

62000J0101

Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 19 september 2002. - Tulliasiamies en Antti Siilin. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Korkein hallinto-oikeus - Finland. - Belasting op ingevoerde gebruikte voertuigen - Artikel 95, eerste alinea, EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 90, eerste alinea, EG) - Zesde BTW-richtlijn. - Zaak C-101/00.

Jurisprudentie 2002 bladzijde I-07487

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

1. Fiscale bepalingen - Binnenlandse belastingen - Belasting op ingevoerde gebruikte voertuigen - Bepaling van belastbare waarde - Verwijzing naar communautair douanewetboek - Toelaatbaarheid - Variatie naar gelang van handelsstadium - Toelaatbaarheidsvoorwaarde - Belastingbedrag dat restbedrag in waarde van vergelijkbaar voertuig op nationale markt niet overschrijdt

[EG-Verdrag, art. 95, eerste alinea (thans, na wijziging, art. 90, eerste alinea, EG)]

2. Fiscale bepalingen - Binnenlandse belastingen - Belasting op ingevoerde gebruikte voertuigen - Belasting gedurende eerste zes maanden te rekenen vanaf registratie of ingebruikneming van voertuig gelijk aan belasting op vergelijkbaar nieuw voertuig en vanaf zevende maand lineair verminderd - Ontoelaatbaarheid

[EG-Verdrag, art. 95, eerste alinea (thans, na wijziging, art. 90, eerste alinea, EG)]

3. Fiscale bepalingen - Binnenlandse belastingen - Belasting op ingevoerde gebruikte voertuigen - Forfaitaire berekening van werkelijke waardevermindering aan hand van algemene en abstracte criteria - Toelaatbaarheidsvoorwaarden - Uitsluiting van elke discriminerende werking - Bekendmaking van criteria - Mogelijkheid om toepassing van forfaitaire berekening in bijzondere gevallen aan te vechten

[EG-Verdrag, art. 95, eerste alinea (thans, na wijziging, art. 90, eerste alinea, EG)]

4. Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Verbod om andere nationale belastingen met karakter van omzetbelasting te heffen - Begrip omzetbelasting" - Draagwijdte - Finse belasting die

wordt aangeduid als belasting over toegevoegde waarde" en wordt geheven over motorrijtuigenbelasting - Daarvan uitgesloten

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 33)

5. Fiscale bepalingen - Binnenlandse belastingen - Belasting op ingevoerde gebruikte voertuigen - Belasting geheven over motorrijtuigenbelasting - Toelaatbaarheidsvoorwaarde - Belastingbedrag dat restbedrag in waarde van vergelijkbaar voertuig op nationale markt niet overschrijdt

[EG-Verdrag, art. 95, eerste alinea (thans, na wijziging, art. 90, eerste alinea, EG)]

Samenvatting

1. Artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag (thans, na wijziging, artikel 90, eerste alinea, EG) staat een lidstaat toe op uit een andere lidstaat ingevoerde gebruikte voertuigen een stelsel van belastingheffing toe te passen waarbij de belastbare waarde wordt bepaald op basis van de douanewaarde zoals omschreven in de verordeningen nr. 2913/92 tot vaststelling van het communautair douanewetboek en nr. 2454/93 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92, maar verzet zich ertegen dat de belastbare waarde varieert naar gelang van het handelsstadium wanneer hier, althans in bepaalde gevallen, uit kan voortvloeien dat de belasting op een ingevoerd gebruikt voertuig hoger is dan de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig.

(cf. punt 61, dictum 1)

2. Artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag (thans, na wijziging, artikel 90, eerste alinea, EG) verzet zich ertegen dat een lidstaat op uit een andere lidstaat ingevoerde gebruikte voertuigen een stelsel van belastingheffing toepast waarbij de belasting op die voertuigen:

- gedurende de eerste zes maanden te rekenen vanaf de registratie of de ingebruikneming van het voertuig gelijk is aan de belasting op een gelijksoortig nieuw voertuig, en

- van de zevende tot en met de honderdvijftigste maand van gebruik van het voertuig gelijk is aan de belasting op een gelijksoortig nieuw voertuig, lineair verminderd met een percentage van 0,5 % per volledige kalendermaand,

aangezien een dergelijk stelsel van belastingheffing geen rekening houdt met de werkelijke waardevermindering van het voertuig en niet in elke situatie kan waarborgen dat de vastgestelde belasting niet hoger is dan de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig.

(cf. punt 80, dictum 2)

3. Wanneer een lidstaat op uit andere lidstaten ingevoerde gebruikte voertuigen een stelsel van belastingheffing toepast waarin de werkelijke waardevermindering van voertuigen op algemene en abstracte wijze op basis van nationaalrechtelijke criteria is vastgelegd, vereist artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag (thans, na wijziging, artikel 90, eerste alinea, EG) dat dit stelsel van belastingheffing in dier voege wordt opgezet dat, redelijke schattingen die inherent zijn aan een stelsel van dit type daargelaten, iedere discriminerende werking is uitgesloten. Dit vereiste veronderstelt dat de criteria volgens welke de waardevermindering van voertuigen forfaitair wordt berekend, bekend worden gemaakt, en dat de eigenaar van een uit een andere lidstaat ingevoerd gebruikt voertuig de toepassing van een forfaitaire berekening kan aanvechten. Daartoe kan het noodzakelijk zijn dat de eigenschappen van het voertuig worden onderzocht om na te gaan of de

erop toegepaste belasting niet hoger is dan de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig.

(cf. punt 89, dictum 3)

4. Een belasting zoals die bedoeld in artikel 5 van de Finse motorrijtuigenbelastingwet, die in het nationale recht wordt aangeduid als een belasting over de toegevoegde waarde" geheven over de motorrijtuigenbelasting, vormt geen belasting over de toegevoegde waarde" in de zin van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, in de versie van richtlijn 92/111 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, en is verenigbaar met artikel 33 van deze richtlijn.

(cf. punt 107, dictum 4)

5. Artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag (thans, na wijziging, artikel 90, eerste alinea, EG) verzet zich tegen de heffing van een belasting zoals die bedoeld in artikel 5 van de Finse motorrijtuigenbelastingwet, die wordt geheven over de motorrijtuigenbelasting, voorzover het bedrag dat uit hoofde van die belasting wordt geheven over een uit een andere lidstaat ingevoerd gebruikt voertuig hoger is dan het bedrag van de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig.

(cf. punt 117, dictum 5)

Partijen

In zaak C-101/00,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van de Korkein hallinto-oikeus (Finland), in een procedure ingeleid door

Tulliasiamies, en

Antti Siilin,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 95, eerste alinea, EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 90, eerste alinea, EG) en van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), in de versie van richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB L 384, blz. 47),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, S. von Bahr, A. La Pergola, M. Wathelet (rapporteur) en C. W. A. Timmermans, rechters,

advocaat-generaal: C. Stix-Hackl,

griffier: L. Hewlett, administrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- A. Siilin, vertegenwoordigd door P. Snell, oikeustieteen kandidaatti,
- de Finse regering, vertegenwoordigd door T. Pynnä en E. Bygglin als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en I. Koskinen als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Siilin, de Finse regering en de Commissie ter terechtzitting van 12 september 2001,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 oktober 2001,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 15 maart 2000, ingekomen bij de griffie van het Hof op 17 maart daaraanvolgend, heeft de Korkein hallinto-oikeus (hoogste administratief Hof) krachtens artikel 234 EG zes prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 95, eerste alinea, EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 90, eerste alinea, EG) en de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), in de versie van richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB L 384, blz. 47; hierna: Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in het kader van twee procedures die bij de Korkein hallinto-oikeus aanhangig zijn gemaakt door A. Siilin en door de tulliasiamies (gemachtigde van het directoraat-generaal voor douane) tegen een beschikking van de Uudenmaan lääninoikeus (administratieve rechtbank) in een geding tussen Siilin en de Finse douaneadministratie over de belasting die is geheven bij de invoer in de Republiek Finland van een gebruikt voertuig dat Siilin in een andere lidstaat had gekocht.

Nationaal rechtskader

3 De relevante nationale bepalingen zijn vervat in de autoverolaki (1482/1994) (motorrijtuigenbelastingwet) van 29 december 1994, in de in 1998 toepasselijke versie (hierna motorrijtuigenbelastingwet"), en de arvonlisäverolaki (1501/1993) (wet op de belasting over de toegevoegde waarde), zoals gewijzigd bij wetten (1483/1994), (1486/1994) en (1767/1995) (hierna: wet op de BTW").

4 § 1 van de motorrijtuigenbelastingwet bepaalt dat de motorrijtuigenbelasting moet worden betaald vóór de registratie of de ingebruikneming van personenwagens en tot andere categorieën behorende voertuigen. De tieliikennelaki (267/81) (wet op het wegverkeer) bevat de criteria op grond waarvan een motorvoertuig onder een bepaalde categorie moet worden ingedeeld.

5 § 6, eerste alinea, van de motorrijtuigenbelastingwet luidt: De belasting is gelijk aan de belastbare waarde van het voertuig, verminderd met 4 600 FIM. Zij bedraagt evenwel altijd

minstens 50 % van de belastbare waarde van het voertuig."

6 § 7 van de motorrijtuigenbelastingwet bepaalt:

De belasting op een ingevoerd gebruikt voertuig is gelijk aan de belasting op een gelijksoortig nieuw voertuig, evenwel verminderd met 0,5 % voor elke volle kalendermaand die op de datum van de belastingaangifte is verstreken sinds het tijdstip waarop het voertuig zes maanden was geregistreerd of in gebruik was. Indien de datum van eerste registratie of ingebruikneming niet op betrouwbare wijze kan worden gepreciseerd, wordt de duur van het gebruik berekend vanaf het einde van het bouwjaar. De belasting wordt slechts gedurende de eerste 150 maanden verminderd.

Bij gebreke van een gelijksoortig nieuw voertuig wordt de belasting bepaald aan de hand van de belasting voor een nagenoeg gelijksoortig nieuw voertuig met vergelijkbare technische en andere kenmerken. [...]

[...]

Dit artikel is niet van toepassing op voertuigen wanneer [...] ten minste 25 jaren zijn verstreken na het einde van hun bouwjaar."

7 Volgens § 10 van de motorrijtuigenbelastingwet wordt een ingevoerd voertuig als gebruikt beschouwd, wanneer het volgens betrouwbare gegevens meer dan 10 000 km heeft gereden en het meer dan zes maanden in het buitenland was geregistreerd.

8 § 11 van de motorrijtuigenbelastingwet bepaalt:

De grondslag van de belastbare waarde van een ingevoerd voertuig is de transactiewaarde van het voertuig voor de belastingplichtige, verminderd met de in § 16 bedoelde bedragen.

De transactiewaarde van een voertuig bij invoer is:

1) de douanewaarde op grond van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek [PB L 302, blz. 1; hierna: ,douanewetboek], en verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92 [PB L 253, blz. 1; hierna: ,uitvoeringsverordening], wanneer het niet gaat om een communautaire verwerving; en

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

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

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

[...]"

9 Blijkens de verwijzingsbeschikking heeft de Commissie een aanmaningsbrief gezonden inzake het stelsel van belastingheffing volgens de motorrijtuigenbelastingwet in de in maart 1998 geldende en derhalve op de feiten in het hoofdgeding toepasselijke versie. De Finse regering heeft op 29 juni 1998 geantwoord voornemens te zijn tegen de herfst 1998 de noodzakelijke voorstellen vast te stellen om de door de Commissie bekritiseerde bepalingen van die wet te wijzigen.

10 De wet houdende wijziging van de motorrijtuigenbelastingwet (1160/1998) is op 15 januari 1999 in werking getreden en heeft met name het percentage gewijzigd waarmee de op een gebruikt voertuig verschuldigde belasting wordt verminderd. Het voordien op 0,5 % van de belasting voor een gelijksoortig of nagenoeg gelijksoortig nieuw voertuig vastgestelde verminderingspercentage bedraagt thans 0,6 % voor de eerste 100 gebruiksmaanden, 0,9 % voor de 100 volgende maanden en daarna 0,4 %. Deze twee percentages worden berekend over de restwaarde van de belasting aan het einde van de vorige maand. Deze wijzigingswet is evenwel niet van toepassing op de feiten in het hoofdgeding en doet derhalve niet ter zake in onderhavige zaak.

11 § 5 van de motorrijtuigenbelastingwet bepaalt dat degene die deze belasting verschuldigd is, ook gehouden is tot betaling van belasting over de toegevoegde waarde op de motorrijtuigenbelasting, waarvan het bedrag - dat overeenstemt met een percentage van de motorrijtuigenbelasting - is vastgesteld in de wet op de BTW.

12 § 102, lid 1, punt 4, van de wet op de BTW luidt:

De belastingplichtige kan met het oog op een aan belasting onderworpen handelsactiviteit in mindering brengen

[...]

4) de belasting over de toegevoegde waarde op de overeenkomstig de motorrijtuigenbelastingwet betaalde motorrijtuigenbelasting."

13 § 102, lid 1, punt 4, van de wet op de BTW is slechts gedurende één jaar toegepast. De bepaling is ingetrokken bij wet (1767/1995) van 29 december 1995, die op 1 januari 1996 in werking is getreden.

14 § 102 ter van de wet op de BTW bepaalt:

Voor gebruikmaking van het recht op aftrek van de BTW op de motorrijtuigenbelasting, moet de aanslag in genoemde belasting met vermelding van het verschuldigde bedrag worden overgelegd."

15 Blijkens § 141, punt 5, van de wet op de BTW, vinden de aftrekken met betrekking tot de in § 102, lid 1, punt 4, van deze wet bedoelde belasting plaats voor de maand waarin die belasting wordt betaald.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

16 Op 2 maart 1998 heeft Siilin in een garage in Duitsland voor de prijs van 7 350 DEM een gebruikte personenwagen van het merk Mercedes-Benz (model 190 2.0 Diesel) gekocht. Deze auto was op 13 november 1986 in gebruik genomen en had een kilometerstand van 180 000 km. Het voertuig was voorzien van een automatische transmissie en een schuifdak.

17 Op 20 april 1998 heeft Siilin dit voertuig in Finland ingevoerd en bij het douanekantoor van de regio Helsinki (hierna douanekantoor") aangegeven voor de motorrijtuigenbelasting.

18 Bij beschikking van 20 april 1998 (hierna: belastingaanslag") heeft het douanekantoor de door Siilin te betalen motorrijtuigenbelasting vastgesteld op 46 288 FIM en de BTW daarover (geïnd tegen het tarief van 22 %) op 10 183 FIM, zijnde in totaal 56 471 FIM.

19 Het douanekantoor heeft dit bedrag berekend op basis van een vergelijking van het gebruikte voertuig van Siilin met een ander model van hetzelfde merk, waarvan het model (C 220 D) verschild maar nagenoeg dezelfde technische kenmerken had als het model van het voertuig van Siilin. De catalogusprijs zonder belasting voor dit referentievoertuig in nieuwstaat bedroeg in Duitsland 41 000 DEM. Het douanekantoor heeft deze prijs verhoogd met 2 200 DEM voor de automatische transmissie alsmede 1 680 DEM voor het schuifdak. De belastbare waarde werd bijgevolg vastgesteld op 44 980 DEM, zijnde na omzetting 136 851 FIM. Overeenkomstig de Finse motorrijtuigenbelastingwet zijn op dit bedrag een forfaitaire aftrek van 4 600 FIM alsmede een bedrag van 85 963 FIM in mindering gebracht, hetgeen overeenstemt met een waardeverminderingsscoëfficiënt van 65 %.

20 Op 21 april 1998 heeft Siilin de motorrijtuigenbelasting en de belasting over de toegevoegde waarde daarover aan het douanekantoor betaald. Hij heeft vervolgens bij het bevoegde Uudenmaan lääninoikeus beroep ingesteld tegen de belastingaanslag.

21 Hij heeft aangevoerd dat het bedrag van de belasting op het door hem ingevoerde voertuig hoger was dan de belasting die nog rust op de waarde van een zich reeds op de Finse markt bevindend voertuig dat in Finland in nieuwstaat is geregistreerd en qua ouderdom, kenmerken en staat gelijksoortig is. Bijgevolg was hij van mening dat de geheven belasting discriminerend en strijdig met artikel 95 van het Verdrag was. Dienaangaande heeft hij verwezen naar de arresten van 9 maart 1995, Nunes Tadeu (C-345/93, Jurispr. blz. I-479), en 23 oktober 1997, Commissie/Griekenland (C-375/95, Jurispr. blz. I-5981), met het betoog dat de waardevermindering van een voertuig niet lineair mag zijn en dat de waarde ervan met meer dan 5 % per jaar daalt.

22 Siilin heeft tevens aangevoerd dat de heffing van belasting op de toegevoegde waarde op de motorrijtuigenbelasting in strijd is met de Zesde richtlijn, zodat deze belasting niet mocht worden toegepast.

23 Siilin heeft derhalve nietigverklaring gevorderd van de aanslag in de belasting over de toegevoegde waarde over de motorrijtuigenbelasting. Bovendien heeft hij verzocht dat de zaak naar het douanekantoor zou worden terugverwezen voor wat de motorrijtuigenbelasting betreft, voor de vaststelling van een belasting die niet hoger zou zijn dan de belasting die nog rust op de waarde van een reeds op de Finse markt aanwezig voertuig dat in Finland in nieuwstaat is geregistreerd en qua ouderdom, kenmerken en staat gelijksoortig is.

24 Het douanekantoor heeft geconcludeerd tot verwerping van het beroep van Siilin met het betoog, dat de motorrijtuigenbelasting en de daarover geheven BTW in overeenstemming met het Finse recht zijn vastgesteld.

25 In zijn beschikking van 3 juni 1999 heeft het Uudenmaan lääninoikeus vastgesteld dat het strookte met § 7 van de motorrijtuigenbelastingwet dat het bedrag van de op het voertuig van Siilin te heffen belasting is vastgesteld op basis van de belasting op een qua technische en andere kenmerken gelijksoortig nieuw voertuig, welke belasting wordt verminderd overeenkomstig bij die wet voorziene regels.

26 Het Uudenmaan lääninoikeus heeft er evenwel op gewezen dat het in het hoofdgeding aan de orde zijnde voertuig een vanuit een andere lidstaat in Finland ingevoerd gebruikt voertuig is, en heeft in herinnering gebracht dat het Hof van Justitie in het reeds aangehaalde arrest Nunes Tadeu heeft geoordeeld dat de heffing door een lidstaat van een belasting op uit een andere

lidstaat afkomstige gebruikte voertuigen in strijd is met artikel 95 van het Verdrag, wanneer het bedrag van de belasting, dat is berekend zonder rekening te houden met de werkelijke waardevermindering van het voertuig, hoger is dan de belasting die nog rust op de waarde van vergelijkbare gebruikte motorvoertuigen die reeds op het nationale grondgebied zijn geregistreerd.

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

28 Aangaande de belasting over de toegevoegde waarde over de motorrijtuigenbelasting heeft het Uudenmaan lääninoikeus geoordeeld dat de heffing daarvan niet in strijd was met de Zesde richtlijn omdat het niet ging om een belasting die gezien haar wezenlijke kenmerken een belasting over de toegevoegde waarde" in de zin van die richtlijn is of een door artikel 33 van deze richtlijn verboden omzetbelasting.

29 Aangezien het evenwel het onderdeel van de belastingaanslag inzake de motorrijtuigenbelasting op grond van het te hoge bedrag ervan had nietig verklaard, heeft het Uudenmaan lääninoikeus overwogen dat de belasting over de toegevoegde waarde over genoemde belasting eveneens te hoog zou kunnen zijn. Het heeft derhalve ook deze aanslag nietig verklaard en de zaak naar het douanekantoor terugverwezen voor wat de belasting over de toegevoegde waarde betreft.

30 Bij de Korkein hallinto-oikeus zijn twee verzoekschriften ingediend ter verkrijging van toelating tot het instellen van hoger beroep tegen deze beschikking van de Uudenmaan lääninoikeus.

31 Het eerste verzoekschrift, ingediend door het tulliasiamies, strekt tot nietigverklaring van de beschikking van het Uudenmaan lääninoikeus voor wat zowel de motorrijtuigenbelasting betreft als de daarop betrekking hebbende belasting over de toegevoegde waarde. Het tweede, door Siilin ingediende, verzoekschrift heeft enkel betrekking op het deel van die beschikking inzake de over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting over de toegevoegde waarde. Siilin vordert dienaangaande nietigverklaring van die beschikking en vaststelling dat over het door hem ingevoerde voertuig geen BTW mag worden geheven.

32 In die omstandigheden heeft de Korkein hallinto-oikeus besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

De motorrijtuigenbelasting

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

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

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

Kan artikel 95 van het Verdrag [...] aldus worden uitgelegd, dat een dergelijke nationale belastingregeling niet discriminerend is, wanneer met name in aanmerking wordt genomen dat:

- het uitgangspunt de belasting op een gelijksoortig nieuw voertuig is;*
- volgens de vroegere regeling de motorrijtuigenbelasting pas na zes maanden werd verlaagd;*
- de belasting zowel volgens de vroegere als volgens de huidige regeling op de vermelde wijze lineair wordt verlaagd?*

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

De BTW op de motorrijtuigenbelasting

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

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

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

Aangaande de vragen met betrekking tot de motorrijtuigenbelasting

33 De eerste drie vragen strekken ertoe te vernemen of een lidstaat volgens artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag op uit een andere lidstaat ingevoerde gebruikte voertuigen een belasting mag heffen met de kenmerken van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde motorrijtuigenbelasting.

De eerste prejudiciële vraag

34 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een lidstaat volgens artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag op uit een andere lidstaat ingevoerde gebruikte voertuigen een stelsel van belastingheffing mag toepassen waarbij de belastbare waarde, vastgesteld op basis van de douanewaarde in de zin van het communautaire douanewetboek en de uitvoeringsverordening daarvan, varieert naargelang van het handelsstadium waarin de importeur van het voertuig optreedt.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

35 Siilin voert om te beginnen aan dat de in Finland in nieuwstaat ingevoerde voertuigen hoofdzakelijk worden ingevoerd door officiële importeurs, aangezien voor een zelfde nieuw voertuig de door een officiële importeur aan de consument aangeboden prijs duidelijk lager is dan de prijs die een particulier betaalt wanneer hij het voertuig rechtstreeks in Finland invoert. Laatstgenoemde prijs omvat de door de distributiekanaalen van de lidstaat van de verkoper ingehouden marges, die gemiddeld 30 % van de koopprijs uitmaken.

36 Siilin voert tevens aan dat de belasting die nog begrepen is in de waarde van een zich reeds op de Finse markt bevindend gebruikt voertuig lager is dan de belasting op een gebruikt voertuig dat door een particulier wordt ingevoerd, omdat rekening wordt gehouden met het handelsstadium waarin de importeur van het voertuig optreedt.

37 Hij voert tevens aan dat de belasting die wordt geheven op een in nieuwstaat door de officiële importeur van het merk ingevoerd voertuig wordt berekend op basis van de daadwerkelijke prijs waartegen die importeur het heeft gekocht en dat die belasting begrepen is in de prijs bij verkoop van het nieuwe voertuig aan de eindgebruiker, waarvan zij 26 à 30 % uitmaakt. Het is derhalve niet de verkoopprijs van het nieuwe voertuig voor de consument, welke de marge van de verdeler omvat (die volgens Siilin in het algemeen 25 % van de verkoopprijs uitmaakt) en andere daarmee verband houdende bedragen, die in aanmerking wordt genomen om de Finse belasting op een op deze wijze ingevoerd nieuw voertuig te berekenen.

38 Om de belasting te berekenen die verschuldigd is wanneer een particulier een gebruikt voertuig invoert, moet volgens Siilin daarentegen de belastbare waarde worden vastgesteld op basis van de verkoopprijs voor de consument van een gelijksoortig nieuw voertuig. Het verschil tussen deze en de in het vorige punt beschreven berekeningswijze voor de invoer van een nieuw voertuig door de officiële importeur heeft tot gevolg dat de belastbare waarde van een gebruikt voertuig te hoog wordt gewaardeerd ten opzichte van die van een nieuw voertuig en dat de belasting op ingevoerde gebruikte voertuigen 40 tot 70 % bedraagt van de prijs die de consument in Finland betaalt voor de aankoop van een gelijksoortig gebruikt voertuig.

39 Volgens Siilin leidt de vaststelling door de Finse autoriteiten van de belastbare waarde van een ingevoerd gebruikt voertuig op basis van de douanewaarde ervan, waarbij rekening wordt

gehouden met het handelsstadium waarin de importeur optreedt, in feite ertoe dat de belasting op een dergelijk voertuig verhoudingsgewijs ten minste het dubbele bedraagt van de belasting op een gelijksoortig voertuig dat de officiële importeur van het merk in Finland in nieuwstaat heeft ingevoerd en dat later als gebruikt voertuig op de Finse markt wordt doorverkocht.

40 De Finse regering brengt daartegen in dat artikel 95 van het Verdrag zich niet verzet tegen een belasting zoals de motorrijtuigenbelasting die in Finland volgens objectieve criteria wordt geheven zowel op nieuwe als op gebruikte voertuigen (arresten van 15 maart 1983, Commissie/Italië, 319/81, Jurispr. blz. 601; 4 maart 1986, Commissie/Denemarken, 106/84, Jurispr. blz. 833, en 7 april 1987, Commissie/Frankrijk, 196/85, Jurispr. blz. 1597).

41 In het bijzonder kan haars inziens de motorrijtuigenbelasting niet strijdig met artikel 95 van het Verdrag worden geacht op grond dat rekening wordt gehouden met het handelsstadium van de voertuigen om de belastbare waarde ervan vast te stellen. Dienaangaande betoogt de Finse regering dat de belastbare waarde van zowel een nieuw voertuig als van een gebruikt voertuig wordt vastgesteld op basis van de communautaire douanewetgeving. De belastbare waarde van een nieuw voertuig wordt doorgaans vastgesteld volgens de in artikel 29 van het communautaire douanewetboek vastgestelde procedure, te weten op basis van de transactiewaarde van het goed. Volgens de Finse regering kan een en ander leiden tot een naargelang van de betaalde prijs en het handelsstadium verschillende belastbare waarde voor twee nieuwe vergelijkbare voertuigen. Om de belastbare waarde te bepalen van een gebruikt voertuig is de meest gebruikelijke werkwijze van de door artikel 31 van het douanewetboek voorziene mogelijkheden om, wanneer degene die motorrijtuigenbelasting verschuldigd is een consument is, uit te gaan van de laagste prijs, zonder belasting, voor de consument van een gelijksoortig nieuw voertuig, hetzij in het land van aankoop van het gebruikte voertuig, hetzij op de Finse markt.

42 De Commissie voert aan dat artikel 95 van het Verdrag zich er niet tegen verzet dat een lidstaat een stelsel van belastingheffing toepast op grond waarvan de motorrijtuigenbelasting op een uit een andere lidstaat ingevoerd gebruikt voertuig wordt vastgesteld op basis van de belasting die op het moment van de belasting van het gebruikte voertuig op een nieuw referentievoertuig wordt toegepast en op basis van een vermindering wegens de ouderdom van het voertuig volgens wettelijk vastgelegde regels, wanneer aan twee voorwaarden is voldaan.

43 In de eerste plaats moet het referentievoertuig volgens de Commissie op alle vlakken gelijk zijn aan het ingevoerde gebruikte voertuig, dat wil zeggen het moet gaan om hetzelfde model en type als het ingevoerde voertuig en andere kenmerken moeten gelijksoortig zijn. Wanneer een dergelijk voertuig niet meer in de handel is op het moment van belasting van het ingevoerde gebruikte voertuig, moet het referentievoertuig een voordien in de handel gebracht voertuig van identiek type en model zijn. De waarde van het referentievoertuig mag dan eventueel worden aangepast aan de inflatie.

44 In de tweede plaats mag de aldus vastgestelde motorrijtuigenbelasting niet hoger zijn dan de belasting die nog rust op de waarde van vergelijkbare, in de lidstaat van invoer reeds geregistreerde gebruikte voertuigen.

45 De Commissie betoogt evenwel dat artikel 95 van het Verdrag zich ertegen verzet dat een lidstaat een stelsel van belastingheffing toepast waarin rekening wordt gehouden met de verschillende handelsstadia, wanneer dit tot gevolg heeft dat het bedrag van de belasting op een ingevoerd gebruikt voertuig verschilt van het gemiddelde bedrag van de belasting die nog rust op de waarde van reeds op het nationale grondgebied geregistreerde gebruikte voertuigen.

46 Zij meent dat het arrest van 17 juni 1998, *Grundig Italiana* (C-68/96, Jurispr. blz. I-3775), relevant is in dit verband, ook al had de aan dit arrest ten grondslag liggende zaak geen betrekking op de automobielsector, maar op een Italiaanse verbruiksbelasting op audiovisuele en foto-optische producten. In punt 16 van dat arrest verklaart het Hof voor recht dat in het geval van

een naar de waarde van het product berekende belasting, het discriminatieverbod van artikel 95 van het Verdrag wordt geschonden, wanneer alleen bij het ingevoerde product waarderingsfactoren in aanmerking worden genomen die de waarde ervan ten opzichte van het overeenkomstige nationale product kunnen vergroten.

47 De Commissie overweegt dat de inaanmerkingneming van het handelsstadium waarin de importeur van het voertuig optreedt om de handelswaarde, en bijgevolg de belastbare waarde, van het ingevoerde gebruikte voertuig vast te stellen, een in het reeds aangehaalde arrest *Grundig Italiana* bedoeld beoordelingscriterium is en derhalve strijdig is met artikel 95 van het Verdrag, omdat een en ander leidt tot een ongerechtvaardigde verhoging van de waarde van dit voertuig, hetgeen onverenigbaar is met het non-discriminatiebeginsel.

48 De Commissie heeft ter terechtzitting tevens een cijfervoorbeeld gegeven teneinde de discriminerende werking van de motorrijtuigenbelasting voor ingevoerde gebruikte voertuigen aan te tonen. Na in Duitsland de tegenwaarde van 3 758 euro te hebben betaald om zijn gebruikt voertuig te verwerven, heeft Siilin in Finland de tegenwaarde van 7 785,08 euro moeten betalen uit hoofde van de motorrijtuigenbelasting en 1 712,64 euro uit hoofde van daarop geheven BTW. In totaal heeft zijn voertuig hem derhalve 13 255,74 euro gekost. De gemiddelde prijs op de Finse markt van een gebruikt voertuig zoals dat van Siilin, in Finland in nieuwstaat geregistreerd, bedroeg daarentegen ten tijde van de feiten in het hoofdgeding 9 500 euro, hetgeen wordt bevestigd door het door Auto-Data Oy op 21 april 1998 afgegeven waardecertificaat van Siilin's voertuig. Onder verwijzing naar het door Siilin in bijlage bij zijn antwoord op de vragen van het Hof ingediende document, afkomstig van het informatiecentrum van de automobielsector en getiteld *Samenstelling van de prijs van een personenauto*, stelt de Commissie vast dat de motorrijtuigenbelasting op 1 januari 1997 29,28 % van de detailprijs van een voertuig uitmaakte. Zij leidt hieruit af dat het bedrag van de belasting die nog rust op de waarde van een gebruikt voertuig dat vergelijkbaar is met dat van Siilin, te weten 9 500 euro, hooguit 2 850 euro bedroeg. De Commissie stelt dan ook vast dat Siilin meer dan 13 000 euro heeft moeten betalen voor het door hem ingevoerde gebruikte voertuig, daar waar hij slechts 9 500 euro zou hebben betaald wanneer hij een vergelijkbaar voertuig op de Finse markt had gekocht.

Beoordeling door het Hof

49 Om te beginnen zij vastgesteld dat de motorrijtuigenbelastingwet naar het communautair douanewetboek en de uitvoeringsverordening daarvan verwijst voor de bepaling van de belastbare waarde van een gebruikt voertuig in de verschillende handelsstadia. Zoals de advocaat-generaal in punt 60 van zijn conclusie stelt, vloeit het verschil in belastbare waarde naargelang van de handelsstadia derhalve voort uit de toepassing van het gemeenschapsrecht inzake douanewaarde.

50 Dienaangaande zij erop gewezen dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat de eenvoudige verwijzing naar het douanewetboek met het oog op het bepalen van de belastbare waarde op zich niet in strijd is met het Verdrag (zie arrest van 3 februari 2000, *Dounias*, C-228/98, *Jurispr.* blz. I-577, punt 45).

51 Vervolgens zij herinnerd aan de rechtspraak van het Hof inzake de belasting op ingevoerde gebruikte voertuigen.

52 Artikel 95 van het Verdrag strekt ertoe de volstrekte neutraliteit van de binnenlandse belastingen te waarborgen ten aanzien van de mededinging tussen producten die zich reeds op de binnenlandse markt bevinden en ingevoerde producten (zie in die zin arrest van 11 december 1990, *Commissie/Denemarken*, C-47/88, *Jurispr.* blz. I-4509, punt 9, en arrest *Nunes Tadeu*, reeds aangehaald, punt 18).

53 Volgens vaste rechtspraak wordt artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag geschonden wanneer de belasting op het ingevoerde product en die op het vergelijkbare binnenlandse product

op verschillende wijze en volgens verschillende modaliteiten worden berekend, waardoor het ingevoerde product, al is het maar in enkele gevallen, hoger wordt belast (zie arrest Commissie/Griekenland, reeds aangehaald, punten 20 en 29; arresten van 2 april 1998, Outokumpu, C-213/96, Jurispr. blz. I-1777, punt 34, en 22 februari 2001, Gomes Valente, C-393/98, Jurispr. blz. I-1327, punt 21).

54 Het is inzonderheid strijdig met artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag om op ingevoerde gebruikte voertuigen een belasting te heffen die is gebaseerd op een hogere dan de werkelijke waarde, waardoor dergelijke voertuigen zwaarder worden belast dan vergelijkbare, in het binnenland verkochte gebruikte voertuigen (zie in die zin arrest van 11 december 1990, Commissie/Denemarken, reeds aangehaald, punt 22). Bij de belasting van gebruikte voertuigen moet derhalve rekening worden gehouden met hun werkelijke waardevermindering.

55 Zo heeft het Hof geoordeeld dat de heffing door een lidstaat van een belasting op uit een andere lidstaat afkomstige gebruikte voertuigen in strijd is met artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag, wanneer het bedrag van de belasting is berekend zonder rekening te houden met de werkelijke waardevermindering van het voertuig en hoger is dan de belasting die nog rust op de waarde van vergelijkbare gebruikte motorvoertuigen die reeds op het nationale grondgebied zijn geregistreerd (zie reeds aangehaalde arresten Nunes Tadeu, punt 20, en Gomes Valente, punt 23).

56 Tevens zij in herinnering gebracht dat, bij de beoordeling van de gelijksoortigheid waarop het in artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag neergelegde verbod is gebaseerd, moet worden onderzocht of de betrokken producten vergelijkbare eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen (zie arrest van 15 maart 2001, Commissie/Frankrijk, C-265/99, Jurispr. blz. I-2305, punt 42, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

57 Een stelsel van motorrijtuigenbelasting zoals aan de orde in het hoofdgeding houdt rekening met de verschillende handelsstadia, aangezien bij een reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig de motorrijtuigenbelasting reeds door de officiële importeur kan zijn betaald op basis van de aanschafwaarde van het nieuwe voertuig, hetgeen de winstmarge van die importeur en die van eventuele groot- en kleinhandelaars uitsluit, terwijl de belasting op een door een particulier ingevoerd gebruikt voertuig wordt berekend op basis van de aanschafwaarde voor de consument van een gelijksoortig nieuw voertuig, welke prijs doorgaans hoger ligt dan de door de officiële importeur betaalde prijs.

58 Bij het onderzoek van de verenigbaarheid van een dergelijk belastingstelsel met artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag moet worden nagegaan of het bedrag van de belasting op ingevoerde gebruikte voertuigen niet hoger ligt dan de belasting die nog rust op de waarde van een vergelijkbaar, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd voertuig. Een en ander betekent dat in die twee gevallen de op basis van de waarde van een nieuw voertuig vastgestelde belastbare waarde, op dezelfde wijze moet worden beoordeeld aangezien het gaat om de twee termen van de vergelijking, zonder dat rekening mag worden gehouden met de verschillende handelsstadia.

59 Aangezien een en ander niet noodzakelijkerwijs het geval is bij het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingstelsel, is het niet uitgesloten - zoals wordt bevestigd door de door de Commissie ingediende berekeningen, die door de Finse regering niet zijn betwist - dat de belasting over de door een particulier als Siilin ingevoerd gebruikt voertuig, berekend op basis van de verkoopprijs voor de consument van een gelijksoortig nieuw voertuig, hoger is dan de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer bij de belasting van laatstgenoemd voertuig in nieuwstaat is uitgegaan van een handelsstadium waarin de waarde ervan lager was.

60 Een belastingstelsel zoals aan de orde in het hoofdgeding sluit derhalve niet volledig uit dat ingevoerde gebruikte voertuigen in bepaalde gevallen onderworpen zijn aan een hogere belasting dan de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig.

61 Derhalve dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag een lidstaat toestaat op uit een andere lidstaat ingevoerde gebruikte voertuigen een stelsel van belastingheffing toe te passen waarbij de belastbare waarde wordt bepaald op basis van de douanewaarde zoals omschreven in het douanewetboek en de uitvoeringsverordening daarvan, maar dat het zich ertegen verzet dat de belastbare waarde varieert naargelang van het handelsstadium, wanneer hier, althans in bepaalde gevallen, uit kan voortvloeien dat de belasting op een ingevoerd gebruikt voertuig hoger is dan de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig.

De tweede prejudiciële vraag

62 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag zich ertegen verzet dat een lidstaat op uit een andere lidstaat ingevoerde gebruikte voertuigen een stelsel van belastingheffing toepast waarbij de belasting op die voertuigen:

- gedurende de eerste zes maanden te rekenen vanaf de registratie of de ingebruikneming van het voertuig, gelijk is aan de belasting op een gelijksoortig nieuw voertuig, en
- van de zevende tot en met de honderdvijftigste maand van gebruik van het voertuig, gelijk is aan de belasting op een gelijksoortig nieuw voertuig, lineair verminderd met een percentage van 0,5 % per volledige kalendermaand.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

63 Siilin heeft aangevoerd dat een stelsel van belastingheffing op ingevoerde gebruikte voertuigen waarbij rekening wordt gehouden met het handelsstadium waarin de importeur optreedt, strijdig is met artikel 95 van het Verdrag, en is van mening dat de in § 7 van de motorrijtuigenbelastingwet voorziene maandelijkse verminderingen slechts van bijkomstig belang zijn bij de beoordeling van de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig. Discriminatie blijft immers mogelijk aangezien het nieuwe voertuig dat als referentie wordt gebruikt ter berekening van de belasting over het ingevoerde gebruikte voertuig en het gelijksoortige nieuwe, door de officiële importeur ingevoerde nieuwe voertuig, vanaf het begin verschillende belastbare waarden hebben.

64 Na in herinnering te hebben gebracht dat het Hof reeds heeft vastgesteld dat de vermindering van een dergelijke belasting niet lineair mag zijn (arrest Commissie/Griekenland, reeds aangehaald, punt 22), concludeert Siilin dat de in § 7 van de motorrijtuigenbelastingwet vastgestelde verminderingen in strijd zijn met artikel 95 van het Verdrag.

65 Zich baserend op het reeds aangehaalde arrest Nunes Tadeu, voert Siilin aan dat het bedrag van de belasting op een ingevoerd gebruikt voertuig moet worden berekend op basis van de belasting die werd betaald bij de eerste registratie van een gelijksoortig voertuig en moet worden verminderd naar evenredigheid van de daling van de werkelijke waarde van genoemd gebruikt voertuig.

66 Siilin voert bijgevolg aan dat de motorrijtuigenbelasting ingevoerde gebruikte voertuigen discrimineert en derhalve in strijd is met artikel 95 van het Verdrag.

67 Volgens de Finse regering is het in het kader van de beoordeling van de verenigbaarheid van de motorrijtuigenbelasting met artikel 95 van het Verdrag irrelevant dat de belasting over gebruikte voertuigen wordt bepaald op basis van de belasting over een gelijksoortig nieuw voertuig. Waar het volgens de rechtspraak van het Hof op aan komt, is dat de wegens de ouderdom van het voertuig toegepaste verminderingen overeenstemmen met de werkelijke waardevermindering.

68 De Finse regering voert aan dat de werkelijke waardevermindering van voertuigen nagenoeg lineair is, zodat geen enkel argument op basis van het gemeenschapsrecht kan worden aangevoerd tegen de in § 7 van de motorrijtuigenbelastingwet voorziene verminderingen voor de berekening van de waarde van ingevoerde gebruikte voertuigen.

69 De Commissie voert aan dat artikel 95 van het Verdrag zich ertegen verzet dat een lidstaat een stelsel van belastingheffing toepast waarin:

- ofwel de vermindering van de belasting die op het referentievoertuig rust op lineaire wijze wordt bepaald en geen rekening wordt gehouden met de werkelijke waardevermindering van het gebruikte voertuig;
- ofwel de eerste zes maanden volgend op de registratie of de ingebruikneming bij de vaststelling van de waardevermindering van het gebruikte voertuig buiten beschouwing worden gelaten en geen rekening wordt gehouden met de werkelijke waardevermindering;
- ofwel bij de belasting geen rekening wordt gehouden met de eigenschappen van het voertuig, wanneer daaruit voortvloeit dat de op een ingevoerd gebruikt voertuig toegepaste belasting hoger is dan het bedrag van de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig, in de betrokken lidstaat reeds geregistreerd gebruikt voertuig.

70 Wanneer geen rekening wordt gehouden met de waardevermindering van het voertuig gedurende de eerste zes maanden volgend op de registratie of de ingebruikneming, is zulks volgens de Commissie niet in overeenstemming met de werkelijkheid. Evenzo is een stelsel van belastingheffing waaronder na het verstrijken van die eerste zes maanden de (theoretische) belasting op het referentievoertuig lineair daalt, in strijd met artikel 95 van het Verdrag, omdat geen rekening kan worden gehouden met de werkelijke waardevermindering van het voertuig.

71 De Commissie erkent dat het onmogelijk is om op alomvattende wijze het daadwerkelijke bedrag van de waardevermindering van een voertuig te bepalen. Een en ander hangt af van tal van factoren, die per land of naargelang van het type of model van een voertuig kunnen variëren. Aangezien het voertuig van Siilin in 1998 in Finland is ingevoerd, moet bij de bepaling van de werkelijke waardevermindering van het referentievoertuig worden uitgegaan van de toentertijd in die lidstaat geldende voorwaarden.

72 Dienaangaande merkt de Commissie op dat de Finse regering heeft gewezen op het bestaan van in 1998 uitgevoerde onderzoeken om de gemiddelde maandelijkse waardevermindering van een dertigtal personenwagenmodellen op de Finse markt te beoordelen. In juni 1998 heeft de Finse regering in het Finse parlement verklaard dat, gelet op die onderzoeken, de motorrijtuigenbelastingwet moest worden gewijzigd teneinde het stelsel van vermindering van de belasting wegens de ouderdom van het voertuig beter te doen aansluiten bij de op de Finse markt vastgestelde waardevermindering. De Commissie verwondert zich er bijgevolg over dat de Finse regering in het kader van de onderhavige zaak een in 1998 vastgestelde belasting verdedigt en aanvoert dat de toepassing van het toentertijd vigerende stelsel van vermindering van de belasting in overeenstemming is met de vereisten van artikel 95 van het Verdrag.

Beoordeling door het Hof

73 Om op de tweede vraag te antwoorden, moet in de eerste plaats worden nagegaan of het ingevolge artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag is toegestaan dat onder een nationale wettelijke regeling voor de vaststelling van de belastbare waarde van een ingevoerd gebruikt voertuig wordt uitgegaan van de waarde van een nieuw voertuig.

74 Dienaangaande zij in herinnering gebracht dat volgens vaste rechtspraak het voertuig dat als referentie dient ter berekening van de belasting die verschuldigd is voor een ingevoerd gebruikt voertuig, een gelijksoortig voertuig moet zijn.

75 Producten als voertuigen zijn gelijksoortig in de zin van artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag, wanneer zij zich door hun eigenschappen en door de behoeften waarin zij voorzien, in een concurrentieverhouding bevinden, waarbij de mate van concurrentie tussen twee modellen afhangt van de vraag, in hoeverre zij voldoen aan een aantal vereisten op het punt van onder meer prijs, afmetingen, comfort, prestaties, verbruik, duurzaamheid en betrouwbaarheid (arrest van 15 maart 2001, Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 43).

76 Zoals de advocaat-generaal in punt 71 van zijn conclusie opmerkt, moet het referentievoertuig het voertuig zijn waarvan de eigenschappen het dichtst aanleunen bij die van het ingevoerde voertuig, hetgeen inhoudt dat rekening wordt gehouden met het model, het type en andere kenmerken, zoals de aandrijving of de uitrusting.

77 In de tweede plaats moet worden nagegaan of volgens artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag een nationaal stelsel van belastingheffing op ingevoerde gebruikte voertuigen mag voorzien in een vermindering van de belasting die lineair is en eerst zes maanden na de registratie of de ingebruikneming van het voertuig aanvangt.

78 Dienaangaande moet in herinnering worden gebracht dat het Hof in punt 22 van het reeds aangehaalde arrest Commissie/Griekenland heeft vastgesteld, dat de jaarlijkse waardevermindering van voertuigen gewoonlijk aanzienlijk meer dan 5 % bedraagt, dat deze waardevermindering niet lineair is en in het bijzonder in de eerste jaren veel groter is dan daarna, en dat de waardevermindering voortduurt nadat een voertuig vier jaar in het verkeer is geweest. De waardevermindering van een voertuig neemt een aanvang vanaf de aankoop of de ingebruikneming ervan.

79 In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat een stelsel van belastingheffing waarbij de belasting op een ingevoerd gebruikt voertuig overeenstemt met de belasting die verschuldigd is over een gelijksoortig nieuw voertuig, verminderd met 0,5 % per maand te rekenen van het verstrijken van de eerste zes maanden na de registratie of de ingebruikneming van het voertuig, niet verenigbaar is met artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag, aangezien geen rekening wordt gehouden met de werkelijke waardevermindering van dat gebruikte voertuig.

80 Bijgevolg moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag zich ertegen verzet dat een lidstaat op uit een andere lidstaat ingevoerde gebruikte voertuigen een stelsel van belastingheffing toepast waarbij de belasting op die voertuigen:

- gedurende de eerste zes maanden te rekenen vanaf de registratie of de ingebruikneming van het voertuig, gelijk is aan de belasting op een gelijksoortig nieuw voertuig, en

- van de zevende tot en met de honderdvijftigste maand van gebruik van het voertuig, gelijk is aan de belasting op een gelijksoortig nieuw voertuig, lineair verminderd met een percentage van 0,5 % per volledige kalendermaand,

aangezien een dergelijk stelsel van belastingheffing geen rekening houdt met de werkelijke waardevermindering van het voertuig en niet in elke situatie kan waarborgen dat de vastgestelde belasting niet hoger is dan de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig.

De derde prejudiciële vraag

81 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of, wanneer een lidstaat op uit andere lidstaten ingevoerde gebruikte voertuigen een stelsel van belastingheffing toepast waarbij de werkelijke waardevermindering van voertuigen op algemene en abstracte wijze op basis van nationaalrechtelijke criteria is vastgelegd, artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag een onderzoek van de eigenschappen van elk voertuig vereist opdat wordt gewaarborgd dat de toegepaste belasting nooit hoger is dan de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

82 Volgens de Finse regering is het voor de inaanmerkingneming van de waardevermindering van voertuigen niet nodig om de waarde van elk voertuig afzonderlijk te beoordelen. Een bij wet vastgestelde berekeningswijze volstaat, wanneer deze op objectieve criteria berust en de werking van de interne markt niet verstoort. Het is derhalve verenigbaar met artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag om de vermindering van de in Finland verschuldigde motorrijtuigenbelasting te berekenen op basis van de gemiddelde vermindering van de waarde van voertuigen.

83 Volgens de Commissie volgt uit het reeds aangehaalde arrest Gomes Valente dat een stelsel van belastingheffing dat berust op algemene criteria, verenigbaar is met artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag op voorwaarde dat het geen discriminerende werking heeft en dat de eigenaars van ingevoerde gebruikte voertuigen beroep kunnen instellen tegen de toepassing op hun voertuig van een berekeningswijze die op algemene criteria berust.

84 Volgens de Commissie veronderstellen die voorwaarden dat de criteria die worden gebruikt om de belasting te berekenen bekend worden gemaakt, hetgeen niet het geval is met het in het hoofdgeding aan de orde zijnde stelsel van belastingheffing. De Finse autoriteiten hebben noch bekendgemaakt, noch aan de personen die daarom hadden gevraagd meegedeeld, wat de resultaten zijn van de onderzoeken waarop zij zich baseren ter bepaling van de belastbare waarde van ingevoerde gebruikte voertuigen en de waardevermindering wegens ouderdom. Niets in de

officiële documenten en de stukken in het dossier bewijst de objectiviteit en de wetenschappelijke betrouwbaarheid van de op de Finse markt verrichte onderzoeken. De Finse belastingdienst heeft bovendien geweigerd informatie te verstrekken die een berekening mogelijk maakt van het bedrag van de belasting op nieuwe voertuigen en van het bedrag van de belasting die nog rust op de waarde van reeds op het nationale grondgebied geregistreerde gebruikte voertuigen.

Beoordeling door het Hof

85 Blijkens punt 26 van het reeds aangehaalde arrest Gomes Valente is een stelsel van belastingheffing voor ingevoerde gebruikte voertuigen, dat de werkelijke waardevermindering van voertuigen in aanmerking neemt op basis van algemene criteria, slechts verenigbaar met artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag indien het zodanig is opgezet dat - redelijke schattingen die in een dergelijk stelsel onvermijdelijk zijn, daargelaten - iedere discriminerende werking is uitgesloten.

86 Dienaangaande heeft het Hof reeds de factoren van waardevermindering vermeld die in aanmerking kunnen worden genomen opdat de forfaitaire berekening van de belasting op ingevoerde gebruikte voertuigen de werkelijke waardevermindering van deze voertuigen nauwkeurig weerspiegelt en zoveel mogelijk waarborgt dat de belasting op deze voertuigen, redelijke schattingen die in elk stelsel van dit type onvermijdelijk zijn, daargelaten, niet hoger is dan de belasting die nog rust op de waarde van gelijksoortige gebruikte voertuigen die reeds op het nationale grondgebied zijn geregistreerd (zie arrest Gomes Valente, reeds aangehaald, punt 28).

87 Opdat een dergelijk stelsel verenigbaar is met artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag, moeten in elk geval de criteria volgens welke de waardevermindering van voertuigen forfaitair wordt berekend, ter kennis van het publiek worden gebracht.

88 Bovendien moet de eigenaar van een ingevoerd gebruikt voertuig de toepassing van een forfaitaire berekening kunnen aanvechten ten einde aan te tonen dat zij leidt tot een hogere belasting dan de belasting die nog rust op de waarde van gelijksoortige gebruikte voertuigen die reeds op het nationale grondgebied zijn geregistreerd (arrest Gomes Valente, reeds aangehaald, punt 32).

89 Bijgevolg moet op de derde vraag worden geantwoord dat wanneer een lidstaat op uit andere lidstaten ingevoerde gebruikte voertuigen een stelsel van belastingheffing toepast waarin de werkelijke waardevermindering van voertuigen op algemene en abstracte wijze op basis van nationaalrechtelijke criteria is vastgelegd, artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag vereist dat dit stelsel van belastingheffing in dier voege wordt opgezet dat, redelijke schattingen die inherent zijn aan een stelsel van dit type daargelaten, iedere discriminerende werking is uitgesloten. Dit vereiste veronderstelt dat de criteria volgens welke de waardevermindering van voertuigen forfaitair wordt berekend, bekend worden gemaakt, en dat de eigenaar van een uit een andere lidstaat ingevoerd gebruikt voertuig de toepassing van een forfaitaire berekening kan aanvechten. Daartoe kan het noodzakelijk zijn dat de eigenschappen van het voertuig worden onderzocht om na te gaan of de erop toegepaste belasting niet hoger is dan de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig.

De vragen aangaande de belasting over de toegevoegde waarde

90 Met zijn vierde tot en met zesde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de belasting genaamd belasting over de toegevoegde waarde", die wordt geheven over de motorrijtuigenbelasting, een belasting over de toegevoegde waarde" in de zin van de Zesde richtlijn is en verenigbaar is met artikel 33 van deze richtlijn en artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag.

De vierde en de vijfde prejudiciële vraag

91 Met zijn vierde en zijn vijfde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een belasting zoals die aan de orde is in het hoofdgeding, die in het nationale recht wordt aangeduid als over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting over de toegevoegde waarde", een belasting over de toegevoegde waarde" in de zin van de Zesde richtlijn is en verenigbaar is met artikel 33 van deze richtlijn.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

92 Volgens Siilin en de Commissie vormt de belasting over de motorrijtuigenbelasting een belasting over de toegevoegde waarde" in de zin van de Zesde richtlijn. Volgens Siilin vertoont zij dezelfde kenmerken als de belasting over de toegevoegde waarde. Zij kan dan ook in mindering worden gebracht volgens de modaliteiten van artikel 102, lid 1, punt 4, van de wet op de BTW. Bovendien is zij van algemene aard.

93 Zonder haar standpunt nader te formuleren, betoogt de Commissie dat de belasting over de motorrijtuigenbelasting zoals deze door de verwijzende rechter is omschreven, voldoet aan alle criteria van een belasting over de toegevoegde waarde. Zij onderstreept dat deze Finse belasting, in december 1994 ingevoerd bij artikel 5 van de motorrijtuigenbelastingwet, uitdrukkelijk is voorzien in de wet op de BTW en dat in de verschillende in 1994 ingediende wetsontwerpen is beklemtoond dat het ging om een belasting over de toegevoegde waarde en dat het de bedoeling was de consument voor een voertuig dat hij rechtstreeks uit het buitenland had ingevoerd, een belasting over de toegevoegde waarde te laten betalen op de motorrijtuigenbelasting.

94 De Commissie voegt hieraan toe dat uit het wetsontwerp tot invoering van de belasting op de motorrijtuigenbelasting duidelijk blijkt dat zij strekte ter compensatie van de weerslag op de belastingopbrengsten van de afschaffing van de heffing van douanerechten op goederen uit andere lidstaten, bij de toetreding van de Republiek Finland tot de Europese Unie. De redenering was dat wanneer niet tot heffing van een belasting over de motorrijtuigenbelasting werd besloten, een verlies van enkele honderden miljoenen FIM aan belasting over de toegevoegde waarde zou worden geleden.

95 De Commissie voegt hieraan toe dat de heffing van de belasting over de motorrijtuigenbelasting in strijd is met de Zesde richtlijn, in het bijzonder met artikel 2, artikel 7, lid 1, juncto artikel 10, en artikel 28 bis. Om te beginnen is deze belasting in strijd met artikel 2 van de Zesde richtlijn omdat zij wordt geheven zonder een van de in deze bepaling genoemde belastbare feiten. Zij wordt niet geheven uit hoofde van een op het nationale grondgebied door een belastingplichtige verrichte handelstransactie of invoer in de zin van artikel 2. Voorts wordt deze belasting niet geheven na binnenkomst van het voertuig op het communautaire grondgebied of de invoer ervan in Finland. Ten slotte gaat het niet om belasting over de toegevoegde waarde geheven op de in artikel 28 bis van de Zesde richtlijn omschreven intracommunautaire verwervingen.

96 De Finse regering voert aan dat, ondanks de benaming ervan de tegen het BTW-tarief geheven belasting over de motorrijtuigenbelasting niet moet worden beschouwd als een belasting over de toegevoegde waarde" in de zin van de Zesde richtlijn en niet verboden is door artikel 33 van die richtlijn.

97 Deze belasting, die voorzien is in de motorrijtuigenbelastingwet en wordt berekend volgens de daarin vastgestelde regels, wordt immers geheven onafhankelijk van de belasting over de toegevoegde waarde. Zij vertoont vooral niet de wezenlijke kenmerken van de belasting over de toegevoegde waarde. De belasting over de motorrijtuigenbelasting is met name niet algemeen van toepassing en wordt alleen verschuldigd door de betaling van de motorrijtuigenbelasting. Zij wordt

bijgevolg slechts eenmaal geheven en treft niet de toegevoegde waarde van goederen en diensten.

Beoordeling door het Hof

98 Om te beginnen zij erop gewezen dat de kwalificatie als belasting over de toegevoegde waarde in de zin van de Zesde richtlijn niet afhangt van de benaming van een nationale belasting in de wetgeving die de belasting invoert, maar van de vraag of die nationale belasting de wezenlijke kenmerken vertoont van een belasting over de toegevoegde waarde in de zin van genoemde richtlijn.

99 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 (zie arrest van 8 juni 1999, Pelzl e.a., C-338/97, C-344/97 en C-390/97, Jurispr. blz. I-3319, punt 21, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

100 Een belasting zoals de door de verwijzende rechter omschreven belasting over de motorrijtuigenbelasting vertoont deze kenmerken niet.

101 Om te beginnen is de belasting over de motorrijtuigenbelasting geen algemene belasting, omdat zij niet tot doel heeft alle economische handelingen in de betrokken lidstaat te treffen (zie in die zin arresten van 16 december 1992, Beaulande, C-208/91, Jurispr. blz. I-6709, punt 16, en 17 september 1997, Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Jurispr. blz. I-5053, punt 17). Blijkens artikel 5 van de motorrijtuigenbelastingwet, juncto artikel 1 van deze wet, treft de belasting over de motorrijtuigenbelasting in feite slechts een beperkte categorie van goederen, te weten bepaalde voertuigen. Zij is derhalve niet op algemene wijze van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten. Zij wordt overigens uitsluitend verschuldigd bij de heffing van de belasting die verschuldigd is bij de registratie of de ingebruikneming van dergelijke voertuigen.

102 In de tweede plaats is het bedrag van de belasting over de motorrijtuigenbelasting niet evenredig aan de prijs van de goederen. Dit bedrag is slechts indirect afhankelijk van de prijs van een voertuig. Zoals de Finse regering opmerkt, is de maatstaf van heffing van die belasting niet de waarde van het voertuig, maar het bedrag van de motorrijtuigenbelasting, welke laatste wordt berekend op basis van de prijs van het voertuig.

103 In de derde en laatste plaats moet de belasting over de motorrijtuigenbelasting niet worden betaald in elke fase van het productie- en distributieproces - hetgeen een voorwaarde is opdat een belasting als belasting over de toegevoegde waarde wordt aangemerkt (zie arresten van 27 november 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Jurispr. blz. 3759, punt 15; 7 mei 1992, Bozzi, C-347/90, Jurispr. blz. I-2947, punt 12, en 9 maart 2000, EKW en Wein & Co, C-437/97, Jurispr. blz. I-1157, punt 49) - maar uitsluitend bij de heffing van de motorrijtuigenbelasting. Deze belasting belast overigens niet de toegevoegde waarde in een bepaalde fase van het productie- en distributieproces, maar de totale waarde.

104 Thans moet worden nagegaan of de belasting over de motorrijtuigenbelasting verenigbaar is met artikel 33 van de Zesde richtlijn.

105 Artikel 33 van de Zesde richtlijn verzet zich tegen de handhaving of invoering van registratierechten of andere soorten belastingen, rechten en heffingen die niet de wezenlijke

kenmerken van de belasting over de toegevoegde waarde vertonen. Het Hof heeft gepreciseerd dat deze bepaling zich niet verzet tegen de handhaving of invoering van een belasting die niet een van deze wezenlijke kenmerken vertoont (zie arrest EKW en Wein & Co, reeds aangehaald, punt 23, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

106 Voorzover de motorrijtuigenbelasting niet de wezenlijke kenmerken vertoont van de belasting over de toegevoegde waarde in de zin van de Zesde richtlijn, is zij niet in strijd met artikel 33 van deze richtlijn.

107 Derhalve moet op de vierde en de vijfde vraag worden geantwoord, dat een belasting zoals die aan de orde is in het hoofdgeding, die in het nationale recht wordt aangeduid als een belasting over de toegevoegde waarde", geheven over de motorrijtuigenbelasting, geen belasting over de toegevoegde waarde" in de zin van de Zesde richtlijn vormt en verenigbaar is met artikel 33 van deze richtlijn.

De zesde prejudiciële vraag

108 Met zijn zesde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag zich verzet tegen de heffing van een belasting zoals die aan de orde is in het hoofdgeding, die wordt geheven over de motorrijtuigenbelasting.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

109 De Finse regering voert aan dat de belasting over de motorrijtuigenbelasting verenigbaar is met artikel 95 van het Verdrag, aangezien zij op identieke wijze wordt geheven op alle voertuigen.

110 Volgens de Commissie vormt de over de motorrijtuigenbelasting geheven belasting een heffing van gelijke werking als douanerechten, in strijd met de artikelen 23 EG en 25 EG. In de praktijk belet deze belasting een particulier die geen belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is immers niet, nieuwe en gebruikte voertuigen in Finland in te voeren.

111 Voor het geval het Hof evenwel mocht oordelen dat de belasting over de motorrijtuigenbelasting geen heffing van gelijke werking vormt, merkt de Commissie op dat deze belasting ingevoerde gebruikte voertuigen discrimineert, aangezien degene die belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is, op grond van artikel 102, lid 1, punt 4, van de wet op de BTW het recht heeft om de belasting over de motorrijtuigenbelasting in mindering te brengen in het kader van een handelsactiviteit die aan de belasting onderworpen is, terwijl in de praktijk de particuliere consument die in een andere lidstaat een gebruikt voertuig heeft gekocht, geen recht heeft op deze aftrek. Die consument bevindt zich bijgevolg in een minder voordelige situatie dan de koper van een reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig, die geen motorrijtuigenbelasting, noch de daarover geheven belasting hoeft te betalen voorzover deze belastingen voor dit voertuig reeds zijn betaald toen het nieuw was. De belasting over de motorrijtuigenbelasting is derhalve onverenigbaar met artikel 95 van het Verdrag, aangezien zij niet van toepassing is op reeds op het nationale grondgebied geregistreerde gebruikte voertuigen, waarvoor de motorrijtuigenbelasting reeds is betaald, maar op gebruikte voertuigen die worden ingevoerd uit een andere lidstaat.

Beoordeling door het Hof

112 Aangaande de beoordeling van de verenigbaarheid met artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag van een belasting zoals de belasting over de motorrijtuigenbelasting, zij erop gewezen dat deze belasting, evenals de belasting waarover zij wordt geheven, één keer wordt verlangd, vóór de registratie of de ingebruikneming van een voertuig in Finland. Een dergelijke belasting is derhalve niet meer verschuldigd voor een gebruikt voertuig dat er bij de registratie of ingebruikneming in nieuwstaat aan is onderworpen op basis van de waarde van het voertuig op

dat moment.

113 Het argument van de Commissie dat de belasting over de motorrijtuigenbelasting in strijd is met artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag omdat zij niet van toepassing is op reeds op het nationale grondgebied geregistreerde gebruikte voertuigen, maar op uit een andere lidstaat ingevoerde gebruikte voertuigen, kan derhalve niet worden aanvaard. Bovendien doet het niet ter zake dat een dergelijke belasting in mindering kan worden gebracht in het kader van de uitoefening van een beroepswerkzaamheid.

114 Aangezien de in artikel 5 van de motorrijtuigenbelastingwet voorziene belasting juist wordt geheven op de motorrijtuigenbelasting, moet de verenigbaarheid ervan met artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag op dezelfde wijze worden beoordeeld als de verenigbaarheid van de motorrijtuigenbelasting. Bijgevolg verzet deze verdragsbepaling zich tegen een belasting als de belasting over de motorrijtuigenbelasting, wanneer het bedrag dat uit hoofde van die belasting wordt geheven op een ingevoerd gebruikt voertuig hoger ligt dan de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig.

115 Wat de kwalificatie als heffing van gelijke werking betreft, zij erop gewezen dat volgens vaste rechtspraak, die laatstelijk in herinnering is gebracht in het arrest van 23 april 2002, Nygård (C-234/99, Jurispr. blz. I-3657, punt 17), de bepalingen betreffende heffingen van gelijke werking en die betreffende discriminerende binnenlandse belastingen niet cumulatief toepasselijk zijn, zodat eenzelfde belasting in het systeem van het Verdrag niet gelijktijdig tot beide categorieën kan behoren.

116 Aangezien de belasting over de motorrijtuigenbelasting een discriminerende binnenlandse belasting vormt voorzover het bedrag dat uit hoofde van die belasting op een ingevoerd gebruikt voertuig wordt geheven, hoger is dan het bedrag van de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig, kan zij niet tevens een heffing van gelijke werking vormen.

117 Derhalve moet op de zesde vraag worden geantwoord dat artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag zich verzet tegen de heffing van een belasting zoals die aan de orde is in het hoofdgeding, die wordt geheven over de motorrijtuigenbelasting, voorzover het bedrag dat uit hoofde van die belasting wordt geheven over een uit een andere lidstaat ingevoerd gebruikt voertuig hoger is dan het bedrag van de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

118 De kosten door de Finse regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de Korkein hallinto-oikeus bij beschikking van 15 maart 2000 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) Artikel 95, eerste alinea, EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 90, eerste alinea, EG) staat een lidstaat toe op uit een andere lidstaat ingevoerde gebruikte voertuigen een stelsel van belastingheffing toe te passen waarbij de belastbare waarde wordt bepaald op basis van de douanewaarde zoals omschreven in de verordeningen (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, en nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92, maar verzet zich ertegen dat de belastbare waarde varieert naargelang van het handelsstadium wanneer hier, althans in bepaalde gevallen, uit kan voortvloeien dat de belasting op een ingevoerd gebruikt voertuig hoger is dan de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig.

2) Artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag verzet zich ertegen dat een lidstaat op uit een andere lidstaat ingevoerde gebruikte voertuigen een stelsel van belastingheffing toepast waarbij de belasting op die voertuigen:

- gedurende de eerste zes maanden te rekenen vanaf de registratie of de ingebruikneming van het voertuig, gelijk is aan de belasting op een gelijksoortig nieuw voertuig, en

- van de zevende tot en met de honderdvijftigste maand van gebruik van het voertuig, gelijk is aan de belasting op een gelijksoortig nieuw voertuig, lineair verminderd met een percentage van 0,5 % per volledige kalendermaand,

aangezien een dergelijk stelsel van belastingheffing geen rekening houdt met de werkelijke waardevermindering van het voertuig en niet in elke situatie kan waarborgen dat de vastgestelde belasting niet hoger is dan de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig.

3) Wanneer een lidstaat op uit andere lidstaten ingevoerde gebruikte voertuigen een stelsel van belastingheffing toepast waarin de werkelijke waardevermindering van voertuigen op algemene en abstracte wijze op basis van nationaalrechtelijke criteria is vastgelegd, vereist artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag dat dit stelsel van belastingheffing in dier voege wordt opgezet dat, redelijke schattingen die inherent zijn aan een stelsel van dit type daargelaten, iedere discriminerende werking is uitgesloten. Dit vereiste veronderstelt dat de criteria volgens welke de waardevermindering van voertuigen forfaitair wordt berekend, bekend worden gemaakt, en dat de eigenaar van een uit een andere lidstaat ingevoerd gebruikt voertuig de toepassing van een forfaitaire berekening kan aanvechten. Daartoe kan het noodzakelijk zijn dat de eigenschappen van het voertuig worden onderzocht om na te gaan of de erop toegepaste belasting niet hoger is dan de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig.

4) Een belasting zoals die aan de orde in het hoofdgeding, die in het nationale recht wordt aangeduid als een belasting over de toegevoegde waarde" geheven over de motorrijtuigenbelasting, vormt geen belasting over de toegevoegde waarde" in de zin 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, in de versie van richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, en is verenigbaar met artikel 33 van deze richtlijn.

5) Artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag verzet zich tegen de heffing van een belasting zoals die aan de orde is in het hoofdgeding, die wordt geheven over de motorrijtuigenbelasting, voorzover het bedrag dat uit hoofde van die belasting wordt geheven over een uit een andere lidstaat ingevoerd gebruikt voertuig hoger is dan het bedrag van de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortig, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd gebruikt voertuig.