CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL C. STIX-HACKL van 4 maart 2004 [1]

I — Inleiding

1. In de onderhavige zaak verzoekt de Korkein hallinto-oikeus (het hoogste administratieve Hof van Finland) het Hof van Justitie om een prejudiciële beslissing inzake de uitlegging van artikel 1 van richtlijn 83/183/EEG van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstellingen bij definitieve invoer uit een lidstaat van persoonlijke goederen door particulieren (hierna: „richtlijn 83/183"). [2] Het gaat hierbij in het bijzonder om de vraag of een krachtens de autoverolaki (wet 1482/1994 betreffende de motorrijtuigenbelasting; hierna: „wet op de motorrijtuigenbelasting") vóór de registratie of ingebruikneming van motorvoertuigen te betalen motorrijtuigenbelasting moet worden beschouwd als een recht of heffing waarvan een in het kader van een verhuizing ingevoerd motorvoertuig volgens voornoemde bepaling zou moeten worden vrijgesteld.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — PB L 105, blz. 64.

II — Rechtskader

A — *Nationaal recht*

2. § 1, lid 1, van de wet op de motorrijtuigenbelasting van 29 januari 1994 in de in 1999 vigerende versie bepaalt, dat vóór de registratie of ingebruikneming van een voertuig in Finland motorrijtuigenbelasting (hierna: „autovero") moet worden betaald.

3. Met ingebruikneming wordt hierbij bedoeld het deelnemen aan het verkeer op het Finse grondgebied, zelfs wanneer het motorvoertuig niet in Finland is geregistreerd (§ 2 van de wet op de motorrijtuigenbelasting).

4. Volgens § 4, lid 1, van de wet op de motorrijtuigenbelasting, de voornaamste bepaling inzake de belastingplicht, is de belasting verschuldigd door degene die het voertuig invoert of door de fabrikant indien het voertuig in Finland is vervaardigd.

5. Krachtens § 5 van de wet op de motorrijtuigenbelasting dienen de belastingplichtigen over de autovero bovendien BTW af te dragen, waarvan de hoogte wordt bepaald door de arvonlisäveroiaki (wet nr. 1501/1993 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde).

6. Luidens § 6, lid 1, van de wet op de motorrijtuigenbelasting is de hoogte van de autovero gelijk aan de belastbare waarde van het voertuig, verminderd met 4 600 FIM (thans 770 EUR). Zij bedraagt evenwel in elk geval minstens 50 % van de belastbare waarde van het voertuig.

7. Volgens § 7, lid 1, van de wet op de motorrijtuigenbelasting is de belasting op een ingevoerd gebruikt voertuig gelijk aan de belasting op een nieuw voertuig, echter procentueel verlaagd naar gelang van het aantal maanden dat het in gebruik is. Krachtens § 11, leden 1 en 2, van de wet op de motorrijtuigenbelasting is de grondslag van de belastbare waarde van een ingevoerd voertuig de transactiewaarde van het voertuig voor de belastingplichtige, die wordt bepaald aan de hand van de douanewaarde.

8. Ingevolge § 25, lid 1, van de wet op de motorrijtuigenbelasting wordt de belasting over een aan een particulier huishouden toebehorend belastbaar motorvoertuig, dat naar aanleiding van een verhuizing in Finland wordt ingevoerd, verminderd met ten hoogste 80 000 FIM (thans 13 450 EUR), indien aan de in deze bepaling gestelde voorwaarden is voldaan.

B — *Gemeenschapsrecht*

9. Richtlijn 83/183 heeft blijkens de overwegingen van haar considerans tot doel, fiscale belemmeringen van het vrije verkeer van personen binnen de Gemeenschap uit de weg te ruimen. Artikel 1 definieert haar werkingssfeer als volgt:

„1. De lidstaten verlenen, op de onderstaande voorwaarden en in de onderstaande gevallen, bij definitieve invoer door een particulier van persoonlijke goederen uit een andere lidstaat vrijstelling van omzetbelasting, accijnzen en andere verbruiksbelastingen die normaliter op dergelijke goederen worden geheven.

2. Deze richtlijn heeft geen betrekking op de specifieke en/of periodieke rechten en heffingen op het gebruik van deze goederen in het land zelf, zoals bijvoorbeeld rechten geheven bij de registratie van motorvoertuigen, wegenbelasting en kijkgelden."

III — Feiten, hoofdgeding en prejudiciële vraag

10. M. Lindfors heeft, na meerdere jaren in het buitenland te hebben gewoond, op

4 augustus 1999 naar aanleiding van haar verhuizing vanuit een andere lidstaat van de Europese Gemeenschappen naar Finland als particulier een tot haar persoonlijke goederen behorende personenauto van het merk Audi A6 Avant ingevoerd. Zij had dit voertuig, dat op 20 maart 1995 was geleverd, in Duitsland gekocht en op 5 april 1995 in Nederland in gebruik genomen.

11. Bij een aanslag van 4 augustus 1999 heeft het Hangon tullikamari (douanebureau van Hanko) (Finland) Lindfors uit hoofde van § 25, lid 1, van de wet op de motorrijtuigenbelasting een vermindering van 80 000 FIM verleend en de door haar verschuldigde autovero vastgesteld op 16 556 FIM, plus 3 642 FIM aan BTW, zijnde in totaal 20 198 FIM.

12. Lindfors heeft bij de Helsingin hallinto-oikeus (administratieve rechtbank van Helsinki) (Finland) een beroep tot nietigverklaring van dit besluit en tot terugbetaling van de door haar betaalde belasting ingesteld. Volgens haar is de autovero namelijk een verbruiksbelasting in de zin van artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/183, die niet mag worden geheven op een in het kader van een verhuizing ingevoerd voertuig.

13. De Helsingin hallinto-oikeus heeft dit beroep verworpen. Het oordeelde dat de autovero verband houdt met de registratie van het voertuig of de deelneming ervan aan het verkeer in Finland en dus moet worden beschouwd als een specifieke heffing op het gebruik van goederen in het land zelf in de zin van artikel 1, lid 2, van de richtlijn, zodat zij buiten de werkingssfeer van deze richtlijn valt.

14. Lindfors heeft de Korkein hallinto-oikeus vervolgens verzocht om hogere voorziening tegen de beslissing van de Helsingin hallinto-oikeus toe te staan en deze beslissing evenals de belastingaanslag van het douanebureau te vernietigen.

15. De Korkein hallinto-oikeus wenst duidelijkheid te verkrijgen over de vraag of in het licht van richtlijn 83/183 een motorrijtuigenbelasting zoals de autovero mag worden geheven over een naar aanleiding van een verhuizing ingevoerd voertuig. Hij heeft derhalve bij beschikking van 10 oktober 2002 besloten, het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken over de volgende vraag:

„Moet artikel 1 van richtlijn 83/183 [...] aldus worden uitgelegd dat de motorrijtuigenbelasting (autovero), die overeenkomstig de motorrijtuigenbelastingwet (autoverolaki) bij de overbrenging van de verblijfplaats vanuit een andere lidstaat naar Finland over een ingevoerd motorvoertuig wordt geheven, een verbruiksbelasting in de zin van artikel 1, lid 1, van de richtlijn is, of is zij een specifiek recht of heffing op het gebruik van dit goed in het land zelf in de zin van artikel 1, lid 2, van de richtlijn?"

IV — De prejudiciële vraag

A — *Opmerking vooraf*

16. Afgezien van de BTW, waarvoor overigens ten aanzien van de aankoop van nieuwe voertuigen een aantal uitzonderingsregelingen geldt [3], is de belasting op motorrijtuigen in de Gemeenschap vrijwel niet geharmoniseerd. [4]

17. De in de lidstaten met betrekking tot personenauto's geheven heffingen en belastingen verschillen derhalve niet alleen aanzienlijk qua hoogte, maar ook qua structuur. [5] Bepaalde belastingen die in de ene lidstaat worden geheven, hebben geheel geen equivalent in andere lidstaten. Vooral in een geval als het onderhavige, waarin de verwijzende rechter wenst te vernemen of een bepaalde nationale belasting onder een in een handeling van de Gemeenschap genoemd belastingbegrip valt, mag dan ook niet uit het oog worden verloren dat een gemeenschappelijke nomenclatuur, die een exacte classificatie van de verschillende belastingen mogelijk zou maken, ontbreekt.

18. Ter verheldering, en ook omdat de partijen bij deze procedure blijkbaar van een dergelijke indeling zijn uitgegaan, zal ik echter in grote lijnen een onderscheid maken tussen drie soorten belastingen of rechten die door de lidstaten op personenauto's worden geheven.

19. Ten eerste zijn er de eenmalige belastingen, die ik zal aanduiden als „registratiebelastingen", die moeten worden betaald naar aanleiding van de verwerving of die een voorwaarde zijn voor de ingebruikneming van een personenauto op het grondgebied van een lidstaat.

20. Ten tweede worden in vrijwel alle lidstaten ook periodiek of jaarlijks te betalen belastingen geheven, die op basis van uiteenlopende grondslagen worden berekend en in Duitsland en Oostenrijk bijvoorbeeld „Kraftfahrzeugsteuer" (motorrijtuigenbelasting) worden genoemd.

21. Ten slotte kennen sommige lidstaten ook met de registratie van een voertuig

3 — Deze worden in afwijking van de algemene regel ook in geval van verwerving door een particulier volgens het beginsel van het land van bestemming belast: zie artikel 28 bis van de 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; hierna: „Zesde richtlijn").

4 — Zie arrest van 21 maart 2002, Cura Anlagen (C-451/99, Jurispr. blz. I-3193, punt 40).

5 — Een nuttig overzicht biedt in dit verband de mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 6 september 2002 over de belasting van personenauto's in de Europese Unie — opties voor maatregelen op nationaal niveau en op het niveau van de Gemeenschap, COM(2002) 431 def., evenals een door TIS/PT (Consultores em Transportes, Inovação e Sistemas, SA) voor de Commissie verrichte studie over de belasting van motorrijtuigen in de lidstaten van januari 2002, zie website: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/car_taxes/vehicle_tax_study_15-02-2002.pdf.

verband houdende rechten die de administratiekosten moeten dekken (registratierechten).

22. Blijkens de stukken en de opmerkingen van de Finse regering bestaan deze drie soorten belastingen en heffingen voor personenauto's ook in Finland.

23. De autovero is, zoals reeds volgt uit de wet op de motorrijtuigenbelasting, een eenmalige, op basis van de belastbare waarde berekende belasting, die vóór de registratie of ingebruikneming van een personenauto of voertuigen van andere categorieën moet worden betaald. Over de autovero wordt bovendien krachtens de arvonlisäverolaki BTW geheven.

24. Daarnaast kent Finland echter ook periodiek te betalen belastingen, dat wil zeggen motorrijtuigenbelasting in engere zin, namelijk de ajoneuvovero (motorrijtuigenbelasting of „vignet") en de moottoriajoneuvovero (voor dieselvoertuigen).

25. Ten slotte zijn voor de registratie van een voertuig nog rechten ter dekking van de met de registratie verband houdende administratiekosten (registratierechten) verschuldigd.

26. In de onderhavige zaak gaat het uitsluitend om de autovero, waarover het Hof zich reeds in de zaak Siilin, waarin ik eveneens een conclusie heb voorgelegd, heeft moeten uitspreken. [6]

27. In die zaak was de vraag aan de orde of een belasting als de autovero in haar toenmalige vorm en hoogte met betrekking tot uit een andere lidstaat ingevoerde gebruikte voertuigen moest worden aangemerkt als een verboden discriminerende binnenlandse belasting, hetgeen het Hof heeft beaamd. In casu moet echter worden onderzocht of een belasting als de Finse autovero in een bepaalde context, namelijk wanneer een personenauto in het kader van een verandering van woonplaats definitief wordt ingevoerd — los van de wijze van berekening of de hoogte ervan — eigenlijk wel mag worden geheven.

28. De verwijzende rechter wenst namelijk in wezen te vernemen of de richtlijn zich, gelet op de in artikel 1 genoemde belastingvrijstelling, tegen een dergelijke belasting verzet.

29. Ten slotte wil ik erop wijzen dat de Commissie deze vraag reeds aan de orde heeft gesteld in het kader van de eveneens nog aanhangige zaak C-387/01, betreffende de in Oostenrijk geheven „Normverbrauchs-

6 — Conclusie van 25 oktober 2001 in de zaak Siilin (C-101/00, arrest van 19 september 2002, Jurispr. blz. I-7487).

abgabe" (belasting op het gemiddeld gebruik, NOVA), waarin het echter in eerste instantie om de verenigbaarheid van die belasting met de artikelen 23 EG, 25 EG en 39 EG en met de Zesde richtlijn gaat. Advocaat-generaal Tizzano is hierop in zijn conclusie in die zaak eveneens ingegaan. [7]

B — *Wezenlijke argumenten*

30. Volgens *Lindfors* en de *Commissie* verzet de richtlijn met de door haar voorgeschreven belastingvrijstelling zich tegen een belasting als in het hoofdgeding aan de orde is. Zij zijn namelijk van mening dat de autovero een verbruiksbelasting is die wordt geheven bij of op grond van de definitieve invoer in de zin van artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/183.

31. Lindfors betoogt onder meer dat de autovero in werkelijkheid op grond van de invoer van het voertuig in Finland wordt geheven, hetgeen ook zou blijken uit de formaliteiten rond de belastingaangifte. Dat het een verbruiksbelasting in de zin van artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/183 betreft, volgt indirect ook uit de werkingssfeer van richtlijn 83/182/EEG van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstellingen bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen binnen de Gemeenschap [8], evenals uit het voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende de fiscale behandeling van personenauto's die definitief naar een andere lidstaat worden overgebracht in verband met een verandering van verblijfplaats, of tijdelijk worden gebruikt in een andere lidstaat dan die waar zij zijn geregistreerd (hierna: „Commissievoorstel"). [9]

32. De Commissie argumenteert dat artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/183 de heffing van belastingen ter zake van de invoer van een goed verbiedt. Dit verbod mag niet worden omzeild doordat in plaats van de invoer een ander belastbaar feit, bijvoorbeeld de registratie, ten grondslag wordt gelegd. De Commissie onderstreept voorts dat de richtlijn in het licht van de bepalingen inzake het vrije verkeer van personen zo dient te worden uitgelegd dat een dubbele belastingheffing wordt vermeden.

33. De *Finse, de Deense* en de *Griekse regering*, die in de onderhavige procedure opmerkingen hebben ingediend, zijn daarentegen van mening dat een belasting als de autovero niet onder de belastingvrijstelling van artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/183 valt en verwijzen in dit verband ook naar de conclusie van advocaat-generaal Tizzano in de zaak Weigel. [10] Zij stellen in wezen eensgezind dat de autovero geen belasting

7 — Conclusie van advocaat-generaal Tizzano van 3 juli 2003 in de zaak C-387/01, Weigel (arrest van 29 april 2004, Jurispr. blz. I-4981, blz. I-4984, punten 40-56).

8 — PB L 105, blz. 59.

9 — COM(1998) 30 def. (PB C 108, blz. 75), zoals gewijzigd bij Commissievoorstel COM(1999) 165 def. (PB C 145, blz. 6).

10 — Conclusie aangehaald in voetnoot 7.

is die op grond van de invoer wordt geheven, maar een heffing die verband houdt met het gebruik. Indien het voertuig in Finland niet in gebruik zou worden genomen — de Finse regering noemt hier het voorbeeld van een auto die in een museum zal worden tentoongesteld — behoeft de autovero niet te worden betaald. Dit betekent dat zij moet worden aangemerkt als heffing op het gebruik van een voertuig of als „recht geheven bij de registratie van motorvoertuigen" in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 83/183 en dus niet onder de belastingvrijstelling valt.

34. Voorzover deze regeringen ingaan op het Commissievoorstel en richtlijn 83/182, komen zij tot conclusies die haaks staan op die van Lindfors en de Commissie wat de uitlegging van de werkingssfeer van richtlijn 83/182 betreft. De regeringen betogen tevens dat registratiebelastingen als de autovero in de Gemeenschap nog niet zijn geharmoniseerd, hetgeen betekent dat ook een eventuele dubbele belastingheffing op de koop toe moet worden genomen. De Deense regering voert aan dat de uitzonderingsbepaling van artikel 1, lid 2, van richtlijn 83/182 betreffende de registratierechten voor motorvoertuigen op aandringen van Denemarken door de Raad in de richtlijn is opgenomen juist om registratiebelastingen als de autovero uitdrukkelijk van haar toepassingsgebied uit te sluiten.

35. De *Commissie* daarentegen legt net als *Lindfors* de uitzonderingsbepaling van artikel 1, lid 2, van richtlijn 83/183 zo uit dat hiermee alleen de bij de registratie te betalen administratiekosten of -rechten worden bedoeld, hetgeen in haar ogen vooral volgt uit het feit dat in de Franse respectievelijk de Engelse versie van richtlijn 83/183 wordt gerept van „droits" en „fees" voor de registratie van motorvoertuigen.

36. De *betrokken regeringen* wijzen deze uitlegging om taalkundige en systematische overwegingen van de hand. Zij stellen in het bijzonder dat het gemeenschapsrecht zich op geen enkele wijze verzet tegen het heffen van rechten ter dekking van administratiekosten.

C — *Beoordeling*

37. Richtlijn 83/183 is krachtens haar artikel 1, lid 1, van toepassing op verbruiksbelastingen – „omzetbelasting, accijnzen en andere verbruiksbelastingen" — die „normaliter" „bij definitieve invoer door een particulier van persoonlijke goederen uit een andere lidstaat" worden geheven. Deze verbruiksbelastingen worden in artikel 1, lid 2, van richtlijn 83/183 onderscheiden van „specifieke en/of periodieke rechten en heffingen op het gebruik van deze goederen", die niet onder de werkingssfeer van de richtlijn vallen. Als voorbeelden van dergelijke rechten en heffingen worden uitdrukkelijk „rechten geheven bij de registratie van motorvoertuigen, wegenbelasting en kijkgelden" genoemd.

38. De richtlijn maakt dus kennelijk ter afbakening van haar werkingssfeer onderscheid tussen (verbruiks)belastingen en heffingen die verband houden met de invoer, en belastingen en heffingen die betrekking hebben op het gebruik van de goederen op het grondgebied van de betrokken lidstaat.

39. Dit onderscheid lijkt alleen al plausibel omdat niet valt in te zien waarom een EU-burger die zijn woonplaats definitief naar een andere lidstaat overbrengt en dus daar leeft en gebruikmaakt van goederen, zou zijn vrijgesteld van rechten die verband houden met dit gebruik in de betrokken lidstaat.

40. Het vrije verkeer van personen wordt echter wel fiscaal belemmerd door belastingen en rechten die worden geheven op grond van de invoer van die goederen.

41. Met de belastingen en heffingen waarvan artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/183 rept, worden bijvoorbeeld niet douanerechten of heffingen van gelijke werking in de zin van de artikelen 23 EG en 25 EG bedoeld, alhoewel volgens de rechtspraak voor deze rechten juist kenmerkend is dat zij bij de invoer of het overschrijden van de grens van een lidstaat worden geheven. [11] Aangezien dergelijke financiële belastingen volgens het primair recht toch al zijn verboden en ook niet onder een harmonisatiemaatregel krachtens artikel 99 EG kunnen vallen, is echter duidelijk dat de richtlijn hierop geen betrekking heeft.

42. Artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/183 heeft echter wel betrekking op binnenlandse belastingen — om de term van artikel 90 EG te gebruiken — of indirecte belastingen of, om het nog duidelijker te zeggen, verbruiksbelastingen die verschuldigd zijn ter zake van de invoer van een goed.

43. Voorbeelden van dergelijke belastingen zijn tegenwoordig wellicht niet meteen te vinden, maar er mag niet worden vergeten dat richtlijn 83/183 is vastgesteld vóór de voltooiing van de interne markt op 1 januari 1993 en voordat in die context vooruitgang werd geboekt bij de afschaffing van de fiscale belemmeringen in het intracommunautaire handelsverkeer. Destijds konden de lidstaten nog bijzondere omzetbelastingen bij invoer of andere (bijzondere) verbruiksbelastingen ter zake van de invoer van een goed heffen. [12]

11 — Zie onder meer arrest van 17 juni 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, Jurispr. blz. I-6065, punt 34).

12 — Een voorbeeld hiervan is de Belgische omzetbelasting op de invoer van onder meer motorrijtuigen, die ten grondslag lag aan het arrest van 3 oktober 1985, Profant (249/84, Jurispr. blz. 3237).

44. Aangaande de BTW werd als voorwaarde voor de afschaffing van de fiscale grenzen door richtlijn 91/680/EEG [13] het beginsel van belasting bij invoer in het kader van de intracommunautaire handel afgeschaft en vervangen door het concept van de aankoopbelasting volgens het beginsel van het land van bestemming. Sindsdien mag omzetbelasting bij invoer alleen nog maar in het kader van de handel met derde landen worden geheven.

45. De lidstaten mogen krachtens artikel 33 van de Zesde richtlijn naar eigen goeddunken verbruiksbelastingen en andere indirecte belastingen handhaven of invoeren, mits deze niet het karakter van omzetbelasting in de zin van deze richtlijn bezitten en geen afbreuk doen aan de werking van het gemeenschappelijke BTW-stelsel. [14] Er mag echter niet worden vergeten dat verbruiksbelastingen — bijvoorbeeld ook bijzondere accijnzen voor motorvoertuigen — volgens artikel 3, lid 3, van de zogenoemde systeemrichtlijn 92/12/EEG [15] in het handelsverkeer tussen de lidstaten „geen aanleiding [mogen] geven tot formaliteiten die verband houden met het overschrijden van een grens". De facto betekent dit dat de mogelijkheden van de lidstaten om bijzondere verbruiksbelastingen in te voeren of te handhaven die worden geheven ter zake van de invoer of het overschrijden van de grens, weliswaar aanzienlijk beperkt, maar niet geheel uitgesloten zijn. [16]

46. Uitgaande van deze overwegingen, waarop ik niet dieper zal ingaan, zal ik thans overgaan tot de beoordeling van de vraag of een belasting als de autovero onder de belastingvrijstelling van richtlijn 83/183 valt.

47. Krachtens de wet op de motorrijtuigenbelasting wordt de autovero geheven ter zake van de registratie of de ingebruikneming van het voertuig in Finland.

48. Lindfors en zelfs de Commissie gaan evenwel ervan uit dat de belastingvrijstelling van artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/183 betrekking heeft op belastingen die bij de invoer worden geheven. Zij stellen dat, hoewel volgens de wet op de motorrijtuigenbelasting het belastbare feit de registratie of de ingebruikneming is, de autovero in werkelijkheid moet worden beschouwd als belasting die bij de invoer wordt geheven.

13 — Richtlijn van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1).

14 — Zie onder meer arresten van 13 juli 1989, Wisselink (93/88 en 94/88, Jurispr. blz. 2671, punt 17), en 8 juli 1986, Kerrutt (73/85, Jurispr. blz. 2219, punt 22).

15 — Richtlijn van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1).

16 — Zie ook Jatzke, *Das neue Verbrauchssteuerrecht im EG-Binnenmarkt*, Steuerrecht 1 (1993), 41 (42). Voor een voorbeeld van bijzondere verbruiksbelasting die onder meer bij invoer op voertuigen wordt geheven, zie arrest van 23 oktober 1997, Commissie/Griekenland (C-375/95, Jurispr. blz. I-5981).

49. Ter terechtzitting heeft de Finse regering mijns inziens overtuigend aangetoond dat de belastingaangifte betreffende de autovero of de betaling daarvan in de praktijk niet naar aanleiding van de overschrijding van de grens of de invoer hoeft te geschieden en dat de door Lindfors beschreven douaneformaliteiten betrekking hebben op de invoer uit een derde land. Uit de praktische modaliteiten van de overbrenging volgt derhalve niet dat een belasting als de autovero daadwerkelijk een belasting is die bij of ter zake van de invoer wordt geheven.

50. Belangrijker acht ik het argument van de Commissie dat ook een belasting als de autovero, die formeel verband houdt met de registratie of de ingebruikneming, moet worden beschouwd als bij de invoer geheven verbruiks- of omzetbelasting in de zin van artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/183, en dat deze bepaling niet mag worden omzeild doordat een ander belastbaar feit dan de invoer aan de belasting ten grondslag wordt gelegd.

51. In dit verband stel ik om te beginnen vast dat een belasting als de autovero niet als een „echte" op de invoer geheven verbruiksbelasting werkt, omdat zij ondanks het feit dat het voertuig naar Finland wordt overgebracht, alleen dan verschuldigd wordt, wanneer het daar daadwerkelijk in het verkeer wordt gebracht of geregistreerd. Dit heeft de Finse regering geïllustreerd aan de hand van het voorbeeld van een voertuig dat in een museum zal worden tentoongesteld.

52. Nu kan natuurlijk worden gesteld dat de registratie of ingebruikneming in feite een met de invoer vergelijkbaar alternatief aanknopingspunt vormt, vooral aangezien ervan kan worden uitgegaan dat het merendeel van de in een lidstaat ingevoerde voertuigen ook echt zal worden gebruikt.

53. Het Hof heeft zich in een andere context, in zaak 391/85, reeds moeten buigen over het argument van de Commissie, dat de destijds in België gehanteerde inschrijvingstaks voor nieuwe voertuigen in wezen een belasting over de toegevoegde waarde was. De Belgische regering betoogde onder meer dat de belastingen van elkaar verschilden omdat zij verband hielden met uiteenlopende feiten (levering/inschrijving). [17]

54. Het Hof stelde in dit verband vast dat „deze stelling enkel zou kunnen worden aanvaard, indien de twee heffingen daadwerkelijk van elkaar onafhankelijk waren". Het kwam tot de conclusie dat de inschrijvingstaks geen zelfstandig karakter bezat, maar dit hing samen met het feit dat er in dat geval wegens een verrekeningsmechanisme een rechtstreeks verband bestond tussen de inschrijvingstaks en de BTW, waardoor het

17 — Arrest van 4 februari 1988, Commissie/België (391/85, Jurispr. blz. 579, punten 14 en 22).

verschil tussen de belastbare feiten voor elk van beide heffingen verviel. [18]

55. De autovero waar het in casu om gaat, staat echter niet in een vergelijkbaar verband met bij invoer te betalen BTW. Het verschil tussen een belasting als de autovero en een op grond van de invoer geheven verbruiksbelasting lijkt derhalve, gelet op de respectieve belastbare feiten, voldoende relevant om te stellen dat de twee belastingen uit het oogpunt van artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/183 niet met elkaar gelijk kunnen worden gesteld.

56. Ik ga derhalve ervan uit dat een belasting als de autovero niet kan worden aangemerkt als een bij invoer geheven omzetbelasting, accijns of andere verbruiksbelasting in de zin van artikel 1, lid 1, van de richtlijn. Uit het voorgaande blijkt echter ook dat deze fiscale begrippen niet precies kunnen worden afgebakend en dat het loutere feit dat de heffing van een belasting het gevolg is van of de voorwaarde is voor registratie, niet a priori uitsluit dat zij ook als een soort verbruiksbelasting bij invoer zou kunnen worden beschouwd.

57. In dit verband moet thans worden ingegaan op artikel 1, lid 2, van de richtlijn. Uit de ontwerpen van de richtlijn blijkt dat deze bepaling, die oorspronkelijk niet in het voorstel van de Commissie voorkwam, juist in de richtlijn is opgenomen op aandringen van enkele lidstaten die meer duidelijkheid wilden omtrent het toepassingsgebied van de richtlijn. [19] Deze bepaling verwijst uitdrukkelijk ook naar „rechten geheven bij de registratie van motorvoertuigen", waarmee volgens de regeringen die opmerkingen hebben ingediend, belastingen als de autovero worden bedoeld.

58. Het argument van de Commissie dat hiermee uitsluitend de eventueel bij de registratie te betalen rechten ter dekking van de administratiekosten worden bedoeld, lijkt mij om meerdere redenen niet steekhoudend.

59. Enerzijds heeft met name de Deense regering in het bijzonder ter terechtzitting terecht benadrukt dat een strikt letterlijke uitlegging van artikel 1, lid 2, van de richtlijn geen steun kan bieden voor een dergelijke conclusie. Gezien de sterk uiteenlopende nationale benaderingen en gebruiken op fiscaal gebied, moet op dit vlak principieel voorzichtigheid worden betracht. Ook al bevestigt bijvoorbeeld de Franse tekst door het onderscheid tussen „taxes" en „droits" wellicht in zekere zin de opvatting van de Commissie, zo geldt dit bijvoorbeeld niet voor de Duitse versie, omdat de daarin genoemde begrippen „Steuern" en „Abga-

18 — Arrest aangehaald in voetnoot 17, punt 25.

19 — Intern document nr. 6205/79 van de werkgroep Financiën van de Raad van 23 april 1979, blz. 3, met toestemming van de Raad door de Deense regering als bijlage bij haar opmerkingen gevoegd.

ben" zonder meer door elkaar kunnen worden gebruikt.

60. Anderzijds worden de „rechten geheven bij de registratie van motorvoertuigen" in artikel 1, lid 2, van de richtlijn als voorbeeld van heffingen op het gebruik van ingevoerde goederen genoemd. Dit zou bij een heffing *ter dekking van de administratiekosten* of *ter vergoeding van een administratieve dienst* echter juist niet het geval zijn.

61. Vervolgens stel ik vast dat het feit dat een belasting als de autovero niet periodiek moet worden betaald en de heffing (alsook het bedrag) ervan niet afhangt van de vraag in hoeverre of hoe lang het voertuig na de registratie daadwerkelijk wordt gebruikt, zich niet verzet tegen de kwalificatie ervan als heffing op het gebruik van een goed in de zin van de richtlijn. Dit blijkt reeds uit het feit dat volgens artikel 1, lid 2, van de richtlijn rechten en heffingen in de zin van deze bepaling niet per se periodiek behoeven te zijn („specifieke en/of periodieke rechten en heffingen").

62. Uit de stukken en de opmerkingen van de Finse regering blijkt dat ingebruikneming of gebruik van een voertuig in Finland principieel pas na de registratie is toegestaan.[20] Betaling van de autovero vormt dus in elk geval een voorwaarde voor het (wettige) gebruik van een personenauto in Finland.

63. Een dergelijke belasting kan worden gekwalificeerd als recht of heffing op het gebruik en is als zodanig overeenkomstig artikel 1, lid 2, van richtlijn 83/183 uitdrukkelijk van haar werkingssfeer uitgesloten.

64. In tegenstelling tot de opvatting van Lindfors, volgt overigens uit het feit dat de belastingvrijstelling van richtlijn 83/182, betreffende de louter tijdelijke invoer van vervoermiddelen, ook registratierechten omvat, niet automatisch dat ook de belastingvrijstelling van richtlijn 83/183 betreffende de definitieve invoer van vervoermiddelen op dergelijke belastingen van toepassing is.

65. De deelnemers aan de procedure hebben voorts het voorstel van de Commissie ter actualisering van deze richtlijnen besproken. Hierin wordt het verbod van belastingheffing thans uitdrukkelijk uitgebreid tot registratierechten als de autovero.[21] Te oordelen naar

20 — In zoverre zou de ingebruikneming in Finland kunnen worden beschouwd als alternatief belastbaar feit, waardoor in elk geval wordt gewaarborgd dat de belastingschuld krachtens de wet op de motorrijtuigenbelasting ook of reeds dan ontstaat wanneer het voertuig bijvoorbeeld in strijd met de bepalingen in het verkeer is gebracht zonder te zijn geregistreerd.

21 — Zie artikel 1 juncto bijlage I van het voorstel van de Commissie.

de overwegingen van de considerans streeft het voorstel ernaar bestaande problemen in verband met de belasting van motorrijtuigen naar aanleiding van een verandering van woonplaats uit de weg te ruimen. Kennelijk wordt er in dit voorstel dus eerder van uitgegaan dat de belastingvrijstelling krachtens de huidige richtlijn (nog) niet voor registratierechten geldt.[22] Uiteraard biedt een en ander geen duidelijke aanwijzing voor de uitlegging van de strekking van de vigerende richtlijn.

66. Ten slotte moet worden ingegaan op het argument van de Commissie, dat de richtlijn in het licht van de met de belastingvrijstelling nagestreefde doelstellingen en de fundamentele vrijheden moet worden uitgelegd.

67. Ook voor richtlijn 83/183 geldt uiteraard, net als voor richtlijn 83/182, dat „de bepalingen van de richtlijn [moeten] worden uitgelegd met inachtneming van de fundamentele doelstellingen van het harmonisatiestreven op het gebied van de BTW, zoals met name de bevordering van het vrije verkeer van personen en goederen en het voorkomen van dubbele belastingheffing".[23]

68. Mijns inziens kunnen hieruit echter op basis van de richtlijn geen conclusies worden getrokken betreffende registratierechten voor motorrijtuigen als de autovero, die, zoals ik reeds heb uiteengezet, van de werkingssfeer van de richtlijn zijn uitgesloten.

69. Bovendien geldt het door de Commissie aangevoerde verbod op dubbele belastingheffing, dat, zoals blijkt uit de aangehaalde rechtspraak[24], een doel van de harmonisatie op het gebied van de BTW is, niet automatisch voor alle soorten belastingen.

70. Ten aanzien van de belasting op motorvoertuigen heeft het Hof veeleer in zijn arrest in de zaak Cura Anlagen vastgesteld dat de lidstaten op dit gebied vrij hun fiscale bevoegdheid uitoefenen en dat registratie „het natuurlijke uitvloeisel van de uitoefening van deze fiscale bevoegdheid" is. De lidstaten kunnen „over deze fiscale bevoegdheid onderling afspraken maken [...] en onderlinge overeenkomsten sluiten om te verzekeren dat een voertuig slechts in een van de overeenkomstsluitende staten aan indirecte belastingen wordt onderworpen".[25]

22 — Zie in deze zin ook de conclusie van advocaat-generaal Tizzano in de zaak C-387/01 (aangehaald in voetnoot 7, punten 51 en 52).

23 — Arrest van 29 mei 1997, Klattner (C-389/95, Jurispr. blz. I-2719, punt 25); zie onder meer ook arrest Profant (aangehaald in voetnoot 12, punt 25), en arresten van 6 juli 1988, Ledoux (127/86, Jurispr. blz. 3741, punt 11), en 23 april 1991, Ryborg (C-297/89, Jurispr. blz. I-1943, punt 13).

24 — Zie voetnoot 23.

25 — Zie arrest Cura Anlagen (aangehaald in voetnoot 4, punten 40 en 41).

71. Hieruit volgt dat gezien de huidige stand van het gemeenschapsrecht met betrekking tot met de registratie verband houdende belastingen als de autovero, de gevolgen van de ontbrekende harmonisatie op dit gebied, zoals dubbele belastingheffing, op de koop toe moeten worden genomen. Deze kan uitsluitend worden voorkomen door vrijwillige maatregelen van de lidstaten.

72. In het licht van het voorgaande dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 1, lid 1, van de richtlijn zich niet verzet tegen een belasting als de autovero die wordt geheven op motorvoertuigen die in het kader van een verhuizing definitief uit een lidstaat in een andere worden ingevoerd.

V — Conclusie

73. Ik stel het Hof derhalve voor, de prejudiciële vraag als volgt te beantwoorden:

„Artikel 1 van richtlijn 83/183/EEG van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstellingen bij definitieve invoer uit een lidstaat van persoonlijke goederen door particulieren moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een belasting als de autovero die wordt geheven op motorvoertuigen die in het kader van een verhuizing definitief uit een lidstaat in een andere worden ingevoerd."