CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL G. COSMAS
van 11 mei 2000 *

I — Inleiding

1. In de onderhavige zaak verzoekt de Rechtbank van eerste aanleg te Luik (België) het Hof om een prejudiciële beslissing over de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") die ondernemingen voor internationaal luchtvervoer van personen genieten, en het ontbreken van deze vrijstelling voor ondernemingen die personenvervoer per touringcar verrichten. Hierbij gaat het vooral om de vraag in hoeverre de belastingheffing van laatstgenoemde ondernemingen indruist tegen het beginsel van gelijke behandeling en in hoeverre de vrijstelling een door artikel 92 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 87 EG) verboden overheidssteun ten gunste van luchtvervoersondernemingen oplevert.

II — Rechtskader

A — *Communautair rechtskader*

2. Met het doel, „een ten opzichte van de mededinging neutrale belastingheffing te waarborgen", onderwerpt de Zesde richtlijn 77/388/EEG [1] (hierna: „Zesde richtlijn") alle belastbare handelingen aan BTW die niet zijn vrijgesteld uit hoofde van een andere bepaling van deze richtlijn. [2] Overeenkomstig artikel 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn zijn aan BTW onderworpen de leveringen van goederen en de diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. De voorziene BTW-vrijstellingen (artikelen 13 en volgende van de Zesde richtlijn) vormen afwijkingen van deze algemene regel. [3] De aan de richtlijn ten grondslag liggende beginselen van algemeenheid en neutraliteit van de belasting vormen in feite de sleutelbegrippen bij de uitlegging van de afwijkingsbepalingen. [4]

3. Artikel 28 in titel XVI van de Zesde richtlijn bevat overgangsbepalingen op grond waarvan de lidstaten vrijstellingen mogen handhaven, met als uiteindelijk doel

* Oorspronkelijke taal: Grieks.

1 — Richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

2 — Zie arrest van 8 juli 1986, Kerrutt (73/85, Jurispr. blz. 2219, punten 14 en 17).

3 — Aangezien zij uitzonderingen op de algemene regel vormen, dienen deze afwijkingen strikt te worden geïnterpreteerd. Zie met name arresten van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 13), en van 11 augustus 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Jurispr. blz. I-2341, punt 19).

4 — Zie punt 5 van de conclusie van advocaat-generaal Tesauro bij het arrest Commissie/Spanje (arrest van 17 oktober 1991, C-35/90, Jurispr. blz. I-5073).

hun afschaffing.[5] Zo bepaalt artikel 28, lid 3, sub b, dat de lidstaten gedurende de in lid 4 genoemde overgangsperiode de in bijlage F genoemde handelingen kunnen „blijven vrijstellen onder de in de lidstaat vigerende voorwaarden". Met andere woorden, deze bepaling staat de handhaving van een van vóór de Zesde richtlijn daterende regeling toe, zo de lidstaten zulks wensen.[6]

4. Artikel 28, lid 4, van de Zesde richtlijn luidt: „De overgangsperiode duurt aanvankelijk vijf jaar, te rekenen vanaf 1 januari 1978. Uiterlijk zes maanden voor het einde van deze periode, en nadien voor zover nodig, beziet de Raad, aan de hand van een verslag van de Commissie, de toestand met betrekking tot de afwijkingen, zoals bedoeld in lid 3 opnieuw, en beslist hij, met eenparigheid van stemmen, op voorstel van de Commissie over de eventuele intrekking van deze afwijkingen of van een gedeelte daarvan."

5. Voorts vermeldt bijlage F van de Zesde richtlijn, die zoals de titel ervan al aangeeft de lijst bevat van de in artikel 28, lid 3, sub b, bedoelde handelingen, onder punt 17 „Personenvervoer": „Vervoer van goederen, zoals bagage en personenauto's die door reizigers worden meegevoerd en diensten die samenhangen met het vervoer van personen, zijn alleen vrijgesteld voor zover het vervoer van deze personen is vrijgesteld."[7]

B — *Nationaal recht*

6. In België is aan de Zesde richtlijn uitvoering gegeven met het Wetboek van de BTW (hierna: „BTW-Wetboek").

7. Artikel 1, 1°, van Koninklijk Besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bepaalt dat de BTW wordt geheven tegen het tarief van 6 % voor de goederen en diensten aangewezen in tabel A van de bijlage bij dit besluit.

5 — Artikel 28 van de Zesde richtlijn is herhaaldelijk geïnterpreteerd door het Hof, dat daarbij duidelijk heeft vastgesteld dat het aflopen van de in lid 4 genoemde termijn op zichzelf nog geen einde maakt aan de mogelijkheid om bestaande vrijstellingen te handhaven. Zie, bijvoorbeeld, arresten Commissie/Spanje, aangehaald in voetnoot 4, punt 9, van 27 oktober 1992, Commissie/Duitsland (C-74/91, Jurispr. blz. I-5437, punt 3), en van 23 mei 1996, Commissie/Griekenland (C-331/94, Jurispr. blz. I-2675, punt 14).

6 — Zie arrest van 11 november 1997, Eurotunnel e.a. (C-408/95, Jurispr. blz. I-6315, punt 57).

7 — Op 5 november 1992 heeft de Commissie aan de Raad een voorstel voorgelegd tot wijziging van het BTW-stelsel inzake personenvervoer [COM(92) 416 def., PB C 307, blz. 11] dat niet tot resultaat heeft geleid en uiteindelijk, aangezien de Raad geen besluit nam, werd ingetrokken omdat het, zoals de Commissie zelf opmerkt, niet langer actueel was (PB C 2 van 4 januari 1997, blz. 2).

8. Rubriek XXV, getiteld „Vervoer", van tabel A vermeldt:

„Personenvervoer, alsmede vervoer van niet geregistreerde bagage en van dieren welke de reizigers vergezellen."

9. Artikel 41, lid 1, 1°, van het BTW-Wetboek bepaalt dat van de BTW zijn vrijgesteld het zeevervoer van personen; het internationale luchtvervoer van personen; het vervoer van door reizigers begeleide bagage en auto's bij hier onder 1° genoemd vervoer.

III — De feiten

10. De naamloze vennootschap Idéal tourisme (hierna: „Idéal tourisme"), gevestigd te Luik, verzoekster in het hoofdgeding, is actief in de sector internationaal personenvervoer per touringcar.

11. In een op 11 juli 1997 aan de Belgische belastingautoriteiten gezonden brief heeft Idéal tourisme, onder verwijzing naar haar (maandelijkse) BTW-aangifte voor juni 1997, zich op het standpunt gesteld dat het door haar in België verrichte gedeelte van het internationale personenvervoer per touringcar onderworpen is aan het nultarief.

12. In deze brief stelt Idéal tourisme dat de Belgische regeling, volgens welke het in België verrichte gedeelte van het personenvervoer per touringcar onderworpen is aan een BTW-tarief van 6 % [8], terwijl het luchtvervoer van personen is vrijgesteld van BTW, leidt tot een discriminatie, wat de BTW betreft, tussen touringcarbedrijven en luchtvaartmaatschappijen, die indruist tegen het algemene beginsel van gelijke behandeling. Bovendien dient een BTW-stelsel dat de sector van het luchtvervoer van personen bevoordeelt volgens Idéal tourisme te worden beschouwd als een met de gemeenschappelijke markt onverenigbare steunmaatregel in de zin van de artikelen 92 en volgende EG-Verdrag.

13. Op 10 oktober 1997 zond het BTW-kantoor te Luik Idéal tourisme een staat van BTW-herziening waarbij haar 554 845 BEF aan BTW en 55 000 BEF als boete in rekening werd gebracht.

14. Bij brief van 27 oktober 1997 heeft Idéal tourisme het BTW-kantoor te Luik

8 — Het gedeelte van het traject dat door andere landen van de Europese Unie voert, is onderworpen aan het in het betrokken land geldende BTW-tarief.

toestemming gegeven de bedragen af te schrijven van haar BTW-rekening, waarbij zij echter aangaf niet akkoord te gaan met deze herziening en voornoemd kantoor aanmaande de geheven bedragen te restitueren.

15. Aangezien de belastingdienst hieraan geen gevolg gaf, heeft Idéal tourisme op 16 januari 1998 tegen deze weigering beroep ingesteld.

16. Op 26 januari 1998 heeft het BTW-kantoor aan Idéal tourisme laten weten dat de litigieuze bedragen waren gerestitueerd.

17. Op 18 februari 1998 is voor dezelfde bedragen tegen Idéal tourisme een dwangbevel afgegeven.

18. Op 22 april 1998 is Idéal tourisme, onder aanvoering van dezelfde gronden als voor haar in januari 1998 ingediende eis tot restitutie, tegen dit dwangbevel opgekomen.

19. Idéal tourisme voert twee gemeenschapsrechtelijke argumenten aan, namelijk schending van het gelijkheidsbeginsel en schending van de bepalingen van het EG-Verdrag inzake staatssteun.

IV — De prejudiciële vragen

20. Teneinde het aan hem voorgelegde geschil te kunnen beslechten, heeft de nationale rechter het Hof de volgende twee prejudiciële vragen gesteld:

„1) Mogen de lidstaten ingevolge richtlijn 77/388/EEG van de Raad, met name de artikelen 12, lid 3, en 28, lid 3, sub b, ten nadele van ondernemingen die personenvervoer per touringcar verrichten, een discriminatie invoeren die indruist tegen het beginsel van gelijke behandeling en het discriminatieverbod van het gemeenschapsrecht?

2) Kan een BTW-stelsel als het onderhavige, dat een bepaalde sector van de economie bevoordeelt, als een steunmaatregel in de zin van artikel 92 EG-Verdrag worden aangemerkt, ook

indien het niet uitsluitend de nationale industrie beschermt?"

V — Beantwoording van de prejudiciële vragen

A — *De ontvankelijkheid van de prejudiciële vragen*

21. De Belgische regering betwijfelt of het hoofdgeding wel een reëel geschil betreft. Volgens haar zouden de vragen die Idéal tourisme de verwijzende rechter in overweging heeft gegeven aan het Hof te stellen, weliswaar niet louter hypothetisch zijn, maar toch enkel bedoeld om een resultaat te verkrijgen dat nog niet langs wetgevende weg kon worden bereikt. [9]

22. Idéal tourisme betoogt dat het hoofdgeding geenszins kunstmatig is. Het is immers evident dat partijen het op een aantal belangrijke punten oneens zijn, terwijl uit de stukken duidelijk blijkt dat het besluit om het Hof een prejudiciële vraag te stellen niet berust op een afspraak tussen Idéal tourisme en de Belgische Staat.

23. Ten slotte is het standpunt van Idéal tourisme volgens de nationale rechter verdedigbaar en is er geen aanleiding te veronderstellen dat zij het hele geschil heeft geconstrueerd om het Hof allerlei vragen te kunnen voorleggen, die wat betreft hun opportuniteit en formulering ter beoordeling staan van de nationale rechter.

24. Uit de verwijzingbeslissing blijkt duidelijk dat Idéal tourisme met het door haar ingestelde beroep restitutie van het betaalde BTW-bedrag wil verkrijgen en dus vrijstelling van BTW voor zichzelf.

25. Met betrekking tot de eerste prejudiciële vraag ben ik van mening dat de door de nationale rechter verstrekte informatie en met name de motivering van de verwijzingsbeschikking [10] punten bevat die uitlegging van het gemeenschapsrecht behoeven.

9 — Verder vraagt de Belgische regering zich af of het Hof zich binnen het kader van een prejudiciële vraag die sterk afhankelijk is van de feitelijke en juridische omstandigheden van het hoofdgeding, wel kan uitspreken over een interpretatie van bepaalde gemeenschapsrechtelijke bepalingen die tot gevolg zou hebben dat de bevoegdheid van de gemeenschapswetgever op dit terrein zou worden beperkt, zoniet uitgesloten.

10 — Zie, met name, arrest van 20 maart 1986, Tissier (35/85, Jurispr. blz. 1207, punt 9), en van 1 april 1993, Hewlett Packard France (C-250/91, Jurispr. blz. I-1819, punt 9).

Beantwoording van de gestelde uitleggingsvragen is objectief noodzakelijk voor de oplossing van het bij de nationale rechter aanhangige geschil. [11]

26. Naar mijn mening behoeft de tweede vraag, gezien het voorwerp van het aan de nationale rechter voorgelegde geding, evenwel niet te worden beantwoord. Idéal tourisme wenst immers restitutie van het door haar betaalde BTW-bedrag en niet een bevel aan de Belgische belastingdienst tot staking van het verlenen van steun, in de vorm van BTW-vrijstellingen, aan luchtvaartmaatschappijen, dan wel een bevel aan de bevoordeelde luchtvaartmaatschappijen om de betwiste, in strijd met artikel 93, lid 3, EG-Verdrag (thans artikel 88, lid 3, EG) toegekende steun aan de fiscus terug te betalen. In dat geval zou het stellen van deze vraag wel gerechtvaardigd en het antwoord van het Hof wel zinvol zijn geweest voor de beslechting van het geschil. [12] Ik kom tot deze conclusie zonder te hoeven onderzoeken of de BTW-vrijstelling voor luchtvaartmaatschappijen wel of niet als staatssteun dient te worden aangemerkt, aangezien dit punt, zoals gezegd, niet aan de orde is.

27. Bijgevolg zou beantwoording door het Hof van de tweede vraag van de nationale rechter een duidelijke ommezwaai ten opzichte van zijn rechtspraak tot dusver impliceren, aangezien daarmee ook die prejudiciële vragen ontvankelijk verklaard — en beantwoord — zouden worden die, zoals ik hiervóór reeds uiteenzette, geen verband houden met de oplossing van het aanhangige geschil, maar die zijn opgekomen *in de loop van* een (aanhangige) zaak en een vraagstuk betroffen dat in de doctrine of de rechtspraktijk meer of minder omstreden is en waarvan de oplossing in geen geval bijdraagt aan de beslechting van het aanhangige geschil.

11 — In feite heeft het Hof meermalen beklemtoond [zie, met name arrest van 16 december 1981, Foglia (244/80, Jurispr. blz. 3045, punten 18-21)] dat artikel 177 van het EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) het Hof niet opdraagt rechtsgeleerde adviezen over algemene of hypothetische vraagstukken te formuleren, maar bij te dragen aan een goede rechtsbedeling in de lidstaten. Aldus onderzoekt het Hof, zich baserend op het gegeven (feitelijk en juridisch) kader en op de analyse van de aan de nationale rechter in het kader van het hoofdgeding voorgelegde vragen, of er een werkelijke behoefte bestaat aan een interpretatie van bepalingen van gemeenschapsrecht en of de gevraagde interpretatie bijdraagt aan de oplossing van het voor de nationale rechter aanhangige geschil, of dat de genoemde vragen in het kader van een door partijen opgezet geschil zijn opgeworpen om een uitspraak van het Hof uit te lokken over bepaalde vragen van gemeenschapsrecht, die niet noodzakelijk is voor de beslechting van het geschil [zie arresten Foglia, reeds aangehaald, punt 18; van 8 november 1990, Gmurzynska-Bscher, C-231/89, Jurispr. blz. I-4003, punt 23), en van 9 maart 2000, EKW en Weim & Co. (C-437/97, Jurispr. blz. I-1157, punt 52). Alleen in uitzonderlijke gevallen, wanneer de gestelde vraag over de uitlegging of de geldigheid van een communautair voorschrift duidelijk geen verband houdt met het voorwerp van het hoofdgeding, heeft het Hof gebruik gemaakt van zijn bevoegdheid een antwoord te weigeren [zie, met name, arresten van 16 juni 1981, Salonia (126/80, Jurispr. blz. 1563, punt 6), en van 11 juli 1991, Crispoltoni (C-368/89, Jurispr. blz. I-3695, punt 11)].

12 — Ik herinner eraan dat het Hof in het arrest EKW en Weim & Co., reeds aangehaald in voetnoot 11, punt 53, heeft overwogen dat het niet nodig was de vraag te beantwoorden of de vrijstelling van de betaling van drankbelasting voor de rechtstreekse afzet van wijn op de plaats van productie een met het gemeenschapsrecht onverenigbare staatssteun vormt. In dit arrest heeft het Hof immers uitgemaakt dat de gestelde vraag niet relevant is voor de beslissing van de hoofdgedingen, die betrekking hebben op de op EKW en Wein & Co. rustende verplichting tot betaling van drankbelasting wegens de levering onder bezwarende titel van drank en consumptie-ijs, en niet op de vraag, of de vrijstelling van een dergelijke belasting voor de rechtstreekse afzet van wijn op de plaats van productie een met het Verdrag onverenigbare staatssteun vormt.

B — *De eerste vraag*

28. Met de eerste vraag wenst de nationale rechter te vernemen of de Zesde richtlijn, en in het bijzonder artikel 28, lid 3, sub b, de lidstaten toestaat een ongelijke behandeling in te voeren ten nadele van ondernemingen die personenvervoer per touringcar verrichten, en of deze discriminatie indruist tegen het gemeenschapsrechtelijke beginsel van gelijke behandeling en het discriminatieverbod.

29. Uit het hoofdgeding komt naar voren dat het antwoord op deze vraag alleen tot de oplossing van het hoofdgeding kan bijdragen, wanneer vaststaat dat de vrijstelling kan worden uitgebreid tot ondernemingen voor personenvervoer per touringcar. Naar mijn mening vloeit het antwoord op deze vraag voort uit de uitlegging van artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn, zonder dat de door de nationale rechter gestelde vraag behoeft te worden onderzocht.

30. De tekst van artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn is duidelijk. Deze bepaling staat de lidstaten toe de vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn geldende BTW-vrijstellingen onder dezelfde voorwaarden te blijven toepassen. De bepaling verzet zich evenwel tegen de vaststelling van een nieuw stelsel van vrijstellingen. [13] Dit geldt echter alleen voor zover cumulatief is voldaan aan de twee voorwaarden voor compatibiliteit van de nationale wetgeving met de Zesde richtlijn, te weten reeds bestaan van de nationale bepalingen vóór de Zesde richtlijn en handhaving van die bepalingen zoals deze luidden ten tijde van de inwerkingtreding van de richtlijn, dat wil zeggen zonder op een met de uitzonderingsregeling van artikel 28, lid 3, onverenigbare wijze te zijn gewijzigd. Het is dus niet toegestaan de op het tijdstip van inwerkingtreding van de Zesde richtlijn geldende vrijstellingen te verruimen of na dit tijdstip nieuwe vrijstellingen in te voeren [14], dan wel vrijstellingen die bestonden voordat de betrokken dienstverrichtingen overeenkomstig de Zesde richtlijn aan de BTW werden onderworpen, opnieuw in te voeren. [15]

31. Bovendien is artikel 28, lid 3, sub b, juncto punt 17 van bijlage F van de Zesde

13 — Zie arrest Kerrut, aangehaald in voetnoot 2, punt 17, alsmede punt 4 van de conclusie van advocaat-generaal Tesauro bij het arrest Commissie/Spanje, aangehaald in voetnoot 4.
Verder heeft het Hof beslist dat de aan de lidstaten op basis van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn verleende machtiging om hun bestaande wetgeving inzake uitsluiting van het recht op aftrek te handhaven, geldt totdat de Raad de bij dit artikel bedoelde voorschriften vaststelt. Zie met name arresten van 5 oktober 1999, Royscot e.a. (C-305/97, Jurispr. blz. I-6671, punten 29 en 30), en van 18 juni 1998, Commissie/Frankrijk (C-43/96, Jurispr. blz. I-3903, punten 16-19), en de punten 20 en 21 van de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in deze laatste zaak, alsmede de punten 24 en volgende van mijn conclusie in de gevoegde zaken Ampafrance en Sanofi Synthelabo (C-177/99 en C-181/99, Jurispr. blz. I-7013).

14 — Zie met name arresten Kerrutt, aangehaald in voetnoot 2, punt 17, en van 29 april 1999, Norbury Developments (C-136/97, Jurispr. blz. I-2491, punten 19 en 20), waarin het Hof evenwel heeft benadrukt dat deze bepaling zich niet verzet tegen beperking van de op het tijdstip van inwerkingtreding van de Zesde richtlijn bestaande vrijstellingen, dit met het oog op de uniforme toepassing van deze richtlijn (punt 20), alsmede het arrest Commissie/Duitsland, aangehaald in voetnoot 5, punt 15.

15 — Zie arresten Commissie/Spanje, aangehaald in voetnoot 4, punten 6-9, en Commissie/Duitsland, aangehaald in voetnoot 5, punt 15.

richtlijn naar mijn mening niet in strijd met de beginselen van gelijke behandeling en non-discriminatie. Indien zou blijken dat de toepassing of handhaving van bepaalde bestaande bepalingen door de lidstaten discriminatie oplevert, dan kan dit niet worden geweten aan de Zesde richtlijn, en zouden de bestaande vrijstellingen in geen geval kunnen worden verruimd.

32. Ik kom tot het volgende standpunt. Wanneer de bestaande vrijstellingsregeling voor het luchtvervoer van personen door luchtvaartmaatschappijen na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn zou zijn uitgebreid tot touringcarbedrijven, dan zou deze uitbreiding in strijd zijn met artikel 28, lid 3, sub b, en aldus leiden tot distorsies ten nadele van bepaalde lidstaten [16] die, overeenkomstig deze overgangsbepaling, hun wetgeving ten opzichte van de situatie bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn ongewijzigd hebben gelaten en de op dat tijdstip bestaande vrijstellingen niet hebben uitgebreid. Per saldo zou dat in strijd zijn met het gebod van uniforme toepassing van de bepalingen van de Zesde richtlijn [17], en de beoogde realisering van een markt die wordt gekarakteriseerd door een gezonde mededinging, in gevaar brengen.

33. Bijgevolg is een lidstaat als het Koninkrijk België krachtens artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn geenszins bevoegd om na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn de vrijstellingen ten gunste van ondernemingen voor luchtvervoer uit te breiden tot touringcarbedrijven.

34. Het Hof hoeft dus niet te onderzoeken of hier sprake is van een voorkeursbehandeling van luchtvaartmaatschappijen ten nadele van touringcarbedrijven, aangezien de uitkomst van dit onderzoek, zoals ik hiervóór reeds heb uiteengezet, niet zou bijdragen tot de oplossing van het aanhangige geschil.

16 — Zie arrest Commissie/Duitsland, aangehaald in voetnoot 5, punten 25 en 26.

17 — Zie arrest Norbury Developments, aangehaald in voetnoot 14, punt 20.

VI — Conclusie

35. Derhalve geef ik het Hof in overweging, de vragen van de Rechtbank van eerste aanleg te Luik te beantwoorden als volgt:

„Artikel 28, lid 3, sub b, juncto punt 17 van bijlage F bij de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, dient aldus te worden uitgelegd dat de lidstaten niet bevoegd zijn om na de inwerkingtreding van deze richtlijn het stelsel van BTW-vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van personenvervoer uit te breiden."