CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS van 27 februari 2003 [1]

1. In Denemarken worden nieuwe personenauto's belast met een registratiebelasting waarvan het tarief bijzonder hoog is. Een vereniging van auto-importeurs maakt bezwaar tegen de hoogte van die belasting en heeft de wettigheid daarvan voor de nationale rechter op een aantal gronden aangevochten, in het bijzonder op grond dat zij een bij artikel 28 EG verboden maatregel van gelijke werking als een kwantitatieve invoerbeperking zou vormen. In dat verband wenst het Østre Landsret te vernemen of i) een dergelijke belasting onder dat verbod kan vallen en, zo ja, ii) of zij niettemin gerechtvaardigd kan zijn op grond van een van de in artikel 30 EG neergelegde of in de rechtspraak van het Hof aanvaarde rechtvaardigingsgronden.

Relevante Verdragsbepalingen

2. Het EG-Verdrag bevat drie groepen specifieke bepalingen die belemmeringen van het vrije verkeer van goederen tussen de lidstaten verbieden: de artikelen 23 EG en 25 EG, de artikelen 28 EG tot en met 30 EG, waarop het verzoek om uitlegging betrekking heeft, en artikel 90 EG. Deze betreffen verschillende soorten belemmeringen — respectievelijk douanerechten en heffingen van gelijke werking, kwantitatieve beperkingen en maatregelen van gelijke werking en binnenlandse belastingen — en ook de voorwaarden waaronder zij gelden, zijn verschillend.

3. De artikelen 23 EG tot en met 31 EG gaan over het vrije verkeer van goederen. Zij voorzien in een douane-unie en in een verbod van kwantitatieve handelsbeperkingen.

4. In het bijzonder is artikel 25 EG van belang, dat bepaalt: „In- en uitvoerrechten of heffingen van gelijke werking zijn tussen de lidstaten verboden. Zulks geldt eveneens voor douanerechten van fiscale aard." [2]

5. Artikel 28 EG bepaalt: „Kwantitatieve invoerbeperkingen en alle maatregelen van

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — Artikel 25 EG wordt vaak in een adem genoemd met artikel 23 EG, dat hetzelfde verbod bevat, maar dat zich niet expliciet uitstrekt tot „douanerechten van fiscale aard". Eenvoudigheidshalve spreek ik alleen van artikel 25 EG.

gelijke werking zijn tussen de lidstaten verboden." Artikel 29 EG bevat een identiek verbod voor uitvoer.

6. In het arrest Dassonville [3] definieerde het Hof dergelijke maatregelen van gelijke werking als maatregelen die het handelsverkeer tussen de lidstaten „al dan niet rechtstreeks, daadwerkelijk of potentieel kunnen belemmeren".

7. Volgens artikel 30 EG vormen de artikelen 28 EG en 29 EG echter geen beletsel voor „verboden of beperkingen [...] welke gerechtvaardigd zijn uit hoofde van bescherming van de openbare zedelijkheid, de openbare orde, de openbare veiligheid, de gezondheid en het leven van personen, dieren of planten [...]. Deze verboden of beperkingen mogen echter geen middel tot willekeurige discriminatie noch een verkapte beperking van de handel tussen de lidstaten vormen."

8. Daarnaast heeft het Hof in de rechtspraak een leer ontwikkeld, die aanvangt met het arrest „Cassis de Dijon" [4], volgens welke maatregelen die „zonder onderscheid" van toepassing zijn (dat wil zeggen die gelijkelijk gelden voor nationale en ingevoerde producten), onder het verbod van artikel 28 EG kunnen vallen indien zij het handelsverkeer belemmeren, maar gerechtvaardigd kunnen zijn voorzover dwingende eisen zoals doeltreffende fiscale controles, bescherming van de volksgezondheid, eerlijkheid in de handelstransacties en consumentenbescherming, deze noodzakelijk maken en mits zij ook evenredig zijn aan het beoogde doel en het gekozen middel het vrije handelsverkeer daartoe het minst belemmert.

9. De artikelen 90 EG tot en met 93 EG, in de titel „Gemeenschappelijke regels betreffende de mededinging, de belastingen en de aanpassing van de wetgevingen", gaan over belastingbepalingen. Artikel 90 EG bepaalt:

„De lidstaten heffen op producten van de overige lidstaten, al dan niet rechtstreeks, geen hogere binnenlandse belastingen van welke aard ook dan die welke, al dan niet rechtstreeks, op gelijksoortige nationale producten worden geheven.

Bovendien heffen de lidstaten op de producten van de overige lidstaten geen zodanige binnenlandse belastingen, dat daardoor andere producties zijdelings worden beschermd."

3 — Arrest van 11 juli 1974, Dassonville (8/74, Jurispr. blz. 837).

4 — Arrest van 20 februari 1979, Rewe-Zentral (120/78, Jurispr. blz. 649).

De feiten en het procesverloop

10. Afgezien van Duitsland, Frankrijk, Luxemburg, Zweden en het Verenigd Koninkrijk, heffen alle lidstaten een registratiebelasting op de aanschaf van nieuwe personenauto's. In Italië is dat een vast bedrag, in Portugal en België vormt de cilinderinhoud de grondslag voor de belasting en in de overige staten vormt de prijs van de auto de berekeningsgrondslag. In Spanje, Griekenland, Nederland, Oostenrijk en Finland is dat de prijs exclusief BTW, terwijl dat in Denemarken en Ierland de prijs inclusief BTW is. De tariefpercentages verschillen aanzienlijk van lidstaat tot lidstaat en kunnen ook binnen de afzonderlijke lidstaten verschillen op grond van andere criteria (zoals cilinderinhoud of gebruiksdoeleinden). [5]

11. Hoewel er dus een grote verscheidenheid heerst en de verschillen in berekeningsmethode een exacte vergelijking moeilijk maken, is het bedrag en het tarief van de registratiebelasting die in Denemarken wordt geheven, vele malen hoger dan in een van de andere lidstaten. De belasting wordt geheven tegen een tarief van 105 % van de koopprijs tot een bepaalde drempelwaarde — die jaarlijks wordt vastgesteld en die in 2002 kennelijk 53 000 DKK (7 122 EUR) bedroeg — en 180 % van het restant, waarbij in de koopprijs die als belastinggrondslag wordt aangehouden, reeds 25 % BTW is begrepen plus een forfaitaire toeslag van 9 % om rekening te houden met de winstmarge van de dealer, ongeacht de werkelijke hoogte van die winstmarge. Op grond hiervan zal een auto met een basisprijs van, omgerekend, 10 000 EUR de koper waarschijnlijk in totaal zo een 30 000 EUR kosten, waarvan 17 000 EUR registratiebelasting, en een auto met een basisprijs van 30 000 EUR in totaal 107 000 EUR, waarvan 67 000 EUR registratiebelasting.

12. Een dergelijke totale belastingdruk van vaak meer dan 200 % vindt zijns gelijke niet in enige andere lidstaat: de op een en twee na hoogste tarieven, van Finland en Griekenland, blijven onder de 100 % voor een auto met een cilinderinhoud van minder dan 2 000 cc en het aandeel van de registratiebelasting is daar lager omdat de belasting wordt geheven over de prijs ex BTW. In Luxemburg is, in compleet contrast hiermee, 15 % BTW de enige belasting over de koopprijs van (nieuwe) auto's, terwijl België, Duitsland, Griekenland, Frankrijk, Italië, Zweden en het Verenigd Koninkrijk alle minder dan in totaal 30 % heffen.

5 — Deze en andere nuttige achtergrondinformatie is te vinden in de mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de belasting van personenauto's in de Europese Unie — opties voor actie op nationaal en gemeenschapsniveau [COM(2002) 431 def.].

13. De Deense autoregistratiebelasting dateert naar het schijnt van 1924 en men is het erover eens, dat zij altijd vooral was

bedoeld om de belastinginkomsten te vergroten, hoewel ook andere overwegingen mee kunnen spelen, zoals overwegingen van milieubescherming en verkeersveiligheid.

14. Denemarken heeft geen eigen autoindustrie, zodat alle nieuwe auto's op de Deense markt de facto vanuit een andere lidstaat of van buiten de Gemeenschap worden ingevoerd. De belasting wordt geheven bij eerste registratie van de auto in Denemarken maar niet bij latere doorverkoop; zij wordt ook geheven bij invoer van tweedehands auto's.

15. Vóór 1990 werd de belasting bij de invoer van tweedehands auto's zo toegepast, dat de waardevermindering daarin niet naar behoren tot uiting kwam. De Commissie was van oordeel dat zowel de belasting op nieuwe als die op tweedehands auto's onverenigbaar was met het gemeenschapsrecht en maakte tegen Denemarken een niet-nakomingsprocedure aanhangig, die culmineerde in het arrest van het Hof van 11 december 1990[6], waarin het Hof besliste, dat Denemarken de krachtens — thans artikel 90 EG — op hem rustende verplichtingen niet was nagekomen, door op ingevoerde gebruikte motorvoertuigen een registratiebelasting te heffen die in het algemeen was gebaseerd op een geschatte waarde die boven de werkelijke waarde van het motorvoertuig lag[7], waardoor ingevoerde gebruikte motorvoertuigen zwaarder werden belast dan gebruikte motorvoertuigen die op de Deense markt werden verkocht na aldaar eerder te zijn geregistreerd.

16. Het Hof wees het beroep echter af voorzover het betrekking had op de belasting op nieuwe auto's. Het redeneerde daarbij als volgt.[8]

17. Het beroep van de Commissie was uitsluitend gebaseerd op wat nu artikel 90 EG is en beide partijen waren het erover eens dat de belasting een binnenlandse belasting in de zin van die bepaling was. Deze bepaling dient echter de volstrekte neutraliteit van de binnenlandse belastingen te waarborgen ten aanzien van nationale en ingevoerde producten. Bij een belasting op ingevoerde goederen kan op de bepaling geen beroep worden gedaan, wanneer een gelijksoortige of concurrerende binnenlandse productie ontbreekt. Met name kan op grond van deze bepaling niet worden opgekomen tegen het extreem hoge belastingniveau dat de lidstaten eventueel voor bepaalde producten vaststellen, wanneer die belasting geen enkele discriminerende of beschermende werking heeft.

6 — Commissie/Denemarken (C-47/88, Jurispr. blz. I-4509). Ten tijde van de feiten lag de drempel tussen het tarief van 105 % en dat van 180 % op 19 750 DKK.

7 — 100 % van de nieuwprijs voor auto's van minder dan 6 maanden oud en 90 % van die prijs voor alle oudere auto's.

8 — Punten 5 tot en met 14 van het arrest.

18. In navolging van zijn eerdere arrest Stier [9] erkende het Hof, dat de lidstaten op producten die, bij gebreke van een vergelijkbare binnenlandse productie, aan de toepassing van de verbodsbepaling van artikel 90 EG ontkomen, niet zo hoge belastingen mogen heffen dat het vrije verkeer van goederen binnen de Gemeenschap ten aanzien van die producten in gevaar wordt gebracht. Een dergelijke heffing kon echter enkel worden getoetst aan wat thans de artikelen 28 EG tot en met 30 EG zijn, en het beroep was niet gebaseerd op schending van die artikelen. [10]

19. Verzoeker in het hoofdgeding, De Danske Bilimportører („DBI"), is een beroepsvereniging van auto-importeurs. In 1999 kocht hij voor zijn directeur een — vermoedelijk uit een andere lidstaat ingevoerde — nieuwe personenauto van het merk Audi, voor de prijs van in totaal, inclusief leveringskosten, 498 546 DKK, waarvan 297 456 DKK registratiebelasting was.

20. Hij heeft tegen het Ministerie van Financiën een procedure aanhangig gemaakt waarin hij stelt dat die belasting, gelet op een aantal gemeenschapsrechtelijke bepalingen, onwettig is, en vordert terugbetaling.

21. Behalve op de hiervoor genoemde artikelen 28 EG, 29 EG en 90 EG beroept hij zich op de artikelen 11 A, lid 2, sub a, en 33 van de Zesde BTW-richtlijn [11], op grond waarvan in de maatstaf van heffing voor de BTW alle andere belastingen, rechten en heffingen moeten worden opgenomen, respectievelijk de lidstaten andere belastingen, rechten en heffingen dan omzetbelastingen enkel mogen handhaven of invoeren indien deze geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van grenzen; de artikelen 3, lid 1, sub g, EG, juncto artikel 10 EG, die de lidstaten verplichten zich te onthouden van maatregelen die de verwezenlijking van onvervalste mededinging binnen de interne markt in gevaar kunnen brengen; artikel 81 EG, dat overeenkomsten en onderling afgestemde feitelijke gedragingen verbiedt die de mededinging beperken of vervalsen, en verordening nr 1475/95 [12], die artikel 81, lid 3, EG toepast op afzetovereenkomsten inzake motorvoertuigen.

22. Het Østre Landret, waar de zaak dient, wenst aanwijzingen van het Hof over in het bijzonder de uitlegging van artikel 28 EG; het gaat in zijn verwijzingsbeschikking niet in op de subsidiaire vorderingen, die berusten op de andere artikelen die in het vorige punt zijn genoemd. Het heeft het geding

9 — Arrest van 4 april 1968 (31/67, Jurispr. blz. 334).

10 — Punt 13 van het arrest.

11 — Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

12 — Verordening (EG) nr. 1475/95 van de Commissie van 28 juni 1995 betreffende de toepassing van artikel [81, lid 3] van het Verdrag op groepen afzet- en klantenserviceovereenkomsten inzake motorvoertuigen (PB 1995, L 145, blz. 25).

geschorst en het Hof de volgende vragen ter prejudiciële beslissing voorgelegd:

„1) Kan een door een lidstaat geheven indirecte belasting (een registratiebelasting), die voor nieuwe auto's 105 % over 52 800 DKK en 180 % over de rest van de belastbare waarde bedraagt, een door artikel 28 EG verboden maatregel van gelijke werking als een kwantitatieve invoerbeperking zijn (zie in dit verband arrest van 11 december 1990, Commissie/Denemarken, C-47/88, Jurispr. blz. I-4509, punt 13)?

2) Voor het geval dat de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, kan de registratiebelasting dan worden gerechtvaardigd op grond van overwegingen als genoemd in artikel 30 EG of die volgen uit de rechtspraak van het Hof inzake artikel 28 EG (zie arrest van 20 februari 1979, Rewe Zentral, 120/78, Jurispr. blz. 649)?"

23. DBI, de Deense regering voor het Ministerie van Financiën (verweerder in het hoofdgeding), de Italiaanse en de Finse regering alsook de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend en, met uitzondering van de Italiaanse regering, ook mondelinge opmerkingen gemaakt ter terechtzitting.

Beoordeling

24. De kernvraag is hier, of het soort registratiebelasting voor personenauto's als hier omschreven, aan artikel 28 EG kan worden getoetst. Zo ja, dan rijst de vraag of er mogelijke rechtvaardigingsgronden zijn. De nationale rechter vraagt niet expliciet om aanwijzingen met betrekking tot enige andere bepaling; gelet op een aantal stellingen van DBI, is het nogal opvallend dat hij dit heeft nagelaten. Artikel 28 EG moet echter worden gezien in de context van de structuur van het Verdrag en daarom zal ook enige aandacht moeten worden besteed aan de artikelen 25 EG en 90 EG.

De artikelen 25 EG, 28 EG en 90 EG in het algemeen

25. Ik heb de inhoud van deze bepalingen hiervoor [13] reeds kort weergegeven, maar het is wellicht nuttig om kort nog eens enkele van hun meest relevante kenmerken te bespreken.

26. Artikel 25 EG verbiedt douanerechten en heffingen van gelijke werking. Onder

13 — Punten 3 tot en met 9.

dat begrip valt iedere geldelijke last — hoe klein ook — die wegens grensoverschrijding op goederen wordt geheven. [14] Het omvat heffingen in verband met administratieve formaliteiten, zoals inspecties, tenzij de heffingen de werkelijke kosten van de inspecties niet overschrijden en de betrokken formaliteiten verplicht en uniform zijn, door het gemeenschapsrecht in het belang van de Gemeenschap zijn voorgeschreven en het vrije verkeer van goederen bevorderen, met name doordat zij hinderpalen neutraliseren die door eenzijdige maatregelen kunnen worden opgeworpen. [15] Afgezien daarvan is het verbod absoluut en geldt het ongeacht of het enige beperkende werking heeft voor het handelsverkeer — hoewel men zou kunnen denken dat een zekere beperkende werking normaliter inherent is aan dergelijke heffingen. Wanneer er sprake is van een dergelijk(e) recht of heffing, hoe klein ook, is afschaffing daarvan de enige mogelijkheid tot naleving van artikel 25 EG.

27. Artikel 90 EG verbiedt iedere binnenlandse belasting die gelijksoortige producten van andere lidstaten discrimineert of die op welke wijze dan ook de binnenlandse productie zijdelings beschermt. Het beoogt, in aanvulling op artikel 25 EG, het vrije verkeer van goederen onder normale mededingingsvoorwaarden te verzekeren door elke vorm van bescherming uit te schakelen die het gevolg kan zijn van een discriminatoire binnenlandse belasting, en dient dus om de volstrekte neutraliteit van de binnenlandse belastingen ten aanzien van nationale en ingevoerde producten te waarborgen. [16]

28. Net zoals bij artikel 25 EG is er geen bepaling waardoor een belasting aan het verbod kan ontsnappen op grond van een „de minimis"-beginsel of vanwege een rechtvaardigingsgrond. Verboden is echter niet het heffen van belasting maar discriminatie of protectie, en de wetgever behoeft dus enkel de discriminatoire of beschermende elementen te verwijderen om aan die bepaling te voldoen. Bij de vraag of er sprake is van discriminatie of protectie, wordt de situatie in haar geheel bekeken, waardoor compenserende factoren in aanmerking kunnen worden genomen: zo kan een forfaitaire belasting, afhankelijk van de wijze waarop zij wordt toegepast, de facto tot discriminatie leiden [17], terwijl een heffing denkbaar is die enkel op ingevoerde producten wordt geheven maar in werkelijkheid een scheve situatie rechttrekt die is ontstaan doordat in een eerder productiestadium een andere heffing over nationale producten is geheven.

29. Artikel 28 EG verbiedt alle kwantitatieve beperkingen en maatregelen van

14 — Arresten van 1 juli 1969, Commissie/Italië (24/68, Jurispr. blz. 193), punten 8-10, en Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders (2/69 en 3/69, Jurispr. blz. 211), punten 15-18; zie voor de meest recente uitspraak: arrest van 23 april 2002, Nygård (C-234/99, Jurispr. blz. I-3657), punt 19.

15 — Arrest van 27 september 1988, Commissie/Duitsland (18/87, Jurispr. blz. I-5427), punt 8.

16 — Zie bijvoorbeeld arrest van 3 maart 1988, Bergandi, (252/86, Jurispr. blz. 1343), punt 24.

17 — Zie bijvoorbeeld arrest van 5 mei 1970, Commissie/België (77/69, Jurispr. blz. 237).

gelijke werking. Dit is een heel ruim begrip [18], ten aanzien waarvan wederom (naar algemeen wordt aangenomen) het „de minimis"-beginsel niet geldt [19] In tegenstelling tot situaties die door de artikelen 25 EG en 90 EG worden beheerst, kan een nationale maatregel die in beginsel onder artikel 28 EG valt, niettemin worden gerechtvaardigd op een van de in artikel 30 EG genoemde of in de rechtspraak vermelde gronden en kan het daarmee aan het verbod ontsnappen. [20]

30. Vergeleken met de artikelen 25 EG en 90 EG heeft artikel 28 EG duidelijk een zeer ruime strekking en doet het dienst als een soort vangnet. Volgens het Hof dekt het in beginsel alle importbelemmeringen die niet reeds specifiek onder andere Verdragsbepalingen vallen [21]. In samenhang met die bepalingen, die elk een lex specialis vormen, is het wel aangeduid als een lex generalis. [22]

31. Gezien de uiteenlopende consequenties die de toepassing van deze drie artikelen heeft, is het duidelijk van belang zeker te weten welk van de drie bepalingen in een bepaalde situatie relevant is. Valt een heffing onder artikel 25 EG dan moet zij worden afgeschaft, terwijl alleen het discriminatoire of beschermende element behoeft te worden verwijderd indien zij onder artikel 90 EG valt. Een maatregel die onder artikel 28 EG valt, kan geoorloofd zijn indien hij een of meer geoorloofde doeleinden nastreeft op een wijze die evenredig is aan de verwezenlijking van deze doeleinden, terwijl er onder de artikelen 25 EG en 90 EG veel minder ruimte is voor rechtvaardigingsgronden. Anderzijds zijn deze twee enkel van toepassing in een beperkt aantal omstandigheden, waarin altijd sprake is van een heffing of een belasting, terwijl artikel 28 EG potentieel van toepassing is op een heel scala van maatregelen die de handel kunnen belemmeren.

32. Gezien deze omstandigheden, is het niet verbazingwekkend dat het Hof herhaaldelijk heeft uitgemaakt, dat de respectieve werkingssferen van deze drie artikelen onderling zijn afgebakend en dat slechts één van deze artikelen op een bepaalde maatregel van toepassing kan zijn.

33. Zo merkte het in het arrest Compagnie Commerciale de l'Ouest op [23] dat „het toepassingsgebied van artikel [28 EG] niet

18 — Zie de definitie in het arrest Dassonville, aangehaald in punt 6 van deze conclusie.

19 — Zie bijvoorbeeld arresten van 5 april 1984, Van de Haar e.a. (177/82 en 178/82, Jurispr. blz. 1797), punt 13; 13 maart 1984, Prantl (16/83, Jurispr. blz. 1299), punt 20; 14 maart 1985, Commissie/Frankrijk (269/83, Jurispr. blz. 837), punt 10, en 5 juni 1986, Commissie/Italië (103/84, Jurispr. blz. 1759), punt 18. Het Hof heeft echter aanvaard dat de gevolgen van een beperking zo onzeker en indirect kunnen zijn, dat niet kan worden gezegd dat de beperking de handel tussen de lidstaten kan belemmeren: zie arresten van 18 juni 1998, Corsica Ferries France (C-266/96, Jurispr. blz. I-3949), punt 31; 21 september 1999, BASF (C-44/98, Jurispr. blz. I-6269), punt 16, en 13 januari 2000, TK-Heimdienst (C-254/98, Jurispr. blz. I-151), punt 30.

20 — Zie de punten 7 en 8 van deze conclusie.

21 — Zie bijvoorbeeld punt 33 van het in voetnoot 16 vermelde arrest Bergandi.

22 — Zie conclusie van advocaat-generaal Tesauro bij het arrest van 11 maart 1992, Compagnie Commerciale de l'Ouest (C-78/90—C-83/90, Jurispr. blz. I-1847, op blz. I-1865).

23 — Aangehaald in voetnoot 22; punten 20-22; zie voor een recentere bevestiging arrest van 3 februari 2000, Dounias (C-228/98, Jurispr. blz. I-577), punt 39.

de belemmeringen omvat die onder andere, meer bijzondere bepalingen van het Verdrag vallen, en dat belemmeringen van fiscale aard of van gelijke werking als douanerechten, zoals bedoeld in de artikelen [25 EG en 90 EG] [...], niet onder het verbod van artikel [28 EG] vallen. Het Hof dient in de eerste plaats te onderzoeken of een maatregel [...] valt onder de artikelen [25 EG of 90 EG], en slechts wanneer dit niet het geval is, dient het te onderzoeken of artikel [28 EG] op die maatregel van toepassing is."

34. Met betrekking tot de onderscheiden werkingssferen van de artikelen 25 EG en 90 EG is het vaste rechtspraak van het Hof[24], dat „bepalingen betreffende heffingen van gelijke werking en die betreffende discriminerende binnenlandse belastingen niet cumulatief toepasselijk zijn, zodat eenzelfde heffing in het systeem van het Verdrag niet gelijktijdig tot beide categorieën kan behoren".

De artikelen 25 EG en 90 EG in de onderhavige zaak

35. De onderhavige registratiebelasting heeft een duidelijk fiscaal karakter. Op grond van dat kenmerk en van de in punt 33 van deze conclusie geciteerde rechtspraak moet zij ofwel als heffing van gelijke werking als een invoerrecht aan artikel 25 EG worden getoetst, ofwel als maatregel van binnenlandse belasting aan artikel 90 EG.

36. Artikel 25 EG is echter enkel van toepassing op heffingen die worden opgelegd vanwege het feit dat goederen een grens passeren. Hoewel de belasting hier in de praktijk waarschijnlijk kort na de invoer wordt opgelegd, is het belastbare feit niet de grensoverschrijding maar de eerste registratie voor gebruik op de weg in Denemarken. Hoewel het Hof niet over alle details beschikt van de wijze waarop de belasting wordt toegepast, mag worden aangenomen dat zij ook geldt als een enthousiaste sleutelaar in Denemarken zijn eigen auto bouwt om hem daar op de weg te gebruiken. Anderzijds is aannemelijk dat een auto die enkel wordt ingevoerd om in een museum te worden tentoongesteld of misschien uitsluitend voor gebruik op een privé-terrein, aan de belasting ontsnapt. Hoe dit ook zij, noch voor het Hof, noch, naar het schijnt, voor de nationale rechter is geopperd dat de belasting in werkelijkheid een douanerecht of een heffing van gelijke werking is die wordt opgelegd vanwege het feit dat auto's een grens passeren, of dat zij aan artikel 25 EG moet worden getoetst.

37. Als deze vooronderstellingen over de toepassing van de registratiebelasting juist zijn, lijkt artikel 90 EG de maatstaf waaraan de belasting moet worden getoetst, ook

24 — Zie voor de meest recente uitspraak punt 17 van het in voetnoot 14 aangehaalde arrest Nygård.

al wordt zij in feite enkel op ingevoerde auto's geheven. Zoals het Hof opmerkte in het arrest Commissie/Frankrijk [25], is „zelfs een last op een uit een andere lidstaat ingevoerd product gelegd, terwijl een gelijk of soortgelijk nationaal product ontbreekt, [...] niet als een heffing van gelijke werking, maar als een binnenlandse belasting als bedoeld in artikel [90 EG] te beschouwen, wanneer zij behoort tot een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen, waardoor groepen producten stelselmatig worden getroffen volgens objectieve, onafhankelijk van de oorsprong der producten toegepaste criteria".

38. De onderhavige registratiebelasting lijkt aan deze definitie te beantwoorden. Zij is een belasting waardoor groepen voertuigen stelselmatig volgens objectieve criteria worden getroffen. Bovendien heeft het Hof registratiebelastingen voor voertuigen consequent als binnenlandse belasting in de zin van wat nu artikel 90 EG is aangemerkt. [26] En in de zaak Commissie/Denemarken [27] beschouwden zowel beide partijen als het Hof de Deense belasting als een binnenlandse belasting in de zin van dat artikel.

39. In dat arrest besliste het Hof echter duidelijk dat de belasting op nieuwe auto's niet in strijd was met artikel 90 EG omdat er geen vergelijkbare of concurrerende binnenlandse productie en dus geen potentiële discriminerende of beschermende werking bestond. Met betrekking tot gebruikte auto's heeft Denemarken zich, blijkens de verwijzingsbeschikking, naar het arrest in de zaak Commissie/Denemarken gevoegd en is de door het Hof vastgestelde discriminatie nu geëlimineerd.

40. Voor de nationale rechter heeft DBI in een opmerking over andere aspecten van deze zaak weliswaar betoogd dat gebruikte auto's (overwegend een „binnenlands" product) worden bevoordeeld boven nieuw auto's (die alle zijn ingevoerd) en dat daarmee een bij artikel 90 EG verboden discriminatie wordt geïntroduceerd doordat bij de belasting van nieuwe auto's automatisch een vaste dealersmarge van 9 % wordt opgenomen maar bij de belasting van gebruikte auto's niet, terwijl reparaties en onderdelen er geheel buiten vallen. Aangezien er echter met betrekking tot dit punt geen andere argumenten zijn aangevoerd en geen prejudiciële vraag is gesteld, lijkt het mij niet juist voor het Hof, om op dit punt in te gaan.

41. Mijns inziens moet daarom in dit stadium worden geconcludeerd dat de registratiebelasting niet wordt geheven in verband met een overschrijding van een grens, maar dat zij deel uitmaakt van een stelsel van binnenlandse belastingen, zodat zij niet moet worden getoetst aan artikel 25 EG

25 — Arrest van 3 februari 1981, (90/79, Jurispr. blz. 283), punt 14.

26 — Onder meer in een reeks zaken over Franse motorrijtuigenbelastingen; zie voor een recent voorbeeld: arrest van 15 maart 2001, Commissie/Frankrijk (C-265/99, Jurispr. blz. I-2305).

27 — Aangehaald in voetnoot 6.

maar aan artikel 90 EG. Aangezien zij echter geen discriminerende of beschermende elementen bevat, is zij niet onverenigbaar met laatstgenoemd artikel.

Artikel 28 EG in het onderhavige geval

42. Indien de Deense registratiebelasting aan artikel 90 EG moet worden getoetst, valt te betwijfelen of zij nog aan artikel 28 EG kan worden getoetst nadat is vastgesteld dat zij niet onder het verbod van artikel 90 EG valt. Niettemin is denkbaar dat een kennelijk extreem hoge belasting die naar alle verwachtingen het vrije verkeer zal belemmeren van het product waarop zij van toepassing is, bij wijze van uitzondering aan artikel 28 EG kan worden getoetst. In het arrest Commissie/Denemarken heeft het Hof namelijk overwogen dat de lidstaten, wanneer de verboden van artikel 90 EG bij gebreke van een vergelijkbare binnenlandse productie niet gelden, niet zo hoge belastingen mogen heffen dat het vrije verkeer van goederen in gevaar wordt gebracht en dat dergelijke belastingen aan artikel 28 EG moeten worden getoetst.

43. Tegen deze benadering kunnen echter twee series bezwaren worden ingebracht. In de eerste plaats lijkt zij onverenigbaar met het stelsel van het Verdrag, zoals herhaaldelijk in de rechtspraak beklemtoond, volgens hetwelk de verboden van de artikelen 25 EG, 28 EG en 90 EG elkaar wederzijds uitsluiten, en in de tweede plaats lijkt zij onverenigbaar met de algemene benadering van artikel 28 EG door het Hof, in het bijzonder wat het ontbreken van een minimumdrempel voor de toepassing en de aard van de eventueel beschikbare rechtvaardigingsgronden betreft.

Het wederzijds uitsluitende karakter van de artikelen 25 EG, 28 EG en 90 EG

44. Zoals ik hiervoor reeds opmerkte [28], is artikel 28 EG volgens vaste rechtspraak van het Hof niet van toepassing op belemmeringen van het handelsverkeer die moeten worden beoordeeld in het licht van andere specifieke verdragsbepalingen. Belemmeringen die in het licht van artikel 25 EG en 90 EG moeten worden beoordeeld, vallen dus niet onder de werkingssfeer van dat artikel.

45. Deze regel vindt zijn rechtvaardiging in de structuur van de betrokken bepalingen.

46. De artikelen 25 EG en 28 EG zijn duidelijk parallelle bepalingen die parallelle situaties dienen te dekken doch niet elkaar dienen te overlappen. Hetzelfde lijkt duidelijk het geval te zijn voor artikel 90 EG in relatie tot deze artikelen, ondanks dat artikel 90 EG enigszins anders is geformuleerd en in een andere titel van het Verdrag is opgenomen.

28 — Onder punt 33.

47. Deze regel is mogelijk ook gerechtvaardigd op grond van rechtzekerheidsoverwegingen.

48. De drie artikelen hebben expliciet betrekking op uiteenlopende types maatregelen en passen bij de evaluatie van deze maatregelen verschillende criteria toe. Het is belangrijk dat nationale autoriteiten — en de betrokken particulieren — weten aan welke criteria de specifieke maatregelen moeten voldoen. Lidstaten moeten de gebieden kunnen identificeren waar zij hun fiscale soevereiniteit vrijelijk kunnen uitoefenen, en moeten zich bewust zijn van de grenzen waarbuiten die soevereiniteit beperkt is. Indien een fiscale belemmering van de handel, die onder de werking maar niet onder het verbod van artikel 25 EG of 90 EG viel, aan artikel 28 EG zou kunnen worden getoetst, zou die belemmering bovendien in beginsel toelaatbaar zijn indien zij gerechtvaardigd was op grond van een van de in artikel 30 EG of in de „Cassis de Dijon"-rechtspraak [29] vermelde gronden. Indien zij daarentegen wel onder een van beide verboden viel, zou zij niet op deze gronden kunnen worden toegelaten. Het lijkt niet redelijk dat een door en lidstaat vastgestelde fiscale maatregel aldus op een alternatieve grondslag zou worden beoordeeld.

49. Negeert men de verschillen tussen deze drie regelcomplexen, dan voert men daarmee een ongewenste onzekerheid in op een terrein waar helderheid vereist is.

50. Naast het arrest Commissie/Denemarken lijkt het in dat arrest geciteerde arrest Stier het enige te zijn waarin het Hof wellicht heeft gezinspeeld op de mogelijkheid om wat nu artikel 28 EG is, toe te passen op extreem hoge binnenlandse belastingen. Opgemerkt zij echter, dat het Hof in het arrest Stier niet expliciet over die bepaling sprak maar meer in het algemeen over het vrije verkeer van goederen, dat op generlei wijze kan worden geacht door hoge belastingen te worden beperkt, „wanneer het belastingpercentage het algemene kader van het nationaal belastingstelsel, waarvan de litigieuze belasting een integrerend deel uit maakt, niet te buiten gaat". [30] Het is eerder aannemelijk dat het Hof hierbij heeft gedacht aan wat thans artikel 25 EG is. [31]

51. Opgemerkt zij ook, dat de overweging van het Hof de facto noch in de zaak Stier, noch in de zaak Commissie/Denemarken tot een toetsing aan artikel 28 EG heeft geleid en dat zij dus in die context als een obiter dictum kan worden beschouwd.

52. Het is waar dat het Hof meer dan eens fiscale maatregelen waarvan men zou kunnen denken dat zij onder artikel 90 EG

29 — Zie echter hieronder punten 64 e.v..

30 — Arrest Stier, aangehaald in voetnoot 9, op blz. 343.

31 — Zie de samenvatting van de argumenten van de Commissie op blz. 341 en de conclusie van advocaat-generaal Gand op blz. 235.

vielen, heeft getoetst aan wat thans artikel 28 EG is. Zo heeft het bijvoorbeeld, zoals de Commissie opmerkt, in de zaak Commissie/Frankrijk [32] een fiscaal voordeel beoordeeld dat uitgevers van kranten voor in Frankrijk gedrukte publicaties genoten, maar niet voor in andere lidstaten gedrukte publicaties, en kwam het daarbij tot de conclusie dat een dergelijk voordeel de invoer kan afremmen en daarom moet worden aangemerkt als een bij artikel 28 EG verboden maatregel van gelijke werking als een kwantitatieve beperking. In het arrest Franzén [33] toetste het Hof een nationaal vergunningenstelsel voor importeurs van alcoholhoudende dranken — op grond waarvan handelaren een hoog vast bedrag moesten betalen voor de aanvraag van een vergunning en een hoog jaarlijks bedrag om de vergunning te behouden — aan artikel 28 EG en achtte het dit daarmee in strijd. Volgens het Hof belemmerde dit vergunningenstelsel de invoer van alcoholhoudende dranken van herkomst uit andere lidstaten, doordat die dranken met extra kosten werden belast, waaronder de heffingen en bijdragen voor de afgifte van een vergunning.

53. Het is evenwel denkbaar dat de zaak Commissie/Frankrijk, waarin niet schijnt te zijn aangevoerd dat artikel 90 EG een passender maatstaf zou opleveren, op een andere grondslag had moeten worden beslist, en de heffing waar het in de zaak Franzén om ging, kan stellig worden onderscheiden van een belasting op goederen, zodat artikel 90 EG hoe dan ook niet de juiste bepaling zou zijn geweest.

32 — Arrest van 7 mei 1985, Commissie/Frankrijk (18/84, Jurispr. blz. 1339); in het bijzonder de punten 16 en 17.

33 — Arrest van 23 oktober 1997, Franzén (C-189/95, Jurispr. blz. I-5909), punten 67-77.

54. Om redenen die ik hierboven in de punten 45 tot en met 49 heb uiteengezet, acht ik het wenselijk dat een duidelijke scheidslijn wordt gehandhaafd tussen de werkingssferen van de betrokken artikelen, en dat fiscale maatregelen niet aan artikel 28 EG worden getoetst, tenzij zij op een of andere wijze buiten de werkingssfeer van zowel artikel 25 EG als artikel 90 EG vallen.

Opzet en analyse van artikel 28 EG

55. De gesuggereerde toetsing van een binnenlandse belasting aan artikel 28 EG is niet alleen in strijd met het stelsel van het Verdrag maar, wat belangrijker is, zij druist ook in tegen de opzet van het artikel zelf en tegen de wijze waarop dit in de vaste rechtspraak van het Hof wordt beoordeeld.

56. De handel in om het even welk product wordt echter, althans potentieel, tot op zekere hoogte beperkt wanneer hij wordt belast, vergeleken met de handel in hetzelfde product, die niet wordt belast. Wanneer er geen alternatief binnenlands product is, is een feitelijke of aanzienlijke handelsbeperking echter onwaarschijnlijk, tenzij het belastingtarief bijzonder hoog is. Omgekeerd is er een duidelijk gevaar dat een uitzonderlijk zware binnenlandse belas-

ting als de onderhavige een merkbaar effect op de invoer heeft.

57. Toetsing van dergelijke belastingen aan artikel 28 EG levert echter twee belangrijke problemen op.

— Behoefte aan een drempel

58. In de eerste plaats valt elke belasting op goederen waarvan geen binnenlandse productie bestaat, noodzakelijkerwijs onder de Dassonville-definitie als een belasting „die het intracommunautaire handelsverkeer al dan niet rechtstreeks, daadwerkelijk of potentieel kan belemmeren". Een aantal lidstaten heeft geen autoproductie, zodat iedere registratiebelasting die daar wordt geheven, ongeacht de hoogte ervan, daaronder zou vallen, en ook andere belastingen kunnen worden geheven op vele soorten producten die niet in het binnenland worden geproduceerd.

59. Wanneer echter al deze heffingen zouden worden beschouwd als heffingen die onder de werking van het verbod van artikel 28 EG vallen, zou dit een enorme vernieuwing zijn, die veel verder gaat dan wat in het arrest Commissie/Denemarken wordt gesuggereerd.

60. Indien enkel „belastingen [die zo hoog zijn], dat het vrije verkeer van goederen binnen de Gemeenschap [...] in gevaar wordt gebracht" [34], onder die bepaling dienen te vallen, moet er een (vermoedelijk hoge) drempel worden vastgesteld voor de toepassing daarvan.

61. De invoering van een dergelijke drempel is echter enerzijds onmogelijk te rijmen met de algemene opvatting in de vaste rechtspraak van het Hof, dat er voor de toepassing van artikel 28 EG zelfs geen „de minimis"-exceptie geldt [35], en anderzijds lijkt onmogelijk om bij de vaststelling van die drempel aan het vereiste dat hij in de praktijk moet kunnen worden toegepast en aan de rechtszekerheid te voldoen zonder een volstrekt willekeurig criterium te kiezen.

62. Om dergelijke moeilijkheden te overwinnen, lijkt mij een verduidelijking in het Verdrag zelf de juiste weg en niet een gerechtelijke interventie, vooral nu de opstellers van het Verdrag lijken te hebben gewild dat de invloed van binnenlandse belastingen op het intra-communautaire handelsverkeer aan artikel 90 EG moet worden getoetst.

34 — Arrest Commissie/Denemarken, punt 12.

35 — Zie bijvoorbeeld de in voetnoot 19 van deze conclusie aangehaalde rechtspraak; het daar genoemde criterium „onzekere en indirecte gevolgen" lijkt overigens geen uitkomst te bieden in een zaak als de onderhavige.

— Soort van mogelijke rechtvaardigingen

63. Het tweede grote probleem is, dat maatregelen die onder artikel 28 EG vallen, volgens de rechtspraak van het Hof niet op economische gronden kunnen worden gerechtvaardigd. Dit punt houdt vooral verband met de tweede vraag van de verwijzende rechter.

64. Indien de Deense autoregistratiebelasting aan artikel 28 EG moet worden getoetst en onder het verbod van die bepaling mocht blijken te vallen, dan is het antwoord op de tweede vraag in beginsel duidelijk. Wanneer een beperking aan artikel 28 EG moet worden getoetst, kunnen de rechtvaardigingsgronden uit hoofde van artikel 30 EG of de „Cassis de Dijon"-rechtspraak gaan spelen.

65. Het Hof heeft echter, zoals DBI en de Commissie terecht opmerken, beslist dat „zuiver economische doelstellingen geen rechtvaardiging kunnen vormen voor een belemmering van het fundamentele beginsel van het vrije verkeer van goederen." [36]

36 — Arrest van 28 april 1998, Decker (C-120/95, Jurispr. blz. I-1831), punt 39. Zie ook arresten van 19 december 1961, Commissie/Italië (7/61, Jurispr. blz. 673, op blz. 685); 9 juni 1982, Commissie/Italië (95/81, Jurispr. blz. 2187), punt 27, en 7 februari 1984, Duphar (238/82, Jurispr. blz. 523), punt 23.

66. In het algemeen is het primaire doel van belastingen echter altijd het economische doel van inkomsten verwerven voor de staat. Sommige heffingen beogen daarnaast de aankoop minder aantrekkelijk te maken van bepaalde goederen waarvan de effecten schadelijk of onwenselijk worden geacht, maar niet zo schadelijk dat een volledig verbod gerechtvaardigd zou zijn. De betrokken producten vertonen desondanks vaak een grote vraagelasticiteit en kunnen de staat daardoor een aanzienlijk algemeen inkomen opleveren.

67. Indien een met artikel 90 EG verenigbare heffing onder het verbod van artikel 28 EG zou vallen, zou haar inherent economische karakter deze heffing op basis van de aangehaalde rechtspraak voor alle rechtvaardigingsgronden lijken te diskwalificeren.

68. Dit zou een pervers resultaat zijn: te verlangen dat belastingen die niet door artikel 90 EG verboden zijn, niettemin de horde van artikel 28 EG moeten nemen, zonder dat de staat de mogelijkheid wordt gegeven om zich ter rechtvaardiging te beroepen op het doel waarvoor zij worden geheven, te weten het verwerven van inkomsten, ofschoon moeilijk kan worden ontkend dat de financiering van overheidsuitgaven uit openbare belastingen zelf een te rechtvaardigen doel is.

69. De door DBI en de Commissie aangehaalde rechtspraak biedt echter niet een

volledig overtuigende steun voor een dergelijk categorisch standpunt.

70. In het arrest Duphar [37] heeft het Hof overwogen dat aan artikel 30 EG geen rechtvaardiging kan worden ontleend voor een maatregel die „in de eerste plaats een budgettair doel heeft", daarmee implicerend dat er enkel plaats kan zijn voor een rechtvaardiging indien het primaire doel niet economisch is. In het arrest Campus Oil [38] aanvaarde het, dat indien maatregelen gerechtvaardigd zijn uit hoofde van overwegingen van openbare veiligheid, de omstandigheid dat hiermee ook andere doelstellingen, van economische aard, kunnen worden bereikt, niet aan de toepassing van artikel 30 EG in de weg staat. Hiermee is echter nog steeds niets gezegd over de situatie waarin de doelstellingen van algemeen belang louter secundair zijn. In het arrest Decker [39] sprak het Hof enkel van „*zuiver* economische doelstellingen" [40] en aanvaardde het dat het risico van een ernstige aantasting van het financiële evenwicht van het socialezekerheidsstelsel een dwingende reden van algemeen belang kon vormen.

71. Deze rechtspraak lijkt te suggereren dat een economische doelstelling, als het verwerven van belastinginkomsten om overheidsuitgaven te financieren, op zich geen rechtvaardigingsgrond kan opleveren in de zin van artikel 30 EG of de „Cassis de Dijon"-rechtspraak, maar dat de aanwezigheid ervan het bestaan van een dergelijke rechtvaardiging uit hoofde van het algemeen belang niet uitsluit, indien i) zij ten opzichte van laatstgenoemde doelstelling subsidiair is, of ii) zij de middelen verschaft om die doelstelling te verwezenlijken. Onder die omstandigheden blijft waarschijnlijk nog steeds een rechtvaardiging voor een groot aantal heffingen onmogelijk.

72. In casu heeft de Deense regering verklaard dat de autoregistratiebelasting in essentie wordt geheven om redenen van overheidsfinanciering (zij levert ongeveer 9,5 % van alle accijnzen en consumentenbelastingen op) maar dat overwegingen van milieubescherming (verminderen van files en stimulering van openbaar vervoer) ook meespelen.

73. De doelstellingen waarvoor de belasting wordt geheven, lijken dan met geen mogelijkheid onder de werking van artikel 30 EG of onder de rechtspraak van het Hof betreffende rechtvaardigingsgronden te kunnen vallen.

74. Zelfs indien zij hier wel onder vielen, zou de heffing van de belasting evenwel nog aan het evenredigheidsbeginsel moeten voldoen: zij moet evenredig zijn aan het nagestreefde doel [41] en zij komt niet voor

37 — Aangehaald in voetnoot 36.

38 — Arrest van 10 juli 1984, Campus Oil (72/83, Jurispr. blz. 2727), punten 35 en 36.

39 — Aangehaald in voetnoot 36.

40 — Cursivering toegevoegd.

41 — Zie bijvoorbeeld arrest van 8 maart 2001, Gourmet International Products (C-405/98, Jurispr. blz. I-1795), punt 28.

een afwijking in aanmerking indien dat doel even doeltreffend kan worden bereikt met maatregelen die de intracommunautaire handel minder beperken. [42] In dat geval moet de nationale rechter beslissen of aan dat beginsel is voldaan.

Slotoverwegingen

75. De problemen die rijzen wanneer men — op een wijze die consistent is met de bestaande rechtspraak — een drempel waarboven artikel 28 EG van toepassing wordt op binnenlandse belastingen en een stelsel van mogelijke rechtvaardigingsgronden voor een dergelijke belasting probeert vast te stellen, versterken mijns inziens de conclusie dat artikel 28 EG niet de juiste bepaling is om daaraan maatregelen van binnenlandse belasting te toetsen, ook al hebben deze wellicht de facto een beperkende werking op het intracommunautaire handelsverkeer.

76. Ik ben mij ervan bewust dat deze conclusie lijkt te wijzen op een leemte in het Verdrag, waar men die niet zou verwachten. Het lijkt inderdaad volstrekt onverenigbaar met de doelstellingen van de interne markt, dat een lidstaat bepaalde ingevoerde producten zo zwaar kan belasten dat het intracommunautaire handelsverkeer daardoor merkbaar wordt beïnvloed.

77. Ook lijkt het in het licht van de rechtspraak betreffende de artikelen 25 EG en 90 EG een anomalie, dat de meest minuscule heffing die wordt geheven in verband met het feit dat goederen een grens overschrijden, inbreuk maakt op het Verdrag, terwijl een zeer hoge binnenlandse belasting dit in vele gevallen niet doet, ongeacht de invloed welke elk van beide op het intracommunautaire handelsverkeer heeft.

78. Het antwoord op deze twee ogenschijnlijke anomalieën ligt waarschijnlijk ten dele, wanneer het om de verenigbaarheid met artikel 90 EG gaat, in een nauwkeuriger onderzoek van de vraag in hoeverre een gewraakte belasting inderdaad een coherent onderdeel van een normaal belastingstelsel in de betrokken lidstaat vormt. Dergelijk onderzoeken zijn in het verleden in een enigszins andere context uitgevoerd. [43] In dat verband is het wellicht ook relevant om te kijken naar de hoogte van de belasting vergeleken met die van andere nationale belastingen op vergelijkbare gebieden en zelfs met de onderscheiden tarieven van dergelijke belastingen in andere lidstaten.

79. Ik wil er tenslotte nog aan herinneren dat de Commissie in haar mededeling van 6 september 2002 [44] de Raad en het Parlement een aantal aanbevelingen heeft

42 — Zie voor een recent voorbeeld arrest van 24 oktober 2002, Hahn (C-121/00, Jurispr. blz. I-9193), punt 39.

43 — Onder meer in arrest van 7 mei 1987, Co-Frutta (193/85, Jurispr. blz. 2085), in het bijzonder in punt 12, betreffende het verschil tussen artikel 25 EG en artikel 90 EG.

44 — Aangehaald in voetnoot 5.

gedaan. Deze aanbevelingen trachten onder meer tot een zekere mate van herstructurering en harmonisatie van nationale motorrijtuigenbelastingen te komen ten einde in het bijzonder de interne markt beter te laten functioneren en een reductie van CO_2-emissies aan te moedigen. Ik laat mij niet uit over de inhoud van deze aanbevelingen, maar wanneer het om belastingen gaat, is een initiatief van de wetgever mijns inziens beter dan een casuïstische aanpak onder artikel 28 EG.

Conclusie

80. Op grond hiervan ben ik van mening dat het Hof het Østre Landsret het volgende antwoord moet geven:

„Een heffing die een lidstaat bij eerste registratie van een motorvoertuig oplegt, is in beginsel niet een bij artikel 28 EG verboden maatregel van gelijke werking als een kwantitatieve invoerbeperking, maar moet als binnenlandse belasting aan artikel 90 EG worden getoetst, tenzij zij, gezien de wijze van oplegging, een douanerecht of een heffing van gelijke werking in de zin van artikel 25 EG is."