

ECLI:NL:PHR:2019:946

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum conclusie	25-09-2019
Datum publicatie	11-10-2019
Zaaknummer	18/01389
Formele relaties	Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2020:561
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-
Inhoudsindicatie	<p>Hoe moet voor de berekening van bpm de CO₂-uitstoot van een geïmporteerde auto worden bepaald? Schending van artikel 110 VwEU ten aanzien van de uit Duitsland geïmporteerde auto?</p> <p>A-G IJzerman heeft conclusie genomen naar aanleiding van het beroep in cassatie van belanghebbende tegen de uitspraak van Gerechtshof Den Haag van 23 februari 2018 met nummer BK-17/00748 (ECLI:NL:GHDHA:2018:645). De Inspecteur heeft van belanghebbende belasting van personenautos en motorrijwielen (bpm) nageheven in verband met de invoer vanuit Duitsland in 2015 van een gebruikte Ford Mustang GT V8 Coupé uit 2011. De auto komt oorspronkelijk uit de VS en is in 2011 in Duitsland ingevoerd en geregistreerd. Het gaat vermoedelijk om een model dat voor de Amerikaanse markt gebouwd is. De mate van CO₂-uitstoot is sinds 2008 meestal van invloed op het bedrag van de verschuldigde bpm bij de registratie van een personenauto (hoe meer CO₂-uitstoot, des te meer bpm). Het onderhavige geschil gaat ten eerste over de voor de toepassing van de Wet bpm 1992 in aanmerking te nemen hoeveelheid CO₂-uitstoot van de auto en ten tweede over het al dan niet aanwezig zijn van een verboden discriminatie van een product uit een andere lidstaat, de ingevoerde auto, in de zin van artikel 110 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU).</p> <p>In artikel 6a van de Uitvoeringsregeling bpm 1992 is een vaste hiërarchie van bewijsmiddelen voorgeschreven voor de bepaling van de CO₂-uitstoot van een auto: de Europese typegoedkeuring of een CVO, als die er niet is de individuele goedkeuring door de RDW, als die er niet is het rapport van een individuele keuring door bijvoorbeeld TNO of anders een buitenlandse goedkeuring van de auto waaruit de CO₂-uitstoot blijkt. Aan die bewijsmiddelen kunnen uiteenlopende methoden ter vaststelling van de CO₂-uitstoot ten grondslag liggen. Die methoden kunnen een daadwerkelijke keuring behelzen, maar dat hoeft niet. In het geval van de zogenoemde Scandinavische rekenmethode wordt de CO₂-uitstoot namelijk bepaald aan de hand van een betrekkelijk eenvoudige rekensom. Als geen van de genoemde bewijsmiddelen voorhanden is, wordt een in artikel 9 van de Wet bpm 1992 opgenomen terugvalwaarde als CO₂-uitstoot in aanmerking genomen.</p> <p>De CO₂-uitstoot van een auto is in principe een objectief gegeven, maar de gevonden waarde in grammen per kilometer zal verschillen naar gelang de methode van bepaling van die uitstoot en de uitgangspunten die daarbij worden gehanteerd. Aldus kunnen de verschillende methoden ter vaststelling van de CO₂-uitstoot bij technisch identieke autos tot verschillende uitkomsten leiden. Dat werkt in de systematiek van de Wet bpm 1992 door in de verschuldigde bpm, zodat het van de CO₂-uitstoot afhankelijke deel voor twee technisch identieke autos uiteen kan lopen zonder daadwerkelijk bestaande verschillen in CO₂-uitstoot. Als dat zich voordoet is het optredende verschil in verschuldigde bpm niet het gevolg van daadwerkelijk bestaande verschillen in CO₂-uitstoot.</p> <p>Artikel 110 van het VwEU behelst een verbod op discriminatie van producten afkomstig uit andere EU-lidstaten. Dat artikel komt in casu in beeld omdat het, gezien de diverse meetmethoden, niet uitgesloten is dat de voor een ingevoerd gebruikt voertuig voor de heffing van bpm in aanmerking te nemen CO₂-uitstoot, meer belooft dan de CO₂-uitstoot die in aanmerking is genomen voor technisch (vrijwel) identieke voertuigen die zich reeds op de Nederlandse markt bevinden. In casu heeft belanghebbende aangevoerd dat in het Nederlandse kentekenregister andere Ford Mustang GT V8 Coupés zijn opgenomen waarvoor de CO₂-uitstoot aanmerkelijk lager is vastgesteld dan voor haar auto (268 en 284 gram per kilometer tegen 316 gram per kilometer).</p>

Belanghebbendes primaire klacht is dat het Hof ten onrechte geen acht heeft geslagen op andere in het kentekenregister voorkomende Ford Mustang GTs met een 4951 cc metende achtcilindermotor die 307 kW vermogen voortbrengt. De Inspecteur heeft de feitelijke juistheid van het door belanghebbende overgelegde overzicht op zich niet betwist.

Het Hof had volgens de A-G moeten beoordelen of belanghebbende daarmee en in het licht van de overige omstandigheden, het bewijs heeft geleverd van door artikel 110 van het VwEU verboden discriminatie. Daarover is nog niets vastgesteld, zodat voor nader feitenonderzoek op dit punt zal moeten worden verwezen naar een ander Hof. Dat zal zich vervolgens opnieuw moeten buigen over de vraag of hier sprake is van discriminatie. Aldus slaagt deze klacht.

Belanghebbendes subsidiaire klacht begrijpt de A-G zo dat het Hof ten onrechte heeft aangenomen dat de Inspecteur aan zijn bewijslast heeft voldaan dat de CO₂-uitstoot van de auto meer belooft dan 284 gram per kilometer. Meer bepaald kan volgens belanghebbende het Duitse kentekenbewijs, waarin de uitstootwaarde van 316 gram CO₂ per kilometer is vastgelegd, geen kenbron zijn van de CO₂-uitstoot in de zin van artikel 6a van de Uitvoeringsregeling bpm 1992. Gezien de systematiek van de nationale wet- en regelgeving komt het de A-G echter voor dat de belastingplichtige aan zet is als hij of zij van een CO₂-uitstoot wenst uit te gaan die lager is dan de terugvalwaarde in artikel 9, elfde lid, van de Wet bpm 1992 (350 gram per kilometer in 2011 en 507 gram per kilometer in 2015). Die terugvalwaarde geldt immers als de CO₂-uitstoot niet volgens het bepaalde in artikel 6a van de Uitvoeringsregeling bpm 1992 kan worden bewezen. Dat betekent dat deze klacht niet kan leiden tot cassatie.

Meer subsidiair heeft belanghebbende erover geklaagd dat het Hof de CO₂-uitstoot niet conform de Scandinavische rekenmethode op 312 gram per kilometer heeft vastgesteld. Daarover merkt de A-G op dat een voorwaarde voor toepassing van die rekenmethode is dat de auto voldoet aan bepaalde California Regulations. Dat is in casu gesteld noch gebleken, zodat het de A-G voorkomt dat deze klacht moet falen wegens gebrek aan feitelijke grondslag.

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende gegrond dient te worden verklaard.

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl

V-N Vandaag 2019/2222

V-N 2019/51.23 met annotatie van Redactie

NLF 2019/2525 met annotatie van Micha Soltysik

NTRF 2019/3040 met annotatie van mr. H.A. Elbert

Conclusie

1 Inleiding

- 1.1 Heden neem ik conclusie in de zaak met nummer 18/01389 naar aanleiding van het beroep in cassatie van de vennootschap onder firma [X] , belanghebbende, tegen de uitspraak van Gerechtshof Den Haag (hierna: het Hof) van 23 februari 2018 met nummer BK-17/00748.1
- 1.2 De Inspecteur heeft van belanghebbende belasting van personenautos en motorrijwielen (hierna: bpm) nageheven, met oplegging van een verzuimboete, in verband met de invoer vanuit Duitsland in 2015 van een gebruikte Ford Mustang GT V8 Coupé uit 2011. De auto komt oorspronkelijk uit de VS en is in 2011 in Duitsland ingevoerd en geregistreerd. Het gaat, naar ik aanneem, om een (*US spec*) model dat voor de Amerikaanse markt gebouwd is.² Het is in elk geval niet gebleken dat de auto onder een Europese typegoedkeuring is gebouwd of dat daarvoor een certificaat van overeenstemming (hierna: CVO) is afgegeven.
- 1.3 De mate van CO₂-uitstoot is sinds 2008 meestal van invloed op het bedrag van de verschuldigde bpm bij de registratie van een personenauto (hoe meer CO₂-uitstoot, des te meer bpm). Het onderhavige geschil gaat ten eerste over de voor de toepassing van de Wet bpm 1992 in aanmerking te nemen hoeveelheid CO₂-uitstoot van de auto en ten tweede over het al dan niet aanwezig zijn van een verboden discriminatie van een product uit een andere lidstaat, de ingevoerde auto, in de zin van artikel 110 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VwEU).
- 1.4 In artikel 6a van de Uitvoeringsregeling bpm 1992 is een vaste hiërarchie van bewijsmiddelen voorgeschreven voor de bepaling van de CO₂-uitstoot van een auto: de Europese typegoedkeuring of een CVO, als die er niet is de individuele goedkeuring door de RDW, als die er niet is het rapport van een individuele keuring door bijvoorbeeld TNO of anders een buitenlandse goedkeuring van de auto waaruit de CO₂-uitstoot blijkt. Aan die bewijsmiddelen kunnen uiteenlopende methoden ter vaststelling van de CO₂-uitstoot ten grondslag liggen. Die methoden kunnen een daadwerkelijke keuring behelzen, maar dat hoeft niet. In het geval van de zogenoemde Scandinavische rekenmethode wordt de CO₂-uitstoot namelijk bepaald aan de hand van een betrekkelijk eenvoudige rekensom; zie nader onderdeel 6 van deze conclusie. Als geen van de genoemde bewijsmiddelen voorhanden is, wordt een in artikel 9 van de Wet bpm 1992 opgenomen terugvalwaarde als CO₂-uitstoot in aanmerking genomen.
- 1.5 De CO₂-uitstoot van een auto is in principe een objectief gegeven, maar de gevonden waarde in grammen per kilometer zal verschillen naar gelang de methode van bepaling van die uitstoot en de uitgangspunten die daarbij worden gehanteerd. Aldus kunnen de verschillende methoden ter vaststelling van de CO₂-uitstoot bij technisch identieke autos tot verschillende uitkomsten leiden. Dat werkt in de systematiek van de Wet bpm 1992 door in de verschuldigde bpm, zodat het van de CO₂-uitstoot afhankelijke deel voor twee technisch identieke autos, minst genomen in theorie, uiteen kan lopen zonder daadwerkelijk bestaande verschillen in CO₂-uitstoot. Als dat zich voordoet is het optredende verschil in verschuldigde bpm niet het gevolg van daadwerkelijk bestaande verschillen in CO₂-uitstoot.
- 1.6 Artikel 110 van het VwEU behelst een verbod op discriminatie van producten afkomstig uit andere EU-lidstaten. Dat artikel komt in casu in beeld omdat het, gezien de diverse meetmethoden, niet uitgesloten is dat de voor een ingevoerd gebruikt voertuig voor de heffing van bpm in aanmerking te nemen CO₂-uitstoot, meer beloopt dan de CO₂-uitstoot die in aanmerking is genomen voor technisch (vrijwel) identieke voertuigen die zich reeds op de Nederlandse markt bevinden. In casu heeft belanghebbende aangevoerd dat in het Nederlandse kentekenregister andere Ford Mustang GT V8 Coupés zijn opgenomen waarvoor de CO₂-uitstoot aanmerkelijk lager is vastgesteld dan voor haar auto (268 en 284 gram per kilometer tegen 316 gram per kilometer).
- 1.7 Het is de vraag of hierin discriminatie in de zin van artikel 110 van het VwEU besloten kan liggen en, zo ja, hoe die moet worden voorkomen. Een min of meer vergelijkbare, maar ook wel andere, kwestie speelt in de zaak met rolnummer 19/00249, waarin ik heden een (beknopte) conclusie neem.³
- 1.8 Deze conclusie vervolgt in onderdeel 2 met een weergave van de vastgestelde feiten en het geding in feitelijke instanties en in onderdeel 3 met een bespreking van het geding in cassatie. In onderdeel 4 wordt nader ingegaan op de regeling van CO₂-uitstootafhankelijke heffing van bpm. Onderdeel 5 bevat

een bespreking van de verhouding daarvan tot artikel 110 van het VwEU. Op de zogenoemde Scandinavische rekenmethode wordt in onderdeel 6 ingegaan. De behandeling van de cassatieklachten van belanghebbende zal in onderdeel 7 plaatsvinden; met conclusie in onderdeel 8.4

2 De feiten en het geding in feitelijke instanties

De feiten voor zover in cassatie van belang

- 2.1 Belanghebbende heeft in 2015 een eerder in Duitsland geregistreerde en gebruikte Ford Mustang GT V8 Coupé van het bouwjaar 2011 in het Nederlandse kentekenregister geregistreerd. De auto was eerder, in 2011, vanuit de VS in Duitsland geïmporteerd.
- 2.2 In de ter zake van de registratie ingediende bpm-aangifte, heeft belanghebbende vermeld dat de auto een CO₂-uitstoot van 317 gram per kilometer heeft. Het bij de aangifte gevoegde Duitse kentekenbewijs geeft een waarde van 316 gram per kilometer aan. Die waarde heeft de Duitse instantie TÜV bepaald bij de keuring van de auto bij de eerdere invoer van de Amerikaanse auto in Duitsland. Belanghebbende heeft de verschuldigde bpm in de aangifte berekend uitgaande van 284 gram per kilometer. Dat is volgens haar evenwel abusievelijk te hoog, omdat het bij de aangifte gebruikte taxatierapport van 264 gram CO₂-uitstoot per kilometer uitgaat.
- 2.3 De Inspecteur heeft daarentegen gesteld dat de waarde van 284 gram per kilometer te laag is. Bij het opleggen van de litigieuze naheffingsaanslag is hij uitgegaan van de op het Duitse kentekenbewijs vermelde waarde van 316 gram per kilometer.
- 2.4 Ook heeft de Inspecteur zich op het standpunt gesteld dat belanghebbende een onjuiste handelsinkoopwaarde tot uitgangspunt heeft genomen, namelijk die van een Chrysler 300C V6 3.5L. Ten slotte heeft hij bij gelijktijdige beschikking een verzuimboete van 10% van de nageheven belasting opgelegd.

Rechtbank Den Haag

- 2.5 Nadat de Inspecteur in bezwaar de naheffingsaanslag en de boetebeschikking had gehandhaafd, is belanghebbende tevergeefs in beroep gekomen bij de Rechtbank.
- 2.6 De Rechtbank heeft overwogen dat de Inspecteur terecht van de op het Duitse kentekenbewijs vermelde uitstootwaarde van 316 gram CO₂ per kilometer is uitgegaan. De Inspecteur heeft volgens de Rechtbank aannemelijk gemaakt dat die waarde is vastgesteld overeenkomstig het bepaalde in artikel 6a, onderdeel d, van de Uitvoeringsregeling bpm 1992.
- 2.7 Daarnaast volgt niet uit de jurisprudentie over artikel 110 van het VwEU dat verboden is bij de berekening van de verschuldigde bpm uit te gaan van een hogere CO₂-uitstootwaarde dan de CO₂-uitstootwaarde die in aanmerking is genomen voor soortgelijke voertuigen die al in Nederland zijn geregistreerd. De CO₂-uitstoot is namelijk een kenmerk van de auto en daarom een vaststaand gegeven, aldus de Rechtbank.
- 2.8 Verder heeft de Inspecteur aan de hand van voldoende vergelijkbare referentieautos, te weten drie andere Ford Mustangs uit 2011 - dus niet de door belanghebbende bepleite Chrysler 300C - en de getaxeerde schade aan de auto, de handelsinkoopwaarde van de auto bepaald op 20.160. Ten slotte heeft de Inspecteur naar het oordeel van de Rechtbank de verzuimboete niet ten onrechte opgelegd en heeft zij 10% van het nageheven bedrag passend en geboden geacht. Belanghebbende is niet geslaagd in een avas-verweer. Het beroep is daarom ongegrond verklaard.

Gerechtshof Den Haag

- 2.9 In hoger beroep bij het Hof was inmiddels tussen partijen komen vast te staan dat de naheffingsaanslag moest worden verlaagd in verband met een lagere handelsinkoopwaarde van de auto, hetgeen ook doorwerkt in de hoogte van de boete.

2.10 Voor wat het resterende geschil betreft heeft de Rechtbank naar s Hofs oordeel op goede gronden de Inspecteur op alle geschilpunten in het gelijk gesteld. Voor de door belanghebbende aangevoerde alternatieve berekeningen van de verschuldigde bpm heeft het Hof weinig waardering. Volgens het Hof, in r.o. 5.3, moet het ook voor belanghebbende duidelijk zijn dat zij met die, in hoge mate theoretische, exercities in feite bezig is de BPM vast te stellen van een andere auto dan wel andere autos dan de in geding zijnde auto.

3 Het geding in cassatie

3.1 Belanghebbende heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend. Partijen hebben elkaar niet van re- en dupliek gediend.

Primair

3.2 Het primaire betoog van belanghebbende komt erop neer dat bij het bepalen van de bruto-bpm voor de auto, op grond van artikel 110 van het VwEU, ter voorkoming van discriminatie van producten afkomstig uit andere EU-lidstaten, zijnde haar auto in dit geval, moet worden uitgegaan van de laagste geregistreerde CO₂-uitstootwaarde van soortgelijke autos in het Nederlandse kentekenregister. Soortgelijk acht zij andere Ford Mustang GTs met een achtcilindermotor met 4951 cc cilinderinhoud die 307 kW vermogen voortbrengt. De laagste geregistreerde CO₂-uitstootwaarde van dergelijke autos zou volgens een door belanghebbende geproduceerd overzicht 268 gram CO₂ per kilometer zijn. Dit overzicht is al eerder in de procedure overgelegd.⁵ Er staan 17 autos op vermeld, waarvan 6 exemplaren een CO₂-uitstoot zouden hebben van 268 gram per kilometer, 8 van 284 gram per kilometer, 1 van 316 gram per kilometer (de auto van belanghebbende) en 1 van 317 gram per kilometer.

3.3 De Staatssecretaris stelt daar tegenover dat de CO₂-uitstoot van een auto een vaststaand gegeven is. Als referentieautos dienen zijns inziens alleen soortgelijke voertuigen met dezelfde CO₂-uitstoot in aanmerking te worden genomen.

Subsidiar

3.4 Subsidiar stelt belanghebbende dat van de in de aangifte gehanteerde CO₂-uitstootwaarde van 284 gram per kilometer moet worden uitgegaan. Aan die stelling ligt kennelijk, naar ik begrijp, ten grondslag dat de Inspecteur niet aan zijn bewijslast heeft voldaan voor de door hem voorgestane uitstootwaarde van 316 gram CO₂ per kilometer. Meer bepaald kan volgens belanghebbende het Duitse kentekenbewijs, waarin de uitstootwaarde van 316 gram CO₂ per kilometer is vastgelegd, geen kenbron zijn van de CO₂-uitstoot in de zin van artikel 6a van de Uitvoeringsregeling bpm 1992. Het staat namelijk niet vast dat die waarde de uitkomst is van een meting als uitgevoerd overeenkomstig de voorschriften van de Economische Commissie voor Europa van de Verenigde Naties (ECE) of een gelijkwaardig internationaal reglement.

3.5 In zijn verweerschrift merkt de Staatssecretaris hierover op dat de Inspecteur in hoger beroep onweersproken heeft gesteld dat de Duitse TÜV de auto individueel gekeurd heeft. Aldus zijn de gehanteerde individuele toelatingseisen afgeleid van Europese richtlijneisen en komen zij overeen met de eisen die de RDW hanteert. Het Duitse kentekenbewijs is daarom wel een kenbron van de CO₂-uitstoot in de zin van artikel 6a van de Uitvoeringsregeling bpm 1992.

Meer subsidiar

3.6 Meer subsidiar voert belanghebbende aan dat de CO₂uitstoot op basis van de zogeheten Scandinavische rekenmethode op 312 gram per kilometer moet worden vastgesteld. Deze methode is gebaseerd op Verordening (EU) nr. 183/2011 tot wijziging van de EU-kaderrichtlijn voor typegoedkeuringen (Richtlijn 2007/46/EG).

3.7

Volgens de Staatssecretaris wordt aan de Scandinavische rekenmethode in het geheel niet toegekomen.

4 CO2-uitstootafhankelijke heffing van bpm

4.1 In 2011, het bouwjaar (in de VS) van de litigieuze auto, was het bedrag van de verschuldigde bpm voor een nieuwe personenauto (de bruto bpm) op grond van de destijds geldende tekst van artikel 9, lid 1, van de Wet bpm 1992 afhankelijk van de netto catalogusprijs,⁶ de CO2-uitstoot en het soort motor:

De belasting voor een personenauto wordt bepaald aan de hand van de volgende tabellen.

[tabel met verschuldigde bpm naargelang de CO2-uitstoot]

Voor de toepassing van de tabel wordt onder een personenauto die wordt aangedreven door een motor met compressie-ontsteking mede begrepen een personenauto waarvan de CO2-uitstoot met aardgas als brandstofsoort is gemeten.

Het bedrag van de belasting op grond van de tabel wordt verhoogd met 19,0 percent van de netto catalogusprijs en:

a. verminderd met 824;

b. in geval van een personenauto waarvan de CO2-uitstoot met aardgas als brandstof is gemeten, verminderd met 1 324; of

c. in geval van een personenauto die wordt aangedreven door een motor met een compressieontsteking vermeerderd met 1 526.

()

4.2 In 2015, het jaar van registratie in Nederland van de auto, waren alleen de CO2-uitstoot en het soort aandrijving nog van invloed op het bedrag van de bruto bpm:

De belasting voor een personenauto wordt bepaald aan de hand van de volgende tabellen.

[tabel met verschuldigde bpm naargelang de CO2-uitstoot]

Het bedrag van de belasting op grond van de tabel wordt in geval van een personenauto die wordt aangedreven door een motor met een compressieontsteking vermeerderd met een bedrag van 86,00 per gram/km CO2-uitstoot boven de 70 gram/km CO2-uitstoot.

4.3 Bij gebruikte personenautos, zoals in casu het geval is, was de verschuldigde bpm bij eerste registratie in Nederland op grond van artikel 10 van de Wet bpm 1992 gelijk aan de bruto bpm verminderd met de afschrijving van de auto [tekst 2011, waarin de in 2015 doorgehaalde delen zijn vervallen en de onderstreepte tekst is toegevoegd]:

1 Met betrekking tot gebruikte personenauto's () wordt het bij de personenauto () behorende bedrag aan belasting, bedoeld in artikel 9, eerste en tweede lid (↔), berekend met inachtneming van een vermindering.

2 De vermindering, bedoeld in het eerste lid, is de afschrijving, uitgedrukt in procenten van de inkoopwaarde in Nederland van de som van de catalogusprijs, bedoeld in artikel 9, vierde lid, en de belasting van personenautos en motorrijwielen op het tijdstip waarop het motorrijtuig voor het eerst in gebruik is genomen. ~~Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de wijze waarop de inkoopwaarde in Nederland en de op deze waarde gebaseerde afschrijving kunnen~~

worden vastgesteld.

()

6 In afwijking van het tweede lid wordt de vermindering, mits daartoe een verzoek bij de aangifte wordt gedaan, vastgesteld aan de hand van een bij ministeriële regeling vast te stellen tabel.

7 De afschrijving, bedoeld in het tweede lid, wordt, mits daartoe een verzoek bij de aangifte wordt gedaan, gesteld op de som van de catalogusprijs () en de () [bruto bpm; A-G], verminderd met de waarde vermeld in een in de handel algemeen toegepaste koerslijst voor de inkoop van gebruikte motorrijtuigen door wederverkopers in Nederland.

8 Indien sprake is van:

a. ()

b. een motorrijtuig dat niet voorkomt op een in de handel algemeen toegepaste koerslijst voor de inkoop van gebruikte motorrijtuigen door wederverkopers in Nederland, wordt de afschrijving, bedoeld in het tweede lid, mits daartoe een verzoek bij de aangifte wordt gedaan, gesteld op de som van de catalogusprijs () en de () [bruto bpm; A-G], verminderd met de taxatiewaarde vermeld in een taxatierapport dat voldoet aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden.

()

4.4 Indirect is dus ook bij de registratie van gebruikte autos de CO₂-uitstoot van belang voor het berekenen van de verschuldigde bpm. Over het vaststellen van de CO₂-uitstoot is in artikel 9 van de Wet bpm 1992 het volgende bepaald (tekst 2011, waarbij de doorgehaalde delen in 2015 waren vervangen door de onderstreepte tekst):

()

10 Voor de toepassing van dit artikel is de CO₂-uitstoot van een personenauto, de CO₂-uitstoot gemeten overeenkomstig richtlijn nr. 80/1268/EEG (-) betreffende de onderlinge aanpassing van de wetgevingen der Lid-Staten inzake het brandstofverbruik van motorvoertuigen (-) bijlage XII bij Verordening (EG) nr. 692/2008 () betreffende de type goedkeuring van motorvoertuigen met betrekking tot emissies van lichte personen- en bedrijfsvoertuigen (Euro 5 en Euro 6) (). Indien de meting mede met LPG of aardgas als brandstof is uitgevoerd, wordt de CO₂-uitstoot van de auto met LPG of aardgas als brandstofsoort gehanteerd.

11 Indien voor de toepassing van dit artikel de CO₂-uitstoot van een personenauto niet op een bij ministeriële regeling voorgeschreven wijze is aangetoond, wordt deze gesteld op 350-507 gram per kilometer respectievelijk 302-356 gram per kilometer voor een personenauto die wordt aangedreven door een motor met compressieontsteking.

()

4.5 De reden om hier zowel de tekst van 2011 als die van 2015 op te nemen, is dat artikel 10b Wet bpm 1992 belanghebbende de keuze biedt de bruto-bpm te berekenen op basis van de in 2015 geldende regels (jaar van registratie in Nederland) dan wel, indien dat voor hem gunstiger is, de regels die op enig moment vanaf het moment van eerste ingebruikneming van de auto (niet expliciet vastgesteld, maar voor de hand ligt 2011) van kracht zijn geweest.

4.6 In artikel 6a van de Uitvoeringsregeling bpm 1992 zijn de bewijsmiddelen voor de CO₂-uitstoot voorgeschreven (tekst 2011; de doorgehaalde, te dezen niet relevante tekst was in 2015 vervallen):

Voor de toepassing van de artikelen 9, elfde lid, (-) blijkt de omvang van de emissie van CO₂-uitstoot in gram per kilometer uit:

a. de voor de auto verleende typegoedkeuring, bedoeld in artikel 22 van de Wegenverkeerswet 1994, dan wel het door de fabrikant ter zake afgegeven certificaat van overeenstemming;

b. indien voor de auto geen typegoedkeuring is verleend, en ter zake evenmin een certificaat van overeenstemming is afgegeven: de voor de auto verleende individuele goedkeuring, bedoeld in artikel 26 van de Wegenverkeerswet 1994;

c. indien voor de auto geen typegoedkeuring is verleend, geen certificaat van overeenstemming is afgegeven en ook geen individuele goedkeuring is verleend: een testrapport van een individuele keuring van de auto, waarbij de CO₂-emissie is gemeten overeenkomstig de ter zake in het kader van de Europese Unie tot stand gekomen geldende voorschriften;

d. in andere gevallen dan bedoeld in de onderdelen a, b en c: een goedkeuring van de auto waaruit de CO₂-emissie van de auto blijkt, gemeten overeenkomstig de voorschriften van de Economische Commissie voor Europa van de Verenigde Naties, dan wel een gelijkwaardig internationaal reglement.

4.7 De oorspronkelijke toelichting op artikel 6a van de Uitvoeringsregeling bpm 1992 uit 2008 verheldert de verschillen tussen de situaties bedoeld in de letters a tot en met d, waarbij opmerking verdient dat het bewijs aan de hand van een certificaat van overeenstemming (CVO) thans onder letter a valt en niet meer onder letter d:⁷

De wijze waarop de omvang van de CO₂-emissie per kilometer wordt vastgesteld, wordt () voorgeschreven in artikel 6a van deze regeling. Artikel 6a van de UR BPM 1992 bepaalt dat de omvang van de CO₂-uitstoot kan worden aangetoond op één van de hierna beschreven wijzen.

De meest voorkomende wijze zal zijn dat de omvang van de emissie van CO₂ per kilometer blijkt uit een voor de auto verleende typegoedkeuring als bedoeld in artikel 22 van de Wegenverkeerswet 1994. In het kentekenregister wordt in de regel de omvang van de CO₂-emissie van personenauto's met een Europese typegoedkeuring (ETG) vermeld.

Indien voor de auto geen typegoedkeuring maar een individuele goedkeuring als bedoeld in artikel 26 van de Wegenverkeerswet 1994 is verleend, blijkt de omvang van de emissie uit deze goedkeuring. De auto zal voor zoon individuele goedkeuring ter keuring moeten worden aangeboden bij een keuringstation van de RDW. Bij die keuring dient belanghebbende het in artikel 7, tweede lid, van de UR BPM 1992 bedoelde EG-goedkeuringsformulier (het zogenoemde emissiecertificaat) te overleggen, alsmede in voorkomend geval het daar bedoelde testrapport.

De derde wijze waarop de omvang van de CO₂-emissie kan worden aangetoond, is een testrapport van een individuele keuring inzake de omvang van de CO₂-emissie, gemeten overeenkomstig richtlijn nr. 80/1268/EEG () betreffende de onderlinge aanpassing van de wetgevingen der Lid-Staten inzake het brandstofverbruik van motorvoertuigen (PbEG L 375). Indien de meting met LPG of aardgas als brandstof is uitgevoerd, wordt de CO₂-uitstoot van de auto met LPG of aardgas als brandstofsoort gehanteerd. Hiermee heeft belanghebbende de mogelijkheid om () de CO₂-emissie te laten bepalen door bijvoorbeeld TNO. Dit is opgenomen in onderdeel c van artikel 6a van de UR BPM 1992.

De vierde wijze waarop de omvang van de CO₂-emissie kan worden aangetoond, is opgenomen in onderdeel d van artikel 6a UR BPM 1992. Deze ziet op het overleggen van het certificaat van overeenstemming (document bedoeld in artikel 6 van richtlijn 70/156/EEG) dat behoort bij de personenauto. Het certificaat van overeenstemming is het geboortebewijs' van het voertuig. Een certificaat van overeenstemming wordt door de fabrikant afgegeven voor een voertuig dat is gebouwd volgens een Europese typegoedkeuring. Een certificaat van overeenstemming vermeldt de specificaties conform de criteria van de ETG zoals onder meer de CO₂-uitstoot en de fijnstofuitstoot van de personenauto. In principe moet het certificaat van overeenstemming met ieder voertuig worden meegeleverd. Daarnaast is het mogelijk een duplicaat certificaat van overeenstemming achteraf opnieuw aan te vragen bij de fabrikant van de auto.

Ook is toegestaan dat bij gebreke van een certificaat van overeenstemming een goedkeuring overeenkomstig een gelijkwaardig internationaal reglement bedoeld in artikel 9 van richtlijn 70/156/EEG voor de desbetreffende personenauto wordt overgelegd waarin de emissie van CO₂ in gram per kilometer is vermeld en is vastgelegd op een gelijkwaardige wijze als overeenkomstig bijlage I van richtlijn 70/220/EEG. Hiervan is sprake indien de meting van het brandstofverbruik is verricht conform de reglementen van de Economische Commissie voor Europa van de Verenigde Naties, ECE 101-00.

- 4.8 De in dit citaat genoemde EU-richtlijnen, EU-verordeningen en ECE-voorschriften bevatten onder meer zeer gedetailleerde voorschriften over brandstofverbruik en emissies van voertuigen die zonder technische kennis lastig zijn te doorgronden. Voor een beslissing in de voorliggende zaak zijn de details gelukkig niet relevant. Voor de klacht over schending van artikel 110 van het VwEU is vooral van belang dat de diverse methoden ter bepaling van de CO₂-uitstoot tot verschillende uitkomsten kunnen leiden.
- 4.9 Illustratief in dit verband is de discussie die over de voor Europese typegoedkeuringen gehanteerde testmethode is gevoerd, met name in de nasleep van de sjoemelsoftwareaffaire. De tot recent gebruikte NEDC-methode (*New European Driving Cycle*; de bekritiseerde laboratoriumtest) zou stelselmatig verbruiks- en CO₂-uitstootwaarden laten zien die bij normaal gebruik op de openbare weg onrealistisch laag zijn. Daarom is sinds september 2018 het gebruik van de WLTP-methode (*Worldwide Light Vehicles Test Procedures*) verplicht. Die methode laat bij identieke voertuigen hogere en meer realistischere uitstootwaarden zien.⁸ De WLTP-waarden worden echter nog wel teruggerekend naar een Correlated NEDC-waarde, die voor de heffing van bpm in aanmerking wordt genomen.⁹
- 4.10 Ofschoon de CO₂-uitstoot van een auto een objectief gegeven lijkt, kan de uitkomst van de gevonden waarde afhangen van de gebruikte methode. De toelaatbare bewijsmiddelen voor de vaststelling van de CO₂-uitstoot zijn voorgeschreven in artikel 6a van de Uitvoeringsregeling bpm 1992. Er is een vaste hiërarchie. Ik begrijp dat de regelgever als eerste heeft voorgeschreven de methoden die werden gezien als relatief het meest zuiver.
- 4.11 Het voorschrift in artikel 6a van de Uitvoeringsregeling bpm 1992 brengt mee dat sommige vastgestelde verschillen in de voor de heffing van bpm vastgestelde CO₂-uitstoot er in werkelijkheid niet of in meer of mindere mate kunnen zijn. Dat roept de vraag op wat de implicaties daarvan zijn voor de verhouding van de CO₂-uitstootafhankelijke bpm tot het in artikel 110 van het VwEU vervatte verbod op discriminatie van producten afkomstig uit andere EU-lidstaten.

De verhouding tot artikel 110 van het VwEU 10

De voorliggende vragen

- 5.1 Naar aanleiding van het beroep in cassatie rijzen, naar ik meen, de volgende vragen:

I. sluit een verschil in CO₂-uitstoot tussen een ingevoerde gebruikte auto en een nationaal voertuig gelijksoortigheid uit? (standpunt Staatssecretaris); zo niet,

II. staat artikel 110 van het VwEU er in algemene zin aan in de weg de heffing van bpm bij gelijksoortige voertuigen te differentiëren naar de CO₂-uitstoot?; zo niet,

III. kan alsnog een met artikel 110 van het VwEU strijdige discriminatie ontstaan door (de hiërarchie van) bewijsmiddelen voor de vaststelling van de CO₂-uitstoot die in artikel 6a van de Uitvoeringsregeling bpm 1992 is voorgeschreven?; en, zo ja,

IV. kan discriminatie worden voorkomen althans opgeheven door (i) voor het ingevoerde voertuig uit te gaan van de laatste CO₂-uitstootwaarde die is toegepast voor een technisch (nagenoeg) identiek nationaal voertuig en/of (ii) door aan de belanghebbende een keuze, zogenoemde *cherry picking*, toe te staan uit de beschikbare bewijsmiddelen voor de CO₂-uitstoot en, indirect, de meetmethoden die daaraan ten grondslag liggen (primair en meer subsidiair standpunt belanghebbende)?

- 5.2 Hierna ga ik op deze vragen in, maar niet na eerst het algemene kader van het gebod van artikel 110 van het VwEU in herinnering te hebben geroepen.

Het algemene kader

5.3 Artikel 110 van het VwEU, dat direct werkt (en voorrang heeft),¹¹ heeft volgens het Hof van Justitie tot doel () het vrije verkeer van goederen tussen de lidstaten onder normale mededingingsvoorwaarden te verzekeren en strekt ertoe elke vorm van bescherming uit te sluiten die het gevolg kan zijn van de toepassing van binnenlandse belastingen die discriminerend zijn ten opzichte van producten uit andere lidstaten ().¹² Het luidt:

De lidstaten heffen op producten van de overige lidstaten, al dan niet rechtstreeks, geen hogere binnenlandse belastingen van welke aard ook dan die welke, al dan niet rechtstreeks, op gelijksoortige nationale producten worden geheven. [non-discriminatiegebod; A-G]

Bovendien heffen de lidstaten op de producten van de overige lidstaten geen zodanige binnenlandse belastingen, dat daardoor andere producties zijdelings worden beschermd. [non-protectionismegebod; A-G]

5.4 Vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie is dat een nationaal belastingstelsel slechts in overeenstemming met artikel 110 van het VwEU is als vaststaat dat het zodanig is ingericht dat het in alle gevallen is uitgesloten dat ingevoerde producten zwaarder worden belast dan binnenlandse producten en dat het bijgevolg in geen geval discriminerende gevolgen heeft.¹³ Herkomstdiscriminatie is ook niet toegestaan als die er alleen is in geringe mate of in een klein aantal gevallen.¹⁴ Voor eenmaal geconstateerde discriminaties (en protectionisme) zijn in principe geen externe rechtvaardigingen mogelijk, zo volgt bijvoorbeeld uit het arrest in de zaak *Grundig Italiana*.¹⁵

5.5 Ook is het vaste jurisprudentie dat artikel 110 van het VwEU niet zonder meer verbiedt de belastingheffing op gelijk(soortig)e producten te differentiëren naar de wijze van productie of objectieve kenmerken van de producten.¹⁶ Dat wordt anders lijkt als daardoor direct of indirect naar de herkomst van producten wordt gediscrimineerd of daarmee nationale producties worden beschermd.¹⁷ In de literatuur is verdedigd dat voor de beoordeling van het eventueel bestaan van discriminatie in een dergelijke situatie de rechtvaardiging voor de gedifferentieerde belastingheffing en de proportionaliteit daarvan mede van belang zijn.¹⁸ Dat lijken mij inderdaad onderdelen van het verdere interne afwegingsproces, na constatering van ongelijke behandeling.

5.6 De omstandigheid dat een product oorspronkelijk uit een derde land afkomstig is, zoals de litigieuze auto uit de VS, staat niet aan de toepasselijkheid van artikel 110 van het VwEU in de weg. Om een product uit een andere lidstaat te zijn, volstaat gelet op de arresten in de zaken *Co-Frutta* en *Grundig Italiana*, dat het product eerder in het vrije verkeer is gebracht in een andere lidstaat van de EU, zoals in dit geval in Duitsland.¹⁹ Aan de andere kant van de vergelijking heeft gelet op de arresten in de zaken *Commissie/Denemarken* en *Tatu* een potentieel referentieproduct de status van nationaal product, als bedoeld in de eerste volzin van artikel 110 van het VwEU, zodra het zich op de nationale markt van de betreffende lidstaat bevindt.²⁰

5.7 Ten slotte volgt over gelijksoortigheid uit onder meer het arrest in de zaak *Tulliasiamies en Siilin* dat relevant is of producten vergelijkbare eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen.²¹ Het mag niet gaan om een slechts in theorie geconstrueerde ongelijkheid. Artikel 110 van het VwEU biedt geen bescherming als gelijksoortige (of substitueerbare) nationale producten in feite ontbreken.²²

Vraag I: de relevantie van de CO₂-uitstoot voor de gelijksoortigheid

5.8 Sluit een verschil in CO₂-uitstoot tussen een ingevoerde gebruikte auto en een nationaal voertuig gelijksoortigheid uit? Alleen al op basis van de overweging over gelijksoortigheid in het arrest van in de zaak *Tulliasiamies en Siilin* (zie onderdeel 5.7) ligt een ontkennend antwoord op die eerste hiervoor in onderdeel 5.1 opgeworpen vraag voor de hand. Zie ook de volgende overwegingen in het arrest in de zaak X:²³

23 Wanneer deze producten op de markt voor tweedehands voertuigen van die lidstaat te koop worden aangeboden, moeten zij worden beschouwd als gelijksoortige producten”, zijnde producten van dezelfde soort als ingevoerde tweedehands voertuigen, wanneer zij zich door hun eigenschappen en door de behoeften waarin zij voorzien, in een concurrentieverhouding bevinden. De mededinging tussen twee modellen hangt af van de mate waarin zij voldoen aan een aantal vereisten op het punt van, onder meer, prijs, afmetingen, comfort, prestaties, verbruik, duurzaamheid en betrouwbaarheid.

Het referentievoertuig moet het voertuig zijn waarvan de kenmerken het dichtst aanleunen bij die van het ingevoerde voertuig. Dat houdt in dat rekening wordt gehouden met het model, het type en andere kenmerken, zoals de aandrijving of de uitrusting, de ouderdom en de kilometerstand, de staat van onderhoud of het merk (zie met name arresten van 19 september 2002, Tulliasiamies en Siilin, C101/00, (), punten 75 en 76, en 20 september 2007, Commissie/Griekenland, C74/06, (), punten 29 en 37). [onderstreping toegevoegd; A-G]

24 Dienaangaande zij opgemerkt dat de in het vorige punt vermelde criteria limitatief noch dwingend zijn opgesomd. Het referentievoertuig kan natuurlijk variëren naargelang van de specifieke kenmerken van het ingevoerde voertuig. Twee voertuigen die op dezelfde datum voor het eerst in gebruik zijn genomen, zijn niet noodzakelijk gelijksoortig, bijvoorbeeld wegens een andere slijtage. Het staat aan de nationale rechter om, met inachtneming van de in het vorige punt vermelde kenmerken, vast te stellen van welke nationale producten de kenmerken het dichtst aanleunen bij die van het betrokken ingevoerde voertuig.

5.9 Aldus zijn ook de criteria en de taak van de nationale rechter gegeven. Het lijkt me dat de CO₂-uitstoot als factor alleen indirect een beperkte rol kan spelen, waar mede wordt gekeken naar vergelijkbaar brandstofverbruik. Daarom meen ik dat een verschil in CO₂-uitstoot tussen een ingevoerde gebruikte auto en een nationaal voertuig gelijksoortigheid niet uitsluit.

Vraag II: differentiatie van de bpm-druk in Nederland naar CO₂-uitstoot in algemene zin

5.10 Staat artikel 110 van het VwEU er in algemene zin aan in de weg de heffing van bpm bij gelijksoortige voertuigen te differentiëren naar de CO₂-uitstoot? Nu voertuigen met een verschillende CO₂-uitstoot wel gelijksoortig kunnen zijn, wordt de tweede vraag actueel, of desondanks de bpm-druk op de voertuigen mag verschillen naargelang hun CO₂-uitstoot, in het bijzonder als de voertuigen gebruikt zijn. De Wet bpm 1992 differentieert in zoverre immers, nu de bruto bpm mede afhangt van de CO₂-uitstoot. Door de systematiek van artikel 10 van de Wet bpm 1992 kunnen verschillen in de bruto bpm doorwerken in het bedrag van de verschuldigde bpm bij de eerste registratie in Nederland van een gebruikt voertuig, als bepaald door op de bruto bpm af te schrijven (de rest-bpm).

5.11 Het Hof van Justitie heeft meermaals overwogen dat zich een schending van artikel 110 van het VwEU voordoet als bij de registratie van een tweedehands voertuig uit een andere lidstaat meer belasting is verschuldigd dan het restbedrag aan registratiebelasting dat is begrepen in de waarde van gelijksoortige voertuigen die zich reeds in het binnenland bevinden. Zie bijvoorbeeld, met verwijzingen naar eerdere rechtspraak, het arrest van het Hof van Justitie in de zaak X:24

31 Derhalve wordt artikel 110 VwEU geschonden wanneer het bedrag van die belasting op een tweedehands voertuig uit een andere lidstaat hoger is dan het restbedrag van die heffing dat is vervat in de waarde van gelijksoortige reeds op het nationale grondgebied geregistreerde tweedehands voertuigen (arresten van 9 maart 1995, Nunes Tadeu, C-345/93, (), punt 20, en 22 februari 2001, Gomes Valente, C-393/98, (), punt 23, en reeds aangehaald arrest Tulliasiamies en Siilin, punt 55).

32 Indien het bedrag van de registratiebelasting op ingevoerde tweedehands voertuigen hoger is dan het restbedrag van die heffing dat is vervat in de waarde van gelijksoortige reeds op de binnenlandse markt geregistreerde tweedehands voertuigen, zou dat immers de verkoop van nationale tweedehands voertuigen kunnen begunstigen, waardoor de invoer van gelijksoortige tweedehands voertuigen zou worden ontmoedigd.

5.12 Hieruit mag alleen niet worden afgeleid dat nationale differentiatie van de belastingdruk naar een objectief kenmerk van een product categorisch verboden is. Ook in relatie tot gebruikte autos heeft het Hof van Justitie, onder voorwaarden, immers in andere zin beslist in het arrest in de zaak *Nádasdi en Németh*:25

51 Wat de criteria voor de berekening van een belasting betreft, zij eraan herinnerd, dat het gemeenschapsrecht bij de huidige stand van zijn ontwikkeling weliswaar niet in de weg staat aan de vrijheid van iedere lidstaat om aan de hand van objectieve criteria, zoals de aard van de gebruikte grondstoffen of de toegepaste productieprocedures, voor bepaalde producten, zelfs indien deze gelijksoortig zijn in de zin van artikel 90, eerste alinea, EG [thans artikel 110, eerste alinea, VwEU; A-

G], een stelsel van gedifferentieerde belastingheffing in te voeren, doch dat dergelijke differentiaties zich slechts met het gemeenschapsrecht verdragen wanneer zij gericht zijn op de verwezenlijking van oogmerken die eveneens met de vereisten van het Verdrag en van het afgeleide recht verenigbaar zijn, en wanneer in de uitvoeringsbepalingen iedere rechtstreekse of indirecte discriminatie van importen uit andere lidstaten of iedere vorm van bescherming van concurrerende nationale producties wordt vermeden (arrest Outokumpu, reeds aangehaald, punt 30).

52 In een regeling betreffende de registratiebelasting zijn criteria zoals het motortype, de cilinderinhoud en een indeling op grond van milieuoverwegingen objectieve criteria. Zij kunnen dus in een dergelijke regeling worden gehanteerd. Daarentegen is niet vereist dat de hoogte van de heffing afhankelijk is van de prijs van het voertuig.

53 Een registratiebelasting mag op producten uit andere lidstaten echter niet zwaarder drukken dan op gelijksoortige nationale producten.

()

56 Hoewel milieubescherming het doel en de grondslag van de registratiebelasting is, en deze geen enkel verband houden met de handelswaarde van het voertuig, vereist artikel 90, eerste alinea, EG [daarom; A-G] dat rekening wordt gehouden met de waardevermindering van tweedehandse voertuigen waarop belasting wordt geheven, aangezien deze belasting wordt gekenmerkt door de omstandigheid dat zij slechts één keer wordt geheven, bij de eerste registratie van het voertuig met het oog op het gebruik ervan in de betrokken lidstaat, en zij aldus onderdeel wordt van die handelswaarde.

5.13 Tegen deze achtergrond dient naar mijn mening de geciteerde overweging uit het arrest in de zaak *X* te worden gelezen. Een acte éclairé acht ik daarom dat differentiatie van bpm naar de CO₂-uitstoot ook bij gelijksoortige voertuigen, nieuw of gebruikt, onder wettelijk gestelde objectieve condities, niet zonder meer ongeoorloofd is. Dat wordt pas anders als daardoor naar herkomst van voertuigen wordt gediscrimineerd.

5.14 In het arrest in de zaak *Commissie/Griekenland* heeft het Hof van Justitie overwogen, in relatie tot nieuwe autos, dat voor de beoordeling van het bestaan van discriminatie naar herkomst moet worden onderzocht of de differentiatie in de belastingheffing consumenten kan afhouden van de aankoop van [in het buitenland vervaardigde; A-G] auto's () ten gunste van auto's van [nationaal; A-G] () fabrikaat.²⁶ In het specifieke geval van de Griekse belasting die naar cilinderinhoud differentieerde, heeft het Hof van Justitie dat niet het geval geacht:

20 Gesteld al dat de modaliteiten van de betrokken belastingregeling bepaalde verbruikers daadwerkelijk afhouden van de aankoop van auto's met een cilinderinhoud van meer dan 1 800 cm³ [waarvoor in Griekenland het hoogste tarief gold; A-G], dan zullen die verbruikers hetzij een model uit de reeks auto's met een cilinderinhoud van 1 600 tot en met 1 799 cm³, hetzij een model uit de reeks auto's met een cilinderinhoud van minder dan 1 600 cm³ kiezen [de andere tariefklassen; A-G]. Alle modellen van de eerste reeks worden echter in het buitenland vervaardigd, terwijl de tweede reeks zowel in het buitenland vervaardigde auto's als auto's van Grieks fabrikaat omvat. Hieruit volgt, dat de Commissie niet heeft aangetoond, in welk opzicht de betrokken belastingregeling tot begunstiging van auto's van Grieks fabrikaat kon leiden.

5.15 In vergelijkbare zin zag het Hof van Justitie in de zaak *Vasile Budişan* op het eerste gezicht geen bezwaren tegen een Roemeense milieuheffing op tweedehands autos die onder meer naar CO₂-uitstoot differentieerde:²⁷

29 In casu blijkt () dat het bedrag van de milieuheffing is vastgesteld op basis van een tabel waarvoor objectieve en transparante parameters zijn gebruikt, zoals de cilinderinhoud, de Euro-emissienorm of de CO₂-emissies van het voertuig, de ouderdom van het voertuig en het aantal ermee afgelegde kilometers. Indien de belastingplichtige van mening is dat deze tabel de werkelijke waardevermindering van het voertuig niet correct en voldoende weergeeft, kan hij overigens verzoeken om deze werkelijke waardevermindering vast te stellen aan de hand van een deskundig

onderzoek ().

30 Onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties, lijkt [de betreffende Roemeense wet; A-G] dus te garanderen dat het bedrag van de milieuheffing wordt verlaagd op basis van een redelijke benadering van de werkelijke waarde van het voertuig (zie naar analogie arresten van 7 april 2011, Tatu, C402/09, EU:C:2011:219, punt 44, en 14 april 2015, Manea, C76/14, EU:C:2015:216, punt 38).

31 Bovendien geldt de milieuheffing () volgens dezelfde berekeningswijze zowel voor uit andere lidstaten afkomstige tweedehands motorvoertuigen bij hun eerste registratie in Roemenië als voor reeds in Roemenië geregistreerde motorvoertuigen bij de eerste inschrijving in deze lidstaat van het eigendomsrecht op deze tweedehands voertuigen ().

32 Bijgevolg en opnieuw onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter is de () belastingdruk dezelfde voor de belastingplichtigen die een tweedehands motorvoertuig hebben gekocht dat afkomstig is uit een andere lidstaat dan Roemenië () als voor de belastingplichtigen die in Roemenië een tweedehands motorvoertuig hebben gekocht (), wanneer dit laatste voertuig van hetzelfde type is en dezelfde kenmerken en slijtage vertoont als het voertuig dat afkomstig is uit een andere lidstaat.

33 Uit de voorgaande overwegingen volgt dat een heffingsregeling zoals die welke bij [de betreffende Roemeense wet; A-G] is ingevoerd, neutraal is ten aanzien van de mededinging tussen de uit andere lidstaten dan Roemenië afkomstige tweedehands voertuigen en de gelijksoortige nationale voertuigen die reeds in die lidstaat zijn geregistreerd ().

5.16 Een sprekend voorbeeld van een differentiatie naar een objectief criterium die wél (indirect) discriminerend naar herkomst was, is te vinden in de zaak *Humblot*.²⁸ Die zaak gaat over een Franse autobelasting met een sterk verhoogd tarief voor voertuigen met meer dan zestien paardenkrachten fiscaal vermogen. De destijds in Frankrijk geproduceerde autos haalden dat niet, anders dan bepaalde buitenlandse autos, met name van Duitse makelij:

12 Vooreerst zij erop gewezen, dat de Lid-Staten bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht vrij blijven om produkten als motorrijtuigen te onderwerpen aan een verkeersbelasting, die progressief stijgt volgens een objectief criterium als het fiscaal vermogen, dat op verschillende wijzen kan worden vastgesteld.

13 Een dergelijke binnenlandse belasting verdraagt zich evenwel slechts met artikel 95 EEG-Verdrag [thans artikel 110 VwEU; A-G], voor zover zij geen discriminerende of beschermende werking heeft.

14 Dit is met de litigieuze regeling niet het geval. Zij voorziet immers in twee verschillende belastingen: een differentiële, die progressief stijgt, voor motorrijtuigen die een bepaald fiscaal vermogen niet overschrijden, en een andere, voor motorrijtuigen die dat vermogen overschrijden, waarvan het bedrag nagenoeg vijf maal hoger is dan het hoogste bedrag van de differentiële belasting. Hoewel deze regeling formeel geen onderscheid maakt naar gelang van de oorsprong van de produkten, heeft zij onmiskenbaar met artikel 95 EEG-Verdrag strijdige discriminerende en beschermende trekken. Het fiscaal vermogen dat de heffing van de bijzondere belasting bepaalt, is immers op een zodanig niveau vastgesteld, dat uitsluitend met name uit andere Lid-Staten ingevoerde motorrijtuigen door die bijzondere belasting worden getroffen, terwijl voor alle binnenslands geproduceerde motorrijtuigen de duidelijk gunstiger regeling van de differentiële belasting geldt.

5.17 In casu lijkt het mij niet dat de differentiatie van de Nederlandse bpm naar CO₂-uitstoot ook naar haar aard gebruikte voertuigen naar herkomst discrimineert op een wijze die vergelijkbaar is met de Franse belasting in de zaak *Humblot*. De situatie hier te lande komt meer overeen met de Roemeense milieuheffing uit de zaak *Vasile Budişan* die volgens het Hof van Justitie met artikel 110 van het VwEU verenigbaar kan worden geacht. Daarom meen ik dat artikel 110 van het VwEU er in casu niet aan in de weg staat de heffing van bpm bij gelijksoortige voertuigen op nationaal niveau te differentiëren naar de CO₂-uitstoot.

Vraag III: de verplichte bewijsmiddelen en discriminatie

- 5.18 Kan alsnog een met artikel 110 van het VwEU strijdige discriminatie ontstaan door (de hiërarchie van) bewijsmiddelen voor de vaststelling van de CO₂-uitstoot die in artikel 6a van de Uitvoeringsregeling bpm 1992 is voorgeschreven? In dat kader moet onder ogen worden gezien dat de CO₂-uitstoot van een auto weliswaar een objectief kenmerk van dat voertuig lijkt, maar niet in elk opzicht een vaststaand gegeven is. Voor de heffing van bpm wordt de in aanmerking te nemen CO₂-uitstoot met name vastgesteld met verschillende methoden die tot een verschillende uitkomst kunnen leiden.²⁹ Het nationale recht sluit daarom niet volledig uit dat zelfs voor twee identieke voertuigen een verschillende CO₂-uitstoot in aanmerking wordt genomen. Er ontstaan daardoor verschillen in bpm-druk die niet door verschillen in CO₂-uitstoot te verklaren zijn. Dit speelt denkelijk vooral als voertuigen zonder Europese typegoedkeuring in het spel zijn.
- 5.19 Naar mijn mening ontstaat wel spanning met artikel 110 van het VwEU als differentiatie van de bpm ontstaat door verschillen die voortkomen uit een verschil in methoden voor de vaststelling van de CO₂-uitstoot. Dat geldt in het bijzonder als een bepaalde, gunstigere methode wel beschikbaar is geweest voor voertuigen die zich al op de nationale markt bevinden, maar niet voor een nadien ingevoerd voertuig.
- 5.20 In de zaak X had het gerechtshof s-Hertogenbosch prejudiciële vragen gesteld vanwege de omstandigheid dat het CO₂-afhankelijke deel van de bpm, zoals per 1 februari 2008 ingevoerd, niet was verschuldigd bij de invoer en eerste registratie in Nederland van gebruikte voertuigen die voor 1 februari 2008 voor het eerst in gebruik waren genomen. Deze overgangsfaciliteit gold echter alleen als de registratie tussen 1 februari 2008 en 31 december 2009 plaatsvond. Daarna was het CO₂-afhankelijke deel van de bpm wel verschuldigd. Het Hof van Justitie heeft deze temporele beperking in strijd met artikel 110 van het VwEU bevonden, kennelijk omdat voor vanaf 1 januari 2010 ingevoerde gebruikte voertuigen het gunstige regime niet (meer) beschikbaar was waarvan wel gebruik kon worden gemaakt bij voor 1 januari 2010 ingevoerde voertuigen, die inmiddels nationale producten waren geworden:
- 40 In dat geval zijn er op de binnenlandse markt gelijksoortige tweedehands voertuigen die vergelijkbaar zijn met dat in het hoofdgeding, waarvan het restbedrag van de BPM dat nog is vervat in hun waarde lager is dan het bedrag van die belasting op het betrokken voertuig.
- 41 Indien dat laatste bedrag hoger is dan het laagste restbedrag dat nog is vervat in de waarde van gelijksoortige reeds op het nationale grondgebied geregistreerde tweedehands voertuigen, staat niet vast dat de wet BPM zodanig is ingericht dat het in alle gevallen is uitgesloten dat ingevoerde producten zwaarder worden belast dan binnenlandse producten, en dat bijgevolg in geen geval discriminerende gevolgen ontstaan.
- 42 Die discriminerende gevolgen kunnen slechts worden voorkomen indien kan worden gekozen voor het laagste restbedrag van de registratiebelasting dat nog is vervat in de waarde van gelijksoortige reeds op het nationale grondgebied geregistreerde tweedehands voertuigen.
- 43 Het staat aan de nationale rechter om na te gaan of het bedrag aan BPM op een tweedehands voertuig als dat in het hoofdgeding, hoger is dan het laagste restbedrag van die heffing dat nog is vervat in de waarde van gelijksoortige reeds op het nationale grondgebied geregistreerde tweedehands voertuigen.
- 5.21 In de zaak X ging het over een regime waarin de eerste registratie van bepaalde gebruikte voertuigen tijdelijk onder gunstiger fiscale voorwaarden kon plaatsvinden. Dat doet zich in casu niet voor, zodat de zaak X in zoverre niet rechtstreeks toepasselijk is.
- 5.22 De vaststelling van de CO₂-uitstoot brengt veeleer een bewijsvraagstuk mee en betoogd kan worden dat het nu eenmaal nauwelijks valt uit te sluiten dat in het ene geval bepaald bewijs wel voorhanden is en in een ander geval niet, met als gevolg dat bij twee technisch identieke voertuigen de bruto bpm niet op hetzelfde bedrag wordt vastgesteld. Evenmin zijn fouten in individuele gevallen bij de vaststelling van de CO₂-uitstoot geheel uit te sluiten. Dat zijn vrijwel onvermijdelijk gevolgen van het differentiëren naar CO₂-uitstoot, hetgeen in principe is toegestaan. Ik zou er wel voor gevoelen dat de

genoemde omstandigheden kunnen meewegen in het kader van toetsing aan artikel 110 van het VwEU van de nationale regeling. Dit in de zin van rechtstreekse toetsing, niet als een (niet toegestane) rechtvaardiging achteraf. De nationale regeling acht ik dus niet zonder meer in strijd met artikel 110 van het VwEU. Echter, het lijkt mij mogelijk dat de bijzondere omstandigheden van een bepaald geval dat anders kunnen maken. Het ligt dan op de weg van de belanghebbende ongerechtvaardigd geachte verschillen aan te voeren. Vervolgens zal de rechter feitelijk moeten beoordelen of die er inderdaad zijn en ten slotte of een en ander discriminatie oplevert.

Vraag IV: keuzerecht en *cherry picking*?

- 5.23 Naar aanleiding van het arrest in de zaak *X* heeft de wetgever artikel 10b van de Wet bpm 1992 ingevoerd. Op grond daarvan hebben belastingplichtigen bij de registratie van een gebruikt voertuig de keuze het gunstigste bpm-regime toe te passen dat op enig moment heeft gegolden sinds de eerste ingebruikneming van het voertuig. In zoverre heeft een belanghebbende het zelf in de hand door eigen keuze een nadelige ongelijke behandeling te voorkomen. In de zaak *X* zijn belastingplichtige en inspecteur omtrent de hoogte van de verschuldigde bpm uiteindelijk ook tot een vergelijk gekomen dat op dat keuzerecht neerkomt.³⁰
- 5.24 Men kan zich afvragen of aan belastingplichtigen ter voorkoming van strijdigheden met artikel 110 van het VwEU binnen artikel 6a van de Uitvoeringsregeling bpm 1992 enige *cherry picking* zou moeten worden toegestaan bij de keuze van de wettelijke bewijsmethode ter bepaling van de CO₂-uitstoot. Dat roept de vraag op of artikel 110 van het VwEU daartoe tevens dwingt bij het overgrote deel van de voertuigen op de Europese markt die een Europese typegoedkeuring hebben (in deze procedure niet van belang). En voorts (wel van belang): is het voldoende? Of moet (ook) van een lagere CO₂-uitstoot, en daarmee verschuldigde bpm, worden uitgegaan als een belastingplichtige bewijs kan leveren dat voor één of meer daadwerkelijk bestaande nationale voertuigen die technisch vergelijkbaar, althans grotendeels vergelijkbaar, zijn de CO₂-uitstoot (aanmerkelijk) lager is vastgesteld?
- 5.25 Deze vragen raken aan de operationalisering van het concept van het referentievoertuig. Met het referentievoertuig moet volgens het Hof van Justitie bij tweedehands voertuigen in het bijzonder worden vergeleken. Onder meer uit het arrest in de zaak *X* volgt dat het referentievoertuig het nationale voertuig is waarvan de kenmerken het dichtst aanleunen bij die van het ingevoerde voertuig: 23 Wanneer deze producten op de markt voor tweedehands voertuigen van die lidstaat te koop worden aangeboden, moeten zij worden beschouwd als gelijksoortige producten”, zijnde producten van dezelfde soort als ingevoerde tweedehands voertuigen, wanneer zij zich door hun eigenschappen en door de behoeften waarin zij voorzien, in een concurrentieverhouding bevinden. De mededinging tussen twee modellen hangt af van de mate waarin zij voldoen aan een aantal vereisten op het punt van, onder meer, prijs, afmetingen, comfort, prestaties, verbruik, duurzaamheid en betrouwbaarheid. Het referentievoertuig moet het voertuig zijn waarvan de kenmerken het dichtst aanleunen bij die van het ingevoerde voertuig. Dat houdt in dat rekening wordt gehouden met het model, het type en andere kenmerken, zoals de aandrijving of de uitrusting, de ouderdom en de kilometerstand, de staat van onderhoud of het merk (zie met name arresten van 19 september 2002, *Tulliasiamies* en *Siilin*, C101/00, ()), punten 75 en 76, en 20 september 2007, *Commissie/Griekenland*, C74/06, ()), punten 29 en 37).
- 5.26 Door het gebruik van de enkelvoud in het referentievoertuig en het voertuig lijkt het referentievoertuig één bepaald, aanwijsbaar voertuig te moeten zijn. Echter, het Hof van Justitie geeft de nationale rechter direct hierop volgend de opdracht mee om, met inachtneming van de in het vorige punt vermelde kenmerken, vast te stellen van welke nationale producten de kenmerken het dichtst aanleunen bij die van het betrokken ingevoerde voertuig.³¹ De meervoudsvorm nationale producten duidt op een vergelijking met diverse aanwijsbare (referentie)voertuigen. Dat lijkt mij ook juist en redelijk.
- 5.27 Het Hof van Justitie gaat uit van een vergelijking naar de resterende belasting in de waarde van de referentievoertuigen, niet naar de CO₂-uitstoot. Echter, op basis van de uitkomsten van een vergelijking naar resterende belasting kunnen binnen de huidige systematiek van de bpm geen

definitieve conclusies over discriminatie worden getrokken. Ongelijkheden kunnen immers ook voortvloeien uit een differentiatie van de bpm naar de CO2-uitstoot van voertuigen welke differentiatie is toegestaan.

5.28 Om deze complicatie te overkomen zou een tweede stap in de vergelijking een beoordeling kunnen zijn van de vraag of de gevonden verschillen redelijkerwijs te verklaren zijn door verschillen in de daadwerkelijke CO2-uitstoot. Grote precisie zal daarbij vaak niet te bereiken zijn, omdat zelfs relatief kleine verschillen zoals andere wielen, een andere uitrusting en een afwijkend motormanagement, tot een afwijkende CO2-uitstoot kunnen leiden. Nochtans is het onwaarschijnlijk dat twee voertuigen van hetzelfde merk, type, motorisering, vermogen, transmissie, aantal aangedreven wielen en bouwjaar een aanmerkelijk verschillende CO2-uitstoot zouden hebben. Als dat in een bepaald geval toch de uitkomst van de nationale regeling is, dan zou voor het ingevoerde voertuig van de lagere uitstootwaarde van het nationale voertuig met vrijwel gelijke technische kenmerken kunnen worden uitgegaan, behoudens aantoonbaar foutieve vaststelling van de CO2-uitstoot. De aangevoerde referentievoertuigen moeten dan wel technisch vrijwel identiek zijn.

5.29 Een andere benadering van het concept van het referentievoertuig is een vergelijking maken met het hypothetische scenario dat het ingevoerde voertuig een nationaal voertuig zou zijn geweest (hypothetisch identiek nationaal voertuig). Volgens Schön wordt een vergelijking met een hypothetisch identiek nationaal product ook in de literatuur bepleit om complicaties te overkomen als gevolg van toegestane differentiaties in nationale belastingheffing:32

Art. 90 Abs. 1 EG [thans artikel 110, eerste volzin, VwEU; A-G] gebietet die strenge Gleichbehandlung gleichartiger eingeführter und inländischer Waren. Diese pauschale Aussage ist jedoch im Hinblick auf die steuerpolitische Souveränität der Mitgliedstaaten zunächst deshalb einzuschränken, weil kein einzelstaatlicher Gesetzgeber gezwungen ist, sämtliche im Inland erzeugten oder vertriebenen gleichen“ oder gleichartigen“ Waren a priori übereinstimmend zu behandeln. So kann er völlig identische Produkte je nach ihren Herstellungsverfahren unterschiedlich besteuern. Für das ausländische Produkt greift dann das Gebot einer Gleichbehandlung mit sämtlichen gleichartigen“ Inlandsprodukten ins Leere. Daher ist im Schrifttum gefordert worden, das Diskriminierungsverbot des Art. 90 Abs. 1 EG in erster Linie dahin zu formulieren, daß ein Belastungsvergleich zwischen dem eingeführten Produkt und dem hypothetischen identischen Inlandsprodukt“ anzustellen ist. Ergibt dieser Vergleich keine Benachteiligung, so kommt es auf die steuerliche Behandlung entfernterer gleichartiger“ Produkte nicht an.

5.30 Schön verwijst ten eerste naar Easson, die in een artikel uit 1981 heeft geschreven:33

Normally, the identity of the imported product is not in question: it is alleged, whether in proceedings brought by the Commission () or in an action commenced by or against an individual in a national court, that the tax on a particular imported product exceeds that which is imposed on a similar domestic product or is such as to afford protection to some other product. It is the selection of the "similar" or "other" product which gives rise to the difficulty.

This difficulty can frequently be avoided by asking, instead, what would have been the tax burden on the particular imported product had it been produced domestically [sic]. If the answer is that a domestic product, which is *identical in all respects apart from national origin*, is taxed less heavily, or would be if such a product existed, then the tax system would appear to discriminate in a manner contrary to Article 95. This may be termed the test of the *hypothetical identical product*.

However, the first paragraph of Article 95 is not restricted to comparisons between identical products: if an identical domestic product is, or would be, taxed the same but some other "similar" domestic product is taxed less heavily, Article 95 may still be infringed.³⁴ ()

5.31 Verderop in dit artikel is evenwel te lezen dat Easson de vergelijking met een hypothetisch identiek nationaal product alleen voorstaat om te bepalen of sprake is van formele (directe) discriminatie:35

() Whether or not formal discrimination exists can be determined by applying the test of the *hypothetical identical product*. If it is established that a particular imported product would have been less heavily taxed had it been instead of domestic origin then, *prima facie*, Article 95 is infringed. The onus would be upon the taxing state to show that, though the provisions governing domestic and imported products are not in all respects identical, they should nevertheless be considered as being

equivalent in their practical effects.

If, by contrast, it is clear that the particular imported product would have been taxed in an identical manner had it been of domestic origin then, *prima facie*, Article 95 is not infringed. The onus would be upon the complainant taxpayer () to establish that, despite the absence of formal discrimination, an effective discrimination nevertheless exists. Such might be the case where the conditions which must be met in order to qualify for a tax advantage are such that, in practice, domestic products are favoured, or where fiscal classifications are designed to favour domestic products. Only where effective discrimination of this nature is found to exist does it become necessary to consider the degree of similarity or the competitive relationship of the products in question and their appropriate fiscal relationship.

5.32 Ook ten tweede verwijst Schön naar Easson. In 1993 heeft Easson geschreven dat het Hof van Justitie in elk geval in sommige gevallen in de context van artikel 110 van het VwEU een vergelijking maakte met een hypothetisch identiek nationaal product:³⁶

As the fiscal advantage cases [een serie van zaken over fiscale voordelen die lidstaten toekenden indien producten waren geproduceerd in een bepaalde regio, door kleine ondernemingen, met bepaalde grondstoffen of met bepaalde productiemethoden; A-G] demonstrate, the Court has to some extent abandoned its own notion of the similarity of products and has substituted a test based upon a *hypothetical identical domestic product*. In effect, having established the tax burden on the imported product in question, instead of determining the tax actually levied on a similar domestic product, the court asks what would have been the tax burden on the imported product had it been produced domestically. If the answer is that it would have borne less tax, then Article 95 is infringed. However, it does not follow that, if the imported product would not have borne less tax had it been produced domestically, Article 95 is not infringed.

That this is so became apparent in the *Alcoholic Beverages* cases [een viertal inbreukprocedures over (zeer) sterk differentiërende belastingen naargelang de grondstof voor sterke drank die er *de facto* toe leidden geïmporteerde drank (veel) zwaarder werd aangeslagen dan binnenlands geproduceerde drank, op grond waarvan strijd met artikel 110 van het VwEU is aangenomen; A-G]. ()

5.33 De derde en laatste verwijzing van Schön is naar Schwarze, maar die vaart op het eerstgenoemde werk van Easson uit 1981:³⁷

The factor which determines the application of the first or the second paragraph of Art. 95 is whether a domestic product is or would be taxed more heavily than a similar imported one. Therefore, taking into consideration existing and hypothetically³⁸ similar domestic products, if the tax burden on such similar products is equal the second para. of Art. 95 may still be infringed.

5.34 Wat hier ook van zij, het lijkt redelijk dat een belastingplichtige bij een vergelijking met een hypothetisch identiek nationaal voertuig het voor hem meest gunstige bewijsmiddel uit artikel 6a van de Uitvoeringsregeling bpm 1992 mag toepassen. Daartoe kan hij het voertuig laten keuren bij de RDW voor een individuele typegoedkeuring in de zin van artikel 26 van de Wegenverkeerswet 1994 (letter b) of anderszins bij een instituut als TNO (letter c).

5.35 Door hier aan de belastingplichtigen meer keuzeruimte toe te staan, kunnen zij het in meerdere mate in eigen hand hebben om discriminatie te voorkomen. Tevens kan daardoor de behoefte afnemen om te vergelijken met reeds op de Nederlandse wegen rondrijdende binnenlandse autos.

5.36 Maar ook dan kan er discriminatie blijven indien in het kentekenregister diverse technisch vrijwel identieke voertuigen zijn te vinden waarvoor de CO₂-uitstoot aanmerkelijk lager is vastgesteld.

5.37 Een derde mogelijke benadering is een vergelijking te maken met het hypothetische identieke nationale voertuig, waarbij de meest gunstige uitkomst van de toegestane methoden ter vaststelling van de CO₂-uitstoot ook met andere bewijsmiddelen kan worden bewezen. Te denken valt onder meer aan een vergelijking met technisch (vrijwel) identieke voertuigen in het kentekenregister. In deze benadering wordt de vaste hiërarchie van bewijsmiddelen van artikel 6a van de Uitvoeringsregeling bpm 1992 verlaten, ter voorkoming van discriminatie als bedoeld in artikel 110 van het VwEU.

5.38 Een voordeel van de derde benadering is dat die niet afhankelijk is van de aanwezigheid van exacte referentievoertuigen. Zeker bij meer exotische exemplaren, zoals in casu, behoeft men dan niet te

belanden in allerlei discussies over technische verschillen tussen het voertuig en al dan niet terecht aangevoerde referentievoertuigen. Ik zou willen bepleiten dat het aan een belanghebbende die stelt te zijn gediscrimineerd wordt toegestaan om die stelling te bewijzen aan de hand van een vergelijking met technisch (vrijwel) identieke voertuigen aangetroffen in het kentekenregister, onder toepassing van een door de belanghebbende gekozen wettelijk aanvaardbare methode, zonder afhankelijk te zijn van een nationaal bepaalde wettelijke volgorde van bewijsmiddelen.

6 De Scandinavische rekenmethode

6.1 De Scandinavische rekenmethode is te vinden in de toelichting bij aanhangsel 2 van Bijlage IV bij Richtlijn 2007/46/EG sinds de wijziging daarvan door Verordening (EU) nr. 183/2011.39 Het betreft in feite een rekenvoorschrift ter bepaling van de CO₂-uitstoot van een auto die kan worden toegepast zonder dat er een test van de auto aan te pas komt (de onderstreepte som dient volgens belanghebbende te worden toegepast):

()

2. Opmerkingen:

()

(b) Voor de beoordeling van de CO₂-emissies worden de volgende formules gebruikt:

Benzinemotor en handgeschakelde versnellingsbak:

$$CO_2 = 0,047 m + 0,561 p + 56,621$$

Benzinemotor en automatische versnellingsbak:

$$CO_2 = 0,102 m + 0,328 p + 9,481$$

Benzinemotor en hybride elektrisch:

$$CO_2 = 0,116 m + 57,147$$

Dieselmotor en handgeschakelde versnellingsbak:

$$CO_2 = 0,108 m + 11,371$$

Dieselmotor en automatische versnellingsbak:

$$CO_2 = 0,116 m + 6,432$$

Waarbij: CO₂" staat voor de gecombineerde CO₂-massa-emissie in g/km, m" voor de massa in kg van het voertuig in rijklare toestand en p" voor het maximaal geleverde motorvermogen in kW.

De gecombineerde CO₂-massa wordt berekend tot één cijfer achter de komma en daarna als volgt afgerond op het dichtstbijzijnde gehele getal:

a) als het cijfer achter de komma lager dan 5 is, wordt het totaal naar beneden afgerond;

b) als het cijfer achter de komma 5 of hoger is, wordt het totaal naar boven afgerond.

(c) Voor de beoordeling van het brandstofverbruik wordt de volgende formule gebruikt: ()

6.2 Voornoemd aanhangsel bevat voorschriften voor de individuele goedkeuring van personenautos die in grote series worden geproduceerd in of voor derde landen. Met de Scandinavische rekenmethode wordt blijkbaar de in onderdeel (b) en (c) van punt 2 van de toelichting genoemde formules bedoeld.

6.3 De Scandinavische rekenmethode mag echter niet zonder meer worden toegepast, zo leid ik uit hetzelfde aanhangsel af:

Deel I: Voertuigen van categorie M1 [personenautos; A-G]

Nummer	Regelgeving	Alternatieve voorschriften
1.	()	()
2.	Richtlijn 70/220/EEG (Emissies)	()
2a.	Verordening (EG) nr. 715/2007	()

	Emissies (Euro 5 en 6) lichte voertuigen/toegang tot informatie	CO2-emissies en brandstofverbruik a) Er wordt een test uitgevoerd volgens bijlage XII bij Verordening (EG) nr. 692/2008. b) Het voertuig hoeft geen kilometerstand van 3 000 km aan te geven zoals voorgeschreven in bijlage 4, punt 3.1.1, bij VN/ECE-Reglement nr. 83. c) <u>Als het voertuig voldoet aan de in bijlage I, punt 2, bij Verordening (EG) nr. 692/2008 genoemde California Regulations en er derhalve geen test van de uitlaatemissies hoeft te worden uitgevoerd, berekenen de lidstaten de CO2-emissies en het brandstofverbruik met behulp van de formules in de punten (b) en (c) van de toelichting.</u> [onderstreping A-G]
3.	()	()

6.4 De California Regulations waaraan een voertuig moet voldoen zijn volgens bijlage I, punt 2, bij Verordening (EG) nr. 692/2008 The California Code of Regulations, titel 13, punten 1961(a) en 1961(b)(1)(C)(1), van toepassing op voertuigen van modeljaar 2001 en later, 1968,1, 1968,2, 1968,5, 1976 en 1975, uitgegeven door Barclays Publishing.

7 Behandeling van de klachten

Vooraf

- 7.1 De Rechtbank en het Hof zijn van toepasselijkheid van onderdeel d van artikel 6a van de Uitvoeringsregeling bpm 1992 uitgegaan. Niet geëxpliciteerd is waarom de onderdelen a, b en c niet gelden.
- 7.2 De vaststaande feiten wijzen erop dat onderdeel a niet geldt, omdat de auto een *US spec* model is, althans niet een model is dat volgens een Europese typegoedkeuring is gebouwd of waarvoor een CVO is afgegeven. Wat onderdeel b betreft, ligt het nog duidelijker. Artikel 26 van de Wegenverkeerswet 1994 heeft betrekking op individuele goedkeuringen door de RDW. Uit de uitspraken van de Rechtbank en het Hof volgt dat daarvan geen sprake is geweest. Onderdeel c geldt ten slotte niet, omdat belanghebbende niet zelf een testrapport van een testinstituut heeft overgelegd.
- 7.3 Ik heb overigens de indruk, maar ben daar niet helemaal zeker van, dat in 2011 geen Ford Mustang GT V8 Coupés zijn gebouwd volgens een Europese typegoedkeuring. Maar zelfs als die er zouden zijn, dan zijn uit verschillen in regelgeving voortkomende verschillen tussen *US spec* en *EU spec* autos alleszins waarschijnlijk. Motorische en andere technische verschillen kunnen van invloed zijn op de CO2-uitstoot.⁴⁰

Primair

- 7.4 Belanghebbendes primaire klacht is dat het Hof ten onrechte geen acht heeft geslagen op andere in het kentekenregister voorkomende Ford Mustang GTs met een 4951 cc metende achtcilindermotor die 307 kW vermogen voortbrengt. De Inspecteur heeft de feitelijke juistheid van het door belanghebbende overgelegde overzicht op zich niet betwist.

7.5

Onder verwijzing naar onderdeel 5 van deze conclusie komt het mij voor dat (i) differentiatie van de bpm, in het licht van artikel 110 van het VwEU, niet is toegestaan voor zover die voortkomt uit niet bestaande verschillen in CO₂-uitstoot, (ii) de vergelijkingsmaatstaf op basis van een hypothetisch identiek nationaal voertuig kan zijn en (iii) dat belanghebbende een gestelde discriminatie ook buiten de verplichte hiërarchie van bewijsmiddelen van artikel 6a van de Uitvoeringsregeling bpm 1992 om moet kunnen bewijzen (zie onderdeel 5.23 - 5.38).

- 7.6 Belanghebbende heeft als bewijsmiddel het eerdergenoemde overzicht overgelegd. Het Hof had naar mijn mening moeten beoordelen of belanghebbende daarmee en in het licht van de overige omstandigheden, het bewijs heeft geleverd van door artikel 110 van het VwEU verboden discriminatie.
- 7.7 Uitgaande van het door belanghebbende overgelegde overzicht zou haar Ford Mustang GT V8 met 307 kW vermogen 48 gram meer CO₂ per kilometer uitstoten dan zes andere Ford Mustang GT V8en met evenveel vermogen (17,9%) en 32 gram meer dan nog eens acht andere (11,3%). Dat zijn toch wel flinke verschillen die *a prima vista* aanleiding geven discriminatie te vermoeden. Wellicht zijn die (deels) te verklaren door verschillen in uitrusting tussen de auto van belanghebbende ten opzichte van de opgevoerde andere autos uit het kentekenregister.
- 7.8 Daarover is nog niets vastgesteld, zodat voor nader feitenonderzoek op dit punt zal moeten worden verwezen naar een ander Hof. Dat zal zich vervolgens opnieuw moeten buigen over de vraag of hier sprake is van discriminatie.
- 7.9 Aldus slaagt deze klacht.

Subsidiar

- 7.10 Belanghebbendes subsidiaire klacht begrijp ik aldus dat het Hof ten onrechte heeft aangenomen dat de Inspecteur aan zijn bewijslast heeft voldaan dat de CO₂-uitstoot van de auto meer belooft dan 284 gram per kilometer, zoals in de aangifte vermeld. Meer bepaald kan volgens belanghebbende het Duitse kentekenbewijs, waarin de uitstootwaarde van 316 gram CO₂ per kilometer is vastgelegd, geen kenbron zijn van de CO₂-uitstoot in de zin van artikel 6a van de Uitvoeringsregeling bpm 1992.
- 7.11 Gezien de systematiek van de nationale wet- en regelgeving komt het mij echter voor dat de belastingplichtige aan zet is als hij of zij van een CO₂-uitstoot wenst uit te gaan die lager is dan de terugvalwaarde in artikel 9, elfde lid, van de Wet bpm 1992 (350 gram per kilometer in 2011 en 507 gram per kilometer in 2015). Die terugvalwaarde geldt immers als de CO₂-uitstoot niet volgens het bepaalde in artikel 6a van de Uitvoeringsregeling bpm 1992 kan worden bewezen. Ik zie niet in waarom dit anders zou liggen als de inspecteur afwijkt van de aangifte. De inspecteur heeft uiteraard wel de bewijslast als hij van een hogere CO₂-uitstoot dan de terugvalwaarde wil uitgaan, maar dat is hier niet het geval.
- 7.12 Dat betekent dat deze klacht niet kan leiden tot cassatie.

Meer subsidiair

- 7.13 Meer subsidiair heeft belanghebbende erover geklaagd dat het Hof de CO₂-uitstoot niet conform de Scandinavische rekenmethode op 312 gram per kilometer heeft vastgesteld. Zoals besproken in onderdeel 6 is een voorwaarde voor toepassing van die rekenmethode dat de auto voldoet aan bepaalde California Regulations.
- 7.14 Dat is in casu gesteld noch gebleken, zodat het mij voorkomt dat deze klacht moet falen wegens gebrek aan feitelijke grondslag.

8 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende gegrond dient te worden verklaard.

De Procureur-Generaal bij de

-
- ¹ Hof Den Haag 23 februari 2018, nr. BK-17/00748, ECLI:NL:GHDHA:2018:645. In de vakliteratuur is deze uitspraak niet becommentarieerd.
 - ² Het Hof heeft dit niet vastgesteld, maar in het dossier opgenomen fotos van de auto tonen dat, onder meer door de contourverlichting die op de carrosserie van de auto zichtbaar is en de meters in mijlen.
 - ³ Vgl. een recente uitspraak van Rechtbank Gelderland, waarin door de belanghebbende tevergeefs voor een *US spec* BMW, afkomstig uit een andere lidstaat, de CO₂-uitstoot van een *EU spec* evenknie werd bepleit. Rb Gelderland 13 juni 2019, ECLI:NL:RBGEL:2019:2626.
 - ⁴ De in deze conclusie opgenomen citaten uit jurisprudentie en literatuur zijn meestal zonder daarin voorkomende voetnoten opgenomen. Citaten met een tekstbewerking, zoals onderstrepingen, vet- of cursiefzettingen, zijn veelal als onbewerkt weergegeven. In citaten voorkomende witregels zijn soms weggelaten.
 - ⁵ Zie bijlage 5 van het beroepschrift bij het Hof.
 - ⁶ De catalogusprijs exclusief omzetbelasting.
 - ⁷ Regeling van 17 december 2008, nr. DB 2008/705 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen, *Stcrt.* 2008, 253, p. 45-46.
 - ⁸ Zie ook de brief van de Staatssecretaris aan de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten Generaal van 19 oktober 2018 met kenmerk 2018-0000177042 (ook gepubliceerd in *V-N* 2018/57.18).
 - ⁹ Zie bijvoorbeeld de in de vorige voetnoot genoemde brief.
 - ¹⁰ Artikel 110 VwEU wordt in de literatuur in algemene zin uitgebreid(er) besproken door/in onder meer: W. Schön, *Der freie Warenverkehr, die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und er Systemgedanke im europäischen Steuerrecht. Teil II: Das Verbot diskriminierender und protektionistischer Abgaben und das Problem der Belastung exotischer“ Waren*, *Europarecht (EuR)* 2001, p. 341 e.v., L.W. Gormley, *EU Taxation Law*, Richmond: Richmond 2005, randnrs. 27-38 (p. 33-46), C. Bernard, *The substantive law of the EU. The Four Freedoms*, Oxford: Oxford University Press 2016, p. 53-67, J. Kokott, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München: C.H. Beck 2018, § 3, randnrs. 244-260 (p. 168-173), H.-G. Kamann, commentaar op art. 110 VwEU, in: R. Streinz (red.), *EUV/AEUUV*, München: C.H. Beck 2018, p. 1418-1427, P.J. Wattel, *General EU Law Concepts and Tax Law*, in: P.J. Wattel, O. Marres & H. Vermeulen (red.), *European Tax Law (Volume 1)*, Deventer: Kluwer 2018, hoofdstuk 3 (p. 39-44) en A.E. Spiessens, commentaar op artikel 110 VwEU in de Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht, deel Formeel belastingrecht (online).
 - ¹¹ HvJ EG 16 juni 1966, zaak 57/65, ECLI:EU:C:1966:34 (*Lütticke*).
 - ¹² Meest recent is HvJ EU 11 juli 2019, C-91/18, ECLI:EU:C:2019:600, punt 52 (*Commissie/Griekenland*). Zie ook o.m. HvJ EU 14 april 2015, C-76/14, ECLI:EU:C:2015:215, punt 28 (*Manea*) en HvJ EU 19 december 2013, C-437/12, ECLI:EU:C:2013:857, punt 29 (X).
 - ¹³ Meest recent is HvJ EU 17 april 2018, C-640/17, ECLI:EU:C:2018:75, punt 14 (*dos Santos*). Zie ook o.m. HvJ EG 8 november 2007, C-221/06, ECLI:EU:C:2007:657, punt 50 (*Stadtgemeinde Frohnleiten*) en HvJ EU 19 december 2013, C-437/12, ECLI:EU:C:2013:857, punt 26 (X).
 - ¹⁴ O.m. HvJ EG 3 juli 1985, zaak 277/83, ECLI:EU:C:1985:285, punt 17 (*Commissie/Italië*) en HvJ EU 19 december 2013, C-437/12, ECLI:EU:C:2013:857, punt 28 (X).
 - ¹⁵ HvJ EG 17 juni 1998, C-68/96, ECLI:EU:C:1998:299, punt 24.
 - ¹⁶ Zie voor een betrekkelijk uitgebreid overzicht van de vaste jurisprudentie in algemene zin in zoverre H.-G. Kamann, commentaar op art. 110 VwEU, in: R. Streinz (red.), *EUV/AEUUV*, München: C.H. Beck 2018,

randnr. 23 en voor voorbeelden specifiek in relatie tot voertuigen onderdeel 5.11 en verder van deze conclusie.

¹⁷ Zie bv. HvJ EG 8 november 2007, C-221/06, ECLI:EU:C:2007:657, punt 56 (*Stadtgemeinde Frohnleiten*).

¹⁸ C. Bernard, *The substantive law of the EU. The Four Freedoms*, Oxford: Oxford University Press 2016, p. 61-62 en J. Kokott, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München: C.H. Beck 2018, § 3, randnrs. 244 en 251 (p. 168 en 170). Vgl. M. Hedemann-Robinson, 'Indirect discrimination: Article 95(1) EC Back to Front and Inside Out?' *European Public Law* 1995, p. 439-468.

¹⁹ Zie HvJ EG 7 mei 1987, zaak 193/85, ECLI:EU:C:1987:210, punt 29 (*Co-Frutta*) en HvJ EG 17 juni 1998, C-68/96, ECLI:EU:C:1998:299, punt 11 (*Grundig Italiana*). Het ligt anders als goederen direct uit een derde land komen; zie bv. HvJ EG 18 december 1997, C-284/96, ECLI:EU:C:1997:630, punt 23 (*Tabouillot*).

²⁰ HvJ EG 11 december 1990, C-47/88, ECLI:EU:C:1990:449, punt 17 (*Commissie/Denemarken*) en HvJ EU 7 april 2011, C-402/09, ECLI:EU:C:2011:219, punt 35 (*Tatu*).

²¹ HvJ EU 19 september 2002, C-101/00, ECLI:EU:C:2002:505, punt 56.

²² J. Kokott, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München: C.H. Beck 2018, § 3, randnr. 249 (p. 169).

²³ HvJ EU 19 december 2013, C-437/12, ECLI:EU:C:2013:857.

²⁴ HvJ EU 19 december 2013, C-437/12, ECLI:EU:C:2013:857.

²⁵ HvJ EG 5 oktober 2006, C-290/05 en C-333/05, ECLI:EU:C:2006:652.

²⁶ HvJ EG 5 april 1990, C-132/88, ECLI:EU:C:1990:165, punt 19. Van dezelfde strekking is HvJ EG 30 november 1995, C-113/94, ECLI:EU:C:1995:413 (*Casarin*).

²⁷ HvJ EU 9 juni 2016, C-586/14, ECLI:EU:C:2016:421.

²⁸ HvJ EG 9 mei 1985, zaak 112/84, ECLI:EU:C:1985:185. Van dezelfde strekking is HvJ EG 17 september 1987, zaak 433/85, ECLI:EU:C:1987:371 (*Feldain*).

²⁹ Zie onderdelen 4.6-4.11.

³⁰ Zie Hof s-Hertogenbosch 2 april 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:1173.

³¹ Punt 24, volledig geciteerd in onderdeel 5.8.

³² W. Schön, Der freie Warenverkehr, die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und der Systemgedanke im europäischen Steuerrecht. Teil II: Das Verbot diskriminierender und protektionistischer Abgaben und das Problem der Belastung exotischer Waren, *Europarecht (EuR)* 2001, p. 344.

³³ A. Easson, Fiscal Discrimination: New Perspectives on Article 95 of the EEC Treaty, *Common Market Law Review* 1981, p. 521-551, op

³⁴ Voetnoot in origineel: Case 68/79, Hans Just ().

³⁵ P. 548-549.

³⁶ A.J. Easson, *Taxation in the European Community*, Londen: The Athlone Press 1993, p. 46-49.

³⁷ J. Schwarze, The Member States Discretionary Powers under the Tax Provisions of the EEC Treaty, in J. Schwarze (red.), *Discretionary Powers of the Member States in the Field of Economic Policies and their Limits under the EEC Treaty*, Baden Baden: Nomos 1986, p. 142.

³⁸ Voetnoot in origineel: Easson (1981) 548.

³⁹ De toelichting is in de verordening te vinden.

⁴⁰ Overigens kan liefhebbers opgelet onder meer worden gewezen op de kleur van de richtingaanwijzers (wit voor en rood achter in de VS, geel in de EU), de aanwezigheid van contourverlichting (verplicht in de VS, in de EU niet), de aanwezigheid van een mistachterlicht (in de EU verplicht, in de VS niet) en de ruimte voor de montage van de kentekenplaat (kleiner in de VS dan in de EU).
