In zaak 324/82,

COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur D. Gilmour, en G. Berardis, lid van haar juridische dienst, als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg bij O. Montalto, Bâtiment Jean Monnet, Kirchberg,

verzoekster,

tegen

KONINKRIJK BELGIË, vertegenwoordigd door de Minister van Buitenlandse betrekkingen, Quatre-Brasstraat 2 te 1000 Brussel, vertegenwoordigd door R. Hoebaer, directeur bij het ministerie van Buitenlandse zaken, buitenlandse handel en ontwikkelingssamenwerking, en F. J. Wauters, adviseur bij het ministerie van Financiën, als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg ter Belgische ambassade, rue des Girondins 4, Résidence Champagne,

verweerder,

betreffende een verzoek aan het Hof om vast te stellen dat het Koninkrijk België de krachtens het gemeenschapsrecht op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen door zich voor de berekening van de belastinggrondslag voor personenauto's niet te voegen naar de bepalingen van de artikelen 11 en 27 van de Zesde richtlijn (nr. 77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145 van 1977),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: J. Mertens de Wilmars, president, T. Koopmans, K. Bahlmann en Y. Galmot, kamerpresidenten, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, G. Bosco, O. Due, U. Everling en C. Kakouris, rechters,

advocaat-generaal: P. VerLoren van Themaat
grifier: P. Heim

het navolgende

ARREST

De feiten

De feiten, het procesverloop en de conclusies, middelen en argumenten van partijen kunnen worden samengevat als volgt:

I — Juridische context en overzicht van de feiten

A — Juridische context

1. Nationaal recht

Krachtens artikel 35 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW-Wetboek) heeft het Koninkrijk België een minimummaatstaf van heffing voor de inning van BTW bij verkoop van nieuwe personenauto's en directiewagens vastgesteld.

a) Voor nieuwe personenauto's bepaalt koninklijk besluit nr. 17 van 20 juli 1970, met betrekking tot de vaststelling van een minimummaatstaf van heffing voor personenauto's, op het stuk van de BTW, het volgende:

„*Artikel 1.* Een minimummaatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde wordt vastgesteld voor personenauto's die hier te lande aan gebruikers worden geleverd of die door gebruikers worden ingevoerd.

Voor de toepassing van dit besluit wordt als gebruiker aangemerkt een ieder die een personenauto gebruikt voor privédoeleinden of voor andere beroepswerkzaamheden dan de verkoop van personenauto's.

Artikel 2. § 1. Voor nieuwe personenauto's mag de maatstaf van heffing niet lager zijn dan de catalogusprijs de geldt op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt.

§ 2. De catalogusprijs is de prijs die door de constructeur wordt bepaald voor de verkoop aan de gebruiker van nieuwe personenauto's van een zelfde type, met de uitrusting en het toebehoren ervan.

Als constructeur wordt aangemerkt hij die als zodanig door of vanwege de Minister van Verkeerswezen is erkend overeenkomstig artikel 5 van het koninklijk besluit van 15 maart 1968 houdende algemeen reglement op de technische eisen waaraan de motorvoertuigen en hun aanhangwagens moeten voldoen.

Als de constructeur in het buitenland gevestigd is, moet de prijs worden bepaald door de mandataris bedoeld in artikel 5 § 2, 4, van het koninklijk besluit van 15 maart 1968, die daartoe gemachtigd is."

De catalogusprijs wordt door de constructeur of zijn mandataris vrij vastgesteld en kan door hen naar goeddunken worden gewijzigd, zonder enigerlei tussenkomst van de belastinginstanties. Naar luid van artikel 4, paragraaf 1, evenwel zijn de in artikel 2, paragraaf 2, bedoelde constructeurs en mandatarissen gehouden, de directeur-generaal van de bevoegde administratie kennis te geven van de catalogusprijzen van de personenauto's die zij bouwen of invoeren, alsook van iedere wijziging in die prijzen. Bedoelde kennisgevingen moeten worden gedaan binnen vijf dagen na het van kracht worden van de catalogusprijs of van de prijswijziging en dienen alle noodzakelijke vermeldingen te bevatten.

b) Op directiewagens past de Belgische overheid een bijzondere regeling toe, die het BTW-regime differentieert naar gelang van de duur van het gebruik als directiewagen. Deze regeling, neergelegd in de circulaires nrs. 4 van 12 januari 1971 en 74 van 11 juli 1972, onderscheidt drie verschillende verkoopsstadia:

aa) Wanneer de nieuwe, als directiewagen gebruikte personenauto wordt verkocht binnen zes maanden nadat hij in gebruik is genomen, is voor het gebruik als directiewagen geen belasting verschuldigd. Ingevolge koninklijk besluit nr. 17 van 27 juli 1970 wordt de als directiewagen gebruikte personenauto op het tijdstip van verkoop evenwel als nieuw aangemerkt, en geldt voor de berekening van de op dat tijdstip verschuldigde BTW de voor een nieuw voertuig geldende catalogusprijs als belastinggrondslag.

bb) Wanneer de nieuwe, als directiewagen gebruikte personenauto meer dan zes en minder dan achttien maanden nadat hij in gebruik is genomen wordt verkocht, is de belastinggrondslag voor de heffing van BTW gelijk aan het verschil tussen de ten tijde van de verkoop geldende catalogusprijs en de prijs waartegen de auto wordt verkocht. De voor het gebruik als directiewagen verschuldigde BTW is slechts voor de helft aftrekbaar (artikel 45, paragraaf 2, BTW-Wetboek). Voor de verkoop van de auto geldt de belastingregeling voor tweedehands personenauto's.

cc) Wanneer de nieuwe, als directiewagen gebruikte personenauto niet wordt verkocht binnen achttien maanden nadat hij in gebruik is genomen, wordt BTW geheven volgens de normale regels neergelegd in artikel 12, paragraaf 1, BTW-Wetboek, en wel overeenkomstig punt 3 in geval van gebruik voor privé-doeleinden, en overeenkomstig punt 4 wanneer het een ingebruikneming als bedrijfsmiddel betreft. In dat geval wordt de voor het gebruik als directiewagen verschuldigde BTW berekend op basis van de aankoopprijs of de kostprijs van de betrokken nieuwe auto, tegen het tarief voor auto's, te weten 25 of 33 % (artikel 33 BTW-Wetboek). Krachtens artikel 45, paragraaf 2, BTW-Wetboek is de op die grondslag berekende en geïnde belasting hoogstens voor de helft aftrekbaar, zelfs wanneer het voertuig uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt. Belastingaftrek is niet mogelijk, wanneer het voertuig uitsluitend voor privé-doeleinden heeft gediend.

Deze bepaling was van toepassing op 1 januari 1977. Onder de regeling die gold vóór 1 juli 1980 diende een tijdelijke beperking van de aftrekbaarheid van de belasting op bedrijfsmiddelen te worden gecombineerd met een beperking van de specifieke belastingaftrek voor personenauto's. Nu die overgangsbepaling is afgeschaft (artikel 100 BTW-Wetboek), geldt alleen nog de beperking tot de helft. De bijzondere regeling voor directiewagens is dienovereenkomstig aangepast voor de gevallen bedoeld sub bb) en cc), terwijl zij voor een gebruik als directiewagen van minder dan zes maanden ongewijzigd is gebleven. Ten opzichte van de normale regeling bedoeld sub cc) is de bijzondere regeling facultatief, al biedt zij zeer aanzienlijke voordelen.

Conform artikel 27, lid 5, van richtlijn nr. 77/388/EEG (hierna: de Zesde richtlijn) werd de Commissie bij brief van 23 december 1977 van bovenvermelde Belgische regeling in kennis gesteld.

2. Gemeenschapsrecht

Artikel 27, lid 1 en lid 5, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. De Raad kan op voorstel van de Commisie met eenparigheid van

stemmen elke Lid-Staat machtigen, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik."

„5. De Lid-Staten die op 1 januari 1977 bijzondere maatregelen als bedoeld in lid 1 toepasten, mogen deze handhaven op voorwaarde dat zij de Commissie vóór 1 januari 1978 van de maatregelen in kennis stellen en onder het voorbehoud dat die maatregelen, wanneer zij ten doel hebben de belastingheffing te vereenvoudigen, voldoen aan de in lid 1 omschreven voorwaarde."

Artikel 11 heeft betrekking op de harmonisatie van de belastinggrondslag „maatstaf van heffing"). Naar luid van deze bepaling is de maatstaf van heffing in het binnenland:

„a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b), c) en d): alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden."

In de maatstaf van heffing worden niet opgenomen

„prijskortingen en -rabatten die aan de koper of de ontvanger worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht."

Bij invoer van goederen is de maatstaf van heffing:

„a) de prijs die is of moet worden betaald door de importeur indien deze prijs de enige tegenprestatie vormt als omschreven in A, lid 1, sub a);

b) de normale waarde bij gebreke van een prijs of indien de betaalde of te betalen prijs niet de enige tegenprestatie voor het ingevoerde goed vormt.

Als ‚normale waarde' van een ingevoerd goed wordt beschouwd het bedrag dat een importeur, in de handelsfase waarin de invoer plaatsvindt, bij vrije mededinging zou moeten betalen aan een zelfstandige leverancier in het land waarvandaan het goed is uitgevoerd, op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, om het desbetreffende goed te verkrijgen."

Artikel 11, sub B, lid 2, bepaalt, dat de Lid-Staten als maatstaf van heffing de waarde kunnen nemen zoals omschreven in verordening nr. 803/68 inzake de douanewaarde van de goederen (PB L 148 van 1968, blz. 6).

B — Administratieve procedure

Bij brief van 21 november 1979 deelde de Commissie de Belgische regering mee, dat de betrokken Belgische maatregelen volgens haar onverenigbaar waren met de Zesde richtlijn, inzonderheid artikel 11, betreffende de BTW-belastinggrondslag, en dat België naar haar oordeel geen beroep kon doen op de bepalingen van artikel 27, lid 5, van de richtlijn, als zou het gaan om maatregelen ter voorkoming van fraude voor nieuwe of inge-

voerde personenauto's en om vereenvoudigingsmaatregelen voor directiewagens.

Het antwoord van de Belgische regering was vervat in de brief van de Belgische Permanente vertegenwoordiging bij de Europese Gemeenschappen van 10 juni 1980, waaraan in bijlage een nota van het Ministerie van Financiën was gevoegd. Blijkens de nota ontkende de Belgische regering niet, dat de Belgische wettelijke regeling afweek van de Zesde richtlijn, doch was zij van oordeel, dat artikel 27, lid 5, van toepassing was.

Daar de argumenten van de Belgische regering de Commissie niet konden overtuigen, leidde laatstgenoemde bij brief van 20 maart 1981 tegen België de in artikel 169 EEG-Verdrag voorziene procedure wegens niet-nakoming in; zij nodigde de Belgische regering uit, binnen twee maanden na ontvangst van voormelde brief haar opmerkingen kenbaar te maken.

In het antwoord van de Permanente Vertegenwoordiging van België van 10 juni 1981 handhaafde de Belgische regering haar standpunt, en beklemtoonde zij inzonderheid dat haar wettelijke regeling paste in het kader van artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn.

Na een nieuw onderzoek van die argumenten kwam de Commissie tot de bevinding, dat zij haar opvatting inzake de onverenigbaarheid van de betrokken Belgische BTW-regeling met de Zesde richtlijn niet diende te herzien; bijgevolg zond zij België op 15 april 1982 een met redenen omkleed advies, met het verzoek om binnen twee maanden na betekening van het advies de noodzakelijke maatregelen te treffen om dit op te volgen. Toen het met redenen omkleed advies onbeantwoord bleef, heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld, dat op 20 december 1982 ter griffie van het Hof is ingeschreven.

II — Procesverloop en conclusies van partijen

Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

De *Commissie* conludeert dat het den Hove behage:

„1. Vast te stellen dat het Koninkrijk België, door voor de maatstaf van heffing van BTW op nieuwe — in België verkochte dan wel ingevoerde — personenauto's en zogenoemde directiewagens een bijzondere regeling in stand te houden die in strijd is met de duidelijke bepalingen terzake in artikel 11 van richtlijn nr. 77/388/EEG, de krachtens het EEG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen;

2. Verweerder in de kosten te verwijzen."

Het *Koninkrijk België* concludeert dat het den Hove behage:

„1. Het beroep van de Commissie niet-ontvankelijk en, subsidiair, ongegrond te verklaren;

2. De Commissie in de kosten te verwijzen."

III — Middelen en argumenten van partijen

In haar verzoekschrift betoogt de *Commissie* in de eerste plaats, dat de Belgische regeling onverenigbaar is met artikel 11. Zij heeft tot gevolg, dat de levering of de invoer van nieuwe wagens systematisch wordt belast op basis van een waarde die doorgaans hoger is dan de door de leverancier daadwerkelijk ont-

vangen tegenprestatie dan wel de prijs die wordt betaald door de particulier die zijn wagen zelf invoert. Voor leveringen op de nationale markt is krachtens de Belgische regeling BTW verschuldigd over de waarde van alle prijskortingen en -rabatten, zulks in strijd met artikel 11.A.3, sub b). Voor ingevoerde wagens laat de Belgische regeling de werkelijk betaalde prijs buiten beschouwing. De Commissie wijst er overigens op, dat België de onverenigbaarheid van de onderhavige regeling met artikel 11 reeds heeft erkend en zich enkel beroept op de in artikel 27, lid 5, voorziene mogelijkheid van afwijkende maatregelen.

Met betrekking tot laatstbedoelde bepaling verwerpt de Commissie het argument, dat de Belgische maatregelen hun rechtvaardiging vinden in de strijd tegen belastingfraude en -ontduiking. België beroept zich ter rechtvaardiging van de bestreden wettelijke regeling ten onrechte op het bestaan van een wijdvertakte fraude in de automobielsector. De voornaamste vraag is, in hoeverre de Lid-Staten krachtens artikel 27, lid 5, gemachtigd zijn om eender welke regeling in stand te houden of om naar goeddunken af te wijken van de basisbeginselen van de Zesde richtlijn. De rechtsvraag die in de onderhavige zaak centraal staat, betreft dus de strekking van artikel 27, lid 5.

Immers ook artikel 27 ontslaat de Lid-Staten niet van de verplichting, de *grondbeginselen* van de Zesde richtlijn te eerbiedigen, inzonderheid die neergelegd in artikel 11. Dit artikel vormt de „sleutel" van de hele harmonisatieregeling, omdat hiermee de eenvormige BTW-grondslag is ingevoerd. Zelfs de maatregelen die voordien reeds bestonden moeten verenigbaar zijn met artikel 11, willen zij passen in het systeem van de Zesde richtlijn.

De in artikel 27, lid 5, voorziene mogelijkheid is overigens onderworpen aan het evenredigheidsbeginsel. De Belgische maatregelen zijn echter kennelijk onevenredig aan het gerezen probleem.

Met betrekking tot nieuwe en ingevoerde wagens respectievelijk directiewagens luidt het standpunt van de Commissie als volgt:

a) Nieuwe wagens

De Belgische regeling inzake de heffing van BTW op nieuwe en ingevoerde wagens is onverenigbaar met artikel 11.A.1. sub a), A.3. sub b), en B.1 en 2, van de Zesde richtlijn. Zij stelt artikel 11 in een belangrijke sector van de economie nagenoeg geheel buiten werking en voert ipso facto een stelsel van belastingheffing in dat fundamenteel afwijkt van dat van de richtlijn. Het gestelde probleem, te weten het risico van vervalste facturen en overwaardering van de inruilwagen bij verkoop van een nieuwe auto, kan dermate ingrijpende maatregelen geenszins rechtvaardigen. Dit risico kan worden tegengegaan door de voorraad nieuwe wagens en inruilwagens van de handelaar te vergelijken met zijn verkoopcijfers. Het handhaven van een algemene stelselmatige minimumbelastinggrondslag gaat derhalve aanzienlijk verder dan krachtens artikel 27 is toegestaan.

De Commissie betoogt voorts, dat de inruilwaarde in beginsel wordt vastgesteld aan de hand van een tabel, en dat het enkele feit dat de waarde van een inruilwagen wordt overschat, geen aanleiding kan geven tot belastingfraude of -ontduiking. Krachtens artikel 11.A.1. sub a), van de Zesde richtlijn dient BTW te worden betaald over het geheel van de door partijen bedongen prijs. Deze on-

dervindt generlei invloed van de overeengekomen inruilwaarde, die slechts als betaling wordt ingebracht. De Belgische maatregelen hebben alleen tot gevolg, dat bepaalde elementen als prijskortingen en -rabatten in de belastinggrondslag worden opgenomen, zulks in strijd met artikel 11.A.3. sub b), van de richtlijn.

b) Directiewagens

De Commissie is van oordeel, dat de huidige Belgische regeling een schending oplevert van artikel 11.A.1. sub b) en c), van de Zesde richtlijn. De betrokken maatregelen zijn niet getroffen met het oog op vereenvoudiging of de BTW-heffing stricto sensu. Inzonderheid het feit, dat de BTW niet wordt geïnd op het tijdstip van ingebruikneming van het voertuig, is onverenigbaar met de richtlijn. Onder de Belgische regeling kan de belastingplichtige de BTW die hij betaalt over een voor zijn persoonlijke behoeften gebruikte directiewagen, onmiddellijk integraal aftrekken als ging het om een wagen die normaal voor de verkoop bestemd is en die niet deels voor privédoeleinden wordt gebruikt. Eveneens onverenigbaar met de richtlijn zijn de bepalingen van de Belgische regeling krachtens welke de BTW bij verkoop van directiewagens wordt berekend op basis of aan de hand van de catalogusprijs die geldt op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd is.

aa) Met betrekking tot de vraag of de Belgische maatregelen tot een *vereenvoudiging* leiden, merkt de Commissie als onverenigbaar met de Zesde richtlijn aan de bepalingen die betrekking hebben op de verkoop van directiewagens die binnen zes maanden nadat zij in gebruik zijn genomen, worden verkocht: haar bezwaar is gebaseerd op de tweeledige omstandigheid, dat bij de ingebruikneming niet de voor het gedeeltelijk particuliere gebruik verschuldigde BTW wordt geheven, en bij de verkoop van de wagen de catalogusprijs als belastinggrondslag wordt genomen, hetgeen een extra heffing tot gevolg heeft.

bb) Met betrekking tot het feit dat bij de ingebruikneming van het voertuig *geen belasting wordt geheven*, wijst de Commissie erop dat het gebruik dient te worden gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel; krachtens artikel 11.A.1. sub c), is de maatstaf van heffing derhalve het bedrag van de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gedane uitgaven. Zelfs indien België de verrichting als een levering van goederen had kunnen aanmerken, dan nog kan de Commissie de op die grondslag ingevoerde regeling niet aanvaarden.

Voor de BTW-heffing over een goed dat voor een onderneming bestemd is en gedeeltelijk voor privé-doeleinden wordt gebruikt, is artikel 10, lid 1, sub a, relevant. Met betrekking tot het „belastbaar feit" valt uit voormeld artikel af te leiden, dat BTW verschuldigd is zodra het voertuig voor het eerst als „directiewagen" in gebruik wordt genomen. Krachtens artikel 11.A.1. sub b), is de maatstaf van heffing de aankoopprijs van de goederen dan wel — mede gelet op artikel 11, A.1, sub c), zo de ingebruikneming van het voertuig als het verrichten van een dienst mocht worden aangemerkt — het bedrag van de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gedane uitgaven. Onder de Belgische regeling daarentegen is in dit stadium geen belasting verschuldigd.

cc) Met betrekking tot de belasting*heffing* in de volgende fase is de Commissie van oordeel, dat een voormalige directiewagen in feite een tweedehands wagen is, die als zodanig en niet als een nieuwe auto op basis van de catalogusprijs moet worden belast. De onderhavige maatregelen — het achterwege laten van de belastingheffing over het verrichten van diensten en de inning van een te hoog bedrag in geval van verkoop — zijn geen

echte vereenvoudigingsmaatregelen. De Belgische regeling is in feite complexer dan die van de Zesde richtlijn. Daarenboven komen vereenvoudigingsmaatregelen eerst in aanmerking voor toepassing van artikel 27, wanneer het gaat om aanpassing van de in de Zesde richtlijn voorziene regeling en niet om een voordien reeds bestaande nationale regeling.

De Belgische maatregelen strekken overigens geenszins tot vereenvoudiging van de belastingheffing, doch hebben veeleer betrekking op de belastinggrondslag.

De *Belgische regering* betoogt, dat het beroep om twee redenen niet-ontvankelijk is in al zijn onderdelen en om een derde reden, voor zover het betrekking heeft op nieuwe auto's.

In de eerste plaats is de reactie van de Commissie op de kennisgeving van België conform artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn veel te lang uitgebleven, hetgeen tot rechtsonzekerheid heeft geleid en de rechtmatige belangen van België heeft geschaad. De Belgische regeling dateert nog van vóór de Tweede BTW-richtlijn. Artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn is slechts de voortzetting van punt 12 van bijlage A bij de Tweede richtlijn. De Commissie was volledig op de hoogte van de Belgische regeling en heeft nooit betwist dat zij in overeenstemming was met de gemeenschapswetgeving.

De Belgische regering beroept zich voorts op het proces-verbaal van de Raadsvergadering van 25 maart 1977 (document van de Raad R/716/77 van 25. 3. 1977, blz. 11) betreffende het voorstel voor de Zesde richtlijn, waarin met betrekking tot artikel 27 in duidelijke bewoordingen sprake is van „bepalingen die beogen een door de Lid-Staat als onterecht aangemerkte verlaging van de maatstaf van heffing te voorkomen".

De Commissie is weliswaar bevoegd om van vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn daterende, overeenkomstig artikel 27, lid 5, ter kennis gebrachte afwijkende maatregelen te onderzoeken, doch dient, nu dit artikel niet uitdrukkelijk voorziet in een termijn om eventuele bezwaren kenbaar te maken, de Lid-Staat binnen een redelijke termijn mededeling te doen van haar reactie; een eventuele veroordeling door het Hof brengt voor de betrokken Lid-Staat immers administratieve en budgettaire problemen mee die des te erger zijn naarmate de tussenkomst van de Commissie en het Hof te lang uitblijft. Volgens de in artikel 27, lid 5, neergelegde regeling voor het onderzoek van nieuwe afwijkende maatregelen, dient de Commissie zich strikt te houden aan een termijn van drie maanden om de zaak aan de Raad voor te leggen; het zou dan ook kennelijk onevenredig zijn, wanneer de Commissie in geval van reeds bestaande maatregelen beschikte over meerdere jaren om stappen te ondernemen.

In de tweede plaats, aldus de Belgische regering, is het beroep van de Commissie niet ontvankelijk doordat het ten onrechte is gebaseerd op artikel 11 van de Zesde richtlijn; dit geldt te meer nu nooit is betwist, dat de betrokken regeling afwijkt van bedoeld artikel. In werkelijkheid gaat het in casu om de verenigbaarheid van de Belgische regeling met artikel 27, lid 5, van de richtlijn, zodat de Commissie dit artikel in de conclusie van haar verzoekschrift als voorwerp van het geding had dienen aan te merken.

In de derde plaats acht de Belgische regering het beroep niet ontvankelijk, op grond dat de Commissie in het onderhavige geding niet dezelfde middelen tegen de Belgische regeling voor nieuwe auto's aanvoert als zij in de loop van de administratieve procedure heeft aangevoerd. De argumenten van de Commissie zijn immers hoofdzakelijk gebaseerd op het evenredigheidsbeginsel, hoewel dit eerst in het verzoekschrift aan het Hof ter sprake komt.

Behalve de ontvankelijkheid van het beroep betwist de Belgische regering de gegrondheid van de middelen van de Com-

missie, zowel met betrekking tot de regeling voor nieuwe auto's als tot die voor directiewagens.

a) Nieuwe auto's

De Belgische regering erkent, dat over nieuwe wagens belasting wordt geheven op een wijze die afwijkt van artikel 11 van de Zesde richtlijn, doch acht die afwijking rechtens geoorloofd op grond van artikel 27, lid 5, van de richtlijn. Dit artikel maakt een onderscheid tussen nieuwe afwijkende maatregelen en die welke van vóór de richtlijn dateren. Een tweede onderscheid heeft betrekking op de aard van de afwijkende maatregelen; ofwel dienen zij belastingfraude te voorkomen, ofwel strekken zij tot vereenvoudiging van de belastingheffing. Zowel oude als nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen dienen te voldoen aan één vereiste: zij mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik. Voor nationale maatregelen ter voorkoming van belastingfraude bevat de richtlijn evenwel geen beperkende criteria. De Commissie dient dus uitsluitend na te gaan, of de nationale rechtsregel inderdaad een maatregel behelst die uitsluitend is gericht op bestrijding van de belastingfraude. Derhalve treedt de Commissie met de redenering in haar verzoekschrift buiten het in artikel 27, lid 5, afgebakende kader. En wanneer zij zich op het evenredigheidsbeginsel beroept, vult zij bedoeld artikel aan met een criterium waarvan daar geen sprake is. Door een aantal — door haar van wezenlijk belang geachte — bepalingen van de richtlijn van de mogelijkheid van afwijkende maatregelen uit te sluiten, miskent zij de wilsverklaring van de Lid-Staten en verbindt zij aan een voorschrift een betekenis, die voorbijgaat aan de letter en de geest ervan.

Wat de omvang van de in artikel 27, lid 5, voorziene mogelijkheid van afwijkende maatregelen betreft, is de Belgische regering van oordeel, dat deze door de bewoordingen van deze bepaling niet wordt beperkt tot bepaalde artikelen van de richtlijn, maar juist voor de hele richtlijn geldt. In het kader van de strijd tegen de belastingfraude kan een Lid-Staat derhalve zelfs afwijken van de in artikel 11 neergelegde maatstaven van heffing. De Belgische regeling houdt weliswaar het risico in van een iets te hoge heffing, maar strekt ertoe een minimum belastinggrondslag te verzekeren; zij kan dan ook hooguit een geringe inbreuk op artikel 11 betekenen. Daar staat tegenover, dat zij het doel van die regeling veilig stelt, te weten correcte belastingheffing in weerwil van de achterdeurtjes van de fraude.

De Belgische regering is het inzonderheid niet eens met de Commissie, waar deze naar het evenredigheidsbeginsel verwijst. Ofschoon dit beginsel uitdrukkelijk in artikel 27, lid 1, is opgenomen, is het niet van toepassing op lid 5. De Raad was het er bij de vaststelling van de tekst immers mee eens, dat de bestrijding van fraude voorrang heeft boven evenredigheidsoverwegingen; dit blijkt duidelijk uit het proces-verbaal van de Raadsvergadering waarop de Zesde richtlijn werd vastgesteld (nota van de Raad van 25. 3. 1977, doc. R/716/77 FIN 151), waar het met betrekking tot artikel 27 heet: „De Raad en de Commissie komen overeen dat de in artikel 27 bedoelde maatregelen ter voorkoming van fraude en belastingontwijking of ter vereenvoudiging van de belastingheffing diverse vormen kunnen aannemen. Zij kunnen bijvoorbeeld bestaan in en schorsing van de belasting in één of meer stadia waarin, indien er belasting zou zijn geheven, de koper of de ontvanger toch tot volledige aftrek gerechtigd zouden zijn of in bepalingen die beogen een door de Lid-Staat als onte-

recht aangemerkte verlaging van de maatstaf van heffing te voorkomen."

Er bestaat voorts een fundamentele gelijkenis tussen de bepalingen die krachtens artikel 27, lid 1, na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn mogen worden ingevoerd en die welke krachtens artikel 27, lid 5, mogen worden gehandhaafd. Het is verbazend, hoezeer de houding van de Commissie met betrekking tot de minimumbelastinggrondslag ondanks deze gelijkenis verschilt; voor de Raad heeft zij immers geen gewag gemaakt van door België, Nederland en Duitsland in het kader van artikel 27, leden 1 en 2, getroffen afwijkende maatregelen van dezelfde aard.

Voorts werd het beginsel van een minimumbelastinggrondslag in de Tweede richtlijn (artikel 8, punt 12, van bijlage A) uitdrukkelijk erkend, en werd het door België gedurende de zeven jaar tussen de invoering van de BTW in België en de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn toegepast zonder enig bezwaar vanwege de Commissie.

Al aangenomen dat het evenredigheidsbeginsel in casu van toepassing is, dan verschilt de context niettemin geheel van artikel 36 EEG-Verdrag; het gaat hier immers niet om een uitzondering op een basisbeginsel van het EEG-Verdrag, doch enkel om een afwijkende maatregel gebaseerd op een onbestreden grond van openbare orde, te weten fraudebestrijding. Gelet op de omvang van de belastingfraude en het belang van de tegenmaatregelen, beantwoordt de bestreden Belgische maatregel in ieder geval aan het evenredigheidsvereiste. Het staat aan de Lid-Staat om op eigen gezag en geheel op eigen verantwoordelijkheid de volgens hem meest geschikte en doeltreffende maatregelen tegen fraude te treffen.

De Belgische Regering zet gedetailleerd uiteen, dat er in de automobielsector op grote schaal wordt gefraudeerd. Zij beschrijft de technieken waarmee de Belgische instanties reeds sinds het einde van de Tweede Wereldoorlog te maken hebben, zowel binnenslands als bij invoer.

De regeling waarbij BTW wordt geheven over de catalogusprijs, kan slechts doeltreffend functioneren ten aanzien van goederen waarvan de verkoop boekhoudkundig gemakkelijk te achterhalen is; daarom ook geldt die regeling enkel voor de autoverkoop en niet voor de verkoop van andere goederen, zoals huishoudelijke apparaten.

Tenslotte houdt de Belgische regering staande, dat zij de fraude tracht te bestrijden onder eerbiediging van de werkelijke prijs van een verrichting, terwijl onder de Belgische regeling de catalogusprijs in feite niets anders is dan de normale handelsprijs en derhalve de werkelijke prijs zo dicht mogelijk benadert. Van een starre regeling is in casu geen sprake; er kan zelfs rekening worden gehouden met verkoopcampagnes. Het door de Commissie aan de orde gestelde probleem bestaat dan ook niet.

b) Directiewagens

Met betrekking tot directiewagens betoogt de Belgische regering, dat de Belgische maatregelen ten opzichte van de door de Gemeenschap voorgestane regeling neerkomen op een vereenvoudiging, gekoppeld aan fraudebestrijding. Zij is het met de Commissie eens, dat de gemeenschapsbepalingen betreffende het verrichten van diensten voor deze wagens dichter bij de werkelijkheid staan dan die betreffende de verkoop. Dit

neemt evenwel niet weg, dat die bepalingen eerst kunnen worden toegepast, wanneer vooraf een aantal feitelijke gegevens in cijfers zijn uitgedrukt. Zulks kan alleen forfaitair en bij benadering geschieden, en dient gepaard te gaan met vereenvoudigingsmaatregelen. Bovendien levert de vaststelling van de werkelijk bedongen prijs moeilijkheden op wanneer het gaat om een directiewagen die minder dan zes maanden als zodanig is gebruikt. Op dit vlak dient men bijzonder beducht te zijn voor frauduleuze handelingen, nu daarbij aanzienlijke bedragen op het spel staan.

Volgens de Belgische regering wordt veeleer in schijn dan in werkelijkheid van de regels betreffende de belastinggrondslag afgeweken. De verplichte catalogusprijs bij verkoop behelst immers grosso modo de belastinggrondslag voor het gebruik als directiewagen en de verkoopprijs van de auto, zodat de Belgische regeling, via een eenmalige heffing bij de verkoop, uiteindelijk vrijwel tot hetzelfde resultaat leidt als de door de Gemeenschap gewilde dubbele heffing over het gebruik én over de verkoop. De Belgische regering verzet zich tegen het standpunt van de Commissie, dat de regeling geen maatregel ter vereenvoudiging van de BTW-heffing vormt, daar zij betrekking heeft op de belastinggrondslag; een dermate enge uitlegging van het begrip „heffing" als reikte het niet verder dan de „wijze van betaling", is geenszins gerechtvaardigd. Onder „heffing" moet worden verstaan al hetgeen zowel bij de vaststelling als de betaling van de belasting komt kijken, met name ook de bepaling van de belastinggrondslag.

In repliek verzet de *Commissie* zich tegen de stelling van de Belgische regering, dat het beroep niet-ontvankelijk is op grond dat zij — de Commissie — te laat zou hebben gereageerd. De in artikel 155 EEG-Verdrag voorziene procedure wegens niet-nakoming legt haar een verplichting op die onbeperkt is in de tijd. De Commissie was van oordeel, tegen eventuele inbreuken op de Zesde richtlijn niet te moeten optreden zolang de richtlijn nog niet in alle Lid-Staten was uitgevoerd.

Wat de gestelde onjuistheid in de conclusies van haar verzoekschrift betreft is de Commissie van mening, dat zij België volkomen terecht een inbreuk op artikel 11 en niet artikel 27, lid 5, heeft verweten; laatstgenoemde bepaling is veeleer een procedureregel.

De Commissie geeft toe, dat de in de drie stadia van de procedure wegens niet-nakoming aangevoerde middelen en gronden identiek dienen te zijn teneinde de betrokken Lid-Staat de mogelijkheid te bieden, verweer te voeren. Door voor het eerst in het verzoekschrift gewag te maken van het evenredigheidsbeginsel, heeft zij echter geen nieuwe grief of een nieuw middel aan de orde gesteld, doch enkel haar redenering in een ruimer perspectief gesteld.

Wat de zaak ten gronde betreft is de Commissie het ermee eens, dat belastingfraude moet worden bestreden. De keuze van de middelen die daartoe worden aangewend is evenwel niet vrij, doch dient in overeenstemming te zijn met de strekking van de Zesde richtlijn. Artikel 27, lid 5, legt de Lid-Staten dus niet enkel een formele verplichting tot kennisgeving op, maar legt impliciet ook beperkingen op aan de maatregelen die mogen worden gehandhaafd. De Lid-Staten dienen zich inzonderheid te houden aan de bepalingen die van wezenlijk belang zijn voor de beoogde harmonisatie, hetgeen met name het geval is voor de BTW-grondslag. Het staat aan de Commissie, de betrokken maatregelen aan voormelde bepalingen te toesten.

Zoals elke afwijkende maatregel, aldus de Commissie, dient ook de afwijkingsmogelijkheid van artikel 27, lid 5, eng te worden uitgelegd. Volgens de bewoordingen van deze bepaling dient het derhalve te gaan om „bijzondere" nationale

maatregelen, die tegen „bepaalde" vormen van fraude zijn gericht. Alle maatregelen van algemene strekking, die niet het oog hebben op bepaalde vormen van fraude doch stelselmatig tegen een economische praktijk zijn gericht, zijn derhalve uitgesloten. Anders dan de Belgische regering meent, kan zelfs de Raad zulke maatregelen niet toestaan. Een afwijking van artikel 11 bestaande in de vaststelling van een fictieve maatstaf van BTW-heffing, betekent een fundamentele aantasting van de richtlijn. In werkelijkheid leidt de Belgische regeling tot een stelselmatige verhoging van de belastinggrondslag. Daarmee beschikt de Belgische regering weliswaar over een zeer doeltreffend middel om elke vorm van belastingfraude of -ontduiking te voorkomen, maar daar staat tegenover, dat het middel volkomen onevenredig is aan het nagestreefde doel.

Wat de in het verweerschrift uiteengezette technische bijzonderheden betreft heeft de Commissie nog de volgende aanvullende opmerkingen:

a) Nieuwe en ingevoerde wagens

De Commissie geeft toe — zulks in overeenstemming met het door de Belgische regering aangehaalde proces-verbaal van de Raadsvergadering van 25 maart 1977 — dat maatregelen ter bestrijding van belastingfraude, waaronder maatregelen ter voorkoming van een te lage belastinggrondslag, verschillende vormen kunnen aannemen; het is evenwel niet toegestaan, elementen te belasten die uitdrukkelijk van belasting zijn uitgesloten, daar zulks juist tot een verhoogde heffing zou leiden.

Bij de toetsing van andere Belgische, Nederlandse en Duitse maatregelen aan artikel 27 heeft de Commissie steeds zonder onderscheid dezelfde criteria toegepast; zij verwijst daartoe naar bijlage IV bij haar repliek.

Bij verkoop van een nieuwe wagen met inruil van een gebruikte wordt slechts sporadisch gefraudeerd; zulks kan dan ook een met de Zesde richtlijn strijdige — want voor alle gevallen van verkoop en invoer van nieuwe wagens geldende — maatregel niet rechtvaardigen, te meer omdat aan de hand van de boekhouding een nauwkeurige controle kan worden verricht.

Met betrekking tot ingevoerde wagens is de Commissie van oordeel, dat de Belgische regeling niet is gericht op fraudebestrijding; zij is niet bedoeld om specifieke fraudegevallen op te sporen, maar om de Belgische staat een minimumbelastingopbrengst te verzekeren. Waar de Belgische regeling voorschrijft dat BTW wordt geheven over een ander dan het overeengekomen bedrag, doet zij afbreuk aan het beginsel van de contractvrijheid.

b) Directiewagens

De Commissie acht het onaanvaardbaar, dat het gebruik van een auto als directiewagen in geen enkel opzicht voor rekening van de onderneming komt en dat de koper van die auto de volledige BTW moet betalen. Dit komt neer op een dubbele schending van de Zesde richtlijn.

Bovendien komt het argument dat de betrokken maatregel is gericht op fraudebestrijding, voor het eerst ter sprake in het verweerschrift. Er bestaat een tegenspraak tussen dit argument en de in de schriftelijke kennisgeving aangevoerde rechtvaardiging.

De Commissie bestrijdt voorts, dat het bij de Belgische maatregelen om vereenvoudigingsmaatregelen gaat; naar gelang van hun ouderdom worden de wagens immers op drie verschillende manieren behandeld, hetgeen de regeling alleen maar ingewikkeld maakt.

Tenslotte beklemtoont de Commissie, dat het begrip „heffing" van artikel 27, lid 5, niet de gemeenschappelijke BTW-grondslag omvat, ook niet krachtens andere bepalingen van de richtlijn, die dui-

delijk onderscheiden tussen de heffing en de inning van belasting.

De *Belgische regering* herhaalt in dupliek, dat de Commissie de Belgische maatregelen binnen een „redelijke termijn" had dienen te onderzoeken, zulks overeenkomstig het arrest van het Hof van 11 december 1973 (zaak 120/73, Lorenz, Jurispr. 1973, blz. 1471). Niettegenstaande de opmerkingen van de Commissie over de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, heeft de Negende richtlijn van de Raad van 26 juni 1978 (PB L 194 van 1978, blz. 16) de in artikel 27, lid 5, voorziene termijn niet gewijzigd, zodat de Commissie België eerder kennis had kunnen — en moeten — geven van haar bezwaren. Met betrekking tot de voorbereidende werkzaamheden van de Zesde richtlijn refereert de Belgische regering aan artikel 12.C.2. van het door de Commissie ingediende voorstel, waaruit blijkt dat het niet uitgesloten werd geacht, „ter voorkoming van fraude of ter vereenvoudiging van de berekening en de heffing van de belasting voor bepaalde handelingen een forfaitaire of minimummaatstaf van heffing" in te voeren of te handhaven. Ofschoon de Raad deze tekst niet formeel heeft aangenomen, vindt men de gedachte ervan terug in de artikelen 24 en 27.

a) Nieuwe wagens

Ter zake van „oude" afwijkende maatregelen erkent de Belgische regering, dat deze — onder toezicht van het Hof — ter beoordeling van de Commissie staan. Gezien de specifieke opzet van dit artikel is die bevoegdheid evenwel aan beperkingen onderhevig; ondanks de verschillen tussen de procedure voor oude, in stand te houden maatregelen en die voor nieuwe, in te voeren maatregelen, kan die bevoegdheid alleen maar gelijk zijn aan die waarvan ter zake van nieuwe maatregelen uitdrukkelijk sprake is in artikel 27, lid 1, bepalende dat de Commissie de Raad bepaalde maatregelen kan voorstellen. Dientengevolge is de uit artikel 155 EEG-Verdrag voortvloeiende algemene bevoegdheid van de Commissie beperkt tot het onderzoek van de vraag, of is voldaan aan de voorwaarden voor handhaving of invoering van afwijkende maatregelen, dat wil zeggen of de betrokken maatregel zijn rechtvaardiging vindt in de bestrijding van belastingfraude en, zo ja, of de afwijking een bijzondere maatregel vormt. De Belgische regering betoogt aan de hand van tal van bijzonderheden, dat in casu aan die vereisten is voldaan. Afgezien van de klassieke vormen van belastingfraude hebben zich op het gebied van de BTW ook specifieke frauduleuze praktijken ontwikkeld. De Belgische tegenmaatregelen behouden echter hun bijzonder karakter doordat zij zijn toegespitst op één welbepaalde sector en slechts tegen één vorm van fraude zijn gericht. Artikel 27 heeft overigens slechts zin wanneer het de mogelijkheid schept om in een beperkt aantal sectoren systematisch en doeltreffend tewerk te gaan teneinde bepaalde vormen van fraude aan het licht te brengen.

De Belgische regering verwijst tevens naar de — met instemming van de Commissie en de Raad — getroffen maatregel in de sector onroerend goed, die een uitstekend voorbeeld is van de manier waarop BTW-fraude moet worden bestreden.

De Belgische regering is van oordeel, dat de Gemeenschap thans evenals de Lid-Staten belang heeft bij een doeltreffende belastingheffing, al was het maar om indirect te verzekeren dat haar eigen inkomsten niet worden aangetast door fraude in de Lid-Staten. Voorts behelst de richtlijn verschillende andere verstrekkende afwijkingsmogelijkheden, die alle de draagwijdte van de harmonisatie beperken: het gaat hier met name om artikel 4, lid 3, artikel 11.B.2, artikel 13.A.

sub m) en n), artikel 13.B. sub d). 6, artikel 13.C, en artikel 20, lid 4.

Waar in artikel 11 aan de werkelijke prijs wordt gerefereerd, is zulks tegen een nederwaartse evolutie van die prijs gericht; aan een opwaartse tendens zijn daarentegen minder bezwaren verbonden. Tijdens de besprekingen in de Raad hebben de vertegenwoordigers van de Belgische regering nooit verheeld, dat zij voornemens waren een minimale belastinggrondslag te handhaven.

b) Directiewagens

Het gebruik van een wagen als directiewagen is bij verkoop van die wagen zo moeilijk in cijfers te waarderen, dat de daaruit voortvloeiende verwikkelingen en risico's slechts kunnen worden voorkomen door bij verkoop van de catalogusprijs uit te gaan.

IV — Mondelinge behandeling

Ter terechtzitting van 22 november 1983 zijn mondelinge opmerkingen gemaakt door de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur D. Gilmour als gemachtigde, en door de Belgische regering, vertegenwoordigd door R. Hoebaer en F. J. Wauters als gemachtigden.

De Commissie en verweerder hebben op verzoek van de president van het Hof verklaard, dat ingevolge verordening nr. 1224/80/EEG van de Raad (PB L 134 van 1980, blz. 1) de belastinggrondslag bij invoer in beginsel de factuurwaarde kan zijn en, subsidiair, een bedrag dat nagenoeg gelijk is aan de normale waarde in het land van uitvoer.

De advocaat-generaal heeft ter terechtzitting van 24 januari 1984 conclusie genomen.

In rechte

1 Bij verzoekschrift neergelegd ter griffie van het Hof op 20 december 1982 heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen krachtens artikel 169 EEG-Verdrag beroep ingesteld strekkende tot vaststelling dat het Koninkrijk België, door ter zake van de belastinggrondslag van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW) over nieuwe, hetzij binnenslands geleverde hetzij ingevoerde personenauto's, alsmede over zogeheten „directiewagens" een bijzondere regeling te handhaven die in strijd is met artikel 11 van de Zesde richtlijn (nr. 77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145 van 1977, blz. 1), de krachtens het EEG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

2 Die bijzondere regeling is grotendeels neergelegd in koninklijk besluit nr. 17 van 20 juli 1970 (Belgisch Staatsblad van 31 juli 1970) en in de omzend-

brieven nrs. 4 van 12 januari 1971 en 74 van 11 juli 1972, beide vastgesteld krachtens artikel 35 van het Belgische BTW-wetboek, en is voor het overige gebaseerd op diverse andere bepalingen van bedoeld wetboek.

3 Voor nieuwe wagens voorziet artikel 1 van koninklijk besluit nr. 17 in de vaststelling van een minimummaatstaf van heffing van BTW voor personenauto's die binnenlands aan gebruikers worden geleverd of die door gebruikers worden ingevoerd; die maatstaf mag volgens artikel 2 van voornoemd besluit niet lager zijn dan de catalogusprijs die geldt op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt.

4 Voor zogeheten „directiewagens", dat wil zeggen wagens die de constructeurs of de handelaars voor eigen gebruik bestemmen of aan zichzelf leveren, voorzien de omzendbrieven nrs. 4 en 74 in een facultatieve bijzondere regeling, die naar gelang van de duur van het gebruik als directiewagen het BTW-regime differentieert als volgt:

— Wanneer de nieuwe, als directiewagen gebruikte personenauto wordt verkocht binnen zes maanden nadat hij in gebruik is genomen, is voor het gebruik als directiewagen geen belasting verschuldigd; krachtens artikel 2, paragraaf 3, van koninklijk besluit nr. 17 wordt de als directiewagen gebruikte personenauto op het tijdstip van verkoop evenwel als nieuw aangemerkt en geldt voor de berekening van de op dat tijdstip verschuldigde BTW de voor een nieuw voertuig geldende catalogusprijs als maatstaf van heffing.

— Wanneer de nieuwe, als directiewagen gebruikte personenauto meer dan zes en minder dan achttien maanden nadat hij in gebruik is genomen wordt verkocht, is de maatstaf van heffing van de voor het gebruik als directiewagen verschuldigde BTW gelijk aan het verschil tussen de ten tijde van de verkoop geldende catalogusprijs en de werkelijke verkoopprijs. Voor de verkoop van de auto geldt de belastingregeling voor tweedehands personenauto's.

— Wanneer de nieuwe, als directiewagen gebruikte personenauto niet wordt verkocht binnen achttien maanden nadat hij in gebruik is genomen, wordt BTW geheven volgens de normale regels neergelegd in artikel 12, paragraaf 1, van het BTW-Wetboek; in dat geval wordt de voor het gebruik als directiewagen verschuldigde BTW berekend op basis van de aankoopprijs of de kostprijs van de desbetreffende nieuwe personenauto.

5 Krachtens artikel 2, paragraaf 3, van koninklijk besluit nr. 17 worden als nieuw aangemerkt binnenslands gebouwde personenauto's „die er voor het eerst aan een gebruiker worden geleverd, ook al zijn ze voordien gedurende ten hoogste zes maanden gebruikt door de constructeur of door een in België gevestigde handelaar in personenauto's", alsook ingevoerde personenauto's, „wanneer niet bewezen is dat ze gedurende ten minste zes maanden zijn gebruikt vóór het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt".

6 Luidens artikel 2, paragraaf 2, van koninklijk besluit nr. 17 is de catalogusprijs de prijs die door de constructeur dan wel — indien de constructeur in het buitenland gevestigd is — door de mandataris die daartoe gemachtigd is, vrij wordt bepaald voor de verkoop aan de gebruiker van nieuwe personenauto's van een zelfde type, met de uitrusting en het toebehoren ervan.

7 Krachtens artikel 4 van voormeld besluit moeten de catalogusprijs alsook alle wijzigingen van die prijs ter kennis van de directeur-generaal van de bevoegde administratie worden gebracht.

8 Bij brief van 23 december 1977 stelde de Belgische regering de Commissie krachtens artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn binnen de aldaar gestelde termijn in kennis van voormelde bepalingen, als bijzondere en reeds vóór de inwerkingtreding van bedoelde richtlijn bestaande maatregelen.

9 De Commissie maakte haar bezwaren tegen bovenbedoelde Belgische regeling voor het eerst kenbaar in een brief van 21 november 1979 en leidde tegen het Koninkrijk België bij brief van 20 maart 1981 de in artikel 169 EEG-Verdrag voorziene procedure wegens niet-nakoming in, die tot het onderhavige beroep heeft geleid.

De ontvankelijkheid

10 De Belgische regering heeft om te beginnen drie middelen van niet-ontvankelijkheid tegen het beroep aangevoerd.

11 In de eerste plaats zou de Commissie te laat op de kennisgeving van de Belgische regeling hebben gereageerd; dit zou tot rechtsonderzekerheid hebben geleid en de rechtmatige belangen van België hebben geschaad. Nu artikel

27, lid 5, van de Zesde richtlijn niet uitdrukkelijk voorziet in een termijn om eventuele bezwaren kenbaar te maken, zou de Commissie gehouden zijn, een redelijke termijn in acht te nemen, evenals in het kader van de procedures voorzien in artikel 27, leden 3 en 4, en artikel 93, lid 3, EEG-Verdrag. De Belgische regering verwijst daartoe naar het arrest van het Hof van 11 december 1973 (zaak 120/73, Lorenz, Jurispr. 1973, blz. 1471).

12 Dit middel kan niet slagen. De in artikel 27, leden 3 en 4, van de Zesde richtlijn gestelde termijn en die welke voortvloeit uit de uitlegging door het Hof van artikel 93 EEG-Verdrag hebben betrekking op zeer specifieke situaties; in eerstbedoeld geval gaat het om de behandeling van een verzoek om te mogen afwijken van de bepalingen van de Zesde richtlijn, in het tweede geval betreft het een procedure die ten dele uitdrukkelijk afwijkt van die voorzien in artikel 169 EEG-Verdrag. Bij gebreke van zulk een afwijkende voorziening voor maatregelen die krachtens artikel 27, lid 5, van de richtlijn mogen worden gehandhaafd, dient artikel 169 EEG-Verdrag toepassing te vinden; daarbij hoeft de Commissie niet een bepaalde termijn in acht te nemen. De Commissie heeft verklaard dat zij in casu, met gebruikmaking van de haar door artikel 169 EEG-Verdrag toegekende beoordelingsbevoegdheid, van oordeel was, met het onderzoek naar de toelaatbaarheid van de bestreden Belgische maatregelen te moeten wachten totdat de richlijn in alle Lid-Staten in werking was getreden. Daarmee heeft zij die beoordelingsvrijheid niet aangewend op een wijze die in strijd is met het Verdrag.

13 In de tweede plaats betoogt de Belgische regering, dat de Commissie haar beroep ten onrechte op artikel 11 van de Zesde richtlijn heeft gebaseerd, aangezien het geding in werkelijkheid betrekking heeft op de verenigbaarheid van de Belgische regeling met artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn en de Commissie deze bepaling in de conclusie van haar verzoekschrift als voorwerp van het geding had dienen aan te merken.

14 Ook dit middel moet worden verworpen. In de op 20 maart 1981 ter kennis van de Belgische regering gebrachte ingebrekestelling in de zin van artikel 169 en nadien in het met redenen omkleed advies gaf de Commissie duidelijk te kennen, dat de Belgische maatregelen haars inziens strijdig waren met artikel 11 van de richtlijn, aangezien zij (de Commissie) niet kon instemmen

met het beroep op artikel 27, lid 5, van de richtlijn. Mitsdien kan de Belgische regering zich in de werkelijke strekking van het geding niet hebben vergist.

15 De Belgische regering betoogt tenslotte, dat de middelen die de Commissie in de administratieve procedure tegen de Belgische regeling voor nieuwe auto's heeft aangevoerd, niet de vereiste overeenstemming vertonen met die welke zij thans voor het Hof aanvoert; het evenredigheidsbeginsel zou pas in het verzoekschrift voor het eerst ter sprake zijn gebracht.

16 Dit middel gaat voorbij aan de juridische strekking van het betoog van de Commissie. In haar verzoekschrift betoogt deze, dat de in artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn voorziene mogelijkheid, gelijk iedere andere soortgelijke bepaling, aan het evenredigheidsbeginsel is onderworpen, en dat de Belgische maatregelen kennelijk onevenredig zijn aan het gerezen probleem. Dit middel vormt een exacte weergave van de door de Commissie tijdens de administratieve procedure standvastig verdedigde redenering, dat artikel 27, lid 5, niet de draagwijdte heeft die de Belgische regering daaraan toeschrijft en niet geldt voor nationale maatregelen die zo algemeen zijn als de onderhavige.

17 Nu deze middelen moeten worden verworpen, dient thans de zaak ten gronde te worden onderzocht.

Ten gronde

18 Tot staving van haar beroep betoogt de Commissie dat het Koninkrijk België, door ter zake van de belastinggrondslag van de BTW over nieuwe, hetzij binnenslands geleverde hetzij in België ingevoerde personenauto's, alsmede over zogeheten „directiewagens" een bijzondere regeling te handhaven, inbreuk heeft gemaakt op artikel 11 van de Zesde richtlijn.

19 Tussen partijen staat vast, dat de betrokken Belgische regeling afwijkt van artikel 11 van de Zesde richtlijn, waarin de maatstaf van heffing is geregeld. Voor goederenleveringen en het verrichten van diensten in het binnenland bestaat deze hoofdzakelijk uit de verkregen of de te verkrijgen tegenprestatie, waarbij rekening wordt gehouden met onder meer aan de koper of de ontvanger toegekende prijskortingen en -rabatten die zijn verkregen op het

tijdstip waarop de handeling wordt verricht. Bij invoer van goederen is de maatstaf van heffing de prijs die is of moet worden betaald door de importeur of, indien bedoelde prijs niet de enige tegenprestatie voor het ingevoerde goed vormt, de normale waarde of ook nog, naar keuze van de Lid-Staten, de douanewaarde zoals voortvloeiend uit de gemeenschapsregeling.

20 Het geding heeft betrekking op de vraag, of de Belgische regeling een „bijzondere afwijkende maatregel" in de zin van artikel 27, leden 1 en 5, van de Zesde richtlijn vormt er uit dien hoofde mag afwijken van artikel 11.

21 Artikel 27, lid 5, luidt als volgt:

„De Lid-Staten die op 1 januari 1977 bijzondere maatregelen als bedoeld in lid 1 toepasten, mogen deze handhaven op voorwaarde dat zij de Commissie vóór 1 januari 1978 van de maatregelen in kennis stellen en onder het voorbehoud dat die maatregelen, wanneer zij ten doel hebben de belastingheffing te vereenvoudigen, voldoen aan de in lid 1 omschreven voorwaarde."

Artikel 27, lid 1, waaraan in lid 5 wordt gerefereerd, bepaalt:

„De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke Lid-Staat machtigen, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik."

22 Volgens de Commissie vallen de onderhavige nationale maatregelen niet onder artikel 27, lid 5, omdat zij te algemeen zijn; met name voor nieuwe personenauto's stellen zij in de betrokken marktsector de in artikel 11 neergelegde regeling vrijwel geheel buiten werking, zodat zij onevenredig zijn aan het beoogde doel. Immers ook bij toepassing van artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn dienen de Lid-Staten zich te houden aan de wezenlijke beginselen en de opzet van de richtlijn en aan de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht, zoals het evenredigheidsbeginsel.

23 Voorts verwerpt de Commissie het argument, dat de betrokken bepalingen hun rechtvaardiging vinden in het streven, belastingfraude of -ontwijking te voorkomen, en dat zij daadwerkelijk maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing vormen. In ieder geval, aldus de Commissie, kunnen die doelstellingen worden bereikt met voor de meeste belastingplichtigen minder bezwarende maatregelen, zoals controles waarbij het aantal nieuwe dan wel tweedehands auto's die een handelaar in voorraad heeft, wordt vergeleken met zijn verkoopcijfers.

24 Volgens de Belgische regering is de afwijking van artikel 11 gebaseerd op artikel 27, lid 5, en derhalve geoorloofd. Zij betoogt dat, voor zover de afwijkingen betrekking hebben op vereenvoudiging van de belastingheffing, zij dienen te beantwoorden aan het in artikel 27, lid 1, gestelde vereiste, dat zij geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik. Voor nationale maatregelen ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking zou de richtlijn daarentegen geen beperkende criteria bevatten; mitsdien zou hier van de richtlijn in haar geheel mogen worden afgeweken, dus ook van de in artikel 11 geregelde maatstaf van heffing, zonder dat een beroep kan worden gedaan op het evenredigheidsbeginsel of enige andere bijzondere voorwaarde.

25 Volgens de Belgische regering voldoet de bestreden regeling evenwel aan het evenredigheidsvereiste, aangezien in de automobielsector op grote schaal wordt gefraudeerd. De fraude zou onder meer bestaan in valse aangifte door de verkoper van de prijs van nieuwe wagens, inzonderheid wanneer een inruilwagen wordt overgenomen, en in aftrek van door de koper nooit betaalde voorbelasting. Zij zou in aanzienlijke mate bijdragen tot het begrotingstekort en de mededinging vervalsen.

26 Voorts refereert de Belgische regering aan een verklaring in het proces-verbaal van de Raadsvergadering waarop de Zesde richtlijn werd vastgesteld, waarin een bepaling die voorziet in toepassing van een minimumbelastinggrondslag uitdrukkelijk wordt aangemerkt als een afwijkende maatregel die krachtens artikel 27, lid 5, mag worden gehandhaafd. Die verklaring luidt als volgt:

„De Raad en de Commissie komen overeen dat de in artikel 27 bedoelde maatregelen ter voorkoming van fraude en belastingontwijking of ter vereenvoudiging van de belastingheffing diverse vormen kunnen aannemen. Zij kunnen bijvoorbeeld bestaan in een schorsing van de belasting in één of meer

stadia waarin, indien er belasting zou zijn geheven, de koper of de ontvanger toch tot volledige aftrek gerechtigd zouden zijn of in bepalingen die beogen een door de Lid-Staat als onterecht aangemerkte verlaging van de maatstaf van heffing te voorkomen."

Maatregelen ter voorkoming van bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking ter zake van zowel nieuwe als directiewagens

27 Er zij vooraf op gewezen, dat de Belgische regeling betreffende de belastinggrondslag voor nieuwe en zogeheten directiewagens dateert van vóór de harmonisatie van de nationale bepalingen ter zake bij wege van de Zesde richtlijn. In deze regeling kon derhalve geen rekening worden gehouden met de beginselen van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

28 Voor de handhaving van dergelijke maatregelen voorziet artikel 27, lid 5, in de procedurele verplichting van de Lid-Staten, de Commissie van die maatregelen in kennis te stellen; deze verplichting heeft het Koninkrijk België naar behoren vervuld.

29 De meegedeelde maatregelen moeten van dien aard zijn, dat zij belastingfraude of -ontwijking voorkomen, doch mogen in beginsel slechts afwijken van de in artikel 11 vastgestelde belastinggrondslag, voor zover zulks strikt noodzakelijk is ter bereiking van het doel.

30 Niet betwist is, dat de Belgische regering op goede gronden mocht aannemen dat er in de automobielsector een reëel gevaar voor belastingontwijking of -fraude bestaat, waarin maatregelen als die welke krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn mogen worden gehandhaafd, hun rechtvaardiging vinden. Het is niet uitgesloten dat zulke maatregelen 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.

31 De Belgische regeling, die voor alle nieuwe wagens uitgaat van de aan de Belgische overheid meegedeelde catalogusprijs, wijzigt de belastinggrondslag evenwel dermate ingrijpend en algemeen, dat niet kan worden gezegd dat zij

zich bepaalt tot de afwijkingen die ter voorkoming van het ontwijkings- of fraudegevaar noodzakelijk zijn. Zo staat met name niet vast, dat het ter verwezenlijking van het beoogde doel noodzakelijk is, de belastbare grondslag vast te stellen op basis van de Belgische catalogusprijs of alle prijskortingen en -rabatten zo volstrekt buiten beschouwing te laten als thans het geval is.

32 Dit heeft tot gevolg dat de bestreden maatregelen onevenredig zijn met het beoogde doel, doordat zij algemeen en systematisch afwijken van de regels van artikel 11 in zoverre zij betrekking hebben op de verkoop en de invoer van alle nieuwe personenauto's, zowel die welke rechtstreeks van de fabriek komen als die welke reeds gedurende minder dan zes maanden zijn gebruikt.

33 Met betrekking tot het argument van de Belgische regering dat de toepassing van een minimummaatstaf van heffing gedekt is door een verklaring in het proces-verbaal van de Raad, kan worden volstaan met de vaststelling, dat deze verklaring geen bijzonderheid bevat die de opvatting van de Belgische regering zou kunnen staven.

34 Dienvolgens moet worden vastgesteld dat het Koninkrijk België, door als bijzondere, van artikel 11 van de Zesde richtlijn afwijkende maatregel de catalogusprijs te handhaven als minimummaatstaf van heffing van de BTW op nieuwe, binnenslands geleverde dan wel ingevoerde personenauto's, zonder dat is voldaan aan de voorwaarden van artikel 27, lid 5, van deze richtlijn, de krachtens het EEG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Maatregelen ter vereenvoudiging van de BTW-inning voor directiewagens

35 Voor zover de betrokken maatregelen de catalogusprijs eveneens als maatstaf van heffing hanteren ter zake van de verkoop van directiewagens binnen zes maanden vanaf de ingebruikneming, komt het niet gerechtvaardigd voor om vanuit het oogpunt van vereenvoudiging van de belastingheffing tot een andere beoordeling te komen. Wat de Belgische belastingregeling betreft ter zake van het gebruik van directiewagens die door de belastingplichtige voor privé-doeleinden worden bestemd, heeft de Commissie rechtens niet genoegzaam aangetoond dat deze regeling een echte vereenvoudigingsmaatregel is en zeker wel een noemenswaardige invloed heeft op het BTW-bedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik.

Kosten

36 Ingevolge artikel 69, paragraaf 2, van het Reglement voor de procesvoering moet de in het ongelijk gestelde partij in de kosten worden verwezen. Aangezien het Koninkrijk België op de voornaamste punten in het ongelijk is gesteld, dient het te worden verwezen in de kosten.

HET HOF VAN JUSTITIE,

rechtdoende, verklaart:

1. **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.**

2. **Het beroep wordt voor het overige verworpen.**

3. **Het Koninkrijk België wordt verwezen in de kosten van de procedure.**

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

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 10 april 1984.

De griffier

P. Heim

De president

J. Mertens de Wilmars