

61988C0093

Conclusie van advocaat-generaal Mischo van 27 april 1989. - WISSELINK & CO BV EN ABEMIJ BV EN HART NIBBRIG EN GREEVE BV EN ANDEREN TEGEN STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING: HOGE RAAD - NEDERLAND. - EERSTE, TWEDE EN ZESDE RICHTLIJN INZAKE OMZETBELASTING - BIJZONDERE VERBRUIKSBELASTING VAN PERSONENAUTO'S. - GEVOEGDE ZAKEN 93/88 EN 94/88.

Jurisprudentie 1989 bladzijde 02671

Conclusie van de advocaat generaal

++++

Mijnheer de President,

mijne heren Rechters,

1 . De twee zaken waarin ik vandaag conclusie neem, betreffen de vraag, of de heffing van een bijzondere belasting op de levering en de invoer van personenauto' s, parallel aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : BTW), al dan niet verenigbaar is met het communautaire BTW-stelsel .

2 . Nederland kent een bijzondere verbruiksbelasting van personenauto' s (hierna : BVB), waarvan de belangrijkste kenmerken de volgende zijn . De belasting wordt geheven ter zake van de levering van personenauto' s binnen Nederland door de fabrikant en ter zake van de invoer van personenauto' s . De maatstaf van heffing is de catalogusprijs, zonder BTW, op het tijdstip van de afgifte van het kentekenbewijs . Onder catalogusprijs is te verstaan de door de fabrikant of de importeur aan zijn wederverkopers geadviseerde prijs voor de verkoop aan de uiteindelijke afnemers . Voor gebruikte auto' s is de maatstaf van heffing een van de catalogusprijs afgeleide waarde . Het BVB-tarief bedraagt thans 18,2 % over het gedeelte van de catalogusprijs tot 10 000 HFL en 27,3 % over het restant . Voor nieuwe, in Nederland gefabriceerde auto' s die door een ondernemer rechtstreeks worden uitgevoerd, geldt een nultarief . De belasting wordt slechts één keer geheven, namelijk in de zojuist genoemde fase, en wordt vervolgens integraal doorberekend in de volgende handelsschakels, zonder dat opnieuw heffing plaats vindt . Teruggave van de BVB is onder bepaalde voorwaarden mogelijk, indien een ingevoerde auto in ongebruikte staat weer wordt uitgevoerd . Zodra echter een auto in Nederland is geregistreerd, wordt hij geacht in het verkeer te zijn gebracht en kan geen teruggaaf van BVB plaatsvinden . Op de aankoopfactuur wordt het bedrag van de BVB niet afzonderlijk vermeld, wél dat van de BTW, als die verschuldigd is . De BTW wordt berekend over de som van de netto verkoopprijs en het BVB-bedrag .

3 . Zoals de Commissie terecht opmerkt, is de BVB geen registratiebelasting, want het belastbaar feit is de levering in Nederland door de fabrikant, of de invoer, en niet de registratie van de auto . De BVB wordt niet geheven van gebruikte auto' s die binnenslands worden doorverkocht .

4 . Voor de achtergronden van het geschil tussen Wisselink en Abemij enerzijds, en de staatssecretaris van Financiën anderzijds, verwijs ik naar het rapport ter terechtzitting .

5 . De kernvraag is, of de BVB ondanks haar benaming de kenmerken van een omzetbelasting heeft en dus in strijd moet worden geacht met artikel 33 van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag (richtlijn 77/388/EEG, PB 1977, L 145), dat luidt :

"Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een Lid-Staat 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 ."

I - De eerste vraag

6 . De eerste - in beide zaken identieke - vraag van de Hoge Raad luidt als volgt :

"Vormt hetgeen in de Eerste, de Tweede en de Zesde richtlijn is bepaald, een beletsel voor de heffing van een bijzondere verbruiksbelasting van personenauto' s zoals omschreven in het verzoek om een prejudiciële beslissing?"

A - De argumenten ontleend aan de rechtsgrondslag van de BVB en aan de omstandigheden waaronder zij is ingevoerd

7 . Op grond van de parlementaire geschiedenis van de Wet op de omzetbelasting van 1968, waarbij het BTW-stelsel is ingevoerd, stellen verzoeksters in de hoofdgedingen, dat de BVB de gedeeltelijke voortzetting is van de vóór de totstandkoming van deze wet volgens het cumulatieve cascadestelsel geheven omzetbelasting . De BVB zou niets anders zijn dan de oude omzetbelasting in een nieuwe jas . Wat moeten wij hiervan denken?

8 . Het staat vast, dat onder de Wet op de omzetbelasting van 1954 de levering en de invoer van personenauto' s binnen de omzetbelasting onderworpen waren aan een zogenoemd weeldetarief van 25 %. Aangezien de nieuwe wet geen verhoogd BTW-tarief kende, gold ook voor personenauto' s voortaan het normale tarief van (destijds) 12 %.

9 . Ter compensatie van het verschil tussen de belastingdruk op personenauto' s vóór 1 januari 1969 en het BTW-tarief van 12 % stelde de Nederlandse regering het Parlement voor om, door opnemng van een artikel in hetzelfde wetsontwerp, een "egalisatie"-heffing in te voeren op de levering en de invoer van personenauto' s, en wel parallel aan de BTW . Onder invloed van opmerkingen uit het Parlement, waar twijfels bestonden over de verenigbaarheid van deze heffing met het BTW-stelsel, werd de naam "egalisatieheffing" gewijzigd in "bijzondere verbruiksbelasting van personenauto' s ". De naamswijziging had evenwel geen materiële wijzigingen tot gevolg . De rechtsgrondslag van de BVB is zodoende in artikel 50 van de nieuwe wet op de omzetbelasting te vinden, waarvan de overige bepalingen op de BTW betrekking hebben, en niet in een aparte wet . Op deze wijze konden tal van begripsbepalingen en heffingsmethoden die in deze wet voor de BTW waren vastgelegd, door een enkele verwijzing worden uitgebreid tot de BVB . Volgens verzoeksters in de hoofdgedingen blijkt reeds uit deze omstandigheden, dat de BVB niets anders is dan een bijzondere soort van omzetbelasting .

10 . Hiertegen moet echter met het Verenigd Koninkrijk worden ingebracht, dat de redenen voor de invoering van de bijzondere verbruiksbelasting en de omstandigheden waaronder dit geschiedde, van geen belang zijn voor de bepaling van de objectieve aard van deze belasting . Noch haar benaming noch de wettelijke bepalingen waarbij zij is ingevoerd, zijn bepalend voor de aard ervan . Het feit dat de nationale uitvoeringsbepalingen inzake de BTW tevens worden benut om de BVB in te voeren, en dat enkele bepalingen van de nationale wet voor beide belastingen gelden, is onvoldoende grond om te kunnen zeggen dat Nederland, door de BVB op deze wijze in te voeren, de krachtens de BTW-richtlijnen op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen .

11 . Voor hun stelling beroepen verzoeksters in de hoofdgedingen zich bovendien op de arresten van het Hof in de zaken 324/85 en 391/85 (Commissie/België). In het eerste arrest (1) had het Hof beslist, dat België de Zesde richtlijn niet correct had toegepast door als maatstaf van heffing van de BTW op personenauto' s de catalogusprijs in plaats van de werkelijk door de koper betaalde prijs aan te houden .

12 . Daarop had België zijn wetgeving aldus aangepast, dat de BTW voortaan niet meer werd berekend over de catalogusprijs, maar over de werkelijk tussen koper en verkoper overeengekomen prijs . Tegelijk met deze wetwijziging had België echter voor nieuwe personenauto' s een inschrijvingstaks ingevoerd, die over de catalogusprijs werd geheven . Het tarief van beide belastingen was gelijk en het aan BTW betaalde bedrag werd afgetrokken van het te betalen bedrag ter zake van de inschrijvingstaks . In een nieuwe door de Commissie aanhangig gemaakte niet-nakomingszaak oordeelde het Hof bij arrest van 4 februari 1988 (zaak 391/85, Jurispr . 1988, blz . 579), dat de Belgische wetgeving een rechtstreekse band creëerde tussen deze inschrijvingstaks en de omzetbelasting door te bepalen, dat indien bij de levering of de invoer BTW was betaald, de koper vrijstelling genoot van de inschrijvingstaks tot het bedrag dat gediend had als maatstaf van heffing voor de BTW . Het Hof concludeerde hieruit, dat deze nieuwe belasting voor wat het bedrag en zelfs voor wat het bestaan ervan betrof, geen zelfstandige belasting was, doch afhankelijk van de over dezelfde auto te betalen BTW . Elders in het arrest stelde het Hof vast, dat er een onlosmakelijk en aanvullend verband (2) tussen de BTW en de inschrijvingstaks bestond .

13 . Op grond van een en ander kwam het Hof tot de slotsom dat België, door in feite de catalogusprijs te handhaven als maatstaf van heffing voor de belasting op nieuwe personenauto' s, niet de maatregelen had genomen die nodig waren ter uitvoering van het eerdere arrest van het Hof, en haar verdragsverplichtingen niet was nagekomen .

14 . Tussen de Nederlandse BTW en BVB bestaat evenwel niet een vergelijkbaar verband als tussen de Belgische belastingen werd vastgesteld . De BTW en de BVB staan volkomen los van elkaar en van een onderlinge compensatie is geen sprake . Ook wordt de BVB niet op de factuur vermeld; zij maakt deel uit van de kostprijs van de auto, en de BTW wordt geheven over de som

van de prijs van de auto en het bedrag aan BVB . De redenering van het Hof in zaak 391/85 kan in casu dus niet worden toegepast .

15 . Overigens wil ik erop wijzen, dat de BVB slechts voor twee soorten produkten geldt, te weten personenauto's en motorrijwielen, waarvan de fabricage gescheiden van elkaar plaatsvindt, en dat zij maar één keer wordt geheven in een bepaalde schakel van de productie - of distributieketen . Deze belasting kan dan ook niet worden beschouwd als de gedeeltelijke voortzetting van de vroegere cumulatieve cascadebelasting . Zij is dus niet in strijd met de Eerste richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1967, L 71, blz . 1301), waarbij de cumulatieve cascadesystemen werden afgeschaft en alle Lid-Staten een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aanvaardden .

16 . De Tweede richtlijn, die door de Raad op dezelfde dag is vastgesteld, regelt de structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en is in dit verband dus zonder belang . Zij is trouwens vervangen door de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, die ik reeds heb aangehaald .

17 . Verzoeksters in de hoofdgedingen menen echter ook, dat de BVB in strijd is met de "ratio legis" van het BTW-stelsel en niet te verenigen is met de bedoeling van de Raad, voortgang te maken met de daadwerkelijke vrijmaking van het personen -, goederen -, diensten - en kapitaalverkeer en de onderlinge vervlechting van de economieën (derde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn). Laten wij de BVB dus vanuit dit gezichtspunt bezien .

B - De BVB en het intracommunautaire handelsverkeer

18 . Zowel uit de considerans van de Eerste richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting als uit de artikelen 1 en 4 van de richtlijn (die nog steeds van kracht is) blijkt, dat de Raad met de invoering van de BTW twee doelen voor ogen had .

19 . Het belangrijkste doel was de afschaffing van de cumulatieve cascadesystemen en zo een einde te maken aan de forfaitaire compenserende maatregelen bij in - of uitvoer uit hoofde van de omzetbelasting, die beperkingen van het handelsverkeer en mededingingsdistorsies veroorzaakten tussen de Lid-Staten .

20 . In de vroegere cumulatieve cascadesystemen kon niet met nauwkeurigheid worden gezegd, hoe hoog de belastingdruk op goederen die meerdere productie - of distributieschakels hadden doorlopen, werkelijk was geweest . De Lid-Staten hadden daarom forfaitaire ontlastingsmaatregelen bij uitvoer voorzien, waarin een subsidie-element schuil kon gaan, en compenserende heffingen bij invoer, die tot gevolg konden hebben, dat ingevoerde produkten zwaarder werden belast dan de nationale produkten . Het BTW-stelsel kent dit probleem niet, omdat de wijze van heffing doorzichtig is . Het is immers mededingingsneutraal, dit wil zeggen dat binnen elk land de belastingdruk op soortgelijke goederen dezelfde is ongeacht de lengte van de productie - en distributieketen . En omdat de hoogte van de belasting op binnenslands vervaardigde goederen bekend is, is een nauwkeurige compensatie bij in - en uitvoer mogelijk . Ingevoerde goederen worden immers tegen hetzelfde BTW-tarief belast als de in de Lid-Staat van invoer vervaardigde goederen, en de uitgevoerde goederen worden ontlast tot precies het bedrag van de erop rustende BTW .

21 . Bovenbedoelde concurrentiedistorsies kunnen zich kortom niet voordoen bij een niet-cumulatieve cascadebelasting, dit wil zeggen een belasting waarvan de invloed nauwkeurig kan worden berekend, omdat zij slechts éénmaal en in een bepaalde fase over het goed wordt geheven . Zoals wij hebben gezien, bezit de BVB dit kenmerk, zodat zij dus niet indruist tegen het

eerste doel dat de Gemeenschap met de invoering van het BTW-stelsel nastreeft .

22 . Teruggaaf van de BVB is alleen mogelijk voor ingevoerde auto' s die in ongebruikte staat weer worden uitgevoerd, en het teruggegeven bedrag is gelijk aan dat van de belasting . Er schuilt dus geen forfaitair element in, dat als een exportsubsidie zou kunnen worden gezien . Omgekeerd rust op een in een andere Lid-Staat vervaardigde auto die in Nederland is ingevoerd, hetzelfde bedrag aan BVB als op binnenslands vervaardigde automobielen . Deze belasting behelst derhalve geen element van bescherming en zij is dus niet in strijd met artikel 95 EEG-Verdrag .

23 . Verzoeksters in de hoofdgedingen stellen niettemin, dat bij uitvoer van gebruikte auto' s door een Nederlandse eigenaar naar een andere Lid-Staat een concurrentienadeel bestaat, omdat ingevolge de Nederlandse regeling geen recht op teruggaaf van het bij aankoop betaalde BVB-bedrag bestaat . Omdat het niet de BTW betreft, zouden de belastingautoriteiten van de staat van invoer niet verplicht zijn om rekening te houden met het gedeelte van de BVB dat nog in de prijs van een dergelijke auto begrepen is . (3)

24 . Hier zou ik evenwel willen herinneren aan de uitspraak in het arrest Hulst (4), dat

"een binnenlandse heffing op de verkoop van een produkt onverenigbaar is met de uit het Verdrag voortvloeiende discriminatieverboden, wanneer daardoor de verkoop naar het buitenland zwaarder wordt belast dan de verkoop op de nationale markt, of wanneer de opbrengst van de heffing bestemd is het nationale produkt te bevoordelen ".

Dit is bij de BVB duidelijk niet het geval .

25 . Ook het arrest Statens Kontrol is in dit verband interessant . (5) Ten slotte wijs ik nog op het arrest Peureux (6), dat weliswaar op importen betrekking had, dus het omgekeerde van de hier aan de orde zijnde situatie, waarin het Hof verklaarde :

"In artikel 95 wordt weliswaar aan elke Lid-Staat het recht ontzegd, op produkten van de overige Lid-Staten hogere belastingen te heffen dan op nationale produkten, maar niet om nationale produkten zwaarder te belasten dan ingevoerde produkten . Dergelijke ongelijkheden vallen niet binnen de werkingssfeer van artikel 95, maar zijn het gevolg van de bijzonderheden van de niet-geharmoniseerde nationale wetgevingen op gebieden die onder de bevoegdheid van de Lid-Staten vallen ."

Het nadeel voor Nederlanders die gebruikte auto' s naar andere Lid-Staten willen verkopen, is het onvermijdelijke gevolg van een zelfde soort van ongelijkheid tussen de wetgevingen van de Lid-Staten .

26 . Verzoeksters in de hoofdgedingen stellen nog, dat personen die zich in Nederland bezighouden met de verhuur van personenauto' s aan buitenlandse toeristen, eveneens te maken hebben met concurrentievervalsingen . Als gevolg van de BVB zouden Nederlandse verhuurders een veel hogere kostprijs dan verhuurders in de andere Lid-Staten hebben . Dit verschil zou vooral merkbaar worden, wanneer verhuurders uit verschillende Lid-Staten op dezelfde markt opereren, met name de Amerikaanse . Aan Amerikaanse toeristen of zakenlieden aangeboden arrangementen voor reizen in Europa, waarin de huur van een personenauto of kampeerauto (waarover ook BVB wordt geheven) is begrepen, zouden veel goedkoper zijn vanuit andere Lid-Staten dan vanuit Nederland, wat een verstoring van het vrije goederen - en dienstenverkeer betekent, enkel en alleen ten gevolge van de heffing van de BVB van personenauto' s .

27 . Hierop valt enkel te zeggen, dat dit een ander onvermijdelijk gevolg is van de ongelijkheid tussen de nationale wetgevingen . Overigens kunnen de verschillen in de BTW-tarieven die de Lid-Staten op auto's toepassen, gaande van 12 % in Luxemburg tot 38 % in Italië, soortgelijke concurrentiedistorsies in de autoverhuursector teweegbrengen .

28 . De Nederlandse BVB veroorzaakt dus geen ongeoorloofde beperkingen van het vrije verkeer van goederen .

29 . Het tweede doel dat de instellingen van de Gemeenschap nastreefden met de invoering van het BTW-stelsel, zo te zeggen het uiteindelijke doel, was op een zeker moment te komen tot afschaffing van het belasting bij invoer en het ontlasten bij uitvoer in het handelsverkeer tussen de Lid-Staten (artikel 4 van de Eerste richtlijn). Nu valt niet te ontkennen, dat het bestaan van belastingen als de BVB naast de BTW de instelling van een "gemeenschappelijke markt ... waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een binnenlandse markt" (eerste overweging van de considerans van de Eerste richtlijn) er zeker niet gemakkelijker op maken . Ook als de BTW-tarieven van de Lid-Staten op zekere dag geharmoniseerd zijn, zal het voortbestaan van bijzondere belastingen als de BVB nog tot be - en ontlasting bij invoer respectievelijk uitvoer leiden .

30 . Wat dit betreft, staan de politieke organen van de Gemeenschap dus nog voor een harmonisatieprobleem, dat des te moeilijker ligt, omdat driekwart van de Lid-Staten dergelijke belastingen niet kent . Dit probleem mag evenwel geen rol spelen bij de beoordeling van het rechtskarakter van de BVB . Het is een obstakel voor de verwezenlijking van de interne markt, vergelijkbaar met de problematiek van de tariefverschillen bij de accijnzen, maar niet voor het normaal functioneren van het BTW-stelsel .

31 . Naar mijn mening is de BVB derhalve niet in strijd met de "ratio legis" van de richtlijnen betreffende het gemeenschappelijk BTW-stelsel en evenmin met de non-discriminatieregel die aan artikel 95 EEG-Verdrag ten grondslag ligt . Dient de BVB echter niet toch te worden veroordeeld wegens strijd met de Zesde richtlijn?

C - Mogen de BTW en een andere indirecte belasting cumulatief worden geheven?

32 . Verzoeksters in de hoofdgedingen betogen in de eerste plaats, dat het de Lid-Staten niet geoorloofd is om naast de BTW nog andere vormen van omzet - of verbruiksbelastingen over dezelfde goederen of diensten te heffen, onverminderd de uitdrukkelijke afwijking neergelegd in artikel 33 van de Zesde richtlijn . Deze stelling behoeft enige nuancering .

33 . Zoals de Commissie in haar opmerkingen (blz . 14) zegt :

"De communautaire harmonisatie bestrijkt alleen het terrein van de omzetbelasting . Andere indirecte verbruiksbelastingen behoren, zolang specifieke communautaire bepalingen ontbreken, tot de soevereiniteit van de Lid-Staten ."

34 . In richtlijn 83/183 van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstelling bij definitieve invoer uit een Lid-Staat van persoonlijke goederen door particulieren (PB 1983, L 105, blz . 64) heeft de communautaire wetgever zelf de samenloop van de BTW met andere heffingen voorzien . Immers, de in deze richtlijn geregelde vrijstelling van belastingen bij invoer van persoonlijke goederen door een particulier dekt niet alle rechten en heffingen; er vallen niet onder :

"heffingen op het gebruik van de goederen in het land zelf, zoals bij voorbeeld rechten geheven over de registratie van motorvoertuigen ".

35 . De Commissie voegt er terecht aan toe, dat ook de Zesde richtlijn er geen twijfel over laat bestaan dat samenloop van nationale belastingen met de BTW niet bij voorbaat is uitgesloten . Zij

verwijst hierbij naar artikel 11 B, lid 3 a, en artikel 13 B .

36 . Ten slotte heeft het Hof op grond van de tekst van artikel 33 van de Zesde richtlijn in het arrest van 8 juli 1986 (zaak 73/85, Kerrutt, Jurispr . 1986, blz . 2219) heel duidelijk gesteld, dat het gemeenschapsrecht in zijn huidige stand geen specifieke bepaling kent waardoor de bevoegdheid van de Lid-Staten om andere belastingen dan omzetbelastingen in te voeren, wordt uitgesloten of beperkt, en dat dergelijke belastingen ook kunnen worden geheven wanneer dit leidt tot cumulatie met de over dezelfde handeling geheven BTW . Aan de principiële geoorlooftheid van cumulatie valt dus niet te tornen, zodat alles neerkomt op de vraag, of de betrokken belasting op grond van haar kenmerken onder een van de in artikel 33 van de Zesde richtlijn genoemde belastingsoorten kan vallen, waarvan de handhaving of invoering de Lid-Staten blijft toegestaan .

D - Is de BVB een accijns of niet

37 . Volgens verzoeksters in de hoofdgedingen moet worden uitgemaakt, of de BVB een accijns is, in welk geval heffing ervan toegestaan zou zijn . Als zij geen accijns is, dan zou zij een heffing zijn met het karakter van omzetbelasting en dus verboden zijn ingevolge artikel 33 van de Zesde richtlijn . Huns inziens zijn met "accijnzen" in artikel 33 alleen de accijnzen in formele zin bedoeld . In het kader van de harmonisatie van de omzetbelastingen zou in dit verband slechts een strikte uitlegging passen . Het Nederlandse belastingstelsel zou verschillende accijnzen kennen, doch de BVB zou daar nimmer bij worden genoemd . Zij zou derhalve geen accijns in formele zin zijn .

38 . Voorts zou de BVB ook geen accijns in materiële zin zijn . Accijnzen zouden immers alleen niet-duurzame gebruiksartikelen belasten, en ook zou de heffingsmethodiek van de BVB (ad valoremrecht) verschillen van die van accijnzen (specifiek recht) .

39 . De Commissie, de Nederlandse en de Britse regering menen daarentegen, dat ook al belasten de meeste accijnzen inderdaad verbruiksartikelen, zoals bier, andere alcoholhoudende dranken, suiker, benzine, parfumerieën, en worden ze in de regel geheven over de hoeveelheid of het gewicht van het produkt of over het alcoholgehalte, er niettemin ook accijnzen zijn die althans gedeeltelijk uit een ad valoremrecht bestaan . Dit geldt bij voorbeeld voor de tabaksaccijns, waarvan de structuur is geharmoniseerd bij richtlijn 72/464/EEG van de Raad van 19 december 1972 betreffende de belasting, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabrikaten . (7) Deze accijns bestaat uit twee componenten : een specifiek recht per aantal sigaretten en een ad valoremrecht over de kleinhandelsprijs .

40 . Overigens heeft de Commissie erop geattendeerd, dat in Denemarken, Griekenland en Italië heffingen bestaan op bepaalde fototoestellen, geluidsapparatuur, televisies, enzovoort, dus op duurzame consumptiegoederen, die accijnzen worden genoemd en gerelateerd zijn aan de waarde van het betrokken produkt .

41 . De Nederlandse en de Britse regering zijn derhalve van mening, dat de Nederlandse BVB kan worden gelijkgesteld met een accijnsrecht .

42 . Over het argument, dat de BVB in het Nederlandse recht niet als een accijns in formele zin wordt beschouwd, zou ik willen opmerken, dat de uitdrukking "accijnzen" in artikel 33 van de Zesde richtlijn in gemeenschapsrechtelijke zin moet worden verstaan, want anders is de eenvormige toepassing van deze bepaling in alle Lid-Staten niet gewaarborgd . Een Lid-Staat zou een belasting immers maar tot accijns behoeven te bestempelen, en zij zou buiten het in het laatste gedeelte van dit artikel geformuleerde verbod vallen . Ik weet trouwens niet wat te denken van de verklaring in de notulen van de Raad ad artikel 33, waarop de Commissie heeft gewezen . Zij luidt : "De Raad en de Commissie verklaren, dat deze bepaling zich niet verzet tegen de handhaving of de invoering door een Lid-Staat van andere accijnzen dan de uitdrukkelijk aldaar genoemde ." Artikel 33 noemt immers geen bepaald type accijnzen, maar spreekt eenvoudigweg van "accijnzen " . Indien die verklaring betekent, dat de Lid-Staten nog nieuwe accijnzen mogen

invoeren, dan zegt zij niets meer dan artikel 33 zelf . Zou er daarentegen mee bedoeld zijn, dat de Lid-Staten vrij zijn om welke belasting die zij ook maar zouden invoeren "accijns" te noemen, dan verdraagt zij zich niet met wat ik hiervóór heb betoogd .

43 . De uitdrukking "accijnzen" in artikel 33 kan niet worden geacht op elke belasting betrekking te hebben die het nationale recht van een Lid-Staat als zodanig kwalificeert . Het kan alleen maar die accijnzen dekken, die door het gemeenschapsrecht wegens hun intrinsieke karakter als zodanig worden aangemerkt . Bij mijn weten bestaat een dergelijke definitie echter nog niet .

44 . Indien zo' n definitie in de onderhavige zaken zou moeten worden opgesteld, stel ik voor om aansluiting te zoeken bij de traditionele betekenis van deze term . Onder accijnzen zijn dan te worden verstaan de belastingen op bepaalde niet-duurzame consumptiegoederen, die in één fase worden geheven en die geheel of gedeeltelijk bestaan uit een specifiek recht, dit wil zeggen berekend naar de hoeveelheid, het gewicht of het alcoholgehalte van een produkt .

45 . Ik geloof echter niet, dat wij zover hoeven gaan, aangezien artikel 33 van de Zesde richtlijn de handhaving en invoering toelaat niet alleen van accijnzen, belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, maar ook van "alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten ".

46 . Voor de onderhavige zaken behoeft dus slechts te worden uitgemaakt, of de BVB al dan niet een omzetbelasting is .

E - Het rechtskarakter van de "BVB"

47 . In het bij Dalloz verschenen "Lexique des termes juridiques" (1988, blz . 440) staat de volgende definitie van omzetbelastingen :

"Appellation générique désignant, dans son sens large, un ensemble d' impôts indirects - voire de taxes parafiscales - présentant le caractère commun d' être calculés en pourcentage du prix des produits et des services imposés . La TVA en est, de loin, le plus important . Employé au singulier, le terme est parfois utilisé dans les milieux d' affaires comme synonyme de la TVA elle-même ."

48 . De geschiedenis van de indirecte belastingen in Frankrijk (8) vóór de invoering van de BTW in de jaren 1954-1955 leert trouwens, dat de omzetbelasting verschillende vormen kan aannemen . Een goed kan bij iedere transactie, in elke fase van de bedrijfskolom opnieuw worden belast, behoudens de uitdrukkelijk voorziene uitzonderingen . Het kan echter ook maar één keer, in één schakel van de produktie - of distributieketen worden belast .

49 . Wanneer de belasting wordt geheven in verscheidene fasen, kan zij cumulatief zijn (de zogenoemde "cascade"-belasting) of niet-cumulatief (aftrek van de door de producent zelf betaalde belasting). Ten slotte kan zij betrekking hebben op bepaalde goederen, op alle goederen of op een bepaalde categorie goederen .

50 . Men kan dus zeggen, dat noch het aantal belaste handelsfasen noch het al dan niet bestaan van een recht op aftrek en evenmin het toepassingsgebied bepalend is voor de vraag, of een belasting al dan niet als omzetbelasting kan worden gekwalificeerd .

51 . Aangezien de BVB een bepaald percentage bedraagt van de prijs van auto' s geleverd door een fabrikant of importeur, en dus gerelateerd is aan het omzetcijfer, meen ik, dat zij wel degelijk een omzetbelasting is in de algemeen aanvaarde betekenis van deze uitdrukking .

52 . Rest de vraag, of artikel 33 van de Zesde richtlijn betrekking heeft op alle belastingen die als een omzetbelasting kunnen worden gekwalificeerd, of dat het aan deze term een beperktere betekenis toekent . In zaak 295/84 (Rousseau Wilmot (9)) moest het Hof uitmaken, of belastingen als de Franse sociale solidariteitsbijdrage en de bijstandsheffing, waarvan de hoogte

wordt bepaald door de omzet van een vennootschap, verboden werden door artikel 33 . Het Hof achtte beslissend, of dergelijke heffingen het karakter van een omzetbelasting in de zin van de Zesde richtlijn bezaten (r.o . 9). Volgens het Hof had het begrip "omzetbelasting" in het kader van artikel 33 van deze richtlijn een bijzondere draagwijdte . De draagwijdte van artikel 33 moest worden bepaald naar de functie van deze bepaling in het kader van het geharmoniseerde stelsel van omzetbelasting, dat de vorm heeft van een belasting over de toegevoegde waarde (r.o . 14).

53 . Vervolgens ging het Hof in op de werking van dit stelsel . Volgens artikel 2 van de Eerste richtlijn, aldus het Hof in rechtsoverweging 15, houdt het in, dat van goederen en diensten een algemene (10) verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie - en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden . Na nog op de aftrekregeling te hebben gewezen, concludeerde het Hof in rechtsoverweging 16 :

"Artikel 33 van de Zesde richtlijn, dat weliswaar de Lid-Staten vrij laat om bepaalde indirecte belastingen zoals accijnzen te handhaven of in te voeren, mits deze 'niet het karakter van omzetbelasting bezitten' , heeft ten doel te beletten dat de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar wordt gebracht door fiscale maatregelen van een Lid-Staat die het goederen - en dienstenverkeer belasten en waardoor handelstransacties op een zelfde wijze worden getroffen als door de BTW ." 10

54 . In het arrest van 3 maart 1988 (zaak 252/86, Bergandi, Jurispr . 1988, blz . 1343) ging het Hof op dezelfde wijze te werk . Het stelde, dat het begrip "heffing met het karakter van omzetbelasting" een communautair karakter heeft, omdat het een rol speelt bij de verwezenlijking van het door artikel 33 beoogde doel, te weten de volle werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel te waarborgen, waarna het Hof naar de criteria teruggreep die in de hierboven geciteerde passage uit het arrest Rousseau worden genoemd .

55 . Ik zou willen voorstellen om in casu dezelfde benadering te volgen en na te gaan, of de BVB de kenmerken bezit als in de twee geciteerde arresten aangegeven .

56 . De BVB is weliswaar evenredig aan de prijs van de auto' s, maar is zeker geen algemene belasting, aangezien zij slechts twee categorieën producten treft, namelijk personenauto' s en motorrijwielen . Anderzijds kan men niet zeggen, dat zij het goederen - en dienstenverkeer belast en de handelstransacties op een zelfde wijze treft als de BTW; de BVB wordt immers slechts éénmaal geheven, en wel in de fase van de levering door de fabrikant of in die van de invoer . Gebruikte auto' s, althans niet die welke worden ingevoerd, vallen niet onder de BVB . Zoals wij overigens hebben gezien, brengt de BVB de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel niet in gevaar .

57 . Ik geef het Hof dan ook in overweging, de eerste vraag van de Hoge Raad in beide zaken als volgt te beantwoorden :

"Het bepaalde in de Eerste, Tweede en Zesde richtlijn vormt geen beletsel voor de heffing van een bijzondere verbruiksbelasting als in het prejudiciële verzoek omschreven ."

II - De tweede vraag

58 . De tweede vraag in zaak 93/88 (Wisselink) luidt :

"Moet, indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt, daaraan de gevolgtrekking worden verbonden dat een belastingplichtige een bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's, die op de in 4.1 omschreven wijze te zijnen laste is gekomen, ingevolge artikel 17 van de Zesde richtlijn op de door hem verschuldigde belasting in aftrek mag brengen, ook indien de nationale wetgeving in een zodanige aftrek niet voorziet?"

59 . De tweede vraag in zaak 94/88 (Abemij e.a .) luidt :

"Moet, indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt, daaraan de gevolgtrekking worden verbonden dat een bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's zoals belanghebbende die volgens de Nederlandse wetgeving is verschuldigd geworden wegens de invoer van personenauto's in het tijdvak waarop het geding betrekking heeft, in het geheel niet mag worden geheven, dan wel naar een andere maatstaf moet worden geheven?"

60 . Ingeval het Hof de eerste vraag met mij ontkennend beantwoord, behoeven deze vragen geen beantwoording meer .

61 . Zou het Hof de eerste vraag daarentegen bevestigend beantwoorden, dan zou dit betekenen, dat een belasting met de kenmerken van de Nederlandse BVB in strijd is met het gemeenschapsrecht, daar zij dan onder het verbod van artikel 33 van de Zesde richtlijn zou vallen .

62 . In dat geval zou op de tweede vraag in zaak 94/88 (Abemij e.a .) moeten worden geantwoord, dat een dergelijke belasting in het geheel niet mag worden geheven . Het in de tweede vraag in zaak 93/88 (Wisselink) opgeworpen probleem van de aftrekbaarheid zou dan zelfs niet meer aan de orde zijn .

63 . Gezien de grote financiële consequenties die een onwettigverklaring van dit type belasting zou kunnen hebben in Nederland en wellicht in andere Lid-Statens, zou het aanbeveling verdienen om te bepalen, dat op deze onwettigheid geen beroep kan worden gedaan voor het verkrijgen van teruggaaf van belasting die vóór de uitspraak van het arrest is voldaan, behalve door diegenen die vóór die datum een rechtsvordering hebben ingesteld .

(*) Oorspronkelijke taal : Frans .

(1) Arrest van 10 april 1984 (zaak 324/82, Jurispr . 1984, blz . 1861).

(2) Cursivering van mij .

(3) Zie het arrest Schul van 21 mei 1985 (zaak 47/84, Jurispr . 1985, blz . 1491).

(4) Arrest van 23 januari 1975 (zaak 51/74, Hulst, Jurispr . 1975, blz . 79, r.o . 34-36).

(5) Arrest van 26 juni 1978 (zaak 142/77, Statens Kontrol Med AEdle Metaller, Jurispr . 1978, blz . 1543).

(6) Arrest van 13 maart 1979 (zaak 86/78, Peureux, Jurispr . 1979, blz . 897).

(7) PB 1972, L 303, blz . 1 .

(8) L . Trotabas en J.M Cotteret, Droit fiscal, Parijs, Dalloz, 1985, blz . 195 .

(9) Arrest van 27 november 1985, Jurispr . 1985, blz . 3759, 3767 .

(10) *Cursivering van mij .*