CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL J. MISCHO van 22 oktober 1987 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. In het nieuwe beroep, dat zij tegen het Koninkrijk België heeft ingesteld met betrekking tot de belasting op motorvoertuigen, vraagt de Commissie het Hof vast te stellen dat deze Lid-Staat, „door *in feite* in zijn wet van 31 juli 1984 de catalogusprijs te handhaven *als maatstaf van heffing* voor de belasting op nieuwe personenauto's en auto's voor dubbel gebruik, niet de maatregelen heeft genomen die nodig zijn ter uitvoering van het arrest van het Hof van Justitie van 10 april 1984 [1], waarbij die catalogusprijs *in strijd is verklaard met richtlijn* 77/388/EEG".

2. Richtlijn 77/388/EEG is de „Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgeving der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag" (hierna: de Zesde richtlijn). [2]

3. Het dictum van het arrest van 10 april 1984, waarvan wordt gesteld dat het niet correct is uitgevoerd, luidt als volgt:

„Door als bijzondere, van artikel 11 van de Zesde richtlijn afwijkende maatregel de catalogusprijs te handhaven *als maatstaf van heffing van de BTW* op personenauto's, zonder dat is voldaan aan de voorwaarden van artikel 27, lid 5, van deze richtlijn, is het Koninkrijk België de krachtens het EEG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet nagekomen."

4. Door Koninklijk Besluit nr. 17 van 20 december 1984 houdende de vaststelling van een minimummaatstaf van heffing voor tweedehandse personenauto's en tweedehandse auto's voor dubbel gebruik, op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, bij artikel 4 waarvan Koninklijk Besluit nr. 17 van 20 juli 1970 werd opgeheven, heeft België een einde gemaakt aan de toepassing van de catalogusprijs als minimummaatstaf van heffing van de BTW op nieuwe personenauto's.

5. Aan België moet dus worden nagegeven, dat de catalogusprijs voortaan niet meer dient als belastinggrondslag *van de BTW* op nieuwe personenauto's.

6. Nog steeds echter moet de koper van een nieuwe personenauto een aan de catalogusprijs evenredige belasting betalen, aangezien door een wet van 31 juli 1984 het Belgisch Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen zodanig werd gewijzigd, dat met terugwerkende kracht tot de datum van het arrest van het Hof over de catalogusprijs van nieuwe personenauto's een *inschrijvingstaks* wordt geheven, waarvan het tarief gelijk is aan dat van de BTW.

7. België stelt, dat het arrest van 10 april 1984 hierdoor geenszins onjuist wordt uitgevoerd, omdat in dit arrest *niets wordt gezegd over andere belastingen dan de BTW.*

* Vertaald uit het Frans.

1 — Arrest van 10 april 1984, zaak 324/82, Commissie/België, Jurispr. 1984, blz. 1861.

2 — PB 1977, L 145, blz. 1.

8. Het is juist, dat het Hof zich noch in het dictum van het arrest noch in de rechtsoverwegingen over de catalogusprijs heeft uitgesproken vanuit een ander oogpunt dan dat van de artikelen 11 en 27 van de richtlijn, die uitsluitend betrekking hebben op de BTW.

9. België heeft naar mijn mening trouwens overtuigend aangetoond, zonder hierin door de Commissie te zijn tegengesproken, dat de inschrijvingstaks *kenmerken heeft die haar van de BTW onderscheiden.* De desbetreffende argumenten zijn weergegeven in het rapport ter terechtzitting. Het meest overtuigende hiervan is, dat de inschrijvingstaks niet aftrekbaar is.

10. Het Hof zou dus onder verwijzing naar het arrest van 10 april 1984 kunnen beslissen, dat België daadwerkelijk de maatregelen heeft genomen die de uitvoering van dit arrest meebrachten, en dat het door de Commissie ingestelde beroep ongegrond is.

11. Aldus zou het Hof in zekere zin een strikte interpretatie van artikel 171 aannemen, die als volgt zou kunnen worden omschreven: Artikel 171 eist, dat de Lid-Staat de precieze maatregelen neemt die voortvloeien uit het dictum van het arrest waarbij de niet-nakoming is vastgesteld. Deze maatregelen kunnen een negatief karakter hebben (intrekking van een bepaling, zoals in casu het geval was) of een positief karakter (vaststelling van een nieuwe bepaling).

12. Wanneer echter een Lid-Staat een nieuwe maatregel vaststelt die buiten het door het arrest getrokken kader valt of die een rechtsvraag aansnijdt die in het arrest niet is behandeld, dan doet zich een *nieuw feit* voor waarvan de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht door de Commissie enkel kan worden betwist door middel van een geheel nieuwe inbreukprocedure, dit wil zeggen niet in verband staand met de kwestie van de uitvoering van het voorgaande arrest.

13. Men moet toegeven, dat een dergelijke benadering logisch en coherent zou zijn. Is het daarom ook de enig mogelijke ? De Commissie denkt van niet, aangezien zij met haar beroep de foutieve uitvoering van 's Hofs arrest wil zien vastgesteld en niet een nieuwe inbreuk, losstaand van de vorige.

14. Ik wil er nog op wijzen, dat de nieuwe procedure die de Commissie heeft ingesteld, als het ware een combinatie is van twee beroepen wegens niet-nakoming, de ene wegens schending van artikel 171 EEG-Verdrag en de andere wegens niet-nakoming van artikel 33 van de Zesde richtlijn.

15. Vanaf de ingebrekestelling heeft de Commissie immers gesteld, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn door de inschrijvingstaks werd geschonden. Dit argument heeft zij herhaald in het met redenen omkleed advies, in het verzoekschrift en in de repliek.

16. Er valt dan ook niet over te twisten, dat België wat deze laatste grief betreft dezelfde mogelijkheden tot verweer heeft gehad als in geval van een geheel op zichzelf staande niet-nakomingsprocedure. Ter terechtzitting heeft de Commissie niettemin beklemtoond, dat zij enkel een beroep wegens niet-nakoming van artikel 171 had ingesteld.

17. Van haar kant betwist België, dat het een regelmatig beroep wegens schending van artikel 171 is, omdat dit artikel noch in het met redenen omkleed advies, noch in het inleidend verzoekschrift wordt genoemd, wat inderdaad juist is. Om te kun-

nen spreken van een beroep wegens niet-nakoming van artikel 171 lijkt mij evenwel voldoende, dat dit artikel in de schriftelijke ingebrekestelling is vermeld en dat de bewoordingen ervan zowel in de conclusie van het met redenen omkleed advies als in die van het verzoekschrift worden herhaald. Ik zou dit middel dan ook verwerpen.

18. Voor de stelling van de Commissie zijn twee elkaar versterkende redeneringen aan te voeren. De eerste berust op de impliciete strekking van het arrest van 10 april 1984 en de tweede is gebaseerd op het verband tussen de door België genomen maatregelen en de uitvoering van dit arrest.

19. In de eerste redenering wordt er de nadruk op gelegd, dat het voorwerp van het beroep van de Commissie dat tot het arrest van 10 april 1984 heeft geleid, noodgedwongen beperkt was tot de wijze van heffing van de BTW, omdat er destijds in België geen andere belasting op *nieuwe* personenauto's bestond. Er was dus voor het Hof geen reden om een standpunt in te nemen over de verenigbaarheid met de Zesde richtlijn van andere, op de catalogusprijs berustende belastingen. Het Hof was zich evenwel ten volle bewust van het feit, dat er in het systeem van de Zesde richtlijn geen plaats was voor een andere omzetbelasting dan de BTW (zie artikel 33 van de richtlijn). Impliciet betekende het arrest van 10 april 1984 bijgevolg, dat de levering (het belastbare feit voor de BTW) van een nieuwe personenauto geen aanleiding mocht geven tot een op de catalogusprijs gebaseerde heffing.

20. Als dus de inschrijvingstaks wordt geheven ter zake van de levering van nieuwe personenauto's en als zij een omzetbelasting is (hetgeen de Commissie poogt te bewijzen), dan is het arrest van het Hof niet correct uitgevoerd.

21. De tweede redenering houdt het volgende in.

22. Ingevolge artikel 171 is iedere Lid-Staat gehouden die maatregelen te nemen, welke nodig zijn ter uitvoering van een arrest van het Hof van Justitie waarbij is vastgesteld dat hij één van zijn verplichtingen niet is nagekomen. Indien een Lid-Staat bij de uitvoering van een arrest een bepaling van gemeenschapsrecht schendt, komt hij artikel 171 EEG-Verdrag niet na en loopt hij het risico van een veroordeling op dit punt.

23. België, dat als gevolg van het arrest van het Hof de minimummaatstaf van heffing van de BTW moest afschaffen, heeft een aantal maatregelen genomen waarvan in de considerans van het Koninklijk Besluit van 20 december 1984 tot wijziging van de algemene regeling betreffende de met het zegel gelijkgestelde taksen (Belgisch Staatsblad van 3.1.1985, blz. 17) uitdrukkelijk wordt gezegd, dat zij een „niet te scheiden geheel" vormen. De invoering van een op de catalogusprijs van nieuwe personenauto's gebaseerde inschrijvingstaks nam hierbij een belangrijke plaats in. In de considerans van voornoemd koninklijk besluit werd zelfs gepreciseerd, dat de inschrijvingstaks beoogde een „correctief in te stellen voor de afschaffing van die minimummaatstaf" inzake de BTW.

24. Indien derhalve zou worden vastgesteld dat de inschrijvingstaks een gemeenschapsrechtelijke bepaling schendt, in casu artikel 33 van de Zesde richtlijn, dan zou België bedoeld arrest niet correct hebben uitgevoerd en bijgevolg zijn verplichtingen krachtens artikel 171 EEG-Verdrag niet zijn nagekomen.

25. Welke van beide interpretaties van artikel 171 moet worden verkozen: de enge interpretatie van België of de ruime interpretatie van de Commissie ?

26. Mijns inziens tonen de ter ondersteuning van de tweede stelling aangevoerde argumenten aan, dat in casu in ieder geval het verband tussen de aan de Lid-Staat verweten gedraging en de uitvoering van het arrest van het Hof voldoende nauw is om het door de Commissie ingestelde beroep wegens niet-nakoming van artikel 171 ontvankelijk te kunnen verklaren.

27. Bijgevolg moet nu worden onderzocht, of de inschrijvingstaks moet worden aangemerkt als een omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde BTW-richtlijn.

28. Dit artikel bepaalt, dat „onverminderd andere communautaire bepalingen... de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel vormen voor de handhaving of invoering door een Lid-Staat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen *die niet het karakter van omzetbelasting bezitten*".

29. Indien de Belgische inschrijvingstaks het karakter van omzetbelasting bezit, is zij dus eenvoudigweg verboden.

30. In zijn arrest van 27 november 1985 (zaak 295/84, Rousseau Wilmot, Jurispr. 1985, blz. 3759) heeft het Hof enkele aanwijzigingen gegeven voor wat onder omzetbelasting moet worden verstaan.

31. In rechtsoverweging 16 van dit arrest lezen wij het volgende:

„Artikel 33 van de Zesde richtlijn, dat weliswaar de Lid-Staten vrijlaat om bepaalde indirecte belastingen zoals accijnzen te handhaven of in te voeren, mits deze ‚niet het karakter van omzetbelasting bezitten', heeft ten doel te beletten dat de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar wordt gebracht door *fiscale maatregelen* van een Lid-Staat *die het goederen- en dienstenverkeer belasten* en waardoor *handelstransacties op een zelfde wijze worden getroffen als door de BTW.* Dit artikel kan derhalve niet ten doel hebben, de Lid-Staten de handhaving of invoering te verbieden van rechten of heffingen die geen fiscaal karakter hebben, maar die speciaal zijn ingesteld om sociale fondsen te voeden, berusten op de activiteit van de ondernemingen of van bepaalde categorieën van ondernemingen, en worden berekend op de grondslag van de totale jaaromzet, *zonder de prijs van goederen en diensten rechtstreeks te beïnvloeden.*"

32. Ik zal de verschillende in deze tekst aangegeven criteria achtereenvolgens onderzoeken.

33. a) In de eerste plaats vormt de omstreden heffing stellig een *fiscale maatregel.* Het Koninkrijk België geeft trouwens toe, dat deze is bedoeld om de lagere BTW-opbrengst ten gevolge van de uitspraak van het Hof budgettair te compenseren. De heffing heeft eveneens tot gevolg, dat de particulieren op dezelfde wijze als vroeger worden belast, aangezien zij op een algemene wijze verhindert dat de door de verkoper toegekende rabatten of kortingen een invloed kunnen hebben op de hoogte van de belasting (zie r.o. 31 van het arrest van 10 april 1984).

34. b) Ook moet worden vastgesteld, dat deze heffing *het verkeer* van motorrijtuigen *belast.*

35. Zij belast het eerste gebruik van een voertuig en zij wordt vervolgens bij iedere verandering van eigenaar geheven. Zij belast met andere woorden de opeenvolgende overdrachten van hetzelfde goed, ook al vermindert haar minimummaatstaf van heffing, uitgedrukt in een afnemend percentage van de catalogusprijs, naarmate de wagen ouder wordt (artikel 10 van de Algemene Verordening op de met het zegel gelijkgestelde taksen, zoals dit bij het besluit van 20.12.1984 is gewijzigd).

36. c) Worden de handelstransacties door de heffing op een zelfde wijze getroffen als door de BTW en heeft zij rechtstreekse invloed op de prijs van het betrokken goed ?

37. Uitgaande van de omschrijving van de grondslag van de taks („Voor de nieuwe personenauto's en de nieuwe auto's voor dubbel gebruik wordt *de taks geheven over de catalogusprijs* van kracht op de datum van de inschrijving van het voertuig" — artikel 5, lid 1, ingevoerd bij de wet van 31.7.1984), treft zij stellig een handelstransactie, aangezien de catalogusprijs de werkelijk betaalde prijs insluit. *In principe* wordt niet enkel de door de verkoper toegekende korting belast, maar ook de werkelijk door de koper betaalde prijs, die tevens de grondslag van de BTW vormt. In de tabel met het opschrift „Voorbeeld betreffende de effectieve invloed van de inschrijvingstaks", die de Belgische regering aan het Hof heeft toegezonden in antwoord op diens vragen, vinden we trouwens een rubriek „principiële maatstaf van heffing = catalogusprijs".

38. Eerst in een tweede fase wordt een vrijstelling van de inschrijvingstaks toegekend tot het beloop van het bedrag dat gediend heeft als maatstaf van heffing voor de BTW (artikel 7, lid 2, nieuw, van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen, ingevoegd bij de wet van 31.7.1984).

39. Zoals de Belgische regering in paragraaf 53 van haar verweerschrift stelt, beschikt de koper van de wagen louter over een „belastingkrediet" ten belope van de door hem betaalde BTW. Bijgevolg kan volgens mij worden gezegd, dat de inschrijvingstaks de handelstransactie op dezelfde manier treft als de BTW.

40. Als wij nu de wettelijke regeling even laten rusten en de gang van zaken in de praktijk bezien, dan blijkt dat ofwel de beide belastingen gelijktijdig worden betaald bij de betaling van de wagen (zie bij voorbeeld de door de Commissie bij het dossier gevoegde aankoopfactuur), ofwel de aankoopprijs te zamen met de BTW wordt betaald met een afzonderlijke betaling van de inschrijvingstaks. In beide gevallen is de *feitelijke* maatstaf van heffing van de inschrijvingstaks het verschil tussen de catalogusprijs en de werkelijke prijs, dat wil zeggen de door de verkoper verleende korting.

41. Dit brengt de Belgische regering tot de bewering in paragraaf 26 van haar dupliek, dat de maatstaf van heffing van de taks „niet de vergoeding voor de transactie, een uitgave voor verbruik of een element van de omzet is". Kan men dan evenwel zeggen, dat de inschrijvingstaks in werkelijkheid de handelstransactie niet op *een zelfde* wijze treft als de BTW en dat zij de prijs van het betrokken goed niet rechtstreeks beïnvloedt, overeenkomstig het door het Hof gegeven criterium ?

42. In dit verband kan in de eerste plaats worden opgemerkt, dat de maatstaf van hef-

fing van de inschrijvingstaks volstrekt verschilt van die van de belastingen ten aanzien waarvan het Hof reeds heeft vastgesteld, dat zij geen omzetbelastingen zijn.

43. In de zaak Rousseau Wilmot, (reeds aangehaald), was de heffing gebaseerd op de totale jaaromzet van de ondernemingen en in de zaak Grad (arrest van 6 oktober 1970, zaak 9/70, Grad, Jurispr. 1970, blz. 825) ging het om een vast bedrag van 1 pfennig per ton per kilometer.

44. De inschrijvingstaks daarentegen *„beïnvloedt de prijs van het betrokken goed", aangezien zij leidt tot een verhoging van de prijs die de verbruiker voor de wagen moet betalen indien hij deze daadwerkelijk wil gebruiken voor het doel waarvoor hij is bestemd.* Het geval dat iemand een wagen wil kopen zonder ook een kentekenplaat aan te vragen, is immers zo uitzonderlijk dat het buiten beschouwing kan worden gelaten.

45. Zelfs indien men uitsluitend rekening wil houden met de *feitelijke* maatstaf van heffing van de taks, dus het verschil tussen de catalogusprijs en de werkelijke prijs, moet mijns inziens worden toegegeven dat deze enkel kan worden vastgesteld op basis van de precieze voorwaarden van de verkoop, dus een handelstransactie, waarmee zij bijgevolg onlosmakelijk verbonden is.

46. Brengt niet ook het feit dat de inschrijvingstaks tegelijk met de BTW door de garagehouder kan worden geïnd voor rekening van de staat, mee dat de inschrijvingstaks de transactie op een zelfde wijze treft als de BTW ? Ik verwijs ten slotte naar de andere overeenkomsten tussen beide belastingen, waarop de Commissie heeft gewezen en die ik hier niet zal herhalen.

47. De Belgische regering stelt evenwel, dat het *belastbare feit* bij deze heffing niet de aankoop van de wagen is, maar uitsluitend de inschrijving ervan. De taks zou louter een forfaitaire heffing zijn ter zake van de toelating van een voertuig tot het verkeer op de openbare weg.

48. Indien dit het geval zou zijn, dan zou de taks steeds moeten worden geheven wanneer een wagen wordt toegelaten. Maar dit is geenszins het geval. De inschrijvingstaks wordt immers in het geheel niet geheven, wanneer BTW is geheven over de catalogusprijs of wanneer er *vrijstelling van BTW* is geweest (zie artikel 7 van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen, zoals gewijzigd bij Koninklijk Besluit van 17.10.1980 en bij de wet van 31.7.1984).

49. Het feit dat de inschrijvingstaks en de BTW zo volledig onderling verwisselbaar zijn, bewijst mijns inziens afdoende dat het wel degelijk om een door artikel 33 van de richtlijn verboden omzetbelasting gaat.

50. Zou de situatie anders zijn, indien de BTW met de inschrijvingstaks werd gecumuleerd in plaats van erop in mindering te worden gebracht ?

51. Op het eerste gezicht zou ik geneigd zijn te zeggen, dat het rechtskarakter van de inschrijvingstaks daardoor niet verandert en dat het nog steeds om een omzetbelasting gaat die door artikel 33 wordt verboden. Dit is evenwel een probleem dat zeer grondig moet worden onderzocht en waarover het Hof zich in het kader van de onderhavige zaak niet hoeft uit te spreken.

52. Met betrekking tot de zorgen van de Belgische regering over de fiscale fraude zou ik er ten slotte op willen wijzen, dat het

Hof in zijn arrest van 10 april 1984 het niet uitgesloten acht dat maatregelen als die welke krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn mogen worden gehandhaafd, „in voorkomend geval *bepaalde forfaitaire elementen* kunnen behelzen, mits deze bijzondere maatregelen niet verder van de regeling van artikel 11 afwijken dan ter voorkoming van het gevaar van ontwijking of fraude noodzakelijk is" (r. o. 30). Het is wellicht de moeite waard om deze weg eens te verkennen.

Besluit

53. Om al deze redenen geef ik het Hof in overweging vast te stellen dat het Koninkrijk België, door in de wet van 31 juli 1984 in feite de catalogusprijs te handhaven als maatstaf van heffing voor de belasting op nieuwe personenauto's en nieuwe auto's voor dubbel gebruik, niet de maatregelen heeft genomen die nodig zijn ter uitvoering van 's Hofs arrest van 10 april 1984, en verweerder in de kosten van het geding te verwijzen.