



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Jacob Gurman-Schatz

Artikel 90 EG-fördraget
Hur långt sträcker sig
medlemsländernas frihet?

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Professor Hans-Heinrich Vogel

EG-rätt

VT 2002

Innehåll

FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Introduktion	6
1.2 Syfte och problemställning	7
1.3 Avgränsning	7
1.4 Metod och material	7
2 ARTIKEL 90	9
2.1 Syfte	9
2.2 Artikel 90 (1): direkt diskriminering	9
2.3 Artikel 90 (1): indirekt diskriminering	10
2.4 Artikel 90: ramar för nationella åtgärder	13
2.5 Artikel 90(1) och 90 (2): två olika bedömningsgrunder	14
3 EG-RÄTTENS INVERKAN PÅ BESKATTNING AV BEGAGNADE BILAR I FINLAND	16
3.1 Finlands EU-medlemskap och den nya bilskattelagen 1995	16
3.1.1 Den finska regeringens argument för 1995 års lag	16
3.1.2 Det finska skattesystemet i förändring	17
3.2 Kommissionens formella underrättelse angående 1995 års lag (1998)	18
3.2.1 Den finska regeringens svaromål	18
3.2.2 Ändringar i bilskattelagen 1998	19
3.2.3 Slutliga ändringar 1998	19
3.3 Diskussionen i Finland i samband med ändringarna 1998	20
3.4 Sammanfattning	22
3.5 Den gällande lagstiftningen	22
4 EG-DOMSTOLENS RÄTTSPRAXIS	25
5 MÅLET C-101/00	28
5.1 De faktiska omständigheterna	28

5.2	Domen i Nylands länsrätt	28
5.3	Högsta förvaltningsdomstolens frågor till EG-domstolen	30
5.4	EG-domstolens dom i målet C-101/00 19/9-2002	31
6	DE FINSKA MYNDIGHETERNAS TOLKNING AV DOMEN	33
6.1	Verkställning av bilbeskattningen efter EG-domstolens avgörande	33
6.2	Bilskatten på begagnade importbilar från andra EU-länder	33
7	AVSLUTNING	35

Förord

Min långa vandring från termin 1 har nu tagit slut. Jag har kommit i mål. Under vandringens gång har jag ofta tvivlat på huruvida jag kommer att komma i mål, eller ej. Jag hade aldrig klarat det utan stöd av mina kompisar och hjälp av mina studiekamrater. Jag vill här särskilt tacka: Jonathan Fürst (ha melamed), Johannes Holmgren och Anders Olin (veteranerna), Niklas Jacobsson (pedagogen), Mikael Tarnawski (processaren), Lukas Andersson (pessimisten) och Lars Persson (miljöspecialisten). Tack vare Fredrik Lindholm (piloten, översättaren och PT) har jag fått en ovärderlig hjälp vad gäller översättning av det finska materialet.

Jag vill även passa på att tacka studievägledare Birgitta Ljungberg-Bergman, samt hovrättsassessor Anette Ohlsson utan vilkas hjälp jag omöjligtvis hade kommit i mål.

Det hade varit omöjligt för mig att få insikt i det finska materialet om jag inte hade fått vägledning och tips av advokat Peter Snell, Helsingfors, Finland, som jag här vill tacka.

Jag vill tacka Björn Lindberg för hjälp med korrekturläsning, samt Mattias Gonn för hans synpunkter vad gäller uppsatsens struktur.

Vidare vill jag tacka mina föräldrar för allt stöd.

Sist men inte minst vill jag framföra ett stort tack till min handledare professor Hans-Heinrich Vogel, som under termin 8 fick mig att inse att juridik faktiskt kan vara intressant och som ledsagat mig på upploppet.

Detta examensarbete tillägnas Lucjan Gurman och Fajwel Schatz .(z 1)

Förkortningar

EG	Europeiska gemenskapen
ECR	European Court Report
EU	Europeiska unionen

1 Inledning

1.1 Introduktion

EU är en gigantisk statsbildning med många länder. Det finns hundratusentals lagar och förordningar inom unionen, men för gemene man är de grundläggande principerna om fri rörlighet för varor, tjänster, kapital och människor, en av de lagstiftningsprinciper som definierar EU. För att förstå systematiken av de problem som kommer att tas upp i följande uppsats, är det på sin plats med en allmän inledning i EG-rättens uppbyggnad. EG-domstolen har tidigt slagit fast att medlemskapet i EG innebar att länderna fick inskränka en del av sin suveränitet till förmån för den överstatliga gemenskapsrätten.¹ Denna nya rättsordning som skapats är bindande för medlemsstaterna samt dess medborgare och skall integreras i den nationella rätten.² EG-rätten äger i princip företräde i alla tänkbara konflikter med nationell rätt. För att detta ska kunna ske måste dock den aktuella EG-rättsliga bestämmelsen ha direkt effekt. Flera EG-rättsliga bestämmelser förutsätter att den nationella rätten måste ändras för att på detta sätt införliva EG-rätten i den nationella lagstiftningen.³ EG-rätten får då ett naturligt genomslag och påverkar den nationella rätten inifrån. Direkt effekt innebär i praktiken att enskilda, under vissa förutsättningar, kan åberopa lagar och förordningar som EG utfärdat, även om den enskilda medlemsstaten ännu inte hunnit inkorporera dessa i den nationella rätten. Den aktuella rättsregeln blir då omedelbart tillämplig för dessa personer.⁴

En av de grundläggande principerna inom EG-rätten är bestämmelserna om fri rörlighet av varor och tjänster. Det skall i princip vara möjligt att köpa en vara i ett medlemsland och sedan, utan att någon extra skatt tas ut, föra in den i ett annat medlemsland. Å andra sidan, har de enskilda medlemsländerna enligt artikel 90 i fördraget rätt att själva bestämma sina egna skatter. Vad händer när dessa två bestämmelser kolliderar med varandra?

Denna framställning siktar in sig på att utreda förhållandena vad gäller medlemsländernas rätt att enligt artikel 90 bestämma sina egna skatter, utan att de på ett eller annat sätt, står i strid med bestämmelserna i artiklarna 23 och 25 i fördraget. Artikel 23 statuerar att länderna skall medverka till upprättandet av en gemensam tulltaxa och således arbeta för avskaffandet av alla avgifter med motsvarande verkan. Dessa skall vara förbjudna medlemsstaterna emellan. I artikel 25 står att detta förbud även skall tillämpas på tullar av fiskal karaktär.

¹ Mål 26/62 van Gend en Loos [1963] ECR 1, mål 6/64 Costa v. ENEL [1964] ECR 585

² Ståhl Kristina och Österman Roger P.: *EG skatterätt*, Uppsala 2000, s.19

³ Bernitz Ulf och Kjellgren Anders, *Europarättens grunder*, Stockholm 1999, s. 82

⁴ Ståhl/Österman, s.32

Anledningen till att jag valt att fördjupa mig i detta ämne, är att jag har ett intresse för bilar och fick således upp ögonen för de mycket höga skatter som i Finland åläggs privatimporterade bilar. Det märkliga i det finska fallet är att högre skatt tas ut för en importerande privatperson, än för en företagare som i sin näringsverksamhet importerar bilar.

Jag vill på detta stadium i framställningen klargöra att endast benämningen artikel 90 EG kommer att användas. Härmed åsyftas f.d. artikel 95 i EG-fördraget.

1.2 Syfte och problemställning

Syftet med följande framställning är att undersöka huruvida de enskilda medlemsländerna, i detta fall Finland, följer respektive bryter mot EG-fördragets artikel 90. I framställningen kommer att redogöras för vilka allmänna regler som gäller enligt artikel 90. Fokus kommer att läggas på rättsfallet C-101/00⁵, samt vad de möjliga konsekvenserna av detta fall kommer att bli. Kommer ett för käranden positivt utslag betyda att det står fritt fram för finska privatpersoner, att på samma premisser som svenskar, importera bilar från andra EU-länder? Jag kommer att med bakgrund av redogörelsen för de allmänna regler som finns fokusera på de specialfall där det handlar om regleringar kring import av bilar.

1.3 Avgränsning

Uppsatsen kommer att behandla fall där artikel 90 blir tillämplig i samband med import av bilar och på detta följande diskriminerande åtgärder. Det handlar således om problematiken kring fri rörlighet av varor. Ingen fokus kommer att läggas på de skattetekniska problem som uppstår vad gäller fri rörlighet av människor, tjänster eller kapital. Arbetet koncentreras på den allmänna problematiken kring artikel 90, samt på de specialregler som gäller i Finland. Anledningen till att Finland specialstuderas är, som nämnts, förhandsavgörandet i målet C-101/00. Det kommer, med några få undantag, inte att göras en närmare jämförelse med andra länder. Vissa principiellt viktiga rättsfall som rör andra typer av varor (ej nödvändigtvis bilar) kommer att tas upp, men då i begränsad omfattning.

Mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG kommer inte att behandlas närmare.

1.4 Metod och material

Metoden i uppsatsen är både deskriptiv och analyserande. Det kapitel som behandlar de allmänna förutsättningar som gäller enligt artikel 90 är huvudsakligen deskriptivt. Jag har försökt att på ett metodiskt sätt redogöra för vad som karaktäriserar uppbyggnaden, samt syftena bakom artikeln. Detta beskrivs löpande i texten, med förekommande rättsfall.

⁵ Förhandsavgörandet kom 19/9-2002

Den del av uppsatsen som behandlar de finska reglerna är även den deskriptiv.

Behandlingen av målet C-101/00 kommer att göras i ljuset av andra liknande ”bilfall”. Rättspraxis har legat till grund för en stor del av detta avsnitt och även uppsatsen i övrigt.

Analys av problemen kommer att ske genomgående under arbetet. I slutet sammanfattas dessa slutsatser. Framställningen kommer att ha en allmän juridisk, snarare än en skatteteknisk karaktär.

Vad gäller redovisning av rättsfallen samt det rådande rättsläget har till stor del EG-domstolens rättspraxis använts. EU:s sökmotor Eur-Lex (<http://europa.eu.int/eurlex/>) har härvid varit till ovärderlig hjälp. I den del av uppsatsen som behandlar artikel 90 har förutom rättspraxis, olika juridiska läroböcker varit de primära källorna. I avsnittet om den finska lagstiftningen har finsk facklitteratur, artiklar i finska facktidningar samt offentligt tryck och själva lagtexten, varit de främsta källorna.

2 Artikel 90

2.1 Syfte

Syftet med artikel 90 kan formuleras som följande:

Artikel 90 skall hindra att målen med artiklarna 23 och 25 blir underminerade genom diskriminerande intern skattelagstiftning dvs. att tillgodose den fria rörligheten för varor mellan medlemsstaterna. Artiklarna 23 och 25 är konstruerade för att förhindra att finansiella åtgärder, vare sig i form av tullar eller andra liknande avgifter hindrar det fria flödet av varor.⁶ Trots att nationella åtgärder som skatt vid gränserna inte behöver vara protektionistiska för att fångas upp av artiklarna 23 och 25, så är de ofta det ändå. Fördraget förbjuder därför i lag sådana åtgärder, oberoende av vilken form de tar sig, när de har blivit införda som resultat av att en produkt *kommit in över en gräns*. Dessa föreskrifter skulle emellertid vara till liten nytta om det skulle vara fritt fram för en stat att ”skada” produkter, när de redan var *inom* landets gräns, genom att taxera dessa varor med diskriminerande skatter och på så sätt missgynna importerade varor, som konkurrerar med de inhemska. Artikel 90 har således som syfte att hindra detta från att inträffa. Detta har fastställts av EG-domstolen.⁷ Artikel 90 var en av de första som ansågs vara direkt tillämpliga på inhemsk lagstiftning.⁸ Artikel 90 är tillämpningsbar på ett stort antal situationer, som nedan kommer att redovisas.

2.2 Artikel 90 (1): direkt diskriminering

Artikel 90, första stycket (1) kräver inte av en medlemsstat att den skall anta ett visst system för intern skattelagstiftning. Det enda kravet som ställs är att det skattesystem som väljs, tillämpas utan att diskriminera liknande importerade produkter. I *Hansen* fallet⁹ uppkom frågan huruvida en tysk spritimportör hade rätt till att dra fördel av vissa skattelättnader inter alia gentemot produkter som var framställda av frukt från mindre producenter samt kollektivjordbruk. Domstolen kom fram till, att sådana skattelättnader kunde tjäna vissa legitima ekonomiska och sociala mål, som t.ex. användandet av visst råmaterial, framställandet av spritprodukter med särskilt hög kvalitet, eller kontinuerad verksamhet hos en speciell kategori av verksamheter såsom spritfabriker. Domstolen underströk dock att alla dessa skattelättnader endast kunde genomföras om de inte medförde utökad

⁶ Craig Paul och de Burca Grainne: *EU law -text, cases and materials*, 2:a upplagan, Oxford 1998, s. 561

⁷ Målen 2 och 3/62 kommissionen mot Belgien och Luxemburg [1962] ECR 425, 431 ; 252/86 Gabriel Bergandi mot Directeur Général des Impôts [1988] ECR 1343, 1374.

⁸ Farmer Paul och Lyal Richard, *EC tax law*, New York 1994, s. 36

⁹ Mål 148/77 [1978] ECR 1787

diskriminering enligt artikel 90 för spritdrycker som importerats från andra medlemsländer.¹⁰

Den ovannämnda principen slogs senare fast i fallet *kommissionen mot Italien*¹¹, där den italienska staten tog ut lägre skatt på regenererad olja än på vanlig olja. Detta motiverades av miljöhänsyn, men importerad regenererad olja åtnjöt inte dessa skattemässiga fördelar. Italienarna hävdade att detta förfarande var nödvändigt då man, när det gällde importerad olja, inte med säkerhet kunde fastställa huruvida det rörde sig om regenererad eller vanlig olja. Argumentet underkändes av EG-domstolen som menade att bevisbördan låg på importörerna, som med hjälp av t.ex. ursprungscertifikat från det exporterande landet, kunde visa på vilken slags olja det egentligen rörde sig om.

Reglerna om icke-diskriminering vad gäller uppbörd av skatter åsidosätts också, om tillvägagångssättet vid uppbörden behandlar inhemska varor annorlunda än de varor som kommer från andra medlemsstater. Detta var fallet i *kommissionen mot Irland*.¹² Här behandlades alla varor oavsett ursprung lika beträffande själva skattesatsen men de inhemska producenterna gynnades genom att de fick längre tid på sig att betala själva avgiften. Importörerna var å andra sidan tvungna att direkt betala de avkrävda avgifterna.

2.3 Artikel 90 (1): indirekt diskriminering

Artikel 90 (1) vänder sig även mot fall av indirekt diskriminering. Det är sålunda redan på detta tidiga stadium i denna framställning omöjligt att inte gå in på problematiken gällande indirekt diskriminering av vissa fordon. Ett av de vägledande rättsfallen på området berör detta : *Humblot mot Directeur des Services Fiscaux*.¹³

Fallet handlar om en årlig bilskatt som krävdes enligt fransk lag. Skattesumman bestämdes i förhållande till bilens ”skattehästkrafter”(shk). (Termen är en skatteteknisk term och motsvarar inte bilens egentliga motorstyrka.)

Hade bilen under 16 shk, så beskattades den gradvis upp till ett maximum av 1100 francs. Bilar med en motorstyrka över 16 shk beskattades med en schablonavgift på 5000 francs. Det fanns ingen fransktillverkad bil inom detta segment med en motorstyrka över 16 shk, vilket betydde att denna schablonskatt endast drabbade importerade bilar. Humblot blev krävd på den högre schablonmässiga summan på en importerad bil med 36 shk styrka och argumenterade, att en sådan bestämmelse stred mot dåvarande artikel 95.

¹⁰ Ibid., p. 2

¹¹ Mål 21/79 [1980] ECR 1

¹² Mål 55/79, [1980] ECR 481

¹³ Mål 112/84, [1985] ECR 1367

Domstolen skulle besvara följande fråga :

Förhindrade bestämmelserna i dåvarande artikel 95, att man avgiftsbelägger bilar, vilkas skattehästkrafter överstiger en viss styrka, med en skatt som är flera gånger högre än den högsta progressiva skatt som åläggs bilar med en lägre motorstyrka, om endast bilar importerade från andra medlemsländer kommer att drabbas av denna skatt?

EG-domstolen följde Humblots resonemang och kom i domskälen fram till följande:

12 För det första skall det understrykas att på gemenskapsrättens nuvarande stadium står det medlemsstaterna fritt att underkasta sådana produkter som bilar ett vägskattesystem med en skatt som ökar progressivt beroende på ett objektivi kriterium som t.ex. motorstyrka i skattehästkrafter, som kan fastställas på olika sätt.

13 Ett sådant inhemskt beskattningssystem är emellertid med hänsyn till artikel 95 bara berättigat i den mån det är fritt från all diskriminerande eller protektionistisk verkan.

14 Detta är inte fallet med det i tvisten vid den nationella domstolen ifrågasatta systemet. Detta system har två olika skatter, den ena differentierad, vars belopp ökar progressivt för bilar som inte når upp till en viss motorstyrka i skattehästkrafter, och den andra för sådana som överskrider denna motorstyrka och vars belopp är fast och nära fem gånger högre än den differentierade skattens maximibelopp. Även om ett sådant system inte gör någon formell åtskillnad beroende på produkternas ursprung, uppvisar det klart diskriminerande eller protektionistiska drag som strider mot artikel 95. Motorstyrkan i skattehästkrafter som avgör om den särskilda skatten skall tillämpas har nämligen fastställts på en sådan nivå att endast importerade bilar, särskilt från andra medlemsstater, beläggs med denna särskilda skatt, medan däremot alla bilar av inhemsk tillverkning åtnjuter det betydligt fördelaktigare systemet med differentierad skatt.

15 Om den särskilda skatten inte skulle tas i beaktande skulle de konsumenter som söker jämförbara bilar, särskilt i fråga om storlek, komfort, verklig motorstyrka, underhållskostnad, livslängd, förbrukning och pris naturligtvis välja mellan bilar som ligger både under och över det tröskelvärde för motorstyrka i skattehästkrafter som fastställts i fransk lag. Emellertid medför skyldigheten att erlagga den särskilda skatten en ökning av beskattningen som är mycket högre än den som följer av en övergång från en fordonsklass till en annan i ett system med progressiv beskattning som innehåller sådana väl avvägda nivåer som det differentierade skattesystemet. Denna ytterligare påлага kan motverka de fördelar som vissa importerade bilar från andra medlemsstater kan ha ur konsumentsynpunkt i förhållande till jämförbara bilar av inhemsk tillverkning, i synnerhet som skatten skall erläggas under flera år. I så måtto minskar den särskilda skatten den konkurrens som bilar av inhemsk tillverkning utsätts för och strider därigenom mot den neutralitetsprincip som gäller för interna skatter eller avgifter.

16 Mot bakgrund av föregående överväganden bör den nationella domstolens fråga besvaras så, att artikel 95 i fördraget förbjuder att bilar med en motorstyrka i skattehästkrafter över en viss nivå beläggs med en särskild fast

skatt som är flera gånger högre än den högsta progressiva skatt som läggs på bilar som inte når upp till denna motorstyrka när de enda bilar som drabbas av den särskilda skatten är importerade bilar, särskilt från andra medlemsstater.

Humblot-fallet visar EG-domstolens beslutsamhet att fånga all indirekt, och direkt form av diskriminering. Domstolens argumentation var enligt bedömare¹⁴ övertygande och visar på hur en lagstiftning som den ovannämnda, kan förvrida konkurrensaspekten inom en viss marknad, i detta fall bilmarknaden.

Den franska regeringen gav dock inte upp. Man ersatte den underkända 5000 francs skatten med nya skatter, som även de var bundna till bilens motorstyrka.¹⁵ Det var alltså frågan om en progressiv skatt, men den var inte enhetligt progressiv. För det första så ökade den mindre skarpt på den nivå där de mer exklusiva franska bilarna fanns, för det andra så innehöll skatten en invecklad beräkningsformel av själva skattehästkrafterna som resulterade i högre skattetryck endast på importerade bilar.¹⁶ Giltigheten av dessa åtgärder prövades i *Feldain*-fallet¹⁷ där domstolen naturligtvis, i linje med *Humblot*, underkände den franska beskattningen såsom protektionistisk.

Även fallet *kommissionen mot Grekland*¹⁸ är ett "bilfall". Domstolen blev i detta fall ställd inför ett annat progressivt skatteuttag, som byggde på bilarnas cylindervolym. Grekland menade att den högre skattesatsen på bilar med större cylindervolym kunde rättfärdigas med att dessa inte bara var lyxprodukter, utan även förorenade mer än mindre motorer. Skatten var dock inte enhetligt progressiv utan ökade skarpt vid en cylindervolym på 1201 cm³, och sedan igen vid en cylindervolym på över 1801 cm³. Det visade sig att de flesta bilar tillverkade i Grekland hade en cylindervolym på 1300 cm³, inga bilar producerades med en cylindervolym på över 1600 cm³, sålunda innebar detta rent praktiskt att de skarpa ökningarna i skatt endast applicerades på importbilar. Domstolen gick, något överraskande med tanke på resonemanget i *Humblot*-fallet på Greklands linje. Rätten menade att den grekiska lagstiftningen var förenlig med bestämmelserna i dåvarande artikel 95, eftersom en konsument som av skatteskäl hindrades att köpa en bil med en cylindervolym över 1800 cm³, sålunda skulle köpa en bil vars cylindervolym låg mellan 1600 cm³-1800 cm³ (vilka alla var importerade). Det andra alternativet skulle vara att köpa en bil som skulle ligga under 1600 cm³ gränsen (detta inkluderade inhemska såväl som importerade bilar). Domstolen avvisade därför kommissionens argumentation:

¹⁴ Craig/de Burca, s.563

¹⁵ Ibid.

¹⁶ Arnall Anthony, Dashwood Alan, Ross Malcolm och Wyatt Derrick, *Wyatt and Dashwood's European Union Law*, 4:e upplagan, London 2000, s. 300

¹⁷ Mål 433/85 [1987] ECR 3521

¹⁸ Mål C-132/88 [1990] ECR I-1567

”Följaktligen har kommissionen inte visat hur skattesystemet i fråga skulle kunna favorisera försäljningen av grekisk tillverkade bilar. Målet måste därför ogillas.”¹⁹

Kritikerna menar att detta skulle vara ett godtagbart argument om domstolen i sitt resonemang hade kommit fram till att bilar med en större cylindervolym än 1800cm³ inte konkurrerade med bilar vars cylindervolym var under 1600cm³, men så var ju inte fallet. Domstolen verkar, i och med det i domen förda resonemanget inte beakta det faktum att en högre skattesats påför en importerad bil med över 1800cm³ cylindervolym än på en inhemskt producerad bil vars motorstorlek ligger under 1600cm³, kan vara till fördel för en annan importerad bil, snarare än en inhemskt producerad. Emellertid, om den inhemskt producerade bilen och den importerade +1800cm³ bilen är ”lika” inom ramen för definitionen i artikel 90, så borde de bli föremål för lika skatt. Är de inte det, så är diskrimineringen ifråga inte befogad på den grund att *andra* importerade bilar inte är föremål för samma diskriminerande åtgärd.²⁰

2.4 Artikel 90: ramar för nationella åtgärder

Det finns fall då diskriminering är ”tillåten”. Detta gäller de fall då medlemsstaten kan visa att det finns ett *objektivt övertygande skäl* för att påföra importerade varor vissa skatter.²¹ Ett sådant skäl kan vara att man vill påverka de egna medborgarnas handlande, genom att få dem att köpa en viss produkt t.ex. med hänsyn till att produkten är miljövänligare än andra produkter. Om medlemslandet kan visa att den nationella lagstiftningen i fallet således inte har något samband med en önskan att gynna de egna produkterna, godtas en sådan förklaring av domstolen.

Detta var fallet i *Chemical Farmaceuti mot DAF SpA*.²² I målet hade Italien beskattat ett på syntetiskt sätt framställt slag av etanol högre än en genom jäsnings naturligt framställt etanolsort. Den bakomliggande tanken med denna skattepolitik var att gynna den på naturlig väg framställda etanol-sorten. Domstolen kom i sina skäl fram till att detta inte var en diskriminerande åtgärd.

Ett liknande fall var *kommissionen mot Frankrike*²³, där kommissionen menade att den lägre franska beskattningen av traditionellt tillverkade söta viner i jämförelse med likörer stred mot dåvarande artikel 95. Domstolen kom fram till att beskattningen inte stred mot gällande lagstiftning då dessa viner ofta framställdes i regioner där jordbruksförhållandena (väder, jordens fertilitet etc.) inte var optimala och syftet med beskattningen var således att uppmuntra produktion i dessa områden. Man slog alltså fast att regionalstöd kunde vara en objektiv grund för högre beskattning enligt artikel 90 och

¹⁹ Ibid., p. 20,21

²⁰ Wyatt m.fl., s. 301

²¹ Bernitz, s.182

²² Mål 140/79 [1981] ECR I

²³ Mål 196/85 [1987] ECR 1597

avvisade således kommissionens argument om att detta förfarande stred mot ovan nämnda artikel.

Medlemsländerna har ofta använt detta argument i sitt försvar vid införandet av skatter som vid första påseendet verkar vara diskriminerande. Detta gäller speciellt i de fall som handlar om specifika skatter på bilar, vilket det ovan behandlade fallet *kommissionen mot Grekland* tydligt visar.

2.5 Artikel 90(1) och 90 (2): två olika bedömningsgrunder

Urskiljningskriterierna mellan artikel 90 (1) och 90, andra stycket (2) kan vara problematiska, då svårigheten ligger i att bedöma *likvärdigheten*. Medan artikel 90 (1) förbjuder högre skatt på likvärdiga importerade produkter, så skall artikel 90 (2) fånga upp de bestämmelser där varorna inte helt kan räknas som likvärdiga, men inte desto mindre kan anses konkurrera med varandra. Kriteriet kan därför sägas vara produkternas likhet, samt deras lika användningsområden.²⁴

När likvärdighetskriteriet är fastställt och artikel 90 (1) kan appliceras, måste skattesatsen på den inhemska, respektive den importerade produkten, vara densamma. Det viktiga i samband med artikel 90 (2), är inte om produkterna är exakt lika, utan om de kan ha liknande kännetecken, samt om de ur ett konsumentperspektiv kan anses som lika.²⁵ Ett exempel på detta är förhållandet mellan olika alkoholhaltiga drycker t.ex. öl och vin, som formellt sett är olika produkter, men som klart kan anses konkurrera med varandra på samma marknad. Om en stat som producerar lite vin, men mycket öl sålunda beskattar vin betydligt högre än öl, blir det tydligt vilka producenter som gynnas.²⁶ Målet med artikel 90 (2) är att förhindra sådana protektionistiska skatteregler från att indirekt skydda inhemska varor. Resonemanget kan följas i fallet *kommissionen mot Frankrike*²⁷, där detta konstaterades.

Åberopar man artikel 90 (2) är det nödvändigt att visa att de i frågan aktuella importerade och inhemska produkterna konkurrerar med varandra, trots att det formellt sett inte handlar om *likadana* varor och att den ålagda skatten verkligen har som mål att gynna den inhemska produkten.

Wyatt och hans medförfattare har förklarat detta på ett ypperligt sett.²⁸ De menar att de ovan behandlade alkoholfallen är goda exempel på hur man kan se skillnaderna mellan artikel 90 (1) och 90 (2). Alkoholhaltiga drycker är inte *en* enhetlig produkt, utan många likvärdiga (vodka, whisky, gin etc.) framställda av sprit. Dessa drycker har flera allmänna gemensamma

²⁴ Mål 196/78, *kommissionen mot Italien* [1980] ECR 385

²⁵ Steiner Josephine och Woods Lorna, *Textbook on EC law*, 7:e upplagan, London 2000, s. 149

²⁶ Craig/de Burca, s. 566

²⁷ Mål 168/78 [1980] ECR 347

²⁸ s. 306

nämnare såsom bl.a. råmaterialet samt tillverkningsprocessen. Spritdrycker kan även konsumeras i olika form t.ex. blandat eller rent.²⁹

De kan även intas under olika tillfällen, som fördrink, till maten eller efter maten.³⁰ Man kan konstatera att det bland alkoholhaltiga drycker finns ett obestämbar antal som definitionsmässigt kan räknas som likvärdiga enligt artikel 90 (1), men att det trots detta finns vissa specifika kännetecken som är gemensamma för alla spritdrycker. Sålunda är det dessa gemensamma kännetecken som avgör huruvida artikel 90 (2) skall tillämpas eller inte. Det finns naturligtvis fall som behandlar problematiken, där det inte är nödvändigt att särskilja mellan rekvisiten i artikel 90 (1) respektive 90 (2), då man inte rimligtvis kan förneka att de aktuella produkterna åtminstone delvis, eller indirekt konkurrerar med varandra.³¹

Det är inte förrän man kommer till fall där den importerade produkten taxeras högre än den inhemska, som det blir någon egentlig skillnad på appliceringen av de båda styckena.

Det faktum att både potentiell och verklig konkurrens ligger inom artikel 90 (2) gör att upptagningsområdet blir väldigt brett. I *kommissionen mot Storbritannien*³² hävdade Storbritannien att öl och vin inte kunde anses som konkurrerande drycker, eftersom öl var en populär dryck som dracks i pubarna, medan vin konsumerades vid särskilda tillfällen. Domstolen underströk i domskälen³³ att det var nödvändigt att undersöka den möjliga utvecklingen vad gäller fri rörlighet för varor inom gemenskapen samt det möjliga ersättandet av en viss vara mot en annan, som skulle kunna bli resultatet av en intensifierad handel. Konsumenternas vanor ändras och det är inte meningen att ett visst lands skattelagstiftning skall styra konsumenten, så att det egna landets industri får en fördel. Domstolen konstaterade i det aktuella fallet, att vin och öl visst kunde anses som likvärdiga under vissa omständigheter.

Romfördraget har gett medlemsländerna ganska stor frihet vad gäller bedrivandet av egen skattepolitik trots de begränsningar som finns enligt artikel 90. Många av de mål som här inledningsvis tagits upp, skulle ha undvikits om det rått en fullständig harmonisering av skattepolitiken. Det är i ljuset av dessa problemställningar kring artikel 90, som man kan studera de problem som uppkommer i de fall som handlar om bilar och diverse speciella skatter som ålagts dessa.

²⁹ Mål 169/78 *kommissionen mot Italien* p.88 ECR 385 [1980]

³⁰ Mål 168/78 *kommissionen mot Frankrike* p.97 ECR 347 [1980]

³¹ *Ibid.*, p.98

³² Mål 170/78 [1980] ECR 417

³³ *Ibid.*, p. 25

3 EG-rättens inverkan på beskattning av begagnade bilar i Finland

3.1 Finlands EU-medlemskap och den nya bilskattelagen 1995

För att till fullo förstå problematiken kring den komplicerade finska lagstiftningen kring begagnade bilar, måste man börja med en bakgrund av den finska lagstiftningen i ett EG-rättsligt/rättspraxis perspektiv.

Bilbeskattningen blev föremål för offentlig debatt i Finland sedan EG-kommissionen gett den finska regeringen en officiell varning på grund av den finska bilbeskattningens skattediskriminerande karaktär.³⁴ Detta eftersom bilskattelagen, enligt kommissionens uppfattning stred mot de EG-rättsliga grundfördragen, eftersom den finska beskattningen diskriminerade importen av begagnade bilar från andra medlemsstater. En närmare redogörelse för detaljerna i detta följer nedan.

Bilskattelagen som trädde ikraft i början av 1995 stiftades med tanke på Finlands EU-medlemskap. Då lagen angående begagnade bilar stiftades, strävade man efter att uppfylla EG-rättens minimikrav. Syftet var att beskattningen av begagnade bilar inte skulle sänkas jämfört med nya fordon, med mer än det som artikel 90 ansågs förutsätta.

3.1.1 Den finska regeringens argument för 1995 års lag

Den finska regeringen framförde att det bl.a. ur miljösynpunkt, skulle vara önskvärt att fordonen skulle representera den nyaste och bästa tekniken.³⁵ Detta argument ter sig vid en närmare granskning av reglerna som ganska så genomskinligt. Det är därför rimligt att anta att man redan på detta stadium var rädd för att förlora de skatteintäkter som inbringas i samband med bilbeskattningen. Vid utarbetandet av bilskattelagen fäste man uppmärksamhet vid det i EG-domstolen tidigare behandlade målet *kommissionen mot Danmark*.³⁶ Då man i Danmark inte uppbar bilskatt på omsättningen av redan skattade bilar, ansåg den finska regeringen detta avgörande innebära att skatten på en bil som för första gången registrerats skulle sänkas i förhållande till sänkningen av fordonets marknadsvärde i förhållande till dess ålder. Enligt avgörandet innehåller fordonets

³⁴ Formell underrättelse SG (1998) D/95/4194

³⁵ Proposition 321/1994, s. 12

³⁶ Mål C-47/88 [1990] ECR I-4509

marknadspris samma proportionerliga skatt oavsett hur marknadspriset utvecklas i samband med fordonets ålder.

Effekten blev dock, att de importerade bilarna beskattades hårdare än de inhemska, dvs. de finska bilhandlarnas bilar. Importen av begagnade bilar är på grund av skattesystemet inte lönsam eftersom priset på en importerad begagnad bil blir nästan lika högt som priset på en motsvarande ny bil i Finland.

Domstolens avgörande i *kommissionen mot Danmark* kunde tolkas som att begagnade fordon beskattas så att skattemängden skulle sjunka t.ex. årligen, på så sätt att sänkningen låg i proportion till fordonets naturliga värdeminskning på grund av ålder.

Denna tolkning kan anses vara skev då även andra faktorer, som mätarställning samt bilens allmänna skick inverkar på bilens marknadsvärde. Ännu en faktor som påverkar beräkningsgrunden, är kopplad till skillnaden mellan olika bilmärken och deras kvalitet. Vissa bilars värde sjunker snabbare än andras och detta är ingenting som kan förutses av en lagstiftare. Den finska regeringen ansåg inte i sin proposition till den nya lagstiftningen, att avgörandet i fallet innebar, att man i det nya beskattningssystemet skulle vara tvungen att beakta sådana marknadsmässiga prisvariationer.³⁷

I propositionen hänvisade den finska regeringen även till den i Grekland och Portugal använda bilbeskattningen och ansåg, att ett schablonmässigt beskattningssystem skulle uppfylla de uppställda krav som gäller enligt artikel 90 EG. Man konstaterade speciellt, att avgörandet i det danska målet, inte ställde andra krav än att priset på en importerad begagnad bil skulle jämföras med priset på en inhemsk begagnad bil dvs. endast de nationella förhållandena skulle vara relevanta.³⁸ En sådan tolkning innebar att en beskattning beräknad på anskaffningsvärdet var oväsentlig.

3.1.2 Det finska skattesystemet i förändring

Skattesystemet för begagnade bilar utarbetades med utgångspunkt i ett enkelt förfarande dvs. att skatten skulle kunna beräknas relativt schablonmässigt. Det ansågs att man i de finska förhållandena inte kunde genomföra ett system grundat på beskattning motsvarande en allmän prisnivå, som gjorts i Danmark. Orsaken till detta var, att inte heller beskattning av nya fordon i Finland byggde på en intern allmän prisnivå. Det var, på grund av det skattesystem som redan var i bruk, naturligt att basera beskattningen av begagnade bilar på en åldersbaserad sjunkande skatteskala, som beräknas från nya bilars skatt. Regeringen ansåg att detta alternativ beaktade det relativa marknadsvärdets utveckling med tillräcklig

³⁷ Proposition 321/1994, s. 14

³⁸ Ibid., s.15

noggrannhet. Vid avvägningen av skattesänkningens belopp utgick man ifrån att skatteprocentens sänkning inte skulle överstiga sänkning av marknadspriset, inte ens för på marknaden välbevarade fordon.³⁹ Man fäste även uppmärksamhet på de situationer där prisnivån på begagnade bilar, jämfört med priset på nya fordon, var förhållandevis högt.

Då det gällde att jämföra med situationen i andra länder samt fordonens prisutveckling, konstaterade den finska regeringen att fordonens användningstid var avsevärt längre, än i flera jämförda centraleuropeiska länder, samt att den genomsnittliga körsträckan var avsevärt högre.⁴⁰

3.2 Kommissionens formella underrättelse angående 1995 års lag (1998)

Enligt kommissionen stod den finska bilskattelagstiftningen trots förändringarna i strid med artikel 90 samt gällande rättspraxis⁴¹, eftersom beloppet på bilskatten minskades linjärt i förhållande till antal månader fordonet varit i bruk. Kommissionen fäste i sin kritik särskild vikt vid följande punkter:

- Skattesänkningen fick inte överstiga 75 % jämfört med skatten på en ny bil, även om den begagnade bilens skatteminskning kunde vara större
- För de första bruksmånaderna beviljades ingen skatteminskning alls, trots att fordonets egentliga värde sjönk omedelbart efter registreringen
- En bil som körts under 10 000 km, fick ingen skatteminskning alls, då den ej ansågs som begagnad.
- Den skattefördel som enligt bilskattelagens 16 § beviljades fordon som utnyttjade miljövänlig teknik beviljades *inte* motsvarande importerade fordon.

3.2.1 Den finska regeringens svaromål

Den finska regeringen anmälde i sitt svaromål från juli 1998 att⁴², man redan hade fäst uppmärksamhet vid de punkter som kommissionen tagit upp och att en proposition om förändring av bilskattelagen, skulle läggas fram under hösten 1998.

Man borde dock vid utarbetandet av den nya lagen 1995 ha förstått att dessa regler stred mot EG-rätten, då de med största sannolikhet medförde en förvrängning av de finska konsumtionsvanorna, vad gäller begagnade bilar. Denna effekt stred i sig mot rådande regler, vilket redan konstaterats i det tidigare behandlade *kommissionen mot Storbritannien*.

³⁹ Ibid., s. 19

⁴⁰ Ibid., s.23

⁴¹ Formell underrättelse SG (1998) D/95/4194

⁴² Regeringskansliets informationscirkulär 143/98

Vid import av begagnade bilar bör man vid beskattningstillfället uppskatta fordonets verkliga värdeminskning. Skatten på en importerad begagnad bil får inte vara högre än den kvarvarande skattemängden för en motsvarande begagnad inhemsk bil.⁴³ Skatten på begagnade importerade bilar skulle inte få eliminera den skattefördel som uppnås genom import av ett fordon. Begagnade importerade bilar skulle beviljas motsvarande åldersreduktioner, samt reduktioner för miljövänlig teknologi som beviljas motsvarande inhemska begagnade bilar.⁴⁴

Regeringens proposition till ändring av bilskattelagen lades fram till riksdagen i samband med de s.k. budgetlagarna 1998.

3.2.2 Ändringar i bilskattelagen 1998

Regeringens proposition om ”lag om ändring i bilskattelagen”⁴⁵ lades fram den 27:e november 1998.

Propositionen innehöll en rad förslag till reformer som skulle bli tillkommissionens kritik:

- Man ville bl.a. införa en ny definition för ”begagnat fordon”⁴⁶,
- en utvidgning av skattereduktionen, samt ökning av dess belopp⁴⁷, skulle genomföras
- En bestämmelse infördes av beviljande av s.k. katalysatorreduktion även för importerade fordon.⁴⁸

Propositionen godkändes i sin helhet, med undantag för obetydliga tekniska ändringar, av riksdagen. Lagändringen tillämpas på fordon vars skatt bestäms från och med den 15 januari 1999. Trots att riksdagen godkände propositionen, föregicks beslutet av en livlig debatt där det framfördes starka tvivel om reformens tillräcklighet.⁴⁹

3.2.3 Slutliga ändringar 1998

Den finska regeringen tolkade kommissionens kritik, som att bilskattelagens stegvisa reduktion i förhållande till bilens ålder borde motsvara ett på den finska marknaden förekommande fordons värdeminskning. För att utreda värdeminskningen för specifika modeller företogs en undersökning, i vilken finansdepartementet inskaffade information om priset på c:a 30 olika

⁴³ se exempel s.18

⁴⁴ Äima Kristiina, *Euroopan yhteisön oikeuden vaikutuksesta käytettyjen ajoneuvojen verotukseen Suomessa*, Defensor Legis, 1998, s. 841

⁴⁵ Proposition 264/1998

⁴⁶ Bilskattelagen 10 §

⁴⁷ Bilskattelagen 7 § p.1

⁴⁸ Bilskattelagen 16 § p.2

⁴⁹ Linnakangas Esko och Juanto Leila, *Tieliikenneverot*, Helsingfors 2000, s. 192

bilmodeller av varierande årsmodeller. Man utredde till vilket pris olika modeller kunnat anskaffats i Helsingforsregionen, för att på detta sätt kunna bestämma en schablonmässig värdeminskning.

I undersökningsmaterialet fanns omfattande mängder statistisk prisdata, för vissa bilmodeller över 1000 statistiska prisdata. De modeller som undersöktes representerade de i Finland oftast förekommande bilmodellerna. I urvalet exkluderade man vissa modeller, då dessa inte ansågs vara intressanta som importalternativ, samtidigt som man inkluderade vissa vars import även som begagnade ansågs vara intressant. De valda bilmodellerna var oftast modellens billigaste version, då dessa var mest förekommande hos bilhandlare. Således täckte materialet, enligt den finska regeringen, största delen av den finska vagnparken.

Man kom fram till att den genomsnittliga värdeminskningen, motsvarade 0,6 % per månad. Värdeminskningen på den finska marknaden var både genomsnittligt och för nästan alla i materialet inkluderade bilmodeller, väldigt linjär under de första 8-10 åren. Efter denna tidsperiod saktade värdeminskningen för vissa modeller ner avsevärt.

Vidare konstaterades att värdeminskningen i början av fordonets brukstid, inte var snabbare än den genomsnittliga värdeminskningen under flera år. Således uppskattades att den under de första bruksåren, statistiskt fastställda värdeminskningen med 0,6 % per månad, även var tillämplig under de sex första bruksmånaderna.

Man ville uppnå att den åldersmässiga skattesänkningen för begagnade bilar varom stadgades i 7 § bilskattelagen, till sin struktur så nära som möjligt skulle motsvara iakttagelserna om fordonets genomsnittliga värdeminskning på den finska marknaden. Det föreslogs att beräkningen av åldersreduktionen skulle ändras, så att skatten sänktes under de första hundra bruksmånaderna med 0,6 % per månad av skatten på motsvarande ny bil.

Förslaget innebar att den stegvisa åldersreduktionen under denna tidpunkt (de första hundra månaderna), exakt motsvarade den på marknaden iakttagna värdeförändringen.⁵⁰

3.3 Diskussionen i Finland i samband med ändringarna 1998

Riksdagens yttranden i samband med propositionens godkännande den 18 december 1998 löd enligt följande:

⁵⁰ Proposition 264/98

”Riksdagen förutsätter att regeringen omgående utreder hur man på ett rättvist sätt, kan definiera en närmast motsvarande ny bils pris, eller på annat sätt, det pris från vilket åldersreduktionerna beräknas”

Riksdagens yttrande grundade sig på finansutskottets betänkande 64/1998, där utskottet kritiserade propositionen.

Utskottet konstaterade att bilskatten beträffande begagnade personbilar, även efter de företagna ändringarna skulle komma att stanna på en sådan nivå, att sund konkurrens mellan import och inhemsk försäljning, inte skulle uppstå.

Utöver detta konstaterade utskottet att stadgandet i lagen, där privata bilhandlare beräknar beskattningens grund, inte kunde ses som vare sig förvaltningsmässigt eller ur ett rättssäkerhetsperspektiv som godtagbart. Skatten grundades på en kalkyl där motsvarande nybilspris användes. Uträkningarna blev på detta sätt godtyckliga eftersom beräkningsgrunden inte var öppen för konsumenten. På grund av detta föreslog utskottet att ett uttalande skulle antas, i vilket riksdagen förutsatte att regeringen omgående skulle utreda hur man på ett rättvist sätt skulle kunna bestämma närmast motsvarande nybilspris, eller på annat sätt det pris på vilket åldersreduktionen skulle beräknas.

Trots denna svidande kritik röstades förslaget igenom i riksdagen. Det är till viss grad oklart hur man skulle tolka riksdagens godkännande av propositionen. Möjligtvis kunde det uppfattas som ett negativt ställningstagande till användningen av det s.k. nettopriset⁵¹ som beskattningsgrund. Man bör dock uppmärksamma, att man redan innan som beräkningsgrund, kunde använda andra länders nettopriser om det ledde till ett skattemässigt mer fördelaktigt resultat. Det är också möjligt att man i yttrandet från riksdagen, kunde utläsa viss tveksamhet mot dessa priser.

I riksdagens yttrande talas det om närmast motsvarande nybilspris, eller annat sätt att fastställa det pris vilket bestämmer åldersreduktionen. Det verkar således som om inte heller riksdagen ansett det vara möjligt att som beskattningsgrund använda den ifrågasvarande begagnade bilens inköpspris.

Det närmast kvarvarande alternativet var det i vilket man skulle använda de allmänna återförsäljningspriserna som grund för beskattningen. Då riksdagen i sitt yttrande talade om ett värde utifrån vilket åldersreduktionen skulle göras och då man samtidigt befast åldersreduktions procenten är det sannolikt att man inte avsett att man som grund skulle använt bilens värde som begagnad dvs. efter att åldersreduktionen gjorts. Det alternativ som således återstod var ett där bilens värde innan åldersreduktionen skulle fastställs med grund i motsvarande ny bils allmänna återförsäljningspris.

⁵¹ Dvs. det skattefria priset

3.4 Sammanfattning

Den finska bilbeskattningen ändrades på grund av EG-medlemskapet genom upphävande av den tidigare lagen om bil och motorcykelskatt (Laki auto- ja moottoripyöräveroista), samt den tullagstiftning som inverkat på bilbeskattningen. En målsättning med reformen var att förflytta bilbeskattningen till ett förfarande som sker i samband med registrering av en bil, istället för ett renodlat tullförfarande.⁵² Den huvudsakliga målsättningen, enligt den finska regeringen, var dock att tillmötesgå kommissionen och förhindra skattediskriminering enligt artikel 90.

De genomförda förändringarna till trots fortsatte den finska lagstiftningen att till sin karaktär vara mycket godtycklig, vilket följande exempel kan belysa. Vid import av en Honda Prelude 1995 års modell ansåg tullverket motsvarande bil utgöras av en helt ny Ford Cougar V6.

Denna bil fick således stå som grund för beräkningen av skattebeloppet för den importerade bilen.⁵³

Jämförelsen är tämligen absurd, då man inte anstränger sig för att göra jämförelsen med en bil av samma fabrikat och dessutom jämför den importerade bilen med en bil från ett helt annat segment. Honda Prelude är en sportcoupè i mellanklassen, medan Ford Cougar V6 räknas till klassen exklusiva sportcoupeer.

3.5 Den gällande lagstiftningen

För att till fullo förstå fallet är det lämpligt att studera de tillämpliga avsnitten i bilskattelagen. (Autoverolaki)

Enligt 1 § 1 mom. bilskattelagen (1482/1994) skall innan fordonet registreras eller tas i bruk i Finland bilskatt betalas till staten i enlighet med denna lag för personbilar (kategori M 1), paketbilar (kategori N 1) och sådana andra bilar vilkas egenmassa är mindre än 1 875 kilogram, för motorcyklar (kategori L 3 och L 4) samt för andra fordon i kategori L.

I 3 § regleras beskattningen av fordon, i vilka minst 50 procent av delarna har bytts ut. För importerade begagnade fordon sker skatteuttag från och med när utbytet uppgår till 25 procent.

Enligt 4 § 1 mom. är importören av ett fordon eller tillverkaren av ett fordon som är tillverkat i Finland skyldig att betala bilskatt.

Enligt 5 § är den som är skyldig att betala bilskatt även skyldig att betala mervärdesskatt avseende bilskatten till det belopp som stadgas i

⁵² Kuitunen Heikki, *Verotus* 3/1997, s. 289 ff.

⁵³ <http://www.dynamiiti.com>

mervärdesskattelagen (Arvonlisäverolaki). Den myndighet som uppbär bilskatten fastställer i samband med uppbörden av bilskatten den mervärdesskatt som skall betalas i enlighet med de tillämpliga bestämmelserna i bilskattelagen om bilskatt.

Av 6 § 1 mom. framgår att bilskatt skall betalas med beloppet av bilens beskattningsvärde, minskat med 4 600 FIM. Skatten skall likväl alltid vara minst 50 procent av bilens beskattningsvärde.

Enligt 7 § uppbärs skatt för ett fordon som importerats begagnat såsom för ett motsvarande nytt fordon, varvid skatten nedsätts enligt denna bestämmelse.

För fordon, för vilka skatten har fastställts den 15 januari 1999 eller senare, gäller 7 § i dess lydelse enligt lag 1160/1998. Enligt den tidigare gällande bestämmelsen, (vilken är den som är tillämplig i målet C-101/00) vid den nationella domstolen, nedsätts skatten för det nya fordonet med 0,5 procent för varje hel kalendermånad räknat från den tidpunkt då fordonet i sex månader varit registrerat eller i bruk. Denna regel gäller alltså oavsett hur mycket man kört under tidsperioden. Skatten nedsattes bara för de 150 första månader fordonet använts.

Om något nytt fordon som motsvarar det begagnade fordonet inte kan påvisas, fastställs skatten enligt 7 § 2 mom. till den skatt som påförs ett nytt fordon vars tekniska och övriga egenskaper närmast motsvarar det importerade fordonet. Om den tid som fordonet varit i användning är kortare än den tid som anges i 1 mom., kan skatten fastställas enligt den faktiska användningstiden. Blir skatten enligt beskattningsvärdet för ett fordon som importerats begagnat högre än den skatt som skulle ha fastställts enligt 1 mom., fastställs skatten enligt fordonets beskattningsvärde.

Enligt 10 § anses ett fordon vara begagnat vid import, om mer än 10 000 kilometer har körts med fordonet enligt en tillförlitlig utredning och om det har varit registrerat utomlands under längre tid än sex månader. Kravet på ett visst antal kilometer togs bort genom lagen 1160/1998 30 december 1998.

Enligt 11 § ligger fordonets anskaffningsvärde för den skattskyldige, minskat med de belopp som anges i 16 §, till grund för ett importerat fordons beskattningsvärde.

I 11 § föreskrivs vidare följande:

Anskaffningsvärdet i fråga om ett importerat fordon är

1. för ett fordon som importerats såsom icke-gemenskapsvara enligt Europeiska gemenskapens tullkodex (Europeiska gemenskapernas råds förordning (EEG) nr 2913/92), det tullvärde som avses i tullkodexen och i Europeiska gemenskapernas råds förordning (EEG) nr 2454/93 om tillämpningsföreskrifter för tullkodexen, samt

2. för ett fordon som importerats såsom gemenskapsvara, ett värde som bestäms med iakttagande av tillämpliga delar av punkt 1.

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

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

I beskattningsvärdet inräknas dock inte värdet av sedvanlig iordningställande av fordonet i försäljningssyfte eller värdet av sådan utrustning för högst 500 mark som fordonet i samband därmed försetts med. Registreringsavgift för fordonet och avgift för registreringsskyltar räknas inte in i beskattningsvärdet.

Enligt 12 § räknas den mervärdesskatt som den skattskyldige enligt mervärdesskattelagen har betalt för ett fordon enligt mervärdesskattelagen inte in i det beskattningsvärde som ligger till grund för bilskatten.

I 37 § föreskrivs att de skattskyldiga skall inge en bilskattedeklaration med de uppgifter som där anges.

Bilskattelagen (1482/1994) är, i dess lydelse innan den ändrades genom lag (1160/1998), tillämplig på omständigheterna i målet vid den nationella domstolen.

4 EG-domstolens rättspraxis

Förutom de i det föregående kapitlet belysta rättsfallen gällande beskattning av importerade begagnade bilar, finns ytterligare ett antal som är av stor relevans för att förstå problematiken kring ämnet.

Enligt kommissionen tog den finska lagstiftningen inte hänsyn till domstolens resonemang i fallet *Nunes-Tadeau*.⁵⁴ I fallet begärde den portugisiska domstolen tolkning av artiklarna 9, 12 och 90. Enligt den portugisiska fordonsskattelagen beskattades begagnade importerade bilar på ett sätt där skatten beräknades på ett mindre fördelaktigt sett, jämfört med i Portugal inköpta begagnade bilar. Käranden ansåg att bilskatten stred mot artikel 90 eftersom importerade begagnade bilar var dyrare på grund av beskattningen än de begagnade fordon som köpts i Portugal, samt för att bilskatten gynnade portugisiska begagnade bilar.⁵⁵

Domstolen ansåg att den portugisiska lagstiftningen stred mot artikel 90, då en begagnad importbil beskattades på ett sådant sätt där man inte beaktade fordonets verkliga värdeminskning.

I domskälen p 15 kom man således fram till:

”Det kan därför konstateras att en regel såsom den i artikel 1.4 i förordningen, vilken begränsar avdraget till 10 procent av den uppburna skatten på nya bilar, utan att ta hänsyn till fordonets faktiska värdeminskning, medför en diskriminerande beskattning av importerade begagnade bilar”

Det viktiga var att man kom fram till att skattesatsen på en importerad bil inte får överstiga den kvarvarande skattedelen på priset av en motsvarande inhemsk bil. Detta kan åskådliggöras med ett exempel:

Antag att bilskatten inom den inhemska marknaden i ett visst land utgår med 30 % av nybilspriset och en person importerar en bil från ett annat land, vars motsvarande exemplar på den inhemska marknaden kostar 100 000. Den kvarvarande skattedelen på denna bil blir således 30 % av 100 000 dvs. 30 000. Därmed får skatten på den importerade begagnade bilen, inte vara högre än 30 000.

De flesta medlemsstater beskattar inte försäljning av begagnade bilar, då skatten redan tagits ut i samband med registrering. Domstolen ansåg vidare att det i fallet inte var fråga om tillämpning av artiklarna 9 eller 12 i fördraget eftersom bilskatten varken kan klassas som en importtull (artikel 9) eller avgift med motsvarande verkan (artikel 12).

⁵⁴ Mål C-345/93 [1995] ECR I-0479

⁵⁵ Ibid., p. 5

I *Nunes-Tadeau*-målet hänvisade domstolen till *Lourenco Dias*-avgörandet⁵⁶, där det konstaterats att en skatt som tillämpats utan åtskillnad mellan portugisiskt tillverkade bilar, samt importerade nya och begagnade bilar stred mot artikel 90.

Domstolen hänvisade i sina domskäl även till det tidigare behandlade målet *kommissionen mot Danmark*. I det fallet ansågs att inte bara att den egentliga skattesatsen spelar roll, vid en jämförelse huruvida en skatt är diskriminerande eller inte, utan även själva den tekniska beräkningsgrunden och därtill hörande detaljregler när skatten upp bärs. Vidare konstaterade domstolen att ett nationellt skattesystem strider mot artikel 90, om den eliminerar en skattefördel som uppnås genom att importera någon viss produkt jämfört med om man köper den på den inhemska marknaden.⁵⁷

I *Nunes-Tadeau*- fallet hänvisades till ett grekiskt mål, nämligen *kommissionen mot Grekland*⁵⁸.

I det målet konstaterade domstolen att Grekland inte hade någon konsumtions skatt på de begagnade bilar som såldes inom landet, eftersom skatten redan var betald då bilen köptes för första gången. Detta innebär att en del av skatten kunde anses som del av värdet på en begagnad bil som registrerats i en medlemsstat.

Man bör således jämföra skattebelastningen mellan en importerad och en i det specifika landet såld begagnad bil, för att kunna klargöra om skatten på importerade produkter är diskriminerande.

Den grekiska lagstiftningen stred mot artikel 90 då man inte beviljade importerade bilar 5-20 % årlig skattereduktion på grund av bilens ålder, något som gjordes för inhemskt sålda nya bilar. Importerade bilar beviljades inte heller en reduktionsrätt för miljövänlig teknik, vilket i sig stred mot artikel 90.

Enligt kommissionen följde det av domstolens rättspraxis att artikel 90 är tillämplig vid import av begagnade bilar, samt att man bör jämföra den skattemässiga behandlingen av importerade begagnade bilar och inhemska begagnade bilar.

Domstolen har ansett att ett fordonsvärde årligen sjunker med mer än 5 %. Under de första åren sjunker värdet betydligt snabbare jämfört med senare år. Enligt domstolens rättspraxis är en nationell bestämmelse som förbjuder, eller inte möjliggör en skattesänkning för miljövänliga importerade fordon, men som beviljar denna sänkning för motsvarande inhemska fordon diskriminerande dvs. stridande mot artikel 90.⁵⁹

⁵⁶ Mål C-343/90 [1992] ECR I-4673

⁵⁷ Ibid., p. 9

⁵⁸ Mål C-375/95 [1997] ECR I-5985

⁵⁹ Ibid., p.9

Åldersreduktionen i Finland är större än den som Grekland beviljades i fallet C-375/95. Den grekiska regeringen hävdade att reduktionsprocentenheterna som tillämpades på importerade begagnade bilar motsvarade fordonets verkliga värdeminskning i Grekland. Detta stämde om man beaktade att bilarnas brukstid i Grekland var längre än i andra europeiska länder. Priset som användes för att beräkna skatten var nybilspriset på den importerade bilen dvs. det pris bilen kostade som ny och inte priset på motsvarande bil vid importtillfället.⁶⁰

Domstolen konstaterade att den grekiska regeringen inte framlagt bevis på att brukstiden i Grekland var längre än i andra europeiska länder. Detta hade annars inneburit att Grekland kunde ha ifrågasatt kommissionens beräkningssätt av värdeminskningen på begagnade bilar. Vidare konstaterades att ett diskriminerande system, där motsvarande nybils pris beaktas vid skatteberäkningen, endast skulle vara acceptabelt i de fall tillverkarna gör stora regelbundna prishöjningar. Ett sådant beräkningssätt kan inte under några som helst omständigheter på grund av sin slumpmässighet garantera att skatten som riktas mot en importerad produkt, inte skulle kunna vara högre än skattebördan på en motsvarande inhemsk produkt.

Således konstaterade domstolen att de detaljerade regler som användes för fastställande av bilskatten, ledde till att dessa bilar diskriminerades skattemässigt.

Finland har, som bekant, i och med sitt EU-medlemskap förbundit sig att inlemma gemenskapens lagstiftning, genom principen om gemenskapsrätten företräde framför nationell rätt. Följaktligen är domstolens avgöranden i bilbeskattningsmål en del av den finska rättsordningen och dessa avgöranden har, vid konfliktsituationer, företräde framför finsk lagstiftning.

Detta grundläggande faktum torde inte fullt ut ha beaktats i den finska lagstiftningen.

⁶⁰ Ibid., p.24

5 Målet C-101/00

5.1 De faktiska omständigheterna

Det huvudmål som jag har studerat är mål C-101/00 *Tulliasiames mot Antti Siilin*. EG-domstolens förhandsbesked kom den 19 september 2002.

Fallet handlade om Antti Siilin, som den 2 mars 1998 köpte en personbil av märket Mercedes Benz 190 2.0 diesel för 7 350 Deutsche mark(DEM)⁶¹ från en bilhandlare i Tyskland. Fordonet var tillverkat den 1 januari 1986 och registrerat den 13 november 1986. Bilen hade som tilläggsutrustning en automatisk växellåda och en mekaniskt manövrerad taklucka. Den 20 april 1998 införde Antti Siilin bilen, med en mätarställning på 18000 mil, till Finland och lämnade in en bilskattedeklaration.

Helsingfors distriktstullkammare utgick från värdet av en likartad ny bil på 41 100 DEM och tillade 3 880 DEM för tilläggsutrustningen. Omräknat ledde detta till ett värde av 136 851 finska mark (FIM).⁶² Från detta avdrogs ett schablonbelopp på 4 600 FIM och ett belopp på grund av ålder på 85 963 FIM. Bilskatten fastställdes till 46 288 FIM och den därtill hänförliga mervärdesskatten till 10 183 FIM. Enligt Antti Siilins mening hade de finska importörernas försäljningspris lagts till grund för de listade priserna före skatt. Antti Siilin betalade in det totala skattebeloppet den 21 april 1998.

Antti Siilin väckte emellertid talan mot skattebeslutet vid den behöriga förvaltningsdomstolen, Nylands länsrätt.

Vad beträffar mervärdesskatten yrkade han att skattebeslutet skulle upphävas. Vad gäller bilskatten yrkade han att ärendet skulle återförvisas till tullmyndigheten. Till grund härför anförde han, med stöd av domen i målet *Nunes-Tadeau*, att bilskatten inte får vara högre än den återstående skattedel som ingår i värdet av en bil på den finska marknaden, som mot bakgrund av dess ålder, egenskaper och skick var likartade hans begagnade bil.

5.2 Domen i Nylands länsrätt

Nylands länsrätt fann att tullmyndigheten beräknat bilskatten på ett sådant sätt att den faktiska värdeminskningen inte hade prövats. Det hade vidare inte undersökts om den bilskatt som fastställdes för Antti Siilins bil överskred den återstående skattedel som ingår i värdet av en likartad bil av samma märke och samma årsmodell som är registrerad i Finland. Bilskattelagens 7 § innehöll inte någon punkt som skulle göra det möjligt att, till den

⁶¹ Dåvarande valuta i Tyskland

⁶² Dåvarande valuta i Finland

skattepliktiges fördel, avvika från det schablonmässiga beräkningssystemet. Utifrån ett EG-rättsligt perspektiv kom dock Nylands Länsrätt kommit till en annan slutsats:

Bilskatten var bestämd enligt det schablonmässiga beräkningssystemet i bilskattelagens 7 §. Bilens verkliga värdeminskning hade inte utretts i samband med detta. Enligt dåvarande artikel 95 samt EG-domstolens avgörande i mål C 345/93 fick bilskatten på en begagnad bil som importerats från en annan medlemsstat inte vara större än den skatt som proportionerligt fanns kvar i priset/värdet på en motsvarande begagnad bil (samma årsmodell, märke) som redan var registrerad i Finland. Tullkammaren hade inte utrett huruvida den fastställda skatten var större än kvarvarande skattedel (proportionerligt kvarvarande i priset) på motsvarande i Finland registrerad begagnad bil av samma årsmodell samt märke, och således hade tullkammaren inte utrett huruvida den fastställda skatten eventuellt var skattediskriminerande enligt dåvarande artikel 95.

Länsrättens beslut motiverades med stöd i följande tolkningsinstruktion som framkom i *Nunes-Tadeau* avgörandet:

Domstolen konstaterade att för att EG:s grundfördrags dåvarande artikel 95 skulle kunna tillämpas, borde man utöver indirekta eller direkta skatter även granska de skatter som tillämpas på inhemska respektive importerade produkter. Detta särskilt för att man skulle kunna jämföra importerade begagnade bilar med beskattningen av bilar köpta i ifrågavarande medlemsstat, i de fall det är frågan om produkter som är inbördes konkurrerande och lika. Även själva skattegrunden och till den anknutna detaljerade regler, skulle undersökas särskilt på de sätt som domstolen speciellt konstaterade i målet C-47/88 punkt 18, kommissionen mot Danmark.⁶³

Vad beträffar den finska mervärdesskatten fann Nylands länsrätt att denna, på grund av dess kännetecken, inte var någon mervärdesskatt i den mening som avses i sjätte direktivet och inte heller utgjorde någon förbjuden omsättningsskatt enligt artikel 33. Det strider följaktligen inte mot sjätte direktivet att ta ut en sådan skatt. Eftersom skattebeslutet emellertid skulle omprövas vad gällde bilskatten, fann den nationella domstolen att även beloppet av den mervärdesskatt som var hänförlig till bilskatten på nytt skulle fastställas av tullmyndigheten.

Mot bakgrund härav yrkade såväl tullstyrelsens ombud som Antti Siilin att högsta förvaltningsdomstolen skulle lämna prövningstillstånd vad gäller Nylands länsrätts dom. Tullstyrelsens ombud överklagade beslutet såväl vad gäller den del som avser mervärdesskatten som den del som avser bilskatten, medan Antti Siilin endast överklagade beslutet i den del som avsåg mervärdesskatten.

⁶³ Domen p. 12

Förvaltningsdomstolen upphävde följaktligen beslutet vad gäller bilskatten och återförvisade målet till tullmyndigheten för förnyad fastställelse av skattebeloppet.

Tullkammaren ålades att inhämta information om priset på motsvarande begagnad bil i Finland.

5.3 Högsta förvaltningsdomstolens frågor till EG-domstolen

Den 15 mars 2000 beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att begära ett förhandsavgörande från domstolen beträffande följande frågor:

Bilskatten

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.

Kan artikel 90 EG-fördraget tolkas så, att en sådan nationell bestämmelse om fastställelsen av det beskattningsvärde som utgör grundval för bilskatten inte är diskriminerande, särskilt med hänsyn till att fordonets beskattningsvärde blir olika stort beroende på i vilket handelsled fordonets importör är verksam, det vill säga beroende på om han är verksam inom partihandelsledet, detaljhandelsledet eller som konsument?

Enligt 7 § 1 mom. bilskattelagen tas för ett fordon som importerats 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 150 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.

Kan artikel 90 EG-fördraget tolkas så, att en sådan nationell skattebestämmelse inte är diskriminerande när hänsyn särskilt tas till att

- 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?

Är det utöver de beräkningsgrunder som fastställs i den nationella skattebestämmelsen dessutom nödvändigt att 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 90 EG-fördraget?

Mervärdesskatt hänförlig till bilskatten

Kan mervärdesskattedirektivet tolkas så, att den skatt kallad mervärdesskatt 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 hänsyn tas till den omständigheten att skatten enligt de nationella bestämmelserna endast tas ut på grundval av bilskatten?

Om svaret på den fjärde frågan är nekande, kan en sådan skatt ändå beaktas som en sådan skatt eller avgift som får debiteras enligt artikel 33 i mervärdesskattedirektivet?

Om sådana nationella skattebestämmelser inte anses stå i strid med mervärdesskattedirektivet, kan artikel 90 EG-fördraget tolkas så, att dessa skattebestämmelser inte är diskriminerande i den mening som avses i artikeln

5.4 EG-domstolens dom i målet C-101/00 19/9-2002

EG-domstolen började med att konstatera att artikel 90 första stycket tillät att en medlemsstat tillämpar ett beskattningssystem på begagnade fordon som importerats från en annan medlemsstat, som innebar att det beskattningsbara värdet fastställs med hjälp av tullvärdet, men däremot inte att det beskattningsbara värdet varierade beroende på i vilket handelsled importören är verksam. Domstolen menade att detta, åtminstone i vissa fall, kunde leda till att skatten på det importerade begagnade fordonet skulle överstiga den återstående skatt som ingick i värdet av liknande begagnade bilar som registrerats i medlemsstaten.

Vidare menade domstolen att artikel 90 första stycket inte medgav att en medlemsstat tillämpade ett beskattningssystem, i vilket begagnade fordon som importerats 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 som

– 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 kalendermånad.

Ett sådant beräkningssystem, skulle nämligen innebära att fordonets faktiska värdeminskning inte beaktades. Detta innebär i sin tur att man inte kan garantera att skatten som fastställs med stöd av detta system, inte överskred den återstående skatt som ingår i värdet av liknande begagnade bilar, som registrerats i medlemsstaten.

Enligt artikel 90 första stycket i fördraget krävs det att systemet, med beaktande av rimliga antaganden, som är en del av alla system av denna typ, utesluter varje form av diskriminerande verkan.

Detta görs inte i de fall när en medlemsstats beskattningssystem innebär att den faktiska värdeminskningen på begagnade fordon som importerats från andra medlemsstater anges på ett allmänt och abstrakt sätt på grundval av kriterier som fastställts i nationell rätt

Detta krav förutsätter dels att bestämmelser om de kriterier på vilka metoden för skönsässig beräkning av fordonens värdeminskning grundas offentliggörs, dels att ägaren till ett importerat begagnat fordon ges möjlighet att bestrida att en metod med skönsässig beräkning tillämpas på fordonet. Domstolen slog fast att detta i förlängningen 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.

Den skatt som var i fråga i målet vid den nationella domstolen och som i den nationella lagstiftningen angavs som en mervärdesskatt på bilskatten, utgjorde enligt domstolen 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 och var således förenlig med artikel 33 i detta direktiv.

Slutligen konstaterade domstolen, att ett belopp som påfördes bilskatten på ett begagnat fordon som importerats från en annan medlemsstat, översteg beloppet av den återstående skatt som ingick i värdet av ett liknande begagnat fordon som redan har registrerats i medlemsstaten stred mot bestämmelsen i artikel 90 första stycket.

6 De finska myndigheternas tolkning av domen

6.1 Verkställning av bilbeskattningen efter EG-domstolens avgörande

Tullen tillämpade fr.o.m. den 19 september 2002 de principer som kom fram i EG-domstolens avgörande. De nya tillämpningsreglerna publicerades i form av ett cirkulär, 184/010/02, på den finska tullens hemsida den 20 september 2002.⁶⁴

Det konstaterades att domstolen förutsatte att fordonets individuella egenskaper, t.ex. utrustning skulle beaktas. För att kunna bedöma dessa egenskaper skulle tullen vid behov granska fordon när skattedeklarationer lämnas in. Granskningarna kommer att utföras på grundval av en analys på bestämda granskningsplatser som tulldistrikten meddelar. Kunden skall ha möjlighet att åberopa de omständigheter som han anser väsentligt påverkar fordonets marknadsvärde.

Vidare konstateras att det ligger på kundens ansvar att företa en lämplig utredning av dessa omständigheter varefter denna utredning tas i beaktande av tullen vid granskning av fordonet. Enligt tullen ligger det sålunda på kunden att företa en sådan utredning.

Detta konstaterande ter sig märkligt då medlemsländerna, enligt artikel 10 i fördraget, skall vidta de nödvändiga åtgärder som krävs för implementering av de åtaganden som kommer ur fördraget. Ett av dessa åtaganden är, som uppmärksammas i början av framställningen, principen om EG rättens företräde framför nationell rätt. Det åligger således, enligt min mening, helt klart på staten att företa en sådan utredning.

Vad gäller mervärdesskatten konstaterar tullen att den enligt avgörandet även kan tas ut även i fortsättningen, men bara när bilskattebeloppet inte är diskriminerande.

6.2 Bilskatten på begagnade importbilar från andra EU-länder

Som underlag för beskattningsvärdet tas det finländska skattebelagda konsumentpriset på motsvarande nytt fordon. Beskattningsvärdet erhålls

⁶⁴ <http://www.tulli.fi>

genom att multiplicera detta pris med en procentsats enligt fordonsslag (s.k. beskattningsvärdeprocent). Med denna procentsats vill man kalkylmässigt komma fram till det genomsnittliga nettopris som de kommersiella importörerna betalat i partihandelsledet.

Skattbeloppet som räknats ut på ovan beskrivna sätt jämförs med beloppet av den bilskatt som ingår i värdet på ett likadant begagnat fordon som redan registrerats på den finländska marknaden. Jämförelsen grundar sig på marknadsvärdet av ett likadant begagnat fordon. Av detta värde får man direkt bilskattens andel genom att multiplicera marknadsvärdet med en jämförelseskattesats enligt fordonsslag. Med denna procentsats vill man kalkylmässigt komma fram till beloppet av den bilskatt som i genomsnitt ingår i värdet på ett begagnat likadant fordon.

Beloppet av den bilskatt som den skattskyldiga skall betala får inte överstiga denna jämförelseskatt. För bilskatten räknas sedan ut en mervärdesskatt på 22 % enligt 5 § mervärdesskattelagen.

Beskattningsvärdet för en begagnad personbil är i fråga om bensindriven och annan än dieseldriven bil 35 % och i fråga om dieseldriven bil 33 % av det skattebelagda finska konsumentpriset (riktminutpris) på motsvarande nytt fordon.

Bilskatt beräknas på detta beskattningsvärde enligt bilskattelagen dock så att beskattningsvärdet minskas med registreringskostnaderna som enligt lagen inte kan ingå i beskattningsvärdet. Skatten minskas med de ålders- och andra avdrag som bestäms i bilskattelagen.

Bilskattebeloppet som räknats ut enligt bilskattelagen jämförs med den skatt som ingår i värdet på ett likadant begagnat fordon som redan registrerats på den finländska marknaden.

Tullen började tillämpa dessa regler dagen efter förhandsbeskedet.

7 Avslutning

De prövade finska reglerna ter sig orimliga i och med att man vid import av en begagnad bil, jämfört den bilens värde med en motsvarande helt ny bils värde och härigenom beräknat skatteunderlaget. Förutom att detta system, enligt min mening, varit oförenligt med EG-rätten har det även haft klara inslag av godtycklighet, då beräkningsgrunden inte varit öppen för konsumenten.

EG-domstolens rättspraxis är klar och tydlig angående diskriminerande beskattning av importerade varor. Kravet som gång på gång upprepats, är att skatten för den importerade varan inte får överskrida skatten på motsvarande inhemska vara. Om detta kriterium inte uppfylls föreligger diskriminering. I det finska fallet handlar det inte så mycket om att *skydda de inhemska producerade* produkterna, då de behandlade reglerna inte explicit försöker skydda den inhemska bilproduktionen. Detta har varit fallet i många av de redovisade rättsfallen som rör artikel 90.

Det tidigare beskattningssystemet, som den finska staten nu måste ändra, har i stora drag underkänts av EG-domstolen.

Intressant nog verkar det som om detta inte helt har uppfattats av den finska regeringen. Man får tvärtom intrycket, att den finska regeringen tolkat fallet till sin fördel. Det faktum att den 22 % höga momssatsen fick behållas, eftersom den inte ansågs vara en normal mervärdesskatt har målats upp som en halv seger.⁶⁵ Det framstår dock snarare som om det är fråga om det rakt motsatta. Domslutet kan sägas innehålla stark kritik mot den gällande lagstiftningen som inte ändrades tillräckligt 1998, trots kommissionens kritik. Den finska regeringen tonade ned den svidande kritiken, vilket kanske inte gör helt rätt åt den betydelse som EG-domstolen måste tillerkännas för vidare utveckling av EG-rätten

Domstolen lägger fram två konkreta krav som måste säkerställas för att skattesystemet inte skall vara diskriminerande. För det första bör kriterierna på grundval av vilka en faktisk värdeminskning fastställs vara offentliga. Likaså bör bilägaren kunna motsätta sig en tillämpning av en schablonmässig metod och kräva en individuell prövning av just sitt importerade fordon, för att skattens neutralitet skall garanteras.

De av EG-domstolen ställda kraven ger indikation på viljan att styra de kommande ändringarna i den finska lagstiftningen i rätt riktning. Det verkar även som om domstolen gått längre än att endast ge ett avgörande ifråga om tolkningen av EG fördraget. Det ter sig klart, att ett av domstolens mål har varit att säkerställa den individuella konsumentens rättsliga säkerhet oavsett ändringarna som görs. Det finns inte längre någon egentlig utväg för den

⁶⁵ Hufvudstadsbladets nätupplaga 20/9-2002, <http://www.hbl.fi>

finska regeringen att fortsätta med den mycket godtyckliga beskattningen, eller utrymme för ”egna finska ändringar”. EG-domstolen har genom domen gett den enskilde EU-medborgaren en garanterad rättslig ram som är bindande för de finska myndigheterna samt domstolarna, och således kommer även kommissionens krav på rättssäkerhet att uppfyllas. Det bör också noteras att eventuella överskridanden av denna ram banar väg för skadeståndsprocesser mot staten.

En viss godtycklighet i det nuvarande skatteförfarandet konstaterades redan av finansutskottet⁶⁶ och med facit i hand ter det sig som mycket märkligt att propositionen, trots finansutskottets svidande kritik, överhuvudtaget godkändes.

Vi har i denna framställning sett hur den finska regeringen genom sin lagstiftning försökt begränsa EG-rättens inverkan på den nationella lagstiftningen. Från den finska statens sida torde detta ha tätt sig legitimt, då man är rädd att statskassan kommer att förlora miljontals euro i skatteintäkter.

Uppsatsens huvudfall har istället handlat om protektionistiska åtgärder som går ut på att säkerställa statskassans inkomster. Sådana syften förnekades emellertid av den finske finansministern dagen efter domslutet. Han menade att effekterna på statsbudgeten endast kommer att bli en minskning av skatteintäkter i storleksordningen 50-70 miljoner euro.⁶⁷

Det finska finansdepartementet har uppskattat att staten kan komma att förlora flera hundra miljoner euro i skatteinkomster om import av begagnade bilar till Finland kommer att starta i större skala.⁶⁸ Sverige lade ned beskattningen av begagnade bilar i samband med inträdet i EU, efter vilket bilimporten från Tyskland ökade markant.⁶⁹

Utöver den egentliga frågan om artikel 90 och dess tillämpningsområde samt tolkningsvidd, har fallet även tangerat mer generella EG-rättsliga frågor. Med tanke på EG-domstolens tidigare praxis samt kommissionens anmärkning gällande den finska bilskattelagen, förefaller det som om det redan tidigare förelåg starka skäl för den finska regeringen till att självant genomföra förändringar. Istället har de vidtagna ändringarna till sin natur varit kosmetiska.

Det som är skillnaden mellan Sverige och Finland förutom de konkreta detaljerna i fallet, är den principiella viljan att införliva EG-rätten direkt som

⁶⁶ se s. 22

⁶⁷ Hufvudstadsbladets nätupplaga 20/9-2002, <http://www.hbl.fi>

⁶⁸ Sinervä Ilkka, *Käytettyjen autojen verotus voi keventyä*, Kauppalehti 12/5-1998, s. 4 (finsk finansstidning)

⁶⁹ Akkanen Juha, *EU:n komissio moittii Suomea käytettyjen autojen maahantuonnin verosta*, Helsingin Sanomat 9/5-1998, s. C 8

nationell lagstiftning. Idag föreligger inga byråkratiska eller skattetekniska hinder för en svensk konsument att importera en bil från Tyskland.⁷⁰

Den finska staten försöker förhålla processen. Man kan dock inte förhindra de praktiska konsekvenser som kommer till konsumentens fördel i och med domen.

Tidigare jämförde man det importerade fordonet med en motsvarande (där motsvarande var väldigt godtyckligt) ny bil medan man nu skall jämföra med en motsvarande (även i praktiken) begagnad bil. Detta får onekligen till följd att det i fortsättningen kommer att bli billigare att importera en bil till Finland.

Det finska Automobilförbundet beräknade att en 1995 års Mercedes-Benz E 220 D, importerad från Tyskland, i enlighet med de nya reglerna skulle kosta 23 500-25 000 euro efter skatt. Priset ligger ungefär 20-25 procent under det nuvarande marknadspriset i Finland⁷¹, men detta pris är fortfarande dubbelt så högt som motsvarande bil kostar i Tyskland.⁷²

För en någorlunda harmonisering av lagstiftningen mellan medlemsstaterna krävs det diskussion kring en reform av artikel 90. Man kan ställa sig frågan hur artikeln skulle kunna ändras på ett sätt som harmoniserar villkoren för olika konsumenter i EU:s medlemsstater att fritt handla vad de vill, var de vill och ändå bli lika beskattade oavsett om de för in vederbörande vara till sitt hemland.

En av grundtankarna bakom fördraget är gemenskapstanken. EU skall vara en union där det, åtminstone teoretiskt sätt, inte skall spela någon roll var man bor. EU strävar efter att harmonisera lagar och förordningar för att på detta sätt uppnå detta mål. En fråga som onekligen kommer upp i samband med diskussionerna kring artikel 90 är hur långt länderna är beredda att ge upp sin nationella suveränitet. Är man beredd att ge upp den för en mer integrerad EU lagstiftning?

Kanske kommer en fingervisning den 19:e oktober när irländarna skall rösta för eller mot Nicefördraget.⁷³

Vi har i framställningen sett att reglerna i sig är tämligen klara, men att medlemsstaterna inte gärna vill överge protektionistisk lagstiftning. Det återstår således en lång väg innan finska konsumenter kan importera bilar till Finland under samma premisser som svenska konsumenter kan privatimportera bilar till Sverige.

⁷⁰ För detaljer se: www.tullverket.se

⁷¹ Hufvudstadsbladets nätupplaga 22/9-2002, <http://www.hbl.fi>

⁷² <http://www.mobile.de>

⁷³ <http://www.svd.se>

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

Arnall Anthony, Alan Dashwood, Malcolm Ross och Derrick Wyatt: *Wyatt and Dashwood's European Union Law*, 4:e upplagan, London 2000

Bernitz Ulf och Anders Kjellgren: *Europarättens grunder*, Stockholm 1999

Craig Paul och Grainne de Burca: *EU law -text, cases and materials*, 2:a upplagan, Oxford 1998

Farmer Paul och Richard Lyal: *EC tax law*, New York 1994

Steiner Josephine och Lorna Woods: *Textbook on EC law*, 7:e upplagan, London 2000

Ståhl Kristina och Roger P. Österman: *EG skatterätt*, Uppsala 2000

Finskt material

Litteratur

Linnakangas Esko och Leila Juanto: *Tieliikennevero*, Helsingfors 2000

Offentligt tryck

Regeringens proposition 321/1994 om förslag till bilskattelag

Regeringens proposition 264/1998 om förslag till ändring av bilskattelagen

Regeringskansliets informationscirkulär 143/98, svaromål på Formell underrättelse SG (1998) D/95/4194 angående den finska bilskattelagen

Tullens cirkulär 184/010/02 om EG-avgörandets innehåll och dess inverkan på bilbeskattningen

Finansutskottets betänkande 64/1998 om förslag till ändring av bilskattelagen

Bilskattelagen 1482/1994

Tidnings/tidskriftsartiklar

Akkanen Juha: *EU:n komissio moittii Suomea käytettyjen autojen maahantuonnin verosta*, Helsingin Sanomat 9/5-1998, s. C 8

Kuitunen Heikki: *Verotus* 3/1997, s.289-300

Sinervä Ilkka: *Käytettyjen autojen verotus voi keventyä*, Kauppalehti 12/5 1998, s. 4

Äima Kristiina: *Euroopan yhteisön oikeuden vaikutuksesta käytettyjen ajoneuvojen verotukseen Suomessa*, Defensor Legis, 1998, s.836-841

Internet

<http://www.hbl.fi> 2002-09-22

<http://www.tulli.fi> 2002-09-20

<http://www.dynamiiti.com> 2002-07-29

<http://www.tullverket.se> 2002-09-15

<http://www.mobile.de> 2002-10-01

<http://www.svd.se> 2002-10-06

EG-material

Formell underrättelse SG (1998) D/95/4194 angående den finska bilskattelagen

Rättsfallsförteckning

Målen 2 och 3/62, *kommissionen mot Belgien och Luxemburg* [1962] ECR 425, 431

Mål 26/62, *van Gend en Loos* [1963] ECR 1

Mål 6/64, *Costa v. ENEL* [1964] ECR 585

Mål 148/77, *Hansen* [1978] ECR 1787

Mål 168/78, *kommissionen mot Frankrike* [1980] ECR 347

Mål 169/78, *kommissionen mot Italien* [1980] ECR 385

Mål 196/78, *kommissionen mot Italien* [1980] ECR 385

Mål 170/78, *kommissionen mot Storbritannien* [1980] ECR 417

Mål 21/79, *kommissionen mot Italien* [1980] ECR 1

Mål 55/79, *kommissionen mot Irland* [1980] ECR 481

Mål 140/79, *Chemical Farmaceuti mot DAF SpA.*, [1981] ECR 1

Mål 112/84, *Humblot mot Directeur des Services Fiscaux* [1985] ECR 1367

Mål 196/85, *kommissionen mot Frankrike* [1987] ECR 1597

Mål 252/86, *Gabriel Bergandi mot Directeur Général des Impôts* [1988] ECR 1343, 1374

Mål C-47/88, *kommissionen mot Danmark* [1990] ECR I-4509

Mål C-343/90, *Lourenco Dias* [1992] ECR I-4673

Mål C-345/93, *Fazenda Pública, Ministério Público mot Américo João Nunes Tadeau* [1995] ECR I-0479

Mål C-375/95, *kommissionen mot Grekland* [1997] ECR I-5985

Mål C-101/00, *Tulliasiames mot Antti Siilin*, ännu ej publicerat i ECR,
<http://curia.eu.int/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=sv&Submit=S%F6k&docrequire=judgements&numaff=c-101%2F00&datefs=&datefe=&nomusuel=&domaine=&mots=&resmax=100>