

Zaak C-676/21

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

9 november 2021

Verwijzende rechter:

Korkein hallinto-oikeus (Finland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

2 november 2021

Verzoekende partij in hoger beroep:

A

Andere partij:

Veronsaajien oikeudenvaltavontayksikkö

Voorwerp van het hoofdgeding

Verzoek om een prejudiciële beslissing – Artikel 267 VWEU – Motorrijtuigenbelasting – Artikelen 28, 30, 34 tot en met 36 en 110 VWEU – Uitvoerrestitutie – Privévoertuig – Beperking ten aanzien van de duur van het gebruik van een voertuig – Vrij verkeer van goederen – Berekening van de motorrijtuigenbelasting op basis van de duur van het gebruik van een voertuig in een lidstaat – Verbod van discriminerende belastingen

Voorwerp van de prejudiciële verwijzing en rechtsgrondslag

In de bij de Korkein hallinto-oikeus (hoogste bestuursrechter, Finland) aanhangige zaak, die betrekking heeft op de motorrijtuigenbelasting, moet uitspraak worden gedaan over de vraag of de *Verohallinto* (Finse belastingdienst) het verzoek van A tot terugbetaling van de motorrijtuigenbelasting mocht afwijzen op grond dat overeenkomstig § 34d, lid 2, van de *Autoverolaki* (Finse wet op de motorrijtuigenbelasting) geen motorrijtuigenbelasting wordt terugbetaald voor een voertuig waarvan de eerste ingebruikneming minstens tien jaar voorafgaat aan het tijdstip van uitvoer.

In casu moet worden onderzocht of de met betrekking tot de restitutie van motorrijtuigenbelasting bij uitvoer geldende beperking ten aanzien van de duur van het gebruik van het voertuig onverenigbaar is met het primaire recht van de Unie, zodat de motorrijtuigenbelasting die op de datum van uitvoer nog verschuldigd was over de waarde van het voertuig, aan A had moeten worden terugbetaald.

Prejudiciële vragen

1) Kunnen de bepalingen inzake het vrije verkeer van goederen in titel II van het derde deel van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie of artikel 110 VWEU in de weg staan aan wetgeving van een lidstaat, die bepaalt dat in omstandigheden als in het hoofdgeding de in de waarde van een voertuig vervatte motorrijtuigenbelasting in de zin van de Autoverolaki (1482/1994) [wet op de motorrijtuigenbelasting (1482/1994)] niet wordt terugbetaald aan de eigenaar van het voertuig wanneer deze het voertuig voor duurzaam gebruik uitvoert naar een andere lidstaat, en is dienaangaande van belang of het voertuig bestemd was om hoofdzakelijk op het grondgebied van de lidstaat die de motorrijtuigenbelasting heeft geheven, duurzaam te worden gebruikt, en of het hoofdzakelijk aldaar ook feitelijk duurzaam werd gebruikt?

2) Indien het voornemen tot het gebruik en het feitelijk gebruik van het voertuig relevant zijn voor de beantwoording van de eerste vraag, hoe moet dan het aan de orde zijnde voornemen tot niet-duurzaam gebruik en het feitelijk niet-duurzaam gebruik worden aangetoond, voor zover de duur van het gebruik van het privévoertuig in de lidstaat niet vooraf kan worden vastgesteld?

3) Indien de weigering van toekenning van uitvoerrestitutie in de zin van de Autoverolaki in omstandigheden als in het hoofdgeding een beperking van het vrije verkeer van goederen vormt, kan deze beperking dan worden gerechtvaardigd door het doel om de uitvoer te beperken van oude, milieuvervuilende voertuigen die vaak in slechte staat zijn? Moet de beperking van de uitvoerrestitutie tot voertuigen jonger dan tien jaar onverenigbaar met het Unierecht worden geacht op grond dat op ingevoerde gebruikte voertuigen desalniettemin motorrijtuigenbelasting wordt geheven, ongeacht de duur van het gebruik ervan?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikelen 28, 30, 34 tot en met 36 en 110 VWEU

Aangevoerde rechtspraak van het Hof van Justitie

Arrest van 21 maart 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, punten 35, 40 en 71

Arrest van 23 april 2002, Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, punt 38

Arrest van 19 september 2002, Tulliasiamies und Siilin, C-101/00, EU:C:2002:505, punten 61, 80 en 110

Arrest van 15 september 2005, Commissie/Denemarken, C-464/02, EU:C:2005:546, punten 76, 78 en 79

Beschikking van 27 juni 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, punten 27 en 29

Beschikking van 22 mei 2008, Ilhan, C-42/08, EU:C:2008:305, punten 11 en 25

Beschikking van 29 september 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, EU:C:2010:558, punten 26, 27 en 30

Arrest van 26 april 2012, van Putten e.a., C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, punt 54

Arrest van 29 september 2016, Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, punten 101 en 104

Arrest van 19 september 2017, Commissie/Ierland, C-552/15, EU:C:2017:698, punten 84 en 108

Arrest van 17 december 2015, Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, punt 46

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Heffing van motorrijtuigenbelasting op een uit een andere lidstaat ingevoerd gebruikt voertuig

Overeenkomstig § 1, lid 1, van de Autoverolaki moet onder meer voor een personenauto (categorie M₁) motorrijtuigenbelasting overeenkomstig deze wet aan de staat worden betaald vóór hij in het motorvoertuigenregister (hierna: „register”) wordt opgenomen of in Finland in gebruik wordt genomen.

Krachtens § 4, lid 1, van de Autoverolaki is degene die in het register staat ingeschreven als eigenaar van het voertuig, verplicht om de motorrijtuigenbelasting te betalen.

Volgens lid 5 van deze bepaling is, in het geval dat een niet-geregistreerd voertuig in het verkeer is gebracht, degene die het voertuig in het verkeer heeft gebracht, gehouden tot betaling van de belasting. Indien degene die het voertuig in het verkeer heeft gebracht, niet kan worden bepaald of de belasting bij hem niet kan worden geïnd, is de eigenaar van het in het verkeer gebrachte voertuig gehouden tot betaling van de belasting.

Overeenkomstig § 8a van de Autoverolaki is de motorrijtuigenbelasting op een voertuig dat in Finland als gebruikt voertuig wordt belast, gelijk aan het laagste bedrag aan motorrijtuigenbelasting dat nog verschuldigd is over een in Finland geregistreerd en als gelijkwaardig te beschouwen voertuig.

Overeenkomstig § 11e, lid 1, van de Autoverolaki wordt bij de vaststelling van de algemene verkoopwaarde van een voertuig in Finland rekening gehouden met de beschikbare bewijzen met betrekking tot factoren die de verkoopwaarde van het voertuig in de autohandel bepalen, alsook met betrekking tot de waarde van het voertuig en de kenmerken van het voertuig die van invloed zijn op de waarde ervan, zoals het merk, het model, het type, de aandrijving en de uitrusting van het voertuig. Voorts kunnen ook de ouderdom, de kilometerstand, de staat van het voertuig en andere individuele kenmerken in aanmerking worden genomen.

Overeenkomstig § 11d van de Autoverolaki kunnen voertuigen als gelijkwaardig worden beschouwd wanneer het merk, het model en de uitrusting identiek zijn. Wanneer voertuigen waarvoor in verschillende landen typegoedkeuring is verleend, met elkaar worden vergeleken, moeten de voertuigen niet alleen technisch gelijkwaardig zijn wat de gedocumenteerde specificaties betreft, maar ook in feitelijk opzicht.

Restitutie van de motorrijtuigenbelasting bij uitvoer

Overeenkomstig § 34d, lid 1, van de Autoverolaki wordt de motorrijtuigenbelasting op verzoek terugbetaald wanneer een in Finland belast voertuig voor duurzaam gebruik wordt uitgevoerd naar een ander land dan Finland (uitvoerrestitutie).

Volgens lid 2 van dezelfde bepaling wordt het belastingbedrag dat over een gelijkwaardig voertuig zou zijn geheven wanneer het als gebruikt voertuig werd belast op het tijdstip waarop het uit Finland werd uitgevoerd, terugbetaald. De belasting die wordt terugbetaald, mag niet hoger zijn dan de belasting die voor het voertuig is afgedragen. Indien de waarde van het voertuig of de voor het voertuig af te dragen belasting is toegenomen ingevolge wijzigingen of verbeteringen van de uitrusting na de heffing van de belasting, wordt ook geen belasting terugbetaald. Wanneer het terug te betalen bedrag lager is dan 500 EUR, wordt er ook geen belasting terugbetaald. Voorts wordt geen belasting terugbetaald voor een voertuig waarvan de eerste ingebruikneming ten minste tien jaar voorafgaat aan het tijdstip van uitvoer. Als voorwaarde voor terugbetaling geldt dat het voertuig zich aan het einde van het gebruik ervan in Finland in een verkeersgeschikte toestand bevindt. Voorts geldt als voorwaarde voor terugbetaling dat het voertuig in Finland is afgemeld.

In de voorbereidende handelingen van de wet waarbij het uitvoerrestitutiesysteem is geregeld, staat onder meer dat was voorgesteld om een bepaling in de Autoverolaki op te nemen op grond waarvan de over de waarde van het voertuig verschuldigde motorrijtuigenbelasting kon worden terugbetaald wanneer een

gebruikt voertuig voor duurzaam gebruik werd uitgevoerd. De voorgestelde wijziging is naar gemeenschapsrecht noodzakelijk, voor zover het gaat om een voertuig dat afkomstig is uit een andere lidstaat en dat voor een bepaalde periode wordt geleased. Bij de terugbetaling van de over de waarde van het voertuig verschuldigde motorrijtuigenbelasting wanneer het leasecontract eindigt en het voertuig wordt teruggegeven om in een andere lidstaat te worden gebruikt, wordt rekening gehouden met de duur van het leasecontract en de duur van het gebruik van het voertuig in Finland. Derhalve kan ervan worden uitgegaan dat het restitutiesysteem voldoet aan de genoemde vereisten van het gemeenschapsrecht.

Ten aanzien van personenauto's komt het voorstel overeen met het door de Commissie in haar voorstel voor een richtlijn [COM(2005) 261 definitief] voorgestelde restitutiesysteem voor motorrijtuigenbelasting, dat dubbele belasting op voertuigen in verschillende lidstaten moest voorkomen.

Het terug te betalen gedeelte van de belasting was het gedeelte dat op de datum van uitvoer nog vervat was in de waarde van het voertuig. Wanneer een hoger belastingbedrag was terugbetaald, was er sprake van door het gemeenschapsrecht verboden exportsteun. Voor de toekenning van restitutie was vereist dat zowel de waarde van het voertuig als het in de waarde vervatte gedeelte van de belasting was vastgesteld. Op grond van het gemeenschapsrecht en om administratieve redenen was het aangewezen om voor de vaststelling van de waarde dezelfde voorschriften en methoden toe te passen als die voor de vaststelling van de waarde van ingevoerde gebruikte voertuigen. Daarmee zou worden gewaarborgd dat de waardebepaling van gebruikte voertuigen bij invoer en die bij uitvoer elkaars spiegelbeeld waren. Daarom was voorgesteld om de waarde van het voertuig vast te stellen op basis van de algemene verkoopwaarde van het voertuig in de autohandel in de zin van de Autoverolaki. Dit was ook gerechtvaardigd in het licht van de gelijke behandeling van de ontvangers van de restitutie.

Voorts was voorgesteld om de uitvoerrestitutie te beperken tot gevallen waarin het gedeelte van de motorrijtuigenbelasting dat nog vervat was in de waarde van het voertuig een bepaalde limiet overschreed. In het wetsontwerp was voorgesteld om de belasting niet te restitueren wanneer het te restitueren bedrag lager was dan 1 000 EUR. Verder gold als voorwaarde voor restitutie dat het voertuig maximaal tien jaar geleden voor het eerst in gebruik was genomen. Daarenboven moest het voertuig ook verkeersgeschikt zijn. De motorrijtuigenbelasting was naar haar aard geen belasting die aan de gebruiksduur was gekoppeld, maar een belasting die gebaseerd was op de ingebruikneming en de registratie van een voertuig. De belasting werd niet terugbetaald wanneer het gebruik van het voertuig in het binnenland eerder was geëindigd dan de verwachte gebruiksduur, bijvoorbeeld omdat het was tenietgegaan. Het werd dan ook niet consequent geacht om restitutie toe te kennen voor een uit te voeren voertuig van geringe waarde of een voertuig dat zou worden uitgevoerd om te worden gesloopt. Voorts zou het om milieuredenen misplaatst zijn om aan te zetten tot uitvoer van oudere voertuigen omdat de daaraan verbonden problemen dan enkel van het ene naar het andere land zouden worden verplaatst.

Verder gold als voorwaarde voor restitutie dat het voertuig zich aan het einde van het gebruik in Finland in een verkeersgeschikte staat bevond en in een ander land dan Finland was geregistreerd om in het verkeer te worden gebracht. Het was daarentegen niet vereist dat bij de registratie in een ander land motorrijtuigenbelasting was betaald. De verkeersgeschiktheid kon bijvoorbeeld worden aangetoond aan de hand van de geslaagde technische keuring ervan.

Samenvatting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Op 20 juli 2015 heeft A een gebruikte personenauto van het model BMW B3 Alpina uit een andere lidstaat in Finland ingevoerd. Het voertuig was voor het eerst in gebruik genomen op 24 november 2004.
- 2 Op 5 oktober 2015 heeft de belastingdienst een aanslag ter zake van de motorrijtuigenbelasting op het voertuig opgelegd ten belope van 4 146,29 EUR. De motorrijtuigenbelasting was vastgesteld op grond van de voor het voertuig bepaalde belastbare waarde van 16 519,10 EUR en tegen een belastingtarief van 25,10 %.
- 3 A heeft het voertuig in een andere lidstaat verkocht en verzocht de belastingdienst op 7 augustus 2017 om restitutie van de motorrijtuigenbelasting. Het voertuig werd op 21 augustus 2017 in Finland afgemeld.
- 4 Bij besluit van 21 augustus 2017 heeft de belastingdienst het verzoek tot restitutie van de motorrijtuigenbelasting afgewezen, op grond dat overeenkomstig § 34d, lid 2, van de Autoverolaki geen motorrijtuigenbelasting wordt terugbetaald voor een voertuig waarvan de eerste ingebruikneming minstens tien jaar voorafgaat aan het tijdstip waarop het wordt uitgevoerd.
- 5 A heeft bezwaar gemaakt tegen het besluit over de restitutie van motorrijtuigenbelasting bij uitvoer. A voerde ter motivering van zijn bezwaar onder meer aan dat de weigering van uitvoerrestitutie voor voertuigen ouder dan tien jaar discriminerend is en in strijd is met het Verdrag betreffende de toetreding tot de Europese Unie.
- 6 Bij besluit van 1 februari 2018 heeft de belastingdienst het bezwaar van A afgewezen. Volgens de motivering van het besluit had A geen aan het Unierecht ontleende grond aangevoerd waaruit bleek dat voor zijn voertuig uitvoerrestitutie moest worden betaald. In casu zijn er geen omstandigheden aangevoerd of hebben er zich geen omstandigheden voorgedaan waaruit blijkt dat de geheven motorrijtuigenbelasting discriminerend is, dan wel in strijd is met het Unierecht of de rechtspraak van de Unie.
- 7 Tegen dat besluit heeft A beroep ingesteld bij de Helsingin hallinto-oikeus (bestuursrechter Helsinki, Finland).

- 8 Bij beslissing van 6 maart 2019 heeft de Helsingin hallinto-oikeus het door A ingestelde beroep verworpen op grond dat hij geen recht op restitutie van motorrijtuigenbelasting heeft. De Hallinto-oikeus heeft in zijn beslissing vastgesteld dat de bepalingen inzake restitutie van motorrijtuigenbelasting bij uitvoer en de toepasselijke termijnen voor alle belastingplichtigen dezelfde zijn en dat de beperkingen in de tijd met betrekking tot restitutie van motorrijtuigenbelasting bij uitvoer derhalve niet kunnen worden geacht strijdig te zijn met het Unierecht.
- 9 A heeft de beslissing van de Hallinto-oikeus aangevochten bij de Korkein hallinto-oikeus (hoogste bestuursrechter, Finland) en vordert onder meer de terugbetaling van motorrijtuigenbelasting.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 10 Verzoeker heeft in het kader van zijn beroep bij de Korkein hallinto-oikeus aangevoerd dat bij de in- en uitvoer van voertuigen de belastingheffing en de restitutie elkaars spiegelbeeld moeten zijn, ongeacht de ouderdom van het voertuig. Op ingevoerde voertuigen ouder dan tien jaar wordt motorrijtuigenbelasting geheven, zoals op het litigieuze voertuig van A in 2015. Wanneer voor voertuigen ouder dan tien jaar geen restitutie van de motorrijtuigenbelasting bij uitvoer wordt betaald, mag er op overeenkomstige ingevoerde gebruikte voertuigen evenmin motorrijtuigenbelasting worden geheven.
- 11 Volgens A was er ten tijde van de uitvoer van zijn voertuig in 2017 nog motorrijtuigenbelasting verschuldigd. Het voertuig was niet van geringe waarde of bestemd voor de sloop.
- 12 De weigering van de uitvoerrestitutie voor voertuigen ouder dan tien jaar is discriminerend en in strijd met het recht van de Europese Unie. De handelwijze beperkt de handel en het vrije verkeer van goederen tussen de lidstaten.
- 13 De Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Finse instantie ter bescherming van de rechten van de ontvangers van belastinginkomsten) heeft bij de Korkein hallinto-oikeus betoogd dat het Unierechtelijke beginsel van non-discriminatie de nationale wetgever niet verbiedt om ouderdomsgebonden regelingen voor goederen vast te stellen. Het non-discriminatiebeginsel beoogt niet dat voertuigen van verschillende ouderdom fiscaal of door de wetgever gelijk worden behandeld. De voor uitvoerrestitutie geldende ouderdomsgrens is niet in strijd met het evenredigheidsbeginsel.
- 14 De weigering tot terugbetaling van motorrijtuigenbelasting is ook niet verboden op grond van de bepalingen inzake het vrije verkeer van goederen of de bepalingen inzake douanerechten of heffingen van gelijke werking, aangezien er geen sprake is van belasting van een grensoverschrijdende situatie.

- 15 Het Unierecht bevat geen rechtsbeginsel volgens hetwelk de nationale wetgever ervoor moet zorgen dat een niet-geharmoniseerde binnenlandse belasting of heffing wordt gerestitueerd wanneer een goed in een andere lidstaat wordt verkocht. Het was voor Finland dus mogelijk om voertuigen die op de datum van uitvoer meer dan tien jaar geleden waren geregistreerd en waarvoor motorrijtuigenbelasting was afgedragen, uit te sluiten van uitvoerrestitutie, zonder dat voorschriften van primair recht daaraan in de weg stonden.

Samenvatting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

Probleemstelling

- 16 Uit de hierboven genoemde rechtspraak van het Hof van Justitie (hierna: „Hof”) over lease-, huur- leen- en bedrijfsauto’s blijkt dat een lidstaat, onverminderd de verdragen tot oprichting van de Unie, motorrijtuigenbelasting kan heffen op dergelijke in een andere lidstaat geregistreerde voertuigen, zonder dat de hoogte van de belasting moet worden afgewogen ten opzichte van de duur van het gebruik van het voertuig in de lidstaat, wanneer het voertuig hoofdzakelijk in de betrokken lidstaat duurzaam zal worden gebruikt of aldaar feitelijk duurzaam wordt gebruikt. Hoewel de belastingplicht onder deze omstandigheden een beperking van een fundamentele vrijheid vormt, kan deze beperking worden gerechtvaardigd door de gelijke behandeling van de belastingplichtigen.
- 17 Voor gevallen waarin ingevoerde lease-, huur- leen- of bedrijfsauto’s niet zijn bestemd om hoofdzakelijk in de betrokken lidstaat duurzaam te worden gebruikt of hoofdzakelijk aldaar niet duurzaam worden gebruikt, moet daarentegen een andere rechtvaardigingsgrond bestaan voor de beperking van de fundamentele vrijheid die voortvloeit uit de verplichting tot betaling van motorrijtuigenbelasting. In deze gevallen moet in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel de hoogte van de motorrijtuigenbelasting daarenboven worden afgewogen ten opzichte van de duur van het gebruik van het voertuig in de betrokken lidstaat.
- 18 Uit de hierboven genoemde rechtspraak van het Hof blijken geen vereisten met betrekking tot de duur van het gebruik van het voertuig.
- 19 In het onderhavige geval heeft verzoeker in een andere lidstaat van de Unie een gebruikt voertuig verworven, dat hij heeft overgebracht naar Finland en daar in het verkeer heeft gebracht. Nadat hij het voertuig ongeveer drie jaar in Finland had gebruikt, heeft hij het in een andere lidstaat verkocht. Naar aanleiding van de registratie van het voertuig is A de volledige motorrijtuigenbelasting in rekening gebracht, zonder dat vooraf het gebruiksdoel van het voertuig is vastgesteld, aangezien deze omstandigheid niet doorslaggevend was voor de toepassing van de Autoverolaki. Ook bij de uitvoer van het voertuig is het bedrag van de geheven motorrijtuigenbelasting niet afgewogen ten opzichte van de feitelijke gebruiksduur in Finland, aangezien op grond van de Autoverolaki geen motorrijtuigenbelasting

wordt terugbetaald voor voertuigen die meer dan tien jaar oud zijn wanneer zij worden uitgevoerd.

- 20 Volgens de Korkein hallinto-oikeus biedt de bestaande rechtspraak van het Hof geen antwoord op de vraag of de in de punten 16 tot en met 18 hierboven genoemde beginselen ook moeten worden toegepast wanneer er sprake is van een privévoertuig waarvan het gebruik op het grondgebied van een lidstaat eindigt omdat het voor duurzaam gebruik wordt uitgevoerd naar een andere lidstaat, en of de hoogte van de motorrijtuigenbelasting ook in dat geval moet worden afgewogen ten opzichte van de duur van het gebruik van het voertuig in de betrokken lidstaat wanneer het voertuig niet bestemd is om hoofdzakelijk in de betrokken lidstaat duurzaam te worden gebruikt of daar hoofdzakelijk feitelijk niet duurzaam is gebruikt.
- 21 Hoewel het hoofdgeding de vraag betreft of de in de Autoverolaki ter zake van de restitutie van motorrijtuigenbelasting bij uitvoer vastgestelde beperking tot een gebruiksduur van tien jaar verenigbaar is met het Unierecht, rijst volgens de Korkein hallinto-oikeus in dit geding in ruimere zin de principiële vraag naar de heffing van motorrijtuigenbelasting en de evenredigheid daarvan, met name in het licht van de bestaande rechtspraak van het Hof over de belastingheffing op voertuigen.

Eerste prejudiciële vraag

- 22 In de eerdere rechtspraak van het Hof is de mogelijkheid van een lidstaat om belastingen zoals motorrijtuigenbelasting te heffen beoordeeld in het licht van de bepalingen van de oprichtingsverdragen inzake het vrij verkeer van werknemers, het vrij verrichten van diensten en het vrij verkeer van kapitaal.
- 23 Om de relevantie van de voornoemde probleemstelling inzake privévoertuigen te onderstrepen, stelt de Korkein hallinto-oikeus vast dat om te beginnen de bepaling of bepalingen van het verdrag moeten worden aangeduid die bepalend zijn voor de beoordeling van de mogelijkheden van een lidstaat om gebruik te maken van zijn heffingsbevoegdheid ten aanzien van voertuigen die als privévoertuig zijn ingevoerd of worden uitgevoerd.
- 24 In de eerste plaats vraagt de Korkein hallinto-oikeus zich dan ook af of de bepalingen inzake het vrij verkeer van goederen in titel II van het derde deel van het VWEU in de weg kunnen staan aan wetgeving van een lidstaat, volgens welke het het over de waarde van een privévoertuig verschuldigde gedeelte van de motorrijtuigenbelasting niet door restitutie van belasting wordt afgewogen ten opzichte van de duur van het gebruik van het voertuig in de betrokken lidstaat, wanneer het voertuig wordt uitgevoerd om in een andere lidstaat duurzaam te worden gebruikt.
- 25 In zijn arrest in de zaak Viamar heeft het Hof vastgesteld dat artikel 30 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat deze bepaling zich verzet tegen een handelwijze

van een lidstaat waarbij de registratiebelasting die is geïnd bij de invoer van uit andere lidstaten afkomstige motorvoertuigen niet wordt terugbetaald wanneer de betrokken voertuigen weer zijn uitgevoerd naar een andere lidstaat. Anders dan in de onderhavige zaak waren in dat geding echter voertuigen aan de orde die in de betrokken lidstaat nooit in het verkeer waren gebracht alvorens zij naar een andere lidstaat waren uitgevoerd.

- 26 De Korkein hallinto-oikeus verwijst tevens naar het voorstel van de Commissie voor een richtlijn van de Raad betreffende de belasting van personenauto's [COM(2005) 261 definitief], dat onder meer beoogde de werking van de interne markt te verbeteren en de bepalingen met betrekking tot een restitutiesysteem voor registratiebelasting bevatte voor gevallen waarin in een lidstaat registratiebelasting is betaald voor een personenauto die vervolgens uit de Unie is uitgevoerd of voor permanent gebruik naar een andere lidstaat is overgebracht. In de motivering van het voorstel staat (cursivering toegevoegd):

„Verschillen in belastingen op personenauto's kunnen [...] leiden tot ernstige belemmeringen voor het vrije verkeer van personen en goederen.

[...]

De interne markt is bedoeld om het vrij verkeer van personen en van goederen (voor persoonlijke of commerciële doeleinden) ten goede te komen. Registratiebelastingen vormen obstakels voor deze vrijheden.”

- 27 Inmiddels heeft de Commissie deze kwestie ook onderzocht in haar mededeling aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité „Versterking van de eengemaakte markt door het wegwerken van grensoverschrijdende fiscale obstakels voor personenauto's” [COM(2012) 756 definitief].
- 28 Naar het oordeel van de Korkein hallinto-oikeus kan worden betoogd dat de heffing van motorrijtuigenbelasting zonder de hoogte van deze belasting af te wegen ten opzichte van de duur van het gebruik van een voertuig in een lidstaat, de handel met gebruikte voertuigen op de interne markt kan beperken, aangezien zij, als onderdeel van de waarde van het voertuig, van invloed is op de verkoopprijs ervan. In de voorbereidende handelingen van de Autoverolaki is de met betrekking tot de uitvoerrestitutie geregelde beperking ten aanzien van de gebruiksduur van het voertuig ook uitdrukkelijk gerechtvaardigd door het doel om de uitvoer van oudere voertuigen te beperken. De Korkein hallinto-oikeus stelt tevens vast dat overeenkomstig § 34d van de Autoverolaki de grondslag voor de restitutie van motorrijtuigenbelasting bij uitvoer erin bestaat dat een in Finland belast voertuig voor duurzaam gebruik wordt uitgevoerd buiten Finland – en bijvoorbeeld niet dat het gebruik van het voertuig in het verkeer in Finland eindigt.
- 29 Anderzijds heeft het Hof in zijn arrest in de zaak Tulliasiamies en Siilin vastgesteld dat de in de Autoverolaki geregelde motorrijtuigenbelasting moet

worden geacht deel uit te maken van het algemene stelsel van de over goederen te betalen binnenlandse belastingen en bijgevolg moet worden getoetst aan artikel 110 VWEU. In het licht daarvan en gelet op het feit dat volgens de rechtspraak niet kan worden aangenomen dat dezelfde belasting of heffing volgens de benadering van het oprichtingsverdrag valt onder zowel het begrip „binnenlandse belastingen” in de zin van artikel 110 VWEU als het begrip „heffingen van gelijke werking” als douanerechten in de zin van de artikelen 28 en 30 VWEU, vormt de in Finland geheven motorrijtuigenbelasting geen heffing met gelijke werking als douanerechten in de zin van de artikelen 28 en 30 VWEU. Om die reden zou dus ook ervan kunnen worden uitgegaan dat de verenigbaarheid van de weigering van restitutie van motorrijtuigenbelasting met de oprichtingsverdragen van de Unie moet worden getoetst aan artikel 110 VWEU en niet aan de in titel II van het derde deel van het VWEU opgenomen bepalingen inzake het vrije verkeer van goederen.

- 30 Met betrekking tot artikel 110 VWEU stelt de Korkein hallinto-oikeus bovendien vast dat, hoewel de in de Autoverolaki opgenomen ouderdomsgrens voor de restitutie van motorrijtuigenbelasting bij uitvoer formeel gezien weliswaar geldt voor alle voertuigen ouder dan tien jaar, ongeacht of de eerste registratie van de voertuigen in Finland heeft plaatsgevonden dan wel of zij als gebruikte voertuigen zijn ingevoerd, toch kan worden gesteld dat de werkelijke effecten van de beperking andere voertuigen raken dan die welke in Finland voor het eerst zijn geregistreerd. De reden hiervoor is dat er in het geval van een voertuig waarvan de eerste registratie in Finland heeft plaatsgevonden, dat aldaar tien jaar in het verkeer is gebruikt en in een andere lidstaat wordt verkocht, ongetwijfeld sprake is van duurzaam gebruik van het voertuig in Finland en bijgevolg van een situatie waarin de motorrijtuigenbelasting in elk geval volledig kan worden geïnd. Vanuit dit oogpunt kan dus worden geoordeeld dat de weigering van restitutie van motorrijtuigenbelasting in ieder geval indirect een discriminatoir effect kan hebben op gebruikte voertuigen die uit andere lidstaten zijn ingevoerd.
- 31 Volgens de Korkein hallinto-oikeus kunnen de hierboven genoemde overwegingen steun bieden voor de uitlegging dat wetgeving van de lidstaten over registratiebelastingen, zoals de motorrijtuigenbelasting, onder bepaalde omstandigheden onverenigbaar kan zijn met de bepalingen inzake het vrije verkeer van goederen in titel II van het derde deel van het VWEU of met artikel 110 VWEU, wanneer de over de waarde van het voertuig verschuldigde motorrijtuigenbelasting niet wordt terugbetaald aan de eigenaar van het voertuig indien het voertuig voor duurzaam gebruik naar een andere lidstaat wordt uitgevoerd.
- 32 Anderzijds kan op grond van de rechtspraak van het Hof ook worden aangenomen dat de weigering van terugbetaling van motorrijtuigenbelasting in omstandigheden als in de onderhavige zaak in ieder geval niet verenigbaar is met de bepalingen in titel II van het derde deel van het VWEU of met artikel 110 VWEU op grond van de enkele omstandigheid dat de weigering van restitutie van de belasting zou kunnen leiden tot dubbele belasting van het voertuig.

- 33 Het Hof heeft in zijn arrest in de zaak Nygård immers vastgesteld dat „het gemeenschapsrecht in zijn huidige stand geen bepaling bevat die beoogt de gevolgen van een dubbele belasting te verbieden in geval van heffingen als die in hoofdgeding, die onder autonome nationale wettelijke regelingen vallen, en dat de afschaffing van dergelijke gevolgen weliswaar in het belang van het vrije goederenverkeer wenselijk is, doch slechts het resultaat kan zijn van de harmonisatie van de nationale stelsels.”
- 34 De hiervoor genoemde vaststelling kan aldus worden opgevat dat de negatieve gevolgen van belastingen op voertuigen, zoals de motorrijtuigenbelasting, voor het vrije verkeer van goederen bij de huidige stand van het Unierecht enkel kunnen worden weggenomen door de in artikel 113 VWEU bedoelde maatregelen ter harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten vast te stellen. Precies daarom heeft de Commissie het voornoemde voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende de belasting van personenauto's opgesteld, dat echter door de Raad niet is aangenomen.
- 35 Wordt echter rekening gehouden met onder meer de rechtspraak van het Hof over lease-, huur-, leen- en bedrijfsauto's en met het voornoemde arrest in de zaak Viamar – waarin de weigering van restitutie van registratiebelasting, zoals de motorrijtuigenbelasting, als een heffing van gelijke werking als douanerechten in de zin van artikel 30 VWEU is beschouwd –, valt het volgens de Korkeien hallinto-oikeus niet uit te sluiten dat de aangevoerde bepaling of andere bepalingen inzake het vrije verkeer van goederen of artikel 110 VWEU ook van toepassing zijn op situaties als in casu.
- 36 In dit verband moet volgens de Korkein hallinto-oikeus ook worden nagegaan of voor privévoertuigen eigenlijk wel ervan kan worden uitgegaan dat een dergelijk voertuig niet is bestemd om hoofdzakelijk in een bepaalde lidstaat duurzaam te worden gebruikt in de zin van de rechtspraak van het Hof en daar feitelijk niet duurzaam wordt gebruikt.
- 37 Enerzijds kan worden verdedigd dat een uit een andere lidstaat ingevoerd privévoertuig in beginsel altijd is bestemd om hoofdzakelijk in de staat van invoer duurzaam te worden gebruikt. In dat geval kan worden aangenomen dat de eigendom van het voertuig op zijn minst doet vermoeden dat het voertuig hoofdzakelijk in de betrokken lidstaat duurzaam zal worden gebruikt. Een uit een andere lidstaat ingevoerd privévoertuig heeft ook geen band meer met een andere lidstaat, zoals bijvoorbeeld het geval is bij een huur- of leenvoertuig uit een andere lidstaat.
- 38 Anderzijds kan ervan worden uitgegaan dat een vermoeden van een voornemen tot duurzaam gebruik en van duurzaam gebruik van een privévoertuig als hiervoor beschreven slechts leidt tot een verschil in behandeling van regelingen waarop het bezit en het gebruik van een voertuig gebaseerd kunnen zijn, als het afhangt van de juridische vorm van het bezit en het gebruik van een voertuig. Het is namelijk denkbaar dat ook een privévoertuig, zoals lease-, huur-, leen- en bedrijfsauto's,

bestemd is voor een ander dan duurzaam gebruik op het grondgebied van een andere lidstaat, dan wel dat het gebruik van een privévoertuig op het grondgebied van een lidstaat feitelijk niet duurzaam was. Ook een privévoertuig kan worden ingevoerd om het slechts voor zeer korte tijd te gebruiken of wordt mogelijkwerwijs slechts voor zeer korte tijd op het grondgebied van de betrokken lidstaat feitelijk gebruikt. In dat geval kan het heffen van motorrijtuigenbelasting zonder rekening te houden met de duur van het gebruik van het voertuig in de betrokken lidstaat, onevenredig zijn.

- 39 Aangezien uit de bestaande rechtspraak van het Hof niet duidelijk blijkt of de bepalingen van het oprichtingsverdrag betreffende het vrije verkeer van goederen of artikel 110 VWEU, gelet op het bovenstaande, de mogelijkheid van een lidstaat kunnen beperken om in de onderhavige context registratiebelastingen, zoals de motorrijtuigenbelasting, te heffen, wordt de eerste prejudiciële vraag gesteld.

Tweede prejudiciële vraag

- 40 Anders dan bijvoorbeeld het geval is voor huur- of leaseauto's, is het voor privévoertuigen dikwijls niet mogelijk om op voorhand objectief verifieerbaar bewijs te leveren van het voornemen tot tijdelijk gebruik of van het tijdelijk gebruik. De Korkein hallinto-oikeus komt derhalve tot de slotsom dat de duur van het gebruik van het privévoertuig en het feitelijke karakter ervan achteraf moeten worden beoordeeld op basis van de vastgestelde feitelijke gebruiksduur van het voertuig en andere relevante elementen.

Derde prejudiciële vraag

- 41 Indien ervan wordt uitgegaan dat de bepalingen inzake het vrije verkeer van goederen in titel II van het derde deel van het VWEU in beginsel in de weg staan aan wetgeving van een lidstaat, die bepaalt dat het over de waarde van een voertuig verschuldigde gedeelte van de motorrijtuigenbelasting niet wordt gerestitueerd aan de eigenaar van het voertuig wanneer deze een voertuig, dat niet bestemd was om hoofdzakelijk op het grondgebied van de eerste lidstaat duurzaam te worden gebruikt en dat evenmin hoofdzakelijk aldaar feitelijk duurzaam werd gebruikt, voor duurzaam gebruik naar een andere lidstaat uitvoert, rijst de vraag of de betreffende beperking kan worden gerechtvaardigd door haar doel om de uitvoer van oude voertuigen te beperken.
- 42 In de toelichting bij de Autoverolaki wordt de beperking van restitutie van motorrijtuigenbelasting bij uitvoer tot voertuigen die nog geen tien jaar oud zijn, gerechtvaardigd door het doel om „de uit het oogpunt van milieubescherming vaak schadelijke uitvoer van oude of voor de sloop bestemde voertuigen [te beperken]”.
- 43 Volgens vaste rechtspraak van het Hof kunnen nationale maatregelen die het handelsverkeer binnen de Unie kunnen belemmeren, met name hun rechtvaardiging vinden in dwingende vereisten van milieubescherming.

Voorwaarde is evenwel dat de betrokken maatregelen geschikt zijn om het nagestreefde doel te verwezenlijken en dat zij in overeenstemming zijn met het evenredigheidsbeginsel.

- 44 In de onderhavige zaak moet dus ten eerste worden beoordeeld of de beperking van restitutie van motorrijtuigenbelasting bij uitvoer tot voertuigen waarvan de eerste ingebruikneming minder dan tien jaar is geleden, een zinvolle maatregel is om het hierboven genoemde doel van milieubescherming te verwezenlijken, en ten tweede, of de betreffende maatregel in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel. Het evenredigheidsbeginsel impliceert dat de maatregel gerechtvaardigd is indien het doel zonder de aan de orde zijnde beperking niet kan worden verwezenlijkt.
- 45 De Korkein hallinto-oikeus stelt vast dat de beperking van de uitvoerrestitutie tot voertuigen die minder dan tien jaar geleden zijn geregistreerd, niet betekent dat de weigering van restitutie in de praktijk uitsluitend voertuigen treft die uit het oogpunt van milieubescherming schadelijk zijn, wat ook in de hierboven genoemde toelichting bij de Autoverolaki wordt vastgesteld.
- 46 In de tweede plaats wordt in de toelichting bij de Autoverolaki niet uiteengezet waarom het niet mogelijk zou zijn om het doel met betrekking tot de uitvoer van oudere of slooprijpe voertuigen te verwezenlijken door een andere maatregel die het vrije verkeer van goederen minder beperkt – bijvoorbeeld door restitutie te weigeren voor voertuigen waarvan is vastgesteld dat zij daadwerkelijk schadelijk zijn voor het milieu.
- 47 De Korkein hallinto-oikeus wijst er tevens op dat motorrijtuigenbelasting wordt geheven op voertuigen die in Finland worden ingevoerd, ongeacht de datum waarop zij in een andere lidstaat voor het eerst zijn geregistreerd. De beperking ten aanzien van de uitvoerrestitutie, die betrekking heeft op de duur van het gebruik van het voertuig, heeft dus tot gevolg dat een gedifferentieerde belastingheffing op ingevoerde voertuigen alleen al voortvloeit uit de ouderdom van het voertuig wanneer het in Finland in het verkeer wordt gebracht.