zins uit, dat er bij de belastingheffing op auto's sprake kan zijn van een door artikel 95 EEG-Verdrag verboden discriminatie: voor zover het gebruikte motorvoertuigen betreft, zijn ingevoerde en ter plaatse gekochte motorvoertuigen op de binnenlandse markt namelijk te beschouwen als soortgelijke of concurrerende produkten. Van een dergelijke discriminatie is sprake, indien bij de berekening van de registratiebelasting op ingevoerde gebruikte motorvoertuigen wordt uitgegaan van een vaste waarde, die in de regel hoger ligt dan de werkelijke waarde, waardoor deze motorvoertuigen zwaarder worden belast dan in het binnenland gekochte gebruikte motorvoertuigen. In de prijs van laatstgenoemde motorvoertuigen, bij de wederverkoop waarvan geen belasting wordt geheven en die, toen zij na invoer in ongebruikte staat voor het eerst in het verkeer werden gebracht, werden onderworpen aan een op niet meer dan hun werkelijke waarde gebaseerde registratiebelasting, is immers nog slechts een lagere restwaarde van die registratiebelasting begrepen.

RAPPORT TER TERECHTZITTING
in zaak C-47/88 *

I — De feiten en de toepasselijke wettelijke bepalingen

A — *De nationale wettelijke bepalingen*

Ingevolge de Deense wet nr. 13 van 16 januari 1985, zoals gewijzigd, wordt er in Denemarken een registratiebelasting geheven op motorvoertuigen die krachtens de Deense verkeerswet moeten worden geregistreerd. Die belasting is alleen verschuldigd bij de eerste registratie van het voertuig op Deens grondgebied.

De belasting op personenauto's, die gerelateerd is aan de waarde van het voertuig inclusief BTW, wordt momenteel berekend als volgt:

— indien de waarde niet meer dan 19 750 DKR bedraagt: 105% van de waarde

— indien de waarde meer dan 19 750 DKR bedraagt: 105% van 19 750 DKR en 180% van de rest.

Onderstaande tabel laat zien, welk percentage van de aankoopprijs van nieuwe personenauto's in Denemarken uit belastingen bestaat.

* Procestaal: Deens.

Waarde zonder BTW en registratie-belasting	BTW 22 %	Registratiebelas-ting	BTW en	registratiebelas-ting	Prijs inclusief belastingen	Aandeel van de belastingen in de totaalprijs
DKR	DKR	DKR	DKR	% DKR	%	
20 000	4 400	27 383	31 783	159	51 783	61,4
25 000	5 500	38 363	43 863	175	68 863	63,7
30 000	6 600	49 343	55 943	186	85 943	65,1
35 000	7 700	60 323	68 023	194	103 023	66,0
40 000	8 800	71 303	80 103	200	120 103	66,7
50 000	11 000	93 262	104 263	209	154 263	67,6
60 000	13 200	115 223	128 423	214	188 423	68,2
70 000	15 400	137 183	152 583	218	222 583	68,6
80 000	17 600	159 143	176 743	221	254 743	68,8

Ingevolge de paragrafen 10 tot en met 12 van wet nr. 13 van 1985 is de belastbare waarde van ingevoerde gebruikte motorvoertuigen gelijk aan 100% van de nieuwprijs wanneer het voertuig minder dan zes maanden gebruikt is geweest. Is het voertuig meer dan zes maanden gebruikt geweest, dan bedraagt de belastbare waarde 90% van de nieuwprijs. Daarentegen is bij de verkoop van motorvoertuigen die al in Denemarken zijn geregistreerd, niet opnieuw registratiebelasting verschuldigd.

In Denemarken worden verschillende indirecte belastingen geheven. In de eerste plaats is er een belasting over de toegevoegde waarde van 22%. Dit is de enige belasting die als een algemene belasting in eigenlijke zin kan worden aangemerkt, aangezien zij wordt geheven ter zake van alle goederenleveringen en diensten in Denemarken. Daarnaast gelden er voor een groot aantal gebruiksgoederen bijzondere en aanvullende belastingen.

Wat meer in het bijzonder de belasting op duurzame gebruiksgoederen betreft, bevat wet nr. 379 van 1 juli 1982, zoals gewijzigd, de volgende bepaling:

„Belasting op televisietoestellen, videorecorders en bepaalde huishoudelijke apparaten

§ 1

1. Over televisietoestellen en videorecorders worden de volgende bedragen aan belasting geheven:

	per stuk
1) Kleurentelevisies met een beeldscherm van meer dan 25 inch	1 050 DKR
2) Kleurentelevisies met een beeldscherm van 25 inch of minder, maar van meer dan 16 inch	900 DKR

3) Kleurentelevisies met een beeldscherm van 16 inch of minder ..... 400 DKR

4) Andere televisietoestellen..... 210 DKR

5) Videorecorders..... 1 875 DKR

...“

In haar antwoord van 7 mei 1986 voerde de *Deense regering* met name de volgende argumenten aan.

De Deense registratiebelasting op nieuwe auto's kan niet als een met artikel 95 EEG-Verdrag strijdige binnenlandse belasting worden aangemerkt. Artikel 95 kan niet aldus worden uitgelegd, dat Lid-Staten zonder een eigen autoproduktie niet gerechtigd zijn, het binnenlandse belastingniveau voor auto's vast te stellen.

B — *De precontentieuze procedure*

Bij schrijven van 24 december 1985 deelde de *Commissie* het Koninkrijk Denemarken mee, dat zij de Deense registratiebelasting op motorvoertuigen in strijd achtte met artikel 95 EEG-Verdrag.

Om te beginnen stelde zij vast, dat de registratiebelasting op nieuwe auto's zo exorbitant hoog is, dat zij buiten het algemene kader van het Deense belastingstelsel valt en derhalve in strijd is met artikel 95 EEG-Verdrag, aangezien het vrije verkeer van motorvoertuigen — die in Denemarken niet worden geproduceerd — binnen de Gemeenschap erdoor in gevaar wordt gebracht.

De Deense registratiebelasting is niet in strijd met artikel 95 EEG-Verdrag, omdat er in Denemarken geen motorvoertuigen of daarmee concurrerende produkten worden gemaakt. Artikel 95 EEG-Verdrag heeft tot doel gelijke mededingingsvoorwaarden te verzekeren, en kan niet voor andere doeleinden worden toegepast. Indien er in een bepaalde Lid-Staat geen soortgelijke of vervangende produkten worden vervaardigd, kan de bevoegdheid van die Lid-Staat om de betrokken goederen te belasten, niet met een beroep op artikel 95 worden ingeperkt.

Met betrekking tot gebruikte auto's voerde de Commissie vervolgens aan, dat er op ingevoerde gebruikte auto's een registratiebelasting wordt geheven die gebaseerd is op ten minste 90% van de oorspronkelijke nieuwprijs van de auto, met als gevolg dat de belasting op dergelijke auto's hoger is dan de belasting die is begrepen in de prijs van gebruikte auto's op de Deense markt.

De omstandigheid dat de Deense registratiebelasting slechts één categorie produkten — namelijk motorvoertuigen — treft, is niet doorslaggevend. Ook een vergelijking van de registratiebelasting op auto's met de bijzondere belastingen op koelkasten en andere duurzame gebruiksgoederen, mist iedere grond.

Tot slot heeft de registratiebelasting op nieuwe auto's het vrije goederenverkeer geenszins belemmerd, getuige het feit dat de autodichtheid in Denemarken nagenoeg even hoog is als in andere landen van de Gemeenschap met een vergelijkbare levensstandaard.

Met betrekking tot gebruikte auto's merkte de Deense regering op, dat de regel om voor de berekening van de registratiebelasting uit te gaan van ten minste 90% van de nieuwwaarde, als gevolg van de stijging van de prijzen van bepaalde automerken kan meebrengen, dat de registratiebelasting op de betrokken voertuigen niet hoger is dan de belasting die nog drukt op op de Deense markt gekochte gebruikte auto's die aldaar reeds geregistreerd waren.

Bovendien vindt de werkelijke concurrentie plaats tussen ingevoerde nieuwe auto's en ingevoerde gebruikte auto's, aangezien een lagere registratiebelasting op de laatste categorie auto's de invoer daarvan alleen maar zal doen stijgen, ten koste van de invoer van nieuwe auto's.

Op 22 juni 1987 bracht de Commissie een met redenen omkleed advies uit, waarin zij bleef bij haar standpunt, dat de hoge Deense registratiebelasting in strijd is met artikel 95 EEG-Verdrag, of het nu nieuwe dan wel ingevoerde gebruikte auto's betreft. Bij schrijven van 30 september 1987 deelde de Deense regering mee, dat ook zij voet bij stuk hield.

Op 12 februari 1988 heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

II — Conclusies van partijen

De *Commissie* concludeert dat het den Hove behage:

— vast te stellen dat het Koninkrijk Denemarken de krachtens artikel 95 EEG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen, door bij wet nr. 13 van 16 januari 1985 inzake de registratiebelasting op motorvoertuigen, zoals gewijzigd, een dermate hoge registratiebelasting op auto's en andere motorvoertuigen te heffen, dat het vrije verkeer van de betrokken produkten binnen de Europese Gemeenschap wordt belemmerd;

— vast te stellen dat het Koninkrijk Denemarken ook met betrekking tot gebruikte motorvoertuigen de krachtens artikel 95 EEG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen, doordat de registratiebelasting op ingevoerde gebruikte motorvoertuigen in de meeste gevallen is gebaseerd op een hogere dan de werkelijke waarde, waardoor ingevoerde gebruikte motorvoertuigen zwaarder worden belast dan in het binnenland verkochte gebruikte motorvoertuigen die aldaar reeds geregistreerd waren;

— het Koninkrijk Denemarken in de kosten te verwijzen.

Het *Koninkrijk Denemarken* concludeert dat het den Hove behage:

— het beroep te verwerpen;

— de Commissie in de kosten te verwijzen.

III — Middelen en argumenten van partijen

A — *De registratiebelasting op nieuwe motorvoertuigen*

Volgens de *Commissie* is de Deense registratiebelasting een met artikel 95 EEG-Verdrag strijdige binnenlandse belasting, aangezien zij zo hoog is, dat zij — in aanmerking genomen dat er geen binnenlandse autoproduktie bestaat — het vrije verkeer van goederen binnen de Gemeenschap belemmert en buiten het kader van het algemene Deense belastingstelsel valt.

Artikel 95 EEG-Verdrag moet worden gezien in het licht van de artikelen 2 en volgende van het Verdrag, waarin de aan de Europese Gemeenschap ten grondslag liggende beginselen zijn geformuleerd. Artikel 95 is in dit verband een van de wezenlijkste waarborgen, voor zover het erop gericht is, het vrije goederenverkeer binnen de Gemeenschap en de hiermee samenhangende vrije inrichting van de economie te verzekeren.

Artikel 95 behelst een absoluut verbod en strekt ertoe te verhinderen, dat er na de afschaffing van douanerechten en heffingen van gelijke werking fiscale belemmeringen voor het handelsverkeer binnen de Gemeenschap blijven bestaan.

Artikel 95 EEG-Verdrag kan worden toegepast op een registratiebelasting op auto's die dermate hoog is, dat het vrije verkeer van de betrokken produkten binnen de Gemeenschap aanzienlijk wordt belemmerd, zelfs indien er in de betrokken Lid-Staat geen concurrerende binnenlandse produktie bestaat.

Deze uitlegging is in overeenstemming met de rechtspraak van het Hof. Het Hof heeft immers meermaals verklaard, dat de omstandigheid dat een bepaald produkt in een Lid-Staat tijdelijk niet wordt vervaardigd, niet aan de toepasselijkheid van de in artikel 95 geformuleerde beginselen in de weg staat (zie onder meer de arresten van 4 april 1968, zaak 31/67, Stier, Jurispr. 1968, blz. 334; 7 mei 1987, zaak 184/85, Commissie/Italië, Jurispr. 1987, blz. 2013, en 7 mei 1987, zaak 193/85, Co-Frutta, Jurispr. 1987, blz. 2085).

In voornoemde arresten heeft het Hof gepreciseerd, dat het EEG-Verdrag de bevoegdheid van de Lid-Staten om belastingen te heffen, onverlet laat, en in dergelijke gevallen geen verbod stelt op het belasten van ingevoerde goederen. Daarbij heeft het evenwel aangetekend, dat de Lid-Staten de verwezenlijking van de beginselen van de gemeenschappelijke markt niet in gevaar mogen brengen door zich via binnenlandse belastingheffing te onttrekken aan een absoluut verbod, dat het voortbestaan van de economische gemeenschap moet verzekeren, te weten het verbod van iedere belasting die het vrije verkeer van goederen binnen de Gemeenschap belemmert.

Verder heeft het Hof ter onderscheiding van heffingen van gelijke werking en echte binnenlandse belastingen verklaard, dat wanneer er generlei binnenlandse produktie

plaatsvindt, een ingevoerd produkt — zonder dat het Verdrag dienaangaande voorwaarden stelt — slechts mag worden belast indien de belasting deel uitmaakt van het algemene binnenlandse belastingstelsel.

Een Lid-Staat mag ingevoerde produkten niet onderwerpen aan een dermate hoge binnenlandse belasting, dat deze in de praktijk tot gevolg heeft, dat in andere Lid-Staten vervaardigde produkten op de binnenlandse markt niet tegen normale prijzen kunnen worden verkocht.

Het is duidelijk, dat de Deense registratiebelasting — die qua structuur deel uitmaakt van de binnenlandse belasting, maar qua hoogte afwijkt van het algemene Deense belastingstelsel — het vrije verkeer van goederen belemmert.

Wanneer gelijksoortige of vervangende nationale produkten ontbreken, mag een ingevoerd produkt dus enkel aan een binnenlandse belasting worden onderworpen indien het belastingpercentage overeenkomt met het algemene belastingniveau in de betrokken Lid-Staat. Dit nu is bij de Deense registratiebelasting niet het geval.

Dat de Deense registratiebelasting op motorvoertuigen vergeleken met het algemene belastingniveau in Denemarken exorbitant hoog is, blijkt wanneer men deze belasting vergelijkt met de bijzondere belastingen op duurzame gebruiksgoederen. Een dergelijke vergelijking is volgens 's Hofs rechtspraak geoorloofd. De Commissie verwijst in dit verband naar voornoemd arrest van 7 mei 1987, waarin het Hof met betrekking tot de Italiaanse verbruiksbelasting op bananen overwoog, dat deze hoger was dan de belasting geheven op binnenlands geproduceerde levensmiddelen die qua karakter aanzienlijk van bananen verschillen.

De Commissie wijst tot slot op de economische en commerciële gevolgen van de hoge Deense registratiebelasting. Zo stelt zij vast, dat de autodichtheid in Denemarken lager is dan in andere Lid-Staten met een vergelijkbare levensstandaard. Bovendien lijken Deense autobezitters gemiddeld langer met hun auto te doen dan autobezitters in andere Lid-Staten.

De auto-importeurs in Denemarken hebben zich genoodzaakt gezien, een verkoopbeleid te voeren dat in strijd is met de marktlogica. Zij stellen een zo laag mogelijke verkoopprijs vast en moeten derhalve hun winst uit de prijs van reserveonderdelen zien te halen; de hoge prijzen van reserveonderdelen zetten de importeurs ertoe aan, gebruikte auto's in te voeren enkel en alleen om op een goedkope manier aan reserveonderdelen te komen.

Die lage verkoopprijzen hebben verder tot gevolg, dat buitenlandse consumenten hun auto in Denemarken komen kopen om deze vervolgens in hun eigen land in te voeren. Op deze manier werkt de registratiebelasting kunstmatige parallelimporten in de hand.

De *Deense regering* deelt de opvatting van de Commissie, dat de Deense registratiebelasting is te beschouwen als een interne belasting in de zin van artikel 95. Anders dan

de Commissie acht zij die belasting echter niet in strijd met artikel 95.

Artikel 95 moet worden gezien als een noodzakelijke aanvulling op het verbod van douanerechten, kwantitatieve beperkingen en alle maatregelen van gelijke werking in de handel tussen Lid-Staten. Het is erop gericht, de neutraliteit te waarborgen ten aanzien van de mededinging tussen ingevoerde en binnenslands vervaardige produkten op de nationale markt. Het beoogt daarentegen niet het vrije goederenverkeer als zodanig te beschermen.

In het kader van artikel 95, eerste alinea, moet de door de Lid-Staat van invoer op een bepaald ingevoerd produkt daadwerkelijk geheven belasting worden vergeleken met de belasting op het vergelijkbare nationale produkt. Doorslaggevend is, hoe het betrokken ingevoerde produkt zou zijn belast indien het binnenslands was vervaardigd. Wordt het nationale produkt minder zwaar belast, dan is het belastingstelsel discriminerend in de zin van artikel 95.

In artikel 95, tweede alinea, gaat het om de relatieve belastingdruk. Dit betekent, dat wanneer verschillen tussen concurrerende produkten een verschillende fiscale behandeling rechtvaardigen, artikel 95, tweede alinea, niet méér vereist dan dat het verschil in belasting in verhouding staat tot het verschil tussen de produkten.

In het kader van artikel 95, tweede alinea, is het vooral van belang, dat het ingevoerde produkt niet zodanig wordt belast, dat daardoor een ander produkt wordt beschermd. Nu er geen produkten van Deense makelij zijn die met in andere Lid-Staten vervaardigde auto's kunnen concurreren, is er ook geen fiscale „evenredigheidstoets" mogelijk. De registratiebelasting is dan ook niet in strijd met artikel 95.

De door de Deense regering aan artikel 95 gegeven uitlegging betekent niet noodzakelijkerwijs, dat de Lid-Staten, wanneer gelijksoortige of concurrerende nationale produkten ontbreken, het bedrag van de op ingevoerde produkten te heffen belasting vrij mogen bepalen. Indien zij in een dergelijk geval zo hoge belastingen heffen, dat het vrije verkeer van goederen onmogelijk wordt gemaakt of in gevaar wordt gebracht, kan er namelijk sprake zijn van schending van het in de artikelen 9 en 12 EEG-Verdrag neergelegde verbod van heffingen van gelijke werking als douanerechten.

De door de Commissie aangehaalde rechtspraak (met name de arresten Stier, Commissie/Italië en Co-Frutta) biedt geen steun aan het argument, dat artikel 95 ook van toepassing is wanneer concurrerende nationale produkten ontbreken.

Het arrest Stier had betrekking op een zeer specifiek probleem, dat verband hield met het feit dat op ingevoerde produkten een compenserende omzetbelasting werd gehe-

ven ter compensatie van een destijds op binnenslands vervaardigde produkten geheven cumulatieve omzetbelasting. In feite stelde het Hof in dat arrest uitsluitend vast, dat een dergelijke compenserende omzetheffing het kader van het bestaande cumulatieve cascadesysteem niet te buiten mocht gaan.

In de zaken Commissie/Italië en Co-Frutta ging het niet om een situatie waarin een vergelijkbare of vervangende produktie ontbrak. Aangezien het Hof van mening was, dat de inheemse fruitsoorten in concurrentie stonden met de aan de belasting onderworpen ingevoerde bananen, was artikel 95, tweede alinea, van toepassing.

De Deense registratiebelasting maakt deel uit van het algemene Deense stelsel van registratiebelasting op motorvoertuigen. Hieronder vallen verschillende categorieën motorvoertuigen (personenauto's, autobussen, bestelwagens, vrachtwagens, motorfietsen, tractoren), waarvoor verschillende tarieven gelden. In beginsel zijn zowel ingevoerde als binnenslands vervaardigde motorvoertuigen aan de registratiebelasting onderworpen. Volgens de rechtspraak van het Hof is een nationaal stelsel van motorrijtuigenbelasting een zelfstandig binnenlands belastingstelsel (zaken 112/84, Humblot, Jurispr. 1985, blz. 1367, en 433/85, Feldain, Jurispr. 1987, blz. 3521).

Het heeft derhalve geen zin om, zoals de Commissie doet, met een beroep op het arrest Stier de registratiebelasting op auto's te vergelijken met andere belastingen op duurzame gebruiksgoederen (stofzuigers, wasmachines, koelkasten, fornuizen, TV's, enz.). Het heeft evenmin zin om, zoals de Commissie ook doet, een verbruiksbelasting (de registratiebelasting) op een bepaald produkt (auto's) te vergelijken met de BTW.

Ter weerlegging van een aantal van de argumenten die de Commissie heeft aangevoerd om de gevolgen van de registratiebelasting voor het vrije goederenverkeer aan te tonen, merkt de Deense regering het volgende op. In Denemarken is de autodichtheid niet veel lager dan in de andere Lid-Staten. Bovendien is de autodichtheid afhankelijk van een reeks van factoren, zoals de kosten van het autogebruik, de vervoersbehoeften, de beschikbaarheid van alternatieve vervoermiddelen, mode, milieu, enzovoort.

Het feit dat de Deense autobezitter door de hoge autoprijzen zal proberen zo lang mogelijk met zijn auto te doen, met als gevolg dat auto's in Denemarken later worden vervangen dan in andere Lid-Staten, is volkomen legitiem en getuigt van een gezonde economische instelling.

De auto-importeurs in Denemarken voeren geen verkoopbeleid dat in strijd is met de marktlogica. Door zich aan te passen aan de mededingingsvoorwaarden op de Deense markt, handelen zij juist in overeenstemming met de marktlogica.

De argumenten van de Commissie met betrekking tot de gevolgen van de registratiebelasting voor het vrije goederenverkeer worden door de feiten weersproken. De statistieken betreffende de in Denemarken nieuw geregistreerde auto's laten namelijk zien, dat de Deense automarkt de afgelopen jaren een enorme groei heeft gekend.

B — *De registratiebelasting op ingevoerde gebruikte auto's*

De *Commissie* betoogt om te beginnen, dat voor gebruikte auto's die in Denemarken worden ingevoerd, de registratiebelasting wordt berekend aan de hand van een vaste waarde, die nooit lager ligt dan 90% van de belastbare nieuwwaarde van het voertuig. Er wordt geen nieuwe registratiebelasting geheven op in Denemarken gekochte gebruikte auto's. Men kan moeilijk staande houden, dat de belasting die nog rust op gebruikte auto's op de Deense markt, altijd gelijk is aan 90% van de belasting op nieuwe auto's.

Het valt niet te ontkennen, dat sommige automerken hun waarde kunnen behouden of zelfs in waarde kunnen stijgen, doordat zij tot verzamelobject worden of doordat de auto's van latere bouwjaren uitzonderlijk in prijs zijn gestegen. Deze omstandigheid doet echter niets af aan het feit, dat de registratiebelasting op ingevoerde gebruikte auto's, die wordt berekend op basis van ten minste 90% van de nieuwwaarde van het voertuig, duidelijk in geen verhouding staat tot de restwaarde van de registratiebelasting op gebruikte auto's die, na maar enkele jaren gebruikt te zijn geweest, op de Deense markt voor gebruikte auto's worden gekocht.

Dat er in Denemarken geen auto's worden geproduceerd, betekent nog niet, dat er in Denemarken geen markt voor gebruikte auto's bestaat. Ingevolge het gemeenschapsrecht wordt een produkt vanaf het moment van invoer en inklaring definitief tot een nationaal produkt. Ingevoerde en ter plaatse gekochte gebruikte auto's zijn derhalve soortgelijke of concurrerende produkten, voor zover zij qua grootte, kwaliteit en ouderdom vergelijkbaar zijn.

Wil een gedifferentieerde belastingregeling als de onderhavige in overeenstemming zijn met artikel 95 EEG-Verdrag, dan moet zij aan de volgende drie voorwaarden voldoen: a) zij moet op objectieve criteria berusten; b) zij mag ingevoerde produkten rechtstreeks noch onrechtstreeks discrimineren, en c) zij mag niet tot gevolg hebben, dat binnenlandse produkten worden beschermd ten koste van gelijksoortige of vervangende ingevoerde produkten.

Met betrekking tot deze drie criteria voert de Commissie het volgende aan:

a) er zijn geen objectieve rechtvaardigingsgronden om op ingevoerde gebruikte auto's een registratiebelasting te heffen die hoger is dan het restant van de registratiebelasting dat nog rust op gebruikte auto's die op de Deense markt voor gebruikte auto's worden gekocht;

b) de regel om voor de berekening van de registratiebelasting op ingevoerde gebruikte auto's uit te gaan van ten minste 90% van de oorspronkelijke nieuwprijs, leidt in de overgrote meerderheid van de gevallen tot een discriminerende belasting van die auto's;

c) de bepalingen van wet nr. 13 van 1985 inzake de registratiebelasting op motorvoertuigen leiden tot bescherming van de Deense markt voor gebruikte auto's.

Indien men voor een vergelijking van de registratiebelasting op ingevoerde gebruikte auto's met de restbelasting op gebruikte voertuigen waarover enkele jaren eerder Deense registratiebelasting is betaald, uitgaat van de door het Hof in zijn arrest van 21 mei 1985 (zaak 47/84, Schul, Jurispr. 1985, blz. 1501) gebezigde methode voor de berekening van de restwaarde van de over ingevoerde gebruikte voorwerpen betaalde BTW, en dus de restbelasting op in Denemarken geregistreerde motorvoertuigen naar evenredigheid vermindert, kan men niet anders dan concluderen dat een stelsel waarbij de maatstaf van heffing voor de registratiebelasting op ingevoerde gebruikte auto's forfaitair wordt vastgesteld op 90 of 100% van de nieuwwaarde van het voertuig, onmiskenbaar tot een te hoge belasting van dergelijke auto's leidt.

Met een beroep op het arrest van 7 mei 1987 (Co-Frutta, reeds aangehaald) voert de Commissie voorts aan, dat de belastingvoorschriften van dien aard moeten zijn, dat fiscale discriminatie ten nadele van gebruikte auto's die in een derde land zijn vervaardigd en vervolgens in een Lid-Staat in het vrije verkeer zijn gebracht, is uitgesloten (artikel 9 EEG-Verdrag).

Het zou lijnrecht tegen de doelstellingen van het Verdrag ingaan, indien alleen in een derde land vervaardigde auto's van een niet-discriminerende fiscale behandeling verzekerd waren, terwijl in de Gemeenschap geproduceerde voertuigen onderworpen konden worden aan een belasting die geen rekening houdt met een redelijke proratavermindering van het restant van de destijds voor een in Denemarken geregistreerd voertuig betaalde registratiebelasting.

Tot besluit merkt de Commissie op, dat Denemarken momenteel jaarlijks 15 000 à 16 000 gebruikte auto's invoert, waarvan er maar 150 à 200 worden geregistreerd, terwijl de rest voor andere doeleinden wordt gebruikt (sloop, hergebruik van reserveonderdelen, enz.). Als gevolg van de „scheve" belasting van ingevoerde gebruikte auto's bestaat er dus een echte concurrentieverhouding tussen de invoer van gebruikte auto's en de Deense garages die zich bezighouden met reparaties aan het bestaande Deense wagenpark. Die concurrentie doet zich te meer gevoelen omdat over ingevoerde gebruikte auto's die bestemd zijn voor de sloop, geen registratiebelasting wordt geheven.

Volgens de *Deense regering* is het de registratiebelasting eigen, dat zij uitsluitend wordt geheven over ingevoerde gebruikte auto's en niet over gebruikte auto's op de Deense markt, waarvoor al belasting is betaald toen zij in ongebruikte staat werden geregistreerd. Er is geen sprake van echte discriminatie in het voordeel van Deense produkten, aangezien Denemarken geen autoindustrie heeft en alle gebruikte auto's dus van buitenlandse oorsprong zijn. De opmerking van de Commissie, dat ingevoerde en ter plaatse gekochte gebruikte auto's gelijksoortige of concurrerende produkten in de zin van artikel 95 zijn, is onjuist. In beide gevallen gaat het immers om in het buitenland vervaardigde auto's.

Het zijn de ingevoerde nieuwe auto's en de ingevoerde gebruikte auto's die in een werkelijke concurrentieverhouding tot elkaar staan. Een verlaging van de registratiebelasting op ingevoerde gebruikte auto's zal dan ook een toename van de invoer van dergelijke auto's tot gevolg hebben, zulks ten nadele van de invoer van nieuwe auto's.

Ook het argument van de Commissie, dat de door het Hof in het arrest Schul II gebezigde methode voor de berekening van de restwaarde van de over ingevoerde gebruikte voorwerpen betaalde BTW, zonder enig probleem kan worden toegepast in de onderhavige situatie, treft geen doel.

De zaak Schul II had namelijk betrekking op de heffing van BTW op tussen particulieren verhandelde gebruikte voorwerpen. Het ging onder meer om de vraag, hoe de restwaarde van de in het land van uitvoer geheven BTW moest worden berekend. In casu heeft men met een volstrekt andere situatie te maken: het gaat om een vergelijking van een belasting op ingevoerde goederen met de restwaarde van een belasting op gebruikte goederen in het land van invoer.

Met betrekking tot het argument van de Commissie, dat de belastingvoorschriften van dien aard moeten zijn, dat fiscale discriminatie ten nadele van gebruikte auto's die in een derde land zijn vervaardigd en vervolgens in een Lid-Staat in het vrije verkeer zijn gebracht, is uitgesloten, merkt de Deense regering op, dat de Deense bepalingen ter zake van de registratiebelasting op ingevoerde gebruikte auto's aan dat vereiste voldoen. Dit blijkt uit § 11 van wet nr. 13 van 1985.

Er is tot slot niets aan te merken op het feit, dat een deel van de ingevoerde gebruikte auto's wordt gebruikt om aan reserveonderdelen te komen. Het valt moeilijk in te zien, hoe de door de Commissie gesignaleerde samenhang tussen de invoer van nieuwe auto's en het onderhoud van oude auto's iets verandert aan het feit, dat een verlaging van de registratiebelasting op gebruikte auto's een toename van de invoer van dergelijke auto's tot gevolg heeft, zulks ten nadele van de invoer van nieuwe auto's.

M. Díez de Velasco
rechter-rapporteur