

HØJESTERETS DOM

afsagt tirsdag den 16. august 2016

Sag 117/2015

(1. afdeling)

Yupex Trading A/S

(advokat Eduardo Vistisen)

mod

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten ved advokat Søren Horsbøl Jensen)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 5. afdeling den 30. april 2015.

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Jytte Scharling, Thomas Rørdam, Jens Peter Christensen, Kurt Rasmussen og Lars Apostoli.

Påstande mv.

Appellanten, Yupex Trading A/S, har gentaget sin påstand om, at indstævnte, Skatteministeriet, skal anerkende, at selskabet for perioden 2005-2007 har krav på efterbetaling af yderligere 15 % i registreringsafgift i forbindelse med eksport af motorkøretøjer, og at den nærmere beløbsmæssige opgørelse af selskabets efterbetalingskrav hjemvises til SKAT.

Selskabet har endvidere gentaget sin anmodning om, at der stilles præjudicielle spørgsmål til EU-Domstolen.

Skatteministeriet har påstået stadfæstelse og modsat sig, at sagen udsættes på forelæggelse af præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen.

Anbringender

Yupex Trading A/S har navnlig anført, at selskabet ved eksport af brugte biler har krav på godtgørelse af registreringsafgift (eksportgodtgørelse), således at restafgiften godtgøres fuldt

ud. Bestemmelsen i registreringsafgiftslovens § 7 b, stk. 3, hvorefter godtgørelsesbeløbet skal reduceres med 15 %, indebærer en traktatkrænkelse, herunder især af TEF artikel 29 (nu TEUF artikel 35) om kvantitative udførselsrestriktioner.

Anvendelsen af bilerne i Danmark ophører ved eksporten, og den danske registreringsafgift bliver uforholdsmæssigt stor, hvis der ikke ydes godtgørelse af hele restafgiften ved eksporten. Reduktion af eksportgodtgørelsen med 15 % efter § 7 b, stk. 3, indebærer en restriktion og betyder, at den danske registreringsafgift af de eksporterede biler ikke er proportional med den faktiske anvendelse af bilerne i Danmark. Det er i strid med det EU-retlige proportionalitetsprincip, hvoraf det følger, at den opkrævede registreringsafgift skal stå i passende forhold til den faktiske anvendelse af bilerne i Danmark.

Reduktionen af eksportgodtgørelsen med 15 % indebærer endvidere en konkurrencefordel for brugte biler, som sælges på hjemmemarkedet. Anvendelse af interne afgifter til konkurrenceforvriddning er i strid med TEF artikel 90 (nu TEUF artikel 110). Afgifterne er også traktatstridige, når den faktiske effekt er en fordel for indenlandsk salg – selv om det kun måtte være aktuelt i visse tilfælde. Bevisbyrden påhviler staten, når denne hævder, at forskelsbehandling til fordel for hjemmemarkedet ikke kan forekomme som følge af afgiftsordningen, og denne bevisbyrde har Skatteministeriet ikke løftet.

De danske regler om godtgørelse af registreringsafgift ved eksport har klar sammenhæng med de EU-retlige regler, og spørgsmålet om lovligheden af de begrænsninger af eksportgodtgørelsen, som følger af § 7 b, stk. 3, bør derfor forelægges for EU-Domstolen med henblik på afklaring af den foreliggende tvivl om betydningen af de relevante EU-regler på området.

Skatteministeriet har navnlig anført, at de danske regler om eksportgodtgørelse i registreringsafgiftslovens § 7 b ikke blev indført, fordi det ifølge EU-retten var påkrævet. Bortset fra visse undtagelser, som er uden betydning for denne sag, er beskatningen af motorkøretøjer endnu ikke blevet harmoniseret i EU. Medlemsstaterne kan derfor frit udøve deres beskatningsbeføjelser inden for dette område under overholdelse af EU-retten.

Når der – som i denne sag – er tale om køretøjer, som er indført i Danmark med henblik på varig benyttelse her i landet, og som derfor ubestridt med rette er blevet afgiftsberigtiget fuldt ud ved indregistreringen, følger det ikke af de EU-retlige regler, at der skal ydes godtgørelse

af registreringsafgift ved senere eksport. Hvis en bil bliver eksporteret til et andet EU-land, hvor der ligeledes skal betales registreringsafgift efter de interne regler i dette land, kan manglende godtgørelse af restafgift i eksportlandet indebære en art dobbeltbeskatning i form af registreringsafgift i begge lande for den samme bil. Som følge af den manglende harmonisering af registreringsafgiftsreglerne i EU er der imidlertid ingen EU-retlige hindringer for denne konsekvens. Det fremgår klart af praksis på området.

Da et krav på godtgørelse af registreringsafgift i forbindelse med eksport af brugte biler ikke følger af de EU-retlige regler, giver EU-retten heller ikke selskabet grundlag for at anfægte, at der kun ydes delvis godtgørelse af restafgiften. Ingen af de regler, som Yupex Trading har påberåbt sig, giver grundlag for et andet resultat. Et generelt princip om, at en medlemsstat kun kan opkræve registreringsafgift for det tidsrum, bilen faktisk anvendes i denne stat, følger således heller ikke af de EU-retlige regler.

Bestemmelsen om, at godtgørelsen af restafgiften beskæres med 15 %, er i øvrigt sagligt begrundet, idet en regel om godtgørelse af hele afgiften uden begrænsning ville få karakter af direkte eksportstøtte, således at det ville blive mere fordelagtigt at sælge brugte biler til udenlandske købere end til danske.

EU-Domstolens praksis efterlader ingen tvivl om den rette forståelse af de EU-retlige regler på området, og der er derfor ikke grundlag for præjudiciel forelæggelse af spørgsmål herom for EU-Domstolen.

Supplerende sagsfremstilling

Højesteret har under sagens forberedelse afslået anmodning om præjudiciel forelæggelse af spørgsmål for EU-Domstolen, herunder ved kendelse af 28. januar 2016. I kendelsen hedder det bl.a.:

”Højesterets begrundelse og resultat

Der er ikke af EU fastsat særlige fællesskabsretlige regler om registreringsafgift af køretøjer, herunder om godtgørelse af registreringsafgift ved udførsel af køretøjer fra en medlemsstat til en anden. Det er Højesterets foreløbige vurdering, at de traktatbestemmelser, som Yupex Trading A/S har påberåbt sig til støtte for anmodningen om forelæggelse, ikke rejser en sådan rimelig tvivl om forståelsen af fællesskabsretten af betydning for den foreliggende sag, at der er grundlag for at imødekomme Yupex Tradings anmodning om at forelægge spørgsmål for EU-Domstolen.”

Supplerende retsgrundlag

Af Kommissionens meddelelse offentliggjort den 10. oktober 2001, KOM(2001) 260, pkt.

3.1.4., fremgår bl.a.:

”Motorkøretøjsbeskatning

...

For tiden er der f.eks. ikke nogen koordinering med hensyn til registreringsafgifter på personbiler. En person i de elleve medlemsstater, der ønsker at købe en bil, vil være nødt til at betale registreringsafgift. Hvis denne person derefter flytter for at bosætte sig og arbejde i en anden medlemsstat, er det nødvendigt at indregistrere bilen på ny med lokale nummerplader og i mindst 11 af medlemsstaterne betale yderligere en registreringsafgift der, uden at der findes nogen ordning for refusion eller fritagelse for den registreringsafgift, der er betalt i det første land. Ud over registreringsafgiften giver de højt differentierede systemer for motorkøretøjsbeskatning også anledning til adskillige problemer i relation til varenes frie bevægelighed. Kommissionen vil undersøge, om nogen af disse problemer udgør overtrædelser af traktaten, og træffe de nødvendige forholdsregler. Der bør under alle omstændigheder opmuntres til indbyrdes tilnærmelse af køretøjsafgifterne, især i betragtning af den øgede gennemsigtighed i motorkøretøjspriserne som følge af indførelsen af euroen.”

Af Kommissionens meddelelse af 20. december 2010, KOM(2010) 769, pkt. 4, fremgår bl.a.:

”Registrerings- og vægtafgift

Når EU-borgere køber en bil i en anden medlemsstat end deres normale bopælsstat, eller når de flytter en bil til en anden medlemsstat end den, hvor den er registreret, kommer de ofte ud for et omfattende bureaukrati og skal eventuelt betale registrerings- og/eller vægtafgift to gange.

I 2005 foreslog Kommissionen et direktiv[8] om afgifter på personbiler med henblik på en gradvis udfasning af registreringsafgiften for biler og indførelse af en refusionsordning i en overgangsperiode. Medlemsstaterne har endnu ikke nået den enstemmige enighed, der er nødvendig for at vedtage dette forslag. Kommissionen er i øjeblikket ved at foretage en ny vurdering af spørgsmålene med henblik på at løse problemet med dobbelt registreringsafgift på biler og vil fremlægge nye forslag i 2011.[9]”

I Kommissionens meddelelse af 14. december 2012, KOM(2012) 756, pkt. 5, hedder det bl.a.:

”Konklusion og opfølgning

...

Skønt den tilgang, Kommissionen foreslog i 2005, dvs. afskaffelse af registreringsafgifterne og provenuneutral indregning af dem i de eksisterende vægtafgifter, hidtil ikke er blevet vedtaget, har nogle af medlemsstaterne allerede frivilligt truffet visse af foranstaltningerne i forslaget, hvilket Kommissionen bifalder. Der resterer stadig en række problemer, der ikke er forenelige med ideen om et reelt indre marked, og de kræver derfor en løsning på kort sigt.

Således har Kommissionen identificeret nedenstående bedste praksis, som den opfordrer medlemsstaterne til at følge på kort sigt:

1. For at sikre, at skatteyderne kender deres rettigheder og pligter, når de flytter til en anden medlemsstat, bør medlemsstaterne levere fyldestgørende information om, hvordan de anvender registrerings- og vægtafgift på køretøjer i situationer med grænseoverskridelse, herunder information om, hvorledes de har implementeret den EU-lovgivning, der er beskrevet i nærværende meddelelse og SWD. Med henblik herpå bør der udpeges et centralt kontaktpunkt for skatteyderne, som der kan lægges et link til på Kommissionens websted.
2. For at undgå dobbelt- og overbeskatning, når en EU-borger overfører sin bil til en anden medlemsstat, bør den medlemsstat, der oprindeligt har opkrævet registreringsafgift, som minimum delvis refundere afgiften, idet der tages højde for bilens værdiforringelse, uanset om bestemmelsesstaten tilbyder fritagelse for registreringsafgift.
3. Medlemsstaterne bør udnytte fleksibiliteten i direktiv 83/182/EØF fuldt ud til at anvende mere liberale ordninger for midlertidig brug af køretøjer, uden at der opkræves registrerings- og vægtafgift. Dette vedrører især lejebiler, der er registreret i en anden medlemsstat, men også andre situationer, hvor en bosiddende persons bil, der er registreret i en anden medlemsstat, bliver brugt midlertidigt eller lejlighedsvis.
4. Der bør gennemføres tiltag til at reducere den fragmentering af bilmarkedet i EU, der skyldes forskelle mellem medlemsstaternes anvendelse af registrerings- og vægtafgift. De kommende retningslinjer om finansielle incitamentter til rene og energieffektive køretøjer bør ligeledes tages i betragtning.

Når Kommissionen har modtaget reaktioner fra de institutioner, denne meddelelse er stilet til, agter den at nedsætte en teknisk arbejdsgruppe, der skal drøfte ovenstående emner med medlemsstaterne. Denne proces skulle sætte nyt skub i Rådets drøftelser af 2005-forslaget. Det kan også komme på tale at revidere direktiv 83/182/EØF, hvorved der tages højde for Domstolens omfattende retspraksis og gennemsigtigheden og den juridiske sikkerhed øges.”

EU-Domstolens dom af 21. november 2013 i sagen C-302/12 angår et spørgsmål om muligheden for dobbelt registreringsafgift af biler, som på samme tid anvendes i to EU-medlemsstater. I præmisserne hedder det bl.a.:

- ”23 I denne forbindelse bemærkes, at med forbehold af visse undtagelser uden betydning for hovedsagen er pålæggelsen af afgifter på automobiler ikke harmoniseret på EU-plan. Medlemsstaterne kan derfor frit udøve deres beskatningsbeføjelse på dette område under overholdelse af EU-retten (jf. dom af 26.4.2012, forenede sager C-578/10 – C-580/10, van Putten m.fl., Sml., EU: C: 2012:246, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis, samt kendelse af 27.4.2012, sag C-114/11, Notermans-Boddenberg, præmis 21).
- 24 Med hensyn til indregistreringsafgifter på køretøjer følger det af fast retspraksis, at en medlemsstat kan opkræve registreringsafgift af en automobil, der er indregistreret i en anden medlemsstat, når nævnte køretøj i det væsentlige skal anvendes varigt på førstnævnte medlemsstats område eller faktisk anvendes på denne måde (jf. dommen i sagen van Putten m.fl. præmis 46, og Notermans-Boddenberg-kendelsen, præmis 26).
- ...
- 27 Den forelæggende ret ønsker oplyst, om den blotte omstændighed, at et køretøj i det væsentlige er bestemt til faktisk og varig anvendelse ikke blot i Nederlandene, men også i den medlemsstat, hvor det er indregistreret, eller faktisk anvendes på denne måde, bør give anledning til begrænsninger af disse to medlemsstaters udøvelse af deres beskatningsbeføjelser.
- 28 I denne forbindelse bemærkes, at hvor der ikke er en harmonisering på EU-plan, udgør ugunstige virkninger som kan følge af, at to forskellige medlemsstater udøver deres beskatningskompetence sideløbende med hinanden, i det omfang en sådan udøvelse ikke udgør forskelsbehandling, ikke restriktioner for den frie bevægelighed (jf. dom af 8.12.2011, sag C-157/10, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, Sml. I, s. 13023, præmis 38).
- 29 Hertil kommer, som generaladvokaten har anført ..., at selv hvis det antages, at pligten til at betale PM-afgiften og den belgiske registreringsafgift indtræder på grundlag af samme udløsende begivenhed, er medlemsstaterne ikke forpligtede til at tilpasse deres eget skattesystem til de forskellige beskatningssystemer i de øvrige medlemsstater med henblik på navnlig at undgå dobbeltbeskatning.
- ...
- 32 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 43 EF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som pålægger en automobil, der er indregistreret i en anden medlemsstat, og for hvilken der allerede er blevet betalt afgift i forbindelse med denne registrering, en afgift i forbindelse med, at den anvendes for første gang på det nationale vejnet, når dette køretøj i det væsentlige er bestemt til faktisk og varig anvendelse i begge disse medlemsstater eller faktisk anvendes på denne måde, for så vidt som denne afgift ikke er diskriminerende.”

Ved dom af 29. juni 1978 i sagen 142/77 (Larsen og Kjerulff) har EU-Domstolen bl.a. besvaret et spørgsmål om lovligheden af en afgiftsordning, hvorved der bl.a. pålægges afgift for

ædle metaller, som eksporteres, uden hensyn til om der tillige opkræves en tilsvarende afgift i det land, metallerne eksporteres til. Af præmisserne 32-36 fremgår følgende:

- ” 32 Det fremgår af de to første spørgsmål, at den nationale ret rejser det problem, om en vare af ædelmetal, der eksporteres uden påførelse af navnestempel, bør fritages for afgift, hvis varen i bestemmelseslandet vil blive omfattet af nyt tilsyn med dertil hørende afgifter.
- 33 Det må hertil bemærkes, at EØF-traktaten ikke indeholder nogen regel, hvorefter en sådan dobbelt afgiftsbelæggelse er forbudt;
- 34 selv om et sådant forbud utvivlsomt er ønskeligt af hensyn til de frie varebevægelser, kan det imidlertid kun gennemføres ved en harmonisering af de nationale ordninger i henhold til traktatens artikel 99, eventuelt artikel 100;
- 35 fællesskabsretten indeholder på sit nuværende trin ingen regel, der forbyder en medlemsstat at lade eksportvarer være omfattet af en bidragsordning til finansiering af et tilsyn med ædle metaller;
- 36 af samme grund kan en bidragsordning, hvorefter en givet mængde metal, der omsættes på hjemmemarkedet, kun må medregnes én gang ved beregningen af det afgiftspligtige forbrug, der lægges til grund ved finansieringen af tilsynet med ædle metaller, ikke antages at indebære forskelsbehandling derved, at den samme afgiftsmetode anvendes på eksportvarer, når de nærmere regler for tilsyn og importafgifter i andre stater ligger uden for eksportstatens herredømme.”

Tilsvarende konklusioner fremgår bl.a. af EU-Domstolens dom af 23. april 2002 i sagen C-234/99 (Niels Nygård) om svineafgift.

Højesterets begrundelse og resultat

Sagen angår reglen i den dagældende registreringsafgiftslov § 7 b, stk. 3, 1. pkt., om reduktion af afgiftsgodtgørelsen med 15 %, når et køretøj, som er afgiftsberigtiget til varig anvendelse i Danmark, afmeldes fra motorregisteret og udføres af landet. Spørgsmålet er, om det er i strid med EU-retten, at den beregnede restafgift reduceres med 15 % ved opgørelsen af godtgørelsesbeløbet – den såkaldte ”eksportgodtgørelse”.

EU-Domstolen har bl.a. ved dom af 21. november 2013 i sag C-302/12 fastslået, at der bortset fra visse undtagelser endnu ikke er sket en harmonisering af EU-landenes regler om registreringsafgift, og at medlemsstaterne derfor frit kan udøve deres beskatningsbeføjelse på dette område under overholdelse af EU-retten.

Det følger endvidere af EU-Domstolens praksis, jf. f.eks. dom af 29. juni 1978 i sag 142/77 (Larsen og Kjerulff), at det – når bortses fra harmoniserede afgifter – ikke i sig selv giver grundlag for et retskrav på afgiftsrefusion, afgiftsgodtgørelse eller afgiftslempelse i det land, hvorfra varen eksporteres, at der opkræves en tilsvarende afgift af den samme vare i det land, som varen eksporteres til.

Domstolen har også fastslået, at der – uanset ugunstig virkning for det indre marked af dobbelt afgift – ikke gælder et EU-retligt forbud mod, at samme bil belastes med fuld registreringsafgift i flere lande, når bilen i det væsentlige skal anvendes varigt i de pågældende lande, jf. f.eks. den nævnte dom af 21. november 2013 i sag C-302/12.

På baggrund af det anførte finder Højesteret, at det for biler, der ved indregistreringen i det væsentlige skal anvendes varigt i et medlemsland, og som derfor med rette er blevet afgiftsberigtiget til varig anvendelse i dette land, følger af EU-retten, at der ikke gælder et almindeligt princip om, at registreringsafgiften skal stå i passende forhold til den faktiske anvendelse af bilerne i dette land, eller at der skal ydes refusion af den lovligt opkrævede afgift i tilfælde af eksport til et andet land. Da det er ubestridt, at de omhandlede biler med rette er afgiftsberigtiget med fuld registreringsafgift ved indregistreringen i Danmark, finder Højesteret herefter, at det ikke er i strid med EU-retten, at der efter registreringsafgiftslovens § 7 b, stk. 3, skal foretages reduktion med 15 %. Det gælder, uanset om reduktionen betyder, at restafgiften ikke godtgøres fuldt ud.

Der er efter det anførte ikke grundlag for præjudiciel forelæggelse af spørgsmål for EU-Domstolen.

Højesteret stadfæster herefter dommen.

Thi kendes for ret:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal Yupex Trading A/S betale 500.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms af-
sigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.