gen met de algemene opzet van de Zesde richtlijn en eenvoudig genoeg zijn om in alle Lid-Staten eenvormig toegepast te kunnen worden.

2. Bij de berekening van de BTW die door een Lid-Staat wordt geheven bij de invoer vanuit een andere Lid-Staat van een door een niet-belastingplichtige geleverd goed, terwijl deze belasting niet wordt geheven ter zake van de levering door een particulier van gelijksoortige goederen binnen de Lid-Staat van invoer, moet rekening worden gehouden met het bedrag van de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde BTW, dat op het tijdstip van invoer nog in de waarde van het goed is begrepen, in dier voege dat dit bedrag niet wordt opgenomen in de maatstaf van heffing en bovendien in mindering wordt gebracht op de bij de invoer verschuldigde BTW.

Het bedrag van de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde en op het tijdstip van invoer nog in de waarde van het goed begrepen BTW is gelijk:

— indien de waarde van het goed tussen het tijdstip van de laatste BTW-heffing in de Lid-Staat van uitvoer en het tijdstip van invoer is verminderd, aan het in de Lid-Staat van uitvoer in feite betaalde BTW-bedrag, verminderd naar evenredigheid van het percentage van die waardevermindering;

— indien de waarde van het goed in dezelfde periode is gestegen, aan het volledige bedrag van de in de Lid-Staat van uitvoer in feite betaalde BTW.

CONCLUSIE VAN DE ADVOCAAT-GENERAAL M. DARMON van 5 maart 1985 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. De Hoge Raad der Nederlanden heeft het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing in een geding waarmee het Hof reeds bekend is: het lag ten grondslag aan het arrest van 5 mei 1982 (zaak 15/81, Schul, Jurispr. 1982, blz. 1409) (hierna: Schul I). Voor een goed begrip van de thans door de Hoge Raad gestelde vragen zal ik in het kort de voornaamste feiten in herinnering brengen.

2. De onderhavige zaak vindt haar oorsprong in de invoer in Nederland door Gaston Schul Douane-Expediteur BV van een gebruikt sport- en pleziervaartuig in opdracht en voor rekening van een in Nederland woonachtige particulier, die de boot in Frankrijk had gekocht van een andere particulier (Schul I, r.o. 2). Ter zake van deze invoer hief de Nederlandse fiscus over de verkoopprijs (HFL 172 300) belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW) tegen het tarief van 18% (HFL 31 014), het normale tarief bij leveringen van goederen

* Vertaald uit het Frans.

in het binnenland onder bezwarende titel. De moeilijkheid van deze heffing, die het voorwerp was van het arrest-Schul I, is dat bij een gelijksoortige transactie in Nederland tussen particulieren geen BTW wordt geheven.

De Inspecteur der invoerrechten en accijnzen baseerde zijn besluit op artikel 1 van de Nederlandse Wet op de Omzetbelasting, vastgesteld ter uitvoering van artikel 2 van de Zesde richtlijn van de Raad nr. 77/388 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 1977, L 145, blz. 1). Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

...

2) de invoer van goederen."

Tegen het besluit van de Inspecteur tekende Gaston Schul beroep aan bij het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Op de door deze rechterlijke instantie gestelde prejudiciële vragen verklaarde het Hof onder meer voor recht:

„Om te beoordelen of de heffing van BTW op produkten uit een andere Lid-Staat die door particulieren worden geleverd, terwijl de levering door particulieren van gelijksoortige produkten binnen de Lid-Staat van invoer niet is belast, verenigbaar is met de eisen van artikel 95, moet derhalve eveneens de in de Lid-Staat van uitvoer geheven BTW in aanmerking worden genomen."

Het Hof verbond hieraan de conclusie:

„Voor zover een dergelijk ingevoerd produkt dat door een particulier is geleverd, bij uitvoer niet overeenkomstig wettelijk voorschrift kan worden ontlast, en op het tijdstip van invoer daarom feitelijk belast blijft met een gedeelte van de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde BTW, moet de bij invoer verschuldigde BTW bijgevolg worden verminderd met het restant van de door de Lid-Staat van uitvoer geheven BTW dat op het tijdstip van invoer nog in de waarde van het produkt is begrepen."

Het voegde daaraan toe:

„Het aldus in mindering te brengen bedrag kan evenwel niet hoger zijn dan het in de Lid-Staat van uitvoer in feite betaalde BTW-bedrag" (Schul I, r.o. 34).

3. Blijkens het verwijzingsarrest van de Hoge Raad was na de uitspraak van het arrest van het Hof niet langer in geschil, dat bij de berekening van de wegens invoer verschuldigde omzetbelasting rekening had moeten worden gehouden met de omstandigheid, dat over de boot in Frankrijk reeds BTW voor een bedrag van (omgerekend) HFL 22 298,91 was geheven. Partijen werden het evenwel niet eens over de vraag, hoe de Franse BTW in aftrek moest worden gebracht.

Meer in het bijzonder verschilden zij van mening over de vraag, of de reeds in het land van uitvoer betaalde BTW al dan niet moest worden opgenomen in de *maatstaf van heffing* voor de berekening van de BTW in het land van invoer, alsmede over de bepaling van het gedeelte der in het land van uitvoer betaalde BTW dat op het tijdstip van invoer nog in de waarde van de boot begrepen was.

In afwijking van het door de Inspecteur verdedigde standpunt overwoog het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch:

— dat de maatstaf van heffing voor de Nederlandse omzetbelasting werd gevormd door de verkoopprijs van het goed exclusief BTW;

— dat de in Frankrijk betaalde BTW integraal in mindering moest worden gebracht, zonder het gedeelte van die BTW overeenkomend met het gebruik van de boot gedurende het jaar tussen de eerste aankoop en de wederverkoop eraan te onttrekken.

Tegen deze uitspraak stelde de staatssecretaris van Financiën beroep tot cassatie in met de stelling:

— dat de maatstaf van heffing voor de berekening van de bij invoer verschuldigde BTW wordt gevormd door de waarde van het goed op het tijdstip van invoer, de in het land van uitvoer betaalde BTW daaronder begrepen;

— dat het gebruik van het goed moet leiden tot een verlaging van het in mindering te brengen bedrag aan reeds in het land van uitvoer betaalde BTW.

Ter oplossing van bovengenoemde twee problemen heeft de Hoge Raad der Nederlanden het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Ingeval door een Lid-Staat belasting over de toegevoegde waarde (verder te noemen: BTW) wordt geheven bij invoer van een produkt uit een andere Lid-Staat, hetwelk door een niet-belastingplichtige (particulier) is geleverd, terwijl deze belasting niet wordt geheven ter zake van de levering door een particulier van gelijksoortige produkten binnen de Lid-Staat van invoer, dient dan, om te voorkomen dat die belasting een hogere binnenlandse belasting vormt als bedoeld in artikel 95 van het Verdrag, de Lid-Staat van invoer met het bedrag van de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde BTW, dat op het tijdstip van invoer nog in de waarde van het produkt is begrepen, rekening te houden

a) in dier voege dat dit bedrag niet wordt opgenomen in de maatstaf van heffing voor de bij de invoer verschuldigde BTW en bovendien in mindering wordt gebracht op de bij de invoer verschuldigde BTW, dan wel

b) in dier voege dat bedoeld bedrag slechts in mindering wordt gebracht op de bij de invoer verschuldigde BTW ?

2) Hoe dient in het sub 1 omschreven geval het aldaar bedoelde bedrag te worden berekend ?"

In de volgorde van de gestelde vragen zal ik achtereenvolgens de met betrekking tot elk van beide vragen ingediende opmerkingen behandelen.

4. De voor het Hof aangevoerde argumenten ter zake van de maatstaf van heffing voor de bij invoer verschuldigde BTW kunnen worden samengevat als volgt.

Volgens de Nederlandse regering is de maatstaf van heffing voor de bij invoer verschuldigde BTW de waarde van het goed bij invoer, inclusief alle belastingen. Zij beroept zich daartoe op de bepalingen van de Nederlandse Wet op de Omzetbelasting 1968 en artikel 11, B, 3, sub a), van de Zesde richtlijn, luidend als volgt:

„3) In de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen, voor zover zij niet reeds daarin zijn begrepen:

a) de buiten het land van invoer verschuldigde rechten, heffingen en an-

dere belastingen, alsmede die welke ter zake van de invoer verschuldigd zijn, met uitzondering van de te heffen belasting over de toegevoegde waarde".

Voor het overige merkt de Nederlandse regering op, dat op de binnenlandse markt transacties tussen particulieren en belastingplichtigen met betrekking tot gebruikte goederen aan dezelfde regels zijn onderworpen.

Om de volgende redenen kan dit standpunt niet worden aanvaard.

— Op grond van het arrest-Schul I moet de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde BTW niet in de maatstaf van heffing worden opgenomen. Het Hof oordeelde dat in een situatie als de onderhavige (geen teruggave van belasting bij uitvoer, maar heffing van BTW bij invoer, ofschoon over dezelfde transactie binnenslands geen BTW wordt geheven) de BTW die op het tijdstip van invoer nog op het goed rust, in mindering moet worden gebracht op de bij invoer verschuldigde BTW, omdat anders

„de belastingheffing bij invoer in werkelijkheid zou neerkomen op een *extra last*, waardoor ingevoerde produkten zwaarder zouden worden getroffen dan gelijksoortige nationale produkten" (Schul I, r.o. 31, cursivering van mij).

Dit volgt in de eerste plaats uit de bewoordingen van artikel 95 EEG-Verdrag,

„volgens hetwelk het verboden is, niet alleen direct, *maar ook indirect*, op produkten van de overige Lid-Staten hogere binnenlandse belastingen te heffen dan die welke op gelijksoortige nationale produkten worden geheven" (idem, r.o. 32, cursivering van mij).

Het Hof heeft hiermee een regel toegepast die zou kunnen worden geformuleerd als volgt: geen belasting op belasting. Indien de in het land van uitvoer betaalde BTW in de maatstaf van heffing wordt opgenomen, is zulks in strijd met bovenbedoeld beginsel, en is sprake van een „extra last" waardoor ingevoerde produkten „indirect" zwaarder worden belast dan gelijksoortige nationale produkten.

— Met betrekking tot het argument ontleend aan artikel 11, B, 3, sub a), van de Zesde richtlijn wil ik erop wijzen, dat deze laatste (met uitzondering van artikel 2, sub 2, dat alle invoer van goederen aan BTW onderwerpt — Schul I, r.o. 15) niet van toepassing is op transacties met betrekking tot gebruikte goederen tussen niet-belastingplichtigen.

Bijgevolg moet ieder argument dat is ontleend aan de richtlijn, met voorzichtigheid worden benaderd; het mag niet in strijd zijn met de beginselen neergelegd in artikel 95 EEG-Verdrag, in de door het Hof gegeven uitlegging (Schul I, r.o. 38).

— Het stelsel van de Zesde richtlijn, waaronder, aldus het Hof,

„bij elke transactie de BTW slechts verschuldigd is onder aftrek van het bedrag van de BTW waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast" (Schul I, r.o. 10),

kan overigens noodzakelijkerwijs slechts coherent blijven, indien de BTW in ieder handelsstadium over dezelfde maatstaf van heffing wordt berekend. Daarbij kan artikel 11, B, 3, sub a), niet aldus worden uitgelegd, dat de maatstaf van heffing voor de bij invoer verschuldigde BTW ook de in het land van uitvoer betaalde BTW omvat. Iedere andere uitlegging zou afdoen aan het fundamentele beginsel van neutraliteit van

binnenlandse belastingen, daar het ingevoerde produkt zwaarder zou worden belast dan het nationale produkt.

Zowel verzoekster in het hoofdgeding als de Franse regering en de Commissie hebben tenslotte terecht betoogd, dat indien de in een eerder stadium betaalde BTW tot de waarde van het goed werd gerekend, een *dubbele belasting* zou plaatsvinden, daar de bij invoer te betalen BTW gedeeltelijk zou rusten op de BTW van het land van uitvoer.

De eerste vraag van de Hoge Raad der Nederlanden moet derhalve aldus worden beantwoord, dat onder omstandigheden als de onderhavige de bij invoer verschuldigde BTW, overeenkomstig het beginsel van artikel 95 EEG-Verdrag in de door het Hof in het arrest van 5 mei 1982 gegeven uitlegging, moet worden berekend op de grondslag van de waarde van het produkt op het tijdstip van invoer, verminderd met het restant van de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde BTW.

5. Daarmee is nog geen antwoord gegeven op de vraag, wat moet worden verstaan onder het

„*restant* van de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde BTW dat op het tijdstip van invoer nog in de waarde van het produkt is begrepen" (Schul I, r.o. 34, tweede volzin, cursivering van mij).

De berekening van dit restant is, zoals gezegd, bepalend voor de vaststelling van de maatstaf van heffing alsmede, gelijk het Hof heeft beslist, voor de vaststelling van de BTW die door de importeur nog in de Lid-Staat van invoer moet worden betaald. Blijkens het verwijzingsarrest gaat het thans om de vraag, volgens welke berekeningsmethode bedoeld restant moet worden vastgesteld.

Gelijk het Hof in het arrest-Schul I aangeeft, moet „het gedeelte van de BTW dat bij invoer *nog* op (het produkt) rust" in mindering worden gebracht, dat wil zeggen het „*gedeelte* van de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde BTW" waarmee het produkt „*feitelijk belast blijft*„ anders gezegd „*het restant* dat op het tijdstip van invoer *nog* in de waarde van het produkt is begrepen" (r.o. 32 en 34, cursivering van mij).

Het valt niet te ontkennen, dat het bedrag aan BTW dat in de Lid-Staat van uitvoer aanvankelijk, bij de aankoop van het produkt, werd betaald, moet worden herzien, dat de waarde daarvan op het tijdstip van wederverkoop naar het buitenland nader moet worden bepaald, daar het produkt intussen is gebruikt. Rest alleen de vraag, hoe de periode van gebruik in de berekening van bedoeld bedrag aan BTW moet worden betrokken.

De BTW is een verbruiksbelasting (Schul I, r.o. 10); wanneer derhalve het gebruik in een Lid-Staat heeft aangevangen en in een andere Lid-Staat wordt voortgezet, zal normalerwijze, overeenkomstig de bepalingen van de Zesde richtlijn, de BTW van het land van invoer worden geheven over de waarde van het produkt, na aftrek van de in het land van uitvoer betaalde BTW: dit zogeheten beginsel van het land van bestemming impliceert, dat de toe te passen BTW de BTW is van het land waar het goed wordt gebruikt (Schul I, r.o. 13-15). Bij transacties tussen niet-belastingplichtigen moet derhalve worden berekend, welke *fractie* van de

BTW bij invoer nog in de waarde van het produkt begrepen is, met andere woorden — gelijk de Franse regering heeft opgemerkt — welk gedeelte van de in het land van uitvoer betaalde BTW kan worden geacht niet te corresponderen met het gebruik van het produkt in dat land. Een voorbeeld: indien de waarde van een produkt op het tijdstip van invoer zeer ver onder de oorspronkelijke waarde ligt, zou bij volledige aftrek van de bij aankoop betaalde BTW de verkoopprijs van het goed worden „overschreden". Dit zou niet in overeenstemming zijn met de doelstellingen van artikel 95 en de artikelen 2 en 3 EEG-Verdrag (Schul I, r.o. 26 en 33).

De verwijzende rechter ziet zich geplaatst voor het omgekeerde probleem: in casu was de waarde van het ingevoerde produkt op het tijdstip van invoer *hoger* dan de oorspronkelijke waarde. Voor dit probleem zijn door partijen en door hen die in de onderhavige procedure opmerkingen hebben ingediend, verschillende oplossingen voorgedragen. Het gaat hierbij om drie methodes, die ik elk afzonderlijk zal onderzoeken.

6. Een eerste methode (hierna aangeduid als de methode „prorata temporis"), die wordt voorgestaan door de Inspecteur der invoerrechten en accijnzen en de Nederlandse en de Franse regering en die ook de Commissie voor ogen houdt, houdt in, dat het restant van de BTW dat bij invoer nog in de waarde van het produkt is begrepen, wordt berekend aan de hand van de verhouding tussen de periode van daadwerkelijk gebruik van het produkt en de totale gebruiksduur ervan. De totale gebruiksduur kan variëren al naar gelang wordt uitgegaan van de vermoedelijke levensduur van het produkt — voor het onderhavige vaartuig, aldus de Inspecteur, dertig jaar — of van een forfaitaire afschrijvingsduur (door de Nederlandse en de Franse regering geschat op vijf jaar).

Nu de onderhavige boot na één jaar werd doorverkocht, zou bovenstaande methode in casu betekenen, dat het restant van de BTW gelijk is aan de aanvankelijk betaalde BTW, verminderd met een dertigste in het eerste geval en een vijfde in het tweede geval.

Ik wil er onmiddellijk op wijzen dat ik deze methode nauwelijks uitvoerbaar acht op gemeenschapsniveau, indien wordt uitgegaan van de vermoedelijke levensduur van het ingevoerde produkt. Gelijk de Franse regering opmerkt, gaat het hierbij altijd om een schatting, die wordt beïnvloed door de gebruiken en van de ene tot de andere Lid-Staat kan verschillen. Ten einde verstoringen van de mededinging te voorkomen, moet het toegepaste stelsel in de eerste plaats zo neutraal mogelijk zijn op gemeenschapsniveau. Ik zou dan ook op dit moment willen kiezen voor de *forfaitaire* methode „prorata temporis", om hierna te bezien of zij de voorkeur geniet boven de twee volgende methodes.

7. Een tweede methode is neergelegd in een voorstel voor een zestiende richtlijn van de Commissie, tot vaststelling van een gemeenschappelijke BTW-regeling voor transacties tussen particulieren met betrekking tot de invoer van gebruikte goederen (PB 1984, C 226, blz. 2).

De Commissie maakt een onderscheid tussen twee wijzen van berekening van het restant van de BTW, al naar gelang het betrokken produkt in waarde is gedaald dan wel gestegen tussen het tijdstip waarop het voor het eerst in het verkeer werd gebracht en het tijdstip van invoer. In het kort komen zij hierop neer.

Indien het produkt in waarde is gedaald, zal de aanvankelijk in het land van uitvoer betaalde BTW worden verminderd naar verhouding van de vastgestelde waardedaling. Volgens de Commissie gaat het hierbij om een eenvoudige regel van drieën: om te beginnen wordt de waarde van het goed bij invoer exclusief BTW vastgesteld, waartoe de wederverkoopprijs inclusief BTW wordt vermenigvuldigd met de constante tussen de oorspronkelijke verkoopprijs exclusief BTW en de oorspronkelijke verkoopprijs inclusief BTW. Het restant van de BTW bestaat dan in het verschil tussen de brutowaarde bij wederverkoop en eerstbedoelde waarde. Men komt sneller tot hetzelfde resultaat, door op het bedrag van de aanvankelijk betaalde BTW het percentage van de vastgestelde waardedeling toe te passen.

Deze berekening gaat volgens de Commissie niet op, indien de waarde van het goed is gestegen: zij zou een „restant" aan BTW opleveren dat hoger is dan de aanvankelijk betaalde BTW. In dit geval moet volgens de Commissie alleen BTW worden geheven over de waardevermeerdering van het goed ten opzichte van de oorspronkelijke verkoopprijs, waarbij de over de oorspronkelijke waarde betaalde BTW niet door de uitvoerende Lid-Staat wordt teruggegeven.

8. De derde en laatste methode is de door verzoekster in het hoofdgeding voorgestane en door het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch aanvaarde berekeningswijze. Evenals de voorgaande gaat zij uit van de waardeverandering van het produkt.

In geval van waardedaling is deze methode dezelfde als de zojuist geschetste berekening van de Commissie.

Indien het goed in waarde is gestegen, moet volgens verzoekster in het hoofdgeding het volle bedrag van de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde BTW in mindering worden gebracht op de bij invoer te betalen BTW. Deze oplossing zou berusten op r.o. 34 van het arrest-Schul I, waarvan de laatste volzin luidt dat het in mindering te brengen bedrag „evenwel niet hoger (kan) zijn dan het in de Lid-Staat van uitvoer in feite betaalde BTW-bedrag". Zoals gezegd, zou de in geval van waardedaling toe te passen berekening in geval van waardevermeerdering ertoe leiden, dat het „restant" van de BTW hoger is dan de aanvankelijk betaalde BTW.

9. Mijn standpunt ten aanzien van deze diverse methodes is het volgende. De oplossing zoals door de Commissie voorgesteld in geval van waardevermeerdering van het goed kan uiteraard niet worden aanvaard; zij geeft dit zelf overigens toe. Voorlopig en in afwachting van de mogelijke aanvaarding door de communautaire wetgever van het voorstel voor een Zestiende richtlijn, moet de juiste methode worden gezocht in de door het arrest-Schul I aangegeven richting, waarbij, overeenkomstig het in artikel 95 EEG-Verdrag neergelegde beginsel, het restant van de BTW in mindering moet worden gebracht.

Daarmee blijven alleen nog de twee andere methodes over.

10. De forfaitaire methode is om twee redenen aantrekkelijk. In de eerste plaats is zij onafhankelijk van een waardeverandering van het goed. In de tweede plaats kan zij worden gebaseerd op een analogische toepassing van artikel 20 van de Zesde richtlijn. Dit artikel, dat de „herziening van de aftrek" regelt, bepaalt het volgende:

„2) Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen. Voor elk jaar heeft deze herziening slechts betrekking op een vijfde gedeelte van de op de goederen drukkende belasting."

Gelijk de Franse en de Nederlandse regering opmerken, zou toepassing van deze methode op transacties als de onderhavige ertoe leiden, dat steeds dezelfde afschrijvingsmethode geldt, ongeacht de hoedanigheid van de contractanten, belastingplichtigen of niet-belastingplichtigen.

Ik zou het Hof toepassing van deze methode evenwel niet in overweging willen geven.

De Commissie merkt terecht op, dat de BTW in beginsel rust op de *feitelijke* prijs bij invoer; bij de huidige stand van de communautaire regeling moet derhalve iedere *forfaitaire* berekening van het restant van de BTW, die gevolgen zou hebben voor de bepaling van de prijs bij invoer, worden uitgesloten. In dit verband wil ik erop wijzen, dat het Hof in het arrest-Schul I uitdrukkelijk spreekt van het restant van de BTW waarmee het goed „op het tijdstip van invoer *feitelijk* belast blijft" (r.o. 34, cursivering van mij).

Bovendien geloof ik niet, dat op artikel 95 EEG-Verdrag een forfaitair systeem kan worden gebaseerd waarbij de afschrijvingsduur voor *alle* produkten en voor *alle* Lid-Staten op vijf jaar wordt gesteld.

Tenslotte is deze methode niet zonder nadelen: in geval van waardedaling van een goed kan zij leiden tot een berekening volgens welke het restant van de BTW hoger is dan de waarde van het goed op het tijdstip van invoer. Voorts zou in een bijzondere regeling moeten worden voorzien voor gebruikte goederen met een feitelijke levensduur van minder dan vijf jaar.

11. Op grond van het bovenstaande geef ik het Hof derhalve aanvaarding van de door het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch toegepaste combinatie in overweging.

Deze methode is in ieder geval uitvoerbaar:

— in geval van waardevermindering van het goed wordt de BTW van de Lid-Staat van uitvoer die nog in de waarde van het goed is begrepen, op het tijdstip van invoer berekend naar evenredigheid van de vastgestelde waardevermindering, volgens de hiervoor uiteengezette methode; overeenkomstig het arrest-Schul I, wordt derhalve het *feitelijke* restant van de BTW in aanmerking genomen;

— in geval van waardevermeerdering van het goed is de in mindering te brengen BTW de BTW die oorspronkelijk in de Lid-Staat van uitvoer werd betaald. Hierin vindt het uitdrukkelijke voorbehoud in de laatste volzin van r.o. 34 van het arrest-Schul I erkenning.

Zij heeft bovendien het voordeel, dat een billijke verdeling van de belastinginkomsten over de Lid-Staten plaatsvindt, daar de Lid-Staat van uitvoer de oorspronkelijk betaalde BTW behoudt en de Lid-Staat van invoer de waardevermeerdering van het goed kan belasten. Voorts wordt — overeenkomstig het beginsel van artikel 95 EEG-Verdrag — dubbele belasting voorkomen omdat, on-

geacht de waardeverandering van het goed, de BTW in mindering wordt gebracht waarmee het goed „op het tijdstip van invoer feitelijk belast blijft" (Schul I, r.o. 34).

Mitsdien moet de tweede vraag aldus worden beantwoord, dat het restant van de BTW dat op het tijdstip van invoer nog in de waarde van het produkt is begrepen, wordt gevormd door

— in geval van waardevermindering van het ingevoerde produkt, het bedrag van de aanvankelijk betaalde BTW, waarop het percentage van die waardevermindering is toegepast;

— in geval van waardevermeerdering van het ingevoerde goed, het bedrag van de aanvankelijk in de Lid-Staat van uitvoer betaalde BTW.

12. Concluderend geef ik het Hof in overweging, de door de Hoge Raad der Nederlanden gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

„Ingeval door een Lid-Staat belasting over de toegevoegde waarde wordt geheven bij invoer van produkten uit een andere Lid-Staat die door een particulier zijn geleverd, terwijl die belasting niet wordt geheven ter zake van de levering door een particulier van gelijksoortige produkten binnen de Lid-Staat van invoer, dient deze laatste, overeenkomstig het beginsel van artikel 95 EEG-Verdrag, rekening te houden met het bedrag van de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde belasting over de toegevoegde waarde dat op het tijdstip van invoer nog in de waarde van het produkt is begrepen, in dier voege dat dit bedrag

— niet wordt opgenomen in de maatstaf van heffing voor de bij invoer verschuldigde BTW

— en wordt gevormd door

  — in geval van waardevermindering van het ingevoerde produkt, het bedrag van de oorspronkelijk betaalde BTW, waarop het percentage van die waardevermindering is toegepast;

  — in geval van waardevermeerdering van dat produkt, het bedrag van de in de Lid-Staat van uitvoer oorspronkelijk betaalde BTW."