CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL G. TESAURO van 24 oktober 1989 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. De onderhavige prejudiciële zaak vindt haar oorsprong in de omstandigheid, dat de nationale belastingwetgevingen in de Gemeenschap nog niet volledig zijn geharmoniseerd. De Eerste, Tweede en Zesde richtlijn [1] hebben weliswaar de grondslagen en algemene beginselen van het geharmoniseerd BTW-stelsel ingevoerd, maar voor zover tijdelijke afwijkingen uitdrukkelijk zijn toegestaan en er nog sectoren bestaan die niet volledig zijn geharmoniseerd, moet het Hof de discrepanties oplossen die een gevolg zijn van het contrast tussen het vereiste van eerbiediging van de algemene beginselen en het ontbreken van gemeenschapsrechtelijke regels op zeker niet onbelangrijke punten van het stelsel.

De zaak die thans aan de orde is, is dienaangaande symbolisch. Waar een van de grondbeginselen van het gemeenschappelijk BTW-stelsel het door het Hof reeds meerdere malen bevestigde non-cumulatiebeginsel is, heeft het ontbreken van een gemeenschappelijke regeling voor de belasting van gebruikte goederen tot gevolg, dat het non-cumulatiebeginsel niet wordt geëerbiedigd in gevallen als in het hoofdgeding aan de orde. Mitsdien moet worden vastgesteld, of het wel verenigbaar is met het gemeenschapsrecht, dat het beginsel van afschaffing van de dubbele belastingen in zoverre niet is verwezenlijkt.

2. Ik zal kort ingaan op de feiten in de voor de verwijzende rechter, het Gerechtshof te Amsterdam, aanhangige zaak tussen verzoeksters, de fiscale eenheid ORO Amsterdam Beheer BV en Concerto BV, en de Inspecteur der Omzetbelasting, verweerder.

Na aan de Nederlandse fiscus regelmatig het verschil te hebben afgedragen tussen de bij de verkoop van nieuwe en gebruikte goederen geïnde BTW en de reeds eerder betaalde omzetbelasting, vorderden verzoeksters terugbetaling van een bepaald bedrag aan BTW, dat nog begrepen was in de prijs van met het oog op wederverkoop aangekochte gebruikte goederen. De fiscus wees dit verzoek af.

Het Gerechtshof heeft vastgesteld, dat geen nationale wettelijke bepaling de mogelijkheid biedt om de BTW die nog op gebruikte goederen rust, geheel of gedeeltelijk af te trekken, en dat de daarmee ontstane rechtssituatie een probleem van uitlegging van het gemeenschapsrecht, met name artikel 32 van de Zesde richtlijn, opwerpt. Het heeft het Hof dan ook de volgende prejudiciële vragen gesteld:

* Oorspronkelijke taal: Italiaans.

1 — Eerste en Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301 resp. 1303).
Zesde richtlijn 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 (77/388/EEG) (PB 1977, L 145, blz. 1).

„1) Is het in overeenstemming met het recht van de Europese Gemeenschappen en met name de bepalingen van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap en van de Zesde richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen 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 (77/388/EEG) — dat een Lid-Staat in december 1986 onverkort omzetbelasting heft ter zake van de levering van gebruikte goederen zonder daarbij op enigerlei wijze rekening te houden met de omstandigheid dat die goederen zijn betrokken van particulieren, nu de Raad van de Europese Gemeenschappen in zijn evengenoemde Zesde richtlijn zich heeft verbonden en heeft aangekondigd vóór 31 december 1977 de communautaire belastingregeling voor de handel in gebruikte goederen vast te stellen maar daaraan tot op heden nog geen gevolg heeft gegeven ?

2) Ingeval de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, op welke wijze dient dan bij de bepaling van de ter zake van de levering van gebruikte goederen verschuldigde omzetbelasting rekening te worden gehouden met de omstandigheid dat de goederen van particulieren zijn betrokken ?"

3. De argumenten van partijen zijn weergegeven in het rapport ter terechtzitting en tijdens de mondelinge behandeling niet wezenlijk gewijzigd. Ik hoef ze hier dan ook niet weer te geven.

4. Ik wil er om te beginnen op wijzen, dat zowel de schriftelijke als de mondelinge behandeling aantonen, dat partijen in casu niet van mening verschillen over de feitelijke fiscale aspecten. Zij zijn het erover eens, dat de Nederlandse belastingwetgeving niet toestaat, dat BTW die rust op door een particulier aan een belastingplichtige verkochte gebruikte goederen bij wederverkoop door die belastingplichtige geheel of gedeeltelijk wordt afgetrokken, en derhalve tot dubbele belasting (cumulatie van belastingen) leidt.

Zoals hierna zal blijken, draait het in deze zaak om de vraag, of die dubbele belasting haar rechtvaardiging kan vinden in artikel 32 van de Zesde richtlijn[2], of dat de Lid-Staten het nalaten van de Raad hadden moeten verhelpen door in hun belastingwetgeving bepalingen op te nemen ter voorkoming van dubbele belasting.

5. De eerste vraag van de verwijzende rechter maakt een onderzoek van artikel 32 van de Zesde richtlijn noodzakelijk, ten einde te bepalen of de Lid-Staten, nu de Raad niet vóór 31 december 1977 de communautaire belastingregeling op het gebied van gebruikte goederen heeft vastgesteld, de bijzondere regeling mogen handhaven die zij vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn toepasten.

6. Dienaangaande heeft de Nederlandse regering betoogd, dat artikel 32 aldus moet worden uitgelegd dat het een *verbod* in-

2 — Artikel 32 luidt als volgt:
„De Raad zal vóór 31 december 1977, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, de communautaire belastingregeling vaststellen die van toepassing is op het gebied van gebruikte goederen en van kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen.
De Lid-Staten die bij de inwerkingtreding van deze richtlijn op bovengenoemd gebied een bijzondere regeling toepassen, kunnen deze regeling handhaven totdat de bovengenoemde communautaire regeling van toepassing wordt."

houdt om de van vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn daterende bijzondere regelingen te wijzigen, zolang de Raad geen communautaire regeling heeft vastgesteld.

Dit standpunt wordt door de Commissie en verzoeksters in het hoofdgeding bestreden.

7. Het lijdt mijns inziens geen twijfel, dat artikel 32, tweede alinea, niet de door de Nederlandse regering voorgestane formele betekenis kan hebben. Ik zie niet in, hoe het *recht* om een bijzondere regeling te blijven toepassen, kan worden omgezet in een *verbod* om die regeling te wijzigen. Alleen al tekstueel gezien moet dit ten zeerste worden betwijfeld. Daarnaast overwoog het Hof in het arrest van 10 juli 1985 (zaak 16/84, Commissie/Nederland, Jurispr. 1985, blz. 2355) in antwoord op het toen — vreemd genoeg — door de Commissie verdedigde standpunt, dat „artikel 32 elke wijziging van bestaande nationale regelingen verbiedt", dat dit „niet kan gelden voor aanpassingen die enkel ten doel hebben een nationale regeling volledig in overeenstemming te brengen met dat artikel".

8. Onder die omstandigheden kan het standpunt van de Nederlandse regering niet worden aanvaard. De standstill-bepaling van artikel 32, tweede alinea, moet volgens mij aldus worden uitgelegd, dat de Lid-Staten die in hun wetgeving een regeling voor de belasting van gebruikte goederen willen opnemen waarmee dubbele belasting kan worden vermeden, de van vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn daterende bijzondere belastingregeling voor gebruikte goederen mogen wijzigen. Daarmee handelen zij niet in strijd met artikel 32, tweede alinea. Het technisch argument, dat iedere wijziging van de bestaande wetgeving de harmonisatie op communautair niveau zou bemoeilijken, kan mij niet overtuigen. Daarbij moet uiteraard wel een doel worden nagestreefd — al zij het met per Lid-Staat verschillende middelen — dat strookt met de algemene beginselen van het BTW-stelsel, met name het beginsel van opheffing van dubbele belasting.

9. Deze eerste conclusie biedt uiteraard geen oplossing voor het door de verwijzende rechter opgeworpen probleem. Zowel de teneur van de eerste vraag als de opmerkingen van de Commissie en verzoeksters in het hoofdgeding tonen immers aan, dat de echte vraag niet zozeer betrekking heeft op het *recht* van een Lid-Staat om zijn belastingregeling te wijzigen, maar op het al dan niet bestaan van een *verplichting* — wegens het stilzitten van de Raad — om interne maatregelen te treffen ter voorkoming van dubbele belasting.

10. Ik moet zeggen dat het op het eerste gezicht vreemd kan lijken, dat de Raad ondanks de uitdrukkelijke bepaling van artikel 32, eerste alinea, dertien jaar na het verstrijken van de gestelde termijn nog geen communautaire belastingregeling heeft vastgesteld in een niet onbelangrijke sector als die van gebruikte goederen.

11. Ik geloof echter niet dat zulks tot gevolg heeft, dat de Lid-Staten *verplicht* zijn, nationale maatregelen te treffen om het stilzitten van de Raad te verhelpen.

12. In de eerste plaats ben ik het met de Nederlandse regering eens waar deze stelt, dat de onderhavige feiten geen grondslag bieden voor de ratio decidendi van het arrest Schul I (arrest van 5 mei 1982, zaak 15/81, Jurispr. 1982, blz. 1409). Die uitspraak was gebaseerd op schending van een specifieke verdragsbepaling, artikel 95, die op het onderhavige geval niet van toepassing is.

Strikt juridisch gesproken bestaat het nalaten van de Raad in de niet-nakoming van een verplichting, een wettelijke regeling tot stand te brengen binnen een bepaalde termijn die de Raad zich *zelf* had opgelegd, zonder dat in enige specifieke verdragsbepaling een termijn was voorzien. Uitgaande van de theorie van de hiërarchie der normen zou men zelfs geneigd kunnen zijn te betogen, dat de Raad geen hogere rechtsregel heeft geschonden en zich met zijn stilzitten alleen niet heeft gehouden aan een procedurevoorschrift dat hij zelf had vastgesteld, waarbij nog niet in het minst vaststaat, dat het hier een peremptoire termijn betreft.

Door aan te nemen dat deze niet-inachtneming van een klaarblijkelijke ordetermijn voor de Lid-Staten de verplichting doet ontstaan, in hun rechtsorde een regeling op te nemen die dezelfde gevolgen heeft als de regeling die de Raad had moeten vaststellen, maar niet heeft vastgesteld, zou men in de praktijk de discretionaire bevoegdheid van de Raad op het gebied van de fiscale harmonisatie ontkennen.

Ik geloof derhalve niet, dat niet-inachtneming van de gestelde termijn tot gevolg heeft dat de Lid-Staten gehouden zijn, „vooruit te lopen" op een communautair besluit dat de Raad om redenen die alleen hem aangaan, niet heeft kunnen vaststellen.

13. Daar komt bij, dat de bewoordingen van artikel 32 geen steun bieden voor het standpunt van de Commissie. Indien de wetgever het recht van de Lid-Staten om een bijzondere regeling te blijven toepassen, in de tijd had willen beperken tot de periode vóór 31 december 1977, had hij in de tweede alinea niet de uitdrukking gekozen „totdat de ... communautaire regeling van toepassing wordt". Dan was het eenvoudiger geweest om direkt te spreken van „tot 31 december 1977".

Deze uitlegging blijkt ook te stroken met het standpunt van advocaat-generaal Darmon in diens conclusie in voornoemde zaak Commissie/Nederland (16/84). Met betrekking tot artikel 32 merkt hij het volgende op: „Op grond van deze bepaling mag voorlopig en *tot aan de voltooiing van een harmonisatie op het gebied van de BTW*, worden afgeweken van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde gemeenschappelijk stelsel" (cursivering van mij).

14. Ik geloof niet dat deze conclusie kan worden ontkracht, gelijk de Commissie tracht te doen, met een beroep op de arresten van 28 maart 1984 (gevoegde zaken 47/83 en 48/83, Pluimveeslachterij, Jurispr. 1984, blz. 1721) en 5 mei 1981 (zaak 804/79, Commissie/Verenigd Koninkrijk, Jurispr. 1981, blz. 1045). Volgens de Commissie volgt uit deze arresten, dat er in geval van stilzitten van de Raad in beginsel geen bezwaar tegen kan worden gemaakt, indien een Lid-Staat op basis van de in artikel 5 EEG-Verdrag voorziene verplichting tot samenwerking nationale maatregelen handhaaft of invoert die ertoe strekken, de in de communautaire regeling voorziene doelstellingen te verwezenlijken.

15. Deze argumenten van de Commissie kunnen geen kritische toets doorstaan. Uit bovengenoemde arresten blijkt, dat de ratio decidendi die eraan ten grondslag ligt, volledig verschilt van wat de Commissie betoogt. De formulering van de arresten laat niet de minste twijfel toe: het gaat uitsluitend om een *recht* van de Lid-Staten om in een situatie die wordt gekenmerkt door een stilzitten van de Raad, nationale voorschriften „te handhaven of in te voeren". Tussen de erkenning van een *recht* en het beweerde bestaan van een *verplichting* bestaat een kloof, die ook de door het Hof bedoelde verplichting tot samenwerking ex artikel 5 EEG-Verdrag niet kan overbruggen. Het aan voornoemd arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk (804/79) ontleende argument van artikel 5 EEG-Verdrag heeft een geheel andere functie dan de Commissie eraan zou willen toekennen. Met andere woorden, het Hof heeft niet gezegd dat, nu er een verplichting tot samenwerking ex artikel 5 EEG-Verdrag bestaat, de Lid-Staten *gehouden* zijn, het stilzitten van de communautaire wetgever te verhelpen. Het heeft de op artikel 5 gebaseerde argumenten aangevoerd ter afbakening van de mogelijkheid van de Lid-Staten, wettelijke voorschriften vast te stellen in een sector die door een gemeenschappelijke marktordening wordt beheerst. In rechtsoverweging 23 van het arrest Pluimveeslachterij (47/83 en 48/83) verklaart het immers duidelijk, dat „dergelijke maatregelen ... niet te beschouwen zijn als behorende tot de eigen bevoegdheid van de Lid-Staten".

In rechtsoverweging 25 blijkt ten slotte duidelijk, dat het hier nog steeds gaat om een „recht" („bepalingen die de Lid-Staten in een situatie als vorenomschreven vaststellen of handhaven, zijn slechts *aanvaardbaar* ...") en niet om een verplichting van de Lid-Staten. Ten overvloede wil ik er ten slotte op wijzen, dat de conclusie van advocaat-generaal mevrouw Rozès in deze zaak duidelijk aantoont, dat het hier draait om het bestaan van een „vervangende bevoegdheid" van de Lid-Staten (zie inzonderheid Jurispr. 1984, blz. 1745) en niet om een verplicht optreden van de Lid-Staten ter vervanging van een nalaten van de Raad. Dit zou bovendien een ander probleem doen rijzen, dat ik hier alleen maar wens te vermelden zonder er nader op in te gaan, te weten het nut van een procedure wegens niet-nakoming ex artikel 175 EEG-Verdrag, wanneer een stilzitten van de Raad voor de Lid-Staten een verplichting tot handelen zou doen ontstaan.

16. Volledigheidshalve wil ik nog vermelden, ook al heeft de Commissie hieraan geen argument ontleend, dat het bestaan van een verplichting voor de Lid-Staten in geval van stilzitten van de Raad evenmin kan worden gebaseerd op de omstandigheid, dat de Commissie herhaaldelijk voorstellen voor een richtlijn heeft ingediend om uitvoering te geven aan artikel 32, tweede alinea. Zo overwoog het Hof in het arrest van 16 december 1981 (zaak 269/80, Tymen, Jurispr. 1981, blz. 3079)

„dat een voorstel van de Commissie aan de Raad, betreffende een gezamenlijk optreden van de Gemeenschap, op zich niet kan worden geacht de goedkeuring in te houden van een eenzijdige nationale maatregel — ook indien deze inhoudelijk identiek is — op een gebied waarop de Gemeenschap bevoegd is. De redenering van de Britse regering zou erop neerkomen, dat de wettigheid van nationale maatregelen die de bevoegdheidssfeer van de Gemeenschap raken, zou worden erkend op de enkele grond dat er een in principe gelijkluidend communautair voorstel bestaat. Dit zou niet slechts tegen de rechtszekerheid indruisen, doch ook de bevoegdheidsverdeling tussen de Gemeen-

schap en de Lid-Staten scheeftrekken en aldus het door het Verdrag beoogde en als essentieel beschouwde evenwicht verstoren."

17. Nu de eerste vraag ontkennend moet worden beantwoord, komt de tweede vraag niet meer aan de orde.

18. Concluderend geef ik het Hof in overweging, op de vragen van de verwijzende rechter te antwoorden dat het bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht niet in strijd is met de Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de Lid-Staten inzake omzetbelasting, inzonderheid artikel 32, wanneer een Lid-Staat onverkort omzetbelasting heft ter zake van de levering van gebruikte goederen, zonder rekening te houden met de omstandigheid dat die goederen zijn betrokken van particulieren.