

I sag 324/82

KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER, ved juridisk konsulent David Gilmour og Guido Berardis, Kommissionens juridiske tjeneste, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg hos Oreste Montalto, Jean Monnet-bygningen, Kirchberg,

sagsøger,

mod

KONGERIGET BELGIEN, ved udenrigsministeren, 2, rue Quatre-Bras, 1000 Bruxelles, ved Robert Hoebaer, afdelingschef i ministeriet for udenrigsanliggender, udenrigshandel og udviklingssamarbejde, og af konsulent i finansministeriet Frans J. Wauters som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg på Belgiens ambassade, 4, rue des Girondins, Résidence Champagne,

sagsøgt,

angående en påstand om, at det statueres, at kongeriget Belgien har undladt at opfylde de forpligtelser, der påhviler det i medfør af fællesskabsretten, idet det med hensyn til beregningen af beskatningsgrundlaget for biler ikke har efterkommet artiklerne 11 og 27 i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF) (EFT L 145 af 13. 6. 1977),

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten J. Mertens de Wilmars, afdelingsformændene T. Koopmans, K. Bahlmann og Y. Galmot, dommerne P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, G. Bosco, O. Due. U. Everling og C. Kakouris,

generaladvokat: P. VerLoren van Themaat
justitssekretær: P. Heim

afsagt følgende

1862

DOM

Sagsfremstilling

De faktiske omstændigheder og retsforhandlingernes forløb samt parternes påstande, anbringender og argumenter kan sammenfattes således:

I — Retsforskrifter og faktiske omstændigheder

A — Retsforskrifter

1. Nationale bestemmelser

Til gennemførelse af den belgiske merværdiafgiftslovs artikel 35 indførte kongeriget Belgien et minimalbeskatningsgrundlag for opkrævning af merværdiafgift (herefter benævnt moms) ved salg af nye biler og biler, som dels bruges af bilforhandleres direktion og sælgere dels anvendes som demonstrationsvogne (herefter benævnt demonstrationsvogne).

a) For så vidt angår nye biler, indeholder den belgiske kongelige anordning nr. 17 af 20. juli 1970 om fastsættelse af et minimalbeskatningsgrundlag for opkrævning af moms ved salg af automobiler i artiklerne 1 og 2 følgende bestemmelser:

»*Artikel 1:* Der fastsættes et minimalbeskatningsgrundlag for den merværdiafgift, der svares af automobiler, der enten sælges i landet til brugeren eller importeres af denne.

I denne anordning forstås ved bruger enhver, som anvender et automobil til privat brug eller i forbindelse med sit erhverv, bortset fra salg af biler.

Artikel 2, stk. 1. Beskatningsgrundlaget for nye biler kan ikke være lavere end den katalogpris, som gælder på det tidspunkt, da afgiften forfalder til betaling.

Stk. 2. Katalogprisen er den pris, som fastsættes af producenten for salg af nye automobiler af samme type, inklusive udstyr og tilbehør.

Som producent betragtes den person, som af trafikministeren eller dennes stedfortræder anerkendes som sådan, jfr. artikel 5 i kongelig anordning af 15. marts 1968 om almindelige bestemmelser vedrørende de tekniske krav, som motor-køretøjer og dertil hørende påhængsvogne skal opfylde.

Såfremt producenten er etableret i udlandet, fastsættes prisen af den generalagent, som har fået tildelt en sådan kompetence, jfr. artikel 5, stk. 2, og artikel 4 i kongelig anordning af 15. marts 1968«.

Katalogprisen kan frit fastsættes og tilpasses af producenten og dennes generalagenter, uden at skattevæsenet på nogen måde medvirker. De i artikel 2, stk. 2, nævnte producenter og generalagenter er imidlertid ifølge artikel 4, stk. 1, forpligtet til at underrette skattevæsenets generaldirektør om katalogprisen for de automobiler, som de producerer eller importerer, samt om alle prisændringer. Meddelelsen skal indsendes inden fem dage, efter katalogprisen eller ændringen heraf er trådt i kraft, med angivelse af nødvendige detaljer.

b) For så vidt angår demonstrationsvogne, anvender de belgiske myndigheder en særlig ordning, hvorefter opkrævningen af moms afhænger af, hvor længe køretøjet anvendes som demonstrationsvogn. Ordningen, som er fastlagt i cirkulære nr. 4 af 12. januar 1971 og cirkulære nr. 74 af 11. juli 1972, sonderer mellem tre forskellige salgstrin:

aa) Når den nye bil sælges inden seks måneder, efter den er taget i brug som demonstrationsvogn, svares der ikke moms på grund af brugen. I henhold til ovennævnte kongelige anordning nr. 17 af 27. juli 1970 betragtes demonstrationsvognen imidlertid som ny på salgstidspunktet, og der opkræves derfor moms på dette tidspunkt på grundlag af den gældende katalogpris for en ny bil.

bb) Når den nye bil sælges mellem seks og atten måneder, efter den er taget i brug som demonstrationsvogn, svares der moms af et beløb, som svarer til forskellen mellem den på salgstidspunktet gældende katalogpris og den pris, hvortil bilen sælges. Den skyldige moms fradrages kun med halvdelen (merværdiafgiftslovens artikel 45, stk. 2). For så vidt angår salg af bilen, gælder afgiftsreglerne for brugtbiler.

cc) Når den nye bil ikke sælges inden for fristen på atten måneder, efter den er taget i brug som demonstrationsvogn, svares der moms efter de almindelige regler, jfr. momslovens artikel 12, stk. 1, enten efter nr. 3, når opkrævningen finder sted med henblik på privat brug, eller efter nr. 4, når bilen skal anvendes til virksomhedens interne brug. I så fald beregnes den skyldige moms på grundlag af købsprisen eller kostprisen for en tilsvarende ny bil til den for biler gældende sats på 25 eller 33 % (momslovens artikel 33). I medfør af momslovens

artikel 45, stk. 2, kan den således beregnes og opkrævede afgift højst fradrages med halvdelen, selv om bilen udelukkende anvendes i virksomhedens tjeneste. Afgiften kan ikke fradrages, hvis bilen udelukkende anvendes til privat brug.

Bestemmelsen gælder med virkning fra 1. januar 1977. Ifølge den før 1. juli 1980 gældende ordning skulle en midlertidig begrænsning af fradragsretten for afgifter for investeringsgoder imidlertid anvendes sammen med begrænsningen af den særlige fradragsret for automobiler. Efter ophævelsen af denne overgangsordning (momslovens artikel 100), skal alene begrænsningen til halvdelen af momsbeløbet tages i betragtning. Særordningen for demonstrationsvogne blev tilpasset i overensstemmelse hermed, for så vidt angår de under bb) og cc) anførte tilfælde, hvorimod der ikke skete nogen ændring for nye biler, der bruges som demonstrationsvogne i mindre end seks måneder. Særordningen er frivillig i forhold til den ovenfor under cc) almindelige ordning, men har afgørende fordele.

Ovennævnte belgiske bestemmelser blev meddelt Kommissionen ved skrivelse af 23. december 1977, jfr. artikel 27, stk. 5, i direktiv 77/388/EØF (herefter benævnt sjette direktiv).

2. Fællesskabsretlige bestemmelser

Sjette direktivs artikel 27, stk. 1 og 5, bestemmer:

»1. Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en

medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug«.

- »5. 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 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 overensstemmelse med det i stk. 1 fastsatte kriterium«.

Artikel 11 vedrører beskatningsgrundlaget som genstand for harmoniseringen. Ifølge artiklen er beskatningsgrundlaget i indlandet:

- »a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«.

Følgende medregnes ikke i beskatningsgrundlaget:

- »rabat og bonus, der ydes køberen eller aftageren, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted«.

Ved indførsel af goder er beskatningsgrundlaget:

- »a) den pris, som importøren har betalt eller skal betale, hvis denne pris udgør den eneste modværdi som fastsat under punkt A, stk. 1, litra a);
- b) normalværdien, i mangel af en pris eller hvis den pris, der er betalt eller som skal betales, ikke udgør den eneste modværdi for det indførte gode.

Ved et indført godes 'normalværdi' forstås hele det beløb, som en importør i samme omsætningsled som det, hvori indførslen finder sted under frie konkurrencevilkår, skulle have betalt til en selvstændig leverandør i det land, hvorfra godet udføres, for samme gode på det tidspunkt, hvor afgiften forfalder«.

Ifølge punkt B, stk. 2, kan medlemsstaterne som beskatningsgrundlag vælge den værdi, der er fastsat i forordning (EØF) nr. 803/68 om varers toldværdi (EFT 1968 I, s. 163).

B — Den administrative procedure

Ved skrivelse af 21. november 1979 meddelte Kommissionen den belgiske regering, at de ovennævnte belgiske bestemmelser efter Kommissionens opfattelse er uforenelige med sjette direktiv, navnlig artikel 11 vedrørende beskatningsgrundlaget for moms, og at den ikke kunne godkende de belgiske bestemmelser, der fraviger bestemmelserne i direktivets artikel 27, stk. 5, og som har form af foranstaltninger til bekæmpelse af svig i forbindelse med nye eller

indførte biler samt forenkledede foranstaltninger for demonstrationsvogne.

Denne skrivelse blev besvaret af den belgiske regering ved skrivelse af 10. juni 1980 fra Belgiens faste repræsentation ved De europæiske Fællesskaber, som vedlagde et notat fra finansministeriet. Det fremgår heraf, at den belgiske regering ikke bestrider, at den belgiske lovgivning fraviger sjette direktivs artikel 11, men den mener, at den i det foreliggende tilfælde er omfattet af undtagelsesbestemmelserne efter direktivets artikel 27, stk. 5.

Kommissionen følte sig ikke overbevist af de af den belgiske regering i notatet fremførte argumenter, og den indledte derfor ved skrivelse af 20. marts 1981 en traktatbrudssag mod Belgien, jfr. EØF-traktatens artikel 169, idet den anmodede den belgiske regering om at fremsende sine eventuelle bemærkninger inden for en frist af to måneder efter modtagelsen af skrivelserne.

Ifølge skrivelse af 10. juni 1981 fra Belgiens faste repræsentation fastholdt den belgiske regering sit synspunkt, idet den især fremhævede, at den belgiske lovgivning er forenelig med sjette direktivs artikel 27, stk. 5.

Efter en fornyet gennemgang af disse argumenter opretholdt Kommissionen det standpunkt, at det omhandlede belgiske momssystem var i strid med sjette direktiv, og fremsendte derfor den 15. april 1982 en begrundet udtalelse til Belgien, hvori den opfordrede regeringen til inden for en frist af to måneder efter modtagelsen at træffe de nødvendige foranstaltninger i overensstemmelse med udtalelsen. Da Kommissionen ikke modtog svar på den begrundede udtalelse, har den ved stævning, registreret på Domstolens justitskontor den 20. december 1982, anlagt nærværende sag.

II — Skriftveksling og parternes påstande

På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse.

Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

- »1. Det statueres, at kongeriget Belgien har undladt at opfylde de forpligtelser, der påhviler det i medfør af EØF-traktaten, idet det som beskatningsgrundlag for merværdiafgiften for nye biler, som enten sælges i Belgien eller importeres, samt for demonstrationsvogne har opretholdt en særlig ordning, der er i strid med de på dette område gældende klare bestemmelser, jfr. artikel 11 i direktiv 77/388/EØF.
2. Sagsøgte tilpligtes at betale sagens omkostninger«.

Kongeriget Belgien har nedlagt følgende påstande:

- »1. Afvisning, subsidiært frifindelse.
2. Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger«.

III — Parternes anbringender og argumenter

Kommissionen har for det første anført i stævningen, at den belgiske ordning ikke er forenelig med artikel 11, da den indebærer, at salg eller import af nye biler systematisk belægges med afgift på grundlag af en værdi, som generelt er højere end den modydelse, som leverandøren faktisk modtager, eller den pris,

som betales af en privat parallelimportør. Ved salg på hjemmemarkedet svares der ifølge den belgiske ordning moms af rabat og bonus, hvilket er i strid med direktivets artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b). For så vidt angår importerede biler, tager den belgiske ordning ikke hensyn til den faktisk erlagte pris. Kommissionen har i øvrigt understreget, at Belgien allerede har anerkendt, at bestemmelserne er uforenelige med artikel 11, og derfor udelukkende påberåber sig undtagelsesbestemmelserne efter artikel 27, stk. 5.

For så vidt angår sidstnævnte bestemmelse, har Kommissionen tilbagevist argumentet, hvorefter de belgiske foranstaltninger er begrundet i ønsket om at bekæmpe svig og skatteunddragelse. Ifølge Kommissionen er det med urette, at Belgien til støtte for sin lovgivning henviser til en betydelig afgiftskriminalitet inden for automobilektoren. Det er afgørende at fastslå, i hvilket omfang medlemsstaterne i medfør af denne bestemmelse er beføjet til at opretholde et hvilket som helst system samt til at indføre en hvilken som helst undtagelse fra selve principperne i sjette direktiv. Det centrale retlige problem i den foreliggende sag er således rækkevidden af artikel 27, stk. 5.

Selv på grundlag af artikel 27 er medlemsstaterne nemlig ikke fritaget for at overholde de *grundlæggende principper* i sjette direktiv, især de i artikel 11 fastlagte principper, der udgør »hjørnestenen« i de samlede harmoniseringsbestemmelser, da netop denne artikel indfører det ensartede beregningsgrundlag for momsen. Endog allerede eksisterende foranstaltninger bør være forenelige med artikel 11, idet de skal være i overensstemmelse med sjette direktivs »opbygning«.

Den i artikel 27, stk. 5, indeholdte mulighed er yderligere undergivet pro-

portionalitetsprincippet, og ifølge Kommissionen er det åbenbart, at de belgiske foranstaltninger ikke står i et rimeligt forhold til det problem, der ønskes løst.

For så vidt angår dels nye og importerede biler, dels demonstrationsvogne, har Kommissionen fremført følgende retlige betragtninger:

a) Nye biler

For så vidt angår nye og importerede biler, har Kommissionen gjort gældende, at det belgiske merværdiafgiftssystem er uforeneligt med sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og stk. 3, litra b), samt punkt B, stk. 1 og 2. Ordningen indebærer, at næsten alle artikel 11's bestemmelser bliver gensandsløse i en for erhvervslivet så væsentlig sektor, hvorved der indføres et afgiftssystem, som afviger væsentligt fra det i direktivet fastlagte. Foranstaltninger af dette omfang er ikke rimelige i forhold til det bestående problem, nemlig risikoen for fiktive fakturaer samt for ibyttetagning af en brugt bil til forhøjet pris ved salg af en ny bil. Begge disse risici kan kontrolleres ved en sammenligning af lagerbeholdningen dels af nye biler, dels af brugte biler, som forhandleren har taget i bytte, med det af denne foretagne salg. Det er altså fuldt ud muligt, inden for rammerne af artikel 27, at opretholde et generelt og systematisk minimalbeskatningsgrundlag ved import.

Kommissionen har yderligere anført, at en brugt bil normalt tages i bytte på grundlag af et katalog, og at en forhøjet pris for en ibyttetaget bil ikke i sig selv giver mulighed for svig eller skatteunddragelse. Ifølge sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal der svares moms af den samlede pris, som aftalt mellem parterne. Værdien af det gode,

der tages i bytte, er denne pris uvedkommende. De belgiske foranstaltninger har udelukkende til følge, at elementer som rabat og bonus i strid med direktivets artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), medregnes i beskatningsgrundlaget.

b) Demonstrationsvogne

Ifølge Kommissionen er det gældende eller anfægtede belgiske system i strid med sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b) og c). Der er hverken tale om forenklede foranstaltninger eller foranstaltninger vedrørende opkrævning af moms som sådan. Kommissionen har navnlig gjort gældende, at det er uforeneligt med direktivet ikke at opkræve moms på det tidspunkt, da bilen tages i brug som demonstrationsvogn. Ifølge de belgiske system kan den afgiftspligtige omgående fradrage det fulde beløb af den moms, som han har erlagt for en demonstrationsvogn, som han har anvendt til sit personlige brug, som om bilen skulle sælges på normal vis og ikke delvis anvendes til privat brug. Kommissionen har yderligere anført, at den del af det belgiske system, hvorefter momsen ved salg af demonstrationsvogne opkræves på grundlag af eller under henvisning til den katalogpris, som gælder på det tidspunkt, hvor afgiften forfalder, ligeledes er i strid med direktivet.

aa) For så vidt angår spørgsmålet, om de belgiske foranstaltninger indebærer en *forenkling*, har Kommissionen bestridt, at visse af foranstaltningerne er forenelige med sjette direktiv. Det drejer sig om de bestemmelser, som vedrører salg af demonstrationsvogne inden for en frist af seks måneder, efter de er taget i brug, og hvorefter der ikke på det tidspunkt, bilen tages i brug, opkræves moms som følge af, at bilen delvis anvendes til privat brug, samtidig med at der ved salg af bilen opkræves moms på grundlag af

katalogprisen, hvilket indebærer, at der skal opkræves en tillægsafgift.

bb) For så vidt angår det forhold, at der *ikke* svares afgift, når bilen tages i brug, har Kommissionen anført, at anvendelsen af bilen skal ligestilles med en tjenesteydelse, som præsteres mod betaling; følgelig er beskatningsgrundlaget de udgifter, som den afgiftspligtige har haft i forbindelse med tjenesteydelsen, jfr. artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c). Selv om Belgien kunne have behandlet transaktionen som levering af goder, kan Kommissionen ikke godkende et system på dette grundlag.

Det er nemlig artikel 10, stk. 1, litra a), som skal anvendes ved opkrævning af moms for et gode, der er bestemt for virksomheden, og som delvis anvendes til privat brug. For så vidt angår afgiftspligtens »indtræden« fremgår det af bestemmelsen, at momsen forfalder, når den nye vogn første gang tages i brug som demonstrationsvogn. Beskatningsgrundlaget er købsprisen for goderne, jfr. artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), eller sammenholdt med artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c) — såfremt anvendelsen af bilen som demonstrationsvogn betragtes som en tjenesteydelse — de udgifter, som den afgiftspligtige har haft i forbindelse med denne tjenesteydelse. Ifølge det belgiske system afkræves der derimod ingen afgift på dette tidspunkt.

cc) For så vidt angår *opkrævning* af afgiften på et senere trin, har Kommissionen anført, at demonstrationsvognen i virkeligheden skal betragtes som en brugt bil, hvorfor den er afgiftspligtig som sådan og ikke som en ny bil, hvor katalogprisen lægges til grund. Det forhold, at der enten ikke svares afgift af tjenesteydelsen, eller at der svares for høj en afgift ved salg, kan ikke betragtes som egentlige forenklingforanstaltninger. I virkeligheden indføres der herved i

Belgien et system, som er mere kompliceret end foreskrevet i sjette direktiv. Yderligere bør forenklingsforanstaltningerne for at være omfattet af undtagelsesbestemmelsen i artikel 27 have til formål at tilpasse det i sjette direktiv foreskrevne system, idet bestemmelsen ikke vedrører en allerede eksisterende national ordning.

Endvidere indebærer de belgiske foranstaltninger ingen forenkling af afgiftsopkrævningen, da de snarere vedrører afgiftens beregningsgrundlag.

Den belgiske regering har heroverfor til støtte for sin afvisningspåstand fremført to anbringender vedrørende sagen i sin helhed og yderligere et anbringende vedrørende beskatningsgrundlaget for nye biler.

Den belgiske regering har i sit første anbringende gjort gældende, at Kommissionen reagerede urimelig sent på Belgiens meddelelse i henhold til sjette direktivs artikel 27, stk. 5, hvorved der skete en tilsidesættelse af retssikkerheden til skade for landets lovlige interesser. Det belgiske system eksisterede allerede inden udstedelsen af det andet momsdirrektiv. Sjette direktivs artikel 27, stk. 5, er blot en videreførelse af punkt 12 i bilag A til det andet direktiv. Kommissionen, som var fuldt vidende om det belgiske system, har aldrig hævdet, at det var i strid med fællesskabsretten.

Den belgiske regering har yderligere påberåbt sig referatet fra Rådets møde af 25. marts 1977, hvorunder forslaget til sjette direktiv blev drøftet (Rådets dokument R/716/77 af 25. 3. 1977, s. 11), hvoraf det i forbindelse med behandlingen af artikel 27 klart fremgår, at der et tale om »bestemmelser, der skal forhindre en sådan nedsættelse af beskatningsgrundlaget, som af medlemsstaten anses for uberettiget«.

Den belgiske regering har ikke bestridt Kommissionens kompetence til at undersøge de særlige foranstaltninger, som gjaldt, da sjette direktiv trådte i kraft, og

som blev meddelt Kommissionen ifølge artikel 27, stk. 5, men den har anført, at da der ikke i denne bestemmelse udtrykkelig er fastsat en frist for en eventuel indsigelse fra Kommissionen, bør en sådan indsigelse tilstilles medlemsstaten inden for en rimelig frist, da den pågældende medlemsstats administrative og budgetmæssige problemer, såfremt Kommissionen måtte få medhold ved Domstolen, vil blive desto større, jo senere Kommissionen og Domstolen træffer deres afgørelse. Den belgiske regering har herved henvist til reglerne for vurdering af nye foranstaltninger, der fraviger direktivets bestemmelser, jfr. artikel 27, stk. 5, hvorefter Kommissionen har en frist på højst tre måneder til at forelægge Rådet spørgsmålet, og regeringen har gjort gældende, at det ville være klart urimeligt, hvis Kommissionen i tilfælde af allerede eksisterende foranstaltninger kunne vente flere år med at reagere.

I det andet anbringende til støtte for afvisningspåstanden har den belgiske regering anført, at Kommissionen med urette i stævningen har påberåbt sig sjette direktivs artikel 11, så meget mere som regeringen aldrig har bestridt, at den gældende ordning fraviger artiklens bestemmelser. I virkeligheden vedrører sagen spørgsmålet, om de belgiske bestemmelser er forenelige med direktivets artikel 27, stk. 5, hvorfor Kommissionen i stævningen burde have anført denne artikel som genstand for sagen.

For det tredje har den belgiske regering påstået sagen afvist, da de argumenter, som Kommissionen under den administrative procedure har fremført mod den belgiske ordning for nye biler, ikke er identiske med de under sagens behandling for Domstolen fremførte anbringender. Kommissionens argumenter støttes i det væsentlige på proportionalitetsprincippet, som den imidlertid først har gjort gældende i stævningen.

For så vidt angår realiteten, har den belgiske regering bestridt de af Kommis-

sionen fremsatte anbringender vedrørende afgiftssystemet for såvel nye biler som demonstrationsvogne.

a) Nye biler

Den belgiske regering har anerkendt, at afgiftsopkrævningen ved salg af nye biler fraviger sjette direktivs artikel 11, idet den dog samtidig har gjort gældende, at ordningen har hjemmel i direktivets artikel 27, stk. 5, og derfor er lovlig. Artiklens opbygning hviler på en sondring mellem nye særlige foranstaltninger, som fraviger direktivets bestemmelser, og de foranstaltninger, som allerede gjaldt ved direktivets udstedelse. Den anden sondring vedrører arten af de særlige foranstaltninger, som enten har til formål at bekæmpe afgiftskriminalitet eller forenkle afgiftsopkrævningen. Hvad enten der er tale om allerede gældende eller nye foranstaltninger, må de kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug. Derimod indeholder direktivet ikke noget kriterium vedrørende en begrænsning af nationale bestemmelser til bekæmpelse af afgiftskriminalitet. Kommissionen har således kun kompetence til at kontrollere, om den nationale bestemmelse reelt er en foranstaltning, som udelukkende har til formål at bekæmpe afgiftskriminalitet. Følgelig falder de af Kommissionen i stævningen anførte betragtninger uden for de i artikel 27, stk. 5, fastsatte rammer. Ved at påberåbe sig proportionalitetsprincippet har Kommissionen yderligere udvidet artiklen med et kriterium, som ikke var tilsigtet. Ved at fastslå, at undtagelsesbestemmelserne ikke omfatter visse foranstaltninger, som den finder væsentlige i henhold til direktivet, har Kommissionen endelig tilsidesat den af medlemsstaterne udtrykte vilje og i deres sted anlagt en

fortolkning af en række bestemmelser, som går ud over disse ordlyd og ånd.

For så vidt angår omfanget af undtagelsesbestemmelsen efter artikel 27, stk. 5, har den belgiske regering anført, at det ikke ifølge artiklens ordlyd er muligt at begrænse bestemmelsens rækkevidde til bestemte artikler i direktivet. I så fald måtte bestemmelserne i deres helhed snarere anses for ugyldige. En medlemsstat kan derfor, for at bekæmpe afgiftskriminalitet, endog fravige artikel 11's bestemmelser om beskatningsgrundlaget. Det belgiske system, som har til formål at sikre et minimalbeskatningsgrundlag med den mindre væsentlige risiko, at den opkrævede afgift bliver lidt for høj, kan kun betragtes som en ubetydelig omgæelse af artikel 11; derimod opretholdes det underliggende formål, nemlig en retfærdig afgiftsopkrævning trods risikoen for afgiftskriminalitet.

Den belgiske regering har navnlig anfægtet Kommissionens henvisning til proportionalitetsprincippet. Skønt princippet udtrykkelig fastslås i artikel 27, stk. 1, finder det ikke anvendelse på stk. 5. I forbindelse med vedtagelsen af denne bestemmelse, anerkendte Rådet nemlig, at bekæmpelsen af svig gik forud for hensynet til proportionalitetsprincippet, hvilket fremgår klart af kommentaren til artikel 27 i referatet af det rådsmøde, hvorunder sjette direktiv blev vedtaget (dok. R/716/77 (FIN 151 af 25. 3. 1977)). Det blev her præciseret, at »Rådet og Kommissionen er enige om, at foranstaltninger til forebyggelse af den i artikel 27 omhandlede svig og unddragelse eller til forenkling, kan antage forskellige former. De kan for eksempel bestå i en suspension af afgiften i et eller flere omsætningsled, hvor afgiften, hvis den var blevet opkrævet, i alle tilfælde havde været genstand for fuldt fradrag for køber eller aftager, eller i bestemmelser, der skal forhindre en sådan nedsættelse af beskatningsgrundlaget,

som af medlemsstaten anses for uberet-tiget».

Den belgiske regering har yderligere anført, at de bestemmelser, som ifølge artikel 27, stk. 1, kan indføres efter sjette direktivs ikrafttræden, i det væsentlige svarer til de foranstaltninger, som kan opretholdes i henhold til artiklens stk. 5. På trods af denne identitet har Kommissionen overraskende skiftet standpunkt, for så vidt angår minimalbeskatningsgrundlaget, idet den ikke over for Rådet har henvist til de særlige foranstaltninger af samme art, som inden for rammerne af artikel 27, stk. 1 og 2, er indført af Belgien, Nederlandene og Tyskland.

Princippet om minimumsgrundlag blev yderligere udtrykkelig anerkendt i andet direktiv (bilag A, punkt 12, artikel 8) og blev anvendt i Belgien i et tidsrum af syv år fra indførelsen af moms i Belgien til sjette direktivs ikrafttræden, uden at Kommissionen anførte denne ordning.

Selv om proportionalitetsprincippet kunne anvendes på den foreliggende sag, er der ifølge den belgiske regering tale om et forhold, som ikke er omfattet af traktatens artikel 36, da sagen ikke vedrører en undtagelse fra et af traktatens grundlæggende principper, men udelukkende en særforanstaltning, der er båret af ubestridte offentlige hensyn, nemlig bekæmpelse af afgiftskriminalitet. Under alle omstændigheder er den omtvistede belgiske bestemmelse i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, idet den tager hensyn til omfanget af afgiftskriminaliteten og bekæmpelsen heraf. Det tilkommer udelukkende den enkelte medlemsstat på eget ansvar at træffe de foranstaltninger til bekæmpelse af denne kriminalitet, som den finder bedst egnede og mest effektive.

Den belgiske regering har indgående gjort rede for afgiftskriminalitetens bety-

delige omfang inden for bilsektoren og især for de forskellige former for svig, som de belgiske myndigheder har konstateret lige siden 2. verdenskrig, såvel på hjemmemarkedet som ved import.

Yderligere har den belgiske regering anført, at merværdiafgiftssystemet, hvorefter momsen opkræves på grundlag af katalogprisen, kun kan fungere effektivt, når der er tale om goder, hvis salg let kan identificeres bogføringsmæssigt, hvilket er forklaringen på, at systemet i Belgien kun anvendes ved salg af biler og ikke ved salg af andre goder såsom elektriske husholdningsredskaber.

Endelig har den belgiske regering fastholdt, at den har bestræbt sig på at forene bekæmpelsen af afgiftskriminalitet med respekten for transaktionens reelle pris, og at katalogprisen i det belgiske system så vidt som overhovedet muligt svarer til den reelle pris, idet denne i virkeligheden er identisk med den normale handelspris. Derfor kan systemet absolut ikke anses for stift, og det tager endog hensyn til salgskam-pagner. Sammenfattende har regeringen gjort gældende, at det af Kommissionen rejste problem i virkeligheden er fiktivt.

b) Demonstrationsvogne

For så vidt angår demonstrationsvogne, har den belgiske regering gjort gældende, at den i Belgien gældende ordning må anses for en forenkling i forhold til den af Fællesskabet anbefalede, og samtidig er den suppleret med en foranstaltning til bekæmpelse af afgiftskriminalitet. Regeringen har erklæret sig enig med Kommissionen i, at fællesskabsbestemmelserne vedrørende tjenesteydelser i højere grad end bestemmelserne vedrørende salg svarer til de for demonstrationsvogne gældende forhold.

Regeringen har dog anført, at det ikke desto mindre er nødvendigt at fastlægge visse faktiske momenter for at kunne anvende disse bestemmelser. Dette kan kun gøres ved et omtrentligt skøn og nødvendiggør foranstaltninger til forenkling af metoden. Der kan ligeledes opstå vanskeligheder ved fastsættelsen af den faktisk aftalte pris for en demonstrationsvogn, som sælges inden for seks måneder, efter den er taget i brug. På dette område foregår der svigagtige manipulationer af betydeligt omfang, eller der består risiko herfor.

Endelig har den belgiske regering gjort gældende, at der snarere tilsyneladende end rent faktisk er sket en omgåelse af reglerne vedrørende beskatningsgrundlaget. Den ved salget gældende katalogpris tager nemlig hensyn både til beskatningsgrundlaget på det tidspunkt, da bilen tages i brug, og til bilens salgspris, således at det belgiske afgiftssystem ved afgiftsopkrævning alene på salgstidspunktet rent faktisk giver samme resultat som det fællesskabsretlige system, hvorefter der opkræves afgift to gange, nemlig når bilen tages i brug, og når den sælges. Den belgiske regering har yderligere bestridt Kommissionens opfattelse, hvorefter det belgiske system ikke er en foranstaltning til forenkling af momsopkrævningen, da det berører beskatningsgrundlaget. Der kan intet anføres til støtte for en så restriktiv fortolkning af begrebet »opkrævning« som herved begrænses til at dække begrebet »betalingsvilkår«. Opkrævning omfatter nemlig alle de led, som gør det muligt dels at fastsætte dels at betale afgiften og især at fastlægge beregningsgrundlaget.

Kommissionen har i replikken tilbagevist den belgiske regerings indsigelse mod, at sagen admitteres, fordi den er for sent anlagt. Efter Kommissionens opfattelse pålægger traktatbrudsproceduren efter traktatens artikel 155 Kommissionen en tidsbegrænset forpligtelse. Kommissionen har ikke fundet det hensigtsmæssigt at gribe ind over for en eventuel overtræ-

delse af sjette direktiv, før det var gennemført i samtlige medlemsstater.

For så vidt angår den påståede fejltagelse i de ifølge stævningen nedlagte påstande, har Kommissionen anført, at den med rette har kritiseret Belgien for at have overtrådt artikel 11 og ikke artikel 27, stk. 5, som efter Kommissionens opfattelse nærmest må betragtes som en procedureregulering.

Kommissionen har videre anerkendt, at de anbringender og argumenter, som påberåbes under traktatbrudsprocedurens tre trin, skal være identiske for at give den retsforfulgte stat mulighed for at varetage sit forsvar. Kommissionen har dog ikke, ved i stævningen at påberåbe sig proportionalitetsprincippet, indført et nyt klagepunkt eller anbringende, men alene uddybet sine argumenter.

I sine indledende generelle betragtninger vedrørende realiteten har Kommissionen ikke bestridt, at det er nødvendigt at bekæmpe afgiftskriminaliteten. Dette kan dog ikke gøres ved at anvende et hvilket som helst middel, men kun ved foranstaltninger, som er i overensstemmelse med bestemmelserne i sjette direktiv. Artikel 27, stk. 5, pålægger således medlemsstaterne ikke blot en formel pligt til at give Kommissionen meddelelse om særlige foranstaltninger, men indeholder ligeledes indirekte grundlæggende grænser for, hvilke foranstaltninger der kan opretholdes. Medlemsstaterne skal navnlig overholde de bestemmelser, som er af afgørende betydning for den tilsigtede harmonisering, hvilket gælder for beregningsgrundlaget for moms. Efter Kommissionens opfattelse påhviler det den at kontrollere, om de omhandlede foranstaltninger er i overensstemmelse med disse bestemmelser.

Kommissionen har gjort gældende, at artikel 27, stk. 5, i lighed med alle andre undtagelsesbestemmelser skal fortolkes restriktivt. Ifølge bestemmelsens ordlyd skal de nationale foranstaltninger således opfylde kravet om, at de skal være

»særlige« og kun tage sigte på »visse« former for svig. Enhver form for generel foranstaltning, som i stedet for at tage sigte på visse former for transaktioner har til formål systematisk at benægte eksistensen af et økonomisk faktum, er imidlertid udelukket. I strid med det af den belgiske regering forfægtede standpunkt har end ikke Rådet kompetence til at godkende sådanne foranstaltninger. Hvis artikel 1 fraviges ved indførelsen af et fiktivt opkrævningsgrundlag for momsen, ville selve grundlaget for direktivet blive undergravet. I virkeligheden har det belgiske system til følge, at beskatningsgrundlaget systematisk forhøjes. Kommissionen har anerkendt, at den belgiske stat i kraft af systemet særdeles effektivt har fjernet enhver form for svig eller unddragelse. Men samtidig går systemets virkninger langt ud over det tilsigtede mål.

For så vidt angår de i svarkriftet anførte tekniske detaljer, har Kommissionen fremført følgende supplerende betragtninger:

a) Nye og importerede biler

Kommissionen har på den ene side i overensstemmelse med det af den belgiske regering nævnte referat af rådsmødet af 25. marts 1977 anerkendt, at foranstaltningerne mod afgiftskriminalitet kan antage forskellige former for at forhindre en nedsættelse af beskatningsgrundlaget, men på den anden side har den anfægtet de foranstaltninger, som udtrykkeligt er udelukket, og som tværtimod har til følge, at der opkræves for høj en afgift.

For så vidt angår vurderingen af andre foranstaltninger, som er truffet af Belgien, Nederlandene og Tyskland, har Kommissionen gjort gældende, at den altid har lagt samme kriterier til grund ved sin bedømmelse af den måde, hvorpå artikel 27 anvendes, og den har i denne henseende henvist til replikkens bilag IV.

Med hensyn til omfanget af svig i forbindelse med salg af brugtbiler, har Kommissionen anført, at der her kun er tale om enkelttilfælde, som derfor ikke kan begrunde en foranstaltning, som gælder generelt for ethvert salg og enhver import af nye biler, som gennemføres i strid med sjette direktiv, så meget mere som det er muligt at foretage en passende kontrol på grundlag af virksomhedernes regnskab.

For så vidt angår importerede biler, har Kommissionen hævdet, at den belgiske regel ikke kan anses for en foranstaltning til bekæmpelse af svig, idet den ikke har til formål at afsløre de enkelte tilfælde af svig, men derimod at sikre den belgiske stat et minimumsafgiftsprovener. Ved at kræve, at der skal svares moms af et andet beløb end det mellem parterne aftalte, begrænser det belgiske afgiftssystem den aftaleretlige frihed.

b) Demonstrationsvogne

Ifølge Kommissionen er det uacceptabelt, at der ikke skal svares moms af en virksomheds brug af demonstrationsvogne, og at det fulde momsbeløb opkræves af køberen. En sådan praksis må i dobbelt forstand betragtes som en overtrædelse af sjette direktiv.

Yderligere har Belgien først i svarkriftet fremstillet systemet som en foranstaltning til bekæmpelse af afgiftskriminalitet. Dette argument er imidlertid i strid med den i meddelelsen til Kommissionen anførte begrundelse.

Kommissionen har videre bestridt, at de belgiske foranstaltninger indebærer en forenkling, da de i virkeligheden behandler bilerne på tre forskellige måder, alt efter alder, hvilket snarere må betegnes som en kompliceret ordning.

Endelig har Kommissionen fremhævet, at begrebet »afgiftsopkrævning«, jfr. artikel 27, stk. 5, ikke omfatter det ensartede beregningsgrundlag for selve momsen, når henset til andre bestemmelser i direk-

tivet, som sondrer mellem fastsættelse og opkrævning af afgiften.

Den belgiske regering har i duplikken fastholdt, at Kommissionen — som fastslået af Domstolen i dom af 11. december 1973 i sag 120/73 (Sml., s. 1481) — burde have taget stilling til de belgiske foranstaltninger inden for en »rimelig frist«. Uanset Kommissionens betragtninger vedrørende sjette direktivs ikrafttræden, blev fristen i henhold til artikel 27, stk. 5, i øvrigt ikke ændret ved Rådets niende direktiv af 26. juni 1978 (EFT L 194, s. 16), således at Kommissionen på et tidligere tidspunkt kunne (og burde) have fremsat sin klage over for Belgien. For så vidt angår de forberedende arbejder til sjette direktiv, har den belgiske regering henvist til artikel 12, afsnit C, stk. 2, i Kommissionens forslag, hvorefter det ikke er udelukket »at beholde eller at indføre gennemsnits- eller minimalbeskatningsgrundlag« såfremt en medlemsstat måtte ønske det »for at forebygge besvigelser eller for at forenkle afgiftsopkrævningen«. Selv om denne ordlyd ikke formelt blev godkendt af Rådet, findes der tilsvarende bestemmelser i artikel 24 og artikel 27.

a) Nye biler

Den belgiske regering har anerkendt, at for så vidt angår tidligere undtagelsesbestemmelser, har Kommissionen visse skønsbeføjelser, som er undergivet Domstolens kontrol. Denne kompetence er imidlertid begrænset af artiklens særlige kontekst, og selv om der anvendes forskellige procedurer til opretholdelse af tidligere foranstaltninger og til indførelse af nye, kan den dog ikke, for så vidt angår nye foranstaltninger, være mere vidtrækkende end den kompetence til at forelægge Rådet forslag, som udtrykke-

ligt tillægges Kommissionen ifølge artikel 27 stk. 1. Følgelig begrænses Kommissionens almindelige kompetence, jfr. traktatens artikel 155, til at kontrollere overholdelsen af betingelserne for at opretholde eller indføre foranstaltninger, der fraviger direktivets bestemmelser, nemlig om den pågældende foranstaltning er begrundet i ønsket om at bekæmpe afgiftskriminalitet, og om fravigelsen i bekræftende fald kan betragtes som en særlig foranstaltning. Den belgiske regering har i detaljer gjort rede for, at betingelserne herfor er opfyldt i den foreliggende sag. Ud over de klassiske former for skattesvig er momsen genstand for særlig afgiftskriminalitet. De belgiske modforanstaltninger er imidlertid helt specielle, for så vidt de begrænses til en bestemt sektor og kun vedrører en bestemt form for svig. Under alle omstændigheder ville artikel 27 kun have nogen mening, hvis den gjorde det muligt inden for afgrænsede sektorer at gennemføre systematiske og effektive foranstaltninger med henblik på afsløring af visse former for svig.

Den belgiske regering har ligeledes henvist til den foranstaltning, som med Kommissionens og Rådets samtykke er truffet inden for byggesektoren, som udgør et relevant eksempel på, hvad der forstås ved en foranstaltning til bekæmpelse af svig på momsområdet.

Den belgiske regering har yderligere anført, dels at Fællesskabet i øjeblikket må være lige så interesseret som medlemsstaterne i, at afgiftsopkrævningen er effektiv, om ikke for andet så for indirekte at sikre Fællesskabets egne indtægter, uden at disse påvirkes af national afgiftskriminalitet, dels at direktivet indeholder en række væsentlige fravigelser, navnlig artikel 4, stk. 3, artikel 11, punkt B, stk. 2, artikel 13, punkt A, litra m) og n), artikel 13, punkt B, litra d), nr. 6, artikel 13, punkt C,

og artikel 20, stk. 4, som alle begrænser rækkevidden af harmoniseringen.

Ved at henvise til den reelle pris er artikel 11 ifølge den belgiske regering til hinder for, at prisen nedsættes; derimod er en vis forhøjelse af mindre betydning. Under Rådets drøftelser har repræsentanterne for den belgiske regering aldrig lagt skjul på, at det var hensigten at opretholde et minimumsbeskatningsgrundlag.

b) Demonstrationsvogne

Den belgiske regering har endelig anført, at det på salgstidspunktet er så vanskeligt at vurdere, hvilken afgift der skal svares af den private brug af bilen, at det er nødvendigt at undgå disse komplikationer samt den dertil knyttede risiko for svig ved på salgstidspunktet at lægge bilernes katalogpris til grund.

IV — Mundtlig forhandling

Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, ved juridisk konsulent D. Gilmour som befuldmægtiget, og den belgiske regering, ved R. Hoebaer og F. J. Wauters som befuldmægtigede, har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 22. november 1983.

Kommissionen og sagsøgte har efter anmodning fra Domstolens præsident præciseret, at beskatningsgrundlaget ved import som hovedregel kan være fakturaværdien, subsidiært et beløb, der næsten svarer til normalværdien i eksportlandet, jfr. Rådets forordning nr. 1224/80/EØF (EFT L 134, s. 1).

Generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 24. januar 1984.

Præmisser

- 1 Ved stævning, indgivet til Domstolens justitskontor den 20. december 1982, har Kommissionen for De europæiske Fællesskaber i medfør af EØF-traktatens artikel 169 anlagt sag med påstand om, at det statueres, at kongeriget Belgien har undladt at opfylde de forpligtelser, som påhviler det i henhold til EØF-traktaten, idet det i strid med artikel 11 i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), har opretholdt en særlig ordning med hensyn til beskatningsgrundlaget for merværdiafgiften (herefter benævnt moms) af nye biler, der enten sælges i landet eller indføres, og de såkaldte »demonstrationsvogne«.
- 2 Denne særordning blev i det væsentlige indført dels ved kongelig anordning nr. 17 af 20. juli 1970 (Moniteur belge af 31. 7. 1970), dels ved cirkulære

nr. 4 af 12. 1. 1971 og cirkulære nr. 74 af 11. 7. 1972, begge udstedt med hjemmel i den belgiske merværdiafgiftslovs artikel 35, og som desuden støttes på forskellige andre bestemmelser i denne lov.

3 For så vidt angår nye biler, indføres der ifølge artikel 1 i kongelig anordning nr. 17 et minimumsbeskatningsgrundlag for momsen for biler, der enten sælges i landet til brugeren eller importeres af denne; i henhold til anordningens artikel 2 kan dette beskatningsgrundlag ikke være lavere end den katalogpris, som gælder, når afgiften forfalder.

4 For de såkaldte »demonstrationsvogne«, nemlig de vogne som bruges af eller sælges til producenterne eller forhandlerne, fastsætter cirkulære nr. 4 og nr. 74 en frivillig særordning, hvorefter der svares moms alt efter, hvor længe bilen har været anvendt som »demonstrationsvogn«:

— Når den nye bil sælges inden seks måneder, efter den er taget i brug som demonstrationsvogn, svares der ikke moms på grund af brugen, men i medfør af artikel 2, stk. 3, i kongelig anordning nr. 17, betragtes demonstrationsvognen som ny på salgstidspunktet, og der opkræves derfor moms på dette tidspunkt på grundlag af den gældende katalogpris for en ny bil.

— Når den nye bil sælges mere end seks måneder og mindre end atten måneder, efter den er taget i brug som demonstrationsvogn, svares der moms af et beløb, som svarer til forskellen mellem den på salgstidspunktet gældende katalogpris og den faktiske salgpris. Ved salg af bilen gælder afgiftsreglerne for brugtbiler.

— Når den nye bil ikke sælges inden for en frist af atten måneder, efter den er taget i brug som demonstrationsvogn, svares der moms efter de almindelige regler, jfr. merværdiafgiftslovens artikel 12, stk. 1; i så fald beregnes momsen for demonstrationsvognen på grundlag af købsprisen eller kostprisen, som gælder for en tilsvarende ny bil.

- 5 I henhold til artikel 2, stk. 3, i kongelig anordning nr. 17 forstås ved nye biler de biler, som er fremstillet i landet, og »som for første gang leveres der til en bruger, selv om de i en periode af ikke over seks måneder har været anvendt af producenten eller af en bilforhandler etableret i Belgien«, samt importerede biler, »når det ikke er godtgjort, at de har været anvendt i en periode af over seks måneder, inden afgiften forfalder«.
- 6 Artikel 2, stk. 2, i den kongelige anordning bestemmer, at katalogprisen er den pris, som frit fastsættes af producenten for salg til brugeren af nye biler af same type, inklusive udstyr og tilbehør, eller, når producenten er etableret i udlandet, af den generalagent, som har fået tildelt den hertil nødvendige kompetence.
- 7 Ifølge anordningens artikel 4 skal generaldirektøren for den kompetente myndighed underrettes om katalogprisen samt alle eventuelle ændringer heraf.
- 8 Ved skrivelse af 23. december 1977 meddelte den belgiske regering i henhold til sjette direktivs artikel 27, stk. 5, og inden for den deri fastsatte frist, Kommissionen ovennævnte bestemmelser som særlige foranstaltninger, der anvendtes, inden direktivet trådte i kraft.
- 9 Ved skrivelse af 21. november 1979 fremførte Kommissionen for første gang sine indvendinger mod ovennævnte belgiske ordning, og ved skrivelse af 20. marts 1981 indledte den en traktatbrudsprocedure mod kongeriget Belgien, jfr. EØF-traktatens artikel 169, hvorunder den har anlagt nærværende sag.

Formaliteten

- 10 Den belgiske regering har indledningsvis fremsat tre anbringender til støtte for sin afvisningspåstand.
- 11 For det første har den gjort gældende, at Kommissionen reagerede for sent på meddelelsen om de belgiske foranstaltninger, og der er således begået et brud på retssikkerheden til skade for regeringens lovlige interesser. Da der

ikke i sjette direktivs artikel 27, stk. 5, udtrykkelig fastsættes en frist for fremsættelse af eventuelle indvendinger, er Kommissionen forpligtet til at overholde en rimelig frist, som det er tilfældet ved procedurerne efter artikel 27, stk. 3 og 4, samt efter EØF-traktatens artikel 93, stk. 3, jfr. Domstolens dom af 11. december 1973 (Lorenz, 120/73, Sml., s. 1481).

- 12 Dette anbringende kan ikke lægges til grund. De frister, som dels er fastlagt i direktivets artikel 27, stk. 2 og 3, dels støttes på Domstolens fortolkning af traktatens artikel 93, vedrører helt specielle forhold, idet der i det første tilfælde er tale om behandlingen af en ansøgning om at fravige direktivets bestemmelser og i det andet tilfælde om en procedure, som til dels udtrykkeligt fraviger den i traktatens artikel 169 fastlagte. Da der ikke gælder en tilsvarende fravigelse, for så vidt angår de foranstaltninger, som med hjemmel i direktivets artikel 27, stk. 5, kan opretholdes, finder reglerne efter traktatens artikel 169 anvendelse, uden at Kommissionen er forpligtet til at overholde en bestemt frist. Kommissionen har forklaret, at den i den foreliggende sag havde anvendt sine skønsmålinger efter traktatens artikel 169, idet den fandt, at den først efter, at direktivet var trådt i kraft i samtlige medlemsstater, burde tage stilling til, om de omtvistede belgiske foranstaltninger var forenelige med direktivet. Herved har Kommissionen ikke anvendt sine skønsmålinger i strid med traktaten.
- 13 For det andet har den belgiske regering anført, at Kommissionen med urette har støttet sin påstand på sjette direktivs artikel 11, da sagen i virkeligheden vedrører spørgsmålet, om de belgiske regler er forenelige med direktivets artikel 27, stk. 5, som Kommissionen burde have angivet i sin stævning som sagsgenstand.
- 14 Heller ikke dette anbringende kan lægges til grund. I sin åbningskrivelse af 20. marts 1981 til den belgiske regering, jfr. artikel 169, og senere i den begrundede udtalelse anførte Kommissionen klart, at efter dens opfattelse var de belgiske foranstaltninger i strid med direktivets artikel 11, da »den (Kommissionen) ikke kunne anerkende anvendelsen af direktivets artikel 27,

stk. 5«, således at den belgiske regering ikke kunne være i tvivl om sagens virkelige genstand.

- 15 Den belgiske regering har endelig gjort gældende, at der ikke bestod den nødvendige identitet mellem den administrative fase og den retslige fase af traktatbrudsproceduren, for så vidt angår de af Kommissionen fremførte anbringender mod de belgiske regler for nye biler, idet den først i stævningen påberåbte sig proportionalitetsprincippet.
- 16 Dette anbringende hviler på en manglende forståelse for den retlige rækkevidde af Kommissionens argumentation. Kommissionen har i stævningen gjort gældende, at »muligheden ifølge sjette direktivs artikel 27, stk. 5, er som alle andre bestemmelser af denne art undergivet proportionalitetsprincippet« og at »de belgiske foranstaltninger helt klart er urimelige i forhold til det foreliggende problem«. Anbringendet svarer nøjagtigt til Kommissionens argumenter under hele den administrative procedure, nemlig at artikel 27, stk. 5, ikke har den af den belgiske regering tillagte rækkevidde, og at den ikke omfatter nationale foranstaltninger af en så generel art som dem, der er genstand for sagen.
- 17 Efter at det er fastslået, at disse anbringender ikke kan lægges til grund, skal der tages stilling til realiteten.

Realiteten

- 18 Til støtte for sin påstand har Kommissionen anført, at kongeriget Belgien ved at opretholde en særlig ordning med hensyn til beskatningsgrundlaget for moms af nye biler, der enten sælges i landet eller indføres, og af de såkaldte »demonstrationsvogne« har overtrådt sjette direktivs artikel 11.
- 19 Det er ubestridt, at de anfægtede belgiske regler fraviger direktivets artikel 11 vedrørende beskatningsgrundlaget. For så vidt angår levering af goder og tjenesteydelser i indlandet, består beskatningsgrundlaget hovedsagelig af den modydelse, som er eller vil blive erlagt under hensyntagen til blandt andet rabat og bonus, der ydes køberen eller aftageren, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted. For så vidt angår indførsel af goder, er

beskatningsgrundlaget den pris, som importøren har betalt eller skal betale, eller, hvis denne pris ikke udgør den eneste modydelse for det indførte gode, normalværdien, eller medlemsstaterne kan som beskatningsgrundlag vælge toldværdien som defineret i fællesskabsreglerne.

- 20 Sagen vedrører spørgsmålet, om de belgiske regler kan anses for »særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv« jfr. artikel 27, stk. 1 og 5, og derfor kan fravige direktivets artikel 11.

- 21 Artiklens stk. 5 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 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 overensstemmelse med det i stk. 1 fastsatte kriterium«.

Artiklens stk. 1, som stk. 5 henviser til, bestemmer:

»Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug«.

- 22 Kommissionen har gjort gældende, at de anfægtede nationale foranstaltninger ikke er omfattet af artikel 27, stk. 5, da de er alt for generelle. Dette gælder især fordi de — for så vidt angår nye biler — gør systemet efter artikel 11 praktisk talt illusorisk for den pågældende markedssektor, således at de står i et urimeligt forhold til det tilsigtede mål. Selv ved anvendelse af direktivets artikel 27, stk. 5, er medlemsstaterne forpligtet til at overholde direktivets grundlæggende principper og dets opbygning, samt de almindelige fællesskabsretlige grundsætninger, herunder proportionalitetsprincippet.

- 23 Kommissionen har yderligere bestridt, at de omtvistede bestemmelser er begrundet i ønsket om at undgå svig eller unddragelse, og at de kan anses for egentlige foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen. Under alle omstændigheder kan disse mål for de fleste afgiftspligtige personers vedkommende nås ved mindre tvingende foranstaltninger, for eksempel ved at foretage en kontrol på grundlag af en sammenligning af billagrene — der dels omfatter nye, dels brugte biler, som forhandlerne har taget i bytte — med forhandlernes salg.
- 24 Heroverfor har den belgiske regering gjort gældende, at det er lovligt at fravige artikel 11, da den pågældende foranstaltning var omfattet af artikel 27, stk. 5. For så vidt bestemmelserne fraviges med henblik på en forenkling af afgiftsopkrævningen, skal foranstaltningerne opfylde den i artikel 27, stk. 1, fastsatte betingelse, idet de kun i ubetydelig grad må påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug. Derimod fastsætter direktivet ingen grænser for de nationale bestemmelser, som har til formål at undgå svig eller unddragelse, hvorfor det er muligt at fravige samtlige bestemmelser i direktivet, herunder de i artikel 11 fastsatte regler for beskatningsgrundlaget, uden at proportionalitetsprincippet eller en anden særlig forudsætning af den grund kan påberåbes.
- 25 Ifølge den belgiske regering opfylder de omtvistede regler imidlertid proportionalitetsprincippet, da der inden for bilsektoren findes en betydelig afgiftskriminalitet. Den består blandt andet i, at sælgeren angiver en urigtig pris for nye biler, især ved ibyttetagnin g af brugtbiler, samt ved at køber fradrager den indgående ubetalte afgift. Afgiftskriminaliteten bidrager i væsentlig grad til underskuddet på budgettet og fordrejer ligeledes konkurrencevilkårene.
- 26 Den belgiske regering har yderligere henvist til den erklæring, som findes i referatet fra det rådsmøde, hvorunder det sjette direktiv blev vedtaget, og hvorefter en bestemmelse om anvendelse af et minimumsbeskatningsgrundlag kan opretholdes som særlig foranstaltning, jfr. artikel 27, stk. 5. Erklæringen lyder således:

»Rådet og Kommissionen er enige om, at foranstaltninger til forebyggelse af den i artikel 27 omhandlede svig og unddragelse eller til forenkling, kan antage forskellige former. De kan for eksempel bestå i en suspension af afgiften i et eller flere omsætningsled, hvor afgiften, hvis den var blevet

opkrævet, i alle tilfælde havde været genstand for fuldt fradrag for køber eller aftager, eller i bestemmelser, der skal forhindre en sådan nedsættelse af beskatningsgrundlaget, som af medlemsstaten anses for uberettiget«.

Foranstaltninger med det formål at undgå visse former for svig eller unddragelse i forbindelse med såvel nye biler som demonstrationsvogne

- 27 Indledningsvis bemærkes, at de belgiske regler vedrørende beskatningsgrundlaget for nye biler og de såkaldte demonstrationsvogne fandt anvendelse inden den ved udstedelsen af sjette direktiv gennemførte harmonisering af de nationale bestemmelser på dette område. Det var således ikke muligt ved fastsættelsen af disse regler at tage hensyn til principperne for det fælles merværdiafgiftssystem.
- 28 For at kunne opretholde sådanne foranstaltninger er medlemsstaterne ifølge artikel 27, stk. 5, forpligtet til at underrette Kommissionen herom; kongeriget Belgien har forskriftsmæssigt opfyldt denne forpligtelse.
- 29 Det bemærkes dog, at de pågældende særlige foranstaltninger skal være af en sådan art, at svig eller unddragelse herved undgås, men for at nå dette mål kan beskatningsgrundlaget for momsens, jfr. artikel 11, principielt kun fraviges, for så vidt det anses for strengt nødvendigt.
- 30 Det er ubestridt, at den belgiske regering kunne antage, at der inden for bilsektoren består en reel risiko for afgiftskriminalitet, som begrundet foranstaltninger af en sådan art, som ifølge sjette direktivs artikel 27 kan oprettholdes. Det er ikke udelukket, at sådanne foranstaltninger om fornødent kan indeholde visse forud fastsatte elementer, såfremt de særlige foranstaltninger for at undgå denne risiko for afgiftskriminalitet ikke fraviger bestemmelserne i artikel 11 mere end højst nødvendigt.
- 31 Ved for alle nye biler at tage udgangspunkt i den til de belgiske myndigheder meddelte katalogpris, ændrer de belgiske regler imidlertid beskatningsgrundlaget så gennemgribende og generelt, at det ikke kan anerkendes, at de er

begrænset til, hvad der er strengt nødvendigt for at undgå afgiftskriminalitet. Det er især ikke godtgjort, at det for at nå det tilsigtede mål er nødvendigt at fastsætte beskatningsgrundlaget i forhold til den belgiske katalogpris eller så generelt at udelukke hensyn til enhver form for rabat eller bonus.

- 32 Heraf følger, at de omtvistede foranstaltninger står i et urimeligt forhold til det tilsigtede mål, for så vidt de generelt og systematisk fraviger reglerne efter artikel 11, idet de omfatter salg og indførsel af alle nye biler, såvel fabriksnye som biler, der allerede har været brugt i mindre end seks måneder.
- 33 For så vidt angår den belgiske regerings argumenter, hvorefter anvendelsen af et minimumsbeskatningsgrundlag er omfattet af en erklæring i Rådets mødereferat, skal det blot fastslås, at erklæringen ikke indeholder konkrete elementer til støtte for den belgiske regerings opfattelse.
- 34 Herefter må det fastslås, at kongeriget Belgien har undladt at opfylde de forpligtelser, der påhviler det i medfør af EØF-traktaten, idet det som minimumsbeskatningsgrundlag for momsen for nye biler, der enten sælges i landet eller indføres, har opretholdt katalogprisen som en særlig foranstaltning, der fraviger artikel 11 i sjette direktiv, uden at de i direktivets artikel 27, stk. 5, fastsatte betingelser er opfyldt.

Foranstaltninger til forenkling af momsopkrævningen for demonstrationsvogne

- 35 For så vidt katalogprisen ifølge de anfægtede foranstaltninger ligeledes anvendes som beskatningsgrundlag for demonstrationsvogne, som sælges inden for seks måneder, efter de er taget i brug, kan systemet heller ikke begrundes i ønsket om at forenkle afgiftsopkrævningen. Med hensyn til det belgiske afgiftssystem for demonstrationsvogne, som anvendes af den skattepligtige til privatbrug, har Kommissionen ikke godtgjort, at det ikke kan anses for en egentlig foranstaltning til forenkling af opkrævningen, og at det mere end i ubetydelig grad kan påvirke størrelsen af det skyldige momsbeløb ved det endelige forbrug.

Sagens omkostninger

- ³⁶ Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, dømmes den part, der taber sagen, til at afholde sagens omkostninger. Da kongeriget Belgien har tabt sagen, dømmes det til at afholde sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

1. Kongeriget Belgien har undladt at opfylde de forpligtelser, der påhviler det i medfør af EØF-traktaten, idet det som beskatningsgrundlag for moms for biler har opretholdt katalogprisen som en særlig foranstaltning, der fraviger artikel 11 i det sjette direktiv, uden at de i direktivets artikel 27, stk. 5, fastsatte betingelser er opfyldt.
2. I øvrigt frifindes sagsøgte.
3. Kongeriget Belgien betaler sagens omkostninger.

	Mertens de Wilmars	Koopmans	Bahlmann
Galmot	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keeffe
Bosco	Due	Everling	Kakouris

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 10. april 1984.

P. Heim
Justitssekretær

J. Mertens de Wilmars
Præsident