FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JEAN MISCHO
fremsat den 22. oktober 1987 *

Høje Domstol.

1. I den nye sag, som Kommissionen har anlagt mod Kongeriget Belgien vedrørende opkrævning af afgifter af nye motorkøretøjer, har den nedlagt påstand om, at Domstolen statuerer, »at Kongeriget Belgien ved i lov af 31. juli 1984 *reelt* at fastholde katalogprisen som *afgiftspligtig værdi* af nye person- og kombivogne ikke har truffet de nødvendige foranstaltninger til opfyldelse af Domstolens dom af 10. april 1984 [1], hvorefter anvendelsen af katalogprisen er *i strid med direktiv* 77/388/EØF«.

2. Direktiv 77/388/EØF bærer følgende overskrift: »Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag« (herefter benævnt »sjette direktiv«) [2].

3. I dommen af 10. april 1984, som ifølge påstanden ikke er opfyldt, fastslog Domstolen i konklusionen:

»Kongeriget Belgien har undladt at opfylde de forpligtelser, der påhviler det i medfør af EØF-Traktaten, idet det *som beskatningsgrundlag for momsen* for biler 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«.

4. Ved kongelig anordning nr. 17 af 20. december 1984 om fastsættelse af en afgiftspligtig mindsteværdi ved beregningen af merværdiafgiften af brugte person- og kombivogne, som ifølge artikel 4 ophæver kongelig anordning nr. 17 af 20. juli 1970, bestemtes, at katalogprisen ikke længere skulle anvendes som afgiftspligtig mindsteværdi af nye biler, for så vidt angår beregningen af moms.

5. Det kan således fastslås, at man ikke længere i Belgien anvender katalogprisen som beregningsgrundlag for momsen af nye biler.

6. Købere af nye biler skal imidlertid fortsat erlægge en afgift, der er afhængig af katalogprisen, idet Belgien ved lov af 31. juli 1984 har ændret loven om stempelafgift og dermed ligestillede afgifter således, at der, med tilbagevirkende gyldighed fra datoen for Domstolens dom, på grundlag af katalogprisen af nye biler opkræves en *registreringsafgift* til en sats svarende til momssatsen.

7. Belgien har gjort gældende, at der herved ikke er tale om en mangelfuld opfyldelse af dommen af 10. april 1984, da Domstolen heri *ikke tog stilling til andre afgifter end momsen.*

* Oversat fra fransk.

1 — Dom af 10. april 1984, 324/82, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1861.

2 — EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1.

8. Det er korrekt, at Domstolen i domskonklusionen og i præmisserne kun tog stilling til katalogprisen i relation til direktivets artikler 11 og 27, som udelukkende vedrører momsen.

9. Yderligere har Belgien på en efter min opfattelse overbevisende måde godtgjort, at registreringsafgiften i kraft af sine *karakteristika afviger fra momsen*, hvilket Kommissionen ikke har bestridt. De fremførte argumenter gengives i retsmøderapporten. Det afgørende argument er den omstændighed, at registreringsafgiften ikke er fradragsberettiget.

10. På grundlag heraf kunne man fastslå, at Belgien efter ordlyden af dommen af 10. april 1984 reelt har truffet de nødvendige foranstaltninger til opfyldelse af dommen, og at der ikke kan gives Kommissionen medhold.

11. Herved ville Domstolen til en vis grad anlægge en restriktiv fortolkning af artikel 171, der kan beskrives således: ifølge artikel 171 skal medlemsstaten gennemføre de foranstaltninger, der er nødvendige til opfyldelse af den dom, hvorefter der statueres traktatbrud. Disse foranstaltninger kan være negative (ophævelse af en bestemmelse som i det foreliggende tilfælde) eller positive (vedtagelse af en ny bestemmelse).

12. I det tilfælde, at en medlemsstat imidlertid træffer en ny foranstaltning, som ligger uden for de af dommen definerede rammer, eller som rejser et retsspørgsmål, der ikke er behandlet i dommen, er der tale om *et nyt forhold*, hvis forenelighed med fællesskabsretten, så vidt ses kun kan anfægtes af Kommissionen under en helt ny traktatbrudsprocedure, dvs. uden relation til spørgsmålet om opfyldelse af den foregående dom.

13. Det må erkendes, at denne indfaldsvinkel ville være logisk og konsekvent, men er det også den eneste mulige? Det er ikke Kommissionens opfattelse, idet formålet med søgsmålet er at få statueret, at dommen ikke er korrekt opfyldt, og ikke, at der foreligger et nyt traktatbrud uafhængigt af det tidligere.

14. Det bemærkes yderligere, at Kommissionens nye procedure næsten kan opfattes som to sammenhængende traktatbrudssager, den ene på grund af tilsidesættelse af EØF-Traktatens artikel 171, og den anden på grund af tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 33.

15. Allerede i åbningsskrivelsen gav Kommissionen udtryk for den opfattelse, at registreringsafgiften var i strid med sjette direktivs artikel 33. Den har gentaget dette argument i den begrundede udtalelse, i stævningen og i replikken.

16. Det kan således ikke bestrides, at Belgien, for så vidt angår det sidste klagepunkt, har haft samme muligheder for at tage til genmæle, som hvis der havde været tale om en helt selvstændig traktatbrudsprocedure. Under de mundtlige forhandlinger har Kommissionen imidlertid fastholdt, at den udelukkende har anlagt sag på grundlag af tilsidesættelse af artikel 171.

17. Belgien har heroverfor gjort gældende, at der ikke behørigt er anlagt sag på grund af tilsidesættelse af artikel 171, da denne bestemmelse — ganske rigtigt — hverken er nævnt i den begrundede udtalelse eller i

stævningen. Jeg mener imidlertid, at det er tilstrækkeligt, at denne bestemmelse blev nævnt i åbningsskrivelsen, og at ordlyden heraf blev gengivet i påstanden i såvel den begrundede udtalelse som i stævningen, og at sagen således er anlagt med hjemmel i artikel 171. Jeg skal herefter foreslå, at dette anbringende ikke tages til følge.

18. Til støtte for Kommissionens opfattelse kan der anføres to forskellige argumenter, der supplerer hinanden. Det første hviler på den indirekte rækkevidde af dommen af 10. april 1984 og det andet på sammenhængen mellem de af Belgien trufne foranstaltninger og dommens opfyldelse.

19. Det første argument går i virkeligheden ud på, at Kommissionens søgsmål, som gav anledning til dommen af 10. april 1984, i sagens natur var begrænset til opkrævning af momsen, da der på dette tidspunkt ikke skulle svares andre afgifter af *nye* biler i Belgien. Der var således ingen grund til, at Domstolen skulle tage stilling til, om andre afgifter på grundlag af katalogprisen var forenelige med sjette direktiv. Domstolen var imidlertid fuldstændig klar over, at der ifølge ordningen efter sjette direktiv ikke kunne opkræves andre omsætningsafgifter end momsen (jfr. direktivets artikel 33). Dommen af 10. april 1984 indebar således indirekte, at der ikke ved leveringen (der udløser momspligten) af en ny bil kan opkræves en afgift på grundlag af katalogprisen.

20. Det følger heraf, at Domstolens dom er mangelfuldt opfyldt, såfremt registreringsafgiften opkræves ved leveringen af nye biler, og såfremt den kan anses for en omsætningsafgift (hvilket Kommissionen forsøger at påvise).

21. I det efterfølgende gøres rede for det andet argument.

22. Såfremt Domstolen fastslår, at en medlemsstat ikke har overholdt sine forpligtelser, skal denne stat i henhold til Traktatens artikel 171 gennemføre de til dommens opfyldelse nødvendige foranstaltninger. Hvis en medlemsstat i forbindelse med opfyldelsen af en dom tilsidesætter en fællesskabsretlig bestemmelse, overholder den ikke artikel 171 og risikerer, at der under en ny sag af denne grund statueres traktatbrud.

23. I det foreliggende tilfælde har Belgien, der i henhold til Domstolens dom skulle ophæve den afgiftspligtige mindsteværdi ved beregning af momsen, truffet en række foranstaltninger, i hvilken forbindelse det udtrykkeligt anførtes, at de udgjorde »en helhed«, jfr. betragtningerne til kongelig anordning af 20. december 1984 om ændring af de almindelige bestemmelser vedrørende stempelafgift og dermed ligestillede afgifter (*Moniteur belge* af 3.1.1985, s. 17). Indførelsen af en registreringsafgift på grundlag af katalogprisen for nye biler var et væsentligt led i den nye ordning. Det blev præciseret i betragtningerne til ovennævnte kongelige anordning, at formålet med registreringsafgiften var at indføre en »justering i anledning af ophævelsen af den afgiftspligtige mindsteværdi« ved beregningen af moms.

24. Hvis det herefter måtte fastslås, at registreringsafgiften er i strid med en fællesskabsretlig bestemmelse, in casu sjette direktivs artikel 33, har Belgien ikke opfyldt den pågældende dom korrekt og således tilsidesat sine forpligtelser efter Traktatens artikel 171.

25. Hvorledes skal artikel 171 fortolkes, snævert, som anført af Belgien, eller udvidende, som foreslået af Kommissionen?

26. Efter min opfattelse kan det med udgangpunkt i de til støtte for Kommissionens fortolkning fremførte argumenter påvises, at sammenhængen mellem medlemsstatens anfægtede adfærd og opfyldelsen af Domstolens dom i den foreliggende sag er tilstrækkelig snæver til, at den af Kommissionen i medfør af artikel 171 anlagte sag kan admitteres.

27. Herefter skal det således afgøres, om registreringsafgiften kan betegnes som omsætningsafgift, jfr. artikel 33 i sjette momsdirektiv.

28. Bestemmelsen lyder således: »Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringskontrakter og på spil og væddemål, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, *der ikke har karakter af omsætningsafgift*«.

29. Hvis den belgiske registreringsafgift har karakter af omsætningsafgift, er den altså ganske simpelt forbudt.

30. I dommen af 27. november 1985 [SA Rousseau Wilmot mod Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie du commerce (Organic), 295/84, Sml. s. 3759] har Domstolen givet visse oplysninger m. h. t., hvad der skal forstås ved omsætningsafgift.

31. Domstolen udtalte følgende i præmis 16:

»Artikel 33 i sjette direktiv, hvorefter medlemsstaterne frit kan opretholde eller indføre visse indirekte afgifter, som f. eks. punktafgifter, på betingelse af, at der ikke er tale om afgifter, »der... har karakter af omsætningsafgift«, har til formål at forhindre, at det fælles merværdiafgiftssystems funktion bringes i fare på grund af *afgifter* i en medlemsstat, som *pålægges omsætningen af varer* og tjenesteydelser, og som *rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms.* Formålet med bestemmelsen kan således ikke antages at være at forbyde medlemsstaterne at opretholde eller indføre afgifter, som ikke er fiskale, men som er indført med det særlige formål at skaffe midler til sociale ordninger, baseret på virksomhedernes eller visse grupper af virksomheders aktiviteter, og beregnet på grundlag af den samlede årlige omsætning *uden direkte at påvirke prisen på varer og tjenesteydelser*«.

32. Jeg skal successivt gennemgå de forskellige kriterier i denne præmis.

33. a) Det kan først fastslås, at den omtvistede registreringsafgift ganske rigtigt er omfattet af begrebet *afgifter.* Kongeriget Belgien har i øvrigt anerkendt, at afgiften på finansloven skal opveje nedsættelsen af det opkrævede momsbeløb som følge af Domstolens dom. Registreringsafgiften indebærer således, at privatpersoner skal erlægge samme afgift som tidligere, idet den generelt udelukker, at en af sælgeren ydet rabat eller bonus kan påvirke afgiftsniveauet (jfr. præmis 31 i dommen af 10. april 1984).

34. b) Det kan også fastslås, at afgiften *pålægges omsætningen* af motorkøretøjer.

35. Den forfalder, første gang køretøjet tages i brug, og den opkræves herefter hver gang, køretøjet skifter ejer. Med andre ord rammer afgiften de successive overdragelser af det samme gode, selv om den afgiftspligtige mindsteværdi, udtrykt i en faldende procentsats af katalogprisen, falder i takt med køretøjets alder (artikel 10 i almindelige bestemmelser vedrørende stempelafgift og dermed ligestillede afgifter, som ændret ved anordning af 20. december 1984).

36. c) Rammer afgiften den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms, og påvirker den direkte det pågældende godes pris?

37. Hvis man går ud fra den formelle definition af den afgiftspligtige værdi (»for nye person- og kombivogne *opkræves afgiften på grundlag af den katalogpris*, der gælder på tidspunktet for køretøjets registrering«: Artikel 5, stk. 1, indføjet ved lov af 31. juli 1984), kan det konstateres, at den klart rammer en erhvervsmæssig omsætning, da katalogprisen indeholder den faktisk erlagte pris. *Principielt* rammer afgiften ikke blot den af sælgeren ydede rabat, men også den af køberen faktisk erlagte pris, som samtidig er den afgiftspligtige værdi for momsen. I tabellen med overskriften »eksempel på registreringsafgiftens effektive virkning«, som den belgiske regering har forelagt for Domstolen i besvarelse af dennes spørgsmål, findes der i øvrigt en rubrik betegnet »principielle afgiftspligtige værdi = katalogpris«.

38. Først i næste fase indrømmes der fritagelse for registreringsafgiften, for så vidt angår et beløb svarende til den momspligtige værdi (artikel 7, stk. 2, i lov om stempelafgift og hermed ligestillede afgifter, som indføjet ved lov af 31. juli 1984).

39. Som den belgiske regering har understreget i svarskriftets punkt 53, indrømmes der simpelt hen køberen af bilen et »fradrag i afgiften« svarende til den af ham erlagte moms. Efter min opfattelse kan det derfor fastslås, at registreringsafgiften rammer den erhvervsmæssige omsætning på samme måde som momsen.

40. Hvis man ikke anlægger et principielt synspunkt, men ser på, hvad der sker i praksis, kan det konstateres, at de to afgifter enten erlægges samtidig med betaling af bilen (se eksempelvis den af Kommissionen fremlagte faktura), eller købsprisen og momsen erlægges samtidig, mens registreringsafgiften betales separat. I begge tilfælde er den *reelle* afgiftspligtige værdi ved beregning af registreringsafgiften forskellen mellem katalogprisen og den faktiske pris, dvs. den af sælgeren ydede rabat.

41. På baggrund heraf har den belgiske regering i duplikkens punkt 26 udtalt, at den afgiftspligtige værdi »ikke er vederlaget for en transaktion, en forbrugsudgift eller et omsætningselement«. Kan det samme argument imidlertid gøres gældende, når henses til, at registreringsafgiften i virkeligheden ikke rammer en erhvervsmæssig transaktion på *tilsvarende* måde som momsen, og at den ikke direkte påvirker prisen for det pågældende gode, jfr. det af Domstolen fastsatte kriterium?

42. Det bemærkes i denne forbindelse for det første, at beregningsgrundlaget for registreringsafgiften afviger fuldstændigt fra be-

regningsgrundlaget for de afgifter, om hvilke Domstolen allerede har fastslået, at der ikke er tale om omsætningsafgifter.

43. I ovennævnte Rousseau Wilmot-sagen opkrævedes afgiften af virksomhedernes samlede årsomsætning, og i Grad-sagen (dom af 6. oktober 1970, 9/70, Grad mod Finanzamt Traunstein, Sml. s. 157) var der tale om et fast beløb på 1 pfennig pr. ton pr. km.

44. Registreringsafgiften, derimod, »*påvirker det pågældende godes pris*«, *idet den fører til en forhøjelse af den pris, forbrugeren skal betale for bilen, hvis han vil anvende den til det formål, den er beregnet til.* At købe en bil uden at lade den registrere, er så usædvanligt, at denne mulighed kan lades ude af betragtning.

45. Selv om man kun vil tage udgangspunkt i det *reelle* beregningsgrundlag for afgiften, dvs. forskellen mellem katalogprisen og den faktiske pris, må det efter min opfattelse også anerkendes, at afgiften kun kan fastlægges under hensyntagen til de nøjagtige betingelser for salget, dvs. for en erhvervsmæssig transaktion, hvormed afgiften i så fald er uløseligt forbundet.

46. Det forhold, at registreringsafgiften kan opkræves af forhandleren for statens regning samtidig med momsen, indebærer vel også, at registreringsafgiften rammer en erhvervsmæssig transaktion på tilsvarende måde som momsen. Endelig vil jeg henvise til de andre lighedspunkter mellem de to afgifter, som Kommissionen har gjort opmærksom på, og som det ikke er nødvendigt at gengive her.

47. Den belgiske regering har imidlertid anført, at den *afgiftsudløsende begivenhed*, for så vidt angår registreringsafgiften, ikke er købet af bilen, men alene dens registrering. Registreringsafgiften er kun en fast afgift, der erlægges ved udstedelsen af registreringsattesten som bevis for, at køretøjet kan anvendes på offentlige veje.

48. Hvis det var tilfældet, skulle der imidlertid altid opkræves afgift, inden en bil kan anvendes på offentlige veje. Således forholder det sig dog ikke. Registreringsafgiften opkræves nemlig slet ikke, når der er svaret moms af katalogprisen, eller i tilfælde af *momsfritagelse* (jfr. artikel 7 i lov om stempelafgift og hermed ligestillede afgifter, som ændret ved kongelig anordning af 17. oktober 1980 og ved lov af 31. juli 1984).

49. At registreringsafgiften er så snævert forbundet med momsen, er efter min opfattelse et afgørende bevis for, at den må anses for en omsætningsafgift, der er omfattet af forbudet efter direktivets artikel 33.

50. Ville situationen være en anden, hvis momsen skulle lægges oven i registreringsafgiften og ikke fradrages denne?

51. Umiddelbart ville jeg mene, at det ikke ville ændre registreringsafgiftens retlige karakter, og at denne også i så fald måtte anses for en omsætningsafgift, som er forbudt i henhold til artikel 33. Det er imidlertid et problem, som kræver en dybtgående undersøgelse, og som Domstolen ikke behøver tage stilling til i den foreliggende sag.

52. Med hensyn til den belgiske regerings bekymringer vedrørende afgiftskriminalitet, skal jeg endelig for en sikkerheds skyld hen-

lede opmærksomheden på, at Domstolen i dommen af 10. april 1984 fastslog, at det ikke var udelukket, at foranstaltninger af den art, som kan opretholdes i henhold til sjette direktivs artikel 27, »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« (præmis 30). Denne indfaldsvinkel burde måske undersøges nærmere.

Konklusion

53. Af de ovenfor fremførte grunde skal jeg herefter foreslå, at Domstolen statuerer, at Kongeriget Belgien ikke har truffet de nødvendige foranstaltninger til opfyldelse af Domstolens dom af 10. april 1984, idet det i lov af 31. juli 1984 har fastholdt katalogprisen som afgiftspligtig værdi af nye person- og kombivogne, og at Kongeriget Belgien tilpligtes at betale sagens omkostninger.