

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
P. VERLOREN VAN THEMAAT  
FREMSAT DEN 24. JANUAR 1984 <sup>1</sup>

*Høje Domstol.*

1. Sagens genstand

Sag 324/82, som jeg her skal tage stilling til, vedrører en traktatbrudsprocedure i medfør af EØF-traktatens artikel 169. Kommissionen har nedlagt påstand om, at det statueres, at kongeriget Belgien, for så vidt angår beregningen af beskatningsgrundlaget for nye biler og såkaldte »demonstrationsvogne«, har tilsidesat artikel 11 i sjette momsdirektiv (77/388/EØF af 17. 5. 1977, EFT L 145 af 13. 6. 1977, s. 1).

De belgiske bestemmelser vedrørende beregningsgrundlaget (eller »beskatningsgrundlaget«) for merværdiafgiften, som skal svares af nye biler, findes i kongelig anordning nr. 17 af 20. juli 1970, der ikke anvender bilens reelle købspris, men katalogprisen som minimumsbeskatningsgrundlag, hvorved ordningen klart fraviger direktivets artikel 11. For så vidt angår beskatningsgrundlaget for demonstrationsvogne, anvender det belgiske skattevæsen, dels ved internt brug i forhandlerens virksomhed dels ved senere salg, endvidere de regler, som er fastsat i cirkulære nr. 4 af 12. januar 1971 og cirkulære nr. 74 af 11. juli 1972. Også disse regler fraviger direktivets artikel 11. Ifølge det gældende afgiftssystem sondres der alt efter, hvor længe en bil har været anvendt som demonstrationsvogn. Såfremt bilen sælges inden for seks måneder, efter den er taget i brug, svarer forhandleren ikke afgift for denne

periode, men moms, som køberen skal betale, beregnes også i dette tilfælde på grundlag af katalogprisen, hvorved de belgiske regler også her fraviger direktivets artikel 11. Direktivet fraviges yderligere ved beregningen af beskatningsgrundlaget, såfremt demonstrationsvognen har været anvendt til virksomhedens eget brug i mere end seks måneder, samt for så vidt angår den fiktive fastsættelse af salgsprisen. Hvad angår den belgiske ordnings øvrige særegenheder, henvises til retsmøderapporten. For mine efterfølgende betragtninger er det udelukkende af betydning, at det af den belgiske lovgiver og myndighed fiktivt fastsatte beskatningsgrundlag i adskillige, omend ikke de fleste, tilfælde er højere end det ifølge direktivets artikel 11 foreskrevne grundlag. Som allerede nævnt er beskatningsgrundlaget ifølge denne artikel den faktisk erlagte salgspris. For så vidt angår forhandlerens privatbrug, mener Kommissionen, at artikel 11, pkt. A, stk. 1, litra b) og c), skal anvendes.

2. Direktivets relevante undtagelsesbestemmelser

Den belgiske regering har anerkendt de nævnte afvigelser, men har til støtte herfor påberåbt sig direktivets artikel 27, stk. 5, som lyder således:

»De medlemsstater, som den 1. januar 1977 anvender særlige foranstaltninger af den art, der er omhandlet i stk. 1, kan opretholde disse på betingelse af, at

<sup>1</sup> — Oversat fra nederlandsk.

Kommissionen får meddelelse herom inden den 1. januar 1978, og under forudsætning af, at de, for så vidt angår foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen, er i overensstemme med det i stk. 1 fastsatte kriterium«.

De særlige foranstaltninger »af den art, der er omhandlet i stk. 1«, har til formål at »forenkle afgiftsopkrævningen« eller »at undgå visse former for svig eller unddragelse«. Artikel 27, stk. 1, andet punktum, hvorefter foranstaltningerne »ikke eller kun i ubetydelig grad [må] påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug« gælder kun for foranstaltninger »til forenkling af afgiftsopkrævningen«. Den belgiske regering har i overensstemmelse med artikel 27, stk. 5, den 23. december 1977 underrettet Kommissionen om de anfægtede særlige foranstaltninger. Det er ubestridt, at foranstaltningerne allerede fandt anvendelse den 1. januar 1977. Det er derfor klart, at artikel 27, stk. 5, finder anvendelse.

3. Forskelle fra sag 95/82 (Kommissionen mod Den franske Republik, væddeløbsheste)

Under den mundtlige forhandling har Kommissionen anført, at de rejste fortolkningsspørgsmål i det væsentlige er de samme som i den Domstolen bekendte sag om »væddeløbsheste« mod Frankrig. Jeg kan dog ikke tilslutte mig dette argument, for så vidt Den franske Republik i den pågældende sag påberåbte sig en »forenkling af afgiftsopkrævningen«. Jeg skal her henvise til generaladvokat Mancinis forslag til afgørelse af 29. juni 1983 i sag 95/82. Den belgiske regering har derimod påberåbt sig undtagelsesbestemmelsen efter artikel 27, stk. 5, for så vidt angår foranstaltninger, som har til formål at »undgå visse former for svig eller unddragelse«. Kommissionen har i øvrigt anerkendt, at den belgiske

ordning med en minimumsafgift, som fastsættes på grundlag af katalogprisen, er et udmærket middel til bekæmpelse af afgiftskriminalitet.

Efter min opfattelse er forskellen fra den franske sag væsentlig, fordi artikel 27, stk. 1, andet punktum, (som artikel 27, stk. 5, henviser til) som allerede nævnt alene — for så vidt angår foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen — stiller krav om, at foranstaltningerne ikke eller kun i ubetydelig grad må påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug. Jeg mener således ikke, at det kan hævdes, at der her er tale om en overtrædelse af ordlyden af artikel 27, stk. 5. Det skal herefter afgøres, om direktivets opbygning og formål er til hinder for, at direktivets artikel 27, stk. 5, fortolkes således, at det er helt udelukket at avenue artikel 11 på en hel økonomisk sektor af en vis betydning. Dette er Kommissionens hovedsynspunkt, som jeg herefter skal gennemgå særskilt.

4. Den påståede overtrædelse af direktivets artikel 11

I modsætning til den af den belgiske regering i dens andet anbringende fremførte opfattelse har Kommissionen nemlig anført, at alene direktivets artikel 11 kan anvendes på den foreliggende sag. Ifølge Kommissionen vedrører artikel 27 ikke generelle afgiftssystemer, som systematisk rammer en hel sektor, og som indebærer fastsættelse af et minimumsbeskatningsgrundlag for momsen, hvorved de fraviger hovedprincippet efter artikel 11. Artiklen fastsætter for samtlige medlemsstater et ensartet beskatningsgrundlag til beregning af momsen. Efter Kommissionens opfattelse er rækkevidden af artikel 27, stk. 5, indirekte begrænset, idet de her nævnte foranstaltninger skal respektere det ved sjette direktiv indførte system, navnlig de

væsentlige bestemmelser i artikel 11. Under alle omstændigheder bør de særlige foranstaltninger til bekæmpelse af afgiftskriminalitet ifølge proportionalitetsprincippet ikke fravige artikel 11 udover, hvad der er strengt nødvendigt for at nå dette mål. For det første finder Kommissionen det væsentligt, at momsen beregnes på grundlag af den reelle pris og ikke på et fiktivt beskatningsgrundlag, og for det andet, at den nødvendige afgiftskontrol kan udføres på en måde, som i højere grad er i overensstemmelse med direktivet.

For så vidt angår nye og importerede biler, har Kommissionen gjort gældende, at den belgiske ordning er uforenelig med sjette direktivs artikel 11, pkt. A, stk. 1, litra a), og pkt. B, stk. 1 og 2. De belgiske regler for demonstrationsvogne er i strid med artikel 11, pkt. A, stk. 1, litra b) og c). Jeg skal tillade mig at henvise til retsmøderapporten, som giver yderligere detaljer. Skønt det fremgår klart heraf, hvorledes og i hvor høj grad de belgiske regler fraviger direktivets artikel 11, spiller det imidlertid kun en sekundær rolle ved vurderingen af Kommissionens ovennævnte hovedsynspunkt. Det er ligeledes uden betydning, at Kommissionen har hævdet, at der ikke i den foreliggende sag er tale om foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen. I svarkriftet har den belgiske regering nemlig ikke påberåbt sig den undtagelsesbestemmelse, som gælder for foranstaltninger til forenkling af opkrævningen, men derimod den, som gælder for foranstaltninger til bekæmpelse af visse former for svig eller unddragelse. At det er hovedformålet med de belgiske foranstaltninger, har Kommissionen da i øvrigt i virkeligheden heller ikke bestridt.

I den sidste del af mit forslag til afgørelse skal jeg ganske kort komme ind på

de af den belgiske regering fremsatte formalitetsindsigelser.

Med hensyn til realiteten har den belgiske regering hovedsagelig påberåbt sig undtagelsesbestemmelsen efter artikel 27, stk. 5, som jeg allerede har gennemgået. For så vidt angår bekæmpelsen af afgiftskriminalitet, har den belgiske regering ligeledes fastslået, at i modsætning til, hvad der gælder for foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævning, indeholder artikel 27, stk. 5, ingen materiel begrænsning vedrørende arten af de trufne foranstaltninger, når det er godtgjort, at de som i det foreliggende tilfælde alene har til formål at bekæmpe afgiftskriminalitet. Ifølge den belgiske regering kan ordlyden af artikel 27, stk. 5, heller ikke anføres til støtte for anvendelse af proportionalitetsprincippet som anført af Kommissionen. I overensstemmelse med Domstolens praksis vedrørende erklæringer i mødereferater, kan der ses bort fra den omstændighed, at den belgiske regering i denne forbindelse ligeledes til støtte for sit synspunkt har påberåbt sig en udtalelse i referatet af det rådsmøde, hvorunder direktivet blev vedtaget. Derimod må det tillægges nogen betydning, at den belgiske regering har påberåbt sig Kommissionens og Rådets praksis, for så vidt angår anvendelsen af artikel 27, stk. 1. I bilag IV til replikken har Kommissionen nemlig anført, at Rådet og Kommissionen i mindst et tilfælde har accepteret, at der fastsættes et minimumsbeskatningsgrundlag for at undgå afgiftskriminalitet (§ 10, stk. 5, i den tyske momslov). I enkelte andre tilfælde, hvor lignende foranstaltninger ikke optrådte særskilt, men udgjorde en integrerende del af en ordning til bekæmpelse af svig på forskellige områder (herunder direkte skatter og bidrag til social sikring), blev foranstaltninger af denne art ligeledes godkendt. I 1980 modsatte Kommissionen sig imid-

lertid indførelsen af en ny belgisk foranstaltning vedrørende brugtbiler, idet den anførte tilsvarende argumenter som i den foreliggende sag. Som det fremgår af nævnte bilag, kunne Rådet imidlertid ikke uden videre gå ind for Kommissionens afvigende opfattelse. Derfor verserer denne nye sag endnu. Kommissionen har således fejlagtigt i nævnte bilag antaget, at denne nye sag på afgørende vis kunne støtte de argumenter, som den tidligere har fremført. Ved at støtte sig på Rådets tilsyneladende afvigende opfattelse kan den belgiske regering med samme ret påberåbe sig sidstnævnte sag. Selv når henses til helheden, kan der med støtte i de tidligere afgørelser, når alt kommer til alt, efter min opfattelse anføres lige så mange argumenter til støtte for Kommissionens synspunkt som til støtte for den belgiske regerings synspunkt i den foreliggende sag. Endelig er det de i foreliggende sag fremførte argumenter, som således bør være afgørende.

For at tage stilling til disse argumenter skal jeg først fastslå, at ordlyden af direktivets artikel 27, stk. 5, som allerede nævnt ikke er til hinder for de belgiske foranstaltninger. I denne forbindelse tillægger jeg artiklen stk. 1, andet pkt., som stk. 5 udtrykkeligt henviser til, afgørende betydning. Stk. 1, andet pkt., indeholder nemlig kun en materiel begrænsning, for så vidt angår foranstaltninger »til forenkling af afgiftsopkrævningen«.

Imidlertid deler jeg principielt Kommissionens opfattelse, hvorefter de særlige foranstaltninger, som undtagelsesvis kan anvendes i medfør af artikel 27, ikke kan fravige direktivets normale ordning ud over, hvad der under hensyn til selve arten af en sådan undtagelse er rimeligt, når henses til de anførte mål. I henhold til den anfægtede artikels stk. 1, som stk. 5 henviser til, kan de »særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i

dette direktiv« kun opretholdes, hvis de har til formål »at forenkle afgiftsopkrævningen« eller »at undgå visse former for svig eller unddragelse«. En rimelig fortolkning af denne bestemmelse kræver, at foranstaltningerne ikke fraviger direktivets bestemmelser ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de anførte mål. Med andre ord må det kræves, at der består et rimeligt forhold mellem det tilsigtede mål og de foranstaltninger, der træffes til bekæmpelse af svig, ligesom det efter min opfattelse yderligere må kræves, at de særlige foranstaltninger ikke i væsentlig grad undergraver direktivets hovedformål.

Jeg finder ikke, at Kommissionen har godtgjort, at der inden for bilsektoren kun findes spredte tilfælde af afgiftskriminalitet, som skal bekæmpes ved hjælp af de anfægtede foranstaltninger.

Efter min opfattelse har Kommissionen heller ikke ført konkret bevis for, at den belgiske regering kunne opnå lige så gode resultater ved at træffe foranstaltninger, som i mindre grad afviger fra den fælles ordning uden at påføre skattemyndighederne og skatteinspektorerne en urimelig belastning. Kommissionen har her begrænset sig til at fremsætte uklare og abstrakte synspunkter. For eksempel har den ikke påberåbt sig regler i andre medlemsstater, som er indført med samme formål for øje, og som i mindre grad fraviger direktivets artikel 11. Efter min mening kan ordlyden af artikel 27 ikke anføres til støtte for Kommissionens standpunkt, hvorefter foranstaltningerne kun kan vedrøre afgiftsopkrævningen, men derimod ikke beskatningsgrundlaget. Principielt giver artikel 27 mulighed for at fravige direktivet og hermed samtlige direktivets bestemmelser.

Endelig har Kommissionen efter min opfattelse ikke påvist, at den belgiske regering ved at indføre de anfægtede

foranstaltninger har bragt gennemførelsen af direktivets formål alvorligt i fare.

Ifølge direktivets betragtninger vedrører det første mål Fællesskabernes behov for egne indtægter, »som hidrører fra merværdiafgiften, og som opnås ved anvendelse af en fælles sats på et beregningsgrundlag, der fastsættes på samme måde og efter fællesskabsregler«. De anfægtede foranstaltninger til bekæmpelse af afgiftskriminalitet, hvorefter der af en bil svares mindst samme afgift som den i direktivet fastsatte, fremmer efter min opfattelse snarere end modvirker de tilsigtede mål.

Jeg mener heller ikke, at de belgiske foranstaltninger bringer andre af de nævnte mål i fare, herunder den fri bevægelighed for goder og tjenesteydelser, samt ønsket om, at omsætningsafgifterne ikke påvirker konkurrencevilkårene. Der svares ikke højere afgifter af importerede biler end af biler, som fremstilles eller samles i Belgien. Der sondres ikke mellem integrerede og ikke-integrerede virksomheder eller mellem officiel import og parallelimport. Kommissionen har ikke fremført nogen klagepunkter vedrørende disse forhold. Kommissionen har heller ikke gjort gældende, at det traditionelle handels-samkvem ændres i det foreliggende tilfælde og kan fordreje konkurrencevilkårene, således som det var tilfældet i den franske sag vedrørende væddeløbsheste. De belgiske foranstaltninger gør det heller ikke vanskeligere at gennemføre det endelige formål med direktivet, nemlig at ophæve afgiftsopkrævningen ved indførsel og afgiftsgodtgørelsen ved udførsel.

I niende betragtning, som især vedrører direktivets artikel 11, anføres blot, at

»beskatningsgrundlaget bør harmoniseres, for at anvendelsen af fællesskabs-satsen på afgiftspligtige transaktioner fører til sammenlignelige resultater i samtlige medlemsstater«. Foranstaltninger, som højst kan have til følge, at der i Belgien opkræves en noget højere afgift for biler, kan ikke reelt bringe dette formål i fare. De indvendinger, som de belgiske forbrugere eventuelt kunne rejse mod ordningen, er kun af national rækkevidde. Direktivet beskytter heller ikke forbrugere mod de langt større prisforskelle, som skyldes de betydelige forskelle mellem medlemsstaternes afgifts-satser.

Jeg mener derfor heller ikke, at Kommissionens anbringende, hvorefter de anfægtede foranstaltninger er i strid med direktivets artikel 11, kan lægges til grund, da Kommissionen ikke konkret har godtgjort, at det er muligt lige så effektivt at bekæmpe afgiftskriminaliteten ved i mindre grad at fravige artikel 11, lige som den heller ikke har påvist, at de belgiske foranstaltninger kan bringe artikel 11's mål alvorligt i fare.

##### 5. Afsluttende bemærkninger og sammenfatning

Da kongeriget Belgien efter min opfattelse bør frifindes for Kommissionens påstand, finder jeg det uforment at behandle den belgiske regerings tre formalitetsindsigelser indgående.

Over for den belgiske regerings indsigelse, som støttes på, at Kommissionen først reagerede to år efter meddelelsen om de særlige belgiske foranstaltninger, har Kommissionen med rette henvist til sin pligt til at udøve en løbende kontrol, jfr. EØF-traktatens artikel 155, samt til det betimelige i først at forfølge even-

tuelle overtrædelser, når den havde et samlet indtryk af de enkelte medlemsstaters foranstaltninger til gennemførelse af direktivet.

Den belgiske regerings anden formalitetsindsigelse støttes på det forhold, at Kommissionen ikke har anført, at Belgien har overtrådt direktivets artikel 27, men alene artikel 11. Skønt Kommissionen med urette har anført heroverfor, at artikel 27 kun kan anses for en procedureregulering (hvilket ifølge den foretagne analyse af bestemmelsen er urigtigt), har jeg allerede af andre grunde fastslået, at det rent faktisk ikke var muligt for

Kommissionen udelukkende at påberåbe sig artikel 27. Når en undtagelsesregel angiveligt er uanvendelig, er det nemlig generelt nødvendigt at påberåbe sig den hovedregel, som hævdes tilsidesat.

Endelig kan den formalitetsindsigelse, som fremføres mod Kommissionens påberåbelse af proportionalitetsprincippet, ikke lægges til grund, da Kommissionen herved klart præciserer de klagepunkter, som den allerede tidligere havde fremført under den administrative procedure. Jeg skal her navnlig henvise til den begrundede udtalelse af 25. marts 1982, der udgør bilag II til stævningen.

Jeg skal herefter fremsætte følgende forslag til afgørelse:

- 1) Kongeriget Belgien frifindes.
- 2) Kommissionen betaler sagens omkostninger.