

Στην υπόθεση 324/82,

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ, εκπροσωπούμενη από τον David Gilmour, νομικό της σύμβουλο, και τον Guido Berardis, μέλος της νομικής της υπηρεσίας, με αντίκλητο στο Λουξεμβούργο τον Oreste Montalto, κτίριο Jean Monnet, Kirchberg,

προσφεύγουσα,

κατά

ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ ΤΟΥ ΒΕΛΓΙΟΥ, εκπροσωπούμενου από τον υπουργό εξωτερικών του, 2, rue Quatre-Bras, 1000 Βρυξέλλες, και παριστάμενου διά του Robert Hoebaer, διευθυντή του υπουργείου εξωτερικών, εξωτερικού εμπορίου και συνεργασίας για την ανάπτυξη, και του Frans J. Wauters, συμβούλου του υπουργείου οικονομικών, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο την πρεσβεία του Βελγίου, 4, rue des Girondins, Résidence Champagne,

καθού,

που έχει ως αντικείμενο να αναγνωρισθεί ότι το Βασίλειο του Βελγίου, μη συμμορφούμενο με τις διατάξεις των άρθρων 11 και 27 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, «περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση» (77/388/ΕΟΚ), (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όσον αφορά τον υπολογισμό της βάσης επιβολής του φόρου επί των αυτοκινήτων, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το κοινοτικό δίκαιο,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

συγκείμενο από τους J. Mertens de Wilmars, πρόεδρο, T. Koopmans, K. Bahlmann και Y. Galmot, προέδρους τμήματος, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keefe, G. Bosco, O. Due, U. Everling και K. Κακούρη, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. VerLoren van Themaat
γραμματέας: P. Heim

εκδίδει την ακόλουθη

ΑΠΟΦΑΣΗ

Περιστατικά

Τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, η εξέλιξη της διαδικασίας, τα αιτήματα, καθώς και οι ισχυρισμοί και τα επιχειρήματα των διαδίκων συνοψίζονται ως εξής:

I — Νομικό πλαίσιο της διαφοράς και παράθεση των πραγματικών περιστατικών

A — Νομικό πλαίσιο

1. Εθνικό νομικό πλαίσιο

Προς εκτέλεση του άρθρου 35 του κώδικα περί του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), το Βασίλειο του Βελγίου θέσπισε κατώτατη βάση επιβολής σχετικά με την είσπραξη του ΦΠΑ επί πωλήσεων καινούριων και αυτοκινήτων της επιχείρησης.

α) Όσον αφορά τα καινούργια αυτοκίνητα, το βασιλικό διάταγμα 17, της 20ής Ιουλίου 1970, σχετικά με την καθιέρωση κατώτατης βάσης επιβολής φόρου για τα αυτοκίνητα οχήματα, προβλέπει, με τα άρθρα 1 και 2, τα ακόλουθα, όσον αφορά τον ΦΠΑ:

«*Άρθρο 1.* Θεσπίζεται κατώτατη βάση επιβολής στο φόρο προστιθέμενης αξίας για τα αυτοκίνητα οχήματα που παραδίδονται σ' αυτούς που θα τα χρησιμοποιήσουν εντός της χώρας ή που οι τελευταίοι εισάγουν.

Για την εφαρμογή του παρόντος διατάγματος, θεωρείται ως κάτοχος το πρόσωπο που χρησιμοποιεί αυτοκίνητο όχημα για ιδιωτική του χρήση ή για τις επαγγελματικές του δραστηριότητες, στις οποίες δεν περιλαμβάνεται η πώληση αυτοκινήτων οχημάτων.

Άρθρο 2, παράγραφος 1. Η βάση επιβολής του φόρου για τα καινούργια αυτοκίνητα

δεν μπορεί να είναι κατώτερη της τιμής καταλόγου που ισχύει τη στιγμή που καθίσταται απαιτητός ο φόρος.

Παράγραφος 2. Τιμή καταλόγου είναι η τιμή που καθορίζει ο κατασκευαστής για την πώληση στον κάτοχο καινούργιων αυτοκινήτων οχημάτων του αυτού τύπου, μαζί με τον εξοπλισμό και τα εξαρτήματά τους.

Ως κατασκευαστής θεωρείται το πρόσωπο στο οποίο αναγνώρισε την εν λόγω ιδιότητα ο υπουργός επικοινωνιών ή ο εκπρόσωπός του, σύμφωνα με το άρθρο 5 του βασιλικού διατάγματος της 15ης Μαρτίου 1968, σχετικά με τη γενική ρύθμιση των τεχνικών προδιαγραφών που πρέπει να πληρούν τα αυτοκίνητα ή ρυμουλκούμενα οχήματα.

Όταν ο κατασκευαστής είναι εγκατεστημένος στο εξωτερικό, την τιμή πρέπει να καθορίζει ο εντολοδόχος που προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 2, περίπτωση 4, του βασιλικού διατάγματος της 15ης Μαρτίου 1968, ο οποίος έχει εξουσιοδοτηθεί προς το σκοπό αυτό.»

Την τιμή καταλόγου καθορίζουν ελεύθερα οι κατασκευαστές ή οι εντολοδόχοι τους και μπορούν να την προσαρμόζουν κατά το δοκούν, χωρίς καμία απολύτως παρέμβαση των κρατικών φορολογικών υπηρεσιών. Πάντως, οι κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, κατασκευαστές και οι εντολοδόχοι τους οφείλουν να κοινοποιούν σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, στο γενικό διευθυντή των εν λόγω υπηρεσιών τις τιμές καταλόγων των αυτοκινήτων οχημάτων που κατασκευάζουν ή εισάγουν, καθώς και όλες τις τροποποιήσεις που επιφέρουν στις εν λόγω τιμές. Οι κοινοποιήσεις πρέπει να γίνονται εντός πέντε ημερών από την έναρξη ισχύος της τιμής καταλόγου ή της τροποποίησης της τιμής αυτής, με μνεία όλων των αναγκαίων λεπτομερειών.

6) Όσον αφορά τα αυτοκίνητα της επιχείρησης, οι δελγικές κρατικές υπηρεσίες εφαρμόζουν ειδικό καθεστώς, το οποίο διαφοροποιεί την εισπραξη του ΦΠΑ ανάλογα με τη διάρκεια της χρησιμοποίησης και παρατίθεται στις εγκυκλίους 4 της 12ης Ιανουαρίου 1971 και 74 της 11ης Ιουλίου 1972. Το καθεστώς αυτό διακρίνει μεταξύ τριών διαφορετικών σταδίων πώλησης:

αα) Όταν το καινούριο αυτοκίνητο, το οποίο τέθηκε στη διάθεση της επιχείρησης, πωληθεί εντός των έξι πρώτων μηνών αφότου χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά, δεν συντρέχει περίπτωση επιβολής φόρου λόγω της χρήσεώς του. Πάντως, σύμφωνα με το προαναφερθέν βασιλικό διάταγμα 17 της 27ης Ιουλίου 1970, το αυτοκίνητο το οποίο χρησιμοποιήθηκε από την επιχείρηση θεωρείται ως καινούριο κατά τη στιγμή πωλήσεώς του και επομένως υπόκειται στον ΦΠΑ με βάση επιβολής ίση προς την τιμή καταλόγου που ισχύει για το καινούριο όχημα.

66) Όταν το καινούριο αυτοκίνητο, το οποίο τέθηκε στη διάθεση της επιχείρησης, πωληθεί μετά τους έξι μήνες και πριν παρέλθουν 18 μήνες αφότου χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά, ο καταλογισμός του φόρου γίνεται με βάση επιβολής ίση προς τη διαφορά μεταξύ της τιμής καταλόγου που ισχύει κατά τη στιγμή της πώλησης και της τιμής στην οποία πωλήθηκε το αυτοκίνητο. Ο ΦΠΑ που οφείλεται λόγω της χρησιμοποίησης μειώνεται μέχρι το ήμισυ (άρθρο 45, παράγραφος 2, του κώδικα περί ΦΠΑ). Η πώληση του αυτοκινήτου υπάγεται στο καθεστώς επιβολής φόρου επί των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων.

γγ) Όταν το καινούριο αυτοκίνητο, το οποίο έχει διατεθεί στην επιχείρηση, δεν πωληθεί εντός 18 μηνών αφότου χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά, ο καταλογισμός του φόρου γίνεται σύμφωνα με τους κοινούς κανόνες του άρθρου 12, παράγραφος 1, του κώδικα περί ΦΠΑ, σύμφωνα δηλαδή με όσα προβλέπονται στην περίπτωση 3, όταν η διάθεση έγινε για ιδιωτική χρήση ή, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην περίπτωση 4, για τις εσωτερικές ανάγκες της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή, ο ΦΠΑ,

που οφείλεται λόγω της διαθέσεως αυτής, υπολογίζεται επί της τιμής αγοράς ή επί της τιμής κόστους του καινούριου αυτοκινήτου, επί του οποίου επιβάλλεται συγκεκριμένα φόρος με συντελεστή 25 % ή 33 % που εφαρμόζεται επί των αυτοκινήτων (άρθρο 33 του κώδικα περί ΦΠΑ). Σύμφωνα με το άρθρο 45, παράγραφος 2, του κώδικα περί ΦΠΑ, ο κατ' αυτόν τον τρόπο υπολογιζόμενος και εισπραττόμενος φόρος αφαιρείται, κατ' ανώτατο όριο, μέχρι το ήμισυ, ακόμη κι αν η διάθεση έγινε αποκλειστικά για τις ανάγκες της επιχείρησης. Ο φόρος δεν αφαιρείται σε περίπτωση που η διάθεση έγινε για σκοπούς αποκλειστικά ιδιωτικούς.

Η διάταξη αυτή ίσχυε την 1η Ιανουαρίου 1977. Πάντως, σύμφωνα με το καθεστώς που ίσχυε πριν από την 1η Ιουλίου 1980, ο προσωρινός περιορισμός του δικαιώματος για έκπτωση των φόρων που δαρύνουν τα κεφαλαιουχικά αγαθά έπρεπε να συνδυάζεται με τον περιορισμό δικαιώματος προς ειδική έκπτωση επί των αυτοκινήτων οχημάτων. Μετά την κατάργηση της προσωρινής αυτής διάταξης (άρθρο 100 του κώδικα περί ΦΠΑ), εξακολουθεί να λαμβάνεται υπόψη μόνο ο κατά το ήμισυ περιορισμός. Το ειδικό καθεστώς για τα αυτοκίνητα της επιχείρησης προσαρμόστηκε συνεπώς για τις διαθέσεις που προβλέπονται υπό στοιχεία 66) και γγ), χωρίς καμία τροποποίηση των διαθέσεων για τις περιπτώσεις κάτω των έξι μηνών. Το ειδικό καθεστώς είναι προαιρετικό σε σχέση με το σύνηθες καθεστώς που αναφέρεται υπό στοιχείο γγ), αλλά περιλαμβάνει αποφασιστικής σημασίας πλεονεκτήματα.

Οι προαναφερθείσες δελγικές διατάξεις κοινοποιήθηκαν στην Επιτροπή με έγγραφο της 23ης Δεκεμβρίου 1977, στο πλαίσιο του άρθρου 27, παράγραφος 5, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (στο εξής: έκτη οδηγία).

2. Κοινοτικό πλαίσιο

Το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 5, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«1. Το Συμβούλιο δύναται, προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέπει ομοφώνως σε

κάθε κράτος μέλος τη λήψη ειδικών μέτρων, κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την αλλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Τα προοριζόμενα για αλλοποίηση της εισπράξεως του φόρου μέτρα δεν επιτρέπεται να επηρεάζουν, παρά μόνο κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλόμενου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως.

...

5. Τα κράτη μέλη, τα οποία εφαρμόζουν κατά την 1η Ιανουαρίου 1977 ειδικά μέτρα, όπως τα αναφερόμενα ανωτέρω στην παράγραφο 1, δύνανται να τα διατηρήσουν υπό τον όρο ότι θα τα κοινοποιήσουν στην Επιτροπή προ της 1ης Ιανουαρίου 1978 και με την επιφύλαξη ότι, προκειμένου περί μέτρων προοριζομένων για την αλλοποίηση της εισπράξεως του φόρου, τα μέτρα αυτά είναι σύμφωνα προς το κριτήριο το τιθέμενο στην παράγραφο 1.»

Το άρθρο 11 αφορά τη δάση επιβολής του φόρου ως μέσου εναρμόνισης. Σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, η δάση επιβολής του φόρου στο εσωτερικό της χώρας είναι,

«α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β), γ) και δ), οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών».

Στη δάση επιβολής του φόρου δεν περιλαμβάνονται

«οι εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος, οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον λήπτη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της πράξεως».

Όσον αφορά την εισαγωγή αγαθών, η δάση επιβολής του φόρου αποτελείται

- «α) από την τιμή την οποία κατέβαλε ή θα καταβάλει ο εισαγωγέας, εφόσον η τιμή αυτή αποτελεί τη μόνη αντιπαροχή, όπως ορίζεται υπό Α, παράγραφος 1, περίπτωση α),
- β) από την κανονική αξία εάν δεν υπάρχει τιμή ή η τιμή η οποία καταβλήθη ή θα καταβληθεί δεν αποτελεί τη μόνη αντιπαροχή για το εισαχθέν αγαθό.

Ως “κανονική τιμή” αξία κατά την εισαγωγή αγαθού θεωρείται οτιδήποτε ένας εισαγωγέας, ευρισκόμενος στο στάδιο της εμπορίας, όπου πραγματοποιείται η εισαγωγή, θα έπρεπε να καταβάλει σε ανεξάρτητο προμηθευτή της χώρας από την οποία προέρχεται το αγαθό, κατά το χρόνο κατά τον οποίο καθίσταται απαιτητός ο φόρος, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, για να αποκτήσει το εν λόγω αγαθό».

Σύμφωνα με το σημείο Β.2 τα κράτη μέλη μπορούν να λάβουν ως δάση επιβολής του φόρου την αξία που καθορίζει ο κανονισμός (ΕΟΚ) 803/68 περί της δασμολογικής αξίας των εμπορευμάτων (JO L 148, σ. 6).

Β — Η προηγούμενη της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

Με έγγραφο της 21ης Νοεμβρίου 1979, η Επιτροπή πληροφόρησε την βελγική κυβέρνηση ότι κατά τη γνώμη της οι βελγικές διατάξεις που περιγράφηκαν παραπάνω δεν συμβιβάζονται με τις διατάξεις της έκτης οδηγίας και ειδικότερα με το άρθρο 11, το οποίο αφορά τη δάση επιβολής του ΦΠΑ, και ότι δεν μπορούσε να δεχτεί την εκ μέρους του Βελγίου επίκληση των αποτελούσων παρέκκλιση διατάξεων του άρθρου 27, παράγραφος 5, της οδηγίας, ότι δηλαδή πρόκειται για μέτρα καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής ως προς τα καινούρια ή εισαγόμενα αυτοκίνητα και για μέτρα

απλοποίησης για τα αυτοκίνητα της επιχείρησης.

Η βελγική κυβέρνηση απάντησε με το από 10 Ιουνίου 1980 έγγραφο της Μόνιμης Αντιπροσωπίας της στις Ευρωπαϊκές Κοινοότητες, στο οποίο επισυνάφθηκε υπηρεσιακό σημείωμα του υπουργείου οικονομικών. Όπως προκύπτει από το εν λόγω σημείωμα, η βελγική κυβέρνηση δεν αμφισβητεί το ότι η βελγική νομοθεσία παρεκκλίνει από το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας, θεωρεί όμως ότι στην προκειμένη περίπτωση εφαρμόζεται η εξαίρεση που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 5, της οδηγίας.

Επειδή τα επιχειρήματα που προέβαλε η βελγική κυβέρνηση με το έγγραφο της δεν έπεισαν την Επιτροπή, η τελευταία κίνησε με έγγραφο της 20ής Μαρτίου 1981 κατά του Βελγίου τη διαδικασία λόγω παραβίασης που προβλέπει το άρθρο 169 της συνθήκης ΕΟΚ και κάλεσε την κυβέρνηση του Βελγίου να της υποβάλει τις παρατηρήσεις που τυχόν θα είχε, εντός δύο μηνών από τη λήψη του εγγράφου αυτού.

Με την απάντησή της που απέστειλε μέσω της Μόνιμης Αντιπροσωπίας της στις 10 Ιουνίου 1981, η βελγική κυβέρνηση ενέμεινε στην άποψή της, τονίζοντας ειδικότερα το γεγονός ότι η νομοθεσία της εμπίπτει στο πλαίσιο του άρθρου 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας.

Αφού επανεξέτασε τα επιχειρήματα αυτά, η Επιτροπή έκρινε ότι δεν συνέτρεχε λόγος να τροποποιήσει τη γνώμη της ως προς το αν το εν λόγω βελγικό καθεστώς του ΦΠΑ αποτελεί παραβίαση της έκτης οδηγίας και, κατά συνέπεια, απηύθυνε στις 15 Απριλίου 1982 αιτιολογημένη γνώμη προς το Βέλγιο, καλώντας το να λάβει τα αναγκαία μέτρα, προκειμένου να συμμορφωθεί με την εν λόγω γνώμη εντός δύο μηνών από την κοινοποίησή της. Επειδή δεν έλαβε καμία απάντηση στην αιτιολογημένη αυτή γνώμη, η Επιτροπή άσκησε την παρούσα προσφυγή, που πρωτοκολλήθηκε στη γραμματεία του Δικαστηρίου στις 20 Δεκεμβρίου 1982.

II — Έγγραφη διαδικασία και αιτήματα

Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή και μετ' ακρόαση του γενικού εισαγγελέα, το Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή αποδείξεων.

Η *Επιτροπή* ζητεί από το Δικαστήριο:

1. να αναγνωρίσει ότι το Βασίλειο του Βελγίου, διατηρώντας σε ισχύ ειδικό καθεστώς αντίθετο προς τις σαφείς διατάξεις του άρθρου 11 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, για τη δάση επιβολής του ΦΠΑ επί των καινούριων αυτοκινήτων, τα οποία είτε πωλούνται στη χώρα αυτή είτε εισάγονται, καθώς και επί των λεγόμενων αυτοκινήτων της επιχείρησης, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη συνθήκη ΕΟΚ·
2. να καταδικάσει το καθού στα δικαστικά έξοδα».

Το *Βασίλειο του Βελγίου* ζητεί από το Δικαστήριο:

- «1. να αναγνωρίσει ότι η προσφυγή της Επιτροπής είναι απαράδεκτη και, επικουρικά, αβάσιμη·
2. να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα».

III — Ισχυρισμοί και επιχειρήματα των διαδίκων

Με την προσφυγή της, η *Επιτροπή* ισχυρίζεται καταρχάς ότι το βελγικό καθεστώς δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 11, εφόσον συνεπάγεται συστηματική φορολογική επιβάρυνση της παράδοσης ή εισαγωγής καινούριων αυτοκινήτων με δάση αξία η οποία κατά κανόνα είναι ανώτερη από την αντιπαροχή που πράγματι λαμβάνει ο προμη-

θευτής ή από την τιμή που καταβάλλει ο ιδιώτης που εισάγει ο ίδιος. Όσον αφορά τις παραδόσεις στην εθνική αγορά, το δελγικό καθεστώς επιβάλλει ΦΠΑ σε όλες τις εκπώσεις ή επιστροφές τιμήματος, οπότε αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 11.Α, παράγραφος 3, περίπτωση 6). Για τα εισαγόμενα αυτοκίνητα, το δελγικό καθεστώς δεν λαμβάνει υπόψη την τιμή που καταβάλλεται στην πραγματικότητα. Εξάλλου, η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι το Βέλγιο έχει ήδη δεχτεί ότι οι διατάξεις του δεν συμβιβάζονται με το άρθρο 11 και περιορίζεται στην επίκληση των περί παρεκκλίσεως διατάξεων του άρθρου 27, παράγραφος 5.

Όσον αφορά την τελευταία αυτή διάταξη, η Επιτροπή απορρίπτει το επιχείρημα ότι τα δελγικά μέτρα δικαιολογούνται από λόγους καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Το Βέλγιο κακώς αναφέρεται στην ύπαρξη σημαντικής φοροδιαφυγής στον τομέα των αυτοκινήτων για να δικαιολογήσει τη νομοθεσία του. Το ερώτημα που τίθεται, κατ' ουσίαν, είναι μέχρι ποίου βαθμού η εν λόγω διάταξη παρέχει στα κράτη μέλη το δικαίωμα να διατηρούν οποιοδήποτε σύστημα και να προβλέπουν οποιαδήποτε εξαιρέση από τις ίδιες τις αρχές της έκτης οδηγίας. Επομένως, το κύριο νομικό ζήτημα στην παρούσα υπόθεση είναι το περιχόμενο του άρθρου 27, παράγραφος 5.

Πράγματι, ακόμη κι αν στηριχτούν στο άρθρο 27, τα κράτη μέλη δεν απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης των *θεμελιωδών αρχών* της έκτης οδηγίας και κυρίως εκείνων του άρθρου 11, οι οποίες συνιστούν τη «διάταξη κλειδί» του συνόλου των κανόνων εναρμόνισης, καθόσον με αυτή θεσπίστηκε η ομοιόμορφη δάση του ΦΠΑ. Ακόμη και τα προϋφιστάμενα μέτρα πρέπει να συμβιβάζονται με το άρθρο 11, ώστε να συνάδουν με την «οικονομία» της έκτης οδηγίας.

Εξάλλου, η ευχέρεια που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 5, υπόκειται στην αρχή της αναλογικότητας, τα δε δελγικά μέτρα είναι προδήλως δυσανάλογα σε σχέση με το ζήτημα που ανέκυψε.

Όσον αφορά τα καινούρια και εισαγόμενα αυτοκίνητα, αφενός, και τα αυτοκίνητα της επιχείρησης, αφετέρου, η Επιτροπή διευκρινίζει τη θέση της από νομική άποψη ως εξής:

α) Καινούρια αυτοκίνητα

Όσον αφορά τα καινούρια και εισαγόμενα αυτοκίνητα, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι το δελγικό καθεστώς είσπραξης του ΦΠΑ δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 11.Α, παράγραφος 1, περίπτωση α), 11.Α, παράγραφος 3, περίπτωση 6), και 11.Β, παράγραφοι 1, και 2, της έκτης οδηγίας. Στην πραγματικότητα, το εν λόγω καθεστώς καθιστά άνευ αντικειμένου ολόκληρο σχεδόν το άρθρο 11, σε σημαντικό τομέα της οικονομίας για τον οποίο και θεσπίζει σύστημα φορολογίας που διαφέρει ουσιωδώς από εκείνο που εισήγαγε η οδηγία. Σε καμία περίπτωση το ζήτημα που τίθεται, ο κίνδυνος δηλαδή της έκδοσης ψευδών τιμολογίων και η υπερεκτίμηση μεταχειρισμένου αυτοκινήτου του οποίου η τιμή συμψηφίζεται κατά την πώληση καινούριου οχήματος, δεν δικαιολογεί τη λήψη μέτρων αυτής της έκτασης. Και οι δύο κίνδυνοι μπορούν να θεθούν υπό έλεγχο με διασταυρούμενη σύγκριση των αποθεμάτων καινούριων ή μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που αγοράζουν οι έμποροι και των πωλήσεων που πραγματοποιούν οι τελευταίοι. Η διατήρηση λοιπόν μιας κατώτατης δάσης εισαγωγής γενικού και συστηματικού χαρακτήρα υπερβαίνει κατά πολύ τα όρια που θέτει το άρθρο 27.

Εξάλλου, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι οι αγορές μεταχειρισμένων αυτοκινήτων γίνονται συνήθως δάσει τιμοκαταλόγου, ενώ η υπερεκτίμηση μεταχειρισμένου αυτοκινήτου που αγοράζει ο έμπορος, ως στοιχείο για τον υπολογισμό της τιμής, δεν οδηγεί, αυτή καθαυτή, σε φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή. Αν ληφθούν υπόψη οι διατάξεις του άρθρου 11.Α, παράγραφος 1, περίπτωση α), της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ πρέπει να καταβληθεί για το σύνολο της τιμής που συμφωνήθηκε μεταξύ των συμβαλλομένων. Η αξία που προσδίδεται στο

μεταχειρισμένο αγαθό δεν έχει καμία σχέση με την τιμή αυτή. Η μόνη συνέπεια των δελγικών μέτρων συνίσταται στο ότι ορισμένα στοιχεία, όπως οι επιστροφές και οι εκπτώσεις, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό της δάσης επιβολής του φόρου, ενώ το άρθρο 11.Α, παράγραφος 3, περίπτωση 6), της οδηγίας τα αποκλείει.

6) Αυτοκίνητα που έχουν τεθεί στη διάθεση της επιχείρησης

Η Επιτροπή είναι της γνώμης ότι το τωρινό ή αμφισβητούμενο δελγικό καθεστώς αντιβαίνει στο άρθρο 11.Α, παράγραφος 1, περιπτώσεις 6) και γ), της έκτης οδηγίας. Δεν πρόκειται ούτε για μέτρα αλλοποίησης ούτε για μέτρα που έχουν σχέση με την είσπραξη του ΦΠΑ. Η επιτροπή ισχυρίζεται ιδίως ότι η μη είσπραξη του ΦΠΑ τη στιγμή κατά την οποία το αυτοκίνητο τίθεται στη διάθεση της επιχείρησης είναι ασυμβίβαστη με την οδηγία. Πράγματι, σύμφωνα με το δελγικό καθεστώς, ο υποκείμενος στο φόρο έχει τη δυνατότητα να εκπέσει αμέσως ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ που κατέβαλε για αυτοκίνητο της επιχείρησης σαν να επρόκειτο το αυτοκίνητο να πωληθεί κανονικά και όχι να χρησιμοποιηθεί εν μέρει για ιδιωτικούς σκοπούς. Θεωρεί ακόμη ότι δεν συμβιδιάζεται με την οδηγία το τμήμα εκείνο των διατάξεων του δελγικού καθεστώτος, σύμφωνα με το οποίο ο κατά την πώληση των εν λόγω αυτοκινήτων ΦΠΑ εισπράττεται με δάση ή εν αναφορά προς την τιμή καταλόγου που ισχύει τη στιγμή που καθίσταται απαιτητός ο φόρος.

αα) Όσον αφορά το ερώτημα κατά πόσο τα δελγικά μέτρα συνεπάγονται *απλοποίηση*, η επιτροπή αμφισβητεί το ότι συμβιδιάζεται με την έκτη οδηγία το μέρος των εν λόγω μέτρων που αφορούν την πώληση των εν λόγω αυτοκινήτων εντός προθεσμίας έξι μηνών από της διαδέσεάς τους στην επιχείρηση διότι, στη μη είσπραξη του οφειλόμενου ΦΠΑ, λόγω της εν μέρει ιδιωτικής χρήσης κατά τη στιγμή της διάθεσης, προστίθεται το γεγονός ότι δάση επιβολής του φόρου κατά την πώληση του αυτο-

κινήτου είναι η τιμή καταλόγου, η οποία οδηγεί στην είσπραξη επιπλέον φόρου.

66) Όσον αφορά τη *μη είσπραξη* του φόρου κατά τη στιγμή της διαδέσεως, η Επιτροπή τονίζει ότι η χρησιμοποίηση του αυτοκινήτου πρέπει να εξομοιωθεί με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας· συνεπώς, σύμφωνα με το άρθρο 11.Α, παράγραφος 1, περίπτωση γ), δάση επιβολής του φόρου είναι το ποσό των εξόδων που αναλαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών. Ακόμη και αν το Βέλγιο δεχόταν να θεωρήσει την πράξη ως παράδοση αγαθών, η Επιτροπή δεν θα μπορούσε να συναινέσει σε καθεστώς που θεσπίστηκε επί της δάσεως αυτής.

Πράγματι, για την είσπραξη του ΦΠΑ για αγαθό που κατέχει η επιχείρηση και χρησιμοποιεί εν μέρει για ιδιωτικούς σκοπούς, συναφές είναι το άρθρο 10, παράγραφος 1, περίπτωση α). Όσον αφορά τη «γενεσιουργό αιτία», όπως προκύπτει από το άρθρο αυτό, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός από τη στιγμή που το όχημα για πρώτη φορά τίθεται στη διάθεση των σκοπών της επιχείρησης. Σύμφωνα με το άρθρο 11.Α, παράγραφος 1, περίπτωση 6), ως δάση επιβολής του φόρου θεωρείται η τιμή αγοράς των αγαθών ή, για την περίπτωση που η διάθεση του αυτοκινήτου θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, σε συνδυασμό με το άρθρο 11.Α, παράγραφος 1, περίπτωση γ), το ποσό των εξόδων που αναλαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών. Αντιθέτως, σύμφωνα με το δελγικό καθεστώς, στο στάδιο αυτό δεν οφείλεται κανένας φόρος.

γγ) Ως προς την *είσπραξη* του φόρου σε μεταγενέστερο στάδιο, η Επιτροπή είναι της γνώμης ότι ένα παλαιό αυτοκίνητο που χρησιμοποιήθηκε από την επιχείρηση είναι στην πραγματικότητα μεταχειρισμένο αυτοκίνητο και συνεπώς πρέπει να φορολογείται ως τοιούτο και όχι βάσει της τιμής καταλόγου όπως συμβαίνει με το καινούριο. Όλα αυτά τα μέτρα και συγκεκριμένα η μη είσπραξη του φόρου για παροχή υπηρεσιών ή η υπερβολικά υψηλή είσπραξη

σε περίπτωση πώλησης δεν συνιστούν αληθινά μέτρα απλοποίησης. Στην πραγματικότητα, το δελγικό καθεστώς θεωρείται ένα σύστημα που είναι πιο περίπλοκο από τους κανόνες της έκτης οδηγίας. Επιπλέον, τα μέτρα απλοποίησης, για να τύχουν της παρεκκλίσεως του άρθρου 27, πρέπει να έχουν σχέση με την προσαρμογή του προβλεπόμενου από την έκτη οδηγία συστήματος και όχι με προϋφιστάμενο εθνικό καθεστώς.

Εξάλλου, τα δελγικά μέτρα με κανέναν τρόπο δεν συνιστούν μέτρα απλοποίησης της είσπραξης του φόρου, αλλά ανάγονται μάλλον στη δάση επιβολής του φόρου.

Αντιθέτως, η *δελγική κυβέρνηση* ισχυρίζεται ότι η προσφυγή είναι τελείως απαράδεκτη για δύο λόγους, ενώ το μέρος της προσφυγής που αφορά τα καινούρια αυτοκίνητα είναι απαράδεκτο και για έναν επιπλέον λόγο.

Ως προς τον πρώτο λόγο, η δελγική κυβέρνηση είναι της γνώμης ότι η Επιτροπή άργησε πολύ να αντιδράσει στην κοινοποίηση που προέδη το Βέλγιο, σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, πράγμα που οδηγεί σε ανασφάλεια δικαίου, η οποία ενδέχεται να προκαλέσει ζημία στα έννομα συμφέροντά του. Το δελγικό σύστημα προϋφίστατο ήδη της δεύτερης οδηγίας περί ΦΠΑ. Το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας αποτελεί τη συνέχεια του σημείου 12 του παραρτήματος Α της δεύτερης οδηγίας. Η Επιτροπή, η οποία ήταν πλήρως ενήμερη του δελγικού συστήματος, ουδέποτε αμφισβήτησε το συμβίδαστό αυτού προς την κοινοτική νομοθεσία.

Επιπλέον, η δελγική κυβέρνηση επικαλείται τα πρακτικά της συνεδρίασης του Συμβουλίου της 25ης Μαρτίου 1977, η οποία είχε αφιερωθεί στην πρόταση της έκτης οδηγίας (έγγραφο του Συμβουλίου R/716/77, της 25. 3. 1977, σ. 11), τα οποία, επ' ευκαιρία της συζήτησης του άρθρου 27, έκαναν σαφώς μνεία των «διατάξεων που αποδίδουν στο να παρεμποδίζουν τη σμίκρυνση της δάσης επιβολής του φόρου που το κράτος μέλος θεωρεί αδικαιολόγητη».

Η δελγική κυβέρνηση δεν αμφισβητεί την εξουσία της Επιτροπής να εξετάζει τα μέτρα παρέκκλισης που προϋφίσταντο της ενάρξεως ισχύος της έκτης οδηγίας, τα οποία κοινοποιήθηκαν, σύμφωνα με το

άρθρο 27, παράγραφος 5, πλην όμως θεωρεί ότι, ελλείψει προθεσμίας τασσόμενης ρητά από το εν λόγω άρθρο για ενδεχόμενη προβλή ανιρρήσεων εκ μέρους της Επιτροπής, οι ανιρράσεις της τελευταίας θα έπρεπε να περιέρχονται στο κράτος μέλος εντός εύλογης προθεσμίας, δεδομένου ότι η εκ μέρους του Δικαστηρίου ενδεχόμενη καταδίκη θέτει προβλήματα διοικήσεως και προϋπολογισμού, τα οποία καθίστανται ακόμη σοβαρότερα για το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος όταν αργεί η παρέμβαση της Επιτροπής και του Δικαστηρίου. Η δελγική κυβέρνηση παραπέμπει συναφώς στη ρύθμιση που προβλέπεται για την εξέταση των νέων μέτρων παρέκκλισης του άρθρου 27, παράγραφος 5, σύμφωνα με την οποία η Επιτροπή πρέπει να αντιδράσει εντός της αυστηρής προθεσμίας τριών μηνών, προκειμένου να ζητήσει από το Συμβούλιο να επιληφθεί του θέματος, και παρατηρεί ότι, αν η Επιτροπή διέδετε στη περίπτωση προϋφιστάμενων μέτρων προθεσμία ετών για να αντιδράσει, θα συνέτρεχε περίπτωση έκδηλης δυσαρμονίας.

Ως δεύτερο λόγο απαραδέκτου, η δελγική κυβέρνηση προβάλλει ότι η Επιτροπή κακώς στηρίζει την προσφυγή της στο άρθρο 11 της έκτης οδηγίας, για τον πρόσθετο λόγο ότι ουδέποτε αμφισβήτησε ότι το εν λόγω καθεστώς αποκλίνει από τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Στην πραγματικότητα, η διαφορά ανάγεται στο συμβίδαστό της δελγικής ρύθμισης προς το άρθρο 27, παράγραφος 5, της οδηγίας, οπότε η Επιτροπή όφειλε να αναφέρει το άρθρο αυτό στο αιτητικό της προσφυγής ως αντικείμενο της διαφοράς.

Τρίτον, η δελγική κυβέρνηση θεωρεί ότι η προσφυγή είναι απαράδεκτη, διότι μεταξύ της προηγηθείσας της προσφυγής διοικητικής φάσης και της ενώπιον του Δικαστηρίου φάσης υφίσταται διάσταση των λόγων που επικαλείται η Επιτροπή κατά του δελγικού καθεστώτος για τα καινούρια αυτοκίνητα. Πράγματι, το επιχείρημα της Επιτροπής στηρίζεται κατ' ουσίαν στην αρχή της αναλογικότητας, αρχή την οποία επικαλέστηκε μόνο με την ενώπιον του Δικαστηρίου προσφυγή της.

Όσον αφορά την ουσία, η δελγική κυβέρνηση αμφισβητεί το δόσιμο των λόγων της Επιτροπής, τόσο ως προς το

καθεστώς για τα καινούρια αυτοκίνητα, όσο και ως προς το καθεστώς που προβλέπεται για τα αυτοκίνητα της επιχείρησής.

α) Καινούργια αυτοκίνητα

Η δελγική κυβέρνηση, μολονότι δέχεται ότι ο τρόπος φορολογήσεως της πώλησης των καινούριων αυτοκινήτων παρεκκλίνει από το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας, δέχεται πάντως την παρέκκλιση αυτή ως νόμιμη, καθόσον στηρίζεται νομικά στο άρθρο 27, παράγραφος 5, της οδηγίας. Η οικονομία του άρθρου αυτού στηρίζεται στη διάκριση μεταξύ των νέων μέτρων παρέκκλισης και όσων ισχυαν ήδη πριν από τη θέσπιση της οδηγίας. Η δεύτερη διάκριση αφορά τη φύση των μέτρων παρέκκλισης: τα μέτρα αυτά αφορούν είτε την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής είτε την απλοποίηση της είσπραξης του φόρου. Είτε πρόκειται για προϋφιστάμενα μέτρα είτε για νέα, τα μέτρα απλοποίησης πρέπει να ανταποκρίνονται σε ένα κριτήριο και συγκεκριμένα στο ότι δεν επιτρέπεται να επηρεάζουν, παρά μόνο κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλόμενου φόρου στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης. Αντιθέτως, η οδηγία δεν προβλέπει κανένα κριτήριο το οποίο να επιβάλλει όρια στις εθνικές διατάξεις που αποσκοπούν στην αποτροπή της φοροδιαφυγής. Επομένως, ο ρόλος της Επιτροπής συνίσταται αποκλειστικά στο να εξακριβώνει αν η διάταξη του εθνικού δικαίου αποτελεί πράγματι μέτρο, αποκλειστικός σκοπός του οποίου είναι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Κατά συνέπεια, οι σκέψεις που η Επιτροπή παραθέτει στην προσηφύγη της υπερακοντίζον το πλαίσιο που καθορίζει το άρθρο 27, παράγραφος 5. Επίσης, επικαλούμενη την έννοια της αναλογικότητας, η Επιτροπή προσθέτει στο κείμενο του εν λόγω άρθρου κριτήριο που δεν προβλέπεται. Τέλος, η Επιτροπή, αποκλείοντας από το πεδίο εφαρμογής των παρεκκλίσεων ορισμένες διατάξεις της οδηγίας που θεωρεί ουσιώδεις, αγνοεί τη θούληση των κρατών μελών, τα οποία υποκαθιστά, προκειμένου να εκτιμήσει ένα κείμενο πέρα από το γράμμα και το πνεύμα του.

Όσον αφορά τη σημασία της παρέκκλισης που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 5, η δελγική κυβέρνηση υποστηρίζει ότι πουθενά από το κείμενο του εν λόγω άρθρου δεν συνάγεται η ευχέρεια να περιοριστεί η έκταση της εξαίρεσης από ορισμένα άρθρα της οδηγίας. Έτσι, καθίσταται μάλλον ελαττωματική στο σύνολό της. Επομένως, προς καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα ακόμη και να παρεκκλίνουν από τις δάσεις επιβολής του φόρου που θεσπίζει το άρθρο 11. Πάντως, το δελγικό σύστημα, το οποίο τείνει στην εξασφάλιση κατώτατης δάσης επιβολής με τον ελάχιστο κίνδυνο μιας ελαφράς πρόσθετης φορολογίας, δεν μπορεί παρά να συνιστά ασήμαντη στρέβλωση του άρθρου 11· αντιθέτως, διαφυλάσσει τον απώτερο σκοπό του, δηλαδή τη δίκαιη είσπραξη του φόρου, παρά τους κινδύνους που περικλείει η φοροδιαφυγή.

Η δελγική κυβέρνηση αμφισβητεί ειδικότερα την αναφορά της Επιτροπής στην έννοια της αναλογικότητας. Μολονότι η έννοια αυτή εντάσσεται ευθέως στην παράγραφο 1 του άρθρου 27, αυτό δεν ισχύει για την παράγραφο 5. Πράγματι, κατά τη θέσπιση του κειμένου αυτού, το Συμβούλιο δέχτηκε ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής έχει προτεραιότητα, έναντι οποιασδήποτε σκοπιμότητας που αφορά την αναλογικότητα, όπως προκύπτει σαφώς από τη σχετική αναφορά που γίνεται επ' ευκαιρία του άρθρου 27 στα πρακτικά της συνεδρίασης του Συμβουλίου, κατά την οποία θεσπίστηκε η έκτη οδηγία (έγγραφο του Συμβουλίου R/716/77, τελικό 151, της 25. 3. 1977). Στο σημείο εκείνο διευκρινιζόταν ότι «το Συμβούλιο και η Επιτροπή συμφωνούν ότι τα μέτρα πρόληψης της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής ή απλοποίησης, κατά το άρθρο 27, μπορούν να λαμβάνουν διάφορες μορφές. Μπορούν, επί παραδείγματι, να συνίστανται σε αναστολή επιβολής του φόρου σε ένα ή περισσότερα στάδια, κατά τα οποία, αν είχε εισπραχτεί, θα αποτελούσε αντικείμενο πλήρους εκπτώσεως υπέρ του αγοραστή ή του λήπτη ή στις διατάξεις που αποσκοπούν στην αποκοπή της σμίκρυνσης της δάσης επιβολής του φόρου,

την οποία το κράτος μέλος θεωρεί αδικαιο-λόγητη».

Εξάλλου, η δελγική κυβέρνηση παρατηρεί ότι κατ' ουσία οι διατάξεις που ενδέχεται να θεσπιστούν με βάση την παράγραφο 1 του άρθρου 27, μετά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, ομοιάζουν με εκείνες που μπορούν να διατηρηθούν βάσει της παραγράφου 5 του εν λόγω άρθρου. Παρά τις ομοιότητες αυτές, η Επιτροπή, στο ζήτημα της κατώτατης βάσης επιβολής του φόρου, τήρησης διαφορετικής στάση που εκπλήσσει, καθώς δεν επικαλέστηκε ενώπιον του Συμβουλίου μέτρα παρέκκλισης της αυτής φύσης που εισήγαγαν το Βέλγιο, οι Κάτω Χώρες και η Γερμανία στο πλαίσιο των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 27.

Επιπλέον, η αρχή μιας κατώτατης βάσης επιβολής του φόρου έγινε ρητώς δεκτή με τη δεύτερη οδηγία (παράρτημα Α, περίπτωση 12, παρατήρηση επί του άρθρου 8) και εφαρμόστηκε από το Βέλγιο κατά τα επτά έτη που μεσολάβησαν από τη θέσπιση του ΦΠΑ στο Βέλγιο μέχρι την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, χωρίς να επικριθεί από την Επιτροπή.

Κατά τη δελγική κυβέρνηση, ακόμη και στην περίπτωση που η έννοια της αναλογικότητας είχε εφαρμογή επί της διαφοράς, οι περιστάσεις ουδόλως ομοιάζουν με εκείνες του άρθρου 36 της συνθήκης, εφόσον εδώ δεν πρόκειται για εξαίρεση από βασική αρχή της συνθήκης, αλλά αποκλειστικά για μέτρο παρέκκλισης, το οποίο στηρίζεται σε αδιαφιλονίκητο λόγο δημόσιας τάξης, και συγκεκριμένα στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Εν πάση περιπτώσει, η επίμαχη δελγική διάταξη ανταποκρίνεται στην απαιτούμενη αναλογικότητα, αν ληφθεί υπόψη η σημασία της φοροδιαφυγής και της καταπολέμησής της. Στα κράτη μέλη εναπόκειται να λάβουν κυριαρχικώς και με αποκλειστική τους ευθύνη τα μέτρα που θεωρούν καταλληλότερα και αποτελεσματικότερα κατά της φοροδιαφυγής.

Η δελγική κυβέρνηση εκθέτει λεπτομερώς την ύπαρξη σημαντικής φοροδιαφυγής

στον τομέα των αυτοκινήτων και κυρίως τις διάφορες τεχνικές φοροδιαφυγής που οι δελγικές αρχές έχουν διαπιστώσει ήδη από το τέλος του δεύτερου Παγκοσμίου Πολέμου, τόσο στο εσωτερικό της χώρας όσο και κατά τις εισαγωγές.

Επιπλέον, η δελγική κυβέρνηση παρατηρεί ότι το σύστημα του ΦΠΑ, ο οποίος εισπράττεται με βάση την τιμή καταλόγου, μπορεί να λειτουργήσει αποτελεσματικά, μόνο όταν πρόκειται για αγαθά των οποίων η πώληση μπορεί να ελεγχθεί εύκολα λογιστικώς, γεγονός που εξηγεί την αιτία για την οποία το σύστημα αυτό εφαρμόζεται στο Βέλγιο μόνο επί των πωλήσεων αυτοκινήτων και όχι επί άλλων αγαθών όπως, παραδείγματος χάρι, ηλεκτρικών οικιακών συσκευών.

Τέλος, η δελγική κυβέρνηση διατείνεται ότι διαπνέεται από το ενδιαφέρον να συμβιβάσει την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής με την τήρηση της πραγματικής τιμής της εμπορικής πράξης και ότι στο δελγικό σύστημα η τιμή καταλόγου πλησιάζει όσο το δυνατόν περισσότερο την πραγματική τιμή, καθώς η τιμή αυτή ανταποκρίνεται, στην πραγματικότητα, στις συνθήκες τιμές που επικρατούν στο εμπόριο. Επίσης, το σύστημα δεν είναι καθόλου άκαμπτο, λαμβάνει δε μάλιστα υπόψη του διαφημιστικές εκστρατείες με σκοπό την εμπορική προώθηση. Συμπερασματικά, το ζήτημα που ήγειρε η Επιτροπή δεν υφίσταται στην πραγματικότητα.

β) Αυτοκίνητα της επιχείρησης

Όσον αφορά τα αυτοκίνητα της επιχείρησης, η δελγική κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι το ισχύον στο Βέλγιο καθεστώς αποτελεί μέτρο απλοποίησης σε σχέση με εκείνο που συνιστά η Επιτροπή, το οποίο συνδυάζεται με μέτρο καταπολέμησης της φοροδιαφυγής. Συμφωνεί με την Επιτροπή στο ότι οι σχετικές με τις παροχές υπηρεσιών κοινοτικές διατάξεις ανταποκρίνονται περισσότερο στην πραγματικότητα ως προς τα εν λόγω αυτοκίνητα από τις σχετικές με

την πώληση διατάξεις. Πάντως, υποστηρίζει ότι, παρ' όλ' αυτά, για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων πρέπει να προσδιοριστούν ορισμένα πραγματικά στοιχεία. Ο εν λόγω προσδιορισμός μπορεί να γίνει μόνο κατ' αποκοπήν και κατά προσέγγιση και απαιτεί μέτρα απλοποίησης. Επίσης, δυσκολίες ανακύπτουν κατά τον καθορισμό της τιμής που συμφωνείται στην πραγματικότητα για το εν λόγω είδος αυτοκινήτου, το οποίο πωλείται σε διάστημα λιγότερο των έξι μηνών αφότου πρωτοχρησιμοποιήθηκε. Στον τομέα αυτό, οι απαιτητοί χειρισμοί είναι, ή υπάρχει φόβος ότι είναι, ιδιαίτερα σημαντικοί.

Τέλος, η δελγική κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η στρέβλωση των κανόνων που διέπουν τη δάση επιβολής του φόρου είναι περισσότερο φαινομενικοί παρά πραγματικοί. Πράγματι, η τιμή καταλόγου που επιβάλλεται κατά την πώληση περιλαμβάνει κατά προσέγγιση τη δάση επιβολής του φόρου σχετικά με τη χρησιμοποίηση και την τιμή πώλησης του αυτοκινήτου, έτσι ώστε το δελγικό σύστημα, ενώ προβλέπει ενιαία φορολογία κατά την πώληση, να καταλήγει σε αποτέλεσμα το οποίο στην πράξη ισοδυναμεί με διπλή επιβολή κοινοτικού φόρου επί της χρησιμοποιήσεως και της πώλησεως. Εξάλλου, η δελγική κυβέρνηση δεν συμφωνεί με την άποψη της Επιτροπής ότι το δελγικό σύστημα δεν αποτελεί μέτρο απλοποίησης της εισπράξεως του ΦΠΑ, διότι επηρεάζει τη δάση επιβολής του φόρου. Τίποτα δεν δικαιολογεί τέτοια περιοριστική ερμηνεία του όρου «είσπραξη», ώστε να περιοριστεί στην έννοια «λεπτομέρειες καταβολής». Πράγματι, η είσπραξη περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που επιτρέπουν τόσο τη θέσπιση όσο και την καταβολή του φόρου και ιδίως τον καθορισμό της δάσης του.

Με την απάντησή της, η *Επιτροπή* αποκρούει το λόγο απαραδέκτου που επικαλείται η δελγική κυβέρνηση και τον στηρίζει στην καθυστέρηση κινήσεως της σχετικής διαδικασίας. Κατά την άποψη της Επιτροπής, η διαδικασία επί παραβάσει, όπως προβλέπεται από το άρθρο 155 της συνθήκης, της επιβάλλει υποχρέωση που δεν περιορίζεται χρονικά. Η Επιτροπή

έκρινε ότι δεν ήταν ενδεδειγμένο να κινήσει τη σχετική διαδικασία κατά τυχόν παραβάσεων της έκτης οδηγίας, ενόσω η οδηγία δεν είχε τεθεί σε εφαρμογή σε όλα τα κράτη μέλη.

Όσον αφορά την προβαλλόμενη με τους λόγους της προσφυγής πλάνη, η Επιτροπή θεωρεί ότι πολύ ορθά προσάπτει στο Βέλγιο παράβαση του άρθρου 11 και όχι του άρθρου 27, παράγραφος 5, το οποίο, κατά την άποψή της, έχει χαρακτήρα μάλλον διαδικαστικού κανόνα.

Εξάλλου, η Επιτροπή δέχεται ότι οι λόγοι, των οποίων γίνεται επίκληση στα τρία στάδια της διαδικασίας επί παραβάσει, πρέπει να είναι οι ίδιοι, ώστε να παρέχεται στο διωκόμενο για παράβαση κράτος η προετοιμασία της άμυνάς του. Πάντως, στηριζόμενη στην προϋπόθεση της αναλογικότητας, δεν προέβαλε με την προσφυγή της νέα αιτίαση ή λόγο, αλλά απλώς ανέπτυξε εκτενέστερα τους λόγους της.

Όσον αφορά την ουσία, στο πρώτο γενικό μέρος, η Επιτροπή δεν αμφισβητεί την ανάγκη καταπολέμησης της φοροδιαφυγής. Πάντως, ο αγώνας αυτός δεν μπορεί να διεξάγεται με οποιαδήποτε μέσα, αλλά μόνο με εκείνα που συνάδουν προς την οικονομία της έκτης οδηγίας. Επομένως, το άρθρο 27, παράγραφος 5, επιβάλλει στα κράτη μέλη όχι μόνο τυπική υποχρέωση κοινοποίησης, αλλά εμμέσους εγγενείς θεμελιώδεις περιορισμούς, όσον αφορά τα μέτρα που μπορούν να διατηρηθούν. Κυρίως, οφείλουν να τηρούν τις διατάξεις που έχουν θεμελιώδη σημασία για την επιδιωκόμενη εναρμόνιση, όπως συμβαίνει με τη δάση επιβολής του ΦΠΑ. Η Επιτροπή θεωρεί ότι υποχρεούται να εξακριβώσει αν τα σχετικά μέτρα είναι σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις.

Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η παρέκκλιση που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 5, όπως και κάθε μέτρο παρέκκλισης, επιδέχεται περιοριστική ερμηνεία. Επομένως, τα εθνικά μέτρα πρέπει, σύμφωνα με τη διατύπωση της διάταξης αυτής, να ανταποκρίνονται στα κριτήρια της «ειδικής φύσης» και να αφορούν μόνο «ορισμένου είδους»

φοροδιαφυγή. Επομένως, τα γενικής φύσης μέτρα, τα οποία, αντί να αφορούν ορισμένες μορφές πράξεων, έχουν την τάση να αγνοούν συστηματικά ένα οικονομικό γεγονός, εξαιρούνται. Αντίθετα προς την άποψη της δελγικής κυβέρνησης, ακόμη και το ίδιο το Συμβούλιο δεν θα μπορούσε να επιτρέψει τη λήψη τέτοιων μέτρων. Παρέκκλιση από το άρθρο 11, καθιερώνοντας εικονική δάση εισπράξεως του ΦΠΑ, συνιστά προσβολή αυτής της ίδιας της ουσίας της οδηγίας. Πράγματι, το δελγικό σύστημα συνεπάγεται ότι η δάση επιβολής του φόρου αυξάνεται συστηματικά. Η Επιτροπή αναγνωρίζει ότι με το σύστημα αυτό το δελγικό δημόσιο καταστέλλει αποτελεσματικότερα κάθε φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή. Ταυτόχρονα όμως, είναι τελείως δυσανάλογο σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Σχετικά με τις τεχνικές φύσεως λεπτομέρειες που παρέθεσε στο υπόμνημα αντικρούσεώς της, η Επιτροπή παρατηρεί συμπληρωματικά και τα ακόλουθα:

α) Καινούρια και εισαγόμενα αυτοκίνητα

Η Επιτροπή δέχεται, αφενός, ότι, σύμφωνα με τα πρακτικά του Συμβουλίου της 25ης Μαρτίου 1977, που αναφέρει η δελγική κυβέρνηση, τα κατά της φοροδιαφυγής μέτρα μπορούν να θεσπίζονται υπό διαφορετικές μορφές, ώστε να αποφεύγεται η σμίκρυνση της δάσης επιβολής του φόρου, απορρίπτει όμως τα μέτρα που εξαιρούνται ρητώς και συνεπάγονται αντιθέτως πρόσθετο φόρο.

Όσον αφορά την εκτίμηση άλλων μέτρων που θέσπισαν το Βέλγιο, οι Κάτω Χώρες και η Γερμανία, η Επιτροπή δεβαίνει ότι πάντοτε εφάρμοσε τα αυτά κριτήρια έναντι όλων των εφαρμογών του άρθρου 27, προς τούτο δε παραπέμπει στο παράρτημα 4 της απάντησής της.

Όσον αφορά τη σημασία της φοροδιαφυγής στον τομέα των πωλήσεων αυτοκινήτου με αγορά συγχρόνως του μεταχειρισμένου αυτοκινήτου, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι αυτή η μορφή φοροδιαφυγής

αφορά μόνο μεμονωμένες περιπτώσεις και ότι συνεπώς δεν επιτρέπει τη θέσπιση γενικευμένου μέτρου για όλες τις πωλήσεις και για όλες τις εισαγωγές καινούριων αυτοκινήτων αντίθετα προς τους κανόνες της έκτης οδηγίας, για τον πρόσθετο λόγο ότι, με δάση τα λογιστικά βιβλία, είναι δυνατός ο ενδεδειγμένος έλεγχος.

Όσον αφορά τα εισαγόμενα αυτοκίνητα, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η δελγική ρύθμιση δεν αποτελεί μέτρο καταπολέμησης της φοροδιαφυγής καθόσον δεν τείνει να αντιμετωπίσει τις ειδικές περιπτώσεις φοροδιαφυγής, αλλά μέτρο που αποσκοπεί να εξασφαλίσει στο δελγικό δημόσιο ελάχιστη προσπόριση εσόδων από φορολογία. Εξάλλου, το δελγικό σύστημα φαλκιδεύει την αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων, απαιτώντας την εισπράξη του ΦΠΑ επί ποσού το οποίο είναι διάφορο από το συμφωνημένο.

β) Αυτοκίνητα της επιχείρησης

Η Επιτροπή θεωρεί απαράδεκτο το γεγονός ότι η επιχείρηση δεν χρεώνεται για καμία χρήση του εν λόγω αυτοκινήτου, ενώ ο συναφής ΦΠΑ βαρύνει τον αγοραστή του εν λόγω αυτοκινήτου. Η τακτική αυτή αποδεικνύει το διττό χαρακτήρα της παράβασης της έκτης οδηγίας.

Επιπλέον, το Βέλγιο παρουσιάζει, για πρώτη φορά με το υπόμνημα αντικρούσεώς του, το σύστημά του ως μέτρο καταπολέμησης της φοροδιαφυγής. Υπάρχει λοιπόν αντίφαση μεταξύ του επιχειρήματος αυτού και της δικαιολογίας που προβάλλεται στο έγγραφο της κοινοποίησης.

Εξάλλου, η Επιτροπή αμφιβάλλει ότι τα δελγικά μέτρα χαρακτηρίζονται από απλοποίηση, δεδομένου ότι στην πραγματικότητα αντιμετωπίζουν τα αυτοκίνητα με τρεις διαφορετικούς τρόπους με γνώμονα την παλαιότητά τους, γεγονός που συνιστά ένα περίπλοκο μάλλον σύστημα.

Τέλος, η Επιτροπή εμμένει στο γεγονός ότι ο όρος «είσπραξη» του άρθρου 27, παράγραφος 5, δεν περιλαμβάνει την κοινή δάση

του ΦΠΑ ακόμη και σε σχέση και με άλλες διατάξεις της οδηγίας, οι οποίες διακρίνουν μεταξύ καταλογισμού και είσπραξης του φόρου.

Με την ανταπάντησή της, η *δελγική κυβέρνηση* επαναλαμβάνει ότι η Επιτροπή όφειλε να εκτιμήσει τα δελγικά μέτρα εντός «εύλογης προθεσμίας», όπως αναγνώρισε το Δικαστήριο με την απόφασή του της 11ης Δεκεμβρίου 1973 στην υπόθεση 120/73 (Recueil σ. 1481). Εξάλλου, παρά τις παρατηρήσεις της Επιτροπής σχετικά με την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, η προβλεπόμενη από το άρθρο 27, παράγραφος 5, προθεσμία δεν τροποποιήθηκε από την ένατη οδηγία του Συμβουλίου, της 26ης Ιουνίου 1978 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 96), οπότε η Επιτροπή μπορούσε (και όφειλε) να κοινοποιήσει νωρίτερα στο Βέλγιο τις αιτιάσεις της. Όσον αφορά τις προπαρασκευαστικές εργασίες για την έκτη οδηγία, η δελγική κυβέρνηση παραπέμπει στο άρθρο 12, C, 2 της πρότασης που είχε υποβάλει η Επιτροπή, σύμφωνα με την οποία δεν είχαν αποκλειστεί η θέσπιση και η διατήρηση «κατ' αποκοπή ή κατώτατων δάσεων επιβολής για ορισμένες πράξεις που επέχουν θέση προληπτικού της φοροδιαφυγής μέτρου ή μέτρου απλοποίησης του υπολογισμού και της είσπραξης του φόρου». Πάντως, το εν λόγω κείμενο το οποίο δεν έγινε επίσημα αποδεκτό από το Συμβούλιο ανευρίσκεται στα άρθρα 24 και 27.

α) Καινούρια αυτοκίνητα

Η δελγική κυβέρνηση αναγνωρίζει ότι στο θέμα των παλαιών μέτρων παρέκκλισης, η Επιτροπή διαθέτει εξουσία εκτίμησης που υπόκειται στον έλεγχο του Δικαστηρίου. Πάντως, ο ρόλος αυτός περιορίζεται στο ειδικό πλαίσιο του οικείου άρθρου, ενώ, παρά τις διαφορές που υφίστανται μεταξύ της διαδικασίας που προβλέπεται για τα διατηρητέα παλαιά μέτρα και τα θεσπιστέα νέα, δεν μπορεί παρά να είναι ο ίδιος όσον

αφορά την εξουσία υποβολής προτάσεων στο Συμβούλιο, όπως αναγνωρίζεται ρητά από το άρθρο 27, παράγραφος 1, για τα νέα μέτρα. Κατά συνέπεια, η γενική εξουσία που διαθέτει η Επιτροπή και απορρέει από το άρθρο 155 της συνθήκης περιορίζεται στην εξέταση της τήρησης των προϋποθέσεων που τίθενται για τη διατήρηση ή τη θέσπιση διατάξεων παρεκκλίσεως, στο αν δηλαδή το επίδικο μέτρο δικαιολογείται ή όχι από την ανάγκη καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και, σε καταφατική περίπτωση, αν η παρέκκλιση συνιστά ή όχι ειδικό μέτρο. Η δελγική κυβέρνηση εξηγεί λεπτομερώς ότι στην παρούσα περίπτωση οι προϋποθέσεις αυτές πληρούνται. Ανεξάρτητα από τις κλασικές μορφές φοροδιαφυγής, ο ΦΠΑ αποτελεί αντικείμενο και ειδικών απατηλών τεχνασμάτων. Πάντως, τα δελγικά αντίμετρα παραμένουν πολύ ειδικά υπό την έννοια ότι περιορίζονται σε ειδικό τομέα και δεν αφορούν παρά μια μορφή φοροδιαφυγής. Εν πάση περιπτώσει, το άρθρο 27 έχει νόημα μόνον εφόσον επιτρέπει, σε περιορισμένους τομείς, την εφαρμογή συστηματικών και αποτελεσματικών μέτρων για την εντόπιση ορισμένων μορφών φοροδιαφυγής.

Η δελγική κυβέρνηση παραπέμπει επίσης στο μέτρο που θεσπίστηκε, μετά από συμφωνία της Επιτροπής και του Συμβουλίου, στον τομέα των εργασιών επί ακινήτων, οι οποίες συνιστούν αντιπροσωπευτικό παράδειγμα αυτού που πρέπει να θεωρείται μέτρο καταπολέμησης της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ.

Επιπλέον, η δελγική κυβέρνηση θεωρεί, αφενός, ότι σήμερα η Κοινότητα συμμερίζεται το ενδιαφέρον των κρατών μελών να καταστεί ο φόρος αποτελεσματικός, ώστε να εξασφαλίζει έμμεσα ίδιους πόρους που να μη μεταβάλλονται από τις φοροδιαφυγές σε εθνικό επίπεδο. Αφετέρου, ότι η οδηγία περιλαμβάνει περισσότερες παρεκκλίσεις σε θέματα ουσίας, ιδίως με τα άρθρα 4, παράγραφος 3, 11.B, παράγραφος 2, 13.A, περιπτώσεις ια) και ιβ), 13.B,

περίπτωση δ), αριθ. 6, 13.Γ, καθώς και με το άρθρο 20, παράγραφος 4, διατάξεις που όλες περιορίζουν την έκταση της εναρμόνισης.

Κατά τη βελγική κυβέρνηση, το αναφερόμενο στην αληθή τιμή άρθρο 11 αντιτίθεται στη σμίκρυνση της εν λόγω τιμής. Αντιθέτως, η αύξηση έχει ελάχιστη σημασία. Κατά τη διάρκεια συζητήσεων στο Συμβούλιο, οι εκπρόσωποι της βελγικής κυβέρνησης ουδέποτε απέκρυσαν την πρόθεση να διατηρήσουν κατώτατη βάση φορολογίας.

β) Αυτοκίνητα της επιχείρησης

Η βελγική κυβέρνηση τέλος δεδαιώνει ότι η αποτίμηση της αξίας της χρησιμοποίησης, για ιδιωτική χρήση του αυτοκινήτου, κατά το χρόνο της πώλησης είναι τόσο δύσκολη, ώστε καθίσταται αναγκαίος ο τερματισμός των πολύπλοκων αυτών υπολογισμών, καθώς και των συναφών κινδύνων φοροδιαφυγής, παραπέμποντας, κατά το χρόνο

της πώλησης, στις τιμές καταλόγου των εν λόγω αυτοκινήτων.

IV — Προφορική διαδικασία

Κατά τη συνεδρίαση της 22ας Νοεμβρίου 1983, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από το νομικό της σύμβουλο D. Gilmour, και η βελγική κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους R. Hoebaer και F. J. Wauters, ανέπτυξαν προφορικά τις παρατηρήσεις τους.

Σε ερώτηση του προέδρου του Δικαστηρίου, η Επιτροπή και το καθού διευκρίνισαν ότι, σε περίπτωση εισαγωγής, η βάση επιβολής του φόρου μπορεί, σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 1224/80 του Συμβουλίου (ΕΕ ειδ. έκδ. 02/008, σ. 218), να είναι, κατά κανόνα, η τιμή τιμολογίου και δευτερευόντως ποσό ίσο σχεδόν με την κανονική αξία στη χώρα εξαγωγής.

Ο γενικός εισαγγελέας ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 24ης Ιανουαρίου 1984.

Σκεπτικό

- 1 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη γραμματεία του Δικαστηρίου στις 20 Δεκεμβρίου 1982, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων άσκησε, δυνάμει του άρθρου 169 της συνθήκης ΕΟΚ, προσφυγή με την οποία ζητεί να αναγνωρισθεί ότι το Βασίλειο του Βελγίου, διατηρώντας σε ισχύ ειδικό καθεστώς για τη βάση επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (εφεξής αποκαλούμενου ΦΠΑ) στα καινούρια αυτοκίνητα που παραδίδονται εντός της χώρας ή εισάγονται σ' αυτή και στα λεγόμενα «αυτοκίνητα της επιχείρησης», κατά παράβαση του άρθρου 11 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, «περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση» (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), παρέδη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη συνθήκη ΕΟΚ.
- 2 Το ειδικό αυτό καθεστώς θεσπίστηκε κυρίως, αφενός, με το βασιλικό διάταγμα [arrêté royal] 17 της 20ής Ιουλίου 1970 (Moniteur belge [Βελγική Εφημερίδα της

Κυβέρνησης] της 31ης Ιουλίου 1970) και, αφετέρου, με τις εγκυκλίους 4 της 12ης Ιανουαρίου 1971 και 74 της 11ης Ιουλίου 1972, οι οποίες θεσπίστηκαν με βάση το άρθρο 35 του βελγικού κώδικα περί ΦΠΑ, στηρίζεται δε κατά τα λοιπά σε διάφορες άλλες διατάξεις του κώδικα αυτού.

- 3 Όσον αφορά τα καινούρια αυτοκίνητα, το βασιλικό διάταγμα 17 θεσπίζει, με το άρθρο 1, κατώτατη βάση επιβολής του ΦΠΑ για τα αυτοκίνητα που παραδίδονται εντός της χώρας σ' αυτούς που θα τα χρησιμοποιήσουν ή εισάγονται απ' αυτούς, βάση η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 2 του προαναφερθέντος διατάγματος, δεν μπορεί να είναι κατώτερη της τιμής καταλόγου που ισχύει κατά τη στιγμή που καθίσταται απαιτητός ο φόρος.
- 4 Για τα λεγόμενα «αυτοκίνητα της επιχείρησης», εκείνα δηλαδή που έχουν τεθεί στη διάθεση των κατασκευαστών ή των εμπόρων, οι εγκύκλιοι 4 και 74 προβλέπουν ειδικό προαιρετικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η εισπραξη του ΦΠΑ μειώνεται ανάλογα με τη διάρκεια της διάθεσης ως εξής:
 - Αν το καινούριο αυτοκίνητο που διατέθηκε στην επιχείρηση πωληθεί εντός έξι μηνών αφότου άρχισε να χρησιμοποιείται, δεν οφείλεται φόρος λόγω της χρησιμοποίησής, αλλά, δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 3, του βασιλικού διατάγματος 17, το χρησιμοποιηθέν αυτοκίνητο θεωρείται ως καινούριο κατά τη στιγμή της πώλησής του και επομένως υπόκειται κατά τη στιγμή αυτή σε ΦΠΑ με βάση επιβολής ίση προς την ισχύουσα τιμή καταλόγου για τα καινούρια αυτοκίνητα.
 - Αν το διατεθέν στην επιχείρηση καινούριο αυτοκίνητο πωληθεί μετά τους έξι μήνες και πριν δεκαοκτώ μήνες αφότου άρχισε να χρησιμοποιείται, ο οφειλόμενος λόγω της χρησιμοποίησής ΦΠΑ εισπράττεται με βάση επιβολής ίση προς τη διαφορά μεταξύ της ισχύουσας κατά τη στιγμή της πώλησης τιμής καταλόγου και της πραγματικής τιμής πώλησής. Όσον αφορά την πώληση του αυτοκινήτου, υπόκειται στο καθεστώς φορολογίας των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων.
 - Αν το διατεθέν στην επιχείρηση καινούριο αυτοκίνητο δεν πωληθεί εντός 18 μηνών αφότου άρχισε να χρησιμοποιείται, ο ΦΠΑ εισπράττεται σύμφωνα με τους συνήθεις κανόνες του άρθρου 12, παράγραφος 1, του κώδικα ΦΠΑ· στην περίπτωση αυτή, ο οφειλόμενος λόγω της χρησιμοποίησής αυτής ΦΠΑ υπολογίζεται βάσει της τιμής αγοράς ή της τιμής κόστους του οικείου καινούριου αυτοκινήτου.

- 5 Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 3, του βασιλικού διατάγματος 17, θεωρείται καινούριο το κατασκευαζόμενο εντός της χώρας αυτοκίνητο, «το οποίο παραδίδεται εκεί για πρώτη φορά σ' αυτόν που θα το χρησιμοποιήσει, έστω κι αν έχει χρησιμοποιηθεί, για χρονικό διάστημα που δεν υπερβαίνει τους έξι μήνες από τον κατασκευαστή ή από έμπορο οχημάτων αυτοκινήτων, εγκατεστημένο στο Βέλγιο», καθώς και τα εισαγόμενα αυτοκίνητα «όταν δεν αποδεικνύεται ότι χρησιμοποιήθηκαν επί έξι μήνες πριν καταστεί απαιτητός ο φόρος».
- 6 Το άρθρο 2, παράγραφος 2, του προαναφερθέντος βασιλικού διατάγματος προβλέπει ότι η τιμή καταλόγου σχηματίζεται από την τιμή που καθορίζει ελεύθερα ο κατασκευαστής για την πώληση καινούριων αυτοκινήτων οχημάτων του αυτού τύπου, μαζί με τον εξοπλισμό και τα εξαρτήματά τους σ' αυτούς που θα τα χρησιμοποιήσουν, ή σε περίπτωση που ο κατασκευαστής είναι εγκατεστημένος στο εξωτερικό, ο εντολοδόχος του στον οποίο έχει παρασχεθεί προς τούτο εξουσία.
- 7 Σύμφωνα με το άρθρο 4 του ίδιου διατάγματος, η τιμή καταλόγου, καθώς και όλες οι τροποποιήσεις που επιφέρονται σ' αυτόν πρέπει να κοινοποιούνται στο γενικό διευθυντή της αρμόδιας διοικητικής υπηρεσίας.
- 8 Με έγγραφο της 23ης Δεκεμβρίου 1977 που η βελγική κυβέρνηση απέστειλε σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας και εντός της προθεσμίας που τάσσει το άρθρο αυτό, η εν λόγω κυβέρνηση κοινοποίησε στην Επιτροπή τις προαναφερθείσες διατάξεις ως ειδικά μέτρα που προϋφίσταντο της ενάρξεως ισχύος της εν λόγω οδηγίας.
- 9 Η Επιτροπή διατύπωσε για πρώτη φορά αντιρρήσεις κατά του προαναφερθέντος βελγικού συστήματος με έγγραφο της 21ης Νοεμβρίου 1979, ενώ με έγγραφο της 20ής Μαρτίου 1981 κίνησε κατά του Βασιλείου του Βελγίου τη διαδικασία λόγω παραβάσεως που προβλέπει το άρθρο 169 της συνθήκης ΕΟΚ, η οποία κατέληξε στην υπό κρίση προσφυγή.

Επί του παραδεκτού

- 10 Καταρχάς, η βελγική κυβέρνηση προβάλλει τρεις λόγους απαραδέκτου της προσφυγής.
- 11 Πρώτον, υποστηρίζει ότι η Επιτροπή άργησε να αντιδράσει στην κοινοποίηση της βελγικής ρύθμισης, προκαλώντας ανασφάλεια δικαίου, επιζήμια στα έννομα συμφέροντά της. Δεδομένου ότι το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας

δεν προβλέπει ρητά προθεσμία για την προβολή τυχόν αντιρρήσεων, η Επιτροπή οφείλει να τηρεί εύλογη προθεσμία, όπως ακριβώς στην περίπτωση των διαδικασιών που προβλέπονται στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 27 και στην παράγραφο 3 του άρθρου 93 της συνθήκης ΕΟΚ, σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Δεκεμβρίου 1973 (υπόθεση 120/73, Lorenz, Recueil σ. 1481).

- 12 Ο λόγος αυτός δεν μπορεί να γίνει δεκτός. Η κατά το άρθρο 27, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας προθεσμία, καθώς και εκείνη που συνάγεται από την ερμηνεία που έδωσε το Δικαστήριο στο άρθρο 93 της συνθήκης ΕΟΚ, αφορούν πολύ συγκεκριμένες καταστάσεις, είτε πρόκειται, στην πρώτη περίπτωση, για εξέταση αιτήσεως εγκρίσεως παρεκκλίσεως από τις διατάξεις της οδηγίας, είτε πρόκειται για διαδικασία, όπως συμβαίνει στη δεύτερη περίπτωση, η οποία εν μέρει παρεκκλίνει ρητά από εκείνη που προβλέπει το άρθρο 169 της συνθήκης. Όταν δεν συντρέχει παρόμοια παρέκκλιση για τα διατηρούμενα μέτρα βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 5, της οδηγίας, πρέπει να εφαρμόζονται οι κανόνες του άρθρου 169, χωρίς η Επιτροπή να υποχρεούται να τηρεί ορισμένη προθεσμία. Η Επιτροπή εξήγησε ότι στην προκειμένη περίπτωση έκρινε ότι, χρησιμοποιώντας την εξουσία εκτιμήσεως που της παρέχει το άρθρο 169 της συνθήκης, έπρεπε να καθυστερήσει την εξέταση του συμβιβάστού των επίδικων δελγικών μέτρων μέχρις ότου η οδηγία τεθεί σε ισχύ σε όλα τα κράτη μέλη. Ενεργώντας κατ' αυτόν τον τρόπο, η Επιτροπή δεν χρησιμοποίησε την εν λόγω εξουσία εκτιμήσεώς της αντίθετα προς τη συνθήκη.
- 13 Δεύτερον, η δελγική κυβέρνηση υποστηρίζει ότι κακώς η Επιτροπή στηρίζει την προσφυγή της στο άρθρο 11 της έκτης οδηγίας, εφόσον η διαφορά έχει στην πραγματικότητα ως αντικείμενο το αν συμβιβάζεται η δελγική ρύθμιση προς το άρθρο 27, παράγραφος 5, της εν λόγω οδηγίας, διάταξη την οποία η Επιτροπή όφειλε να περιλάβει μεταξύ των αιτημάτων της προσφυγής της ως αντικείμενο της διαφοράς.
- 14 Και ο λόγος αυτός πρέπει να απορριφθεί. Με την από 20 Μαρτίου 1981 κοινοποίησή της προς τη δελγική κυβέρνηση με την οποία η Επιτροπή έταξε την προδλεπόμενη από το άρθρο 169 προθεσμία και στη συνέχεια με την αιτιολογημένη γνώμη της, διευκρίνισε σαφώς ότι κατά την άποψή της τα δελγικά μέτρα ήταν αντίθετα προς το άρθρο 11 της οδηγίας, διότι «(η Επιτροπή) δεν μπορούσε να δεχτεί ότι συντρέχει περίπτωση προσφυγής στο άρθρο 27, παράγραφος 5, της

οδηγίας», οπότε δεν είναι δυνατό η βελγική κυβέρνηση να έχει παρανοήσει το αληθές περιεχόμενο της διαφοράς.

- 15 Τέλος, η βελγική κυβέρνηση διατείνεται ότι δεν υφίσταται η απαιτούμενη ταυτότητα προβαλλόμενων λόγων από την Επιτροπή κατά της βελγικής ρύθμισης για τα καινούρια αυτοκίνητα στην προ της προσφυγής διαδικασία και κατ' αυτήν, καθόσον η Επιτροπή επικαλέστηκε την αρχή της αναλογικότητας για πρώτη φορά με την προσφυγή της.
- 16 Ο λόγος αυτός στηρίζεται σε κακή εκτίμηση της νομικής επιχειρηματολογίας της Επιτροπής. Με την προσφυγή της, η τελευταία διατείνεται ότι «η κατά το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ευχέρεια υπόκειται, όπως και κάθε διάταξη αυτού του είδους, στην αρχή της αναλογικότητας» και ότι «τα βελγικά μέτρα είναι προδήλως δυσανάλογα σε σχέση με το δημιουργηθέν πρόβλημα». Με το λόγο αυτόν επαναλαμβάνεται ακριβώς η επιχειρηματολογία που προέβαλε σταθερά η Επιτροπή κατά τη διάρκεια της προ της προσφυγής διαδικασίας, ότι δηλαδή το άρθρο 27, παράγραφος 5, δεν έχει το νόημα που του αποδίδει η βελγική κυβέρνηση και δεν επιτρέπει να συμπεριλαμβάνονται τόσο γενικού χαρακτήρα εθνικά μέτρα σαν τα επίδικα.
- 17 Δοθέντος ότι οι λόγοι αυτοί είναι απορριπτέοι, πρέπει να χωρήσει η εξέταση επί της ουσίας.
- 18 Προς στήριξη της προσφυγής της, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Βασίλειο του Βελγίου, διατηρώντας σε ισχύ ειδικό καθεστώς για τη δάση επιβολής του ΦΠΑ στα καινούρια αυτοκίνητα που είτε παραδίδονται εντός της χώρας είτε εισάγονται, καθώς και στα λεγόμενα «αυτοκίνητα της επιχείρησης», παρέδη το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας.
- 19 Οι διάδικοι δεν αμφισβητούν ότι η επίδικη βελγική ρύθμιση παρεκκλίνει από το άρθρο 11 της οδηγίας, το οποίο καθορίζει τη δάση επιβολής του φόρου. Αυτή περιλαμβάνει κυρίως, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών εντός της χώρας, την αντιπαροχή που ελήφθη ή πρόκειται να ληφθεί, υπολογίζοντας μεταξύ άλλων τις εκπτώσεις και τις επιστροφές του τιμήματος

που χορηγούνται στον αγοραστή ή στο λήπτη κατά το χρόνο πραγματοποίησης της πράξης. Όσον αφορά την εισαγωγή αγαθών, η βάση αυτή περιλαμβάνει την τιμή που κατέβαλε ή πρόκειται να καταβάλει ο εισαγωγέας, ή, εφόσον η τιμή αυτή δεν αποτελεί τη μόνη αντιπαροχή του εισαγόμενου αγαθού, την κανονική αξία ή, κατ' επιλογή των κρατών μελών, τη δασμολογητέα αξία, όπως ορίζει η κοινοτική ρύθμιση.

- 20 Η διαφορά ανάγεται στο ζήτημα αν η βελγική ρύθμιση μπορεί να παρεκκλίνει από το άρθρο 11 της οδηγίας «ως ειδικό μέτρο παρέκκλισης» κατά την έννοια των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 27.
- 21 Η παράγραφος 5 του εν λόγω άρθρου έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη, τα οποία εφαρμόζουν κατά την 1η Ιανουαρίου 1977 ειδικά μέτρα, όπως τα αναφερόμενα ανωτέρω στην παράγραφο 1, δύνανται να τα διατηρήσουν, υπό τον όρο ότι θα τα κοινοποιήσουν στην Επιτροπή προ της 1ης Ιανουαρίου 1978 και με την επιφύλαξη ότι, προκειμένου περί μέτρων προσωριζόμενων για την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου, τα μέτρα αυτά είναι σύμφωνα προς το κριτήριο το παρατιθέμενο στην παράγραφο 1.»

Η παράγραφος 1 του ίδιου άρθρου, στην οποία παραπέμπει η παράγραφος 5, ορίζει ότι:

«Το Συμβούλιο δύναται, προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέψει ομοφώνως, σε κάθε κράτος μέλος τη λήψη ειδικών μέτρων κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Τα προσωριζόμενα για απλοποίηση της εισπράξεως φόρου μέτρα δεν επιτρέπεται να επηρεάζουν, παρά μόνο κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλόμενου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως.»

- 22 Η Επιτροπή διατείνεται ότι το άρθρο 27, παράγραφος 5, δεν καλύπτει τα επίδικα εθνικά μέτρα, για το λόγο ότι τα τελευταία είναι πολύ γενικού χαρακτήρα· όσον αφορά μάλιστα ειδικότερα τα καινούρια αυτοκίνητα, κατ' ουσία καθιστούν άνευ αντικειμένου το σύστημα του άρθρου 11 για τον οικείο τομέα της αγοράς, με αποτέλεσμα να είναι δυσανάλογα σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό. Πράγματι, τα κράτη μέλη οφείλουν, ακόμη και όταν εφαρμόζουν το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, να τηρούν τις βασικές αρχές και την οικονομία της οδηγίας, καθώς και τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, μεταξύ των οποίων είναι και η αρχή της αναλογικότητας.

- 23 Εξάλλου, η Επιτροπή αμφισβητεί ότι οι επίδικες διατάξεις δικαιολογούνται από τη μέριμνα αποτροπής της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής και ότι συνιστούν αληθή μέτρα απλοποίησης της είσπραξης του φόρου. Εν πάση περιπτώσει, οι στόχοι αυτοί μπορούν να επιτευχθούν με λιγότερο αναγκαστικά μέτρα για τους περισσότερους φορολογουμένους, όπως παραδείγματος χάρη με τη διενέργεια ελέγχων που μπορούν να γίνονται με διασταύρωση των αποθεμάτων καινούριων ή μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που δέχονται οι έμποροι αυτοκινήτων έναντι του τιμήματος πώλησεως καινούριων και των πωλήσεων που πραγματοποιούν οι τελευταίοι.
- 24 Αντιθέτως, η βελγική κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η παρέκκλιση από το άρθρο 11 είναι θεμιτή, διότι στηρίζεται στο άρθρο 27, παράγραφος 5. Πράγματι, κατά το μέτρο που οι παρεκκλίσεις αφορούν την απλοποίηση της είσπραξης του φόρου, πρέπει να ανταποκρίνονται στο κριτήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 27, στο ότι δηλαδή δεν μπορούν να επηρεάζουν, παρά μόνο κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλόμενου φόρου στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης. Αντιθέτως, η οδηγία δεν προβλέπει κανένα κριτήριο που να θέτει περιορισμούς στις εθνικές διατάξεις, οι οποίες αποδίδουν στην αποτροπή της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, ώστε να είναι δυνατή καθολική παρέκκλιση από την οδηγία, ακόμη και από τις βάσεις επιβολής του φόρου, όπως θεσπίζονται με το άρθρο 11, και αυτό χωρίς να μπορεί να γίνει επίκληση της αρχής της αναλογικότητας ή άλλου συγκεκριμένου όρου.
- 25 Πάντως, κατά τη βελγική κυβέρνηση, η επίδικη ρύθμιση συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις αναλογικότητας, καθόσον σημειώνεται μεγάλης εκτάσεως φοροδιαφυγή στον τομέα των αυτοκινήτων. Η φοροδιαφυγή αυτή συνίσταται, μεταξύ άλλων, στην ψευδή δήλωση της τιμής των καινούριων αυτοκινήτων εκ μέρους του πωλητή, ιδίως όταν δέχεται μεταχειρισμένα αυτοκίνητα έναντι του τιμήματος πώλησεως καινούριων, καθώς και στην έκπτωση φόρων που δεν καταβλήθηκαν από τον αγοραστή κατά το προηγούμενο στάδιο. Επηρεάζει σημαντικά το έλλειμμα του προϋπολογισμού και νοθεύει επίσης τον ανταγωνισμό.
- 26 Η βελγική κυβέρνηση παραπέμπει, περαιτέρω, στη δήλωση που περιλαμβάνεται στα πρακτικά της συνόδου του Συμβουλίου, κατά τη διάρκεια της οποίας θεσπίστηκε η έκτη οδηγία· σύμφωνα με τη δήλωση αυτή, αντιμετωπίζεται ρητά ως μέτρο παρέκκλισης, που μπορεί να διατηρηθεί βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 5, διάταξη προβλέπουσα την εφαρμογή κατώτατης βάσης επιβολής του φόρου. Η δήλωση έχει ως εξής:

«Το Συμβούλιο και η Επιτροπή συμφωνούν ότι τα μέτρα πρόληψης της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής ή της απλοποίησης, κατά το άρθρο 27, μπορούν να λαμβάνουν διάφορες μορφές. Μπορούν, επί παραδείγματι, να συνίστανται σε αναστολή επιβολής του φόρου σε ένα ή περισσότερα στάδια, κατά τα οποία, αν

είχε εισπραχτεί, θα αποτελούσε αντικείμενο πλήρους εκπτώσεως υπέρ του αγοραστή ή του λήπτη ή σε διατάξεις που αποσκοπούν στην αποτροπή της σμίκρυνσης της βάσης επιβολής του φόρου, την οποία το κράτος μέλος θεωρεί αδικαιολόγητη.»

Επί των μέτρων που αποβλέπουν στην αποφυγή ορισμένης φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής σχετικά με τα καινούρια αυτοκίνητα καθώς και τα «αυτοκίνητα της επιχείρησης»

- 27 Καταρχάς, πρέπει να σημειωθεί ότι η βελγική ρύθμιση σχετικά με τη βάση επιβολής φόρου στα καινούρια αυτοκίνητα, καθώς και στα λεγόμενα αυτοκίνητα της επιχείρησης, είναι προγενέστερη της εναρμόνισης των εθνικών διατάξεων στον τομέα αυτό, εναρμόνισης που επιτεύχθηκε με την έκδοση της έκτης οδηγίας. Η ρύθμιση αυτή δεν είναι επομένως δυνατό να λάβει υπόψη τις αρχές του κοινού συστήματος για το φόρο προστιθέμενης αξίας.
- 28 Για τη διατήρηση των μέτρων αυτών, το άρθρο 27, παράγραφος 5, προβλέπει ότι τα κράτη μέλη έχουν την υποχρέωση να κοινοποιούν, σύμφωνα με ορισμένη διαδικασία, τα εν λόγω μέτρα στην Επιτροπή, υποχρέωση την οποία εκπλήρωσε νομότυπα το Βασίλειο του Βελγίου.
- 29 Πάντως, πρέπει να παρατηρηθεί ότι τα κοινοποιούμενα μέτρα πρέπει να είναι τέτοιας φύσης ώστε να αποτρέπουν τη φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή, δεν μπορούν όμως να παρεκκλίνουν καταρχήν από την τήρηση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ που προβλέπει το άρθρο 11, παρά μόνο εντός των ορίων που είναι αυστηρώς αναγκαία για την επίτευξη του στόχου αυτού.
- 30 Δεν αμφισβητείται ότι η βελγική κυβέρνηση ήταν σε θέση να εκτιμήσει ότι στον τομέα των αυτοκινήτων υφίσταται πραγματικός κίνδυνος φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής, ο οποίος δικαιολογεί μέτρα της μορφής του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, των οποίων επιτρέπει τη διατήρηση. Δεν αποκλείεται, κατά περίπτωση, τα μέτρα αυτά να περιλαμβάνουν ορισμένα κατ' αποκοπήν στοιχεία, υπό την προϋπόθεση ότι τα ειδικά μέτρα δεν παρεκκλίνουν από το καθεστώς του άρθρου 11 περισσότερο απ' όσο είναι αναγκαίο για την αποτροπή αυτού του κινδύνου φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής.
- 31 Πάντως, η βελγική ρύθμιση, με αφετηρία την τιμή καταλόγου για όλα τα καινούρια αυτοκίνητα που κοινοποιεί στις βελγικές αρχές, τροποποιεί τη βάση επιβολής του φόρου με τόσο απόλυτο και γενικό τρόπο, ώστε δεν είναι δυνατό να

γίνει δεκτό ότι περιορίζεται στις παρεκκλίσεις που είναι αναγκαίες για την αποτροπή του κινδύνου φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Δεν αποδείχτηκε ότι για την πραγματοποίηση του επιδιωκόμενου στόχου είναι αναγκαίος ο καθορισμός της βάσης επιβολής φόρου βάσει της βελγικής τιμής καταλόγου ή ο κατά τόσο γενικό τρόπο αποκλεισμός κάθε μορφής εκπτώσεως ή επιστροφής.

- 32 Από τα παραπάνω προκύπτει ότι τα επίδικα μέτρα είναι δυσανάλογα προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, στο μέτρο που παρεκκλίνουν γενικά και συστηματικά από τους κανόνες του άρθρου 11, με το να περιλαμβάνουν την πώληση και την εισαγωγή όλων των καινούριων αυτοκινήτων, τόσο εκείνων που εξέρχονται από το εργοστάσιο όσο και εκείνων που χρησιμοποιήθηκαν ήδη για χρονικό διάστημα μικρότερο των έξι μηνών.
- 33 Όσον αφορά την επιχειρηματολογία της βελγικής κυβέρνησης, σύμφωνα με την οποία η εφαρμογή κατώτατης βάσης επιβολής του φόρου καλύπτεται από δήλωση που περιλαμβάνεται στα πρακτικά του Συμβουλίου, αρκεί η διαπίστωση ότι η δήλωση αυτή δεν περιλαμβάνει καμία ακριβή ένδειξη ικανή να δικαιολογήσει την άποψη της βελγικής κυβέρνησης.
- 34 Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το Βασίλειο του Βελγίου, διατηρώντας σε ισχύ ως κατώτατη βάση επιβολής του ΦΠΑ την τιμή καταλόγου στον τομέα των καινούριων αυτοκινήτων — είτε αυτά παραδίδονται εντός της χώρας είτε εισάγονται — ως ειδικό μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας, χωρίς να πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 27, παράγραφος 5, προϋποθέσεις της εν λόγω οδηγίας, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη συνθήκη ΕΟΚ.

Επί των μέτρων που αποβλέπουν στην απλοποίηση της είσπραξης του ΦΠΑ για τα «αυτοκίνητα της επιχείρησης»

- 35 Εφόσον τα επίδικα μέτρα επιβάλλουν την τιμή καταλόγου ως βάση επιβολής του φόρου και για την πώληση των «αυτοκινήτων της επιχείρησης» εντός έξι μηνών αφότου άρχισαν να χρησιμοποιούνται, καμία άλλη δικαιολογία δεν μπορεί να προβληθεί από το πρίσμα της απλοποίησης της είσπραξης του φόρου. Όσον αφορά το βελγικό σύστημα φορολογίας σχετικά με τη χρησιμοποίηση αυτοκινήτων της επιχειρήσεως για τις ιδιωτικές φύσεως ανάγκες της, η Επιτροπή δεν απέδειξε επαρκώς κατά νόμο ότι δεν συνιστά αληθές μέτρο απλοποιήσεως και ότι μπορεί να επηρεάσει, κατά τρόπο όχι αμελητέο, το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 36 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του κανονισμού διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα. Επειδή το Βασίλειο του Βελγίου ηττήθηκε όσον αφορά τους ουσιωδέστερους ισχυρισμούς του, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

αποφασίζει:

- 1) Το Βασίλειο του Βελγίου, διατηρώντας ως δάση επιβολής του ΦΠΑ στον τομέα των αυτοκινήτων την τιμή καταλόγου, πράγμα που συνιστά ειδικό μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας, χωρίς να πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 27, παράγραφος 5, προϋποθέσεις της εν λόγω οδηγίας, παρέδωκε τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη συνθήκη ΕΟΚ.
- 2) Απορρίπτει την προσφυγή κατά τα λοιπά.
- 3) Καταδικάζει το Βασίλειο του Βελγίου στα δικαστικά έξοδα.

Mertens de Wilmars	Koormans	Bahlmann
Galmot	Pescatore	Mackenzie Stuart
Bosco	Due	Everling
		O'Keeffe
		Κακούρης

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 10 Απριλίου 1984.

Ο γραμματέας

P. Heim

Ο πρόεδρος

J. Mertens de Wilmars