CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. SZPUNAR
van 2 maart 2017[1]

**Zaak C-552/15**

**Europese Commissie**
**tegen**

**Ierland**

„Niet-nakoming - Vrij verrichten van diensten - Voertuigen - Huur of lease van een voertuig door een persoon woonachtig in een lidstaat van een dienstverrichter gevestigd in een andere lidstaat - Registratiebelasting - Betaling van de gehele belasting op het moment van registratie - Regels voor de terugbetaling van de heffing - Evenredigheid”

## Inleiding

1. De registratiebelasting voor voertuigen is niet geharmoniseerd in het Unierecht. De lidstaten hebben dus in beginsel het recht dit type belasting in hun nationale recht naar eigen inzicht vorm te geven. Zij mogen daarbij echter niet ingaan tegen de algemene beginselen van het Unierecht en met name niet tegen de vrijheden van de interne markt. Het voorwerp van de onderhavige zaak is de vraag hoe ver de vrijheid van de lidstaten op dit gebied strekt.

2. Ierland, dat door de Europese Commissie is aangemaand zijn regeling van de registratiebelasting aan te passen aan de vereisten van het vrij verrichten van de diensten van verhuur en lease van voertuigen, heeft zijn nationale recht dienovereenkomstig aangepast. De Commissie staat echter op het standpunt dat de aanpassingen van de Ierse wetgeving op het gebied van voertuigen die uit andere lidstaten in Ierland zijn ingevoerd om ze voor bepaalde tijd te gebruiken niet volstaan en dat het Ierse recht nog steeds in strijd is met de vrijheid van dienstverrichting. Aangezien Ierland een andere mening is toegedaan, moet dit geschil door het Hof worden beslecht.

## Toepasselijke bepalingen van Iers recht

3. Bij Section 131, lid 4, van de Finance Act 1992 (begrotingswet 1992) is een verbod ingevoerd op het grondgebied van Ierland gebruik te maken van voertuigen die niet in Ierland zijn geregistreerd, afgezien van uitzonderingen die in afzonderlijke bepalingen zijn neergelegd.[2] De verplichting een voertuig te registreren moet worden nagekomen binnen een maand vanaf de dag van in het verkeer brengen van het voertuig op het grondgebied van Ierland.

1 Oorspronkelijke taal: Pools.

2 Deze uitzonderingen hebben met name betrekking op voertuigen die tijdelijk in het grondgebied van Ierland zijn ingevoerd door personen die geen woonplaats in Ierland hebben of personen die een beroepsactiviteit in een andere lidstaat uitoefenen.

4. Bij Section 132, lid 1, van deze wet, hier weergegeven in de versie van Section 83, lid 1, onder d), van de Finance Act 2012 (begrotingswet 2012), is een accijns op voertuigen ingevoerd met de naam registratiebelasting. De belastingschuld uit hoofde van de registratiebelasting ontstaat op het moment van registratie van het voertuig. De heffing wordt berekend als een percentage van de marktwaarde van het voertuig op het moment van registratie, waarbij het niveau van $CO_2$-uitstoot in aanmerking wordt genomen. Voor voertuigen met de hoogste uitstoot kan de heffing oplopen tot 36 % van de marktwaarde. De registratie wordt voorafgegaan door een onderzoek van het voertuig bij een keuringsinstituut. Door middel van dat onderzoek moet onder meer de marktwaarde van het voertuig worden vastgesteld.

5. De verplichting om een voertuig te registreren en de registratiebelasting te voldoen geldt ook voor voertuigen die zijn gehuurd of geleased krachtens een overeenkomst tussen personen met woonplaats op het grondgebied van Ierland en dienstverrichters uit andere lidstaten.

6. In geval van uitvoer van het voertuig uit het grondgebied van Ierland en uitschrijving wordt volgens Section 135 D van de Finance Act 1992, die is ingevoegd bij Section 83, lid 1, onder j), van de Finance Act 2012 en in werking is getreden op 8 april 2013, een deel van de registratiebelasting terugbetaald. Het terug te betalen bedrag wordt berekend aan de hand van de marktwaarde van het voertuig op het moment van uitvoer. Voor de vaststelling van die waarde is een aanvullend technisch onderzoek nodig, dat niet eerder dan een maand vóór de dag van uitvoer mag plaatsvinden. Van het terug te betalen bedrag wordt een forfaitair bedrag van 500 EUR voor administratiekosten afgetrokken.

7. Sinds 1 januari 2016 wordt het terug te betalen bedrag vermeerderd met de rente berekend overeenkomstig een uitvoeringsregeling van Section 135 D van de Finance Act 1992. Sinds 1 januari 2016 is tevens het bedrag dat wordt afgetrokken voor administratiekosten krachtens Section 49 van de Finance Act 2015 (begrotingswet 2015) verlaagd naar 100 EUR.

## Procedure, middelen en argumenten van partijen

### Procedure

8. In 2003 en 2006 heeft de Commissie Ierland verzocht om een toelichting over de verenigbaarheid van de in die lidstaat geldende registratiebelasting met het vrij verrichten van diensten in het licht van de arresten Cura Anlagen [3] en Commissie/Denemarken [4] van het Hof. Na een raadplegingsbijeenkomst en een volgend verzoek om toelichting in 2010 heeft de Commissie Ierland op 27 januari 2011 een aanmaningsbrief gestuurd waarin zij stelde dat Ierland de krachtens de artikelen 56 tot en met 62 VWEU op hem rustende verplichtingen niet was nagekomen door personen met woonplaats in Ierland die voertuigen voor tijdelijk gebruik op het grondgebied van die lidstaat invoerden, te verplichten het gehele bedrag aan registratiebelasting voor die voertuigen te voldoen zonder dat een korting of terugbetaling mogelijk was. Aangezien de Commissie geen genoegen kon nemen met het antwoord van Ierland, heeft zij Ierland op 28 oktober 2011 een met redenen omkleed advies met in wezen dezelfde bezwaren doen toekomen.

9. Naar aanleiding daarvan heeft Ierland een regeling voor de terugbetaling van een deel van de registratiebelasting in geval van uitvoer van het voertuig uit het grondgebied van Ierland ingevoerd. Deze terugbetalingsregeling is op 8 april 2013 in werking getreden.

3 Arrest van 21 maart 2002, C-451/99, EU:C:2002:195.

4 Arrest van 15 september 2005, C-464/02, EU:C:2005:546.

10. Op 10 juli 2014 heeft de Commissie Ierland een aanvullende aanmaningsbrief gestuurd en op 26 februari 2015 een aanvullend met redenen omkleed advies. In deze brieven stelde de Commissie dat de in Ierland geldende regeling voor de inning van de registratiebelasting haars inziens nog steeds in strijd was met de vrijheid van dienstverrichting omdat wordt verlangd dat de heffing in haar geheel wordt voldaan door personen die voertuigen voor een tevoren bepaalde periode invoeren op het grondgebied van Ierland en zij pas later een deel van het betaalde bedrag kunnen terugkrijgen. Deze oplossing is volgens de Commissie echter niet toelaatbaar, gelet op de beschikking VAV-Autovermietung van het Hof.[5] Bovendien merkte de Commissie op dat de Ierse bepalingen niet voorzien in de betaling van rente over het terugbetaalde deel van de registratiebelasting en dat een hoog bedrag van de terug te betalen belasting wordt afgetrokken uit hoofde van administratiekosten. De Commissie heeft Ierland verzocht om binnen een termijn van twee maanden na ontvangst ervan te voldoen aan het aanvullende met redenen omklede advies.

11. Bij brief van 27 april 2015 heeft Ierland geantwoord op het met redenen omklede advies. Volgens Ierland was de regeling voor de inning van de registratiebelasting op dat moment in beginsel verenigbaar met het Unierecht. Het heeft echter aangekondigd dat het terug te betalen deel van de heffing in geval van uitvoer van het voertuig zou worden vermeerderd met rente en dat de aftrek uit hoofde van administratiekosten zou worden verlaagd tot 100 EUR.

12. Daar de Commissie van mening was dat Ierland zich niet binnen de gestelde termijn had gevoegd naar het met redenen omklede advies[6], heeft zij op 26 oktober 2015 het beroep in deze zaak ingesteld. Op 8 januari 2016 heeft Ierland een verweerschrift neergelegd. Op 18 februari 2016 en 31 maart 2016 hebben partijen respectievelijk een memorie van repliek en een memorie van dupliek neergelegd. Bij schrijven van 14 april 2016 heeft Ierland het Hof verzocht zitting te houden in grote kamer. De mondelinge behandeling heeft plaatsgevonden op 22 november 2016.

## Middelen en argumenten van de Commissie

13. De Commissie verwijt Ierland dat het zijn verplichtingen uit artikel 56 VWEU niet is nagekomen door voor te schrijven dat het gehele bedrag van de registratiebelasting moet worden voldaan door personen met woonplaats in Ierland die in een andere lidstaat gehuurde of geleasede voertuigen in Ierland invoeren, zonder dat rekening wordt gehouden met de geplande gebruiksduur van het voertuig op het grondgebied van Ierland in een situatie waarin het niet de bedoeling is dat deze voertuigen duurzaam worden gebruikt op dat grondgebied en dat in de praktijk ook niet gebeurt, en door voorwaarden voor de terugbetaling van die heffing te stellen die verder gaan dan strikt noodzakelijk en evenredig is.

14. Volgens de Commissie betekent de in Ierland geldende regeling voor de inning van de registratiebelasting dat huur of lease van een voertuig in een andere lidstaat met het oog op tijdelijk gebruik in Ierland aanzienlijk minder gunstig is dan huur of lease van een voertuig in Ierland. Daardoor vormt de Ierse regeling een beperking van het vrij verrichten van de diensten van verhuur en lease van voertuigen en schendt deze regeling artikel 56 VWEU.

15. Met betrekking tot de kwestie van de inning van het gehele bedrag aan registratiebelasting ongeacht of het voertuig permanent of voor tijdelijk gebruik in Ierland wordt geregistreerd, stelt de Commissie dat deze regeling, gelet op de rechtspraak van het Hof[7], niet toelaatbaar is. Volgens haar is de regeling voor de terugbetaling van een deel van de belasting in geval van uitvoer van een voertuig wellicht toereikend voor voertuigen waarvan de gebruiksduur op het grondgebied van Ierland niet

5 Beschikking van 29 september 2010, C-91/10, niet gepubliceerd, EU:C:2010:558.

6 Ik herinner eraan dat de bepalingen betreffende de terugbetaling van de registratiebelasting met rente en de verlaging van de administratiekosten pas op 1 januari 2016 in werking zijn getreden.

7 Beschikking van 29 september 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, niet gepubliceerd, EU:C:2010:558, dictum.

bekend is op het moment van invoer, maar wanneer het voertuig voor een tevoren bepaalde periode wordt ingevoerd, inzonderheid op basis van een huur- of leaseovereenkomst, is de inning van het volle bedrag van de heffing, zonder daarmee rekening te houden, onevenredig. Deze regeling onderwerpt tijdelijke invoer van een voertuig immers aan dezelfde belasting als invoer voor onbepaalde tijd.

16. Daarnaast ontvangen personen die voertuigen tijdelijk invoeren in het grondgebied van Ierland geen vergoeding in de vorm van rente voor de periode waarin zij ten onrechte niet kunnen beschikken over de onverschuldigd geïnde registratiebelasting, aangezien de Ierse regeling geen terugbetaling met rente kent. Bovendien worden van het terug te betalen bedrag administratiekosten ten belope van 500 EUR afgetrokken, een beduidend en onevenredig bedrag.

**Argumenten van Ierland**

17. Ierland stelt ten eerste dat de Commissie tijdens de precontentieuze procedure van standpunt is veranderd. Aanvankelijk leek het erop dat de Commissie de regeling voor de terugbetaling van een deel van de belasting bij uitvoer van een voertuig uit Ierland en uitschrijving aanvaardde, maar daarna is zij van mening veranderd en thans acht zij het in het geheel niet toelaatbaar dat de registratiebelasting in haar geheel wordt geïnd voor voertuigen die voor een tevoren bepaalde periode worden ingevoerd. De Commissie beroept zich daarbij op de beschikking VAV-Autovermietung van het Hof, maar Ierland wijst erop dat deze beschikking al is gegeven vóór de eerste aanmaningsbrief van de Commissie van januari 2011. Een dergelijke wijziging van het standpunt van de Commissie is volgens Ierland een schending van het beginsel van loyale samenwerking dat is neergelegd in artikel 4, lid 3, VEU, het beginsel van behoorlijk bestuur en het recht van verweer van Ierland.

18. Vervolgens betoogt Ierland dat het beroep van de Commissie voorbarig is, want op het moment van indiening was de Commissie ervan op de hoogte dat op 1 januari 2016 wijzigingen in de wet van kracht zouden worden op grond waarvan het mogelijk zou worden rente te betalen over het terugbetaalde bedrag aan belasting en het uit hoofde van administratiekosten af te trekken bedrag zou worden verlaagd tot 100 EUR. Volgens Ierland konden deze wijzigingen niet eerder worden ingevoerd omdat de belastingwet één keer per jaar verandert, steeds op 1 januari.

19. Tot slot stelt Ierland dat het standpunt van de Commissie niet duidelijk is, want het is niet bekend of het één samengesteld middel bevat dan wel twee of drie afzonderlijke middelen, en of de verschillende door de Commissie ter discussie gestelde onderdelen van de Ierse regeling één beperking van de vrijheid van dienstverrichting vormen omdat zij samengaan of dat zij ook elk op zich een dergelijke beperking vormen.

20. In wezen stelt Ierland dat zijn regeling van de registratiebelasting thans volledig verenigbaar is met het Unierecht. Inzonderheid is de regeling voor de inning van deze heffing in haar geheel op het moment van registratie van het voertuig en de eventuele terugbetaling van een deel ervan in geval van uitvoer van het voertuig en uitschrijving volgens Ierland toelaatbaar in het licht van de rechtspraak van het Hof en vormt zij geen beperking van het vrij verrichten van de diensten van verhuur en lease van voertuigen.

21. De beschikking VAV-Autovermietung is volgens Ierland gegeven met betrekking tot de bijzondere stand van het recht in Nederland, waar de hoogte van de belasting afhankelijk was van de gebruiksduur van een voertuig op het grondgebied van die lidstaat. In de Ierse regeling wordt de registratiebelasting, evenals het terug te betalen bedrag op het moment van uitvoer, echter berekend aan de hand van de waarde van het voertuig op het moment van registratie. De waarde van een voertuig hangt niet enkel af van de leeftijd, maar ook van andere factoren, met name de kilometerstand, zodat zij niet tevoren

kan worden bepaald. Volgens de Ierse regeling kan de hoogte van de belasting dus worden vastgesteld op basis van de daadwerkelijke intensiteit waarmee het voertuig op het grondgebied van Ierland wordt gebruikt, in tegenstelling tot een regeling waarin de hoogte van de belasting enkel afhangt van de gebruiksduur van een voertuig op het grondgebied van het land.

22. Wijziging van de regeling voor de inning van de registratiebelasting op de door de Commissie aanbevolen wijze zou beduidende administratieve problemen meebrengen en er noodzakelijkerwijs toe leiden dat de manier waarop het terug te betalen bedrag wordt berekend, en dus in wezen de heffingsgrondslag, wordt gewijzigd. Dat zou een ongerechtvaardigde inmenging betekenen in de vrijheid van de lidstaten om hun stelsel van belastingheffing ter zake van voertuigen in te richten.

23. Bovendien is de gebruiksduur van een voertuig op het grondgebied van Ierland nooit tevoren met zekerheid bekend, aangezien een huurovereenkomst kan worden opgezegd, verlengd of anderszins gewijzigd, zodat het mogelijk is dat het voertuig na de belaste periode nog steeds geregistreerd is en gebruikt wordt op het grondgebied van Ierland. Eventuele naheffingsregelingen brengen evenwel precies dezelfde lasten mee als het momenteel geldende stelsel van terugbetaling in geval van uitvoer van een voertuig.

24. Met betrekking tot de middelen over het niet-betalen van rente over de terugbetaalde belasting en het buitensporige bedrag dat uit hoofde van administratiekosten werd afgetrokken, wijst Ierland erop dat deze problemen zijn opgelost met de invoering van de wetswijzigingen die op 1 januari 2016 in werking zijn getreden.

## Analyse

25. De Commissie roert in het beroep drie problemen aan: de inning van de volledige registratiebelasting bij de registratie van voertuigen die bestemd zijn om voor een tevoren bepaalde periode op het grondgebied van Ierland te worden gebruikt, het niet-betalen van rente bij terugbetaling van een deel van de registratiebelasting in geval van uitvoer en uitschrijving van het voertuig, en de aftrek van een bedrag van 500 EUR uit hoofde van administratiekosten bij die gelegenheid. Deze problemen, waarvan het eerste vanzelfsprekend het voornaamste is, moeten één voor één worden besproken. Voorafgaand moeten echter de bezwaren van Ierland worden behandeld.

## Bezwaren van Ierland

26. Ierland verwijt de Commissie dat zij in de loop van de procedure van standpunt is veranderd, de middelen vaag zijn en zij haar beroep te vroeg bij het Hof heeft ingediend.

27. Om te beginnen, zelfs al werpt Ierland niet rechtstreeks een exceptie van niet-ontvankelijkheid van het beroep op, in het optreden van de Commissie kan volgens mij geen onregelmatigheid worden aangewezen die een dergelijke exceptie zou rechtvaardigen. De middelen in het beroep beantwoorden aan de punten van bezwaar die de Commissie in de aanvullende aanmaningsbrief van juli 2014 en in het aanvullende met redenen omklede advies van februari 2015 heeft aangevoerd. De Commissie heeft die middelen in het beroep niet verruimd noch gewijzigd ten opzichte van de bezwaren die zij in de loop van de precontentieuze procedure had aangedragen.

28. De omstandigheid dat de Commissie deze middelen vanuit formeel oogpunt heeft geformuleerd in het kader van een eerder ingeleide niet-nakomingsprocedure, waarin zij algemenere klachten naar voren bracht, verandert daaraan niets. De oorspronkelijke procedure is ingeleid toen de Ierse regeling van de registratiebelasting geen enkele vorm van beperking van de hoogte van die heffing kende voor

voertuigen die tijdelijk in Ierland werden gebruikt, noch door terugbetaling noch anderszins. Het is dus logisch dat de Commissie in dat stadium in algemene zin klaagde dat de Ierse regeling niet beantwoordde aan de vereisten van de vrijheid van dienstverrichting in het licht van de rechtspraak van het Hof.

29. De niet-nakomingsprocedure eindigt echter niet op het moment dat de lidstaat maatregelen neemt om zich te voegen naar het recht van de Unie. De Commissie moet zich er nog van verzekeren dat dat optreden er daadwerkelijk toe leidt dat de nationale bepalingen verenigbaar zijn met het recht van de Unie en doeltreffend is. Als het optreden van de lidstaat naar het oordeel van de Commissie geen volledige verenigbaarheid met het recht van de Unie waarborgt, heeft zij het recht concretere middelen te formuleren naar aanleiding van nog niet opgeloste kwesties. Daarbij is het mijns inziens niet van betekenis dat een concrete uitspraak van het Hof, in dit geval de beschikking VAV-Autovermietung, al bekend was op het moment van de eerste aanmaningsbrief. De rechtspraak van het Hof is de Commissie immers net zo goed bekend als de lidstaten, die gehouden zijn zich daarnaar te voegen ongeacht of de Commissie hen daartoe aanmaant. De rechtspraak van het Hof doet overigens niet meer dan de bepalingen van het Unierecht uitleggen, waaronder de Verdragsregels, zodat de Commissie in het geheel niet gehouden is concrete uitspraken aan te wijzen waarnaar de lidstaten zich moeten voegen. Het volstaat dat de Commissie het relevante voorschrift van Unierecht aanwijst, en de lidstaat moet – als hij het eens is met de klachten van de Commissie – zijn wetgeving daaraan aanpassen, met inachtneming van alle rechtspraak van het Hof die in de zaak van toepassing kan zijn.

30. Volgens mij is de precontentieuze procedure in de onderhavige zaak regelmatig gevoerd en kleeft aan het beroep geen gebrek dat kan leiden tot niet-ontvankelijkheid. Om dezelfde redenen geloof ik niet dat de Commissie de verplichting tot loyale samenwerking niet is nagekomen, of het beginsel van behoorlijk bestuur of het recht van verweer van Ierland heeft geschonden.

31. Met betrekking tot het verweer dat het standpunt van de Commissie in het beroep niet duidelijk is, volstaat het vast te stellen dat uit het beroep duidelijk volgt dat het fundamentele middel betrekking heeft op het vereiste de registratiebelasting tevoren in haar geheel te voldoen; de niet-betaling van rente en het hoge bedrag dat bij de terugbetaling van het onverschuldigde deel van de belasting wordt afgetrokken, zijn volgens de Commissie factoren die de negatieve gevolgen van dit vereiste voor het vrij verrichten van de diensten van verhuur en lease van voertuigen versterken. Om de redenen die ik hieronder zal uiteenzetten, ben ik echter van mening dat deze twee overige factoren, zelfs als de regeling voor de terugbetaling van de belasting beschouwd zou worden als in beginsel verenigbaar met de vrijheid van dienstverrichting, elk op zich kunnen gelden als niet-nakoming van de verplichtingen uit die vrijheid. Zij moeten dus afzonderlijk worden onderzocht.

32. Tot slot moet over de klacht dat het beroep voorbarig is, ten eerste worden opgemerkt dat de Commissie formeel het recht heeft beroep in te stellen nadat de in het met redenen omklede advies gestelde termijn zonder gevolg is verstreken. De situatie op de dag van verstrijken van deze termijn is ook het referentiepunt voor de beoordeling van de niet-nakoming van zijn verplichtingen door de lidstaat.[8] Als dat niet zo was, zouden de lidstaten de indiening van het beroep door de Commissie tot in het oneindige kunnen blokkeren door steeds nieuwe termijnen voor de nakoming van het met redenen omklede advies aan te kondigen.

8 Zie met name arresten van 6 oktober 2009, Commissie/Spanje, C-562/07, EU:C:2009:614, punten 23 en 24, en 5 februari 2015, Commissie/België, C-317/14, EU:C:2015:63, punt 34.

33. Met betrekking tot de onderhavige zaak moet nog worden toegevoegd dat de verplichting tot terugbetaling van onverschuldigd geïnde belastingen met rente en het verbod hiervoor regels te stellen die in strijd zijn met het doeltreffendheidsbeginsel, Ierland al lang voor de indiening van het beroep in de onderhavige zaak bekend waren. Daar Ierland uiteindelijk heeft erkend dat de beschreven bezwaren gegrond waren, belette dus niets dat het een passende regeling en een stelsel voor de terugbetaling van een deel van de registratiebelasting zou invoeren, wat in 2013 is gebeurd.

34. Het voornaamste doel van de niet-nakomingsprocedure is bovendien een lidstaat ertoe te bewegen zich naar het Unierecht te voegen en niet hem te bestraffen. Overeenkomstig vaste rechtspraak van het Hof moeten in strijd met het Unierecht geïnde heffingen echter met rente worden terugbetaald.[9] Een uitspraak van het Hof waarbij de belasting onverenigbaar met het Unierecht wordt verklaard, kan een grondslag zijn voor de vordering van een dergelijke terugbetaling. Er is dus een algemeen belang gediend met een beroep door de Commissie en een uitspraak van het Hof, zelfs als de niet-nakoming vóór het wijzen van het arrest naar verwachting al zal zijn beëindigd.[10]

35. Gelet op het bovenstaande moeten de verweren en argumenten van Ierland betreffende het deloyale optreden of de onregelmatige procedure van de Commissie mijns inziens als ongegrond worden beschouwd.

## Middel betreffende de inning van de registratiebelasting in volle omvang

36. Zoals gezegd verwijt de Commissie Ierland dat het het vrij verrichten van de diensten van verhuur en lease van voertuigen beperkt doordat voor dergelijke voertuigen op het moment van registratie, die verplicht is in geval van gebruik voor de duur van meer dan een maand, het gehele bedrag van de registratiebelasting wordt geïnd (met de mogelijkheid dat een deel ervan later wordt teruggevorderd), zelfs wanneer de geplande gebruiksduur van het voertuig op het grondgebied van Ierland tevoren is bepaald. Een dergelijke regeling, waarbij niet naar behoren onderscheid wordt gemaakt tussen invoer van een voertuig voor bepaalde tijd en permanente invoer, maakt dat de diensten van verhuur of lease van voertuigen die worden aangeboden door dienstverrichters uit andere lidstaten minder aantrekkelijk zijn dan de diensten van ingezetenen. Dat houdt verband met een aanzienlijke financiële last – namelijk de noodzaak tevoren de gehele registratiebelasting te voldoen, hoewel het daadwerkelijk verschuldigde bedrag veel lager kan zijn – en een administratieve last in de vorm van een technische keuring van het voertuig vóór uitvoer om de marktwaarde en dus het terug te betalen bedrag aan belasting vast te stellen.

37. Belastingen van het type van de Ierse registratiebelasting zijn op het niveau van de Unie niet geharmoniseerd, zodat de lidstaten vrij hun fiscale bevoegdheid kunnen uitoefenen, mits zij daarbij het Unierecht eerbiedigen.[11] In het licht van het Unierecht moet een situatie waarin een voertuig bedoeld is voor duurzaam gebruik op het grondgebied van een bepaalde lidstaat of daar feitelijk duurzaam wordt gebruikt, anders worden behandeld dan een situatie waarin niet aan deze voorwaarde is voldaan, maar het voertuig slechts tijdelijk wordt gebruikt in die lidstaat. In dat eerste geval kan een lidstaat in beginsel het gebruik van een voertuig belasten, bijvoorbeeld door middel van een registratiebelasting. In de tweede situatie is voor belastingheffing ter zake van het gebruik van een voertuig, als potentiële beperking van de vrijheden van de interne markt, een aanvullende rechtvaardiging vereist. De belasting moet dan bovendien zodanig worden opgezet dat zij evenredig is aan het nagestreefde doel.[12]

9 Arrest van 30 juni 2016, Câmpean, C-200/14, EU:C:2016:494, punt 37.

10 Zie in die zin met betrekking tot de aansprakelijkheid uit hoofde van schending van het Unierecht arresten van 7 februari 1973, Commissie/Italië, 39/72, EU:C:1973:13, punt 11, en 19 maart 1991, Commissie/België, C-249/88, EU:C:1991:121, punt 41.

11 Arrest van 26 april 2012, Van Putten, C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

12 Zie in die zin arrest van 26 april 2012, Van Putten, C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, punten 46, 47 en 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

38. Het Hof heeft met betrekking tot belastingen van het type van de Ierse registratiebelasting al herhaaldelijk geoordeeld dat het doel ervan in het geval van in een andere lidstaat dan de lidstaat van belastingheffing gehuurde of geleasede voertuigen kan worden verwezenlijkt met behulp van een belasting waarvan de hoogte afhankelijk is van de gebruiksduur van het voertuig op het betrokken grondgebied.[13] De inning van de belasting in volle omvang, net als in het geval van voertuigen die duurzaam worden gebruikt op het grondgebied van de lidstaat van belastingheffing, voldoet dus niet aan de voorwaarde van evenredigheid en is in strijd met het beginsel van het vrij verrichten van diensten dat thans is neergelegd in artikel 56 VWEU.[14]

39. Het Hof heeft eveneens geoordeeld dat de loutere mogelijkheid dat na uitvoer van het voertuig uit het grondgebied van een lidstaat een deel van de belasting wordt terugbetaald in geval van huur of lease van een voertuig voor bepaalde tijd, niet volstaat om te waarborgen dat deze belasting verenigbaar is met het beginsel van het vrij verrichten van diensten, als op het moment van in het verkeer brengen van het voertuig op het grondgebied van een lidstaat een verplichting ontstaat een bedrag aan belasting te voldoen waarbij geen rekening wordt gehouden met de geplande gebruiksduur van het voertuig op het grondgebied van deze lidstaat.[15]

40. De Commissie beroept zich in de onderhavige zaak op deze rechtspraak en probeert aan te tonen dat de Ierse wet, net als de Nederlandse wet in de zaak VAV-Autovermietung, niet voldoet aan de voorwaarde van evenredigheid doordat zij voorschrijft dat de registratiebelasting in volle omvang wordt voldaan in een situatie waarin de gebruiksduur van een voertuig op het grondgebied van Ierland tevoren vaststaat.

41. De beschikking VAV-Autovermietung vormde de afspiegeling van de beginselen die eerder in een concrete situatie waren geformuleerd. In het hoofdgeding in die zaak moest de belastingplichtige uit hoofde van een lease voor twee maanden belasting betalen ten belope van bijna de helft van de catalogusprijs van het voertuig.[16] In het licht van die feiten heeft het Hof geoordeeld dat de in Nederland geldende regels voor de inning van de belasting van personenauto's en motorrijwielen onevenredig waren. Ik denk echter niet dat aan de vaststellingen van het Hof in de zaak VAV-Autovermietung geen algemenere toepassing kan worden gegeven.

42. Nog afgezien van het feit dat de Ierse regeling tot vergelijkbare situaties kan leiden[17], moet de inning op zich van een belasting in grensoverschrijdende situaties ten belope van een bedrag waarvan tevoren bekend is dat het – mogelijk beduidend –hoger is dan het verschuldigde bedrag, afnemers er wel van weerhouden gebruik te maken van grensoverschrijdende diensten en dienstverrichters ervan weerhouden deze aan te bieden. Daarnaast moet, met de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen, gezegd dat deze oplossing belastingheffing ter zake van huur of lease van een voertuig gelijkstelt aan belastingheffing ter zake van eigendomsverkrijging. Daardoor worden de diensten van verhuur of lease, waaronder grensoverschrijdende verhuur of lease, minder aantrekkelijk. Deze oplossing brengt tot slot ook bevriezing van aanzienlijke financiële middelen mee, een aanvullend ongemak, vooral voor personen die een economische activiteit uitoefenen, want financiële middelen die niet kunnen worden geïnvesteerd in die activiteit, betekenen voor hen een verlies.

13 Arrest van 21 maart 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, punt 69; beschikkingen van 27 juni 2006, Van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, punt 30; 22 mei 2008, Ilhan, C-42/08, niet gepubliceerd, EU:C:2008:305, punt 22, en 29 september 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, niet gepubliceerd, EU:C:2010:558, punt 26.

14 Zie met name arrest van 21 maart 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, laatste streepje van het dictum, en beschikking van 29 september 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, niet gepubliceerd, EU:C:2010:558, punt 21.

15 Beschikking van 29 september 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, niet gepubliceerd, EU:C:2010:558, punten 26-28 en dictum.

16 Beschikking van 29 september 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, niet gepubliceerd, EU:C:2010:558, punten 5, 8 en 12.

17 De registratie van een voertuig en de daarmee gepaard gaande voldoening van de registratiebelasting is verplicht in geval van gebruik van een voertuig voor een periode langer dan een maand, en het maximumtarief van deze heffing kan 36 % van de waarde van het voertuig bedragen (zie punten 3 en 4 van deze conclusie).

43. Het staat mijns inziens dus buiten kijf dat niet alleen de niet-terugbetaling van de onverschuldigd geïnde belasting, maar ook de verplichting de belasting in volle omvang te voldoen wanneer een voertuig niet bedoeld is voor duurzaam gebruik in het land van belastingheffing en daarvoor ook niet daadwerkelijk wordt gebruikt, een beperking vormen van het vrij verrichten van de diensten van verhuur en lease van voertuigen, die in beginsel krachtens artikel 56 VWEU verboden is. Deze beperking kan enkel worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang, mits deze evenredig zijn aan het doel.

44. In zijn antwoord op het middel van de Commissie voert Ierland onder verwijzing naar de beschikking VAV-Autovermietung twee argumenten aan. Ten eerste stelt het dat de Nederlandse wet bepaalde dat een deel van de belasting zonder rente zou worden terugbetaald. Ten tweede bepaalde deze wet dat de belasting voor tijdelijk gebruikte voertuigen werd berekend aan de hand van de gebruiksduur, terwijl de Ierse belasting berekend wordt aan de hand van de waarde en de kilometerstand van het voertuig, factoren die de daadwerkelijke intensiteit van het gebruik van het voertuig op het grondgebied van Ierland moeten weerspiegelen.

45. Met betrekking tot de rente moet ten eerste worden opgemerkt dat de Ierse wet op het tijdstip dat relevant is voor de beoordeling van de Ierland verweten niet-nakoming, dat wil zeggen op de dag waarop de in het met redenen omklede advies gestelde termijn verstreek, evenmin voorzag in rente. Ten tweede – en dat is aanzienlijk belangrijker – wijst niets in de beschikking VAV-Autovermietung erop dat de niet-betaling van rente een grond was voor het Hof om te oordelen dat de Nederlandse regeling in strijd was met de vrijheid van dienstverrichting. In die zaak was niet de rente het voornaamste probleem, maar het feit dat een bedrag aan belasting moest worden voldaan waarbij geen rekening werd gehouden met de geplande gebruiksduur van het voertuig op het grondgebied van Nederland. De kwestie van de rente vormt dus niet een zodanig verschil tussen de zaak VAV-Autovermietung en de onderhavige zaak dat de gevolgtrekkingen uit de eerste zaak niet kunnen worden toegepast in de tweede. Dientengevolge moet het tweede argument van Ierland worden onderzocht.

46. Ierland stelt dat de tot nog toe gewezen rechtspraak van het Hof betrekking heeft ofwel op stelsels waarin terugbetaling van de belasting in het geheel niet mogelijk was ofwel, in de zaak VAV-Autovermietung, op een stelsel waarin de hoogte van het terug te betalen bedrag werd berekend aan de hand van de gebruiksduur van het voertuig op het grondgebied van Nederland. In het Ierse stelsel wordt de hoogte van het terug te betalen bedrag echter berekend op basis van de actuele marktwaarde van het voertuig op het moment van uitvoer, die onder meer afhangt van de kilometerstand. Door vergelijking van die waarde met de waarde op het moment van registratie is de belasting evenredig aan de daadwerkelijke intensiteit van het gebruik van het voertuig op het grondgebied van Ierland. Aangezien de marktwaarde van een voertuig op het moment van uitvoer niet bekend is – zij hangt immers niet enkel af van de leeftijd, maar ook van de kilometerstand – kan het doel van het Ierse stelsel, namelijk belastingheffing over de daadwerkelijke intensiteit van het gebruik van het voertuig, niet worden bereikt met een belasting waarvan de hoogte wordt berekend op basis van enkel de geplande gebruiksduur in Ierland.

47. Volgens mij berust dit argument op een misverstand dat is ontstaan doordat geen onderscheid wordt gemaakt tussen de doelstellingen van een belasting en de wijze van heffing.

48. In antwoord op een vraag van het Hof heeft de gemachtigde van Ierland ter terechtzitting gezegd dat het doel van de registratiebelasting erin bestaat, de openbare uitgaven voor het gebruik van voertuigen te compenseren, inzonderheid de kosten voor het milieu, de kosten voor de maatschappij en ook de kosten van het onderhoud van het wegennet en het stelsel van verkeerscontrole en toelating van voertuigen tot het verkeer. Hij heeft daaraan toegevoegd dat de heffing zo is opgezet dat de gebruiker meer betaalt voor duurdere voertuigen en ertoe wordt aangezet een voertuig te verwerven dat minder schadelijk is voor het milieu.

49. Een soortgelijk doel dient de belasting ter zake van het gebruik van voertuigen normaliter ook in de overige lidstaten.[18] Deze doelstellingen zijn zonder twijfel dwingende redenen van algemeen belang die een dergelijke belasting rechtvaardigen. In overeenstemming met de hierboven aangehaalde rechtspraak moet nog worden onderzocht of deze doelstellingen kunnen worden verwezenlijkt met een belasting waarbij de geplande gebruiksduur van het voertuig op het grondgebied van Ierland al op het moment van voldoening in aanmerking wordt genomen.

50. In geval van belastingen als de Ierse registratiebelasting, die eenmalig moeten worden betaald, kan het doel van compensatie voor de overheidsuitgaven van het gebruik van voertuigen enkel door de belastingregeling als geheel worden verwezenlijkt, waarbij het totaal van de voor alle in het land geregistreerde voertuigen geïnde belastingen het totaal van de kosten van het gebruik ervan moet dekken. Anders dan bijvoorbeeld de belasting die wordt berekend over de prijs van brandstof wordt bij de eenmalige belasting noch de kilometerstand noch in algemene zin de intensiteit van het gebruik van het voertuig na registratie en voldoening van de belasting in aanmerking genomen. De belasting draagt voor een zeer intensief gebruikt voertuig dus in veel mindere mate bij aan de compensatie van de kosten die daadwerkelijk door het gebruik van dat voertuig worden veroorzaakt dan voor een incidenteel gebruikt voertuig. De snellere daling van de waarde van een intensiever gebruikt voertuig weegt daar niet tegenop, aangezien die daling niet uitsluitend van de kilometerstand afhangt, maar ook van de leeftijd en een reeks andere factoren.

51. Dezelfde redenering kan worden toegepast op voertuigen die zijn bestemd voor gebruik op het grondgebied van een lidstaat gedurende een bepaalde periode. Zoals het bedrag van de belasting in het geval van voertuigen bestemd voor duurzaam gebruik in die lidstaat potentieel de gehele levensduur van een voertuig dekt (tenzij het wordt uitgevoerd), zo hoeft het bedrag van de belasting ter zake van een voor bepaalde tijd geregistreerd voertuig enkel de duur van het gebruik op het grondgebied van de lidstaat van registratie te dekken. Dat bedrag vloeit in de middelen waarmee de kosten van het gebruik van alle in het land geregistreerde voertuigen moeten worden gedekt. Het hoeft dus niet exact de intensiteit van het gebruik van dit concrete voertuig te weerspiegelen, zoals het bedrag aan belasting ter zake van een permanent geregistreerd voertuig niet de intensiteit van het latere gebruik weerspiegelt. Dat staat niet in de weg aan de verwezenlijking van de doelstellingen van de belastingheffing, want deze doelstellingen worden uit de aard der zaak voor alle voertuigen als geheel verwezenlijkt en niet met betrekking tot elk concreet voertuig afzonderlijk.

52. Zoals blijkt uit het voorgaande kunnen de doelstellingen van de Ierse registratiebelasting worden verwezenlijkt met behulp van een belasting bij de berekening waarvan de geplande gebruiksduur van het voertuig op het grondgebied van Ierland in aanmerking wordt genomen. Indien deze duur tevoren bekend is, is de inning van hetzelfde bedrag aan belasting als in geval van permanente registratie van een voertuig dus een beperking van het vrij verrichten van de diensten van verhuur en lease van voertuigen die onevenredig is aan het hierboven genoemde doel, net als in de zaak VAV-Autovermietung.

53. Dat belet ook niet dat de gebruiker relatief meer betaalt voor een duurder voertuig noch dat hij ertoe worden aangezet, een voertuig met een lagere uitstoot te gebruiken. De maatstaf van heffing wordt immers nog steeds gevormd door de marktwaarde van het voertuig en het niveau van uitstoot, maar daarbij komt nog een aanvullende factor, namelijk de geplande duur van het gebruik op het grondgebied van Ierland.

54. Een dergelijke oplossing tast de bevoegdheden van de lidstaten om belasting te heffen ter zake van het gebruik van voertuigen volgens mij niet méér aan dan het vereiste, het recht van de Unie in acht te nemen, in dit geval de vrijheid van dienstverrichting.

18 Zie bijvoorbeeld arrest van 21 maart 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, punt 66, waar het gaat om de doelstellingen van de Oostenrijkse regeling.

55. Deze oplossing beperkt immers niet de vrijheid van de lidstaten om de doelstellingen van de belasting te bepalen of de fundamentele kenmerken daarvan, zoals de hoogte of de heffingsgrondslag. De verplichting belasting te heffen ter zake van voertuigen die bestemd zijn voor gebruik op het grondgebied van een lidstaat voor een bepaalde periode op een manier die evenredig is met de duur ervan, volgt daarentegen uit de vereisten van de vrijheden van de interne markt uitgelegd in het licht van bovengenoemde rechtspraak van het Hof. In verband daarmee is het de lidstaten niet toegestaan, de vaststelling van die verhouding zodanig te regelen dat de voordelen van de mogelijkheid om slechts dat deel van die belasting te betalen dat evenredig is met de gebruiksduur van het voertuig in wezen teniet wordt gedaan, bijvoorbeeld doordat bedragen worden verlangd die beduidend hoger zijn dan het daadwerkelijk verschuldigde bedrag, en soms zelfs een veelvoud daarvan zijn[19], zelfs als het verschil later wordt terugbetaald en zelfs als het terugbetaalde bedrag rente omvat.

56. Evenmin overtuigt mij het argument van Ierland dat de inning van een registratiebelasting waarvan het bedrag evenredig is aan de geplande gebruiksduur van het voertuig op het grondgebied van Ierland, haar functie niet vervult omdat deze duur veranderen kan, met name langer kan worden, bijvoorbeeld als gevolg van een wijziging van de huur- of leaseovereenkomst. Aangezien de verplichting om de registratiebelasting te voldoen gekoppeld is aan de verplichting, een voertuig te registreren, kan een voertuig dat bestemd is voor tijdelijk gebruik ook tijdelijk worden geregistreerd, voor de duur van het geplande gebruik van het voertuig op het nationale grondgebied. In dat geval moet de gebruiker bij verlenging van de huur of lease het voertuig opnieuw registreren en daarbij opnieuw belasting betalen. Als de gebruiksduur daarentegen verkort wordt, is het in het belang van de gebruiker om terugbetaling van de te veel betaalde belasting aan te vragen. Dat lijkt mij geen onoverkomelijk probleem.

57. We kunnen ons zeker situaties voorstellen waarin het gebruik van een voertuig voor een formeel tevoren bepaalde periode, hetzij vanwege de lange duur van het geplande gebruik van het voertuig hetzij vanwege de inhoud van de overeenkomst krachtens welke het voertuig wordt gebruikt, duurzaam gebruik zodanig benadert dat inning van de belasting in volle omvang gerechtvaardigd is. De Ierse bepalingen die in de onderhavige zaak aan de orde zijn, maken echter geen onderscheid naar de duur of inhoud van de overeenkomst die de grondslag voor het gebruik van het voertuig op het grondgebied van Ierland vormt. Deze kwestie was ook geen voorwerp van het debat tussen partijen, aangezien Ierland gedurende de procedure zijn wetgeving als geheel heeft verdedigd. Ik zie derhalve ook geen mogelijkheden voor een analyse van deze vraag in het arrest in de onderhavige zaak.

58. Gelet op het bovenstaande ben ik van mening dat Ierland de verplichtingen die krachtens artikel 56 VWEU op deze lidstaat rusten, niet is nagekomen door voor te schrijven dat het volle bedrag van de registratiebelasting moet worden voldaan door personen met woonplaats in Ierland die in een andere lidstaat gehuurde of geleasede voertuigen in Ierland invoeren, zonder dat rekening wordt gehouden met de gebruiksduur van het voertuig op het grondgebied van Ierland, in een situatie waarin het niet de bedoeling is deze voertuigen duurzaam te gebruiken op dat grondgebied en dat in de praktijk ook niet gebeurt.

## Middelen betreffende de niet-betaling van rente en het af te trekken bedrag

59. Zoals ik hierboven al heb vermeld, heeft Ierland zich gevoegd naar het met redenen omklede advies van de Commissie met betrekking tot het bezwaar dat geen rente werd vergoed en dat een buitensporig bedrag werd afgetrokken uit hoofde van administratiekosten bij de terugbetaling van het onverschuldigd geïnde deel van de registratiebelasting, echter pas met ingang van 1 januari 2016, dus

19 De Commissie geeft in haar schriftelijke opmerkingen rekenvoorbeelden. Zelfs al zijn de berekeningen van de Commissie overdreven, zoals Ierland in zijn memorie van dupliek stelt, Ierland zelf komt tot een resultaat waarin het bedrag aan oorspronkelijk geïnde registratiebelasting 2,5 keer zo hoog is als het daadwerkelijk verschuldigde bedrag.

na de termijn die in het met redenen omklede advies was gesteld en zelfs na de instelling van het beroep in de onderhavige zaak. Aangezien echter de dag van verstrijken van de in het met redenen omklede advies gestelde termijn maatgevend is voor de beoordeling van de niet-nakoming van verplichtingen door een lidstaat, moeten de middelen over deze twee kwesties worden onderzocht.

60. Deze middelen staan bovendien mijns inziens los van de beslissing op het middel over de inning van de registratiebelasting in haar geheel in het geval van voertuigen die tijdelijk in het grondgebied van Ierland worden ingevoerd.

61. Ongeacht of het Hof oordeelt dat de verplichting om het bedrag van de registratiebelasting in zijn geheel te voldoen in het geval van tijdelijk in het grondgebied van Ierland ingevoerde voertuigen onverenigbaar is met het recht van de Unie of dat het oordeelt dat de regeling voor de terugbetaling van een deel van die heffing voor dat recht volstaat, het deel dat het verschuldigde bedrag voor de periode van daadwerkelijk gebruik van het voertuig in Ierland overschrijdt, is een belasting die wordt geïnd in strijd met het Unierecht. Dat volgt rechtstreeks uit de hierboven besproken rechtspraak van het Hof. [20]

62. Volgens vaste rechtspraak van het Hof dienen de lidstaten in strijd met het recht van de Unie geïnde belastingen met rente terug te betalen. Deze verplichting is het gevolg en het complement van de rechten die de justitiabelen aan het Unierecht ontlenen. [21] Als geen rente wordt betaald over de in strijd met de vrijheid van dienstverrichting geïnde belasting, komt de lidstaat de verplichtingen uit deze vrijheid derhalve niet na.

63. Mocht het Hof het middel van de Commissie over de verplichting het volledige bedrag aan registratiebelasting te voldoen voor voertuigen die tijdelijk worden geregistreerd, gegrond verklaren, dan kan de regeling voor de terugbetaling natuurlijk in het geheel niet worden toegepast op voertuigen die voor een tevoren bepaalde periode worden geregistreerd en rijst het probleem van de rente ook niet. Zelfs in deze situatie is de rechtspraak van het Hof hierover echter van wezenlijk belang voor de mogelijkheden van degenen die door de niet-betaling van rente zijn benadeeld om hun recht te halen.

64. De Commissie verwijt Ierland tevens dat het zijn verplichtingen uit de vrijheid van dienstverrichting niet is nagekomen op grond dat een bedrag van 500 EUR uit hoofde van administratiekosten werd afgetrokken van het deel van de belasting dat onverschuldigd was geïnd en moest worden terugbetaald. Naar de mening van de Commissie is deze aftrek buitensporig en ongegrond, kan hij in sommige situaties een aanzienlijk deel van het terug te betalen bedrag opslorpen en weerhoudt hij er personen die woonachtig zijn in Ierland bovendien van, voertuigen te huren of te leasen die worden aangeboden door dienstverrichters uit andere lidstaten. Ierland stelt daartegenover dat de middelen uit deze aftrek zijn aangewend om het opzetten van een regeling voor de terugbetaling van onverschuldigd geïnde registratiebelasting te financieren.

65. Mijns inziens moeten de argumenten van de Commissie in deze kwestie worden aanvaard. De verplichting om in strijd met het Unierecht betaalde belasting terug te betalen heeft in beginsel betrekking op het gehele bedrag van onverschuldigde belasting (met rente) en de procedure voor de terugbetaling wordt onder meer beheerst door het doeltreffendheidsbeginsel, op grond waarvan de terugvordering van de heffing in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mag zijn. [22] De lidstaten

20 Zie met name arrest van 21 maart 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, punt 69, en beschikking van 29 september 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, niet gepubliceerd, EU:C:2010:558, punt 26.

21 Arrest van 30 juni 2016, Câmpean, C-200/14, EU:C:2016:494, punt 37.

22 Arrest van 30 juni 2016, Câmpean, C-200/14, EU:C:2016:494, punt 39.

kunnen het daadwerkelijk terug te betalen bedrag dus niet willekeurig beperken, bijvoorbeeld door invoering, op welke grond dan ook, van een aftrek van beduidende omvang, aangezien de terugvordering van een aanzienlijk deel van de onverschuldigd betaalde belasting daardoor voor de belastingplichtige in de praktijk onmogelijk wordt.

66. Het betoog van Ierland in dezen overtuigt mij niet. De verplichting om in strijd met het Unierecht geïnde belastingen terug te betalen rust op de lidstaten krachtens dit recht. Zij mogen aan de nakoming ervan niet de voorwaarde verbinden dat de belastingplichtigen die recht hebben op terugbetaling, de lasten dragen die de lidstaten bij de uitvoering van deze verplichting opkomen. Dat geldt te meer in de situatie waarin een lidstaat zijn stelsel voor de inning van de belasting zo inricht dat de terugbetaling van een deel ervan in sommige situaties onvermijdelijk is. Alle bedrijfskosten van dat stelsel moeten worden gefinancierd uit de rechtmatig geïnde belastingen en niet door middel van een aftrek van het bedrag dat verschuldigd is aan degenen die recht hebben op terugbetaling.

67. De lidstaten kunnen een heffing innen voor administratieve handelingen die verbonden zijn met de nakoming van de verplichtingen die krachtens het Unierecht op hen rusten, maar deze heffingen mogen niet hoger zijn dan de daadwerkelijke kosten die gepaard gaan met de uitvoering van een bepaalde handeling jegens een concrete persoon en mogen niet dienen ter dekking van de bedrijfskosten van het gehele administratieve stelsel. De heffingen mogen hoe dan ook niet zo hoog zijn dat zij het voordeel dat de justitiabelen hebben uit de rechten die zij aan het Unierecht ontlenen, wezenlijk beperken.

68. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat Ierland, door te weigeren rente te betalen over de terugbetaalde registratiebelasting en door een bedrag van 500 EUR daarvan af te trekken uit hoofde van administratiekosten, de verplichtingen niet is nagekomen die krachtens artikel 56 VWEU op die lidstaat rusten.

## Conclusie

69. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging, het beroep van de Commissie in de onderhavige zaak gegrond te verklaren en overeenkomstig haar conclusies te oordelen. Ingevolge artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof moet Ierland in de kosten worden verwezen.