CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS

van 28 januari 1999 *

1. In deze zaak wordt het Hof wederom gevraagd om een uitspraak over de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van bepaalde aspecten van de motorvoertuigenbelasting in Frankrijk.

2. De zaak heeft zowel betrekking op de coëfficiënten tussen de verschillende belastingschijven als op de berekeningsmethode voor het fiscaal vermogen. Y. Tarantik, verzoeker in het hoofdgeding, beweert dat de progressiecoëfficiënt tussen enerzijds de hoogste drie belastingschijven voor voertuigen van meer dan 18 pk, die in feite alle worden geïmporteerd, en de schijf voor voertuigen van 15-16 pk, waarvan de meeste binnenslands worden vervaardigd, tot discriminatie leidt in strijd met artikel 95 EG-Verdrag. De progressiecoëfficiënt is de progressiefactor van de ene belastingschijf tot de andere; deze stemt overeen met de verhouding tussen de multiplicatorcoëfficiënt van een belastingschijf en de multiplicatorcoëfficiënt van de lagere schijf. Daarnaast beweert Tarantik dat de methode voor de berekening van het fiscaal vermogen van zijn Jaguar in strijd is met artikel 95 van het Verdrag. Die methode is vastgesteld in een administratieve circulaire van 1956, die in uitzonderlijke gevallen van toepassing is, en afwijkt van de normale berekeningswijze zoals uiteengezet in een administratieve circulaire van 1977.

3. Alvorens in te gaan op de feiten van de zaak, zal ik de relevante Franse wetgeving samenvatten. Ik merk daarbij op — iets waarop ik later nog zal terugkomen — dat nu de verwijzingsbeschikking praktisch geen informatie geeft over de inhoud of de werking van de nationale voorschriften inzake wegenbelasting, het hiernavolgende overzicht bijna geheel is overgenomen uit eerdere rechtspraak van het Hof [1] en de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen.

De nationale wetgeving

4. In de artikelen 1599 C tot en met 1599 J van de Code général des impôts zijn de basisregels neergelegd betreffende de differentiële belasting op motorvoertuigen. De structuur van de belasting wordt op nationaal niveau bepaald, doch de belasting wordt per departement geheven. Voor elk type voertuig dat in Frankrijk in het verkeer wordt gebracht, wordt met het oog op de belasting een „fiscaal vermogen" vastgesteld, dat wordt berekend volgens een complexe formule, waarover ik het verder nog zal hebben. Het fiscaal vermogen wordt ingedeeld in een categorie, die telkens twee of drie vermogens omvat. Op

* Oorspronkelijke taal: Engels.

1 — In het bijzonder arresten van 30 november 1995, Casarin (C-113/94, Jurispr. blz. I-4203), en 18 december 1997, Tabouillot (C-284/96, Jurispr. blz. I-7471), waarin nog meer bijzonderheden over de nationale regeling te vinden zijn.

nationaal niveau wordt per categorie een coëfficiënt vastgesteld. Jaarlijks wordt door de autoriteiten van elk departement voor de belasting een basistarief vastgesteld. Het bedrag van de differentiële belasting die voor de overeenkomstige fiscale categorie verschuldigd is, wordt berekend door het basistarief te vermenigvuldigen met de coëfficiënt. Dit brengt mee, dat het belastingbedrag voor een bepaald voertuig van departement tot departement kan verschillen, hoewel de belastingstructuur op nationaal vlak wordt vastgesteld en voor het hele land dezelfde is.

5. De wijze van berekening van het administratief vermogen van personenauto's is geregeld in twee circulaires: de circulaire van 28 december 1956 en circulaire nr. 77-191 van 23 december 1977. Deze circulaires hebben met terugwerking kracht van wet gekregen, ingevolge artikel 35 van de aanvullende begrotingswet voor 1993. [2]

6. In de circulaire van 1956 luidt de formule voor de berekening van het fiscaal vermogen als volgt: $P = K\ n\ D^2\ L\ \omega$, waarin P het administratief vermogen in paardenkracht uitdrukt; n het aantal cilinders; D de cilinderboring in centimeter; L de zuigerslag in centimeter; ω het toerental per seconde; K is een numerieke coëfficiënt. [3] Tarantik, de Franse regering en de Commissie zijn het erover eens, dat het resultaat van de toepassing van deze formule dus uitsluitend varieert naar gelang van de cilinderinhoud van de motor.

7. Sedert 1 januari 1978 geldt ingevolge de circulaire van 23 december 1977 een nieuwe formule, luidend als volgt: $P = m\ (0{,}0458 \times C/K)^{1{,}48}$. In deze formule geeft P het administratief vermogen aan, en is m gelijk aan 1 voor benzinemotoren en aan 0,7 voor dieselmotoren; C is de cilinderinhoud van de motor in kubieke centimeter, en K is een parameter die de overbrenging van de beweging uitdrukt, en die wordt verkregen door berekening van het gewogen rekenkundig gemiddelde van de theoretische snelheden van het voertuig in de verschillende versnellingen voorwaarts, uitgedrukt in kilometer per uur, bij een motortoerental van 1 000 toeren per minuut. De bedoeling van de nieuwe formule was om het geconstateerde effect van de formule van 1956, die rechtstreeks van de cilinderinhoud afhing, tegen te gaan door het gebruik van stillere en spaarzamere motoren te stimuleren. Met deze formule zou het administratief vermogen voor de wegenbelasting het brandstofverbruik van de auto over een bepaalde afstand beter weergeven, wat een spaarzamer verbruik in de hand zou werken. [4]

8. De circulaire van 1977 gold oorspronkelijk voor de meeste personenauto's [5] met

2 — Wet nr. 93-859 van 22 juni 1993, *Journal officiel de la République française* van 23 juni 1993, blz. 8815. Alle genoemde circulaires zijn als bijlage bij de wet gevoegd.

3 — Deze formule, die te vinden is in de originele circulaire van 1956, geldt voor voertuigen met op en neer bewegende zuigers. Bij een wijziging in de circulaire van 1956 bij circulaire nr. 73-168 van 19 september 1973 werd een andere formule ingevoegd voor voertuigen met roterende zuigers.

4 — Zie de tweede en derde alinea van de circulaire van 1977.

5 — „Personenauto's met minder dan negen zitplaatsen, uitgerust met een viertakt verbrandingsmotor en een overbrenging van een van de in de bijlage beschreven typen."

een typegoedkeuring van vóór of na 1 januari 1978. „Typegoedkeuring" betekent dat een model wordt goedgekeurd op aanvraag van de fabrikant; modellen die in Frankrijk niet door de fabrikant op de markt worden gebracht moeten daarentegen afzonderlijk worden goedgekeurd. De werkingssfeer van de circulaire van 1977 werd bij circulaire nr. 87-56 van 24 juni 1987 nog uitgebreid tot afzonderlijk goedgekeurde personenauto's die overeenstemmen met een goedgekeurd type, of die, wat de berekening van het fiscaal vermogen betreft, als gelijkwaardig worden beschouwd met een goedgekeurd type waarvan het fiscaal vermogen overeenkomstig de circulaire van 1977 is berekend. Andere voertuigen bleven vallen onder de circulaire van 1956.

9. Het blijkt dus dat er sinds 1 januari 1978 in Frankrijk twee verschillende manieren naast elkaar bestaan om het administratief vermogen te berekenen. In overgrote meerderheid schijnen de in Frankrijk goedgekeurde voertuigen onder de formule van de circulaire van 1977 te vallen. Niettemin is de formule van de circulaire van 1956 nog steeds van toepassing op:

— personenauto's die vóór 1 januari 1978 per type dan wel afzonderlijk zijn goedgekeurd;

— personenauto's die vóór 24 juni 1987 afzonderlijk zijn goedgekeurd;

— personenauto's die vóór of na 24 juni 1987 voor afzonderlijke goedkeuring zijn aangeboden en die niet overeenstemmen met of als gelijkwaardig worden beschouwd met een goedgekeurd type waarvan het administratief vermogen is berekend overeenkomstig de circulaire van 1977;

— personenauto's die op of na 1 januari 1978 per type zijn ingevoerd indien een vergelijkbaar model vóór 1 januari 1978 is goedgekeurd.

— personenauto's waarvan de specificaties (aantal zitplaatsen, type motor en type overbrenging) afwijken van die in de circulaire van 1977.[6] Hieronder vallen auto's met een manuele versnellingsbak met meer dan vijf versnellingen. Zo vallen recente modellen met zes versnellingen onder de circulaire van 1956; ter terechtzitting heeft de Commissie verklaard dat zulke auto's in de meeste gevallen worden ingevoerd en dat ter zake van dit aspect van

6 — Zie voetnoot 5.

de motorrijtuigenbelasting een niet-nakomingsprocedure tegen Frankrijk aanhangig is.

10. De criteria aan de hand waarvan wordt uitgemaakt of afzonderlijk goedgekeurde auto's overeenkomen met of equivalent worden geacht aan een goedgekeurd type worden niet vermeld.

11. Volgens de Commissie leidt toepassing van de circulaire van 1977 in het algemeen tot een fiscaal vermogen dat ongeveer 2 pk lager is dan bij toepassing van de circulaire van 1956. Dat verschil doet zich in het bijzonder voelen bij voertuigen waarvan het fiscaal vermogen volgens de circulaire van 1977 tussen 21 en 22 pk zou liggen, maar volgens de circulaire van 1956 boven de 23 pk. Het fiscaal vermogen van de Jaguar van Tarantik bedraagt 24 pk volgens de circulaire van 1956, maar zou 22 pk zijn volgens de circulaire van 1977. De thans door Tarantik verschuldigde motorrijtuigenbelasting bedraagt 50 % meer dan wanneer het fiscaal vermogen van zijn auto 22 pk had bedragen. Bovendien, zoals de Commissie onweersproken heeft opgemerkt, worden de verzekeringspremies berekend naar het administratief vermogen van de auto.

12. Van belang is nog dat circulaire nr. 98-58 van 3 juli 1998 de berekening van het administratief vermogen regelt voor nieuwe motorvoertuigen die na 1 juli 1998 zijn verkocht. De nieuwe berekening is gebaseerd op twee variabelen: het aantal kilowatt en de uitstoot van kooldioxide, uitgedrukt in gram per kilometer. In deze berekening spelen cilinderinhoud, overbrenging of brandstoftype geen rol meer.

De feiten en de procedure in het hoofdgeding

13. Tarantik is eigenaar van een motorvoertuig van het merk Jaguar, type XJ 6 4L2, dat op 11 april 1979 voor het eerst tot het verkeer werd toegelaten. In februari 1996 werd hij bekeurd omdat zijn auto niet was voorzien van het belastingvignet voor het jaar 1995/1996, en in mei 1996 reikte de hoofdontvanger te Bussy Saint-Georges hem een dwangbevel uit voor een bedrag van 19 325 FF, zijnde 6 569 FF aan rechten en 12 756 FF aan boete. Nadat het bezwaarschrift waarin hij de belasting in strijd had genoemd met artikel 95 van het Verdrag, was afgewezen, daagde Tarantik de Direction des services fiscaux de Seine-et-Marne voor het Tribunal de grande instance de Meaux, waar hij de intrekking van het dwangbevel tot betaling van de belasting met vertragingsrente vorderde alsmede een bedrag van 7 000 FF

ingevolge artikel 700 van het nieuwe wetboek van burgelijke rechtsvordering. [7]

14. Voor deze rechter vocht hij de wettigheid aan van de gedifferentieerde belasting op motorvoertuigen, die door het Hof meermaals onverenigbaar met het gemeenschapsrecht is verklaard. Ondanks de sindsdien aangebrachte wijzigingen is de regeling volgens hem nog steeds discriminerend.

15. Het Tribunal de grande instance de Meaux besloot daarom de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„Voldoet het toegepaste belastingstelsel, in aanmerking genomen de datum van goedkeuring van verzoekers motorvoertuig, een Jaguar met een fiscaal vermogen van 24 pk, met het kenteken 197 AT 77 en in het verkeer gebracht op 11 april 1979, en gelet op de door verzoeker overgelegde grafische voorstellingen en berekeningen van de belasting en op de opmerkingen van de Franse belastingdienst, aan objectieve criteria zonder enige discriminerende werking in de zin van artikel 95 EEG-Verdrag, en inzonderheid:

— is de progressiecoëfficiënt tussen de schijf waarin een ingevoerd motorvoertuig met meer dan 18 pk valt, en de schijf waarin een soortgelijk voertuig met 15-16 pk valt, discriminerend?

— hebben de circulaires van 28 december 1956, 23 december 1977, 24 juni 1987, 12 januari 1988 en 20 september 1991, zoals met terugwerkende kracht bekrachtigd ingevolge artikel 35 van de aanvullende begrotingswet van 22 juni 1993, tot gevolg dat de belasting discriminerend wordt jegens de eigenaar van een niet in Frankrijk gehomologeerd, dat wil zeggen individueel goedgekeurd voertuig?

— zo ja, zou dan de eigenaar van een voertuig met meer dan 100 kW, waarvoor een typegoedkeuring bestaat, met een beroep daarop kunnen stellen, dat de belasting, gelet op de algemene beginselen van gemeenschapsrecht, zoals gelijkheid voor de openbare lasten en de bepalingen van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en de bijbehorende protocollen, niet verschuldigd is, omdat zij discriminerend is en tot ongelijkheid leidt?"

16. Het feitenrelaas in deze verwijzingsbeschikking is uiterst summier; bovendien bevat zij tegenstrijdigheden en kennelijke

7 — Krachtens deze bepaling kan de rechter de betaling van een bepaald bedrag gelasten wanneer het onbillijk zou zijn dat een partij kosten heeft gemaakt die niet door een kostenveroordeling kunnen worden gedekt.

onjuistheden, waarvan inmiddels een aantal is weggenomen of verbeterd in de schriftelijke opmerkingen of in de antwoorden van Tarantik op schriftelijk gestelde vragen. De hiernavolgende punten die aan deze bronnen zijn ontleend, vullen het feitenrelaas in de verwijzingsbeschikking aan.

17. Blijkens het antwoord op de schriftelijke vragen van het Hof aan Tarantik, was het administratief vermogen van zijn voertuig berekend volgens de circulaire van 1956, en niet, zoals tot tweemaal toe in de verwijzingsbeschikking vermeld, volgens de circulaire van 1977. De Franse regering stemt hiermee in.

18. Volgens de Franse regering was de Jaguar van Tarantik van het model XJ6, type 4L2, waarvan de productie in 1968 is begonnen en waarvoor in Frankrijk een typegoedkeuring werd verleend in januari 1969. Aanvullende typegoedkeuringen werden bij achtereenvolgende modelwijzigingen verleend in april 1974, juni 1975, november 1976, en volgens Tarantik in oktober 1978. De auto van Tarantik was een Series 2-model, waarvan de productie in 1973 was begonnen en waarvoor in november 1976 een aanvullende typegoedkeuring werd verleend. Indertijd werd het administratief vermogen van alle voertuigen berekend aan de hand van de circulaire van 1956.

19. Gebleken is dus, zoals ook Tarantik in antwoord op een schriftelijke vraag van het Hof heeft bevestigd, dat het voertuig van Tarantik een typegoedkeuring had, en niet, zoals de tweede subvraag van de nationale rechter suggereert, afzonderlijk was goedgekeurd.

Ontvankelijkheid

20. In haar schriftelijke opmerkingen betwist de Franse regering de ontvankelijkheid van de verwijzingsbeschikking. Zij stelt in wezen, dat de verwijzingsbeschikking onvoldoende informatie bevat. Er wordt niet vermeld om welk model Jaguar het gaat en evenmin op welke datum en volgens welke methode de goedkeuring heeft plaatsgevonden. Zij bevat geen uiteenzetting van de complexe berekeningsmethode van het vermogen volgens de circulaire van 1956 dan wel die van 1977, en preciseert evenmin in welke gevallen elk van deze methoden moet worden toegepast; hoogstens wordt vermeld, en dan nog onjuist, dat de circulaire van 1977 op Tarantik werd toegepast. De Franse regering meent daarom dat de tweede subvraag van de nationale rechter te algemeen is en niet van belang voor het bij hem aanhangige geschil, en dat de andere lidstaten of andere belanghebbende partijen niet in staat zijn op basis van de verwijzingsbeschikking opmerkingen te maken overeenkomstig artikel 20 van 's Hofs Statuut.

21. Ik ben het eens met de Franse regering, dat de verwijzingsbeschikking niet vol-

doende informatie bevat om het Hof in staat te stellen de voorgelegde vragen op basis van alleen de beschikking te beantwoorden.

22. Het is vaste rechtspraak, dat wegens het vereiste om tot een voor de nationale rechter nuttige uitlegging van het gemeenschapsrecht te komen, het noodzakelijk is dat deze rechter een omschrijving geeft van het feitelijk en juridisch kader waarin de gestelde vragen moeten worden geplaatst, of althans de feiten uiteenzet waarop die vragen zijn gebaseerd.[8] Het Hof heeft daarbij aangetekend, dat de noodzaak van adequate informatie in het bijzonder geldt op het gebied van het mededingingsrecht, dat wordt gekenmerkt door complexe feitelijke en juridische situaties.[9] Naar mijn mening geldt dit vereiste eveneens in zaken op fiscaal gebied, waar de nationale wetgeving zeer gecompliceerd kan zijn en het vaak onmogelijk is om de volledige implicaties van een aspect van het systeem te overzien bij gebreke van volledige informatie met betrekking tot de werking van het systeem als geheel.

23. Aan dit vereiste is in casu niet voldaan, omdat in de verwijzingsbeschikking verschillende essentiële inlichtingen ontbreken. In de beschikking wordt niet vermeld van welk model de auto van Tarantik is, volgens welke procedure de auto in Frankrijk is goedgekeurd, of hoe het administratief vermogen is berekend. De toepasselijke nationale voorschriften worden in het geheel niet uiteengezet: de twee bestaande formules voor de berekening van het vermogen zijn niet beschreven, en evenmin is uiteengezet in welke omstandigheden de formule die is neergelegd in de circulaire van 1956 wordt toegepast. Bovendien bevat de verwijzingsbeschikking verschillende feitelijke onjuistheden omtrent de gegevens die essentieel zijn voor een begrip van de methode waarmee het administratief vermogen in casu was vastgesteld. In de beschikking wordt niet uitgelegd welke gevolgen de nationale bepalingen hebben voor de belastingheffing op motorvoertuigen die uit andere lidstaten zijn ingevoerd. Dat betekent dat de verwijzende rechter niet heeft uitgelegd waarom in de onderhavige zaak twijfel is gerezen over de verenigbaarheid van de Franse regelgeving met artikel 95 van het Verdrag. Ten slotte geeft de beschikking niet aan hoe de uitspraak van het Hof van belang zou kunnen zijn voor het hoofdgeding: als de toepassing van de circulaire van 1956 in strijd zou zijn met het gemeenschapsrecht, betekent dit dan, dat de circulaire van 1977 moet worden toegepast, en zo ja, zou de belasting dan op een ander bedrag uitkomen? Dit alles zijn volgens mij gegronde redenen om de onderhavige verwijzing niet-ontvankelijk te verklaren. Ik wijs erop dat dit de weg is die het Hof in vergelijkbare omstandigheden heeft gevolgd in de zaak Bresle.[10]

8 — Zie met name arrest Hof van 26 januari 1993, Telemarsicabruzzo e.a. (C-320/90-C-322/90, Jurispr. blz. I-393, punt 6); beschikkingen van 19 maart 1993, Banchero (C-157/92, Jurispr. blz. I-1085, punt 4); 9 augustus 1994, La Pyramide (C-378/93, Jurispr. blz. I-3999, punt 14); 23 maart 1995, Saddik (C-458/93, Jurispr. blz. I-511, punt 12), en 2 februari 1996, Bresle (C-257/95, Jurispr. blz. I-233, punt 16).

9 — Arrest Telemarsicabruzzo e.a. (aangehaald in voetnoot 8), punt 7, en beschikking Banchero (aangehaald in voetnoot 8), punt 5.

10 — Beschikking, aangehaald in voetnoot 8.

24. Het Hof heeft echter aanvaard, dat het vereiste van een door de nationale rechter te geven omschrijving van de feitelijke en juridische context minder absoluut geldt wanneer de vragen betrekking hebben op specifieke technische punten en het Hof ook dan een antwoord kan geven wanneer de nationale rechter de juridische en feitelijke context niet in bijzonderheden heeft uiteengezet. [11] In dit bijzondere geval kan veel informatie worden gewonnen uit eerdere arresten van het Hof, uit de opmerkingen van Tarantik, de Franse regering en de Commissie, en uit de antwoorden van Tarantik op de schriftelijke vragen van het Hof. Voor zover de vragen van de nationale rechter zich laten herformuleren om antwoorden mogelijk te maken die de nationale rechter in staat stellen het voor hem aanhangige geschil te beslechten, is het wellicht geboden dat het Hof de vragen beantwoordt ondanks de klaarblijkelijke onvolledigheid van de verwijzingsbeschikking.

25. Een en ander neemt natuurlijk niet weg, dat andere lidstaten of belanghebbende partijen niet in staat zijn geweest om opmerkingen in te dienen op grond van een verwijzingsbeschikking die alle nodige informatie bevat. In dit geval hoeft dit probleem niet onoverkomelijk te zijn omdat, zoals wij zullen zien, de vragen van de nationale rechter, voor zover relevant voor het hoofdgeding, zich laten beantwoorden aan de hand van de bestaande rechtspraak.

26. Een van de oorzaken van de tekortkomingen in de verwijzingsbeschikking kan zijn, en dat is ook het probleem bij een aantal andere verwijzingsbeschikkingen die de laatste tijd bij het Hof zijn binnengekomen inzake de Franse wegenbelasting [12], dat zij kennelijk, althans voor een deel, in zeer algemene termen worden geformuleerd, zonder dat concreet wordt ingegaan op de feiten en problemen van het individuele geval. Deze wijze van tewerkgaan is om de hierboven genoemde redenen uiteraard niet bevredigend. Volgens de Franse regering zijn bovendien veel van de thans voor de Franse rechterlijke instanties aanhangig gemaakte zaken, waarvan een aantal naar het Hof zijn verwezen, aangekaart door een vereniging die het verzet tegen het Franse systeem van wegenbelasting organiseert. Indien de nationale rechter zich door de activiteit van die vereniging laat bewegen tot verwijzing van de zaak naar het Hof zonder de specifieke casus waarop de beschikking betrekking heeft, uit de doeken te doen, vraag ik me af of er wel een juist gebruik wordt gemaakt van het systeem van prejudiciële verwijzing van artikel 177 EG-Verdrag.

27. De inhoud van de schriftelijke en mondelinge opmerkingen van Tarantik geeft de indruk dat van het Hof een algemene uitspraak over de verenigbaarheid van het Franse stelsel met het gemeenschapsrecht wordt verlangd. Naar mijn mening hoort zulks eerder thuis in de context van een niet-nakomingsprocedure ex artikel 169 van het Verdrag. [Volgens de Commissie is er een niet-nakomingsprocedure ex artikel 169 ingeleid met betrekking tot twee specifieke categorieën van — in

11 — Arrest van 3 maart 1994, Vaneetveld (C-316/93, Jurispr. blz. I-763, punt 13), en beschikking Saddik (aangehaald in voetnoot 8), punt 14.

12 — Zaken Cherreire (C-28/98), Hirtsmann (C-29/98), Lamboley (C-231/98), Bouctot (C-232/98) en Anssens (C-325/98).

overgrote meerderheid ingevoerde — auto's die nog onder de circulaire van 1956 vallen, namelijk voertuigen die door toepassing van nieuwe technologieën niet onder de circulaire van 1977 vallen (bijvoorbeeld auto's met zes versnellingen) en voertuigen met een feitelijk motorvermogen van meer dan 100 kW die afzonderlijk worden goedgekeurd: bij de berekening van het administratief vermogen van die voertuigen wordt nog steeds een factor K met een plafond aangewend, zodat op dit punt nog geen gevolg is gegeven aan 's Hofs arrest Feldain [13], dat hierna ter sprake komt.] Ik zal mij in deze conclusie daarom concentreren op wat ik hierboven heb aangeduid als de subvragen van de nationale rechter, dat wil zeggen de specifieke vragen die deze stelt.

De eerdere uitspraken van het Hof

28.Het Hof heeft zich reeds in eerdere arresten uitgesproken over de verenigbaarheid van de Franse motorvoertuigenbelasting met artikel 95 van het Verdrag. In de eerste zaak, Humblot [14], werd het Hof de vraag gesteld of het verenigbaar was met artikel 95 van het Verdrag, gelijktijdig een differentiële belasting te heffen op motorvoertuigen van 16 pk of minder, en daarnaast een specifieke belasting tegen een uniform en veel hoger tarief op motorvoertuigen van meer dan 16 pk. Over progressieve motorvoertuigenbelastingen heeft het Hof vooraf de volgende algemene opmerking gemaakt:

„Vooreerst zij erop gewezen, dat de lidstaten bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht vrij blijven om producten als motorrijtuigen te onderwerpen aan een verkeersbelasting, die progressief stijgt volgens een objectief criterium als het fiscaal vermogen, dat op verschillende wijzen kan worden vastgesteld." [15]

29. Het Hof heeft daaraan evenwel toegevoegd, dat een dergelijke binnenlandse belastingregeling zich evenwel slechts met artikel 95 verdraagt, voor zover zij geen discriminerende of beschermende werking heeft. Het Hof was van oordeel, dat aan deze voorwaarde niet was voldaan in het geval van een regeling als de Franse, die voorzag in een bijzondere belasting waarvan het bedrag een veelvoud was van de progressieve belasting verschuldigd op voertuigen van 16 pk of minder, en die bovendien alleen gold voor ingevoerde voertuigen, met name uit andere Lid-Staten.

30. Daarop heeft de Franse wetgever, om zich naar dit arrest te voegen, de bijzondere belasting op motorvoertuigen met een hoger administratief vermogen dan 16 pk afgeschaft, en vier nieuwe categorieën ingesteld, zodat er in totaal negen categorieën bestonden: tot 4 pk, 5 tot 7 pk, 8 en 9 pk,

13 — Arrest van 17 september 1987 (433/85, Jurispr. blz. 3521).
14 — Arrest van 9 mei 1985 (112/84, Jurispr. blz. 1367).
15 — Punt 12 van het arrest (aangehaald in voetnoot 14).

10 en 11 pk, 12 tot 16 pk, 17 en 18 pk, 19 en 20 pk, 21 en 22 pk, en 23 pk en meer. Tevens werd voor elke categorie een coëfficiënt vastgesteld (respectievelijk 1; 1,9; 4,5; 5,3; 9,4; 14,1; 21,1; 31,7; 47,6).

31. In de tweede zaak, Feldain [16], is het Hof gevraagd of het aldus gewijzigde systeem verenigbaar was met artikel 95 van het Verdrag. Een van de aspecten van de zaak was, of het verenigbaar was met artikel 95 van het Verdrag, een regeling in te voeren waarbij de progressievoet van de coëfficiënten „exponentieel" werd na de categorie 12-16 pk, de laatste categorie die nog in Frankrijk gebouwde voertuigen omvat. Het Hof was van oordeel, dat in de progressie geen verschillen optraden die zouden kunnen wijzen op een discriminerende of beschermende werking. Wel was het Hof van oordeel, dat de belastingregeling in twee opzichten discriminerend was.

32. In de eerste plaats zijn de belastingcategorieën aldus ingedeeld, dat in Frankrijk gebouwde luxewagens in de categorie 12-16 pk vielen, en alleen voertuigen uit andere lidstaten in de categorieën van meer dan 16 pk vielen. Nu de categorie 12-16 pk zeer ruim was (de enige categorie met vijf vermogens, waar alle andere categorieën slechts twee tot drie vermogens omvatten) waren in Frankrijk gebouwde luxewagens beschermd tegen de normale belastingprogressie.

33. In de tweede plaats was de berekeningswijze van het vermogen zelf, zoals vastgesteld in de circulaire van 23 december 1977, niet objectief, en leidde zij tot een bevoordeling van in Frankrijk gebouwde wagens. Deze berekeningswijze was neergelegd in de volgende formule: $P = m (0{,}0458 \times C/K)^{1{,}48}$. Zoals gezegd, geeft P in deze formule het fiscaal vermogen aan, en is m gelijk aan 1 voor benzinemotoren en aan 0,7 voor dieselmotoren; C is de cilinderinhoud van de motor in kubieke centimeter. De cilinderinhoud werd gedeeld door de factor K, die gelijk is aan het gemiddelde van de theoretische snelheden van het voertuig in de verschillende versnellingen, bij een motortoerental van 1 000 toeren per minuut. In de door het Hof onderzochte versie van de circulaire van 1977 echter, bedroeg de factor K voor voertuigen met een reëel vermogen van meer dan 100 kW maximaal 21.

34. Het Hof stelde vast, dat de betrokken bepaling, door aan de factor K een beperking te stellen zoals hierboven uiteengezet, tot gevolg had dat wagens met een manuele versnellingsbak en een cilinderinhoud van meer dan 3 109,7 cm^3 in een hogere categorie dan die van 16 pk vielen, wat ook hun verdere eigenschappen waren inzake bijvoorbeeld brandstofverbruik. Wanneer bovendien de factor K werd beperkt, was uitsluitend de cilinderinhoud bepalend voor het fiscaal vermogen. Aangezien op de cilinderinhoud exponent 1,48 werd toegepast, had elke vergroting van de cilinderinhoud tot gevolg, dat de betrokken wagens in de hoogste belastingcategorieën vielen.

16 — Aangehaald in voetnoot 13.

35. Het Hof kwam eveneens tot de conclusie, dat geen enkele wagen van Franse makelij een cilinderinhoud had van meer dan 3 109,7 cm^3. Bijgevolg bracht de beperking van de factor K tot 21 mee, dat alleen ingevoerde voertuigen in de hogere belastingcategorieën werden ingedeeld, terwijl zij zonder deze beperking een geringer fiscaal vermogen zouden hebben. Overwegingen inzake het brandstofverbruik konden een dergelijke beperking niet rechtvaardigen. Er was op dat punt immers geen belangrijk verschil tussen voertuigen die aan de beperking van de factor K onderhevig waren en vergelijkbare auto's zonder beperkte factor K. Het Hof kwam derhalve tot de conclusie, dat deze wijze van bepaling van het fiscaal vermogen niet objectief was en tot een bevoordeling van in Frankrijk gebouwde voertuigen leidde.

36. Het Hof kwam in de derde zaak, Seguela e.a. [17], tot dezelfde conclusie als in het arrest Feldain.

37. De Franse wetgever stelde een nieuwe regeling vast om de wetgeving in overeenstemming te brengen met het arrest Feldain, waarbij de vroegere categorie 12-16 pk in twee categorieën werd gesplitst, zodat er voortaan tien in plaats van negen categorieën bestonden. Thans bestaat er dus een categorie 12-14 pk, en een categorie 15 en 16 pk. Bovendien werd bij nieuwe circulaire nr. 88-04 van 12 januari 1988 de berekeningswijze van het vermogen zoals neergelegd in de circulaire van 1977, gewijzigd, door de bovengrens aan factor K weg te nemen.

17 — Arrest van 28 april 1988 (76/87, 86/87-89/87 en 149/87, Jurispr. blz. 2397).

38. In het arrest Deville [18] deed het Hof uitspraak over de wettigheid van nationale vervaltermijnen voor terugvordering van dat gedeelte van de wegenbelasting dat door het Hof in de arresten Humblot en Feldain onwettig was bevonden. Op 20 september 1991 was namelijk circulaire nr. 91-71 vastgesteld, waarin de voertuigen werden aangewezen waarvan het fiscaal vermogen op verzoek van de eigenaar in overeenstemming met die arresten kon worden bijgesteld. De eigenaar van een voertuig waarvan het vermogen was berekend volgens de door het Hof onwettig bevonden methode van de circulaire van 1977, kon een rectificatie krijgen van dat fiscaal vermogen. De circulaire van 1991 blijft beperkt tot voertuigen onder het bereik van de circulaire van 1977 waarvoor typegoedkeuring werd verleend op of na 1 januari 1978. [19] Zij is uitdrukkelijk niet van toepassing voor voertuigen waarvan het fiscaal vermogen overeenkomstig de circulaire van 1956 werd berekend. [20]

39. Nadien heeft het Hof zich in de zaak Casarin nogmaals bezig moeten houden met de Franse differentiële voertuigenbelasting. [21] Gevraagd werd of de omstandigheid dat de progressiecoëfficiënt [22] groter was voor de drie belastingschijven boven 18 pk, waarin alleen uit andere lidstaten ingevoerde voertuigen vielen, dan voor de

18 — Arrest van 29 juni 1988 (240/87, Jurispr. blz. 3513).
19 — Bijlage II bij de circulaire van 1991.
20 — Bijlage I bij de circulaire van 1991.
21 — Aangehaald in voetnoot 1.
22 — Zie hiervóór, punt 2.

drie schijven van 12-14 pk tot 17-18 pk, waarin zowel ingevoerde als in het land zelf geproduceerde auto's vielen, strijd opleverde met artikel 95 van het Verdrag.

40. Het Hof overwoog, dat de vraag of de stijging van de progressiecoëfficiënt van de differentiële belasting boven de drempel van 18 pk een discriminerende of beschermende werking heeft, ervan afhangt of die stijging de verbruikers kan afhouden van de aankoop van voertuigen met een fiscaal vermogen van meer dan 18 pk, die alle in het buitenland worden vervaardigd, en dit ten gunste van voertuigen van nationale makelij. Gesteld al dat de stijging van de coëfficiënt voor voertuigen met een fiscaal vermogen van meer dan 18 pk bepaalde verbruikers daadwerkelijk afhoudt van de aankoop van dergelijke voertuigen, dan zullen die verbruikers een model kiezen uit de onmiddellijk lagere belastingschijf, die van 17-18 pk, of zelfs een model uit de schijf 15-16 pk. In de belastingschijven 15-16 pk en 17-18 pk komen zowel ingevoerde voertuigen als voertuigen van nationale makelij voor. De voertuigen uit de schijf 17-18 pk waren overwegend van buitenlandse makelij en het marktaandeel van de nationale constructeurs bedroeg slechts ongeveer 5 % van alle verkochte voertuigen uit die schijf. In de schijf 15-16 pk waren de meeste verkochte voertuigen van nationale makelij; niettemin hadden de verbruikers in die schijf een ruime keuze van ingevoerde voertuigen en was de progressiecoëfficiënt voor de schijven 15-16 pk en 17-18 pk (afgerond) identiek, zodat de verbruikers die een voertuig uit de topklasse wensten te kopen, daardoor niet werden aangespoord tot de aankoop van een voertuig uit de schijf 15-16 pk. Hiermee bedoelde het Hof, dat de progressiecoëfficiënt van 12-14 pk en 15-16 pk dezelfde was (1,22) als die van 15-16 pk en 17-18 pk (1,23).

41. Het Hof concludeerde dan ook, dat artikel 95 van het Verdrag niet aan een dergelijke regeling in de weg staat, zolang de stijging van de progressiecoëfficiënt niet tot gevolg had dat de verkoop van voertuigen van nationale makelij werd bevorderd ten opzichte van die van uit andere Lid-Staten ingevoerde voertuigen.

42. Het Hof ging in die zaak niet in op de berekeningswijze van het vermogen van motorvoertuigen.

De eerste vraag: de progressiecoëfficiënten

43. De eerste vraag van de nationale rechter luidt in wezen, of de progressiecoëfficiënt tussen de belastingschijf waarin een

ingevoerd motorvoertuig met meer dan 18 pk valt, en de schijf waarin een soortgelijk voertuig met 15-16 pk valt, verenigbaar is met artikel 95 van het Verdrag. Het gaat hier dus om de verhouding tussen de coëfficiënten, anders gezegd, om het verloop van de progressie van een coëfficiënt tot de volgende. Die verhouding is uitgedrukt in een factor die, wanneer hij wordt vermenigvuldigd met de coëfficiënt van een bepaalde belastingschijf, de coëfficiënt van de volgende schijf geeft.

44. De coëfficiënten voor de schijven vanaf 12 pk zien er als volgt uit:

Schijven	Coëfficiënt
12-14 pk	9,4
15-16 pk	11,5
17-18 pk	14,1
19-20 pk	21,1
21-22 pk	31,7
23 pk en meer	47,6

45. De progressiefactoren van de coëfficiënten voor de schijven vanaf 12 pk zien er als volgt uit:

Schijven	Progressie-factor
van 12-14 pk tot 15-16 pk	1,22
van 15-16 pk tot 17-18 pk	1,23
van 17-18 pk tot 19-20 pk	1,50
van 19-20 pk tot 21-22 pk	1,50
van 21-22 pk tot 23 pk en meer	1,50

46. Tarantik merkt op, dat nu het Hof in het arrest Casarin inderdaad heeft geoordeeld, dat de hoogte van de belasting op voertuigen met een fiscaal vermogen van 23 pk of meer de consument ertoe kan bewegen om een voertuig van nationale makelij te kopen uit de belastingschijf van 17-18 pk of 15-16 pk, voor zover dat beantwoordt aan zijn minimumeisen inzake prestaties, afmetingen en comfort[23], het Hof in onderhavige zaak moest worden gevraagd, of de progressiefactor tussen enerzijds voertuigen van 19 pk of daarboven (die alle worden ingevoerd) en anderzijds voertuigen van 15-16 pk (in meerderheid van nationale makelij) discriminerend was. Tarantik beweert dat voertuigen met meer dan 23 pk in feite dezelfde kenmerken kunnen hebben als voertuigen van 15-16 pk, aangezien in het bijzonder het werkelijke vermogen, de prijs en de prestaties in ruime zin vergelijkbaar zijn. De coëfficiënt voor een ingevoerd voertuig van 23 of 24 pk (zoals het zijne) bedraagt echter 47,6, terwijl dat van een gelijksoortig voertuig van nationale makelij van 15-16 pk 11,5 zou bedragen; in het eerste geval zou de belasting echter 4,13 maal zo hoog uitkomen dan in het tweede geval.

47. De Franse regering en de Commissie zijn beiden van mening, dat de eerste vraag

23 — Zie punt 15 van het arrest (aangehaald in voetnoot 1).

van de nationale rechter zich laat beantwoorden aan de hand van de uitspraak van het Hof in het arrest Casarin [24], waarin het Hof verklaarde [25]:

„een belastingregeling kan niet worden geacht een discriminerende of beschermende werking te hebben, enkel en alleen omdat slechts — met name uit andere lidstaten — ingevoerde producten tot de zwaarder belaste categorie behoren (arresten van 14 januari 1981, Chemial Farmaceutici, 140/79, Jurispr. blz. 1, punt 18, en 5 april 1990, Commissie/Griekenland, C-132/88, Jurispr. blz. I-1567, punt 18).

Om te bepalen of de stijging van de progressiecoëfficiënt van de differentiële belasting boven de drempel van 18 pk een discriminerende of beschermende werking heeft, moet worden onderzocht, of die stijging de verbruikers kan afhouden van de aankoop van voertuigen met een fiscaal vermogen van meer dan 18 pk, die alle in het buitenland worden vervaardigd, en dit ten gunste van voertuigen van nationale makelij.

Gesteld al dat de stijging van de coëfficiënt voor voertuigen met een fiscaal vermogen van meer dan 18 pk bepaalde verbruikers daadwerkelijk afhoudt van de aankoop van dergelijke voertuigen, dan zullen die verbruikers een model kiezen uit de onmiddellijk lagere belastingschijf, die van 17-18 pk, of zelfs, zoals de advocaat-generaal in punt 27 van zijn conclusie heeft opgemerkt, een model uit de schijf 15-16 pk.

Allereerst moet evenwel worden opgemerkt, dat in de belastingschijven 15-16 pk en 17-18 pk zowel ingevoerde voertuigen als voertuigen van nationale makelij voorkomen. Blijkens het dossier zijn de voertuigen uit de schijf 17-18 pk overwegend van buitenlandse makelij en bedraagt het marktaandeel van de nationale constructeurs slechts ongeveer 5 % van alle verkochte voertuigen uit die schijf. Wat de schijf 15-16 pk betreft, zij erop gewezen, dat de meeste verkochte voertuigen uit die schijf weliswaar van nationale makelij zijn, doch dat dit niet wegneemt, dat de verbruikers in die schijf over een ruime keuze van ingevoerde voertuigen beschikken, en dat, zoals gezegd in punt 6 van dit arrest, de progressiecoëfficiënt voor de schijven 15-16 pk en 17-18 pk (afgerond) identiek is, zodat de verbruikers die een voertuig uit de topklasse wensen te kopen, daardoor niet worden aangespoord tot de aankoop van een voertuig uit de schijf 15-16 pk.

In een regeling als die welke in casu aan de orde is, houdt de stijging van de progressiecoëfficiënt dus geen bevordering van de

24 — Aangehaald in voetnoot 1.
25 — Punten 21-25 van het arrest.

verkoop van voertuigen van nationale makelij in."

48. Ik ben het met de Franse regering en de Commissie eens, dat de eerste subvraag van de nationale rechter zich inderdaad laat beantwoorden aan de hand van de beginselen die het Hof in het arrest Casarin heeft geformuleerd.[26] De nationale rechter zal moeten nagaan welke voertuigen in concurrentie staan tot auto's als de Jaguar van Tarantik, hoe onder die concurrerende auto's de verhouding is tussen ingevoerde en binnenlandse auto's, en in welke belastingschijven die concurrerende auto's vallen. Aan de hand hiervan zou hij moeten kunnen uitmaken of de stijging in de progressiecoëfficiënt de verkoop van auto's van nationale makelij begunstigt, in welk geval moet worden geconcludeerd dat het litigieuze onderdeel van de belasting in strijd is met artikel 95 van het Verdrag.

De tweede vraag: de berekeningsmethode voor het fiscaal vermogen

49. De tweede vraag van de nationale rechter luidt, of de circulaires van 1956, 1977, 1987, 1988 en 1991 tot gevolg hebben, dat de belasting discriminerend wordt jegens de eigenaar van een voertuig waarvoor in Frankrijk geen typegoedkeuring is verkregen. Zoals reeds gezegd schijnt deze vraag te zijn gebaseerd op de onjuiste veronderstelling, dat de Jaguar van Tarantik in Frankrijk geen typegoedkeuring had. Een antwoord op de vraag zoals deze is gesteld kan daarom geen oplossing brengen in het geschil voor de nationale rechter. De vraag laat zich echter anders formuleren, rekening houdend met de informatie in de bij het Hof ingediende opmerkingen en antwoorden op de door het Hof aan Tarantik gestelde vragen. Op basis daarvan neem ik aan, dat de nationale rechter heeft willen vragen, of de nationale regels voor de vaststelling van het fiscaal vermogen tot gevolg hebben dat de belasting discriminerend wordt jegens i) specifiek de eigenaren van voertuigen waarvoor vóór 1 januari 1978 een typegoedkeuring is verleend, en waarvan het fiscaal vermogen wordt vastgesteld overeenkomstig de circulaire van 1956, dan wel ii) meer in het algemeen eigenaren van voertuigen waarvan het fiscaal vermogen is berekend volgens de circulaire van 1956. Een antwoord op een van deze beide vragen zou de nationale rechter in staat stellen om het voor hem aanhangige geschil op te lossen, te weten of de methode waarmee het fiscaal vermogen van de auto van Tarantik is bepaald, discriminerend is.

50. Tarantik geeft een uitvoerige analyse van het systeem voor de berekening van het

26 — Zie eveneens de punten 23-27 (met name de punten 26 en 27) van mijn conclusie in de zaak Casarin.

fiscaal vermogen en zet vervolgens uiteen, waarom hij een aantal aspecten daarvan discriminerend acht.

51. In de eerste plaats noemt hij de handhaving van de bovengrens van de factor K bij de berekening van het fiscaal vermogen van sommige auto's volgens de circulaire van 1977. De vraag echter of toepassing van de circulaire van 1977 op sommige auto's met niet-afgeschafte beperking op de factor K, al dan niet discriminerend is, kan niet bijdragen aan de oplossing van onderhavig geschil over het fiscaal vermogen van de Jaguar van Tarantik, dat niet is, noch zou moeten worden vastgesteld volgens de circulaire van 1977 met begrensde factor K. Dit argument van Tarantik mist daarom relevantie. Zoals hierboven is gezegd, heeft de Commissie een procedure ingeleid ex artikel 169 van het Verdrag in verband met de handhaving van de beperking op de factor K in sommige gevallen.

52. Vervolgens gaat Tarantik in op het naar zijn mening discriminerende effect van het naast elkaar bestaan van verschillende methoden voor de berekening van het fiscaal vermogen, waarvan de meest ongunstige voor ingevoerde auto's geldt. Hij betoogt dat de criteria voor het onderscheid tussen de twee belangrijkste methoden niet objectief zijn en enkel voor ingevoerde voertuigen een hogere belasting tot gevolg hebben.

53. Het fiscaal vermogen van in Frankrijk geproduceerde auto's voor de binnenlandse markt werd altijd vastgesteld op basis van de meest recente circulaire op het moment van goedkeuring, terwijl dat van ingevoerde auto's wordt vastgesteld aan de hand van verschillende circulaires met uiteenlopende formules: het resultaat is dat sommige ingevoerde auto's een ander fiscaal vermogen krijgen toebedeeld dan daarmee overeenkomende auto's van nationale makelij, zonder objectieve grond voor dat onderscheid.

54. Bovendien is het fiscaal vermogen van talloze ingevoerde auto's vastgesteld volgens de minder gunstige formule van de circulaire van 1956, zonder objectief criterium voor dit onderscheid. Als een ingevoerde auto op het punt van feitelijk vermogen, prijs en intrinsieke kwaliteiten aan een aanzienlijk hogere belasting onderhevig is enkel omdat de door de lidstaat gekozen formule niet geschikt is om op alle vergelijkbare auto's te worden toegepast en het officiële oogmerk van die formule niet kan worden bereikt, is de extra belasting die de eigenaar van een ingevoerde auto van meer

dan 16 pk moet betalen, klaarblijkelijk onbillijk en moet deze worden verboden.

55. Ten slotte is het criterium voor de vaststelling van het bedrag van de verschuldigde belasting niet objectief, omdat de keuze van de autoriteiten voor verschillende formules die alleen gelden voor sommige ingevoerde voertuigen, duidelijk een ontmoedigend effect kan hebben op invoer en niet volkomen effect-neutraal is. Het Hof heeft uitgemaakt dat sprake is van inbreuk op artikel 95 van het Verdrag, wanneer de belasting op het ingevoerde product en die op een gelijksoortig nationaal product op verschillende wijze aan de hand van verschillende criteria wordt berekend, met als gevolg dat, al was het maar in sommige gevallen, een hogere belasting op het ingevoerde product valt. [27]

56. Volgens de Franse regering is de methode voor de vaststelling van het fiscaal vermogen van verzoekers voertuig, volgens de circulaire van 1956, verenigbaar met artikel 95 van het Verdrag. Zij wijst erop, dat lidstaten volgens de rechtspraak van het Hof het recht hebben om progressieve belasting toe te passen die op objectieve criteria is gebaseerd, en dat een belastingstelsel niet discriminerend kan worden geacht om de enkele reden dat het alleen op ingevoerde voertuigen van toepassing is bij gebreke van een nationale productie [28] of enkel omdat uitsluitend ingevoerde voertuigen, in het bijzonder uit de andere lidstaten, in de zwaarst belaste categorie vallen [29], en dat het de lidstaten vrijstaat om producten als auto's te onderwerpen aan een stelsel van wegenbelasting die progressief stijgt volgens een objectief criterium *als de cilinderinhoud*, op voorwaarde dat die belastingregeling geen discriminerende of beschermende werking heeft. [30]

57. De methode voor de berekening van het fiscaal vermogen volgens de circulaire van 1956, die uitgaat van het objectief criterium van de cilinderinhoud en gelijkelijk van toepassing is op auto's van binnenlandse en van buitenlandse makelij, is, zo besluit de Franse regering, verenigbaar met artikel 95 van het Verdrag. Verzoeker heeft geen discriminerende werking kunnen aantonen van de circulaire van 1956 jegens buitenlandse auto's en evenmin aannemelijk gemaakt dat toepassing van de circulaire van 1956 de consumenten ertoe aanzet om Franse auto's van gelijke cilinderinhoud te kopen.

58. De Commissie verwijst naar mijn conclusie in de zaak Tabouillot [31], waarin ik

27 — Arrest van 17 februari 1976, Rewe Zentrale (45/75, Jurispr. blz. 181, punt 15).

28 — Arrest van 5 april 1990, Commissie/Griekenland (C-132/88, Jurispr. blz. I-1567).

29 — Arrest Casarin (aangehaald in voetnoot 1), punt 21.

30 — Arrest Casarin (aangehaald in voetnoot 1), punt 17; cursivering van de Franse regering.

31 — Aangehaald in voetnoot 1.

het gebrek aan transparantie signaleerde in de toepassing van het wegenbelastingstelsel en benadrukte dat een belastingregeling die dermate ondoorzichtig is, dat de nationale rechterlijke instanties niet kunnen vaststellen of zij al dan niet discriminerend is, voor de belastingbetaler elk beroep op artikel 95 van het Verdrag onmogelijk maakt en dus alleen reeds op die grond in strijd is met artikel 95 van het Verdrag. [32] De Commissie meent dat het antwoord op de vraag van de nationale rechter in die conclusie is te vinden, in die zin dat de verenigbaarheid van het Franse stelsel met artikel 95 van het Verdrag niet is gewaarborgd gezien het blijvende en ernstige gebrek aan transparantie van de regeling.

59. Meer specifiek verklaart de Commissie niet zeker te zijn of de omstandigheden waaronder de ongunstige berekening van de circulaire van 1956 wordt toegepast op voertuigen die na 1 januari 1978 afzonderlijk zijn goedgekeurd, neutraal en objectief zijn zoals artikel 95 van het Verdrag verlangt. Dat hangt ervan af, of de autoriteiten dat voertuig aanmerken als overeenkomend met of gelijkwaardig aan een goedgekeurd type; de daarvoor gehanteerde criteria heeft de Franse regering in het vage gelaten.

60. De Commissie noemt de Franse instanties ook erg veeleisend met betrekking tot het bewijs voor technische details van voertuigen die voor afzonderlijke typegoedkeuring worden aangeboden, en die zijn vereist voor toepassing van de formule van de circulaire van 1977; zij betwijfelt of die vereisten werkelijk van belang zijn voor het nagestreefde doel en vooral of zij evenredig zijn.

61. De Commissie voert nog meer argumenten aan in verband met de wettigheid van de circulaire van 1977, met name de handhaving van de beperking op de factor K voor bepaalde categorieën van voertuigen. Deze opmerkingen gaan kennelijk uit van het misverstand — zeer begrijpelijk gezien de verwijzingsbeschikking — dat het fiscaal vermogen van de Jaguar van Tarantik werd berekend volgens de circulaire van 1977, waarbij voor factor K een beperking gold. Die opmerkingen zijn voor de onderhavige zaak dus niet relevant. Zoals hierboven vermeld, heeft de Commissie een niet-nakomingsprocedure ingeleid, met betrekking tot dat bijzondere aspect van de circulaire van 1977, welke procedure zich zonder twijfel beter leent voor een wettigheidstoetsing op dit punt dan een prejudiciële verwijzing door een nationale

32 — Punten 34 en 35.

rechter in een geding waar deze kwestie niet aan de orde is.

62. Dat sommige van de argumenten van de Commissie zijn gebaseerd op een misvatting van de feiten laat goed zien voor welke moeilijkheden de verwijzingsbeschikking in deze zaak heeft gezorgd. Twee fundamentele zaken waren aan het slot van de schriftelijke procedure nog steeds niet duidelijk, namelijk of het fiscaal vermogen van de auto van Tarantik was vastgesteld volgens de circulaire van 1956 of die van 1977 en/of die auto afzonderlijk was goedgekeurd dan wel of daarvoor een typegoedkeuring bestond. Op beide punten blijkt uit de verwijzingsbeschikking dat de nationale rechter de vragen op een onjuiste basis heeft verwezen. Daardoor heeft geen adequate uitwisseling van argumenten kunnen plaatsvinden. Ik meen daarom thans niet gedetailleerd te moeten ingaan op de wisselwerking tussen de twee stelsels. In plaats daarvan zal ik mij beperken tot de volgende opmerkingen omtrent de doorzichtigheid van de nationale wetgeving, daarbij grotendeels voortbordurend op een aantal punten die ik in mijn conclusie in de zaak Tabouillot naar voren heb gebracht.

63. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt duidelijk dat progressieve belasting toelaatbaar is, mits die belasting neutraal is ten aanzien van nationale en geïmporteerde producten. Het vereiste van neutraliteit geldt in het geval van motorvoertuigen ook voor de berekeningswijze van het vermogen. Wanneer twee verschillende methoden worden gebruikt die verschillende belastingniveaus opleveren, moet het systeem nog steeds neutraal zijn: de regels die de keuze van de methode bepalen moeten berusten op objectieve criteria die geen discriminatie inhouden jegens ingevoerde producten en niet van dien aard zijn dat nationale producten daardoor worden beschermd.

64. Het is geenszins gebleken dat het Franse systeem aan deze vereisten beantwoordt; bovendien blijkt er sprake te zijn van een ernstig gebrek aan transparantie in de toepassing daarvan. De werkingssfeer van de beide circulaires is verre van gemakkelijk te doorzien, de verhouding tussen de twee stelsels is gecompliceerd en ondoorzichtig en er schijnen geen objectieve criteria te zijn voor de uitoefening van de beoordelingsvrijheid die er kennelijk bestaat om uit te maken of auto's in sommige gevallen onder de ene dan wel onder de andere circulaire vallen. Het Hof heeft in dit verband verklaard, dat het bij gebrek aan transparantie aan de betrokken lidstaat staat om te bewijzen dat de betrokken regeling geen discriminerende gevolgen teweeg kan brengen.[33] Hoewel het Hof zulks heeft verklaard in het kader van een niet-nakomingsprocedure in de zin van artikel 169 van het Verdrag, is dit beginsel

33 — Arresten van 26 juni 1991, Commissie/Luxemburg (C-152/89, Jurispr. blz. I-3141, punt 25), en Commissie/België (C-153/89, Jurispr. blz. I-3171, punt 16).

duidelijk van algemene toepassing. Artikel 95 van het Verdrag heeft rechtstreekse werking en moet voor de nationale rechter kunnen worden aangevoerd. Een belastingregeling die dermate ondoorzichtig is, dat de nationale rechterlijke instanties niet kunnen vaststellen of zij al dan niet discriminerend is, maakt voor de belastingbetaler elk beroep op artikel 95 van het Verdrag onmogelijk. Alleen reeds op deze grond is een dergelijke regeling in strijd met artikel 95. Het verbod op fiscale discriminatie zou grondig worden uitgehold, wanneer een Lid-Staat een ondoorzichtig belastingstelsel zou kunnen invoeren of in stand houden, met name wanneer het om een differentiële en progressieve belasting gaat op een vanuit fiscaal oogpunt zeer gevoelig product dat op grote schaal internationaal wordt verhandeld, zoals auto's.

De derde vraag: is de belasting verschuldigd?

65. De derde vraag van de nationale rechter luidt, of de eigenaar van een voertuig met meer dan 100 kW de belasting niet hoeft te betalen wanneer deze in strijd is met artikel 95 van het Verdrag.

66. De vermelding van voertuigen met meer dan 100 kW is alweer irrelevant voor het geschil voor de nationale rechter: de drempel voor 100 kW is alleen van betekenis voor bepaalde voertuigen waarvan het werkelijke vermogen meer bedraagt en waarvan het fiscaal vermogen wordt berekend volgens de circulaire van 1977, en die niet vallen onder de circulaire van 1991. Nu het fiscaal vermogen van de auto van Tarantik niet is berekend volgens de circulaire van 1977, kan een antwoord op de vraag zoals deze is gesteld de nationale rechter niet van nut zijn voor de oplossing van het geschil.

67. Niettemin wil ik in het kort opmerken, dat uit de rechtspraak van het Hof duidelijk blijkt, dat fiscale heffingen die in strijd met artikel 95 van het Verdrag worden bevonden, door de autoriteiten niet wettig kunnen worden verlangd en, eenmaal betaald, kunnen worden teruggevorderd. Vorderingen tot terugbetaling worden geregeld door de toepasselijke nationale bepalingen, met dien verstande dat die bepalingen niet ongunstiger mogen zijn dan die voor soortgelijke nationale vorderingen en dat zij de uitoefening van rechten die de nationale rechter heeft te handhaven, niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken. [34]

34 — Zie bijvoorbeeld arrest Deville (aangehaald in voetnoot 18, punt 12).

Conclusie

68. Om de hierboven uiteengezette redenen is het twijfelachtig, of wel alle vragen rijzen zoals die door het Tribunal de grande instance de Meaux zijn gesteld. Op de vragen, waar nodig geherformuleerd, kan evenwel worden geantwoord als volgt:

„1) Het is aan de nationale rechter om uit te maken, rekening houdend met het arrest van het Hof van 30 november 1995, Casarin (C-113/94, Jurispr. blz. I-4203), of de progressiecoëfficiënt tussen de belastingschijf waarin een ingevoerd voertuig met meer dan 18 pk valt en de belastingschijf waarin een soortgelijk voertuig van 15-16 pk valt, discriminerend is, en daardoor in strijd met artikel 95 EG-Verdrag.

2) Artikel 95 van het Verdrag verzet zich niet tegen de toepassing door een lidstaat van twee regelingen voor de vaststelling van het fiscaal vermogen van voertuigen, voor zover de keuze tussen deze twee regelingen is gebaseerd op objectieve criteria die niet discriminerend zijn voor soortgelijke ingevoerde producten en niet van dien aard zijn dat binnenlandse producten worden beschermd. Bij gebreke van transparantie van de door een lidstaat toegepaste methode voor de vaststelling van het fiscaal vermogen van voertuigen, staat het aan de lidstaat om voor de nationale rechter het bewijs te leveren, dat de regeling niet tot discriminerende gevolgen kan leiden.

3) Fiscale lasten die in strijd met artikel 95 van het Verdrag zijn bevonden, kunnen door de autoriteiten niet wettig worden verlangd en, eenmaal betaald, kunnen zij worden teruggevorderd. Vorderingen tot terugbetaling worden geregeld door de toepasselijke nationale bepalingen, met dien verstande dat die bepalingen niet ongunstiger mogen zijn dan die voor overeenkomstige nationale vorderingen en de uitoefening van rechten die door de nationale rechter moeten worden gehandhaafd, niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken."