

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

ELEANOR SHARPSTON

fremsat den 13. juli 2006¹

1. Med denne anmodning om en præjudiciel afgørelse ønsker Bács-Kiskun Megyei Bíróság (landsretten i Bács-Kiskun), Ungarn, oplyst, hvorvidt en national registreringsafgift på motorkøretøjer er uforenelig med a) artikel 23 EF og 25 EF, hvorefter told ved indførsel og andre afgifter med tilsvarende virkning er forbudt mellem medlemsstaterne, b) artikel 90 EF, hvorefter interne afgifter, der indebærer en forskelsbehandling af varer fra andre medlemsstater, er forbudt, eller c) artikel 33, stk. 1, i sjette momsdirektiv², hvorefter medlemsstater må opretholde eller indføre alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, forudsat at disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen. Den omhandlede afgift pålægges ethvert køretøj, der første gang tages i brug i medlemsstaten, og beløbet fastsættes på grundlag af køretøjets tekniske kendetegn og miljømæssige klassificering, uanset dets værdi.

2. Spørgsmål vedrørende den samme registreringsafgift er tillige blevet forelagt Domstolen i sag C-290/05, Nádasdi, i hvilken sag jeg også fremsætter forslag til afgørelse i dag. Spørgsmålene i den sag angår imidlertid specifikt virkningen af den pågældende afgift for brugte køretøjer samt foreneligheden heraf med artikel 90 EF.

Fællesskabsretten*EF-traktaten og afledt ret*

3. Artikel 23 EF³ er affattet således:

»1. Fællesskabets grundlag er en toldunion, som omfatter al vareudveksling, og som

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, som ændret flere gange, herefter »sjette direktiv«).

3 — Forbuddene i artikel 23 EF, 25 EF og 90 EF var tidligere indeholdt i EF-traktatens artikel 9, 12 og 95, hvortil der henvises i ældre retspraksis. Af hensyn til sammenhængen skal jeg i det følgende anvende den nye nummerering.

indebærer forbud mod told ved indførsel fra og ved udførsel til andre medlemsstater, såvel som mod alle afgifter med tilsvarende virkning [...]

Endvidere må ingen medlemsstat pålægge varer fra andre medlemsstater interne afgifter, som indirekte vil kunne beskytte andre produkter.«

2. Bestemmelserne i artikel 25 [...] finder anvendelse på varer med oprindelse i medlemsstaterne, og på de varer hidrørende fra tredjeland, som frit kan omsættes i medlemsstaterne.«

6. Sjette direktivs artikel 33, stk. 1, bestemmer:

4. Artikel 25 EF bestemmer:

»Told ved indførsel og udførsel og andre afgifter med tilsvarende virkning er forbudt mellem medlemsstaterne. Dette gælder også finanstold.«

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser, navnlig sådanne, der er fastsat i gældende fællesskabsbestemmelser om den generelle ordning for besiddelse af, omsætning af og kontrol med punktafgiftspligtige varer, er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringsaftaler, afgifter på spil og væddemål, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, dog forudsat at disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

5. Artikel 90 EF lyder:

Retspraksis

»Ingen medlemsstat må direkte eller indirekte pålægge varer fra andre medlemsstater interne afgifter af nogen art, som er højere end de afgifter, der direkte eller indirekte pålægges lignende indenlandske varer.

7. Domstolen har flere gange taget stilling til disse bestemmelser navnlig i forbindelse med nationale afgifter på motorkøretøjer, der er indført fra andre medlemsstater.

8. For det første fremgår det af fast retspraksis, at bestemmelserne i artikel 25 EF vedrørende afgifter med tilsvarende virkning som told, og bestemmelserne i artikel 90 EF vedrørende diskriminerende interne afgifter ikke kan anvendes kumulativt, hvorfor en og samme afgift ikke samtidig kan henhøre under de to grupper⁴.

9. I denne forbindelse må en registreringsafgift på motorkøretøjer, der ikke opkræves, fordi køretøjet føres over grænsen til en medlemsstat, men i forbindelse med køretøjets første registrering på denne stats område, anses for at henhøre under en almindelig intern afgiftsordning for varer og skal derfor behandles på grundlag af artikel 90 EF⁵.

10. Hvad angår pålæggelse af afgift på brugte køretøjer i henhold til artikel 90 EF, har jeg opsummeret de vigtigste af Domstolens afgørelser⁶ i punkt 4-22 i forslaget til afgørelse i Nádásdi-sagen, som jeg henviser til.

11. Af denne retspraksis kan det udledes, at en national afgift, der kun opkræves en gang for hvert køretøj i forbindelse med dets første indregistrering i en medlemsstat, kun er forenelig med artikel 90 EF, såfremt den — for så vidt som den vedrører brugte køretøjer — beregnes således, at en forskelsbehandling af sådanne køretøjer fra andre medlemsstater undgås. En sådan afgift må derfor ikke belaste indførte brugte køretøjer mere end den residualafgift, der er inkluderet i omkostningerne for et tilsvarende køretøj, der blev indregistreret første gang på et tidligere tidspunkt i den samme medlemsstat.

12. I disse afgørelser anførte Domstolen bl.a., at der ved vurderingen af afgiftens forenelighed med artikel 90 EF skulle tages hensyn til de nærmere vilkår for opkrævningen af afgiften, at forfølgelsen af miljømæssige mål ikke fritager en medlemsstat for forpligtelsen til at undgå forskelsbehandling, at værditabet ikke nødvendigvis skal vurderes individuelt og konkret, men kan vurderes på grundlag af tabeller, der er støttet på relevante kriterier, med henblik på at opnå en gyldig vurdering af værditabet, og at det skal være muligt for en indehaver at bestride anvendelsen af sådanne tabeller i tilfælde, hvor der ikke i disse er taget hensyn til de egentlige kendetegn for det pågældende køretøj.

13. Nye køretøjer, der pålægges afgift, er kun omfattet af artikel 90, stk. 1, EF, såfremt der

4 — Jf. f.eks. dom af 29.4.2004, sag C-387/01, Weigel, Sml. I, s. 4981, præmis 63 og den deri nævnte retspraksis.

5 — Jf. dom af 17.6.2003, sag C-383/01, De Danske Bilimportører, Sml. I, s. 6065, præmis 34, og Weigel-dommen, nævnt i fodnote 4, præmis 65.

6 — Dom af 11.12.1990, sag C-47/88, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 4509, af 9.3.1995, sag C-345/93, Nunes Tadeu, Sml. I, s. 479, af 23.10.1997, sag C-375/95, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 5981, af 22.2.2001, sag C-393/98, Gomes Valente, Sml. I, s. 1327, af 19.9.2002, sag C-101/00, Tulliasiamies og Sillin, Sml. I, s. 7487, og Weigel-dommen, nævnt i fodnote 4.

er en indenlandsk produktion. Selv om en sådan afgiftspåleggelse ikke indebærer en åbenlys forskelsbehandling af køretøjer, der er indført fra andre medlemsstater, hvilket ville være i klar modstrid med bestemmelsen, kan der dog opstå tvivl om, hvorvidt den er struktureret på en sådan måde, at den har en indirekte diskriminerende eller beskyttende virkning. I denne forbindelse har Domstolen fastslået, at en afgiftsordning ikke kan anses for at indebære en forskelsbehandling, blot fordi det kun er importerede produkter, bl.a. fra andre medlemsstater, der pålægges den højeste afgift, forudsat at denne satsforskel ikke har til følge, at den fremmer salget af indenlandsk fremstillede køretøjer i forhold til salget af køretøjer importeret fra andre medlemsstater⁷.

14. Artikel 90, stk. 2, EF indeholder et forbud mod interne afgifter, der yder en »indirekte afgiftsmæssig beskyttelse af indenlandske varer i forhold til varer, som uden i [artikel 90] stk. 1's forstand at være lignende varer som indenlandske varer dog delvis, indirekte eller potentielt er i konkurrence med visse af de indenlandske varer«⁸. Der synes ikke at være sager, hvori det er fastslået eller påstået, at påleggelse af afgifter på indførte motorkøretøjer yder en indirekte beskyttelse af andre produkter end motorkøretøjer.

15. Endelig følger det af Domstolens faste praksis, at betegnelsen af en afgift som en omsætningsafgift i henhold til sjette direktivs artikel 33, stk. 1, afhænger af, om afgiften har momsens væsentlige kendetegn i dette direktivs forstand. De væsentlige kendetegn er bl.a. følgende: afgiften anvendes generelt på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser; den er proportional med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer; den opkræves i hvert produktions- og handelsled, herunder i detailhandelsledet, uanset antallet af tidligere transaktioner; og en afgiftspligtig kan fra den afgift, der skal betales, fradrage de beløb, der er betalt i foregående led, således at afgiften i et givet omsætningsled kun pålægges merværdien i dette led, og således at afgiften i sidste instans bæres af forbrugeren⁹.

16. I Tulliasiamies og Siilin-dommen¹⁰ fandt Domstolen, at en finsk »merværdiafgift, og som pålægges automobilafgiften« — hvori beløbet, der skulle betales, bestod af en procentdel af »automobilafgiften«, der i sig selv blev beregnet på grundlag af motorkøretøjets afgiftspligtige værdi — ikke havde de væsentlige kendetegn for moms. For det første udgjorde den ikke en generel skat, da den ikke havde til formål at ramme samtlige økonomiske transaktioner i den pågældende

7 — Jf. f.eks. dom af 30.11.1995, sag C-113/94, Casarin, Sml. I, s. 4203, præmis 17 ff. og den deri nævnte retspraksis.

8 — Dom af 11.8.1995, forenede sager C-367/93 — C-377/93, Roders m.fl., Sml. I, s. 2229, præmis 38.

9 — Jf. Tulliasiamies og Siilin-dommen, nævnt i fodnote 6, præmis 98 og 99.

10 — Jf. fodnote 6, præmis 101 ff.

medlemsstat, men kun vedrørte en begrænset gruppe af goder, dvs. visse motorkøretøjer. For det andet var den ikke proportional med prisen på goderne, men var kun indirekte baseret på motorkøretøjernes pris. For det tredje blev den ikke opkrævet i hvert produktions- og handelsled, idet den kun blev opkrævet én gang på et gode, og den havde ikke til formål at beskatte merværdien i et bestemt produktions- og handelsled, men den samlede værdi.

beregnet som en procentsats af den deklarede værdi. Procentsatsen blev fastsat på grundlag af visse forbrugsmæssige kendetegn for det pågældende køretøj.

National ret

17. Betaling af registreringsafgift (regisztrációs adó) er en forudsætning for registrering af personbiler eller campingvogne¹¹, der tages i brug i Ungarn.

18. Indtil den 1. februar 2004 blev der for sådanne køretøjer opkrævet en forbrugsafgift (fogyasztási adó). Det var et engangsbeløb

19. Med virkning fra denne dato blev forbrugsafgiften ved lov nr. CX/2003 (lov om registreringsafgift) erstattet af en registreringsafgift. Registreringsafgiften opkræves som et fast beløb for hver kategori af køretøjer. Køretøjerne klassificeres hovedsageligt efter motortype¹² og kapacitet samt efter deres miljømæssige klassificering¹³. Der er også kategorier for »veteranbiler« og »andre« køretøjer. Afgiftens størrelse er uafhængig af køretøjets værdi. Den opkræves, uanset om køretøjet er indført (og uanset om det er et nyt eller et brugt køretøj) eller produceret i Ungarn.

20. Der opkræves også andre afgifter (herunder årlig afgift) på motorkøretøjer, hvilket dog ikke er relevant i denne sag. I mod-

¹² — Dvs. benzin eller diesel.

¹³ — Det drejer sig om en klassificering på en skala fra 1 til 10, som tilsyneladende i det væsentlige er støttet på udstødning og støjemission. Bedre miljøresultat angives ved en højere klassificering. I forbindelse med registreringsafgiften tages der kun hensyn til, hvorvidt klassificeringen er under 5 (hvilket medfører en højere afgiftsats) eller 5 eller mere (hvilket medfører en lavere sats).

¹¹ — Forskellige bestemmelser, der ikke behandles her, kan finde anvendelse på andre typer af køretøjer. I det følgende skal jeg imidlertid kun anvende udtrykket »køretøj« for »personbil eller campingvogn«, som registreringsafgiften finder anvendelse på.

sætning til visse af disse afgifter refunderes registreringsafgiften i almindelighed ikke, såfremt et køretøj ikke længere kører på vejene.

betragtes som told eller en afgift med tilsvarende virkning, kunne den betragtes som en forbudt afgift, der er i strid med artikel 90 EF eller som en omsætningsafgift, der er forbudt i henhold til sjette direktivs artikel 33.

Hovedsagen og forelæggelseskendelsen

21. Den 28. december 2004 indledte sagsøgeren i hovedsagen, Ilona Németh, proceduren med henblik på betaling af registreringsafgiften for et motorkøretøj af mærket Ford Mondeo købt i Tyskland¹⁴, som var udstyret med en dieselmotor med en slagvolumen på 1998 cm³, og som henhørte under miljøkategori 7. På grundlag heraf fastsatte afgiftsmyndigheden registreringsafgiften til 390 000 HUF (ca. 1 550 EUR).

22. Ilona Németh påklagede denne afgørelse med henvisning til, at afgiften var i strid med fællesskabsretten. Hun fastholdt, at registreringsafgiften reelt var en indførselstold, og at den som sådan var forbudt mellem medlemsstaterne i medfør af artikel 23 EF og 25 EF. Såfremt registreringsafgiften ikke kunne

23. Afgiftsmyndigheden fastholdt sin afgørelse med henvisning til, at det påhvilede den at anvende gældende national ret, men at det ikke tilkom den at træffe afgørelse om, hvorvidt national ret var i strid med fællesskabsretten.

24. Ilona Németh har anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse. Hun har fastholdt sin tidligere opfattelse, hvorefter de bestemmelser i registreringsafgiftsloven, som det påhviler afgiftsmyndigheden at anvende, er i strid med fællesskabsretten. Afgiftsmyndigheden har anført, at de bestemmelser, der er fastsat ved denne lovgivning, er bindende og ikke overlader den noget skøn.

25. Den nationale ret, der har understreget, at den er første og sidste instans i sager som den foreliggende, har på grundlag af disse

¹⁴ — Ifølge den ungarske regerings opfattelse blev bilen købt brugt, men dette er ikke uddybet nærmere i forelæggelseskendelsen eller i Ilona Némeths indlæg.

argumenter besluttet at anmode om en præjudiciel afgørelse af de følgende spørgsmål:

»1) Kan en national afgift som den ungarske registreringsafgift anses for told eller en afgift med tilsvarende virkning?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende: Kan en national afgift som den ungarske registreringsafgift — hvis betaling er en forudsætning for indregistrering og ibrugtagning af personbiler — anses for en form for importafgift?

3) Såfremt spørgsmål 2 besvares benægtende: Er en national afgift som den ungarske registreringsafgift forenelig med artikel 90 EF og artikel 33 i direktiv 77/388/EØF, eller er den i strid med det fælles merværdiafgiftssystem?

4) Er en national afgift som den ungarske registreringsafgift forenelig med fælleskabsretten på dens nuværende udvik-

lingstrin, når registreringsafgiften på nye og brugte personbiler — bortset fra bilens klassificering ud fra miljøhensyn — er *den samme* og på ingen måde afspejler værditabet på brugte køretøjer og helt er uafhængig af, hvornår bilen blev taget i brug, og hvor længe den (retmæssigt) har været i brug?»

26. Der er ikke fremsat anmodning, hvori der er anført grunde for, at en part ønsker at blive hørt. I henhold til artikel 44a i Domstolens procesreglement er der derfor ikke afholdt retsmøde.

Vurdering

De forelagte spørgsmål

27. Den ungarske regering har udtrykt tvivl med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt de forelagte spørgsmål kan antages til realitetsbehandling. Den forelæggende ret har efter regeringens opfattelse ikke anført en fyldest-

gørende begrundelse for dens beslutning om at anmode om en præjudiciel afgørelse, herunder navnlig med hensyn til spørgsmål 3 (forenelighed med artikel 90 EF og sjette direktivs artikel 33) og spørgsmål 4 (foreneligheden af en afgift, der ikke tager hensyn til værditab, med fællesskabsretten i almindelighed).

28. Regeringen har til støtte herfor henvist til retspraksis, hvorefter det er nødvendigt, at den nationale ret i det mindste i et vist omfang angiver begrundelsen for udvælgelsen af de fællesskabsbestemmelser, som den ønsker fortolket, og angiver den forbindelse, som efter rettens opfattelse består mellem disse bestemmelser og den nationale lovgivning, der finder anvendelse i den sag, der verserer for den. Uden sådanne oplysninger har Domstolen ikke de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give et hensigtsmæssigt svar på spørgsmålene. De givne oplysninger skal tillige give medlemsstaternes regeringer samt andre interesserede parter mulighed for at afgive indlæg¹⁵.

29. Selv om jeg forstår den ungarske regerings tvivl, finder jeg ikke, at den kan begrunde en afvisning af de forelagte spørgsmål. Såvel den ungarske regering som den polske regering og Kommissionen har fundet det muligt at indgive indlæg til alle fire spørgsmål, selv om de i et vist omfang har fortolket og omformuleret de pågældende

spørgsmål. Efter min opfattelse kan Domstolen følge en lignende fremgangsmåde.

30. Spørgsmål 1 og 2 vedrører foreneligheden med artikel 23 EF og 25 EF og indførselstold. Jeg skal behandle disse spørgsmål samlet.

31. Spørgsmål 3 vedrører foreneligheden med for det første artikel 90 EF og for det andet med sjette direktivs artikel 33. Jeg skal behandle disse spørgsmål hver for sig.

32. Endelig vedrører spørgsmål 4 foreneligheden med fællesskabsretten på dens »nuværende udviklingstrin«. Det præciseres ikke i spørgsmålet, i forhold til hvilken del af fællesskabsretten foreneligheden skal vurderes, hvorfor vurderingen efter min opfattelse bør begrænses til de bestemmelser, der er nævnt i forelæggelseskendelsen, dvs. de bestemmelser, der danner grundlag for de tre første spørgsmål. Spørgsmålet vedrører imidlertid specifikt den manglende afspejling af værditabet på brugte køretøjer. Dette punkt er reelt kun relevant i forbindelse med spørgsmålet om diskriminerende interne afgifter og dermed foreneligheden med artikel 90 EF. Det hænger derfor sammen med det første led af spørgsmål 3.

15 — Kendelse af 7.4.1995, sag C-167/94, Grau Gomis m.fl., Sml. I, s. 1023, præmis 9, af 25.2.2003, sag C-445/01, Simoncello og Boerio, Sml. I, s. 1807, præmis 22 og 23, og af 11.2.2004, forenede sager C-438/03, C-439/03, C-509/03 og C-2/04, Cannito m.fl., Sml. I, s. 1605, præmis 8.

Indførselsafgift (spørgsmål 1 og 2)

33. Ilona Németh har i sit skriftlige indlæg navnlig¹⁶ anført, at registreringsafgiften reelt er en fiskal afgift med tilsvarende virkning som told. Hendes vigtigste argumenter i denne forbindelse kan sammenfattes som følger.

34. Registreringsafgiften er ikke en afgift på brugen af et køretøj. En særskilt afgift¹⁷ opfylder denne funktion, og da der er tale om en afgift på brugen, bliver den refunderet, når et køretøj — selv midlertidigt — tages ud af brug. Derimod refunderes registreringsafgiften — i lighed med told, hvormed denne kan sammenlignes — når køretøjet videreeksporteres. Det er endvidere kunstigt at antage, at det, der udløser opkrævningen af registreringsafgiften, er køretøjets ibrugtagning, snarere end indførslen af motorkøretøjet, eftersom det eneste formål med at indføre et køretøj — bortset fra meget få og ubetydelige tilfælde — er at benytte det på

vejene. Med henblik på at sikre kontinuiteten i statsindtægterne blev forbrugsafgiften først indført for at opveje tabet af told¹⁸, men blev dernæst selv erstattet af registreringsafgiften. Indregistrering af et køretøj i Ungarn omfatter andre procedurer og andre gebyrer, således at registreringsafgiften reelt ikke er forbundet med registreringskravene. Det beløb, der opkræves, er kun løst og indirekte afhængig af den faktiske grad af den skade, som et køretøj forvolder på miljøet. Beløbet er gennem motorkapacitet lige så tæt forbundet med køretøjets værdi og kan derfor betragtes som en ad valorem afgift i lighed med told. Efter indførelsen af registreringsafgiften er indførslen af brugte køretøjer til Ungarn ifølge Ilona Némeths oplysninger faldet med 74,3%, hvilket viser, at afgiften virker som en handelsrestriktion med tilsvarende virkning som told.

35. Den ungarske og den polske regering samt Kommissionen er derimod alle af den opfattelse, at den ungarske registreringsafgift ikke er en indførselstold eller en afgift med tilsvarende virkning, som er forbudt i henhold til artikel 23 EF og 25 EF, ligesom den ikke udgør nogen anden form for afgift på indførsel som sådan. Jeg er enig heri og finder ikke i Ilona Némeths argumenter grundlag for at ændre dette synspunkt.

16 — Ilona Németh har bestridt mange aspekter i forbindelse med registreringsafgiften. Flere af disse aspekter vedrører den generelle begrundelse for at opkræve en separat registreringsafgift og metoden til beregning heraf. Jeg gengiver kun hendes argumenter her, for så vidt som de er relevante for denne afgifts forenelighed med de fællesskabsretlige bestemmelser, som den nationale ret ønsker en afklaring på.

17 — Det drejer sig om motorkøretøjsafgiften (*»Gépjárműadó«*), indført ved lov LXXXII af 1991.

18 — Jeg bemærker imidlertid, at forbrugsafgiften blev indført i Ungarn i 1991, mens told på indførsler fra medlemsstater i Fællesskabet blev udfaset mellem 1994 og 2001.

36. For det første fremgår det klart af dommen i sagen *De Danske Bilimportører og Weigel-dommen*¹⁹, at en afgift på *registreringen* af motorkøretøjer principielt ikke opkræves som følge af, at køretøjet føres over grænsen til en medlemsstat, som pålægger den, men som følge af *registreringen* af køretøjet på den pågældende medlemsstats område. En sådan afgift må betragtes som en del af en almindelig intern afgiftsordning for varer. Afgiften skal derfor bedømmes ud fra artikel 90 EF.

37. Det fremgår endvidere, at registreringsafgiften ikke kun pålægges køretøjer, der indføres til Ungarn, men også køretøjer, der fremstilles i Ungarn efter samme takst og ud fra samme kriterier²⁰. Sådanne omstændigheder gør det klart, at den faktor, der udløser afgiften, ikke er indførslen eller det grænseoverskridende element.

38. Ilona Németh har utvivlsomt ret, når hun anfører, at registreringsafgiften reelt opkræves på stort set alle indførte køretøjer kort efter deres indførsel. Det er imidlertid også korrekt, hvilket hun selv har erkendt, at visse køretøjer undgår afgiften. Nogle køretøjer skal kun benyttes uden for det offentlige vejnet, andre skal udstilles på museum

eller indgå i samlinger, atter andre skal muligvis kun tjene som reservedelsbiler. Ingen af disse kategorier skal registreres for at kunne tages i brug på vejene, og derfor undergives de ikke en registreringsafgift efter deres indførsel.

39. Registreringsafgiftens øvrige kendetegn, som Ilona Németh har henvist til, og som efter hendes opfattelse beviser dens lighed med told, ændrer ikke mit synspunkt.

40. For det første beviser det forhold, at registreringsafgiften kan refunderes under omstændigheder, der svarer til dem, hvorunder told kan refunderes²¹, på ingen måde, at de to opkræves som følge af samme begivenhed. Ilona Németh erkender under alle omstændigheder, at registreringsafgiften også kan refunderes i tilfælde af tyveri eller destruktion af køretøjet — omstændigheder, der næppe vil give anledning til refusion af told i henhold til nogen ordning.

19 — Nævnt i fodnote 4 og 5, jf. punkt 9 ovenfor.

20 — Dette punkt synes ikke at være nævnt i akterne i den foreliggende sag, men i forelæggelseskendelsen i *Nádasdi*-sagen anføres det, at biler i Ungarn fremstilles af Magyar Suzuki Rt.

21 — Det drejer sig her om de omstændigheder, hvorunder ungarsk told tidligere kunne refunderes, da det forekommer sandsynligt, at Ilona Némeths argumenter snarere henviser hertil, end til told efter den fælles toldtarif, som nu anvendes af Republikken Ungarn som medlemsstat i Fællesskabet.

41. For det andet er den omstændighed, at registreringsafgiften muligvis blev indført for — i det mindste delvist — at kompensere for en nedgang i indtægterne fra told, som blev afskaffet i handelen mellem medlemsstaterne i Fællesskabet, irrelevant. Det primære formål med enhver beskatning er at øge indtægterne. Arten af én afgift er ikke afgørende for arten af en anden afgift, der er indført for at erstatte denne.

42. For det tredje er det — selv om registreringsafgiftens størrelse i et vist omfang er forbundet med køretøjets værdi, og selv om dette ville gøre den til en ad valorem afgift i lighed med told — et faktum, at mange andre afgifter — f.eks. punktafgift og moms — også er ad valorem afgifter eller har et stærkt ad valorem element og alligevel udgør en del af en rent intern afgiftsordning.

43. Selv om det antages, at indførelsen af en registreringsafgift har bevirket, at importen af brugte køretøjer til Ungarn er faldet og dermed har begrænset samhandelen, er dette ikke i sig selv relevant ved vurderingen i henhold til artikel 23 EF og 25 EF. Disse artikler indeholder ikke et forbud mod enhver foranstaltning, der begrænser handelen, men snarere »enhver økonomisk byrde, [...] som pålægges ensidigt og belaster varer

som følge af grænseoverskridelsen, uanset benævnelse eller opkrævningsmåde«²². Det er artikel 28 EF, der forbyder »[k]vantitative indførselsrestriktioner såvel som alle foranstaltninger med tilsvarende virkning«. Da Domstolen imidlertid ikke er blevet anmodet om at bedømme den ungarske registreringsafgift i lyset af artikel 28 EF, følger det af fast retspraksis, at anvendelsesområdet for denne bestemmelse »ikke omfatter hindringer, som er omhandlet i andre særlige bestemmelser i traktaten, og at de af artikel 23 EF, 25 EF og 90 EF omfattede hindringer af fiskal karakter eller med tilsvarende virkning som told ikke er omfattet af forbuddet efter artikel 28 EF«²³.

44. Da den ungarske afgift klart udgør en *fiskal* afgift og *ikke* opkræves som følge af, at de køretøjer, som den finder anvendelse på, passerer en grænse, må den bedømmes i lyset af artikel 90 EF.

Diskriminerende intern afgift (spørgsmål 3, første led, og spørgsmål 4)

45. I forslaget til afgørelse i Nadasdi-sagen gennemgik jeg kendetegnene for en afgift

22 — Jf. f.eks. dom af 23.4.2002, sag C-234/99, Nygård, Sml. I, s. 3657, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis.

23 — Jf. dommen i sagen De Danske Bilimportører, nævnt i fodnote 5, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis.

som den ungarske registreringsafgift for så vidt som den vedrørte brugte køretøjer i lyset af artikel 90, stk. 1, EF. Jeg drog følgende konklusion:

dien af lignende brugte køretøjer, som allerede er registreret nationalt, er for så vidt angår dette overskydende residualbeløb uforenelig med artikel 90 EF.

- »1) For at kunne fastslå, om en afgift, der pålægges motorkøretøjer når de første gang tages i brug i en medlemsstat, er forenelig med artikel 90, stk. 1, EF, for så vidt som afgiften finder anvendelse på brugte køretøjer, skal virkningen af denne afgift på prisen for sådanne køretøjer, der nyligt er indført fra en anden medlemsstat, sammenlignes med virkningen af residualafgiftsbeløbet på prisen for lignende brugte køretøjer, som allerede er blevet taget i brug i den første medlemsstat, og som allerede tidligere er blevet pålagt den samme afgift. En sammenligning med brugte køretøjer, der allerede er taget i brug i medlemsstaten inden indførelsen af den pågældende afgift, er derimod ikke relevant.
- 2) En afgift, der pålægges brugte køretøjer når de første gang tages i brug i en medlemsstat, og hvis størrelse beregnes uden hensyntagen til køretøjets faktiske værditab, således at afgiften, når den anvendes på brugte køretøjer indført fra andre medlemsstater, overstiger residualafgiftsbeløbet, der er indeholdt i værdien af lignende brugte køretøjer, som allerede er registreret nationalt, er for så vidt angår dette overskydende residualbeløb uforenelig med artikel 90 EF.
- 3) Denne uforenelighed ændres ikke af, at den omhandlede afgift skal forfølge mål, der er forbundet med miljøbeskyttelse, eller at den kun opkræves på grundlag af objektive kriterier, der er relevante for en sådan beskyttelse.«
46. Med hensyn til grundlaget for at nå hertil skal jeg henvise til forslaget til afgørelse i den pågældende sag. I nærværende sag, som er forelagt Domstolen, er der ikke i indlæggene anført noget, som kan ændre mit standpunkt i den pågældende sag.
47. Da den forelæggende ret imidlertid i sit tredje spørgsmål ønsker en afklaring af foreneligheden med artikel 90 EF som helhed, og da kun dets fjerde spørgsmål udtrykkeligt omhandler brugte køretøjer, er det nødvendigt at supplere denne bedømmelse med en kort gennemgang af dette standpunkt for så vidt angår anvendelsen af afgiften på nye køretøjer samt for så vidt angår artikel 90, stk. 2, EF.

48. For så vidt angår nye køretøjer fremgår det af sagen, at registreringsafgiften anvendes uden forskel på såvel køretøjer, der er fremstillet i Ungarn, som på køretøjer, der er indført fra andre medlemsstater. Der er heller ikke nedlagt påstand om, at dette medfører en begunstigelse af salget af køretøjer, der er fremstillet nationalt, i forhold til salget af køretøjer, der er indført fra andre medlemsstater²⁴. Sidstnævnte er følgelig ikke pålagt en intern afgift ud over den, der pålægges lignende indenlandske varer, og afgiften synes — for så vidt som den finder anvendelse på nye køretøjer — at være forenelig med artikel 90, stk. 1, EF.

49. I henhold til artikel 90, stk. 2, EF er interne afgifter, som indirekte vil kunne beskytte indenlandske varer, der uden i stk. 1's forstand at ligne de indførte varer dog er i konkurrence med dem.

50. I denne sag udgør de omhandlede varer personbiler og campingvogne — såvel nye som brugte — og der findes lignende indenlandske varer i Ungarn. Der er ikke nedlagt påstand om, at der er andre indenlandske varer, som ikke er lignende, men som »dog delvis, indirekte eller potentielt er i konkurrence med visse af de indenlandske varer«²⁵. Det er vanskeligt at forestille sig,

hvilke produkter det kunne være. Derfor er det efter min opfattelse uforholdsmæssigt at foretage en vurdering i henhold til artikel 90, stk. 2, EF.

Sjette direktivs artikel 33 (spørgsmål 3, andet led)

51. Det fremgår af forelæggelseskendelsen og af den korte henvisning til bestemmelsen i Ilona Némeths indlæg, at den ungarske registreringsafgift efter hendes opfattelse kan være i strid med sjette direktivs artikel 33, stk. 1, fordi den kan betegnes som en omsætningsafgift.

52. Bestemmelsens ordlyd er imidlertid ikke helt så enkel som et direkte forbud. Den tillader medlemsstaterne at opretholde eller indføre afgifter, »der ikke har karakter af omsætningsafgift«, »forudsat at disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen«. Med sit tredje spørgsmål ønsker den nationale ret ganske enkelt oplyst, hvorvidt en afgift, som den i sagen omhandlede, er forenelig med bestemmelsen. Jeg skal derfor gennemgå begge disse punkter, uden at det er nødvendigt at foretage en længere gennemgang.

24 — Jf. punkt 13.

25 — Jf. punkt 14.

53. For det første er det klart, at den ungarske registreringsafgift ikke har momsens fire væsentlige kendetegn, som alle ifølge fast retspraksis skal foreligge, for at en afgift kan betegnes som en omsætningsafgift, der er forbudt i henhold til sjette direktiv. Momsens kendetegn er følgende:

- Den anvendes generelt på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser.
- Den er proportional med den pris, som den afgiftspligtige forlanger for de goder og tjenesteydelser, han har leveret.
- Den opkræves i hvert led af produktions- og handelsleddet, herunder i detailhandelsleddet, uanset antallet af tidligere transaktioner.
- En afgiftspligtig kan fra den afgift, der skal betales, fradrage de beløb, der er betalt i foregående led, således at

afgiften i et givet omsætningsled kun pålægges merværdien i dette led, og således at afgiften i sidste instans bæres af forbrugeren.

54. Registreringsafgiften, således som den er beskrevet, har ingen af disse kendetegn. Den finder kun anvendelse på en begrænset kategori af varer, nemlig personbiler og campingvogne. Den er ikke proportional med prisen på disse varer, men opkræves efter takster, der fastsættes i henhold til tekniske kendetegn, som såvel nye køretøjer til høje priser, som brugte køretøjer med stort værditab kan besidde. Registreringsafgiften opkræves kun i et led af et køretøjs levetid, nemlig når den første gang tages i brug i Ungarn. Endelig er der ikke i den ungarske lov fastsat nogen bestemmelse om fradrag for en tilsvarende afgift, der er betalt i et tidligere led.

55. For det andet, som jeg tidligere har forklaret, giver opkrævningen af registreringsafgiften ikke anledning til formaliteter ved grænsepassagen. Den udløsende begivenhed er den første ibrugtagning i Ungarn. Køretøjer kan indføres med henblik på andre formål end til brug på det offentlige vejnet uden at blive pålagt afgiften. Afgiften finder også anvendelse på køretøjer, der er fremstillet i Ungarn, og som ikke passerer nogen grænse.

Forslag til afgørelse

56. På grundlag af det anførte foreslår jeg, at Domstolen besvarer de spørgsmål, der er forelagt den til præjudiciel afgørelse af Bács-Kiskun Megyei Bíróság, som følger:

Spørgsmål 1 og 2

- En afgift, der pålægges motorkøretøjer, når de første gang tages i brug i en medlemsstat, uanset stedet, hvor de er fremstillet, og bortset fra indførte køretøjer, som ikke er bestemt til brug på det offentlige vejnet, er ikke en indførelstold eller en afgift med tilsvarende virkning i henhold til artikel 23 EF og 25 EF, og giver heller ikke anledning til formaliteter ved grænsepassagen i henhold til artikel 33, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.

Spørgsmål 3 (første led) og spørgsmål 4

- Når en sådan afgift finder anvendelse uden forskel på såvel nye køretøjer, der er fremstillet i den medlemsstat, der pålægger afgiften, som på nye køretøjer, der er indført fra andre medlemsstater, og forudsat at den ikke medfører en begunstigelse af salget af køretøjer, der er fremstillet i den første medlemsstat, i forhold til salget af køretøjer, der er indført fra andre medlemsstater, er den for så vidt forenelig med artikel 90, stk. 1, EF.

- En afgift, der pålægges brugte køretøjer, når de første gang tages i brug i en medlemsstat, hvis størrelse beregnes uden hensyntagen til køretøjets faktiske værditab, således at afgiften, når den anvendes på brugte køretøjer indført fra andre medlemsstater, overstiger residualafgiftsbeløbet, der er indeholdt i værdien af lignende brugte køretøjer, som allerede er registreret på det nationale område, er for så vidt angår dette overskydende beløb uforenelig med artikel 90 EF.
- Da der ikke er andre indenlandske varer, som kan betegnes som lignende i forhold til nye køretøjer eller brugte køretøjer, men som dog delvis, indirekte eller potentielt er i konkurrence med visse af de indenlandske varer, er det uforholdt at foretage en vurdering af en sådan afgift i henhold til artikel 90, stk. 2, EF.

Spørgsmål 3 (andet led)

- En afgift, der kun finder anvendelse på personbiler og campingvogne, som opkræves efter takster, der fastsættes i henhold til deres tekniske kendetegn, og som kun opkræves, når et køretøj første gang tages i brug i en medlemsstat, og for hvilken der ikke fastsættes bestemmelse om fradrag for en tilsvarende afgift, der er betalt i et tidligere led, kan ikke betegnes som en omsætningsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 33, stk. 1, i sjette direktiv 77/388.