrustad med automatväxellåda och taklucka.

17 Antti Siilin importerade bilen till Finland och deklarerade den för bilskatt vid Helsingfors distriktstullkammare (nedan kallad tullkammaren).

18 I beslut av den 20 april 1998 (nedan kallat beskattningsbeslutet) fastställde tullkammaren Antti Siilins bilskatt till ett belopp av 46 288 FIM och hans mervärdesskatt på denna bilskatt (beräknad till 22 procent) till ett belopp av 10 183 FIM, eller totalt 56 471 FIM.

19 Tullkammaren beräknade detta belopp på grundval av en jämförelse av Antti Siilins begagnade bil och en bil av samma märke men av annan modell (C 220 D) vars tekniska prestanda dock väl kunde jämföras med Antti Siilins bil. Listpriset för referensbilen i nyskick uppgick i Tyskland till 41 000 DEM exklusive skatt. Tullkammaren ökade detta pris med 2 200 DEM på grund av automatväxellådan och 1 680 DEM för takluckan. Beskattningsunderlaget fastställdes därmed till 44 980 DEM eller 136 851 FIM efter omräkning. Med tillämpning av bilskattelagen minskades detta belopp enligt schablon med 4 600 FIM samt med 85 963 FIM, som motsvarade en nedskrivningskoefficient på 65 procent.

20 Den 21 april 1998 betalade Antti Siilin bilskatten och den därpå belöpande mervärdesskatten till tullkammaren. Därefter väckte han talan mot skattebeskedet vid behörig Uudenmaan lääninoikeus.

21 Han hävdade dels att den skatt som fastställdes vid importen av hans bil översteg den återstående skatt som ingick i värdet av en i fråga om ålder, karaktäristiska särdrag och skick liknande bil som redan fanns på marknaden i Finland och som registrerats där som ny. Antti Siilin hävdade följaktligen att den påförda skatten var diskriminerande och att den stred mot artikel 95 i fördraget. Han åberopade härvid domen av den 9 mars 1995 i mål C-345/93, Nunes Tadeu (REG 1995, s. I-479) och domen av den 23 oktober 1997 i mål C-375/95, kommissionen mot Grekland (REG 1997, s. I-5981) för att visa att värdeminskningen för en bil inte är linjär och att dess värde minskar med mera än 5 procent per år.

22 Antti Siilin hävdade att mervärdesbeskattningen av bilskatten stred mot sjätte direktivet, varför mervärdesskatten inte fick påföras.

23 Antti Siilin yrkade således att skattebeskedet skulle upphävas i den mån det avsåg mervärdesskatt på bilskatten. Vidare yrkade han att ärendet skulle återförvisas till tullkammaren i fråga om bilskatten för att denna skulle fastställas till ett lägre belopp än den återstående skatt som ingick i värdet på en bil som redan fanns på den finländska marknaden och som hade registrerats i nyskick i Finland samt motsvarade Antti Siilins bil i fråga om ålder, karaktäristika och skick.

24 Tullkammaren yrkade att Antti Siilins talan skulle ogillas på grund av att bilskatten och den därpå belöpande mervärdesskatten hade fastställts i enlighet med finländsk rätt.

25 I beslut av den 3 juni 1999 slog Uudenmaan lääninoikeus fast att det var förenligt med 7 § i bilskattelagen att fastställa bilskatten för Antti Siilins bil med hänvisning till tillämplig skatt på en ny bil som med sina tekniska och andra särdrag motsvarade dennes bil, och att sänka skatten på det sätt som föreskrevs i denna lag.

26 Uudenmaan lääninoikeus erinrade emellertid om att bilen i fråga i målet vid den nationella domstolen var begagnad och att den hade importerats från en annan medlemsstat, samt att EG-domstolen i domen i det ovannämnda målet Nunes Tadeu fastslog att uppbörd av en skatt på

begagnade bilar med ursprung i en annan medlemsstat stred mot artikel 95 i fördraget när skattebeloppet, beräknat utan hänsyn till bilens faktiska värdeminskning, översteg beloppet av den återstående skatt som ingår i värdet av liknande, begagnade bilar vilka redan registrerats i landet.

27 Uudenmaan lääninoikeus fann att bilskatten hade beräknats utan att tullkammaren hade undersökt den verkliga värdeminskningen för Antti Siilins bil. Inte heller hade den undersökt huruvida den fastställda bilskatten översteg beloppet av den återstående skatt som ingår i värdet av liknande, begagnade bilar av samma märke och årsmodell, vilka registrerats i Finland. Uudenmaan lääninoikeus ogiltigförklarade därför skattebeskedet i den del som avsåg bilskatten och återförvisade ärendet till tullkammaren för fastställande av skattebeloppet.

28 Uudenmaan lääninoikeus fann i fråga om mervärdesskatten på bilskatten att uppbörden av denna inte stred mot sjätte direktivet, eftersom det inte rörde sig om en skatt som genom sina huvudsakliga kännetecken utgjorde en "mervärdesskatt" i direktivets mening eller en sådan omsättningsskatt som är förbjuden enligt artikel 33 i detta direktiv.

29 Efter att ha ogiltigförklarat den del av skattebeskedet som avsåg bilskatt på grund av att dess belopp var för stort, fann Uudenmaan lääninoikeus emellertid att även mervärdesskatten på nämnda skatt kunde ha fastställts till ett för högt belopp, och ogiltigförklarade därför skattebeskedet även i denna del, varpå den återförvisade ärendet till tullkammaren med avseende på mervärdesskatten.

30 Två ansökningar om prövningstillstånd för överklagande av Uudenmaan lääninoikeus beslut inkom till Korkein hallinto-oikeus.

31 Den första ansökningen innehåller ett yrkande från tulliasiamies att Uudenmaan lääninoikeus beslut skall ogiltigförklaras i fråga om såväl bilskatten som den därpå belöpande mervärdesskatten. Den andra ansökan, från Antti Siilin, berör endast den del av beslutet som avser mervärdesskatten på bilskatten. Antti Siilin har yrkat att denna del av beslutet skall ogiltigförklaras och att det skall fastställas att det inte är tillåtet att påföra en sådan mervärdesskatt för den bil som han har importerat.

32 Det är mot denna bakgrund som Korkein hallinto-oikeus har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"Bilskatten

1) Enligt 11 § bilskattelagen utgör fordonets anskaffningsvärde för den skattskyldige grunden för fordonets beskattningsvärde vid fastställelsen av bilskatten när fordonet har importerats som en gemenskapsvara. Såsom anskaffningsvärde används i tillämpliga delar det tullvärde för fordonet som avses i tullkodexen och dess tillämpningsförfordning.

Skall artikel 95 i fördraget ... tolkas så, att en sådan nationell bestämmelse om fastställelsen av det beskattningsvärde på vilket bilskatten grundas inte är diskriminerande när fordonets beskattningsvärde blir olika stort beroende på i vilket handelsled fordonets importör är verksam, det vill säga beroende på om importören är verksam inom partihandelsledet, detaljhandelsledet eller som konsument?

2) Enligt 7 § 1 mom. bilskattelagen tas för ett fordon som importeras begagnat ut skatt såsom för ett motsvarande nytt fordon, dock så att skatten nedsätts på det sätt som anges i bestämmelsen. Enligt bestämmelsen i lag 1482/1994 nedsattes skatten för det motsvarande nya fordonet med 0,5 procent för varje hel kalendermånad, räknat från den tidpunkt då fordonet i sex månader varit registrerat eller i bruk, och den nedsattes då bara för de hundra femtio första användningsmånaderna. Enligt den nu gällande lagen 1160/1998 skall för ett fordon som importerats begagnat tas ut en skatt motsvarande skatten för ett nytt fordon nedsatt med 0,6

procent av restvärdet av skatten beräknad vid varje föregående månads slut per användningsmånad för de hundra första användningsmånaderna och med 0,9 procent för de följande hundra användningsmånaderna, samt för användningsmånaderna därefter nedsatt med 0,4 procent av restvärdet av skatten beräknad vid varje föregående månads slut. Som användningsmånader räknas de hela kalendermånader som förflutit från det fordonet togs i bruk eller registrerades första gången.

Skall artikel 95 i fördraget ... tolkas så, att en sådan nationell skattebestämmelse inte är diskriminerande när

- utgångspunkten utgörs av skatten för en motsvarande ny bil,

- bilskatten enligt den tidigare gällande bestämmelsen endast nedsattes först efter en frist på sex månader, och

- skatten enligt både den tidigare och aktuella bestämmelsen nedsätts linjärt i enlighet med vad som angetts ovan?

3) Är det dessutom nödvändigt att utöver de beräkningsgrunder som fastställs i den nationella skattebestämmelsen alltid utreda fordonets individuella egenskaper för att säkerställa att uppbörden av bilskatten i ett enskilt fall inte leder till en diskriminering i strid med artikel 95 i fördraget) ...?

Mervärdesskatt hänförlig till bilskatten

4) Skall mervärdesskattedirektivet tolkas så, att den påлага som kallas mervärdesskatt och som är hänförlig till bilskatten enligt 5 § 1 mom. bilskattelagen och 1 § 5 mom. mervärdesskattelagen utgör en mervärdesskatt i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, när pålagan enligt de nationella bestämmelserna endast tas ut på grundval av bilskatten?

5) Om svaret på den fjärde frågan är nekande, skall en sådan påлага ändå anses vara en sådan skatt eller avgift som får debiteras enligt artikel 33 i direktivet?

6) Om sådana nationella bestämmelser om pålagor inte anses vara oförenliga med [sjätte direktivet], kan artikel 95 i fördraget ... tolkas så, att dessa bestämmelser om pålagor inte är diskriminerande i den mening som avses i artikeln?"

Frågorna avseende bilskatt

33 De första tre tolkningsfrågorna avser huruvida artikel 95 första stycket i fördraget medger att en medlemsstat tillämpar ett skattesystem på begagnade bilar som importeras från en annan medlemsstat, om detta system har samma kännetecken som den bilskatt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

Den första tolkningsfrågan

34 Den nationella domstolen har ställt den första frågan i huvudsak för att få klarhet i huruvida artikel 95 första stycket i fördraget medger att en medlemsstat tillämpar ett skattesystem som innebär att begagnade bilar som importeras från en annan medlemsstat ges ett beskattningsbart värde som bestäms utifrån tullvärdet såsom det definieras i tullkodexen och dess tillämpningsförfordning, och som bestäms beroende på i vilket handelsled fordonets importör är verksam.

Yttranden som inkommit till domstolen

35 Antti Siilin har för det första gjort gällande att det huvudsakligen är officiella importörer som importerar nya fordon till Finland, varför priset som konsumenten får betala hos en officiell importör för en sådan ny bil är betydligt lägre än det pris som en privatperson får betala för att direktimportera bilen till Finland. Det senare priset innefattar de marginaler som läggs på inom distributionskedjan i säljarens medlemsstat, vilka i genomsnitt motsvarar 30 procent av inköpspriset.

36 Antti Siilin har även hävdad att den återstående skatt som ingår i värdet av en begagnad bil som redan finns på den finländska marknaden är lägre än den skatt som belastar ett begagnat fordon som importeras av en privatperson, eftersom det beaktas i vilket handelsled importören är verksam.

37 Antti Siilin har således gjort gällande att beskattningen av ett nyproducerat fordon som importeras av en officiell importör av märket beräknas på grundval av det pris som importören faktiskt har betalat för fordonet, och skatten inkluderas i försäljningspriset som slutkonsumenten får betala för den nytillverkade bilen, varav skatten utgör 26-30 procent. Det är alltså inte försäljningspriset som konsumenten får betala för den nytillverkade bilen, vilket innefattar leverantörens marginal (vilken enligt Antti Siilin vanligtvis motsvarar 25 procent av försäljningspriset) och andra kringkostnader, som beaktas vid beräkningen av den finländska skatten på en sådan ny bil.

38 Enligt Antti Siilin beräknas däremot skatten på en enskild persons import av en begagnad bil i stället genom att det beskattningsbara värdet fastställs med utgångspunkt i det försäljningspris som en konsument som köper en motsvarande ny bil får betala. Skillnaden mellan denna beräkningsmetod för en officiell importörs import av ett nyproducerat fordon och den metod som beskrevs i föregående punkt medför att det beskattningsbara värdet på en begagnad bil sätts för högt i förhållande till det beskattningsbara värdet på en ny bil. Dessutom kommer skatten på importerade begagnade bilar att motsvara 40-70 procent av det pris som konsumenten får betala i Finland för en liknande begagnad bil.

39 När de finländska myndigheterna använder tullvärdet för att fastställa det beskattningsbara värdet på en importerad begagnad bil, och därvid beaktar i vilket handelsled fordonsimportören är verksam, leder detta enligt Antti Siilin i praktiken till att skatten på en sådan bil proportionellt blir dubbelt så hög som skatten på en motsvarande ny bil som importeras av den officiella importören av märket i Finland och som senare säljs i begagnat skick på den finländska marknaden.

40 Den finländska regeringen har hävdad att artikel 95 i fördraget inte hindrar en sådan beskattning som den finländska bilskatten, vilken påförs med stöd av objektiva kriterier på såväl nya som begagnade fordon (dom av den 15 mars 1983 i mal 319/81, kommissionen mot Italien (REG 1983, s. 601), av den 4 mars 1986 i mål 106/84 (REG 1986, s. 833; svensk specialutgåva, volym 8, s. 487), och av den 7 april 1987 i mål 196/85, kommissionen mot Frankrike (REG 1987, s. 1597; svensk specialutgåva, volym 9, s. 65).

41 Framför allt skall bilskatten inte anses strida mot artikel 95 i fördraget, eftersom bilarnas beskattningsbara värde bestäms med hänsyn till det handelsled de befinner sig i. Den finländska regeringen har i detta avseende hävdad att det beskattningsbara värdet på såväl nya som begagnade bilar fastställs enligt gemenskapernas tullagstiftning. Det beskattningsbara värdet på en ny bil fastställs i allmänhet med hjälp av den metod som anges i artikel 29 i tullkodexen, varvid varans överlåtelsevärde används. Användningen av detta värde kan enligt den finländska regeringen leda till att två nya motsvarande bilar åsätts olika beskattningsbara värden beroende på vilket pris som har betalats för dem och i vilket handelsled de befinner sig. Av de förfaranden som anges i artikel 31 i tullkodexen används mestadels, när det gäller att fastställa det beskattningsbara värdet på en begagnad bil och den skattskyldige är en konsument, det förfarande enligt vilket det lägsta priset exklusive skatt som konsumenten får betala för en

motsvarande ny bil på marknaden i landet där den begagnade bilen har förvärvats eller på den finländska marknaden.

42 Kommissionen har gjort gällande att artikel 95 i fördraget inte hindrar en medlemsstat från att tillämpa ett beskattningssystem som innebär att bilskatten på en begagnad bil som importeras från en annan medlemsstat fastställs på grundval av den skatt som skulle ha påförts en likvärdig bil vid tidpunkten för beskattningen av det begagnade fordonet, samt på en nedsättning som enligt de metoder som föreskrivs i lag beräknas med hänsyn till fordonets ålder, dock under förutsättning att två villkor är uppfyllda.

43 För det första skall jämförelsebilen vara helt identisk med den begagnade bilen. Detta innebär att den skall vara av samma modell och typ som den importerade bilen, samt att den skall vara likvärdig när det gäller övriga kännetecken. Om en sådan bil inte längre finns att köpa när den importerade bilen beskattas skall jämförelsebilen vara en bil av identisk typ och modell som tidigare har varit till försäljning. Jämförelsebilens värde kan därvid möjligen justeras med hänsyn till inflationen.

44 För det andra får den bilskatt som har fastställts på detta sätt inte överstiga den återstående skatt som ingår i värdet av liknande begagnade bilar som är registrerade i den medlemsstat till vilka de har importerats.

45 Kommissionen har däremot hävdats att artikel 95 i fördraget hindrar en medlemsstat från att tillämpa ett skattesystem som innebär att de olika handelsleden beaktas, om detta medför att skatten på en importerad begagnad bil avviker från den genomsnittliga återstående skatt som ingår i värdet av begagnade bilar som redan har registrerats i medlemsstaten.

46 Enligt kommissionen är domen av den 17 juni 1998 i mål C-68/96, *Grundig Italiana* (REG 1998, s. I-3775), relevant i detta avseende, även om målet vid den nationella domstolen i denna dom inte avsåg beskattning av bilar utan en italiensk skatt på audiovisuella och fotooptiska varor. Domstolen slog fast i punkt 16 i denna dom att diskrimineringsförbudet i artikel 95 i fördraget åsidosätts om det vid en beskattning som beräknas på grundval av varans värde tas hänsyn till värderingsfaktorer av ett slag som medför ett högre värde än för en motsvarande nationell vara och detta uteslutande sker i fråga om importerade varor.

47 Kommissionen har anfört att beaktandet på försäljningsstadiet, under vilket importören bestämmer anskaffningsvärdet och följaktligen det beskattningsbara värdet på det importerade begagnade fordonet, baseras på en värderingsfaktor som angavs i domen i det ovannämnda målet *Grundig Italiana*. Därmed åsidosätts artikel 95 i fördraget eftersom beaktandet leder till en omotiverad ökning av fordonets värde, något som inte är förenligt med principen om icke-diskriminering.

48 Kommissionen har även presenterat ett räkneexempel vid sammanträdet för att bevisa att bilskatten är diskriminerande för importerade begagnade fordon. Efter det att Antti Siilin hade betalat ett belopp motsvarande 3 758 euro i Tyskland för att förvärva den begagnade bilen, blev han dessutom tvungen att i Finland betala bilskatt motsvarande 7 785,08 euro och mervärdesskatt på bilskatten till ett belopp motsvarande 1 712,64 euro. Antti Siilin betalade alltså totalt 13 255,74 euro för sin bil. Genomsnittspriset på den finländska marknaden för en likvärdig begagnad bil som registrerats i Finland direkt efter det att den producerats, skulle däremot ha varit 9 500 euro vid tidpunkten när omständigheterna i målet vid den nationella domstolen inträffade. Detta bekräftas av det värderingsintyg för bilen som utfärdades av Auto-Data Oy till Antti Siilin den 21 april 1998. Kommissionen har påtalat den handling som Antti Siilin bifogade till sitt svar på domstolens frågor. Handlingen är utfärdad av bilinformationscentralen och har rubriken "Sammansättningen av priset på en personbil". Kommissionen har hänvisat till denna handling och konstaterat att bilskatten utgjorde 29,28 procent av detaljistpriset på en bil per den 1 januari 1997. Härav har kommissionen dragit slutsatsen att den skatt som ingår i värdet av en begagnad bil som är jämförbar med Antti

Siilins bil, eller 9 500 euro, uppgick till mer än 2 850 euro. Kommissionen har följaktligen konstaterat att Antti Siilin fick betala mer än 13 000 euro för den begagnade bil som han importerade, medan han endast skulle ha betalat 9 500 euro för motsvarande bil på den finländska marknaden.

Domstolens bedömning

49 Domstolen konstaterar inledningsvis att det i bilskattelagen hänvisas till tullkodexen och dess tillämpningsförfordning när det gäller att fastställa beskattningsvärdet på ett begagnat fordon vid de olika handelsleden. Som generaladvokaten anförde i punkt 60 i sitt förslag till avgörande är skillnaden mellan det beskattningsbara värdet med hänvisning till handelsleden följaktligen en konsekvens av att gemenskapernas tullagstiftning tillämpas.

50 Domstolen erinrar i detta avseende om att den redan tidigare har haft tillfälle att slå fast att det i sig inte strider mot fördraget att göra en ren hänvisning till tullkodexen när beskattningsvärdet fastställs (se dom av den 3 februari 2000 i mål C-228/98, Dounias (REG 2000, s. I-577), punkt 45.

51 Domstolen erinrar för övrigt om sin rättspraxis avseende beskattning av importerade begagnade fordon.

52 Syftet med artikel 95 i fördraget är att säkerställa att den interna beskattningen ur konkurrenssynpunkt blir helt neutral mellan varor som redan finns på den nationella marknaden och importerade varor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 december 1990 i mål C-47/88, kommissionen mot Danmark, REG 1990, s. I-4509, punkt 9, och domen i det ovannämnda målet Nunes Tadeu, punkt 18).

53 Enligt fast rättspraxis åsidosätts artikel 95 första stycket i fördraget när skatten på en importerad vara beräknas enligt andra regler och metoder än skatten på en likvärdig inhemsk vara, om detta leder till en högre skatt för den importerade varan, även om denna skillnad endast uppstår i vissa fall (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Grekland, punkterna 20 och 29, dom av den 2 april 1998 i mål C-213/96, Outokumpu (REG 1998, s. I-1777), punkt 34, och dom av den 22 februari 2001 i mål C-393/98, Gomes Valente (REG 2001, s. I-1327) punkt 21.

54 Det är särskilt oförenligt med artikel 95 första stycket i fördraget att beskatta importerade begagnade bilar efter ett värde som är högre än fordonets verkliga värde, vilket medför en hårdare beskattning av importerade begagnade bilar än av likvärdiga begagnade bilar på den inhemska marknaden (se, i detta avseende, dom av den 11 december 1990 i det ovannämnda målet kommissionen mot Danmark, punkt 22). Det är således den verkliga värdeminskningen av begagnade fordon som skall beaktas vid beskattningen.

55 Domstolen har således slagit fast att en medlemsstat som beskattar begagnade bilar med ursprung i en annan medlemsstat åsidosätter artikel 95 första stycket i fördraget om den skatt som beräknas utan hänsyn till bilens faktiska värdeminskning överstiger det återstående belopp hänförligt till skatt som ingår i värdet av liknande begagnade bilar som redan registrerats i medlemsstaten (se domen i de ovannämnda målen Nunes Tadeu, punkt 20, och Gomes Valente, punkt 23).

56 Det skall vidare erinras om att den likvärdighet som förbudet i artikel 95 första stycket i fördraget grundas på, skall bedömas utifrån en prövning av huruvida varorna har likvärdiga egenskaper och uppfyller samma behov hos konsumenterna (se dom av den 15 mars 2001 i mål C-265/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-2305), punkt 42, och där angiven rättspraxis.

57 Det system för fordonsbeskattning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kännetecknas av att de olika handelsleden beaktas i den mån som skatten på begagnade fordon

som redan är registrerade i medlemsstaten kan ha betalats när bilen var ny och beräknats på den officiella importörens inköpsvärde på den nya bilen. Därmed beaktas inte dennes vinstmarginal liksom vinstmarginalerna för eventuella grossister och detaljister eftersom bilskatten på de begagnade fordon som importerats av en enskild beräknas på konsumentens inköpspris för en motsvarande ny bil, vilket vanligtvis är högre än priset som den officiella importören betalar.

58 Prövningen av huruvida ett sådant beskattningssystem är förenligt med artikel 95 första stycket i fördraget innefattar en kontroll av att skatten på importerade begagnade fordon inte överstiger den återstående skatt som ingår i värdet av liknande begagnade bilar som registrerats i medlemsstaten. Detta förutsätter att det beskattningsbara värdet, som i dessa två fall fastställs utifrån värdet på en ny bil, uppskattas på samma sätt när det gäller de båda villkoren för jämförelse, utan att det därvid tas någon hänsyn till i vilket handelsled en bil befinner sig.

59 Eftersom detta inte nödvändigtvis är fallet inom det beskattningssystem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, kan det inte uteslutas att skatten på ett importerat begagnat fordon som innehas av en enskild, såsom Antti Siilin, och som beräknas på det pris som konsumenten får betala för en motsvarande ny bil överstiger den återstående skatt som ingår i värdet av motsvarande begagnade bilar som registrerats i medlemsstaten. Detta stöds också av de beräkningar som kommissionen har ingivit till domstolen, vilka inte har bestridits av den finländska regeringen. Den nu beskrivna situationen skulle exempelvis kunna föreligga om sistnämnda bil beskattades när den var ny och skatten beräknades utifrån priset i ett handelsled där bilen hade ett lägre värde.

60 Det är i det beskattningssystem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen således inte helt uteslutet att importerade begagnade fordon i vissa fall beskattas med ett högre belopp än den återstående skatt som ingår i värdet av liknande begagnade bilar som registrerats i medlemsstaten.

61 Den första tolkningsfrågan skall följaktligen besvaras så, att artikel 95 första stycket i fördraget medger att en medlemsstat tillämpar ett beskattningssystem på begagnade fordon som importeras från en annan medlemsstat, som innebär att det beskattningsbara värdet fastställs med hjälp av tullvärdet, såsom det definieras i tullkodexen och dess tillämpningsförordning, men däremot inte att det beskattningsbara värdet varierar beroende på i vilket handelsled importören är verksam eftersom detta i åtminstone vissa fall kan leda till att skatten på det importerade begagnade fordonet överstiger den återstående skatt som ingår i värdet av liknande begagnade bilar som registrerats i medlemsstaten.

Den andra tolkningsfrågan

62 Den nationella domstolen har ställt den andra tolkningsfrågan för att i huvudsak få klarhet i huruvida artikel 95 första stycket i fördraget medger att en medlemsstat tillämpar ett beskattningssystem som innebär att begagnade fordon som importeras från en annan medlemsstat påförs en skatt som

- under de sex första månaderna efter det att fordonet registrerades eller togs i bruk motsvarar skatten som påförs en motsvarande ny bil, och

- från och med den sjunde till och med den etthundrafemtionde månaden av det begagnade fordonets användning motsvarar den skatt som påförs ett motsvarande nytt fordon, nedsatt linjärt med 0,5 procent för varje hel kalendermånad.

Yttranden som inkommit till domstolen

63 Antti Siilin har hävdats att ett beskattningssystem för importerade begagnade fordon som innebär att skatten varierar beroende på i vilket handelsled importören verkar inte är förenligt med

artikel 95 i fördraget. Han anser vidare att den månatliga nedsättning som föreskrivs i 7 § i bilskattelagen endast har marginell betydelse vid bedömningen av den återstående skatt som ingår i värdet av liknande begagnade bilar som registrerats i medlemsstaten. Nedsättningen leder nämligen inte till att diskriminering förhindras, eftersom den nya bil som tjänar som underlag för beräkning av bilskatten på en importerad begagnad bil och en motsvarande ny bil som importeras av en officiell importör redan från början har olika beskattningsbara värden.

64 Med hänvisning till att domstolen i punkt 22 i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Grekland slog fast att en nedsättning av en sådan skatt inte fick vara linjär, har Antti Siilin anfört att den nedsättning som föreskrivs i 7 § i bilskattelagen inte är förenlig med artikel 95 i fördraget.

65 Antti Siilin har med stöd av domen i det ovannämnda målet Nunes Tadeu hävdade att skatten på en begagnad bil som importeras skall beräknas på grundval av den skatt som betalades när en likvärdig bil registrerades för första gången, och att skatten skall nedsättas i samma proportion som den begagnade bilens verkliga värde sjunker.

66 Antti Siilin har följaktligen hävdade att bilskatten medför diskriminerande verkningar på begagnade bilar som importeras, varför den strider mot artikel 95 i fördraget.

67 Enligt den finländska regeringen är det, vid bedömningen av huruvida bilskatten är förenlig med artikel 95 i fördraget, irrelevant att beskattningen av begagnade fordon fastställs med utgångspunkt i skatten på en motsvarande ny bil. Det framgår av domstolens rättspraxis att det väsentliga är att nedsättningarna som görs med hänsyn till fordonets ålder motsvarar dess faktiska värdeminskning.

68 Den finländska regeringen har gjort gällande att fordonens faktiska värdeminskning praktiskt taget är linjär, varför det inte finns något i gemenskapsrätten som medför att den nedsättning som föreskrivs i 7 § i bilskattelagen och som används vid beräkningen av värdet på importerade begagnade fordon skall anses vara otillåten.

69 Kommissionen har hävdade att artikel 95 i fördraget utgör ett hinder för en medlemsstat att tillämpa ett beskattningssystem som innebär

- att nedsättningen av skatten på jämförelsebilen fastställs linjärt varför bilens faktiska värdeminskning beaktas, eller

- att de sex första månaderna efter det att bilen registrerades eller togs i bruk inte tillmäts någon betydelse vid fastställandet av den begagnade bilens värdeminskning samtidigt som bilens verkliga värdeminskning inte beaktas, eller

- att bilens egenskaper inte beaktas vid beskattningen om detta skulle leda till skatten på bilen översteg den återstående skatt som ingår i värdet av liknande begagnade bilar som registrerats i medlemsstaten.

70 Enligt kommissionen ger underlåtenheten att beakta bilens värdeminskning under de sex första månaderna efter det att den registrerades eller togs i bruk en felaktig bild. Likaså är ett beskattningssystem som innebär en linjär nedsättning av den (teoretiska) skatt som påförs jämförelsebilen vid utgången av denna sexmånadersperiod inte förenligt med artikel 95 i fördraget, eftersom bilens faktiska värdeminskning inte beaktas.

71 Kommissionen har tillstått att det är omöjligt att allmänt beloppsbestämma ett fordons faktiska värdeminskning, vilken påverkas av ett flertal faktorer som kan variera mellan olika länder men också mellan olika fordonstyper och modeller. När det gäller den bil som Antti Siilin importerade till Republiken Finland år 1998 måste de förhållanden som rådde där vid denna tidpunkt beaktas vid

fastställandet av jämförelsebilens värdeminskning.

72 Kommissionen har i detta avseende hävdade att den finländska regeringen uppgav att det hade gjorts studier under år 1998 i syfte att bedöma den genomsnittliga månatliga värdeminskningen av ett trettiotal personbilsmodeller på den finländska marknaden. Bland annat klargjorde den finländska regeringen för det finländska parlamentet att bilskattelagen skulle ändras på grund av dessa studier för att systemet för nedsättning av skatten som baserades på fordonens ålder bättre skulle motsvara den värdeminskning som hade konstaterats på den finländska marknaden. Kommissionen har därför uttryckt förvåning över att den finländska regeringen har intervenerat i förevarande mål för att försvara en beskattning som infördes i april 1998, och för att vidhålla att det system för nedsättning av skatten som gällde under denna period är förenligt med artikel 95 i fördraget.

Domstolens bedömning

73 För att besvara den andra frågan skall domstolen för det första pröva huruvida artikel 95 första stycket i fördraget medger nationella bestämmelser enligt vilka värdet på ett nytt fordon används för att fastställa det beskattningsbara värdet på ett importerat begagnat fordon.

74 Domstolen erinrar om att enligt fast rättspraxis skall jämförelsefordonet vid beräkningen av skatten på ett importerat begagnat fordon vara ett motsvarande fordon.

75 Varor såsom bilar är likvärdiga i den mening som avses i artikel 95 första stycket i fördraget 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, bränsleekonomi, livslängd och tillförlitlighet (domen av den 15 mars 2001 i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 43).

76 Som generaladvokaten anförde i punkt 71 i sitt förslag till avgörande skall jämförelsefordonet ha kännetecknen som så nära som möjligt motsvarar de kännetecknen som det importerade fordonet uppvisar, vilket innebär att modell, typ och andra kännetecknen såsom drivsystem och utrustning skall beaktas.

77 För det andra skall det undersökas om artikel 95 första stycket i fördraget medger nationella bestämmelser avseende beskattning av begagnade importerade fordon som innebär att skatten nedsätts linjärt och påförs först efter de sex första månaderna efter det att fordonet registrerades eller togs i bruk.

78 Domstolen erinrar om att den i punkt 22 i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Grekland slog fast att bilars årliga värdeminskning normalt är avsevärt större än fem procent och att nedsättningen inte är linjär, i synnerhet inte under de första åren då den sker mycket snabbare än vad som senare är fallet. Domstolen slog också fast att detta fenomen fortfarande består mer än fyra år efter det att fordonen togs i trafik. Fordonet börjar minska i värde när det köps eller tas i bruk.

79 Det skall mot denna bakgrund konstateras att ett beskattningssystem, i vilket bilskatten på ett begagnat fordon som importeras motsvarar skatten på ett motsvarande nytt fordon, nedsatt med 0,5 procent per månad från och med utgången av de sex första månaderna efter det att fordonet registrerades eller togs i bruk, inte är förenligt med kraven i artikel 95 första stycket i fördraget, eftersom det begagnade fordonets faktiska värdeminskning inte beaktas.

80 Den andra frågan skall följaktligen besvaras så, att artikel 95 första stycket i fördraget inte medger att en medlemsstat tillämpar ett beskattningssystem i vilket begagnade fordon som importeras från en annan medlemsstat påförs en skatt som

- under de sex första månaderna efter det att fordonet registrerades eller togs i bruk motsvarar skatten som påförs en motsvarande ny bil, och

- från och med den sjunde till och med den etthundrafemtionde månaden av det begagnade fordonets användning motsvarar den skatt som påförs ett motsvarande nytt fordon, nedsatt linjärt med 0,5 procent för varje hel kalendermånad.

Ett sådant beskattningssystem innebär nämligen att fordonets faktiska värdeminskning inte beaktas, och det säkerställer inte i något fall att skatten som fastställs med stöd av detta system inte överskrider den återstående skatt som ingår i värdet av liknande begagnade bilar som registrerats i medlemsstaten.

Den tredje tolkningsfrågan

81 Den nationella domstolen har ställt den tredje frågan i huvudsak för att få klarhet i huruvida det enligt artikel 95 första stycket i fördraget krävs att, i de fall när en medlemsstats beskattningssystem innebär att den faktiska värdeminskningen på begagnade fordon som importeras från andra medlemsstater anges på ett allmänt och abstrakt sätt på grundval av kriterier som fastställts i nationell rätt, varje enskilt fordons särskilda egenskaper måste eftersökas för att det skall kunna säkerställas att skatten på fordonet aldrig överstiger den återstående skatt som ingår i värdet av ett liknande begagnat fordon som har registrerats i medlemsstaten.

Yttranden som har inkommit till domstolen

82 Enligt den finländska regeringen är det inte nödvändigt att föreskriva att värdet på varje enskilt fordon skall bedömas för att deras värdeminskning skall kunna beaktas. Det är tillräckligt med en i lag föreskriven beräkningsmetod för detta ändamål, eftersom denna baseras på objektiva kriterier och den inte kan anses störa marknadens inre funktion. Regeringen har således hävdade att artikel 95 första stycket i fördraget inte utgör något hinder mot att nedsättningen av bilskatten i Finland beräknas på grundval av bilarnas genomsnittliga värdeminskning.

83 Kommissionen har erinrat om att det av domen i det ovannämnda målet Gomes Valente framgår att ett beskattningssystem som grundas på allmänna kriterier är förenligt med artikel 95 första stycket i fördraget under förutsättning att det inte är diskriminerande på något sätt och att ägarna till importerade begagnade fordon kan väcka talan för att bestrida att beräkningsmetoden som tillämpas vad gäller deras fordon grundas på allmänna kriterier.

84 Kommissionen har hävdade att dessa villkor förutsätter att de kriterier som används vid beräkning av skatten skall offentliggöras, vilket inte sker enligt det beskattningssystem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. De finländska myndigheterna har varken offentliggjort de resultat från studierna som ligger till grund för fastställande av beskattningsbara värden på importerade begagnade fordon och deras åldersrelaterade värdeminskning eller sänt dessa till de personer som har begärt hos myndigheterna att få ta del av dem. Det finns inte något i de allmänna handlingarna eller i handlingarna i målet som visar att studierna som företagits på den finländska marknaden är objektiva och vetenskapligt tillförlitliga. Den finländska skattemyndigheten har dessutom enligt kommissionen vägrat att lämna ut information som gör det möjligt att beräkna den skatt som ingår i värdet på begagnade bilar som registrerats i medlemsstaten.

Domstolens bedömning

85 Det framgår av punkt 26 i domen i det ovannämnda målet Gomes Valente att ett beskattningssystem för importerade begagnade bilar som innebär att fordonens faktiska värdeminskning beaktas enligt allmänna kriterier endast är förenligt med artikel 95 första stycket i fördraget om detta medför att, med hänsyn till de rimliga approximationer som är en del av alla system av denna typ, varje diskriminerande verkan kan uteslutas.

86 Domstolen har i detta avseende redan nämnt att de värdeminskande faktorer som kan beaktas för att metoden för den skönsmässiga beräkningen av skatten på importerade begagnade fordon exakt skall återspegla deras faktiska värdeminskning och även för att målsättningen att beskattningen av dessa fordon inte, med hänsyn till de rimliga approximationer som är en del av alla system av denna typ, överstiger den skatt som ingår i värdet på liknande begagnade bilar som registrerats i medlemsstaten (se domen i det ovannämnda målet Gomes Valente, punkt 28).

87 För att ett sådant beskattningssystem skall vara förenligt med artikel 95 första stycket i fördraget skall under alla förhållanden de kriterier som ligger till grund för metoden för skönsmässig beräkning av fordons värdeminskning tillkännages för allmänheten.

88 Beskattningssystemet förutsätter också att ägaren till det importerade begagnade fordonet ges möjlighet att bestrida att metoden med skönsmässig beräkning tillämpas på fordonet, för att därigenom kunna visa att metoden leder till en beskattning som överstiger den skatt som ingår i värdet på liknande begagnade bilar som redan registrerats i medlemsstaten (se domen i det ovannämnda målet Gomes Valente, punkt 32).

89 Den tredje frågan skall följaktligen besvaras så, att det enligt artikel 95 första stycket i fördraget krävs att systemet, i de fall när en medlemsstats beskattningssystem innebär att den faktiska värdeminskningen på begagnade fordon som importeras från andra medlemsstater anges på ett allmänt och abstrakt sätt på grundval av kriterier som fastställts i nationell rätt, med beaktande av de rimliga approximationer som är en del av alla system av denna typ utesluter varje diskriminerande verkan. Detta krav förutsätter dels att bestämmelser om de kriterier på vilka metoden för skönsmässig beräkning av fordonens värdeminskning grundas offentliggörs, dels att ägaren till ett importerat begagnat fordon ges möjlighet att bestrida att en metod med skönsmässig beräkning tillämpas på fordonet, vilket kan leda till att fordonets särskilda egenskaper måste eftersökas för att det skall kunna säkerställas att skatten på fordonet inte överstiger den skatt som ingår i värdet på liknande begagnade bilar som registrerats i medlemsstaten.

Frågorna avseende mervärdesskatt

90 Den nationella domstolen har med sin fjärde-sjätte fråga sökt utröna huruvida den pålaga som betecknas "mervärdesskatt" och som beräknas på bilskatten dels är en "mervärdesskatt" i den mening som avses i sjätte direktivet, dels är förenlig med artikel 33 i detta direktiv och artikel 95 första stycket i fördraget.

Fjärde och femte tolkningsfrågorna

91 Den nationella domstolen har ställt fjärde och femte frågorna i huvudsak för att få klarhet i om en sådan pålaga som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och som i nationell rätt betecknas som "mervärdesskatt" på bilskatten, utgör en "mervärdesskatt" i den mening som avses i sjätte direktivet och om den är förenlig med artikel 33 i nämnda direktiv. Dessa frågor skall bedömas gemensamt.

Yttranden som inkommit till domstolen

92 Pålagan på bilskatten utgör enligt såväl Antti Siilin som kommissionen en "mervärdesskatt" i den mening som avses i sjätte direktivet. Enligt Antti Siilin har pålagan samma egenskaper som en mervärdesskatt. Den är följaktligen avdragsgill på sätt som anges i 102 § 1 mom. fjärde punkten i mervärdesskattelagen. Den är dessutom av allmän karaktär.

93 Kommissionen har utan att ange någon närmare förklaring gjort gällande att pålagan på bilskatten såsom den har beskrivits av den nationella domstolen, uppfyller alla kriterier för att utgöra en mervärdesskatt. Kommissionen har betonat att denna finländska pålaga som infördes i december 1994 genom 5 § i bilskattelagen uttryckligen föreskrevs i mervärdesskattelagen, och att det i de olika lagförslagen som lades fram under 1994 betonades att det var fråga om en mervärdesskatt samt att målsättningen var att konsumenten skulle betala en mervärdesskatt på den bilskatt som påfördes vid direktimport från utlandet av en begagnad bil.

94 Kommissionen har även hävdats att det tydligt framgår av förslaget om införande av pålagan på bilskatten att pålagan var avsedd att kompensera skattebortfallet som följde av avskaffandet av tullar på varor från andra medlemsländer vid Republiken Finlands inträde i Europeiska unionen. Det ansågs alltså att en underlåtenhet att införa en pålaga på bilskatten skulle leda till ett bortfall av mervärdesskatteintäkter på flera hundra miljoner FIM.

95 Kommissionen har tillagt att uppbörden av pålagan på bilskatten strider mot sjätte direktivet och i synnerhet mot artikel 2, artikel 7.1 jämförd med artikel 10 och artikel 28 a. Pålagan strider för det första mot artikel 2 i sjätte direktivet eftersom den påförs trots att en av de omständigheter som enligt denna bestämmelse utlöser mervärdesbeskattning inte föreligger. Pålagan påförs alltså inte på grund av en leverans som sker inom landets territorium av en skattskyldig person eller på grund av en sådan import som föreskrivs i artikel 2. Pålagan påförs inte heller på grund av varans införsel till gemenskapens territorium eller på grund av att varan importeras till Finland. Slutligen avser pålagan inte mervärdesskatt som påförs vid sådana gemenskapsinterna förvärv som definieras i artikel 28 a i sjätte direktivet.

96 Den finländska regeringen har hävdats att trots sin benämning skall pålagan på bilskatten som påförs med samma procentsats som mervärdesskatten, inte anses utgöra en "mervärdesskatt" i den mening som avses i sjätte direktivet, och den är inte otillåten enligt artikel 33 i detta direktiv.

97 Denna pålaga, som föreskrivs i en bestämmelse i bilskattelagen och som beräknas på sätt som fastställts i denna lag påförs nämligen oberoende av mervärdesskatten. Framför allt saknar den de huvudsakliga kännetecknen för en mervärdesskatt. Bland annat är pålagan på bilskatten inte allmänt tillämplig, den utlösande faktorn för dess påförande består uteslutande i att bilskatten betalas och den påförs följaktligen endast en gång, och den avser inte mervärdet på varor och tjänster.

Domstolens bedömning

98 Domstolen påpekar inledningsvis att klassificeringen av mervärdesskatt i den mening som avses i sjätte direktivet inte är beroende av hur en nationell pålaga benämns i den lagstiftning varigenom pålagan införts utan avhuruvida denna nationella pålaga uppvisar de väsentliga kännetecknen för en mervärdesskatt enligt detta direktiv.

99 En mervärdesskatt har följande kännetecken: den tas generellt ut på transaktioner avseende varor eller tjänster, den är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige har erhållit för dessa varor och tjänster, den tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan, inklusive detaljhandeln, oavsett antalet föregående transaktioner, och den skatt som skall erläggas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som betalades vid den föregående transaktionen.

Detta innebär att skatten i ett bestämt led endast beräknas på det mervärde som skapats i detta led och att skatten i sista hand bärs av konsumenten (se dom av den 8 juni 1999 i de förenade målen C-338/97, C-344/97 och 390/97, Pelzl m.fl., REG 1999, s. I-3319, punkt 21 och där citerad rättspraxis).

100 Pålagan på bilskatten har emellertid enligt den nationella domstolens beskrivning inte dessa kännetecken.

101 För det första är pålagan på bilskatten inte någon allmän skatt eftersom det inte är meningen att den skall omfatta alla ekonomiska transaktioner i den ifrågavarande medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 december 1992 i mål C-208/91, Beaulande, REG 1992, s. I-6709, punkt 16, och av den 17 september 1997 i mål C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, REG 1997, s. I-5053, punkt 17). Det framgår nämligen av 5 § i bilskattelagen jämförd med 1 § i samma lag att pålagan på bilskatten faktiskt endast avser en begränsad kategori varor, nämligen fordon. Pålagan är alltså inte allmänt tillämplig på leveranser av varor eller tjänster. Dessutom är det endast uppbörd av pålagor som påfördes när fordonet registrerades eller togs i bruk som medför skattskyldighet.

102 För det andra står inte pålagan på bilskatten i proportion till priset på varorna. Pålagans storlek påverkas endast indirekt av priset på fordonet. Som den finländska regeringen har anfört är det nämligen bilskatten, vilken i sig beräknas på grundval av fordonets pris, och inte värdet på fordonet, som utgör beskattningsunderlag för denna pålaga.

103 För det tredje erläggs pålagan på bilskatten uteslutande när bilskatten påförs, och inte i varje led i produktions- och distributionskedjan, vilket däremot krävs för att en skatt skall klassificeras som mervärdesskatt (se dom av den 27 november 1985 i mål 295/84, Rousseau Wilmot, REG 1985, s. 3759, punkt 15, svensk specialutgåva, volym 8, s. 347, av den 7 maj 1992 i mål C-347/90, Bozzi, REG 1992, s. I-2947, punkt 12, och av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, EKW och Wein & Co, REG 2000, s. I-1157, punkt 49). För övrigt medför inte pålagan på bilskatten att mervärdet beskattas vid ett visst led i produktions- och distributionskedjan. Den påförs i stället på det totala värdet.

104 Det skall undersökas huruvida pålagan på bilskatten är förenlig med artikel 33 i sjätte direktivet.

105 Artikel 33 i sjätte direktivet hindrar att stämpelskatter eller andra slags skatter eller avgifter bibehålls eller införs om de uppvisar de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt. Domstolen har påpekat att nämnda bestämmelse inte hindrar att en skatt införs eller bibehålls, i den mån den inte uppvisar något av dessa kännetecken (se punkt 23 i domen i det ovannämnda målet EKW och Wein & Co och där angiven rättspraxis).

106 I den mån som pålagan på bilskatten inte uppvisar grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt i den mening som avses i sjätte direktivet strider den inte mot bestämmelserna i artikel 33 i detta direktiv.

107 Fjärde och femte frågorna skall således besvaras så, att den pålaga som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och som i den nationella lagstiftningen anges som en "mervärdesskatt" på bilskatten inte utgör en "mervärdesskatt" i den mening som avses i sjätte direktivet och att den är förenlig med artikel 33 i detta direktiv.

Den sjätte frågan

108 Den nationella domstolen har ställt den sjätte frågan för att i huvudsak få klarhet i huruvida artikel 95 första stycket i fördraget hindrar beskattning av bilskatt på det sätt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

Yttranden som inkommit till domstolen

109 Den finländska regeringen har hävdats att pålagan på bilskatten är förenlig med artikel 95 i fördraget eftersom den påförs alla fordon på samma sätt.

110 Enligt kommissionen har pålagan på bilskatten samma verkningar som en tull, vilket strider mot artikel 23 EG och artikel 25 EG. I praktiken utgör nämligen pålagan ett hinder för en enskild som inte är skattskyldig för mervärdesskatt att importera nya och begagnade bilar till Finland.

111 För det fall domstolen ändå skulle fastslå att pålagan på bilskatten inte har motsvarande verkan har kommissionen gjort gällande att pålagan är diskriminerande till nackdel för importerade begagnade fordon i den mån som den som är skyldig att erlägga pålagan enligt 102 § 1 mom. fjärde punkten i mervärdesskattelagen medges avdrag för pålagan på bilskatten i sin skattepliktiga näringsverksamhet, medan en konsument som köper en begagnad bil i en annan medlemsstat inte medges detta avdrag. En sådan konsument hamnar följaktligen i en sämre situation än den som köper en begagnad bil som redan har registrerats inom medlemsstaten, eftersom denne varken behöver betala bilskatt eller pålagan på denna bilskatt i den mån dessa betalades när bilen var ny. Pålagan på bilskatten är således oförenlig med artikel 95 i fördraget eftersom den inte påförs begagnade bilar som redan har registrerats i medlemsstaten och för vilka bilskatten redan har betalats, men däremot på begagnade bilar som importeras från en annan medlemsstat.

Domstolens bedömning

112 Domstolen erinrar i fråga om bedömningen av huruvida pålagan på bilskatten är förenlig med artikel 95 första stycket i fördraget om att denna pålaga, liksom den skatt på vilken den tas ut, endast påförs en gång innan bilen registreras eller tas i bruk i Finland. En sådan pålaga kan följaktligen inte längre påföras en begagnad bil om denna beskattades i nyskick vid registreringen eller när den togs i bruk och beskattningsunderlaget utgjordes av bilens värde vid denna tidpunkt.

113 Kommissionens argument att pålagan på bilskatten strider mot artikel 95 första stycket i fördraget eftersom den inte påförs begagnade bilar som redan har registrerats i medlemsstaten, men däremot på begagnade bilar som importerats från en annan medlemsstat, skall därför inte tillmätas någon betydelse. Det är dessutom irrelevant att pålagan är avdragsgill för den som bedriver en yrkesmässig verksamhet.

114 Eftersom den pålaga som föreskrivs i 5 § i mervärdesskattelagen tas ut just på en bilskatt skall pålagans förenlighet med artikel 95 första stycket i fördraget bedömas på samma sätt som bilskatten. Bestämmelsen i fördraget utgör följaktligen ett hinder för pålagan på bilskatten eftersom skatten som påförs ett importerat begagnat fordon överstiger den återstående skatt som ingår i värdet av ett liknande begagnat fordon som har registrerats i medlemsstaten.

115 Domstolen erinrar i fråga om klassificeringen som skatt med motsvarande verkan, vilket senast varit föremål för prövning i dom av den 23 april 2002 i mål C-234/99, Nygård (REG 2002, s. I-3657), punkt 17, om att bestämmelser om avgifter med motsvarande verkan och bestämmelser om diskriminerande interna avgifter inte är tillämpliga kumulativt, vilket innebär att en och samma avgift enligt fördragets systematik inte samtidigt kan tillhöra dessa båda kategorier.

116 Eftersom pålagan på bilskatten utgör en diskriminerande intern beskattning i den mån som den för ett importerat begagnat fordon beloppsmässigt överstiger beloppet av den återstående skatt som ingår i värdet av ett liknande begagnat fordon som redan har registrerats i

medlemsstaten, kan den inte utgöra en skatt med motsvarande verkan.

117 Den sjätte frågan skall således besvaras så, att artikel 95 första stycket i fördraget utgör hinder för en sådan påлага som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, och som påförs bilskatten i den mån som denna skatt på ett begagnat fordon som importerats från en annan medlemsstat överstiger beloppet av den återstående skatt som ingår i värdet av ett liknande begagnat fordon som redan har registrerats i medlemsstaten.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

118 De kostnader som har förorsakats den finländska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. 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.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

- angående de frågor som genom beslut av den 15 mars 2000 har ställts av Korkein hallinto-oikeus - följande dom:

1) Artikel 95 första stycket i EG-fördraget (nu artikel 90 första stycket EG i ändrad lydelse) medger att en medlemsstat tillämpar ett beskattningssystem på begagnade fordon som importeras från en annan medlemsstat, som innebär att det beskattningsbara värdet fastställs med hjälp av tullvärdet, såsom det definieras i rådets förordning nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4), och kommissionens förordning nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 (svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1), men däremot inte att det beskattningsbara värdet varierar beroende på i vilket handelsled importören är verksam eftersom detta åtminstone vissa fall kan leda till att skatten på det importerade begagnade fordonet överstiger den återstående skatt som ingår i värdet av liknande begagnade bilar som registrerats i medlemsstaten.

2) Artikel 95 första stycket i fördraget medger inte att en medlemsstat tillämpar ett beskattningssystem i vilket begagnade fordon som importeras från en annan medlemsstat påförs en skatt som

- under de sex första månaderna efter det att fordonet registrerades eller togs i bruk motsvarar skatten som påförs en motsvarande ny bil, och

- från och med den sjunde till och med den etthundrafemtionde månaden av det begagnade fordonets användning motsvarar den skatt som påförs ett motsvarande nytt fordon, nedsatt linjärt med 0,5 procent för varje hel kalendermånad.

Ett sådant beskattningssystem innebär nämligen att fordonets faktiska värdeminskning inte beaktas, och det säkerställer inte i något fall att skatten som fastställs med stöd av detta system inte överskrider den återstående skatt som ingår i värdet av liknande begagnade bilar som

registrerats i medlemsstaten.

3) Enligt artikel 95 första stycket i fördraget krävs det att systemet, i de fall då en medlemsstats beskattningssystem innebär att den faktiska värdeminskningen på begagnade fordon som importeras från andra medlemsstater anges på ett allmänt och abstrakt sätt på grundval av kriterier som fastställts i nationell rätt, med beaktande av de rimliga approximationer som är en del av alla system av denna typ, utesluter varje diskriminerande verkan. Detta krav förutsätter dels att bestämmelser om de kriterier på vilka metoden för skönsmässig beräkning av fordonens värdeminskning grundas offentliggörs, dels att ägaren till ett importerat begagnat fordon ges möjlighet att bestrida att en metod med skönsmässig beräkning tillämpas på fordonet, vilket kan leda till att fordonets särskilda egenskaper måste eftersökas för att det skall kunna säkerställas att skatten på fordonet inte överstiger den skatt som ingår i värdet på liknande begagnade bilar som registrerats i medlemsstaten.

4) Den påлага som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och som i den nationella lagstiftningen anges som en "mervärdesskatt" på bilskatten, utgör inte en "mervärdesskatt" i den mening som avses i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388 och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt, och den är förenlig med artikel 33 i detta direktiv.

5) Artikel 95 första stycket i fördraget utgör hinder för en sådan påлага som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, och som påförs bilskatten i den mån som denna påлага på ett begagnat fordon som importeras från en annan medlemsstat överstiger beloppet av den återstående skatt som ingår i värdet av ett liknande begagnat fordon som redan har registrerats i medlemsstaten.