CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL C. STIX-HACKL van 25 oktober 2001 [1]

I — Inleiding

1. In de onderhavige procedure gaat het om de belastingheffing in een lidstaat op een gebruikt voertuig dat door een particulier in een andere lidstaat is gekocht. De prejudiciële vragen hebben betrekking op de in Finland geheven motorrijtuigenbelasting en de belasting over de toegevoegde waarde daarover. Ook al wordt in de procedure over invoer of import in Finland gesproken, in casu is eigenlijk geen „invoer" in de zin van het vigerende gemeenschapsrecht, dat wil zeggen invoer in de Gemeenschap, aan de orde. Het hoofdgeding betreft veeleer het binnenbrengen van communautaire producten vanuit één lidstaat in een andere, namelijk Finland. Ter vereenvoudiging wordt hierna echter ook het binnenbrengen in Finland als invoer aangeduid.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

II — Rechtskader

A — *Fins recht*

2. De onderhavige procedure heeft betrekking op twee Finse fiscale wetten, de autoverolaki (hierna: „wet op de motorrijtuigenbelasting") en de arvonlisäverolaki (hierna: „wet op de BTW").

1. Wet op de motorrijtuigenbelasting

3. § 1, eerste alinea, van de wet op de motorrijtuigenbelasting (1482/1994) bepaalt dat vóór de registratie of de ingebruikneming in Finland van personenwagens (categorie M1), bestelwagens (categorie N1) en andere soortgelijke motorvoertuigen met een leeggewicht van maxi-

maal 1 875 kilo, evenals van motoren (categorieën L3 en L4) en andere voertuigen van categorie L aan de staat motorrijtuigenbelasting in de zin van deze wet moet worden afgedragen.

4. § 3 regelt de belasting voor voertuigen waarbij ten minste 50 % van de onderdelen is vervangen. Ingevoerde gebruikte voertuigen worden belast als ten minste 25 % van de onderdelen is vervangen.

5. Krachtens § 4, eerste alinea, wordt motorrijtuigenbelasting verschuldigd door de importeur van een voertuig of de fabrikant van een in Finland geproduceerd voertuig.

6. Ingevolge § 5 dient de belastingplichtige voor de motorrijtuigenbelasting ook de daarover geheven BTW af te dragen, waarvan de hoogte wordt bepaald door de wet op de BTW. De motorrijtuigenbelasting innende instantie bepaalt bij het heffen van de motorrijtuigenbelasting de daarover verschuldigde BTW overeenkomstig de relevante bepalingen van de wet op de motorrijtuigenbelasting.

7. § 6, eerste alinea, van de wet op de motorrijtuigenbelasting bepaalt dat de belasting gelijk is aan de belastbare waarde van het voertuig, verminderd met 4 600 FIM. Zij bedraagt evenwel altijd minstens 50 % van de belastbare waarde van het voertuig.

8. Ingevolge § 7 van de wet op de motorrijtuigenbelasting is de belasting op een ingevoerd gebruikt voertuig gelijk aan de belasting op een gelijksoortig nieuw voertuig, evenwel verminderd overeenkomstig deze bepaling.

Voor voertuigen waarvoor de belasting op 15 januari 1999 of daarna is bepaald, geldt § 7 in de versie van wet 1160/1998. Volgens de vroeger geldende en op het hoofdgeding toepasselijke versie van § 7, eerste alinea, werd de belasting op een gelijksoortig nieuw voertuig verminderd met 0,5 % voor elke volle kalendermaand die was verstreken sinds het tijdstip waarop het voertuig zes maanden geregistreerd of in gebruik was. De belasting werd slechts gedurende de eerste 150 gebruiksmaanden verminderd.

Bij gebreke van een gelijksoortig nieuw voertuig wordt de belasting volgens § 7, tweede alinea, bepaald aan de hand van de belasting voor een nieuw voertuig dat qua technische en andere kenmerken de meeste gelijkenissen vertoont met het ingevoerde voertuig. Wanneer het voertuig gedurende kortere tijd in gebruik was dan de in de eerste alinea vastgelegde periode, kan de belasting worden bepaald aan de hand van de daadwerkelijke gebruiksduur. Wanneer de toepasselijke belasting op grond van de belastbare waarde voor een ingevoerd gebruikt voertuig hoger is dan de belasting die overeenkomstig de eerste alinea wordt berekend, wordt de belasting bepaald naargelang van de belastbare waarde van het voertuig.

9. Volgens § 10 van de wet op de motorrijtuigenbelasting wordt een ingevoerd voertuig als gebruikt beschouwd wanneer het volgens betrouwbare gegevens meer dan 10 000 km heeft gereden en het meer dan zes maanden in het buitenland was geregistreerd. Het kilometervereiste is bij wet van 30 december 1998 (1160/1998) afgeschaft.

10. Volgens § 11 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, verminderd met het in § 16 bedoelde bedrag.

§ 11 bepaalt voorts:

„De transactiewaarde van een voertuig bij invoer is:

1. voor een voertuig dat als niet-communautair goed overeenkomstig het communautair douanewetboek [verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek] in de Gemeenschap is ingevoerd, de douanewaarde volgens het douanewetboek en verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92; en

2. de waarde van een als communautair goed ingevoerd voertuig, vastgesteld met inachtneming van de relevante bepalingen genoemd in punt 1.

De belastbare waarde moet alle kosten omvatten die de belastingplichtige al dan niet rechtstreeks, vóór belasting, voor het vervoer naar Finland of naar het eerste entrepot in Finland heeft gemaakt, alsmede eventueel verschuldigde douanerechten.

De belastbare waarde van een in het binnenland gefabriceerd voertuig is, wanneer de fabrikant belastingplichtig is, de fabrieksprijs van het voertuig, berekend op basis van de fabricagekosten.

Tot de belastbare waarde behoort evenwel niet de waarde van een gewone reparatie van het voertuig met het oog op de verkoop of de waarde van voorzieningen van maximaal 500 FIM waarmee het voertuig bij die gelegenheid wordt uitgerust. De registratiekosten voor het voertuig evenals de kosten voor de kentekenplaten maken geen deel uit van de belastbare waarde."

11. Krachtens § 12 wordt de BTW die de belastingplichtige overeenkomstig de wet op de BTW voor het voertuig heeft afgedragen, niet opgeteld bij de belastbare waarde die de grondslag is voor de motorrijtuigenbelasting.

12. § 37 bepaalt dat de belastingplichtige aangifte dient te doen voor de motorrijtuigenbelasting en regelt de inhoud van de aangifte.

13. Op de feiten van het hoofdgeding is de wet op de motorrijtuigenbelasting (1482/1994) in de versie voorafgaande aan de wijziging bij wet 1160/1998 van toepassing.

2. Wet op de BTW

14. De basiswet inzake de BTW in Finland is de arvonlisäverolaki (1501/1993). Deze is gewijzigd bij de wetten 1483/1994, 1486/1994 en 1767/1995.

15. § 1, eerste alinea, van deze wet bepaalt dat de BTW overeenkomstig deze wet moet worden afgedragen aan de staat. Ingevolge § 1, vijfde alinea, is de heffing van de BTW over de motorrijtuigenbelasting apart geregeld in de wet op de motorrijtuigenbelasting (1482/1994).

16. Krachtens § 102, eerste alinea, punt 4, mag de belastingplichtige de overeenkomstig de wet op de motorrijtuigenbelasting over de motorrijtuigenbelasting betaalde BTW in aftrek brengen.

17. Volgens § 102 ter moet voor gebruikmaking van het recht op aftrek van de BTW op de motorrijtuigenbelasting de aanslag in die belasting met vermelding van het verschuldigde bedrag worden overgelegd.

18. Blijkens § 141, punt 5, vinden de in hoofdstuk 10 bedoelde aftrekken plaats voor de kalendermaand waarin die belasting overeenkomstig § 102, eerste alinea, punt 4, wordt betaald.

B — *Gemeenschapsrecht*

19. De relevante bepalingen van het gemeenschapsrecht zijn artikel 90 EG betreffende het verbod van discriminerende binnenlandse belastingen evenals 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 (hierna: „Zesde richtlijn").[2]

20. Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2. de invoer van goederen."

21. Sinds 1 januari 1993 geldt alleen het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap en niet meer het binnenbrengen vanuit een andere lidstaat als invoer. Tevens is de verwerving van een gebruikt voertuig in de Gemeenschap in het land van bestemming niet meer aan BTW onderhevig.

22. Artikel 28 bis van de Zesde richtlijn bevat een bijzondere regeling voor nieuwe vervoermiddelen.

23. Artikel 28 bis, lid 1, sub b, bepaalt:

„1. Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn tevens onderworpen:

[...]

b) de intracommunautaire verwervingen van nieuwe vervoermiddelen onder bezwarende titel in het binnenland door belastingplichtigen of niet-belastingplichtige rechtspersonen die in aanmerking komen voor de afwijking onder a), tweede alinea, of door enige andere niet-belastingplichtige."

24. Artikel 28 bis, lid 2, bepaalt onder meer:

2 — PB L 145, blz. 1.

„2. In de zin van dit hoofdstuk:

[...]

b) worden niet als ‚nieuwe vervoermiddelen' beschouwd: de onder a) bedoelde vervoermiddelen wanneer tegelijkertijd aan de twee volgende voorwaarden wordt voldaan:

— de levering vindt plaats meer dan drie maanden na de datum waarop het vervoermiddel voor de eerste maal in gebruik is genomen. Deze termijn wordt echter verlengd tot zes maanden voor de onder a) gedefinieerde landvoertuigen,

— het vervoermiddel heeft, als het een landvoertuig betreft, meer dan 6 000 kilometer afgelegd, heeft, als het een boot betreft, meer dan 100 uur gevaren, of heeft, als het een luchtvaartuig betreft, meer dan 40 uur gevlogen.

De lidstaten stellen de voorwaarden vast waaronder de bovenstaande gegevens kunnen worden aangetoond."

25. Artikel 33 van de Zesde richtlijn biedt de lidstaten de mogelijkheid om bepaalde belastingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten, te handhaven of in te voeren, mits deze geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens.

III — Feiten

26. Eén van de verzoekers in het hoofdgeding, Siilin, heeft op 2 maart 1998 in een garage in Duitsland een gebruikte personenwagen van het merk Mercedes-Benz (model 190 2.0 Diesel) voor de prijs van 7 350 DEM gekocht. Deze auto was op 1 januari 1986 gefabriceerd en op 13 november 1986 in gebruik genomen. Het voertuig was optioneel voorzien van een automatische transmissie en een mechanisch schuifdak. Op 20 april 1998 heeft Siilin het voertuig, dat een kilometerstand had van 180 000 km, in Finland ingevoerd en aangifte gedaan voor de motorrijtuigenbelasting.

27. Het douanekantoor van de regio Helsinki (Helsingin piiritullikamari) heeft de waarde van een gelijksoortig nieuw voertuig geschat op 41 100 DEM en hierbij 3 880 DEM voor de speciale voorzieningen opgeteld. Dit leverde een waarde op van omgerekend 136 851 FIM. Op dit bedrag zijn een forfaitaire aftrek van 4 600 FIM alsmede een bedrag van 85 963 FIM voor de ouderdom in mindering gebracht. De motorrijtuigenbelasting werd vastgesteld

op 46 288 FIM en de BTW daarover op 10 183 FIM. Volgens Siilin is voor de catalogusprijs zonder belasting uitgegaan van de verkoopprijs van de Finse importeur van het merk. Op 21 april 1998 heeft Siilin het gehele bedrag betaald.

28. Siilin heeft echter vervolgens bij de bevoegde administratieve rechtbank, de Uudenmaan lääninoikeus, beroep ingesteld tegen de belastingaanslag.

29. Ten aanzien van de BTW vorderde hij vernietiging van de belastingaanslag. Ten aanzien van de motorrijtuigenbelasting vorderde hij terugverwijzing van de zaak naar het regionale douanekantoor. Onder verwijzing naar het arrest Nunes Tadeu [3] argumenteerde hij dat de motorrijtuigenbelasting niet hoger mag zijn dan de belasting die nog rust op de waarde van een zich op de Finse markt bevindend voertuig dat qua ouderdom, kenmerken en staat overeenkomt met zijn gebruikt voertuig.

30. De Uudenmaan lääninoikeus heeft geoordeeld dat de motorrijtuigenbelasting in casu is berekend zonder dat het douanekantoor de werkelijke waardevermindering van Siilin's voertuig heeft onderzocht of heeft nagegaan of de op dit voertuig geheven motorrijtuigenbelasting hoger is dan de belasting die nog rust op de waarde van een in Finland geregistreerd gelijksoortig gebruikt voertuig van hetzelfde merk en bouwjaar. Zij heeft de belastingaanslag voor wat de motorrijtuigenbelasting betreft derhalve vernietigd en de zaak terugverwezen naar het douanekantoor ter vaststelling van het bedrag van die belasting.

31. Aangaande de Finse belasting over de toegevoegde waarde heeft de Uudenmaan lääninoikeus geoordeeld dat het hierbij niet gaat om een belasting die gezien haar kenmerken een belasting over de toegevoegde waarde in de zin van de Zesde richtlijn is of een door artikel 33 van deze richtlijn verboden omzetbelasting. Zij acht de heffing van een dergelijke belasting derhalve niet in strijd met de Zesde richtlijn. Aangezien de belastingaanslag voor wat de motorrijtuigenbelasting betreft opnieuw moet worden vastgesteld, dient ook het bedrag van de BTW hierover door het douanekantoor opnieuw te worden berekend.

32. Vervolgens heeft zowel de gemachtigde van het directoraat-generaal douane (tulliasiamies) als Siilin het hoogste administratieve hof, de Korkein hallinto-oikeus, verzocht toelating te verkrijgen tot het instellen van hoger beroep tegen de beschikking van de Uudenmaan lääninoikeus. Terwijl het hoger beroep van de gemachtigde van het directoraat-generaal douane gericht is tegen de beschikking wat zowel de BTW als de motorrijtuigenbelasting betreft, heeft het hoger beroep van Siilin alleen betrekking op de BTW.

3 — Arrest van 9 maart 1995 (C-345/93, Jurispr. blz. I-479).

IV — Prejudiciële vragen

33. De Korkein hallinto-oikeus heeft op 15 maart 2000 besloten het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

De motorrijtuigenbelasting

„1) Volgens § 11 van de Finse motorrijtuigenbelastingwet wordt de belastbare waarde van een als communautair goed ingevoerd voertuig bij de vaststelling van de motorrijtuigenbelasting gebaseerd op de transactiewaarde van het voertuig voor de belastingplichtige. Als transactiewaarde geldt de douanewaarde in de zin van het douanewetboek en de uitvoeringsverordening.

Kan artikel 95 van het Verdrag [...] aldus worden uitgelegd, dat een dergelijke nationale bepaling betreffende de vaststelling van de belastbare waarde die de grondslag vormt voor de motorrijtuigenbelasting, niet discriminerend is, wanneer met name rekening wordt gehouden met het feit dat de belastbare waarde van het voertuig varieert naargelang van het handelsstadium (of het niveau) waarin de importeur van het voertuig optreedt, dat wil zeggen naargelang de importeur groothandelaar, kleinhandelaar of consument is?

2) Volgens § 7, eerste alinea, van de motorrijtuigenbelastingwet wordt een ingevoerd gebruikt voertuig belast als een gelijksoortig nieuw voertuig, met toepassing van de in die bepaling geregelde aftrek. Volgens de regeling van wet 1482/1994 werd op een ingevoerd gebruikt voertuig de belasting op een gelijksoortig nieuw voertuig geheven, verminderd met 0,5 % voor elke volle kalendermaand vanaf het tijdstip waarop het voertuig zes maanden was geregistreerd of in gebruik was, en werd de belasting slechts gedurende de eerste 150 gebruiksmaanden verminderd. Krachtens de thans vigerende wet 1160/1998 wordt op een ingevoerd gebruikt voertuig de belasting op een gelijksoortig nieuw voertuig geheven, gedurende de eerste honderd gebruiksmaanden verminderd met 0,6 % per gebruiksmaand, gedurende de daarop volgende honderd gebruiksmaanden met 0,9 % per gebruiksmaand, berekend over de restwaarde van de belasting aan het einde van de vorige maand, en vervolgens tot het einde met 0,4 % per gebruiksmaand, berekend over de restwaarde aan het einde van de vorige maand. Als gebruiksmaanden gelden de volle kalendermaanden sinds de eerste ingebruikneming of registratie van het voertuig.

Kan artikel 95 van het Verdrag [...] aldus worden uitgelegd, dat een derge-

lijke nationale belastingregeling niet discriminerend is, wanneer met name in aanmerking wordt genomen dat:

— het uitgangspunt de belasting op een gelijksoortig nieuw voertuig is;

— volgens de vroegere regeling de motorrijtuigenbelasting pas na zes maanden werd verlaagd;

— de belasting zowel volgens de vroegere als volgens de huidige regeling op de vermelde wijze lineair wordt verlaagd?

3) Moet behalve met de in de nationale belastingregeling vastgestelde berekeningsgrondslagen ook steeds rekening worden gehouden met de eigenschappen van elk voertuig, teneinde te garanderen dat de heffing van motorrijtuigenbelasting in individuele gevallen niet leidt tot een tegen artikel 95 van het Verdrag [...] indruisende discriminatie?

4) Kan de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat de in § 5, eerste alinea, van de motorrijtuigenbelastingwet en § 1, lid 5, van de wet op de BTW bedoelde belasting over de motorrijtuigenbelasting (die ‚belasting over de toegevoegde waarde' wordt genoemd) belasting over de toegevoegde waarde is in de zin van de BTW-richtlijn, wanneer in aanmerking wordt genomen dat zij volgens de nationale bepalingen uitsluitend wordt geheven op basis van de motorrijtuigenbelasting?

5) Indien het antwoord op de vierde vraag ontkennend luidt, kan een dergelijke belasting dan niettemin worden beschouwd als een belasting of heffing die volgens artikel 33 van de BTW-richtlijn is toegestaan?

6) Indien een dergelijke nationale belastingregeling niet in strijd met de [Zesde richtlijn] kan worden geacht, kan artikel 95 van het Verdrag [...] dan aldus worden uitgelegd, dat die belastingregeling niet discriminerend is in de zin van dat artikel?"

V — De prejudiciële vragen betreffende de motorrijtuigenbelasting

34. De eerste drie vragen hebben betrekking op verschillende aspecten van de bepalingen van de wet op de motorrijtuigenbelasting die op het hoofdgeding van toepassing zijn. Ik zal deze vragen derhalve gezamenlijk behandelen.

A — *Argumenten van partijen*

35. *Siilin* is van mening dat de motorrijtuigenbelasting met betrekking tot ingevoerde voertuigen discriminerend is en dus in strijd met artikel 90 EG. Hij voert aan dat bij de vaststelling van de maatstaf van heffing voor een ingevoerd gebruikt voertuig wordt uitgegaan van de taxfreeprijs van een nieuw voertuig. In de meeste gevallen is de motorrijtuigenbelasting hoger dan de belasting die nog begrepen is in de waarde van een in Finland geregistreerd gelijksoortig gebruikt voertuig.

36. De toepassing van het Finse stelsel van belastingheffing heeft tot gevolg dat de belasting op een door een particulier ingevoerd gebruikt voertuig ten minste het dubbele bedraagt van de belasting die rust op een gebruikt voertuig dat destijds door een officiële importeur in nieuwstaat is ingevoerd.

37. Volgens § 7, eerste alinea, van de wet op de motorrijtuigenbelasting stemt de op een ingevoerd gebruikt voertuig geheven belasting overeen met die welke voor een gelijksoortig voertuig in nieuwstaat geldt, evenwel verminderd overeenkomstig de modaliteiten van de wet op de motorrijtuigenbelasting. In het geval van invoer van een gebruikt voertuig door een particulier stemt de op een gelijksoortig nieuw voertuig geheven belasting overeen met de belasting op een voertuig waarvan in de heffingsmaatstaf de handelsmarge van de verkoper en andere daarmee verband houdende bedragen zijn begrepen. Een officiële importeur die een nieuw voertuig in Finland invoert, betaalt daarentegen belasting over de koopprijs, dat wil zeggen zonder dat zijn marge of verschillende kosten in aanmerking worden genomen. De belasting op nieuwe voertuigen die door een officiële importeur in Finland worden ingevoerd, is derhalve lager dan die welke wordt geheven wanneer een particulier een nieuw of een gebruikt voertuig invoert.

38. Onder deze omstandigheden hebben de in de wet voorziene maandelijkse verminderingen slechts een geringe invloed op het bedrag van de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig voertuig. Voor een gebruikt voertuig en een door een officiële importeur ingevoerd gelijksoortig voertuig in nieuwstaat gelden uiteenlopende heffingsmaatstaven. De procentuele verminderingen heffen de discriminatie niet op.

39. Siilin leidt uit het arrest Nunes Tadeu af dat het bedrag van de belasting dat nog in de waarde van een voertuig is begrepen, moet worden berekend op basis van de belasting die werd betaald bij de eerste registratie van het gelijksoortige voertuig. Dit resterende bedrag moet worden verminderd naar evenredigheid van de werkelijke daling van de waarde van het gebruikte voertuig.

40. Wat het lineaire karakter van de belastingvermindering betreft, verwijst Siilin naar het arrest Commissie/Griekenland [4], waaruit volgt dat een dergelijke vermindering niet is toegestaan.

41. Ten slotte volgt uit het arrest Outokumpu [5] volgens Siilin dat ook fiscale discriminatie die zich slechts in sommige gevallen voordoet en waardoor ingevoerde producten in verhouding tot in het binnenland vervaardigde producten zwaarder worden belast, in strijd is met het gemeenschapsrecht.

42. De *Finse regering* gaat ervan uit dat de motorrijtuigenbelasting niet indruist tegen artikel 90 EG. Deze bepaling verzet zich er namelijk niet tegen dat lidstaten producten op uiteenlopende wijze belasten, voorzover de belasting op grond van objectieve criteria en zonder discriminatie van ingevoerde producten wordt vastgesteld. Om na te gaan of een belastingstelsel voor ingevoerde voertuigen discriminerend is, moet de belasting die op uit andere lidstaten ingevoerde voertuigen wordt geheven, worden vergeleken met die welke verschuldigd is voor gebruikte voertuigen die zich reeds op het nationale grondgebied bevinden. Wanneer in een lidstaat gebruikte voertuigen naar aanleiding van de wisseling van eigenaar niet aan belasting onderhevig zijn, moet de voor het eerst geheven belasting op een uit een andere lidstaat ingevoerd voertuig worden vergeleken met het bedrag dat nog rust op de waarde van een voertuig dat zich reeds in de lidstaat bevindt.

43. Om de gelijksoortige producten te bepalen die de grondslag vormen voor de vergelijking van de belastingheffing, moet rekening worden gehouden met de economische context evenals met de wezenlijke eigenschappen van het voertuig, zoals merk, model en bouwjaar. Uitgaande van de belasting die nog rust op de waarde van een voertuig dat zich reeds in de lidstaat bevindt en dat in deze lidstaat in hetzelfde handelsstadium en met dezelfde kenmerken is ingevoerd, kan dan aldus worden nagegaan of een belasting op ingevoerde gebruikte voertuigen een discriminerende werking heeft. Discriminatie doet zich slechts dan voor wanneer de op een gebruikt voertuig geheven belasting hoger is dan het bedrag dat nog is begrepen in de

4 — Arrest van 23 oktober 1997 (C-375/95, Jurispr. blz. I-5981, punt 22).

5 — Arrest van 2 april 1998 (C-213/96, Jurispr. blz. I-1777, punt 41).

waarde van een gelijksoortig voertuig dat zich reeds op de markt bevindt en dat in hetzelfde handelsstadium als voertuig in nieuwstaat is belast.

44. De motorrijtuigenbelasting wordt derhalve op basis van objectieve criteria vastgesteld en is niet in strijd met artikel 90 EG, aangezien de als heffingsmaatstaf gebruikte waarde kan variëren naargelang van de met de aanschaffing van het voertuig verbonden economische omstandigheden.

45. De Finse regeling, waarbij wordt uitgegaan van de belasting voor een gelijksoortig nieuw voertuig en een lineaire vermindering wordt toegepast, is niet in strijd met het gemeenschapsrecht. Een vermindering naargelang van de ouderdom van het voertuig komt overeen met de werkelijke waardevermindering. Bovendien vermindert ook de werkelijke waarde van een gebruikt voertuig lineair.

46. Aangaande de vraag of de individuele eigenschappen van het voertuig in aanmerking moeten worden genomen, stelt de Finse regering dat het gemeenschapsrecht geen individuele waardering van ieder afzonderlijk voertuig voorschrijft.

47. Volgens de *Commissie* zijn de bepalingen van de wet op de motorrijtuigenbelasting, volgens welke de belasting moet worden vastgesteld op basis van de waarde van een gelijksoortig voertuig in nieuwstaat, op zich genomen niet reeds strijdig met artikel 90 EG, mits het nieuwe voertuig op alle punten overeenstemt met het ingevoerde gebruikte voertuig en de aldus vastgestelde belasting niet hoger is dan het bedrag dat nog in de waarde van een reeds in de lidstaat geregistreerd gebruikt voertuig is begrepen.

48. Verder is de maatstaf van heffing te hoog. Aangezien de modellen elkaar snel opvolgen, is het namelijk moeilijk later, namelijk op het tijdstip van belastingheffing, een identiek voertuig van dezelfde categorie te vinden. Wanneer een dergelijk voertuig op het tijdstip van de belastingheffing namelijk niet meer wordt verkocht, kan als referentievoertuig alleen maar een voertuig van hetzelfde model worden gebruikt dat eerder is verkocht. Door de waarde van dit voertuig te corrigeren, zou rekening kunnen worden gehouden met de inflatie.

49. Andere aspecten van de Finse belastingregeling zouden in strijd kunnen zijn met artikel 90 EG. Dit betreft de inaanmerkingneming van verschillende handelsstadia, die tot gevolg heeft dat het bedrag van de belasting op een gebruikt voertuig afwijkt

van het bedrag dat nog rust op de waarde van een gebruikt voertuig dat zich op de binnenlandse, d.w.z. Finse markt bevindt en waarop reeds belasting is geheven.

50. Artikel 90 EG verzet zich voorts tegen een regeling op grond waarvan een lineaire vermindering van maandelijks 0,5 % wordt toegepast, zonder dat de werkelijke waardevermindering van het voertuig in aanmerking wordt genomen. Het is niet mogelijk om op algemene wijze met de waardevermindering rekening te houden, aangezien deze afhankelijk is van tal van factoren, zoals het land, het type of het model. De Finse regering heeft weliswaar een studie over waardevermindering uit het jaar 1998 voorgelegd, maar de Commissie beschikt niet over gegevens waaruit kan worden opgemaakt hoe groot de waardevermindering in 1998 daadwerkelijk was. In de zaak Commissie/Griekenland heeft het Hof geoordeeld dat de jaarlijkse waardevermindering over het algemeen meer dan 5 % bedraagt en dat de waarde vooral gedurende de eerste jaren sterker daalt.

51. Bovendien is een belastingstelsel dat geen rekening houdt met individuele kenmerken, in strijd met artikel 90 EG, wanneer dit tot gevolg heeft dat de op een ingevoerd gebruikt voertuig geheven belasting hoger is dan het bedrag dat nog rust op de waarde van een gelijksoortig gebruikt voertuig dat reeds in de desbetreffende lidstaat is geregistreerd.

52. Tot slot meent de Commissie dat de motorrijtuigenbelasting discriminerend is omdat handelaren uit andere lidstaten hierdoor worden benadeeld.

B — *Beoordeling*

53. De eerste drie prejudiciële vragen hebben betrekking op verschillende aspecten van de Finse wet op de motorrijtuigenbelasting in de op de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie. De in de vragen aangekaarte kwesties vallen alle binnen de werkingssfeer van artikel 90 EG, dat overeenkomstig de vaste rechtspraak van het Hof[6] naast het tarief van de belasting ook de heffingsmodaliteiten en de maatstaf van heffing bestrijkt.

54. De door de partijen aan de orde gestelde Finse regeling betreffende de fiscale behandeling van reparaties en het

6 — Zie bijvoorbeeld arresten van 22 maart 1977, Iannelli en Volpi (74/76, Jurispr. blz. 557), en 11 december 1990, Commissie/Denemarken (C-47/88, Jurispr. blz. I-4509, punt 18).

vraagstuk of deze bepaling discriminerend is, zijn niet voorwerp van de prejudiciële vragen en dus ook niet van de onderhavige procedure.

55. Bij de beoordeling van maatregelen van de lidstaten in het licht van artikel 90 EG moet in aanmerking worden genomen dat dit artikel zich ertegen verzet dat belasting wordt geheven die is gebaseerd op een hogere dan de werkelijke waarde van het belastbare goed. [7] Bij de heffing van belasting op gebruikte voertuigen moet derhalve rekening worden gehouden met de werkelijke waardevermindering ervan. [8]

56. Voorts moet bij de beoordeling van een belastingstelsel zoals dat in het hoofdgeding aan de orde is volgens vaste rechtspraak van het Hof [9] in aanmerking worden genomen dat het plafond voor de belastingen het bedrag is dat nog in de waarde van het belastbare goed is begrepen. In het geval van een gebruikt voertuig stemt dit overeen met het restbedrag van de belasting die bij de registratie van dit voertuig als nieuw voertuig is geheven en die nog in zijn waarde als gebruikt voertuig is begrepen. Dit restbedrag is recht evenredig aan de waardevermindering [10] in die zin dat het naar verhouding even snel daalt als de waarde van het voertuig.

7 — Arrest Commissie/Denemarken (aangehaald in voetnoot 6, punt 22).

8 — Arrest Nunes Tadeu (aangehaald in voetnoot 3, punt 20), en arrest van 22 februari 2001, Gomes Valente (C-393/98, Jurispr. blz. I-1327, punt 23).

9 — Arrest Commissie/Denemarken (aangehaald in voetnoot 6, punt 20).

10 — Arrest Gomes Valente (aangehaald in voetnoot 8, punt 41).

57. Artikel 90 EG strekt ertoe de neutraliteit van de belastingen voor producten die zich reeds op de binnenlandse markt bevinden en voor ingevoerde producten te waarborgen. Deze bepaling beoogt echter niet de gelijkheid van de detailverkoopprijs. Zij dient veeleer te waarborgen dat de belastingstelsels van de lidstaten vanuit mededingingsoogpunt neutraal zijn, doordat zij zich verzet tegen regelingen waardoor de concurrentievoordelen [11] van ingevoerde goederen teniet worden gedaan.

58. Thans zal ik de afzonderlijke aspecten van de Finse regeling onderzoeken.

1. Handelsstadium van de koper

59. Het in de eerste prejudiciële vraag aan de orde gestelde probleem van het handelsstadium betreft in wezen de vraag of artikel 90 EG toestaat dat het desbetreffende handelsstadium van het belastbare goed in aanmerking wordt genomen. Dit vormt in zoverre een juridisch probleem als de hoogte van de maatstaf van heffing al naargelang van het handelsstadium kan

11 — Zo reeds advocaat-generaal Jacobs in zijn conclusie in de zaak Nunes Tadeu (aangehaald in voetnoot 3, punt 17); zie recentelijk arrest Gomes Valente (aangehaald in voetnoot 8, punt 43).

variëren. Dit heeft namelijk qua hoogte variërende belastingen tot gevolg, hetgeen betekent dat inaanmerkingneming van het handelsstadium uiteindelijk tot discriminatie zou kunnen leiden.

60. a) Er moet om te beginnen van worden uitgegaan dat het Finse recht ten aanzien van de waarde van het gebruikte voertuig in het desbetreffende handelsstadium naar het communautaire douanewetboek verwijst. De uiteenlopende belastbare waarden volgen dus uit de toepassing van de communautaire regeling inzake de douanewaarde van het douanewetboek en de bijbehorende uitvoeringsverordening.

61. Aangaande de twijfels van de Commissie of op de interne markt eigenlijk wel regelingen kunnen worden toegepast die voor de buitenlandse handel gelden, wijs ik op het arrest Dounias [12], waarin het Hof heeft geoordeeld dat de eenvoudige verwijzing naar de verordening inzake de douanewaarde ter bepaling van de belastbare waarde op zich niet in strijd is met het Verdrag.

62. b) Voorts is het de vraag of het handelsstadium waarin een product zich bevindt, niet tot de kenmerken van het goed behoort en het handelsstadium derhalve zelfs noodzakelijkerwijs in aanmerking moet worden genomen.

63. Bepalend voor de beoordeling van een belastingstelsel in het licht van artikel 90 EG is namelijk of het bij de te vergelijken binnenlandse en buitenlandse producten om gelijksoortige producten gaat. [13] De gelijksoortigheid hangt af van de eigenschappen van het goed, in casu het gebruikte voertuig, en de behoeften van de consument. [14] Alhoewel tot beide aspecten tal van elementen behoren waarop ik nog zal ingaan, hebben zij toch één ding met elkaar gemeen: zij hebben betrekking op het voertuig zelf. Dit geldt echter niet voor het handelsstadium waarin het gebruikte voertuig zich bevindt.

64. c) Volgens de rechtspraak van het Hof is het niet toegestaan dat een nationaal belastingstelsel zodanig is ingericht dat bij de bepaling van de belastbare waarde voor binnenlandse gebruikte voertuigen de omzetbelasting niet op dezelfde wijze in aanmerking wordt genomen als voor ingevoerde gebruikte voertuigen [15], en is het evenmin toegestaan dat in de maatstaf van heffing voor binnenlandse gebruikte voer-

12 — Arrest van 3 februari 2000 (C-228/98, Jurispr. blz. I-577, punt 45).

13 — Arrest van 15 maart 2001, Commissie/Frankrijk (C-265/99, Jurispr. blz. I-2305, punt 41).

14 — Arrest Commissie/Frankrijk (aangehaald in voetnoot 13, punt 42) en arrest van 15 juni 1999, Tarantik (C-421/97, Jurispr. blz. I-3633, punt 28).

15 — Arrest Dounias (aangehaald in voetnoot 12, punt 48).

tuigen bepaalde kosten niet worden begrepen of dat voor ingevoerde gebruikte voertuigen in tegenstelling tot binnenlandse gebruikte voertuigen niet wordt voorzien in aftrekmogelijkheden. [16]

65. Zelfs wanneer de inaanmerkingneming van het handelsstadium dus inderdaad, zoals de Commissie stelt, tot gevolg heeft dat de waarde van gebruikte voertuigen een stijgende tendens vertoont, komt dit op zich genomen nog niet neer op discriminatie. Discriminerend is veeleer dat de inaanmerkingneming van de handelsstadia, zoals uit de voorgelegde berekeningen blijkt, principieel ertoe leidt dat de belasting op een gebruikt voertuig in verhouding tot de waarde van dit voertuig hoger is dan de belasting die is begrepen in de waarde van een voertuig in nieuwstaat.

66. Volgens vaste rechtspraak van het Hof is een belastingstelsel namelijk reeds dan in strijd met artikel 90 EG wanneer niet „in alle gevallen is uitgesloten dat ingevoerde producten zwaarder worden belast dan binnenlandse producten". [17] Ook wanneer ingevoerde gebruikte voertuigen dus alleen in bepaalde omstandigheden zwaarder worden belast dan gebruikte voertuigen die zich op de binnenlandse markt bevinden, dan is dit niet toegestaan. Overeenkomstig het Finse stelsel zou dit bijvoorbeeld dan het geval zijn wanneer van een hogere maatstaf van heffing dan voor een gelijksoortige binnenlandse gebruikt voertuig zou worden uitgegaan.

67. In casu gelden voor de verschillende handelsstadia telkens uiteenlopende heffingsmaatstaven en wordt een gebruikt voertuig dat wordt ingevoerd in een handelsstadium waarin het geacht wordt een hogere waarde te hebben, dus zwaarder belast dan een gebruikt voertuig dat is ingevoerd in een handelsstadium waarin het geacht wordt een lagere waarde te hebben of een voertuig dat zich reeds op nationaal grondgebied bevindt. Aangezien er onder de minder zwaar belaste gebruikte voertuigen in ieder geval ook binnenlandse gebruikte voertuigen zijn en onder de zwaarder belaste gebruikte voertuigen in ieder geval ook ingevoerde gebruikte voertuigen, is in zoverre sprake van discriminatie.

68. Deze werking maakt namelijk duidelijk dat een belastingstelsel dat voor verschillende handelsstadia in uiteenlopende belastingheffing voorziet, hoe dan ook niet uitsluit dat ingevoerde producten in bepaalde gevallen zwaarder kunnen worden belast.

16 — Arrest van 17 juni 1998, Grundig Italiana (C-68/96, Jurispr. blz. I-3775, punten 17-21).

17 — Zie arrest Commissie/Griekenland (aangehaald in voetnoot 4, punt 29) en de aldaar aangehaalde rechtspraak; zie ook arrest Gomes Valente (aangehaald in voetnoot 8, punt 37).

2. Beoordelingscriteria

69. De tweede prejudiciële vraag betreft een aantal aspecten van de criteria ter beoordeling van gebruikte voertuigen. Het antwoord dient zich te beperken tot de omstandigheden, in het bijzonder de bepalingen van het nationale recht, die voor de beslissing in het hoofdgeding van belang zijn.

a) Referentie: gelijksoortige nieuwe voertuigen

70. Een nationaal stelsel uit hoofde waarvan ter bepaling van de heffingsmaatstaf moet worden uitgegaan van de waarde van een nieuw voertuig, is onder bepaalde omstandigheden toelaatbaar: als referentievoertuig komt dan echter alleen een gelijksoortig voertuig in aanmerking.

71. Of het om het meest gelijksoortige voertuig gaat, moet worden bepaald aan de hand van de wezenlijke kenmerken van het voertuig. Hiertoe behoren in elk geval het model, het type en bepaalde eigenschappen, zoals bouwjaar, kilometerstand, voorzieningen, staat van onderhoud en type aandrijving.

b) Aanvang vermindering pas na zes maanden

72. Om te beginnen is op het onderhavige geval de oude wetgeving van voor 15 januari 1999 van toepassing.

73. Uitgaande van het beginsel dat de werkelijke waardevermindering doorslaggevend is, betwijfel ik dat het feit dat de waarde van een nieuw voertuig met het oog op de vaststelling van de waarde van een gebruikt voertuig pas zes maanden na de ingebruikneming of de registratie ervan wordt verminderd, verenigbaar is met de vereisten van artikel 90 EG.

74. Overigens strookt een dergelijke vertraagde vermindering ook niet met de uitkomsten van de door de Finse regering overgelegde studie.

75. Het Hof heeft zich weliswaar alleen uitdrukkelijk over de jaarlijkse waardevermindering uitgesproken, maar uit het feit dat de waardevermindering op grond van

ervaringsgegevens vooral in de eerste jaren aanzienlijk meer dan 5 % per jaar bedraagt [18], kan worden afgeleid dat de waardevermindering gedurende de eerste zes maanden ten minste bij 2,5 % zou moeten liggen. Mocht de werkelijke waardevermindering in de eerste maanden nog groter zijn, dan toont dit des te duidelijker aan dat een vertraagde vermindering niet adequaat is.

c) Lineaire vermindering

76. Aangezien op de feiten van het hoofdgeding de vóór 15 januari 1999 geldende regeling van de motorrijtuigenbelasting van toepassing is, is de hierin voorziene lineaire maandelijkse vermindering met 0,5 % van toepassing.

77. Zoals reeds blijkt uit de rechtspraak, is de werkelijke waardevermindering van gebruikte voertuigen echter „niet lineair". [19] Een dergelijke starre regeling staat dan ook haaks op het beginsel dat rekening moet worden gehouden met de werkelijke waardevermindering.

18 — Arrest Commissie/Griekenland (aangehaald in voetnoot 4, punt 22); zie punt 5 van de conclusie van advocaat-generaal La Pergola ter zake, die ervan uitgaat dat een tot 5 % beperkte waardevermindering per jaar in strijd is met de ervaringregels.

19 — Arrest Commissie/Griekenland (aangehaald in voetnoot 4, punt 22).

3. Abstracte of individuele beoordeling

78. Met de derde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of met de eigenschappen van een voertuig op individuele basis rekening moet worden gehouden dan wel of een beoordeling aan de hand van abstracte criteria voldoende is, met andere woorden verenigbaar is met artikel 90 EG.

79. Aangaande de vraag of de eigenschappen van het gebruikte voertuig individueel moeten worden beoordeeld dan wel abstract mogen worden bepaald, heeft het Hof in het arrest Gomes Valente vastgesteld dat artikel 90 EG zich onder bepaalde voorwaarden niet verzet tegen een berekening aan de hand van algemene en abstracte criteria. Dit geldt bijvoorbeeld voor forfaitaire tabellen die ter berekening van de waarde criteria bevatten als bouwjaar, kilometerstand, voorzieningen, staat van onderhoud, type aandrijving, merk of model van het voertuig. Tevens mag worden uitgegaan van een gemiddelde prijs. [20]

80. Maar ook een dergelijke — abstracte — berekening van de waarde mag niet discriminerend zijn. [21] Dit betekent dat de uit deze berekening voortvloeiende belasting niet hoger mag zijn dan het bedrag dat nog

20 — Zie arrest Gomes Valente (aangehaald in voetnoot 8, punten 24, 25 en 28).

21 — Arrest Gomes Valente (aangehaald in voetnoot 8, punt 26).

in de waarde van het gelijksoortige, reeds in het binnenland geregistreerde voertuig is begrepen.

— de belastbare waarde zodanig wordt vastgesteld dat alle wezenlijke eigenschappen van het gebruikte voertuig — althans abstract — in aanmerking worden genomen,

81. De door de partijen aangekaarte transparantie of toegankelijkheid van met name de voornoemde tabellen evenals de vraag of de desbetreffende praktijk tijdens de relevante periode verenigbaar was met de vereisten van het gemeenschapsrecht, is, aangezien een en ander in de prejudiciële vragen niet aan de orde is gesteld, niet voorwerp van de onderhavige procedure. In dit verband wil ik alleen herinneren aan het arrest Gomes Valente, waarin het Hof heeft geoordeeld dat de criteria op basis waarvan de tabel is berekend, ter kennis moeten worden gebracht van het publiek. [22]

tenzij dit tot gevolg heeft dat het bedrag van de belasting hoger is dan de belasting die nog is begrepen in de waarde van een zich op de binnenlandse markt bevindend en reeds belast gebruikt voertuig en geen rekening wordt gehouden met de werkelijke waardevermindering.

4. Conclusie

Artikel 90 EG dient voorts zodanig te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale belastingregeling op grond waarvan ter bepaling van de belastbare waarde van een gebruikt voertuig met het oog op de vaststelling van de motorrijtuigenbelasting het handelsstadium in aanmerking moet worden genomen, de belastbare waarde pas na verloop van zes maanden wordt verminderd en de vermindering lineair op de in het hoofdgeding toepasselijke wijze plaatsvindt.

82. Op de eerste drie prejudiciële vragen moet derhalve worden geantwoord dat artikel 90 EG zodanig moet worden uitgelegd dat deze bepaling zich niet verzet tegen een nationale belastingregeling op grond waarvan ter bepaling van de belastbare waarde van een gebruikt voertuig met het oog op de vaststelling van de motorrijtuigenbelasting

VI — De prejudiciële vragen betreffende de BTW

— wordt uitgegaan van de douanewaarde,

83. De vierde tot en met de zesde prejudiciële vraag hebben betrekking op de beoor-

22 — Arrest Gomes Valente (aangehaald in voetnoot 8, punt 34).

deling van de over de motorrijtuigenbelasting geheven BTW; het gaat om de kwalificatie van deze belasting als belasting over de toegevoegde waarde in de zin van de Zesde BTW-richtlijn en de verenigbaarheid ervan met artikel 33 van de Zesde richtlijn en artikel 90 EG. [23]

A — *Argumenten van partijen*

84. *Siilin* is van mening dat de over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting over de toegevoegde waarde „belasting over de toegevoegde waarde" in de zin van de Zesde BTW-richtlijn is en dat zij in strijd is met deze richtlijn. Dat deze belasting als BTW moet worden gekwalificeerd, blijkt volgens Siilin uit het feit dat deze volgens § 102, eerste alinea, punt 4, van de wet op de BTW aftrekbaar is en een algemeen karakter heeft. Hij is van mening dat gezien het antwoord op de vierde vraag de vijfde en de zesde vraag niet behoeven te worden beantwoord.

85. De *Finse regering* stelt dat de over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting over de toegevoegde waarde ondanks haar benaming noch een belasting over de toegevoegde waarde in de zin van de Zesde richtlijn is, noch een krachtens artikel 33 van de Zesde richtlijn verboden omzetbelasting.

23 — Op de door de Commissie aangekaarte verenigbaarheid met de artikelen 23 EG en 25 EG behoeft derhalve niet nader te worden ingegaan.

86. De over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting over de toegevoegde waarde wordt naast de BTW en onafhankelijk daarvan geheven. Bovendien moet deze ook worden afgedragen in gevallen waarin de verwerving niet aan BTW onderhevig is, namelijk bij verwerving van een gebruikt voertuig door een consument in een andere lidstaat.

87. Voorts verwijst de Finse regering naar de rechtspraak van het Hof inzake artikel 33 van de Zesde richtlijn, waarin de wezenlijke kenmerken van een belasting over de toegevoegde waarde zijn omschreven. In tegenstelling tot een belasting over de toegevoegde waarde wordt de belasting over de motorrijtuigenbelasting uitsluitend verschuldigd door de betaling van deze motorrijtuigenbelasting. Voorts wordt de belasting niet geheven op de verkoop van goederen, op ingevoerde goederen of intracommunautaire verwervingen. Ten slotte wordt zij slechts eenmaal geheven.

88. Ten aanzien van de vijfde vraag voert de Finse regering aan dat de in § 5 van de motorrijtuigenbelastingwet genoemde belasting niet voldoet aan de wezenlijke kenmerken van een belasting over de toegevoegde waarde en dat zij de werking van het binnen de Gemeenschap toepasselijke BTW-stelsel niet belemmert. Volgens haar is deze belasting krachtens artikel 33 van de Zesde richtlijn toegestaan.

89. Aangaande de zesde vraag is de Finse regering van mening dat de in § 5 van de motorrijtuigenbelastingwet genoemde belasting op dezelfde wijze van toepassing is op alle voertuigen. Zij acht deze belasting op grond van haar kenmerken derhalve niet in strijd met artikel 90 EG.

90. Ter terechtzitting heeft de Finse regering het standpunt van de Commissie dat de BTW van de motorrijtuigenbelasting kan worden afgetrokken, met klem van de hand gewezen. Zij concludeert derhalve dat de belasting over de toegevoegde waarde neutraal is.

91. De *Commissie* beschouwt de over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting als BTW in de zin van de Zesde richtlijn. Aangezien deze belasting wordt geheven op grond van andere belastbare feiten dan die welke in de Zesde richtlijn zijn voorzien, is zij niet verenigbaar met artikel 2 van deze richtlijn.

92. Voorts voldoet de belasting over de toegevoegde waarde in casu niet aan de criteria van de artikelen 7 en 10 van de Zesde richtlijn betreffende invoer van goederen en belastbare feiten.

93. Evenmin gaat het om een belasting op intracommunautaire verwervingen in de zin van artikel 28 bis van de Zesde richtlijn.

94. Mocht het Hof concluderen dat deze belasting toch niet te beschouwen is als belasting over de toegevoegde waarde in de zin van de Zesde richtlijn, dan is zij niet in strijd met artikel 33 van de Zesde richtlijn, aangezien het geen belasting van algemene aard is.

95. Voorts is de Commissie van mening dat de belasting in casu in strijd is met de artikelen 23 EG en 25 EG en dus als heffing van gelijke werking als douanerechten moet worden gekwalificeerd. In de praktijk worden hierdoor namelijk personen die niet aan BTW onderworpen zijn, belemmerd bij de invoer van nieuwe of gebruikte voertuigen in Finland.

96. Mocht het Hof echter concluderen dat de belasting in casu noch een belasting over de toegevoegde waarde, noch een heffing van gelijke werking is, dan attendeert de Commissie erop dat deze belasting in elk geval in strijd is met artikel 90 EG, omdat zij niet op binnenlandse gebruikte voertuigen, maar wel op uit een andere lidstaat ingevoerde gebruikte voertuigen van toepassing is. Een eindverbruiker die in een andere lidstaat een gebruikt voertuig heeft gekocht, heeft namelijk geen recht op belastingaftrek. Binnenlandse gebruikte voertuigen zijn daarentegen niet aan motorrijtuigenbelasting en dientengevolge ook niet aan de daarover geheven BTW onderworpen.

B — *Beoordeling*

97. Thans zal ik de over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting onderzoeken in het licht van de door de verwijzende rechter aan de orde gestelde aspecten van het gemeenschapsrecht.

1. Beoordeling als belasting over de toegevoegde waarde in de zin van de Zesde richtlijn

98. Om te beginnen is met het oog op de beoordeling van de over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting niet relevant hoe deze in de desbetreffende lidstaat wordt genoemd. Ook de vraag in welke wet het betrokken voorschrift is opgenomen, in onderhavig geval in de regeling inzake de BTW van wet 1501/1993, doet niet ter zake.

99. Beslissend is in dit verband integendeel of de belasting in casu de door de rechtspraak van het Hof ontwikkelde kenmerken vertoont.

100. a) Hiertoe behoort enerzijds dat de belasting die bij de voorafgaande transactie reeds is betaald, in mindering kan worden gebracht. Alhoewel het Finse stelsel in een mogelijkheid voor aftrek voorziet, wordt uit hoofde hiervan niet de toegevoegde waarde belast, zoals voor BTW vereist is [24], maar de totale waarde.

101. b) Voorts moet worden betwijfeld of de over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting „algemeen van toepassing [is] op transacties betreffende goederen en diensten". [25]

102. De belasting in casu is algemeen in die zin dat hieraan zowel verwervingen door omzetbelasting verschuldigde ondernemers als verwervingen door eindverbruikers onderworpen zijn. De over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting treft echter niet alle categorieën goederen, maar alleen bepaalde voertuigen. Dit betekent dat dit een slechts op bepaalde goederen geheven belasting is, die volgens de rechtspraak van het Hof [26] niet als belasting van algemene aard kan worden beschouwd.

24 — Arrest van 7 mei 1992, Bozzi (C-347/90, Jurispr. blz. I-2947, punt 12); zie arrest van 16 december 1992, Beaulande (C-208/91, Jurispr. blz. I-6709, punt 18).

25 — Arrest Bozzi (aangehaald in voetnoot 24, punt 12, en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 — Arresten van 19 maart 1991, Giant (C-109/90, Jurispr. blz. I-1385, punt 14), en 17 september 1997, UCAL (C-347/95, Jurispr. blz. I-4911, punt 36), betreffende een heffing op bepaalde zuivelproducten.

103. Volgens de rechtspraak kunnen ook belastingen die niet „alle economische handelingen" [27] treffen, niet als algemene belastingen worden gekwalificeerd. Dit is op de belasting in casu van toepassing, voorzover deze alleen verband houdt met de naar aanleiding van de registratie van een voertuig geheven belasting. Het is dus een belasting die wordt vastgesteld naar het door de belastingplichtige verschuldigde bedrag, namelijk naar de verschuldigde motorrijtuigenbelasting. [28]

104. Hier komt nog bij dat de over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting noch verschuldigd is op grond van de levering van goederen of diensten, noch op grond van invoer in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn.

105. Voorts dient de over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting ook niet, zoals voor BTW vereist, in elk stadium van het productie- en distributieproces [29] te worden afgedragen. De belasting wordt krachtens § 5 van de wet op de motorrijtuigenbelasting — uitsluitend — naar aanleiding van de heffing van de motorrijtuigenbelasting geïnd.

106. c) Ten slotte moet worden onderzocht of de over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting, zoals voor BTW vereist, evenredig is aan de waarde van het goed, dat wil zeggen aan de prijs van het voertuig. [30] Enerzijds stelt de Finse regering terecht dat niet de waarde van het goed, maar de motorrijtuigenbelasting de maatstaf van heffing vormt, anderzijds wordt de motorrijtuigenbelasting echter op basis van de waarde van het goed berekend. De over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting is derhalve althans indirect gebaseerd op de waarde van het goed.

107. De over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting vertoont dus in elk geval niet alle wezenlijke kenmerken van een belasting over de toegevoegde waarde.

2. Beoordeling in het licht van artikel 33 van de Zesde richtlijn

108. Uit artikel 33 van de Zesde richtlijn kan worden afgeleid dat het gemeenschaps-

27 — Arrest Beaulande (aangehaald in voetnoot 24, punt 16), en arrest van 17 september 1997, Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Jurispr. blz. I-5053, punt 17).

28 — Voor de beoordeling van een dergelijke heffing, zie arrest van 19 februari 1998, SPAR (C-318/96, Jurispr. blz. I-785, punt 25).

29 — Zie arresten van 27 november 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Jurispr. blz. 3759, punt 15), en 9 maart 2000, EKW en Wein & Co (C-437/97, Jurispr. blz. I-1157, punt 49), evenals arrest Bozzi (aangehaald in voetnoot 24, punt 12).

30 — Arrest Rousseau Wilmot (aangehaald in voetnoot 29, punt 15), arrest van 3 maart 1988, Bergandi (252/86, Jurispr. blz. 1343, punt 15), en arrest Bozzi (aangehaald in voetnoot 24, punt 12).

recht onder bepaalde voorwaarden „het bestaan van met de BTW concurrerende belastingregelingen" toestaat. [31] „Bijgevolg mogen de lidstaten ook belastingen invoeren die niet het karakter van omzetbelasting bezitten" [32] of — met andere woorden — „belastingen, rechten en heffingen, die niet de voornaamste kenmerken van de BTW bezitten". [33]

109. Aangezien de over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting aldus opgevat niet alle wezenlijke kenmerken van een belasting over de toegevoegde waarde vertoont, is deze niet in strijd met de bepalingen van de Zesde richtlijn.

3. Beoordeling in het licht van artikel 90 EG

110. In verband met de vraag of de over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting verenigbaar is met artikel 90 EG, wijs ik erop dat deze belasting voertuigen treft die in Finland worden geregistreerd. Gebruikte voertuigen die uit een andere lidstaat naar Finland worden overgebracht om daar te worden geregistreerd, blijken — net als ten aanzien van de motorrijtuigenbelasting — anders behandeld te worden dan gebruikte voertuigen die zich reeds op Fins grondgebied bevinden. Aangezien voor deze laatste categorie voertuigen reeds in nieuwstaat motorrijtuigenbelasting met inbegrip van de hierover geheven BTW is afgedragen, zijn zij bij verwerving als gebruikt voertuig in Finland niet nogmaals aan deze twee belastingen onderhevig.

111. Daar de zogenoemde belasting over de toegevoegde waarde over de motorrijtuigenbelasting wordt geheven, dient zij in wezen net als de motorrijtuigenbelasting te worden beoordeeld. Voorzover dus het bedrag van de naar aanleiding van de registratie van een ingevoerd gebruikt voertuig over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting hoger is dan het bedrag dat nog rust op de waarde van een gebruikt voertuig dat zich op nationaal grondgebied bevindt, is deze belasting discriminerend en in strijd met artikel 90 EG.

112. De over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting heeft dan namelijk tot gevolg dat het concurrentievoordeel van een uit een andere lidstaat ingevoerd gebruikt voertuig tegenover een gebruikt voertuig dat zich reeds in het binnenland bevindt, teniet wordt gedaan.

4. Conclusie

113. Op de vierde en de vijfde vraag moet derhalve worden geantwoord dat de Zesde

31 — Vaste rechtspraak sedert arrest van 8 juli 1986, Kerrutt (73/85, Jurispr. blz. 2219).

32 — Arrest Giant (aangehaald in voetnoot 26, punt 9); zie ook reeds arrest Rousseau Wilmot (aangehaald in voetnoot 29, punt 16).

33 — Arrest Bozzi (aangehaald in voetnoot 24, punt 10).

richtlijn zodanig moet worden uitgelegd dat een als belasting over de toegevoegde waarde aangeduide belasting zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, niet als belasting over de toegevoegde waarde in de zin van deze richtlijn kan worden beschouwd, maar als belasting, recht of heffing die volgens artikel 33 van de Zesde richtlijn is toegestaan.

114. Op de zesde vraag moet worden geantwoord dat artikel 90 EG zodanig moet worden uitgelegd dat de als belasting over de toegevoegde waarde aangeduide belasting discriminerend is in de zin van dit artikel, voorzover het bedrag van de belasting hoger is dan het bedrag dat rust op de waarde van een gebruikt voertuig dat zich op de binnenlandse markt bevindt en reeds is belast.

VII — Conclusie

115. In het licht van het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen als volgt te beantwoorden:

„1) Op de eerste drie prejudiciële vragen moet worden geantwoord dat artikel 90 EG zodanig moet worden uitgelegd dat deze bepaling zich niet verzet tegen een nationale belastingregeling op grond waarvan ter bepaling van de belastbare waarde van een gebruikt voertuig met het oog op de vaststelling van de motorrijtuigenbelasting

— wordt uitgegaan van de douanewaarde,

— de belastbare waarde zodanig wordt vastgesteld dat alle wezenlijke eigenschappen van het gebruikte voertuig — althans abstract — in aanmerking worden genomen,

tenzij dit tot gevolg heeft dat het bedrag van de belasting hoger is dan de belasting die nog is begrepen in de waarde van een zich op de binnenlandse markt bevindend en reeds belast gebruikt voertuig en geen rekening wordt gehouden met de werkelijke waardevermindering.

Artikel 90 EG dient voorts zodanig te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale belastingregeling op grond waarvan ter bepaling van de belastbare waarde van een gebruikt voertuig met het oog op de vaststelling van de motorrijtuigenbelasting het handelsstadium in aanmerking moet worden genomen, de belastbare waarde pas na verloop van zes maanden wordt verminderd en de vermindering lineair op de in het hoofdgeding toepasselijke wijze plaatsvindt.

2) Op de vierde en de vijfde vraag moet worden geantwoord dat 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, zodanig moet worden uitgelegd dat een als belasting over de toegevoegde waarde aangeduide belasting zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, niet als belasting over de toegevoegde waarde in de zin van deze richtlijn kan worden beschouwd, maar als belasting, recht of heffing die volgens artikel 33 van de Zesde richtlijn is toegestaan.

Op de zesde vraag moet worden geantwoord dat artikel 90 EG zodanig moet worden uitgelegd dat de als belasting over de toegevoegde waarde aangeduide belasting discriminerend is in de zin van dit artikel, voorzover het bedrag van de belasting hoger is dan het bedrag dat is begrepen in de waarde van een gebruikt voertuig dat zich op de binnenlandse markt bevindt en reeds is belast."