CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL M. DARMON van 2 december 1987 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. In dit beroep wegens niet-nakoming tegen Ierland gaat het om de criteria voor de toepassing van artikel 28 van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (richtlijn 77/388) [1] (hierna: de richtlijn). Aan Ierland wordt, zakelijk weergegeven, verweten, dat het op bepaalde categorieën goederen of diensten [2], voorkomend op een lijst vastgesteld bij de *Value Added Tax Act* 1972 [3], een „nultarief" toepast dat niet overeenkomstig artikel 17, laatste streepje, van de Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 [4] (hierna: artikel 17), waarnaar artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn verwijst, wordt gerechtvaardigd door „duidelijk omschreven redenen van sociaal belang en ten behoeve van de eindeverbruikers".

2. Artikel 28 is een schakel in een harmonisatieproces dat in 1967 is begonnen met de vaststelling van de eerste twee richtlijnen ter harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting. [5] Hierbij is een „algemene verbruiksbelasting" [6] ingevoerd, zij het zonder „gelijktijdige harmonisatie van de tarieven en vrijstellingen". [7] Tien jaar later werd de Zesde richtlijn vastgesteld [8], die een essentieel doel nastreefde, namelijk de schepping van eigen middelen voor de Gemeenschappen; deze middelen zouden onder meer omvatten „de ontvangsten uit de belasting over de toegevoegde waarde ... verkregen door toepassing van een gemeenschappelijk percentage op een *grondslag welke op uniforme wijze* volgens communautaire voorschriften *wordt vastgesteld*". [9]

3. „Met het oog op een vergelijkbare heffing van de eigen middelen in alle Lid-Staten" [10] geven de artikelen 13 tot en met 16 van de Zesde richtlijn een lijst met vrijstellingen die alle Lid-Staten moeten verlenen. Daarnaast laat artikel 28 van de Zesde richtlijn de Lid-Staten onder meer toe, bij wijze van overgangsmaatregel, onder bepaalde omstandigheden de lagere tarieven en vrijstellingen te handhaven die op 31 december 1975 bestonden en in overeenstemming zijn met de criteria van artikel 17. Deze mogelijkheid is gegeven, omdat „*een overgangsperiode noodzakelijk* is (gebleken) om de nationale wetgevingen *op bepaalde terreinen geleidelijk aan elkaar te kunnen aanpassen*". [11]

* Vertaald uit het Frans.

1 — „Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag", PB 1977, L 145, blz. 1.

2 — Het gaat in dit beroep enerzijds om bepaalde grond- en hulpstoffen voor landbouwprodukten (diervoeder voor andere dan huisdieren, bepaalde meststoffen in eenheden van ten minste 10 kg., voor oraal gebruik bestemde diergeneesmiddelen voor andere dan huisdieren, zaden en andere produkten bestemd om als zaaigoed voor de produktie van levensmiddelen te worden gebruikt) en anderzijds om de levering van elektriciteit aan anderen dan eindverbruikers.

3 — Meermaals gewijzigd, laatstelijk bij de Finance Act 1985.

4 — Richtlijn 67/228 — „Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde" (hierna: BTW). PB 1967, blz. 1303 (hierna: de Tweede richtlijn).

5 — Eerste richtlijn van de Raad van 11 april 1967 „betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (richtlijn 67/227)", PB 1967, blz. 1301 (hierna: de Eerste richtlijn); Tweede richtlijn, reeds genoemd.

6 — Artikel 2, eerste alinea, van de Eerste richtlijn.

7 — Achtste overweging van de Eerste richtlijn.

8 — De derde, vierde en vijfde richtlijn verschoven enkel de datum voor de invoering van het gemeenschappelijke BTW-stelsel.

9 — Tweede overweging van de Zesde richtlijn; eigen cursivering.

10 — Elfde overweging van de Zesde richtlijn.

11 — Negentiende en laatste overweging van de Zesde richtlijn; eigen cursivering.

4. Hoewel het betrokken stelsel van nultarieven is vastgesteld krachtens artikel 28, lid 2, onderscheidt het zich van het daarin voorziene vrijstellingsmechanisme. In dat artikel gaat het namelijk om een „vrijstelling met teruggaaf van voorbelasting", die in het detailhandelsstadium plaatsvindt. In het voorafgaande stadium past iedere belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de richtlijn, de belasting toe. Enkel de detailhandelaar die een vrijgesteld produkt aan de „eindverbruiker" verkoopt, brengt deze de betaalde BTW niet in rekening en krijgt deze van de fiscus terug. Het stelsel van nultarieven gaat van een andere opvatting uit. Een reeks door de nationale wetgever vastgestelde goederen en diensten is slechts aan een theoretische belasting tegen een nultarief onderworpen, wat tot gevolg heeft, dat noch bij de levering, noch in de eerdere stadia van de handelsketen daadwerkelijk belasting wordt geheven. Uiteraard valt er dan niets aan de detailhandelaar terug te betalen. Volgens de Commissie geldt het nultarief voor ongeveer 33% van de gezinsconsumptie in Ierland. Ierland betwist dit; volgens zijn berekeningen gaat het om 25%. In het Verenigd Koninkrijk zou dit cijfer 35% zijn. Nog drie andere staten kennen nultarieven; zij passen deze echter op zeer kleine schaal toe, in hoofdzaak op het gebied van de pers.

5. Laat ik meteen zeggen dat de Commissie het *principe* zelf van dit stelsel niet aanvecht; zij acht het gelijkwaardig aan het stelsel van vrijstellingen met teruggaaf. Haar bezwaren richten zich tegen de *toepassing* van het nultarief op voornoemde goederen en diensten [12]; die toepassing voldoet volgens haar niet aan de criteria van artikel 17. Zij geeft toe, dat het nultarief geen gevolgen heeft voor de eigen middelen, doch verklaart dat zij „in het kader van de totstandbrenging van de interne markt en van de afschaffing van de fiscale grenzen" ernaar streeft, „het gebruik van nultarieven te beperken tot transacties die voldoen aan de criteria van artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn, en zulks als onderdeel van haar algemeen fiscaal beleid, dat gericht is op de totale afschaffing van alle nultarieven en vrijstellingen met teruggaaf". „De toepassing van nultarieven" vormt volgens haar „een struikelblok voor de gelijktrekking van de BTW-tarieven".

12 — Zie noot 2.

6. Volgens de Commissie mogen voor het beantwoorden van de vraag tot welk stadium in de handelsketen nultarieven zodanig kunnen worden toegepast dat zij *de eindverbruiker ten goede komen*, enkel die stadia in aanmerking worden genomen waar er kan worden gesproken van „werkelijke inputs" voor de produktie of distributie van een eindprodukt dat op grond van de criteria van artikel 28, lid 2, kan worden vrijgesteld. De betrokken grond- en hulpstoffen voor de landbouw zijn niet voor de eindverbruiker bestemd en kunnen haars inziens hooguit worden aangemerkt als indirecte grond- en hulpstoffen voor landbouwprodukten. Bovendien kan enkel degene die goederen of diensten verkrijgt en geen recht op aftrek heeft, als eindverbruiker worden beschouwd.

7. In zijn memories heeft Ierland de definitie die de Commissie van eindverbruiker geeft, niet betwist, ofschoon het deze definitie in de precontentieuze fase — in zijn brief van 23 juli 1982 — te restrictief en „niet noodzakelijkerwijze juist" achtte. De toepassing van het nultarief is zijns inziens gerechtvaardigd wanneer het, gezien de commerciële omstandigheden, voor de eindverbruiker tot een, zij het indirect, voordeel leidt. Bij de hier bedoelde grond- en hulpstoffen voor landbouwprodukten is er in elk

geval sprake van een rechtstreeks voordeel voor de producenten die hun eigen produkten verbruiken. Bovendien stelt Ierland, dat het een discretionaire bevoegdheid heeft om te bepalen welke maatregelen door duidelijk omschreven redenen van sociaal belang worden gerechtvaardigd. Toetsing hiervan door het Hof is „heel moeilijk". De Commissie betwist niet dat Ierland een dergelijke bevoegdheid heeft, doch stelt dat het Hof de gemeenschapsrechtelijke inhoud van het begrip „duidelijk omschreven redenen van sociaal belang" moet bepalen en moet nagaan of de omstreden maatregelen verenigbaar zijn met dit begrip.

8. Ierland beroept zich voor zijn verweer evenwel primair op artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn (hierna: artikel 27). Op grond van deze bepaling en de daarin vervatte verwijzing naar lid 1 van dat artikel mogen de Lid-Staten bijzondere, afwijkende maatregelen handhaven ten einde „de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen", mits deze maatregelen vóór 1 januari 1978 bij de Commissie worden aangemeld. Deze bepaling rechtvaardigt zijns inziens het nultarief voor grond- en hulpstoffen voor landbouwprodukten en, in de tweede plaats, voor de levering van elektriciteit. De Commissie is, zakelijk weergegeven, van mening dat, ratione materiae, cumulatieve toepassing van de artikelen 27 en 28, lid 2, is uitgesloten. Artikel 27 kan met name niet worden gebruikt om aan de voorschriften van artikel 28, lid 2, te ontsnappen.

9. In dupliek verwijt Ierland de Commissie meer in het algemeen, dat deze het beroep wegens niet-nakoming in feite gebruikt ter omzeiling van de bepalingen van artikel 28, volgens welke het aan de Raad staat om met eenparigheid van stemmen de aldaar genoemde vrijstellingen af te schaffen. De Commissie heeft verklaard, dat de manier waarop Ierland het nultarief toepast, „elke verdere ontwikkeling van de BTW-harmonisatie belemmert". Dit is volgens Ierland een politiek argument. Verder merkt het op, dat de Commissie ten tijde van de instelling van het beroep nog geen voorstel voor de afschaffing bij de Raad had ingediend. In dit verband zij opgemerkt, dat deze voorstellen in de loop van de procedure zijn ingediend. [13]

10. Laat ik meteen zeggen dat deze bezwaren over de eventuele motieven voor het beroep niet bij het Hof thuishoren. Moet ik nog herhalen, dat de Commissie als hoedster van de verdragen hoe dan ook geheel vrij is in haar beoordeling van de opportuniteit van een beroep wegens niet-nakoming en dat het aan haar „staat het tijdstip te bepalen waarop zij bij het Hof een vordering meent te moeten instellen". [14] De taak van het Hof bestaat hier vooral in de beoordeling van de eventuele niet-nakoming door een Lid-Staat van de op hem rustende *positiefrechtelijke* verplichtingen. Ik wijs er in dit verband op, dat het Hof in de zaak Parlement/Raad op het verweer van de Raad dat verzoeker het beroep wegens nalaten gebruikte als middel om politieke doeleinden te bereiken, heeft geantwoord, dat:

„men de uitoefening van dat recht (om beroep in te stellen) voor een van die instellingen... niet kan beperken zonder afbreuk te doen aan haar door het Verdrag... toegekende institutionele positie." [15]

13 — PB 1987, C 250, blz. 2.

14 — Arrest van 10 december 1968, zaak 7/68, Commissie/Italië, Jurispr. 1968, blz. 589.

15 — Arrest van 22 mei 1985, zaak 13/83, Parlement/Raad, Jurispr. 1985, blz. 1513, 1556.

Het Hof verwierp derhalve de door de Raad dienaangaande opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid en volgde de advocaat-generaal, die had gesteld:

„Het staat niet aan het Hof, te oordelen over de vraag, of met het beroep politieke doelstellingen worden nagestreefd. Voor het Hof wordt volgens de regels van het procesrecht een rechtsgeding gevoerd over een rechtsvraag, namelijk de omvang van de verplichtingen van een gemeenschapsinstelling. Dat geding wordt beslecht volgens de in casu relevante bepalingen, namelijk die van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap van 25 maart 1957. Het wordt gevoerd in het belang van de Gemeenschap en haar rechtsorde, die de omvang van de rechten en plichten van partijen dwingend vaststelt." [16]

Dergelijke principiële uitspraken, die de nadruk leggen op het *objectieve* karakter van beroepen voor het Hof, maken het mogelijk om de argumenten die verweerder in dit verband aanvoert, op hun juiste waarde te schatten. De Commissie moge hier dan bepaalde algemene formuleringen hebben gebruikt met betrekking tot de belangen die haars inziens op het spel stonden, dat neemt niet weg dat haar beroep ondubbelzinnig is gericht tegen een niet-nakoming van artikel 28 van de Zesde richtlijn juncto artikel 17 van de Tweede richtlijn. En dit zijn — afgezien van de vraag naar de draagwijdte van artikel 27 — ook duidelijk de enige bepalingen, op grond waarvan het Hof kan vaststellen of Ierland zijn verplichtingen al dan niet is nagekomen, want de Zesde richtlijn bepaalt weliswaar uitdrukkelijk dat het aan de Raad staat de krachtens artikel 28 vastgestelde afwijkingen *af te schaffen*, maar zolang dat niet is gebeurd, is voor hun *handhaving* vereist dat zij met die bepaling stroken. Dit moet nu dus worden onderzocht.

16 — Conclusie van advocaat-generaal Lenz van 7 februari 1985, Jurispr. 1985, blz. 1513, 1515.

I — Duidelijk omschreven redenen van sociaal belang en ten behoeve van de eindverbruikers

11. Ik wijs er allereerst op, dat „duidelijk omschreven redenen van sociaal belang" en voordeel voor de eindverbruiker geen alternatieve voorwaarden zijn. De ene heeft immers betrekking op het *doel* van de betrokken maatregelen en de andere op de *begunstigden*. Zij zijn dus cumulatief. Bovendien wordt een extensieve uitlegging van een uitzondering op de regels inzake de uniforme BTW-grondslag door niets gerechtvaardigd.

A — *„Duidelijk omschreven redenen van sociaal belang"*

12. Partijen zijn het erover eens, dat de Lid-Staten bij de vaststelling van hun sociaal beleid een discretionaire bevoegdheid hebben. Volgens de Commissie staat het evenwel aan het Hof het begrip „duidelijk omschreven redenen van sociaal belang" een gemeenschapsrechtelijke inhoud te geven en in voorkomend geval vast te stellen, dat de betrokken maatregelen niet voldoende duidelijk zijn omschreven, niet-gerechtvaardigd zijn of niet in verhouding staan tot de aangevoerde redenen.

13. De toepassing van het nultarief kan gericht zijn op een verlaging van de fiscale lasten voor de minstbegunstigden in de maatschappij, doch het is evenzeer denkbaar, dat de Lid-Staten de fiscaliteit ook hanteren om beter aan de behoeften van de overgrote meerderheid van de bevolking te kunnen voldoen. Het staat mijns inziens niet aan het Hof de keuzen van de Lid-Staten betref-

fende het onderhavige begrip aan een opportuniteitstoetsing te onderwerpen. Met betrekking tot de uitzondering op het vrije verkeer van goederen om redenen van „openbare zedelijkheid" heeft het Hof overwogen, dat:

„het in beginsel aan elke Lid-Staat staat om de vereisten van de openbare zedelijkheid op zijn grondgebied te bepalen overeenkomstig zijn eigen waardensysteem en in de door hem gekozen vorm." [17]

Ik stel voor om hier dezelfde lijn te volgen. Indien de Lid-Staten die fundamentele vrijheid aldus kunnen beperken, moet het immers mogelijk zijn om hun een soortgelijke speelruimte toe te kennen met betrekking tot de voorlopige afwijkingen van de uniforme BTW-grondslag, zonder dat de samenhang van de communautaire rechtsorde daardoor meer in gevaar wordt gebracht.

14. De inachtneming van de onderhavige richtlijn eist evenwel, dat het Hof kan ingrijpen wanneer de Lid-Staten hun bevoegdheden ter zake aldus uitoefenen dat ieder verband met het betrokken gebied ontbreekt en de gemeenschapsbepaling zelf op losse schroeven komt te staan. Ik stel derhalve voor, maatregelen enkel te wraken wanneer het doel ervan kennelijk losstaat van de bevrediging van — individuele of collectieve — *fundamentele behoeften* van de bevolking van de Lid-Staat.

B — *De eindverbruiker*

15. Als eindverbruiker moet mijns inziens worden beschouwd degene die een goed of een dienst verwerft voor persoonlijk gebruik, niet zijnde een economische activiteit als die welke artikel 4 van de richtlijn hanteert als criterium om te bepalen wie belastingplichtig is. Het verschil tussen belastingplichtigen en eindverbruikers schuilt hierin, dat belastingplichtigen transacties onder bezwarende titel verrichten terwijl eindverbruikers goederen of diensten voor eigen gebruik *verwerven*. Dit onderscheid heeft zeer belangrijke fiscale gevolgen: de belastingplichtige trekt de BTW in beginsel af, terwijl de eindverbruiker deze belasting draagt „daar er geen verdere transactie tegen een bepaalde prijs meer is". [18] Deze consequentie mag bij nultarieven niet worden miskend. In dat geval is de eindverbruiker dezelfde als degene die normaliter belasting zou moeten betalen zonder recht op aftrek. Deze definitie gaat niet uit van een enge benadering, maar komt mijns inziens volledig overeen met de fiscale uitlegging, de enige die in het kader van de BTW-bepalingen recht doet aan de hierbij ingevoerde categorieën. Het is overigens ook de definitie die voorkomt in artikel 3 van het voorstel voor een Zestiende BTW-richtlijn [19]:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder:

a) eindverbruiker:

1) een persoon die voor de invoer van in artikel 2 bedoelde goederen niet als een belastingplichtige in de zin van artikel 4 van richtlijn 77/388/EEG van de Raad wordt beschouwd;

17 — Arrest van 14 december 1979, zaak 34/79, Henn en Darby, Jurispr. 1979, blz. 3795.

18 — Arrest van 1 april 1982, zaak 89/81, Hong-Kong Trade, Jurispr. 1982, blz. 1277, r. o. 9.

19 — PB 1984, C 226, blz. 2.

2) een belastingplichtige die bij het verwerven van een goed geen recht had op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde."

C — *„Ten behoeve" van de eindverbruiker: het begrip voordeel*

16. Rest de behandeling van het begrip voordeel, dat artikel 17 invoert waar het spreekt van vrijstellingen *„ten behoeve* van de eindverbruikers". Bij „normale" vrijstellingen vloeit het voordeel voort uit het feit dat in de detailhandelsfase geen BTW in rekening wordt gebracht. Het stelsel van nultarieven levert in wezen precies hetzelfde voordeel op: de consument betaalt geen BTW. Dat het nultarief ook in de eerdere stadia van de handelsketen wordt toegepast, levert de consument geen extra fiscaal voordeel op, daar hij hoe dan ook geen BTW betaalt. Toch acht ik, net als de Commissie, een nultarief in een eerder stadium geoorloofd, voor zover het geldt voor het *produkt zelf* dat *bestemd* is om tegen het nultarief door de eindverbruiker te worden verworven.

17. Kan men verder gaan en rekening houden met het indirecte voordeel dat volgens Ierland voortvloeit uit de toepassing van het nultarief op de *grond- en hulpstoffen voor de produktie* van goederen die aan het nultarief zijn onderworpen ? Ik wijs erop, dat dit voordeel fiscaal niet bestaat wanneer voor de eindverbruiker een nultarief geldt. De toepassing van het nultarief in de eerdere stadia heeft immers geen fiscale gevolgen voor de consument, omdat voor hem hoe dan ook het nultarief geldt. Het enig mogelijke voordeel voor hem is een eventuele verlaging van de kostprijs van het produkt als gevolg van de vermindering van de geldelijke lasten en de algemene kosten door het ontbreken van een positief tarief voor de betrokken produkten. Deze gevolgen, die bij een economische analyse naar voren komen, moeten echter met voorzichtigheid worden betracht, aangezien zij verschillen naar gelang van de voor de aftrek geldende termijnen, de omvang en de structuur van de betrokken producenten of tussenpersonen, hun onderlinge kredietverhoudingen enzovoort. De complexiteit van deze gevolgen vraagt om een zekere behoedzaamheid op dit punt bij het onderzoek naar de aanwezigheid van een voordeel „ten behoeve van de eindverbruiker" in de zin van artikel 17. Voor zover echter een feitelijke vermindering van de kostprijs een — zij het variabel — voordeel voor de eindverbruiker kan opleveren, geef ik het Hof in overweging de toepassing van het nultarief voor grond- en hulpstoffen die *rechtstreeks* en *uitsluitend* bestemd zijn voor een produkt waarvoor met recht een nultarief geldt, niet principieel uit te sluiten.

18. Na deze precisering van de in de onderhavige bepaling gestelde voorwaarden, moet nu worden nagegaan of de omstreden maatregelen hieraan voldoen.

II — De omstreden nultarieven

A — *Grond- en hulpstoffen voor landbouwprodukten*

19. Zoals gezegd, gaat het hier om voeder voor fokdieren, niet zijnde huisdieren, geneesmiddelen voor oraal gebruik door die dieren, de meeste meststoffen die in verpakkingen van ten minste 10 kilo worden geleverd en ten slotte zaden of andere produkten die bestemd zijn om als zaaigoed voor de produktie van levensmiddelen te worden gebruikt.

20. Tegen het nultarief voor levensmiddelen wordt niet opgekomen. Ierland wijst erop,

dat bijna een kwart van de bevolking in de landbouw werkzaam is en dat de betrokken goederen waarvoor het nultarief geldt, rechtstreeks worden gebruikt voor de produktie van voedsel dat ten dele door de producenten zelf wordt verbruikt. Dit eigen gebruik, dat door Ierland op 9% wordt geschat, lijkt mij des te aanneemlijker, daar het vaak om kleine bedrijven gaat. Dat een positieve belasting voor dat deel van het eindverbruik zeker tot een kostprijsverhoging zou leiden, kan mijns inziens niet worden betwist. Verder bestaat volgens Ierland het gevaar dat het heffen van BTW over de betrokken produkten de producenten ertoe aanzet hun verkoopprijzen te verhogen in een poging om de liquiditeitsverliezen te compenseren die optreden doordat zij op de betaling van de forfaitaire compensatie moeten wachten. Dat gevolg kan niet principieel worden uitgesloten. En aangezien het hier gaat om grond- en hulpstoffen die mijns inziens rechtstreeks en uitsluitend bestemd zijn voor de voedselproduktie, stel ik het Hof voor, gezien het „gevoelige" karakter van de voedselprijzen in de detailhandel, het indirecte voordeel dat het nultarief voor de eindverbruiker kan hebben, te aanvaarden. Ik geef het Hof dan ook in overweging, de vordering op dit punt af te wijzen.

B — *Elektriciteit*

21. Het gaat hier om de toepassing van het nultarief op de levering van elektriciteit *aan anderen dan eindverbruikers.*

22. De kern van Ierlands betoog is, dat de BTW-heffing over levering van elektriciteit voor huishoudelijk gebruik — 41% van het elektriciteitsverbruik in Ierland — niet te scheiden is van die over levering voor ander gebruik. De omvang van het huishoudelijk gebruik is belangrijk genoeg om de toepassing van het nultarief op al deze leveringen te rechtvaardigen. Een gedifferentieerde belasting van een en hetzelfde produkt is uit fiscaal oogpunt onuitvoerbaar en bovendien is het praktische belang van een belasting van BTW-plichtige verbruikers niet erg groot, ongeacht of voor elektriciteit een positief dan wel een nultarief wordt toegepast. Deze laatste stelling houdt ongetwijfeld verband met de mededeling van Ierland, dat zelfs bij de toepassing van een positief tarief op de betrokken leveringen, 80% van het elektriciteitsverbruik in aanmerking zou komen voor het nultarief of voor een belastingvermindering.

23. Dit betoog is niet overtuigend. Het bedrijfsleven kan niet op een lijn worden gesteld met de eindverbruiker. Zeker, laatstgenoemde zal ten gevolge van het nultarief voor industrieel gebruik in voorkomend geval ontsnappen aan de BTW over de elektriciteit die nodig is voor de vervaardiging van eindprodukten waarvoor het normale tarief geldt. Maar nog afgezien van het feit dat niet duidelijk is welke redenen van sociaal belang hier aan het betrokken nultarief ten grondslag liggen, is het voordeel hier mijns inziens te indirect en te ver verwijderd. Weliswaar kan met de Commissie worden aanvaard, dat een nultarief geoorloofd is wanneer het slechts als nevengevolg ten goede komt aan een groep goederen of gebruikers die daarop in beginsel geen recht heeft, doch dit is niet het geval voor de levering van elektriciteit aan *de gehele industriële sector* van een Lid-Staat. Het is geenszins onmogelijk een onderscheid te maken tussen verschillende categorieën gebruikers van een zelfde produkt en hen naargelang van hun hoedanigheid aan verschillende BTW-tarieven te onderwerpen. In casu is mijns inziens dus niet voldaan aan de voorwaarden voor

toepassing van artikel 28, lid 2. Daar Ierland — subsidiair — heeft gesteld, dat het nultarief voor alle leveringen van elektriciteit een rechtvaardiging kan vinden in artikel 27, moet dat artikel thans worden behandeld.

III — Artikel 27 van de Zesde richtlijn

24. Allereerst zij opgemerkt, dat artikel 27, dat in de richtlijn voorkomt onder het hoofdstuk „vereenvoudigingsmaatregelen", een *permanente* bepaling is die geen vrijstelling lijkt toe te staan. Immers, enerzijds bevatten de artikelen 13 tot en met 16 een gemeenschappelijke en uitputtende lijst van permanente vrijstellingen en anderzijds bepaalt artikel 27, lid 1, tweede volzin, uitdrukkelijk dat de vereenvoudigingsmaatregelen „geen noemenswaardige invloed mogen hebben *op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik*". [20] Deze voorwaarde lijkt niet te gelden voor maatregelen ter voorkoming van fraude, doch Ierland heeft ook gewezen op het vereenvoudigend karakter van de omstreden maatregelen. Derhalve kan niet worden aanvaard, dat een permanente maatregel die in de weg staat aan de vaststelling van permanente vrijstellingen, voorlopige vrijstellingen *in beginsel* zou aanvaarden. De toepassing van het nultarief op de levering van elektriciteit aan de industrie, waardoor de eindverbruiker bij de aankoop van de afgewerkte produkten de BTW over de levering van elektriciteit niet hoeft te dragen, lijkt in dit verband dan ook uitgesloten.

25. Bovendien is artikel 28 houdende voorlopige vrijstellingen, zelf een uitputtende bepaling. Dit artikel wordt derhalve geschonden, wanneer met een onrechtmatig beroep op artikel 27 een niet voorziene voorlopige vrijstelling wordt ingevoerd. Naar mijn mening kan de levering van elektriciteit aan de industrie dan ook niet op grond van artikel 27 voor het nultarief in aanmerking komen. Voor het geval het Hof zou oordelen, dat de grond- en hulpstoffen voor landbouwprodukten niet aan de criteria van artikel 28, lid 2, kunnen voldoen, voeg ik eraan toe, dat gelet op het uitputtende karakter waarover ik sprak, elke rechtvaardiging op grond van artikel 27 eveneens is uitgesloten; bovendien wijs ik erop, dat als gevolg van het nultarief geen enkele belasting wordt geheven over produkten die door de producent zelf worden verbruikt.

26. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, vast te stellen dat Ierland, door toepassing van het nultarief op de levering van elektriciteit aan anderen dan eindverbruikers, de krachtens het EEG-Verdrag en artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 (richtlijn 77/388) op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen, en het beroep voor het overige te verwerpen. Om deze laatste reden stel ik voor de kosten te compenseren.

20 — Eigen cursivering.