

## CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. SHARPSTON

van 13 juli 2006<sup>1</sup>

1. Met dit verzoek om een prejudiciële beslissing wenst de Bács-Kiskun Megyei Bíróság (Hongarije) te vernemen of een nationale registratiebelasting op motorvoertuigen verenigbaar is met (a) de artikelen 23 EG en 25 EG die invoerrechten en heffingen van gelijke werking in het verkeer tussen de lidstaten verbieden, (b) artikel 90 EG, dat binnenlandse belastingen verbiedt die producten uit andere lidstaten discrimineren, of (c) artikel 33, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn<sup>2</sup>, krachtens hetwelk lidstaten belastingen, accijnzen en rechten mogen handhaven of invoeren die niet als omzetbelasting kunnen worden gekwalificeerd, mits zij geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van de grens tussen lidstaten. De betrokken belasting wordt dus geheven op elk voertuig dat voor het eerst in de lidstaat in het verkeer wordt gebracht, en het bedrag ervan wordt bepaald naar de technische kenmerken en de milieu-indeling van het voertuig, ongeacht de waarde.

2. Over dezelfde registratiebelasting zijn het Hof ook vragen gesteld in de zaak Nádasdi (C-290/05), waarin ik ook vandaag conclusie neem. De vragen in die zaak zijn evenwel specifiek beperkt tot de gevolgen van de belasting op tweedehandse voertuigen en tot de verenigbaarheid ervan met artikel 90 EG.

**Gemeenschapsrecht***Verdragsbepalingen en regeling*

3. Artikel 23 EG<sup>3</sup> bepaalt:

„1. De Gemeenschap is gegrondvest op een douane-unie welke zich uitstrekt over het

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1, herhaaldelijk gewijzigd; hierna: „Zesde richtlijn”).

3 — De thans in de artikelen 23 EG, 25 EG en 90 EG, geformuleerde verbodsbepalingen stonden vroeger in de artikelen 9, 12 en 95 EG-Verdrag waarnaar in de oude rechtspraak wordt verwezen. Omwille van de coherentie zal ik hierna evenwel de huidige nummering gebruiken.

gehele goederenverkeer en welke zowel het verbod medebrengt van in- en uitvoerrechten en van alle heffingen van gelijke werking in het verkeer tussen de lidstaten onderling [...]

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

2. De bepalingen van artikel 25 [...] zijn van toepassing op de producten welke van oorsprong zijn uit de lidstaten alsook op de producten uit derde landen welke zich in de lidstaten in het vrije verkeer bevinden.”

6. Artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

4. Artikel 25 EG bepaalt:

„In- en uitvoerrechten of heffingen van gelijke werking zijn tussen de lidstaten verboden. Zulks geldt eveneens voor douanerechten van fiscale aard.”

„Onverminderd andere communautaire bepalingen, met name betreffende de algemene regeling voor het voorhanden hebben, het verkeer en de controle van aan accijns onderworpen producten, vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten, mits deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens.”

5. Artikel 90 EG bepaalt:

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

#### *Rechtspraak*

7. Deze bepalingen zijn diverse malen door het Hof onderzocht in verband met in het bijzonder nationale belastingen op uit andere lidstaten ingevoerde motorvoertuigen.

8. Om te beginnen kunnen volgens vaste rechtspraak van het Hof artikel 25 EG, dat heffingen van gelijke werking betreft, en artikel 90 EG, dat discriminerende binnenlandse belastingen betreft, niet cumulatief worden toegepast, zodat dezelfde heffing niet tegelijk in beide categorieën kan vallen.<sup>4</sup>

9. Een belasting op de registratie van motorvoertuigen die niet wordt geheven wegens overschrijding van de grens van de lidstaat, maar bij de eerste registratie van het voertuig in die lidstaat, moet worden geacht deel uit te maken van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen op goederen, en derhalve aan artikel 90 EG worden getoetst.<sup>5</sup>

10. Wat de belasting op tweedehandse voertuigen in het licht van artikel 90 EG betreft, heb ik de relevantste beslissingen van het Hof<sup>6</sup> samengevat in de punten 4 tot en met 22 van mijn conclusie in de zaak *Nádasdi*, waarnaar ik verwijst.

11. Uit die rechtspraak kan worden afgeleid dat een nationale belasting die per voertuig slechts één keer, bij de eerste registratie in een lidstaat, wordt geheven, slechts met artikel 90, eerste alinea, EG verenigbaar is, wanneer zij, voor zover zij betrekking heeft op tweedehandse voertuigen, aldus wordt berekend dat discriminatie van dergelijke voertuigen uit andere lidstaten wordt vermeden. Een dergelijke belasting mag ingevoerde tweedehandse voertuigen derhalve geen zwaardere last opleggen dan de last van de restbelasting, begrepen in de kostprijs van een vergelijkbaar voertuig dat eerder in dezelfde lidstaat voor het eerst is geregistreerd.

12. In deze beslissingen heeft het Hof onder meer verklaard dat de wijze van inning van de belasting bij de toetsing van de verenigbaarheid met artikel 90 EG in acht moet worden genomen, dat het nastreven van een milieudoelstelling een lidstaat niet ontslaat van de verplichting om discriminatie te vermijden, dat de waardevermindering niet in elk geval individueel hoeft te worden beoordeeld, maar kan worden berekend op basis van tarieven of tabellen die relevante criteria hanteren zodat de waardevermindering zo goed mogelijk kan worden benaderd, en dat een eigenaar het gebruik van dergelijke tarieven of tabellen moet kunnen betwisten in gevallen waarin zij geen rekening houden met de werkelijke kenmerken van een individueel voertuig.

13. De belastingheffing op nieuwe voertuigen valt slechts onder artikel 90, eerste

4 — Zie bijvoorbeeld arrest van 29 april 2004, *Weigel* (C-387/01, Jurispr. blz. I-4981, punt 63, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

5 — Zie arrest van 17 juni 2003, *De Danske Bilimportører* (C-383/01, Jurispr. blz. I-6065, punt 34), en arrest *Weigel*, aangehaald in voetnoot 4, punt 65.

6 — Arresten van 11 december 1990, *Commissie/Denemarken* (C-47/88, Jurispr. blz. I-4509); 9 maart 1995, *Nunes Tadeu* (C-345/93, Jurispr. blz. I-479); 23 oktober 1997, *Commissie/Griekenland* (C-375/95, Jurispr. blz. I-5981); 22 februari 2001, *Gomes Valente* (C-393/98, Jurispr. blz. I-1327); 19 september 2002, *Tulliasiamies en Siifin* (C-101/00, Jurispr. blz. I-7487), en arrest *Weigel*, aangehaald in voetnoot 4.

alinea, EG, wanneer er een nationale productie is. Wanneer een dergelijke belasting geen kennelijke discriminatie van uit andere lidstaten ingevoerde voertuigen inhoudt, wat duidelijk in strijd zou zijn met deze bepaling, kan toch de vraag rijzen of zij aldus is gestructureerd dat zij een indirect discriminerende of beschermende werking heeft. Dienaangaande heeft het Hof verklaard dat een belastingregeling niet kan worden geacht een discriminerende werking te hebben, enkel en alleen omdat slechts — met name uit andere lidstaten — ingevoerde producten tot de zwaarder belaste categorie behoren, mits het tariefverschil niet de afzet van voertuigen van nationale makelij begunstigt tegenover de afzet van uit andere lidstaten ingevoerde voertuigen.<sup>7</sup>

14. Artikel 90, tweede alinea, EG verbiedt binnenlandse belastingen die een vorm van „zijdelings fiscaal protectionisme [vertegenwoordigen] in het geval van producten die, hoewel niet gelijksoortig in de zin van de eerste alinea, toch gedeeltelijk, indirect of potentieel in een mededingingsverhouding staan met sommige producties van het land van invoer”.<sup>8</sup> Er blijken geen zaken te zijn waarin is verklaard of gesteld dat een belasting op ingevoerde motorvoertuigen andere producten dan motorvoertuigen indirect beschermt.

15. Ten slotte volgt uit vaste rechtspraak van het Hof dat de kwalificatie van een belasting als omzetbelasting in de zin van artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn ervan afhangt of deze belasting de wezenlijke kenmerken van een belasting over de toegevoegde waarde in de zin van het deze richtlijn heeft. Als wezenlijke kenmerken van de belasting over de toegevoegde waarde merkt het Hof aan: de belasting is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten; het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt; de heffing vindt plaats in elke fase van het productie- en distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging; de belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het proces voldane bedragen op de verschuldigde belasting in mindering brengen, zodat de belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt.<sup>9</sup>

16. In de zaak *Tulliasiamies en Siilin*<sup>10</sup> was het Hof van oordeel dat een Finse „belasting over de toegevoegde waarde op de motorrijtuigenbelasting” — waarvan het te betalen bedrag gelijk was aan een percentage van de „motorrijtuigenbelasting”, die zelf op basis van de belastbare waarde van het voertuig werd berekend — niet de wezenlijke kenmerken van de btw had. In de eerste plaats was zij geen algemene belasting, aangezien zij niet alle economische transacties in de betrokken lidstaat, maar alleen een beperkte

7 — Zie bijvoorbeeld arrest van 30 november 1995, *Casarin* (C-113/94, Jurispr. blz. I-4203, punten 17 e.v. en aldaar aangehaalde rechtspraak).

8 — Arrest van 11 augustus 1995, *Roders e.a.* (C-367/93–C-377/93, Jurispr. blz. I-2229, punt 38).

9 — Arrest *Tulliasiamies en Siilin*, aangehaald in voetnoot 6, punten 98 en 99.

10 — Aangehaald in voetnoot 6, punt 101 e.v.

categorie goederen, namelijk bepaalde voertuigen, betrof. In de tweede plaats was het belastingbedrag niet evenredig aan de prijs van de goederen, maar slechts indirect afhankelijk van de prijs van het voertuig. In de derde plaats moest zij niet worden betaald in elke fase van het productie- en distributieproces, maar alleen bij de heffing van de motorrijtuigenbelasting, en belastte zij niet de toegevoegde waarde in een bepaalde fase van het productie- en distributieproces, maar de volledige waarde.

### Relevant nationaal recht

17. Een van de voorwaarden voor de registratie van een personenauto of kampeerauto<sup>11</sup> voor gebruik op de weg in Hongarije is, dat registratiebelasting (regisztrációs adó) is betaald.

18. Vóór 1 februari 2004 werd op die voertuigen een verbruiksbelasting (fogyasztási adó) geheven. Dit was een eenmalig

bedrag, berekend naar een percentage van de aangegeven waarde. De hoogte van het percentage was afhankelijk van bepaalde verbruikskenmerken van het voertuig.

19. Vanaf die datum is de verbruiksbelasting bij wet nr. CX van 2003 (wet betreffende de registratiebelasting) vervangen door de registratiebelasting. Deze belasting is een forfaitair bedrag voor elke categorie voertuigen. Voertuigen worden in wezen ingedeeld aan de hand van het motortype<sup>12</sup>, de cilinderinhoud en de milieu-indeling.<sup>13</sup> Verder zijn er categorieën voor „oldtimers” en voor „andere” voertuigen. De hoogte van de belasting staat los van de waarde van het voertuig. De belasting wordt zonder onderscheid geheven op ingevoerde voertuigen (ongeacht of zij nieuw of tweedehands zijn) en op in Hongarije geproduceerde voertuigen.

20. Op motorvoertuigen worden nog andere belastingen geheven (onder meer een jaarlijkse belasting), maar die zijn hier niet aan

11 — Voor andere soorten voertuigen kunnen andere bepalingen gelden, die hier niet aan de orde zijn. Hierna zal ik het woord „voertuig” gebruiken ter aanduiding van een „personenauto of kampeerauto” waarop registratiebelasting wordt geheven.

12 — Benzine of diesel.

13 — Klassering volgens een schaal van 1 tot 10, die kennelijk vooral is gebaseerd op de productie van uitlaatgassen en lawaai. Hoe milieuvriendelijker, hoe hoger in de schaal. Voor de registratiebelasting wordt enkel in aanmerking genomen of het voertuig een klassering heeft van minder dan 5 (waardoor meer belasting verschuldigd wordt) of van 5 of meer (waardoor minder belasting verschuldigd wordt).

de orde. Anders dan sommige van deze belastingen, wordt de registratiebelasting normaal gesproken niet terugbetaald wanneer een voertuig uit het verkeer wordt genomen.

verboden door de artikelen 23 en 25 EG. Subsidiair kon zij als een door artikel 90 EG verboden binnenlandse belasting of als een door artikel 33 van de Zesde btw-richtlijn verboden omzetbelasting worden beschouwd.

### **Het hoofdgeding en de verwijzingsbeschikking**

21. Op 28 december 2004 begon Németh, verzoekster in het hoofdgeding, de procedure voor de betaling van de registratiebelasting op een in Duitsland gekochte Ford Mondeo<sup>14</sup> met een 1998 cc dieselmotor en van milieucategorie 7. Op die grondslag stelde de belastingdienst het bedrag van de registratiebelasting op 390 000 HUF (ongeveer 1 550 EUR) vast.

23. De belastingdienst handhaafde zijn besluit, er daarbij op wijzend dat zijn taak was het toepassen van het nationale recht zoals dat was vastgesteld, en niet het nationale recht te toetsen aan het gemeenschapsrecht.

24. Németh heeft beroep tegen dit besluit ingesteld. Zij blijft bij haar standpunt dat de bepalingen van de wet inzake de registratiebelasting in strijd zijn met het gemeenschapsrecht, dat de belastingdienst moet toepassen. Volgens de belastingdienst is de wetgeving bindend en laat zij hem geen beoordelingsbevoegdheid.

22. Németh betwistte dit besluit op de grond dat de heffing van de belasting in strijd was het gemeenschapsrecht. De registratiebelasting was haars inziens in wezen een invoerrecht en als zodanig binnen de Gemeenschap

25. Tegen de achtergrond van deze argumenten heeft de nationale rechter, die erop wijst dat hij in casu beslist in eerste en laatste

<sup>14</sup> — Volgens de Hongaarse regering werd het voertuig tweedehands gekocht, maar dit wordt niet gepreciseerd in de verwijzingsbeschikking of in de opmerkingen van Németh.

aanleg, verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Kan een belasting van een lidstaat zoals de Hongaarse registratiebelasting, worden beschouwd als een douanerecht of een heffing van gelijke werking?

2) Ingeval de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, kan een belasting van een lidstaat zoals de Hongaarse registratiebelasting — waarbij de betaling van belasting geldt als voorwaarde om een personenauto te laten registreren en in het verkeer te brengen — dan worden beschouwd als een invoerheffing?

3) Ingeval de tweede vraag ontkennend wordt beantwoord, is een belasting van een lidstaat zoals de Hongaarse registratiebelasting dan verenigbaar met artikel 90 EG of artikel 33 van de Zesde richtlijn [...], of is zij in strijd met het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde?

4) Is een belasting van een lidstaat zoals de Hongaarse registratiebelasting in de huidige stand van het gemeenschaps-

recht daarmee verenigbaar wanneer de verschuldigde registratiebelasting op nieuwe en tweedehandse personenauto's — de indeling van de voertuigen in categorieën op basis van milieuoverwegingen buiten beschouwing gelaten — een vast bedrag is dat totaal geen rekening houdt met de waardevermindering van tweedehandse voertuigen en totaal geen verband houdt met de datum waarop het voertuig in het verkeer is gebracht en de duur waarvoor het (op rechtmatige wijze) in het verkeer is geweest?”

26. Er is geen verzoek ingekomen waarin gemotiveerd om mondelinge behandeling van de zaak is verzocht. Overeenkomstig artikel 44 bis van het Reglement van de procesvoering van het Hof heeft derhalve geen terechtzitting plaatsgevonden.

### **Beoordeling**

#### *De prejudiciële vragen*

27. De Hongaarse regering heeft enige twijfel aan de ontvankelijkheid van de vragen. Haars inziens heeft de verwijzende rechter zijn verzoek onvoldoende gemotiveerd, in het bijzonder wat de derde (ver-

enigbaarheid met artikel 90 EG en artikel 33 van de Zesde btw-richtlijn) en de vierde vraag (verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht in het algemeen van een belasting die geen rekening houdt met de waardevermindering) betreft.

28. Zij haalt rechtspraak aan volgens welke een nationale rechter enige vorm van toelichting behoort te geven ten aanzien van zijn keuze van de uit te leggen gemeenschapsbepalingen alsook het verband tussen deze bepalingen en het nationale recht dat van toepassing is op het bij hem aanhangige geschil. Zonder deze inlichtingen ontbreekt het het Hof aan de feitelijke en juridische context om een bruikbaar antwoord op de vragen te geven. Deze inlichtingen moeten ook de regeringen van de lidstaten en de andere belanghebbende partijen in staat stellen opmerkingen in te dienen.<sup>15</sup>

29. Ik begrijp weliswaar de twijfel van de Hongaarse regering, maar deze is mijns inziens geen afdoende rechtvaardiging om beantwoording van de gestelde vragen te weigeren. Niet alleen de Hongaarse regering zelf, maar ook de Poolse regering en de Commissie hebben opmerkingen over alle vier de vragen kunnen indienen, ook al hebben zij de vragen enigszins uitgelegd en

geherformuleerd. Het Hof kan hetzelfde doen.

30. De eerste en de tweede vraag betreffen de verenigbaarheid met de artikelen 23 en 25 EG en de belastingheffing op de invoer. Ik stel voor ze tezamen te bespreken.

31. De derde vraag betreft de verenigbaarheid met artikel 90 EG enerzijds en met artikel 33 van de Zesde btw-richtlijn anderzijds. Ik stel voor deze twee aspecten afzonderlijk te bespreken.

32. Ten slotte betreft de vierde vraag de verenigbaarheid „in de huidige stand van het gemeenschapsrecht”. Zij vermeldt geen enkel aspect van het gemeenschapsrecht waaraan de verenigbaarheid moet worden getoetst, zodat deze toetsing mijns inziens moet worden beperkt tot de in de verwijzingsbeschikking vermelde bepalingen, namelijk de bepalingen die in de eerste drie vragen aan de orde zijn. Zij betreft evenwel specifiek het niet in acht nemen van de waardevermindering van tweedehandse voertuigen. Dit punt is in feite alleen relevant voor de vraag van een discriminerende binnenlandse belastingheffing en dus voor de verenigbaarheid met artikel 90 EG. Zij hoort dus bij het eerste gedeelte van de derde vraag.

15 — Beschikkingen van 7 april 1995, *Grau Gomis e.a.* (C-167/94, Jurispr. blz. I-1023, punt 9); 25 februari 2003, *Simoncello en Boerio* (C-445/01, Jurispr. blz. I-1807, punten 22 en 23), en 11 februari 2004, *Cannito e.a.* (C-438/03, C-439/03, C-509/03 en C-2/04, Jurispr. blz. I-1605, punt 8).



*Belastingheffing op de invoer (eerste en tweede vraag)*

33. In haar opmerkingen is Németh in het bijzonder<sup>16</sup> van mening dat de registratiebelasting in feite een fiscale last van gelijke werking als een douanerecht is. Haar hoofdargumenten ter zake kunnen worden samengevat als volgt.

34. De registratiebelasting is geen belasting op het gebruik van een voertuig. Een andere belasting<sup>17</sup> vervult die functie. Deze wordt, als verbruiksbelasting, terugbetaald wanneer het voertuig, zij het tijdelijk, buiten gebruik wordt gesteld. De registratiebelasting wordt daarentegen — zoals een douanerecht waarmee zij dus vergelijkbaar is — terugbetaald wanneer het voertuig weer wordt uitgevoerd. Het is bovendien gekunsteld te stellen dat het belastbaar feit van deze belasting het in het verkeer brengen van het voertuig en niet de invoer ervan is, aangezien een voertuig, daargelaten zeer zeldzame uitzonderingen van marginaal belang, slechts wordt ingevoerd om het in het verkeer te gebruiken. In termen van continuïteit van de staatsinkomsten is de verbruiksbelasting eerst inge-

voerd om het verlies van het douanerecht te compenseren<sup>18</sup>, en vervolgens zelf vervangen door de registratiebelasting. Voor de registratie van een voertuig in Hongarije gelden andere procedures en moeten andere rechten worden betaald, zodat de registratiebelasting in feite niet in verband staat met de registratievereisten. Het geïnde bedrag staat slechts in een los en indirect verband met de werkelijke mate van milieubeschadiging door het voertuig; het is, door de motorcapaciteit, even nauw verbonden aan de waarde en kan dus als een ad-valoremrecht zoals een douanerecht worden beschouwd. Sinds de invoering van de registratiebelasting is de invoer van tweedehandse voertuigen in Hongarije volgens Némeths cijfers met 74,3 procent gedaald; daaruit blijkt dat de belasting de handel belemmert en een heffing van gelijke werking als een douanerecht is.

35. Volgens de Hongaarse en de Poolse regering en de Commissie daarentegen is de Hongaarse registratiebelasting geen door de artikelen 23 EG en 25 EG verboden invoerrecht of heffing van gelijke werking of een belasting op de invoer als zodanig. Ik ben het met hen eens en vind niets in Némeths argumenten, dat dat tegenspreekt.

16 — Németh betwist vele aspecten van de registratiebelasting. Verschillende ervan betreffen de algemene rechtvaardiging van de heffing van een registratiebelasting en van de berekeningsmethode ervan. Ik vat haar argumenten hier alleen samen voor zover zij verband houden met de verenigbaarheid van de belasting met het gemeenschapsrecht, waarover de nationale rechter duidelijkheid wenst.

17 — Het betreft de belasting op motorvoertuigen („gépjárműadó”), ingevoerd bij wet nr. LXXXII van 1991.

18 — Ik merk evenwel op dat de verbruiksbelasting in 1991 in Hongarije werd ingevoerd, terwijl de douanerechten op de invoer vanuit lidstaten van de Europese Gemeenschap tussen 1994 en 2001 geleidelijk werden afgeschaft.

36. Allereerst blijkt uit de arresten De Danske Bilimportør en Weigel<sup>19</sup> dat een belasting op de *registratie* van motorvoertuigen in beginsel niet wordt geheven wegens overschrijding van de grens van de lidstaat die deze belasting heeft ingevoerd, maar bij de *registratie* van het voertuig op het grondgebied van die staat. Een dergelijke belasting moet worden geacht deel uit te maken van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen op goederen. Zij moet dus worden getoetst aan artikel 90 EG.

37. Bovendien blijkt de registratiebelasting niet alleen te worden geheven op in Hongarije ingevoerde voertuigen, maar ook — tegen hetzelfde tarief en op basis van dezelfde criteria — op voertuigen van Hongaarse makelij.<sup>20</sup> Daaruit blijkt duidelijk dat het belastbaar feit volledig verschilt van invoer of grensoverschrijding.

38. Némeths stelling dat de registratiebelasting in feite van nagenoeg alle ingevoerde voertuigen zeer korte tijd na hun invoer wordt geheven, klopt ongetwijfeld. Evenzeer klopt evenwel dat, zoals zij zelf toegeeft, bepaalde voertuigen buiten de belastingheffing blijven. Sommige zijn bestemd voor gebruik buiten het openbaar verkeer, som-

mige alleen voor tentoonstelling in een museum of een verzameling, sommige misschien alleen als onderdelenbron. Geen daarvan hoeft te worden geregistreerd voor gebruik op de weg; er wordt dus ook geen registratiebelasting na invoer ervan geheven.

39. De overige kenmerken van de registratiebelasting waarop Németh de aandacht vestigt en waaruit haars inziens de verwantschap met douanerechten blijkt, doen niet af aan mijn standpunt.

40. In de eerste plaats, dat de registratiebelasting kan worden terugbetaald in soortgelijke omstandigheden als waarin het douanerecht kan worden terugbetaald<sup>21</sup>, bewijst geenszins dat de twee worden geheven ter zake van hetzelfde feit. Németh erkent hoe dan ook dat de registratiebelasting eveneens kan worden terugbetaald bij diefstal of vernietiging van het voertuig, omstandigheden die nimmer aanleiding tot terugbetaling van douanerechten zullen zijn, in welk systeem dan ook.

19 — Aangehaald in voetnoot 5, zie punt 9 hierboven.

20 — Dit argument wordt niet vermeld in de dossierstukken, maar in de zaak Nádásdi wordt vermeld dat in Hongarije voertuigen worden gefabriceerd door Magyar Suzuki Rt.

21 — Het gaat in casu om de oude Hongaarse douanerechten, aangezien de argumenten van Németh waarschijnlijk daarnaar verwijzen en niet naar de rechten van het gemeenschappelijke douanetarief, die de Republiek Hongarije thans heeft als lidstaat van de Gemeenschap.

41. In de tweede plaats is irrelevant dat de registratiebelasting althans gedeeltelijk kan zijn ingevoerd om de weggevallen inkomsten uit douanerechten op te vangen, die in het verkeer met de lidstaten van de Gemeenschap zijn afgeschaft. Het hoofddoel van alle belastingen is namelijk inkomsten te genereren. De aard van de ene belasting is niet bepalend voor die van de andere die met dat doel ervoor in de plaats komt.

42. In de derde plaats, ook al is het bedrag van de registratiebelasting in een bepaalde mate gerelateerd aan de waarde van het voertuig, en al zou de belasting daarom als een ad-valoremrecht zoals een douanerecht zijn te beschouwen, blijft het een feit dat vele andere heffingen — accijnzen en btw bijvoorbeeld — eveneens waardeheffingen zijn of sterk waardegerelateerd zijn en toch deel uitmaken van een zuiver binnenlands belastingstelsel.

43. Ten slotte, ook al is door de registratiebelasting de invoer van tweedehandse voertuigen in Hongarije gedaald en dus het handelsverkeer beperkt, is dit op zichzelf irrelevant voor toetsing aan de artikelen 23 EG en 25 EG. Deze artikelen verbieden niet elke maatregel die het handelsverkeer beperkt, maar „elke eenzijdig opgelegde geldelijke last, ongeacht de benaming of de

structuur ervan, die wegens grensoverschrijding op goederen wordt geheven”.<sup>22</sup> Artikel 28 EG verbiedt „kwantitatieve invoerbeperkingen en alle maatregelen van gelijke werking”. Nog afgezien van het feit dat het Hof niet wordt verzocht de Hongaarse registratiebelasting aan artikel 28 EG te toetsen, is het vaste rechtspraak dat de werkingssfeer van dit artikel „niet de belemmeringen omvat die onder andere, specifieke bepalingen vallen, en dat de belemmeringen van fiscale aard of van gelijke werking als douanerechten, bedoeld in de artikelen 23 EG, 25 EG en 90 EG, niet onder het verbod van artikel 28 EG vallen”.<sup>23</sup>

44. De Hongaarse registratiebelasting moet dus, aangezien zij duidelijk een *fiscale* last is en *niet wordt* geheven wegens het feit dat de voertuigen waarop zij van toepassing is, de grens overschrijden, worden getoetst aan artikel 90 EG.

*Discriminerende nationale belasting (derde vraag, eerste deel, en vierde vraag)*

45. In mijn conclusie in de zaak *Nádasdi* besprak ik de kenmerken van een belasting

22 — Zie bijvoorbeeld arrest van 23 april 2002, *Nygård* (C-234/99, Jurispr. blz. I-3657, punt 19, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 — Arrest *De Danske Bilimportører*, aangehaald in voetnoot 5, punt 32, en aldaar aangehaalde rechtspraak.

als de Hongaarse registratiebelasting, voor zover ze tweedehandse voertuigen betreft, in het licht van artikel 90, eerste alinea. Ik kwam tot de volgende conclusie:

van gelijksoortige tweedehandse voertuigen die reeds op het nationale grondgebied zijn geregistreerd, is voor dat surplus onverenigbaar met artikel 90, eerste alinea, EG.

„1) Om uit te maken of een belasting die op motorvoertuigen wordt geheven wanneer zij in een lidstaat voor het eerst in het verkeer worden gebracht, verenigbaar is met artikel 90, eerste alinea, EG voor zover zij van toepassing is op tweedehandse voertuigen, moet het effect van die belasting op de prijs van dergelijke voertuigen die nieuw worden ingevoerd uit een andere lidstaat worden vergeleken met het effect van de restbelasting op de prijs van soortgelijke tweedehandse voertuigen die in de eerste lidstaat reeds in het verkeer zijn en waarop die belasting reeds eerder is geheven. Een vergelijking met vóór de invoering van die belasting in de lidstaat in het verkeer gebrachte tweedehandse voertuigen is niet relevant.

3) Aan die onverenigbaarheid wordt niet afgedaan door het feit dat de betrokken belasting strekt tot het bereiken van doelstellingen van milieubescherming of uitsluitend wordt geheven op grond van objectieve criteria in verband met die bescherming.”

46. Voor de motivering van mijn standpunt verwijs ik naar mijn conclusie in die zaak. In de in de onderhavige zaak bij het Hof ingediende opmerkingen vind ik niets dat afdoet aan hetgeen ik daar heb gezegd.

2) Een belasting die op tweedehandse motorvoertuigen wordt geheven wanneer zij in een lidstaat voor het eerst in het verkeer worden gebracht, en waarvan de hoogte wordt berekend zonder dat rekening wordt gehouden met de eigenlijke waardevermindering van het voertuig, zodat zij bij toepassing op dergelijke uit andere lidstaten ingevoerde voertuigen hoger is dan de restbelasting die is vervat in de waarde

47. Aangezien de verwijzende rechter met zijn derde vraag duidelijkheid over de verenigbaarheid met artikel 90 EG als zodanig wenst en alleen zijn vierde vraag uitdrukkelijk betrekking heeft op tweedehandse voertuigen, is het evenwel noodzakelijk mijn beoordeling te completeren met een korte bespreking van de situatie wat de toepassing van de belasting op nieuwe voertuigen en ook wat artikel 90, tweede alinea, EG betreft.

48. Wat nieuwe voertuigen betreft, blijkt uit het dossier dat de registratiebelasting zonder onderscheid op in Hongarije en elders vervaardigde voertuigen wordt toegepast. Evenmin is gesteld dat zij tot bevoordeling van de afzet van voertuigen van eigen makelij ten opzichte van die uit andere lidstaten leidt.<sup>24</sup> Deze laatste worden dus nationaal niet hoger belast dan gelijksoortige nationale producten en de belasting blijkt, voor zover zij van toepassing is op nieuwe voertuigen, verenigbaar te zijn met artikel 90, eerste alinea, EG.

49. Artikel 90, tweede alinea, EG verbiedt zodanige binnenlandse belastingen, dat daardoor nationale producten zijdelings worden beschermd, die, hoewel zij niet gelijksoortig aan ingevoerde producten in de zin van de eerste alinea zijn, daarmee toch in een mededingingsverhouding staan.

50. In de onderhavige zaak zijn de betrokken ingevoerde goederen personenauto's en kampeerauto's, zowel nieuw als tweedehands, en er zijn in Hongarije gelijksoortige nationale producten. Niet is gesteld dat er andere nationale producten zijn die niet gelijksoortig zijn, maar die „toch gedeeltelijk, indirect of potentieel, in een mededingingsverhouding staan met sommige van [de ingevoerde producten]”.<sup>25</sup> Het is inderdaad moeilijk

voor te stellen welke producten dit zouden kunnen zijn. Derhalve is er mijns inziens geen plaats voor toetsing aan artikel 90, tweede alinea, EG.

*Artikel 33 van de Zesde richtlijn (derde vraag, tweede deel)*

51. Blijkens de verwijzingsbeschikking en de korte vermelding van de bepaling in haar opmerkingen acht Németh de Hongaarse registratiebelasting in strijd met artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn, omdat zij als omzetbelasting kan worden gekwalificeerd.

52. Deze bepaling is evenwel niet eenvoudig als een absoluut verbod van dergelijke belastingen geformuleerd. De lidstaten kunnen belastingen handhaven of invoeren „die niet het karakter van omzetbelasting bezitten”, *mits* zij „in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens”. De nationale rechter wenst met zijn derde vraag alleen te vernemen of een belasting als de onderhavige verenigbaar is met deze bepaling. Ik zal dus beide aspecten bespreken, hoewel ik hier niet lang over hoef uit te weiden.

<sup>24</sup> — Zie punt 13 hierboven.

<sup>25</sup> — Zie punt 14 hierboven.

53. In de eerste plaats bezit de Hongaarse registratiebelasting niet de vier wezenlijke btw-kenmerken die volgens vaste rechtspraak van het Hof noodzakelijk zijn voor kwalificatie van een belasting als een door de Zesde richtlijn verboden omzetbelasting. Deze btw-kenmerken zijn de volgende:

- de belasting is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten;
- het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt;
- de heffing ervan vindt plaats in elke fase van het productie- en distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging;
- de belastingplichtige kan de in eerdere fasen voldane bedragen op de verschuldigde belasting in mindering brengen,

zodat de belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt.

54. De registratiebelasting zoals die is omschreven, bezit geen van deze kenmerken. Zij is alleen van toepassing op een beperkte categorie goederen, namelijk personenauto's en kampeerauto's. Zij is niet evenredig aan de prijs van deze goederen, maar wordt geheven tegen vaste percentages op basis van technische kenmerken die zowel duur geprijsde nieuwe voertuigen als sterk in waarde gedaalde tweedehandse voertuigen kunnen hebben. Zij wordt slechts geheven in een enkele fase van het bestaan van een voertuig, namelijk op het tijdstip waarop het voor het eerst in Hongarije in het verkeer wordt gebracht. Ten slotte is niet voorzien in aftrek van een vergelijkbare, in een eerdere fase betaalde belasting.

55. In de tweede plaats geeft, zoals gezegd, de heffing van de registratiebelasting geen aanleiding tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding. Het belastbaar feit is het voor het eerst in het verkeer brengen in Hongarije. Voertuigen kunnen voor andere doeleinden dan gebruik in het verkeer worden ingevoerd, zonder aan de belasting onderworpen te zijn. En de belasting is ook van toepassing op in Hongarije vervaardigde voertuigen die de grens niet overschrijden.

## Conclusie

56. In het licht van voorgaande overwegingen geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Bács-Kiskun Megyei Bíróság te beantwoorden als volgt:

„Eerste en tweede vraag

- Een belasting die op motorvoertuigen wordt geheven wanneer zij voor het eerst in een lidstaat in het verkeer worden gebracht, ongeacht waar zij zijn vervaardigd en met uitsluiting van ingevoerde voertuigen die niet voor gebruik in het verkeer zijn bestemd, is geen invoerrecht of heffing van gelijke werking in de zin van de artikelen 23 EG en 25 EG en geeft evenmin aanleiding tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding in de zin van artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

Derde vraag (eerste deel) en vierde vraag

- Wanneer een dergelijke belasting zonder onderscheid van toepassing is op in de betrokken lidstaat vervaardigde nieuwe voertuigen en op in andere lidstaten vervaardigde nieuwe voertuigen en zij de afzet van de eerstgenoemden niet bevoordeelt ten opzichte van die van de laatstgenoemden, is zij in zoverre verenigbaar met artikel 90, eerste alinea, EG.

- Een belasting die op tweedehandse motorvoertuigen wordt geheven wanneer zij in een lidstaat voor het eerst in het verkeer worden gebracht, en waarvan het bedrag wordt berekend zonder dat rekening wordt gehouden met de eigenlijke waardevermindering van het voertuig, zodat zij bij toepassing op dergelijke uit andere lidstaten ingevoerde voertuigen hoger is dan de restbelasting die is vervat in de waarde van gelijksoortige tweedehandse voertuigen die reeds op het nationale grondgebied zijn geregistreerd, is voor dat surplus onverenigbaar met artikel 90, eerste alinea, EG.
  
- Wanneer er geen andere nationale producten zijn die niet gelijksoortig zijn aan nieuwe of tweedehandse motorvoertuigen, maar die toch gedeeltelijk, indirect of potentieel in een mededingingsverhouding ermee staan, is er geen plaats voor toetsing van een dergelijke belasting aan artikel 90, tweede alinea, EG.

Derde vraag (tweede deel)

- Een belasting die alleen op personenauto's en kampeerauto's van toepassing is, die tegen vaste percentages op basis van technische kenmerken wordt geheven, die slechts wordt geheven wanneer een voertuig voor het eerst in een lidstaat in het verkeer wordt gebracht, en waarvoor niet is voorzien in aftrek van een vergelijkbare, in een eerdere fase betaalde belasting, kan niet worden gekwalificeerd als een omzetbelasting in de zin van artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG)."