ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

19 september 2000 *

In de gevoegde zaken C-177/99 en C-181/99,

betreffende verzoeken aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van het Tribunal administratif de Nantes (C-177/99) en het Tribunal administratif de Melun (C-181/99) (Frankrijk), in de aldaar aanhangige gedingen tussen

Ampafrance SA

en

Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire (C-177/99)

en tussen

Sanofi Synthelabo, voorheen Sanofi Winthrop SA,

en

Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne (C-181/99),

om een prejudiciële beslissing over de geldigheid van beschikking 89/487/EEG van de Raad van 28 juli 1989 waarbij de Franse Republiek wordt gemachtigd een van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting afwijkende maatregel toe te passen (PB L 239, blz. 21),

* Procestaal: Frans.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: D. A. O. Edward, kamerpresident, L. Sevón, P. J. G. Kapteyn, H. Ragnemalm en M. Wathelet (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: G. Cosmas
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Ampafrance SA, vertegenwoordigd door J.-C. Bouchard en O. Cortez, advocaten in het departement Hauts-de-Seine,

— Sanofi Synthelabo, vertegenwoordigd door J.-C. Leroy, financieel directeur,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door K. Rispal-Bellanger, onderdirecteur bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en S. Seam, secretaris buitenlandse zaken bij die directie, als gemachtigden,

— de Raad van de Europese Unie, vertegenwoordigd door J. Monteiro, juridisch adviseur, en M.-J. Vernier, lid van de juridische dienst, als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa, juridisch adviseur, en H. Michard, lid van de juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Ampafrance SA, vertegenwoordigd door J.-C. Bouchard en O. Cortez; Sanofi Synthelabo, vertegenwoordigd door B. Geneste en O. Davidson, advocaten in het departement Hauts-de-Seine; de Franse regering, vertegenwoordigd door S. Seam; de Raad, vertegenwoordigd door J. Monteiro en M.-J. Vernier, en de Commissie, vertegenwoordigd door H. Michard, ter terechtzitting van 27 januari 2000,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 23 maart 2000,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikkingen van 3 december 1998 en 11 mei 1999, ingekomen bij het Hof op respectievelijk 14 en 17 mei 1999, hebben het Tribunal administratif de Melun (C-181/99) en het Tribunal administratif de Nantes (C-177/99) krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) elk een prejudiciële vraag gesteld over de geldigheid van beschikking 89/487/EEG van de Raad van 28 juli 1989 waarbij de Franse Republiek wordt gemachtigd een van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting afwijkende maatregel toe te passen (PB L 239, blz. 21).

2 Deze vragen zijn gerezen in twee gedingen tussen, enerzijds, de vennootschap Ampafrance SA (hierna: „Ampafrance") (C-177/99) en de vennootschap Sanofi Winthrop SA, na fusie en overname sedert 12 mei 1998 Sanofi genaamd, en vervolgens, sedert 18 mei 1999, Sanofi Synthelabo (hierna: „Sanofi") (C-181/99), en anderzijds de belastingadministratie, betreffende de naheffingsaanslag die beide vennootschappen hebben ontvangen wegens de uitsluiting van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") voor uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning.

Toepasselijk recht

De communautaire regeling

3 Artikel 2, tweede alinea, van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301; hierna: „Eerste richtlijn"), bepaalt:

„Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief, dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast."

4 Artikel 17 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) 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; hierna: „Zesde richtlijn"), dat betrekking heeft op het recht van de belastingplichtige op aftrek van de voorbelasting, bepaalt in lid 2, sub a:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten."

5 Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn bevat een standstillclausule, volgens welke de nationale uitsluitingen van het recht op BTW-aftrek die reeds golden vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, dat wil zeggen vóór 1 januari 1979, mogen worden gehandhaafd. Deze bepaling luidt als volgt:

„Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat. De uitgaven die geen strikt beroepsmatig karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag."

6 Tot op heden zijn de in artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bedoelde regels nog niet vastgesteld, bij gebreke van overeenstemming binnen de Raad over de uitgaven waarvoor het recht op BTW-aftrek zou kunnen worden uitgesloten.

7 Artikel 27 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen teneinde 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.

2. De lidstaat die maatregelen als bedoeld in lid 1 wil treffen, brengt de Commissie daarvan op de hoogte en verschaft haar alle nodige beoordelingsgegevens.

3. De Commissie stelt de andere lidstaten binnen een maand daarvan in kennis.

4. Het besluit van de Raad wordt geacht te zijn genomen indien noch de Commissie, noch een lidstaat binnen twee maanden nadat de lidstaten overeenkomstig lid 3 in kennis zijn gesteld, om behandeling van de zaak door de Raad heeft verzocht.

5. (...)"

De nationale regeling

8 In Frankrijk is de uitsluiting van het recht op BTW-aftrek voor uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning geleidelijk ingevoerd tussen 1967 en 1979.

9 De uitsluitingen van het recht op aftrek voor bepaalde goederen en diensten die golden vóór 1 januari 1979, datum van inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, waren vermeld in de artikelen 7 en 11 van decreet nr. 67-604 van 27 juli 1967 (*JORF* van 28 juli 1967, blz. 7541; hierna: „decreet nr. 67-604").

10 Artikel 7 van dat decreet luidde als volgt:

„De belasting op de uitgaven voor het verstrekken van verblijf of huisvesting aan de bestuurders en het personeel van ondernemingen is niet aftrekbaar.

Deze uitsluiting heeft evenwel geen betrekking op de belasting op de uitgaven voor het kosteloos verstrekken van accommodatie of huisvesting op de werkplaats voor de werknemers die instaan voor de veiligheid of de bewaking van een fabrieks- of handelscomplex of van een bouwplaats."

11 Artikel 11 van decreet nr. 67-604 bepaalt:

„De belasting op de uitgaven ter voldoening van particuliere doeleinden van de bestuurders en het personeel van ondernemingen, inzonderheid de uitgaven voor ontvangsten, spijzen of dranken en ontspanning, is niet aftrekbaar.

Deze uitsluiting heeft evenwel geen betrekking op de uitgaven voor:

— goederen die vaste activa vormen en die speciaal worden gebruikt op de werkplaats zelf ter voldoening van de collectieve behoeften van het personeel;

— werk- of veiligheidskleding die door een onderneming ter beschikking van haar personeel wordt gesteld."

12 Artikel 236 van bijlage II bij de Code général des impôts (hierna: „CGI") is bij artikel 25 van het na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn vastgestelde decreet nr. 79-1163 van 29 december 1979 (*JORF* van 31 december 1979, blz. 3333; hierna: „decreet nr. 79-1163") gewijzigd als volgt:

„Is niet aftrekbaar de belasting op de door derden, door de bestuurders of het personeel van de onderneming gebruikte goederen of diensten, zoals het verblijf of de huisvesting, de kosten van ontvangsten, spijzen of dranken, ontspanning, of elke uitgave die direct of indirect met de verplaatsingen of het verblijf in verband staat.

Deze uitsluiting heeft evenwel geen betrekking op de werk- of veiligheidskleding, op de bedrijfsruimten en op het materiaal dat op de werkplaatsen ter beschikking van het personeel wordt gesteld en evenmin op het kosteloos verstrekken van accommodatie of huisvesting aan de werknemers die op de werkplaatsen instaan voor de veiligheid of de bewaking."

13 In zijn arrest van 3 februari 1989, Compagnie Alitalia (hierna: „arrest Alitalia"), heeft de Conseil d'État artikel 25 van decreet nr. 79-1163 nietig verklaard, voor zover de BTW op alle door derden gebruikte goederen en diensten daarin van het recht op aftrek was uitgesloten, en „aldus het doel om de bestaande uitsluitingen van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn niet uit te breiden, niet in acht was genomen".

14 Na het arrest Alitalia heeft de Franse Republiek de Raad bij brief van 13 april 1989 onder verwijzing naar artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn verzocht om „tot de inwerkingtreding van de definitieve bepalingen van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn een van dit artikel afwijkende wettelijke bepaling [te mogen] invoeren, waarbij de aftrek van de uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning wordt uitgesloten".

15 Volgens de Franse regering

„is deze bijzondere maatregel erop gericht, de belastingfraude en -ontwijking te voorkomen die zouden voortvloeien uit de belastingvrijstelling van uitgaven die naar hun aard eindverbruik zijn. De risico's van belastingfraude en -ontwijking zijn aanzienlijk, aangezien de ondernemingen ertoe zullen worden aangezet, belastingvrij eindverbruik in de vorm van voordelen in natura of geschenken ten laste te nemen en geen correct onderscheid te maken tussen de uitgaven voor bestuurders en personeel en deze voor derden.

De uitsluiting zou evenwel geen betrekking hebben op:

— de door een belastingplichtige gedragen uitgaven voor het tegen vergoeding verstrekken van verblijf, maaltijden, voedsel of dranken;

— de uitgaven voor het kosteloos verstrekken van accommodatie of huisvesting op bouwplaatsen of in bedrijfsruimten voor veiligheids-, controle- of bewakingspersoneel;

— de door een belastingplichtige gedragen uitgaven die het gevolg zijn van zijn contractuele of wettelijke verplichtingen jegens zijn cliënten (bijvoorbeeld door een luchtvaartmaatschappij ten behoeve van de passagiers gedragen uitgaven voor verblijf en voedsel als gevolg van een langdurig oponthoud op een luchthaven)."

16 Op 28 juli 1989 heeft de Raad beschikking 89/487 vastgesteld. In de tweede en de derde overweging van de considerans heette het,

„dat de Franse Republiek bij een schrijven aan de Commissie, geregistreerd op 17 april 1989, om machtiging tot invoering van een bijzondere, van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn afwijkende maatregel heeft verzocht;

dat bepaalde leveringen en dienstverrichtingen die voor een belastingplichtige zijn bestemd en die met name uitgaven voor representatie van die belastingplichtige betreffen in Frankrijk overeenkomstig artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn van het recht op aftrek zijn uitgesloten; dat voornoemde maatregel ter voorkoming van belastingontduiking en -ontwijking beoogt andere uitgaven

voor het verstrekken van verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning van het recht op aftrek van de daarop geheven belasting over de toegevoegde waarde uit te sluiten; dat de uitsluiting geen betrekking heeft op de door een belastingplichtige gedragen uitgaven voor het door deze belastingplichtige tegen vergoeding verstrekken van verblijf, maaltijden, voedsel of dranken, noch op de uitgaven [voor] het kosteloos verstrekken van accommodatie of huisvesting op bouwplaatsen of in bedrijfsruimten aan veiligheids-, controle- of bewakingspersoneel, noch op door een belastingplichtige gedragen uitgaven die het gevolg zijn van zijn contractuele of wettelijke verplichtingen jegens zijn cliënten".

17 Artikel 1 van beschikking 89/487 bepaalt:

„1. In afwijking van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn wordt de Franse Republiek gemachtigd tijdelijk en uiterlijk tot de datum van inwerkingtreding van de communautaire voorschriften die de behandeling van de in de eerste alinea van dat lid genoemde uitgaven vaststellen, uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning van het recht op aftrek van de daarop betaalde belasting over de toegevoegde waarde uit te sluiten.

2. De in lid 1 bedoelde uitsluiting geldt niet voor:

— door een belastingplichtige gedragen uitgaven voor het tegen vergoeding verstrekken van verblijf, maaltijden, voedsel of dranken;

— uitgaven voor het kosteloos verstrekken van accommodatie of huisvesting op bouwplaatsen of in bedrijfsruimten aan veiligheids-, controle- of bewakingspersoneel;

— door een belastingplichtige gedragen uitgaven die het gevolg zijn van zijn contractuele of wettelijke verplichtingen jegens zijn cliënten."

18 Ten vervolge op beschikking 89/487 heeft de Franse regering bij artikel 4 van decreet nr. 89-885 van 14 december 1989 (*JORF* van 15 december 1989, blz. 15578) artikel 236 van bijlage II bij de CGI gewijzigd. Voortaan luidt deze bepaling als volgt:

„De BTW op uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning is tijdelijk uitgesloten van het recht op aftrek.

Deze uitsluiting geldt evenwel niet voor:

1° door een belastingplichtige gedragen uitgaven voor het tegen vergoeding verstrekken van verblijf, maaltijden, voedsel of dranken;

2° uitgaven voor het kosteloos verstrekken van accommodatie of huisvesting op bouwplaatsen of in bedrijfsruimten aan veiligheids-, controle- of bewakingspersoneel;

3° door een belastingplichtige gedragen uitgaven die het gevolg zijn van contractuele of wettelijke verplichtingen jegens zijn cliënten."

De hoofdgedingen

Zaak C-177/99

19 Ampafrance draagt in de uitoefening van haar handelsactiviteit diverse uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning. Zij trok de BTW af over de hiervoor in juni 1993 — zowel voor haar personeel als voor derden — gedragen uitgaven.

20 Op 30 november 1993 vorderde de belastingadministratie van haar een bedrag van 252 086 FRF, overeenstemmend met de voor bovengenoemde uitgaven afgetrokken BTW. Deze navordering was gebaseerd op artikel 236 van bijlage II bij de CGI, waarbij beschikking 89/487 in Frans recht is omgezet en de op de uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning betaalde BTW van het recht op aftrek is uitgesloten.

21 Na afwijzing van haar bezwaar tegen deze aanslag door de belastingdienst van Maine-et-Loire stelde Ampafrance tegen deze beschikking beroep in bij het Tribunal administratif de Nantes.

22 Zij vorderde teruggave van de over de verrichtingen van juni 1993 betaalde BTW en, subsidiair, voorlegging aan het Hof van een prejudiciële vraag over de geldigheid van beschikking 89/487.

23 In 1995 vorderde de belastingadministratie, eveneens op basis van artikel 236 van bijlage II bij de CGI, van de laboratoria Choay, Millot Solac en Clin Midy de volgende bedragen: 260 524 FRF van Choay, 661 796 FRF van Millot Solac, en 635 422 FRF van Clin Midy, overeenstemmend met hun BTW-aftrek betreffende de in november en december 1993 gedragen uitgaven voor ontvangsten van leveranciers en cliënten.

24 Nadat de bezwaarschriften tegen deze navorderingen bij beschikkingen van de directeur van de belastingdienst van Val-de-Marne waren afgewezen, stelde Sanofi, dat in de rechten en verplichtingen van de laboratoria Choay, Millot Solac en Clin Midy was getreden, hiertegen beroep in bij het Tribunal administratif de Paris. Na de oprichting van het Tribunal administratif de Melun werd de zaak verwezen naar deze rechterlijke instantie, die territoriaal bevoegd was.

25 Voor het Tribunal administratif de Melun voerde Sanofi inzonderheid de ongeldigheid aan van beschikking 89/487, waarop artikel 236 van bijlage II bij de CGI is gebaseerd. Van de vijf argumenten die zij daartoe aanvoerde, verwierp het Tribunal er vier. Met haar vijfde middel stelde Sanofi, dat beschikking 89/487 indruist tegen het communautaire evenredigheidsbeginsel.

De prejudiciële vragen

26 In zaak C-177/99 heeft het Tribunal administratif de Nantes de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende vraag gesteld:

„De beslechting van het onderhavige geschil hangt af van het antwoord op de vraag, of de beschikking van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 28 juli 1989, waarbij de Franse regering wordt gemachtigd af te wijken van de standstillclausule in de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 en de uitsluiting van het recht op belastingaftrek voor uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning uit te breiden tot derden, in overeenstemming is, enerzijds, met de doelstellingen van de Zesde richtlijn en inzonderheid met artikel 27 daarvan, volgens hetwelk ‚[de] Raad (...) op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat [kan] machtigen, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen', en, anderzijds, met het beginsel van evenredigheid tussen het nagestreefde fiscale doel en de daartoe aangewende middelen; eerst wanneer dit antwoord — dat niet duidelijk vaststaat — is gegeven, kan worden beoordeeld of de aangevoerde middelen gegrond zijn."

27 In zaak C-181/99 heeft het Tribunal administratif de Melun geoordeeld als volgt:

„Vaststaat, dat de tijdelijke machtiging om de belasting op alle door een belastingplichtige gedragen uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning van het recht op aftrek uit te sluiten, niet haar grond vindt in de vaststelling dat dergelijke uitgaven aanleiding zouden hebben gegeven tot stelselmatige belastingfraude of -ontwijking, maar in de veronderstelling dat deze uitgaven wegens hun gemengd karakter gemakkelijk tot dergelijk gedrag kunnen leiden. Hoewel de administratie de stelselmatige uitsluiting [van het recht op aftrek van de BTW over bedoelde uitgaven] rechtvaardigt met een beroep op het feit dat het moeilijk is om een doeltreffend systeem op te zetten om te controleren of deze uitgaven in het kader van de bedrijfsuitoefening zijn gemaakt, voert zij wel controles uit — aan de hand van de stukken of ter plaatse, onder toezicht van

de belastingrechter — op de bij artikel 39.5.b en f van de Code général des impôts toegestane aftrek van dergelijke uitgaven van de belastbare vennootschapswinst of inkomsten. De wijze waarop deze controles worden uitgevoerd, is ondanks het verschil in aangifte en inning kennelijk transponeerbaar op de in geding zijnde belasting. Het nagestreefde doel zou ook kunnen worden bereikt door de aftrek tot een forfaitair bedrag te beperken. Mede gelet op de omstandigheid, dat deze afwijkende maatregel, die een algemene en absolute strekking heeft, de aftrek verhindert van belasting op uitgaven waarvan onbetwist is dat zij in het kader van de bedrijfsuitoefening zijn gemaakt, moet dus de vraag worden gesteld, of de afwijking waartoe de Raad de Franse Republiek bij [beschikking 89/497] heeft gemachtigd, strikt noodzakelijk is en evenredig met het nagestreefde doel."

28 Mitsdien heeft het Tribunal

„de behandeling van de vordering om van de betrokken belasting te worden vrijgesteld geschorst in afwachting van de uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen over de geldigheid van beschikking [89/487], getoetst aan het evenredigheidsbeginsel".

29 Bij beschikking van de president van de Vijfde kamer van 18 november 1999 zijn de twee zaken gevoegd voor de mondelinge behandeling en het arrest.

Bespreking van de prejudiciële vragen

30 Met hun prejudiciële vragen wensen de twee verwijzende rechters in wezen te vernemen, of beschikking 89/487 geldig is.

31 Alvorens de geldigheid van beschikking 89/487 kan worden onderzocht, dient de strekking ervan te worden gepreciseerd.

Strekking van beschikking 89/487

32 Volgens verzoeksters in het hoofdgeding blijkt reeds uit de formulering van beschikking 89/487, die de door de Franse regering ingediende aanvraag om afwijkende maatregelen te mogen treffen overneemt, dat de verleende afwijking een algemene strekking heeft en betrekking heeft op alle uitgaven voor verblijf, ontvangsten, spijzen of dranken en ontspanning, zonder een onderscheid te maken naargelang deze uitgaven zijn gedragen ten behoeve van de bestuurders of het personeel van de onderneming dan wel ten behoeve van derden, in het kader van de bedrijfsuitoefening dan wel voor particuliere doeleinden. Mocht het Hof oordelen dat beschikking 89/487 ongeldig is, dan zou de uitsluiting van het recht op aftrek van de BTW op dit soort uitgaven in Frankrijk volledig achterwege dienen te blijven.

33 De Franse regering en de Commissie stellen, dat beschikking 89/487, die het verzoek van de Franse regering om een afwijkende maatregel te mogen treffen overneemt, weliswaar op algemene wijze betrekking op de uitgaven voor verblijf, ontvangsten, spijzen of dranken en ontspanning, maar in werkelijkheid een beperktere draagwijdte heeft en slechts ziet op de ten behoeve van derden gedragen uitgaven voor verblijf, ontvangsten, spijzen of dranken en ontspanning. Deze strikte uitlegging is gebaseerd op het arrest Alitalia waarin de Conseil d'État artikel 25 van decreet nr. 79-1163 slechts strijdig heeft verklaard met artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, voor zover daarin de voor derden gedragen uitgaven voor verblijf, ontvangsten, spijzen of dranken en ontspanning van het recht op BTW-aftrek waren uitgesloten.

34 Er zij op gewezen, dat volgens het fundamenteel beginsel van het BTW-stelsel, dat is neergelegd in artikel 2 van de Eerste en van de Zesde richtlijn, bij elke transactie inzake productie of distributie BTW is verschuldigd onder aftrek van de BTW waarmee de verrichtingen in eerdere handelsfasen rechtstreeks waren belast (arrest van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883,

punt 16). Volgens vaste rechtspraak maakt het recht op aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorzien, integrerend deel uit van de BTW-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen is geheven (zie arrest BP Soupergaz, reeds aangehaald, punt 18, en arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98—C-147/98, Jurispr. I-1577, punt 43). Elke beperking van het recht op aftrek heeft gevolgen voor de hoogte van de belastingdruk en moet in alle lidstaten op dezelfde wijze worden toegepast. Afwijkingen zijn dus slechts toegestaan in de gevallen waarin de richtlijn uitdrukkelijk voorziet (arrest BP Soupergaz, reeds aangehaald, punt 18).

35 Tegen deze achtergrond moet worden nagegaan, welke de strekking is van beschikking 89/487, vastgesteld op de grondslag van artikel 27 van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk de lidstaten kunnen worden gemachtigd, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen.

36 Bij deze beschikking is de Franse Republiek gemachtigd, van de voorschriften van de Zesde richtlijn af te wijken met betrekking tot het in artikel 17 van deze richtlijn genoemde principiële recht op BTW-aftrek.

37 In zoverre beschikking 89/487 is gebaseerd op artikel 27 van de Zesde richtlijn, kan — ondanks de algemene bewoordingen waarin de afwijkende maatregelen worden toegestaan — worden aangenomen dat de Franse Republiek wordt gemachtigd om in haar nationale rechtsorde voor de uitgaven van verblijf, ontvangsten, spijzen of dranken en ontspanning uitsluitingen van het recht op BTW-aftrek vast te stellen waarin haar wetgeving niet voorzag ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn.

38 Deze interpretatie berust op de formulering van artikel 27 van de Zesde richtlijn, waarin sprake is van „[maatregelen] treffen" en moet worden gelezen in samenhang met artikel 17, lid 6, tweede alinea, van die richtlijn, volgens hetwelk

de lidstaten elke uitsluiting van het recht op aftrek kunnen handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn voorzag.

39 Dienaangaande moet worden opgemerkt, dat de uitsluitingen van het recht op BTW-aftrek die vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn bestonden, nadien ongewijzigd in het Franse recht zijn gehandhaafd, en dat deze uitsluitingen zelfs zijn uitgebreid tot andere situaties. In die omstandigheden moeten de uitgaven die reeds bij decreet nr. 67-604 van het recht op BTW-aftrek waren uitgesloten, worden geacht onder de standstillbepaling van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn te vallen.

40 De afwijkende maatregel waartoe beschikking 89/487 machtiging verleent, betreft dus in werkelijkheid, enerzijds, de ten behoeve van derden gedragen uitgaven voor verblijf, ontvangsten, spijzen of dranken en ontspanning, die niet waren genoemd in decreet nr. 67-604, en, anderzijds, de ten behoeve van de bestuurders of het personeel van de onderneming gedragen soortgelijke uitgaven die niet onder de uitsluiting ingevolge decreet nr. 67-604 vielen. Deze uitsluiting betrof de uitgaven voor het verstrekken van verblijf aan de bestuurders of het personeel van de onderneming — zonder onderscheid naargelang zij waren gemaakt in het kader van de bedrijfsuitoefening dan wel voor particuliere doeleinden — alsook de uitgaven voor ontvangsten, spijzen of dranken en ontspanning voor particuliere doeleinden van de bestuurders of het personeel van de onderneming.

41 Nu de precieze strekking van de bij beschikking 89/487 verleende uitzondering is vastgesteld, dient overeenkomstig het verzoek van de verwijzende rechters de geldigheid van deze beschikking te worden getoetst aan het evenredigheidsbeginsel.

De geldigheid van beschikking 89/487

42 Het evenredigheidsbeginsel behoort volgens vaste rechtspraak van het Hof tot de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht (zie arrest van 11 juli 1989, Schräder, 265/87, Jurispr. blz. 2237, punt 21), zodat de geldigheid van handelingen van de gemeenschapsinstellingen aan dit algemene rechtsbeginsel kan worden getoetst (arrest van 15 april 1997, Bakers of Nailsea, C-27/95, Jurispr. blz. I-1847, punt 17).

43 Hiertoe dient te worden nagegaan, of de bepalingen van beschikking 89/487 noodzakelijk en geschikt zijn om het hiermee nagestreefde specifieke doel te bereiken, en of zij zo weinig mogelijk afbreuk doen aan de doelstellingen en de beginselen van de Zesde richtlijn.

44 Volgens Ampafrance en Sanofi is beschikking 89/487 ongeldig. In de eerste plaats worden onevenredige middelen ingezet in de strijd tegen belastingfraude en -ontwijking, aangezien een algemene en stelselmatige uitsluiting van het recht op BTW-aftrek wordt vastgesteld op basis van het vermoeden dat het gemengd (particulier en bedrijfsmatig) karakter van de betrokken uitgaven een risico van belastingfraude en -ontwijking inhoudt. Het is immers onevenredig om in naam van de strijd tegen belastingfraude en -ontwijking bepaalde uitgaven van het recht op aftrek uit te sluiten zonder dat behoeft te worden bewezen dat een dergelijk risico werkelijk bestaat en zonder dat de belastingplichtige het bewijs mag leveren dat het om uitgaven in het kader van de bedrijfsuitoefening gaat en er dus geen sprake is van belastingfraude of -ontwijking.

45 Ampafrance voegt hieraan toe, dat volgens het arrest van 29 mei 1997, Skripalle (C-63/96, Jurispr. blz. I-2847, punt 30), de Raad geen machtiging mocht verlenen voor het invoeren van nationale afwijkingen ter bereiking van andere doelstellingen dan deze die in artikel 27 van de Zesde richtlijn limitatief zijn opgesomd. Met hun verzoek aan de Raad om te mogen afwijken van de Zesde richtlijn was het de Franse autoriteiten er niet om te doen, het risico van belastingfraude en -ontwijking te bestrijden, maar om een systeem op te zetten

waarin zij niet meer behoefden na te gaan of bepaalde uitgaven al dan niet in het kader van de bedrijfsuitoefening waren gemaakt.

46 Ampafrance en Sanofi stellen in de tweede plaats, dat beschikking 89/487 indruist tegen het evenredigheidsbeginsel omdat het nagestreefde doel kan worden bereikt met andere middelen die minder afbreuk doen aan de beginselen en doelstellingen van de Zesde richtlijn. Zo bestaan er in het Franse recht andere maatregelen waarmee de belastingautoriteiten doeltreffend het hoofd kunnen bieden aan het probleem van belastingfraude en -ontwijking, die minder ingrijpend zijn voor de belastingplichtigen dan een algemene en stelselmatige uitsluiting van het recht op aftrek van de BTW op de betrokken uitgaven.

47 Om te beginnen bestaat er in het Franse recht reeds een bepaling die de BTW-aftrek uitsluit voor de door belastingplichtigen voor particuliere doeleinden gedragen uitgaven. Aldus bepaalt artikel 230, lid 1, van bijlage II bij de CGI, dat de BTW op de door belastingplichtigen aangekochte of aan zichzelf geleverde goederen en diensten slechts aftrekbaar is wanneer die goederen en diensten „noodzakelijk" zijn voor de bedrijfsuitoefening.

48 Verder kent het Franse recht volgens Ampafrance een doeltreffend systeem voor de controle van de betrokken uitgaven, te weten het systeem waarbij een gedetailleerd overzicht van de algemene onkosten (formulier nr. 2067) bij de jaarlijkse aangifte van de resultaten moet worden gevoegd. Dit overzicht bevat vijf categorieën algemene onkosten, met inbegrip van uitgaven voor spijzen of dranken en ontspanning.

49 Ten slotte stellen verzoeksters in het hoofdgeding, dat de strikt beroepsmatige uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning volgens de Franse regeling inzake de vennootschapsbelasting (artikel 39.1.1 CGI) aftrekbaar zijn van de belastbare winst, wanneer is aangetoond dat zij in het belang van de onderneming zijn gedaan. Blijkens de verwijzingsbeschikking in zaak C-181/99

worden dergelijke van de belastbare winst afgetrokken uitgaven door de belastingdiensten, aan de hand van de stukken of ter plaatse, onder toezicht van de belastingrechter, op hun beroepsmatig karakter gecontroleerd.

50 Ten slotte blijkt volgens Sanofi uit de vierde overweging van de considerans van beschikking 89/487, dat de aan de Franse Republiek verleende machtiging om van de regels van de Zesde richtlijn afwijkende maatregelen te treffen, slechts voor beperkte duur kon worden verleend en uiterlijk tot de datum van inwerkingtreding van de communautaire voorschriften waarin wordt bepaald voor welke uitgaven geen recht op aftrek van BTW bestaat. Door het onvermogen van de Raad om de in artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn genoemde bepalingen vast te stellen, is deze voorlopige toestand blijven bestaan, zodat de afwijkende maatregel noodzakelijkerwijs niet meer in verhouding staat tot het ermee nagestreefde doel.

51 De Franse regering, de Raad en de Commissie betwisten dit betoog.

52 In de eerste plaats is beschikking 89/487 volgens de Raad en de Franse regering gerechtvaardigd, ongeacht of de intentie tot het plegen van stelselmatige belastingfraude of -ontwijking of het bestaan zelf daarvan is vastgesteld. Uitgaven voor verblijf, ontvangsten, spijzen of dranken en ontspanning kunnen immers naar hun aard worden aangewend als middel voor het plegen van belastingfraude of -ontwijking, aangezien de administratie het risico dat het gaat om eindverbruik waarop geen belasting wordt geheven, moeilijk kan inschatten; het is immers niet eenvoudig vast te stellen, of dergelijke uitgaven beroepsmatige dan wel particuliere doeleinden dienen. Het is in dat opzicht relevant, dat volgens artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn de uitgaven die geen strikt beroepsmatig karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning en representatie, volgens de vast te stellen communautaire voorschriften in elk geval van het recht op aftrek zullen zijn uitgesloten.

53 In de tweede plaats is de uitsluiting van het recht op BTW-aftrek voor de uitgaven voor verblijf, ontvangsten, spijzen of dranken en ontspanning volgens de Franse

regering, de Raad en de Commissie geen onevenredig middel ter bereiking van het in artikel 27 van de Zesde richtlijn omschreven doel, te weten bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking, aangezien de uitsluiting van het recht op aftrek in casu uitdrukkelijk is beperkt tot situaties die een reëel risico van belastingfraude en -ontwijking inhouden en die overeenstemmen met situaties waarin onmogelijk kan worden vastgesteld, of de uitgaven een beroepsmatig dan wel een particulier karakter hebben.

54 De Franse regering en de Commissie stellen dienaangaande, dat de Franse autoriteiten in hun verzoek om een afwijkende maatregel te mogen treffen, de uitsluiting van het recht op BTW-aftrek hebben beperkt tot uitgaven waarvoor een ernstig risico van belastingfraude en -ontwijking bestaat, aangezien zij hebben gevraagd, dat de machtiging om het recht op aftrek uit te sluiten niet zou gelden in drie situaties waarin een dergelijk risico niet bestaat. Op basis van dezelfde argumenten is de Commissie van mening, dat beschikking 89/487, die de aanvraag van de Franse regering woordelijk overneemt, voldoet aan de vereisten die het Hof heeft gesteld inzake de evenredigheid van de ingezette middelen ten opzichte van de nagestreefde doeleinden.

55 Ten slotte is de uitsluiting van het recht op BTW-aftrek voor de in beschikking 89/487 bedoelde uitgaven volgens de Raad en de Franse regering een noodzakelijk en doeltreffend middel om het nagestreefde doel te bereiken. De Raad erkent, dat andere middelen mogelijk waren, zoals de forfaitaire beperking van het bedrag van de toegestane aftrekken. Zijns inziens is deze maatregel evenwel niet doeltreffend, aangezien ofwel de invloed ervan op de situatie van de belastingplichtigen zeer gering is, indien een zeer laag forfait zou worden vastgesteld, ofwel het nagestreefde doel daarmee niet kan worden bereikt, indien — andersom — het forfait zeer hoog is. Volgens de Franse regering is de uitsluiting van het recht op BTW-aftrek voor de uitgaven voor verblijf, ontvangsten, spijzen of dranken en ontspanning noodzakelijk ter bereiking van het in artikel 27 van de Zesde richtlijn omschreven doel, te weten bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, aangezien er geen andere toereikende middelen bestaan om de aard van de betrokken uitgaven na te gaan.

56 Aangaande het argument, dat de uitsluiting van het recht op aftrek is gerechtvaardigd wegens de onmogelijkheid om doeltreffend te controleren of de betrokken uitgaven al dan niet een beroepsmatig karakter hebben, en dat deze uitsluiting dus gericht is op de bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, moet worden opgemerkt, dat het moeilijk kan zijn om een opsplitsing te maken tussen het particulier en het beroepsmatig gedeelte van uitgaven zoals voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning, zelfs wanneer zij worden gedragen in het kader van de normale bedrijfsuitoefening. Het kan niet worden betwist, dat een mogelijk risico van belastingfraude of -ontwijking een rechtvaardigingsgrond kan zijn voor bijzondere maatregelen zoals die welke volgens artikel 27 van de Zesde richtlijn mogen worden ingevoerd. Dit risico bestaat evenwel niet wanneer uit objectieve gegevens blijkt, dat de uitgaven strikt beroepsmatige doeleinden hebben gediend.

57 Bijgevolg kunnen de in de punten 53 en 54 van het onderhavige arrest genoemde argumenten van de Franse regering, de Raad en de Commissie niet worden aanvaard. Vaststaat immers, dat beschikking 89/487, ondanks de drie in artikel 1, lid 2, genoemde uitzonderingen op de uitsluiting, de Franse Republiek machtigt om de marktdeelnemers het recht op BTW-aftrek te ontzeggen voor uitgaven waarvan zij het strikt beroepsmatige karakter kunnen aantonen.

58 Bijgevolg kan de toepassing van het bij beschikking 89/487 toegestane systeem van uitsluiting van het recht op aftrek ertoe leiden, dat ondernemingen geen BTW op in het kader van de bedrijfsuitoefening gedragen uitgaven mogen aftrekken en dat dus op bepaalde vormen van intermediair verbruik BTW verschuldigd is, wat strijdig is met het principieel recht op BTW-aftrek, dat de neutraliteit van deze belasting waarborgt.

59 Aangaande het noodzakelijke karakter van de aangevraagde uitsluiting van het recht op aftrek zij opgemerkt, dat beschikking 89/487 niet vermeldt, waarom de afwijkende maatregel waarvoor de Franse regering toestemming heeft gevraagd, noodzakelijk was ter voorkoming van bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking.

60 Anderzijds moeten de bepalingen van een communautair besluit betreffende het BTW-systeem noodzakelijk zijn ter verwezenlijking van het ermee nagestreefde specifieke doel en zo weinig mogelijk afbreuk doen aan de doeleinden en beginselen van de Zesde richtlijn, wil dit besluit in overeenstemming zijn met het evenredigheidsbeginsel.

61 Welnu, een maatregel waarbij alle uitgaven voor verblijf, ontvangsten, spijzen of dranken en ontspanning in beginsel zijn uitgesloten van het recht op BTW-aftrek, dat een fundamenteel beginsel is van het met de Zesde richtlijn ingevoerde BTW-stelsel, terwijl passende middelen die minder afbreuk doen aan dit beginsel dan een uitsluiting van het recht op aftrek voor bepaalde uitgaven, mogelijk zijn of in de nationale rechtsorde reeds bestaan, is niet kennelijk noodzakelijk ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking.

62 Zonder dat het Hof zich behoeft uit te spreken over de doeltreffendheid van andere mogelijke middelen ter bestrijding van belastingfraude of -ontwijking, zoals de forfaitaire beperking van het bedrag van de toegestane aftrekken of een controle naar het voorbeeld van die in het kader van de inkomsten- of vennootschapsbelasting, moet worden opgemerkt, dat in de huidige stand van het gemeenschapsrecht een nationale wetgeving die de uitgaven voor verblijf, ontvangsten, spijzen of dranken en ontspanning uitsluit van het recht op BTW-aftrek, zonder dat de belastingplichtige, om toch het recht op aftrek te genieten, over de mogelijkheid beschikt het bewijs te leveren dat er geen sprake is van belastingfraude of -ontwijking, geen evenredig middel is ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking en op buitensporige wijze afbreuk doet aan de doelstellingen en beginselen van de Zesde richtlijn.

63 Op de prejudiciële vragen van het Tribunal administratif de Nantes en het Tribunal administratif de Melun moet dus worden geantwoord, dat beschikking 89/487 ongeldig is.

De beperking in de tijd van de gevolgen van het arrest

64 Ter terechtzitting heeft de Franse regering geopperd, dat het Hof, ingeval het beschikking 89/487 strijdig zou achten met het evenredigheidsbeginsel, de gevolgen van het onderhavige arrest in de tijd zou kunnen beperken.

65 Daartoe beroept zij zich op de bescherming van het gewettigde vertrouwen dat zij mocht stellen in de verenigbaarheid van beschikking 89/487 met het gemeenschapsrecht. Zij stelt dienaangaande, dat zij zich heeft gehouden aan het in artikel 27 van de Zesde richtlijn voorgeschreven kader: zij heeft eerst de goedkeuring van de Commissie verkregen en vervolgens een besluit van de Raad waarbij de Franse autoriteiten machtiging is verleend om, bij uitzondering en in afwachting van de harmonisatie van het stelsel van uitsluitingen van het recht op BTW-aftrek, het recht op aftrek uit te sluiten voor de door ondernemingen ten behoeve van derden gedragen uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning. De goedkeuring door de Commissie en het besluit van de Raad had bij de Franse regering de ongegronde hoop doen ontstaan dat beschikking 89/487 verenigbaar was met het gemeenschapsrecht.

66 Benadrukt moet worden, dat het Hof slechts bij uitzondering, met toepassing van een aan de communautaire rechtsorde inherent algemeen beginsel van rechtszekerheid, aanleiding kan vinden om ten aanzien van iedere belanghebbende beperkingen te stellen aan de mogelijkheid, met een beroep op een door het Hof uitgelegde bepaling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen ter discussie te stellen. Een dergelijke beperking is volgens 's Hofs vaste rechtspraak slechts mogelijk in het arrest waarin de gevraagde uitlegging wordt gegeven. Bij de beslissing of de werking van een arrest in de tijd moet worden beperkt, moet volgens de rechtspraak van het Hof worden bedacht, dat de praktische gevolgen van een rechterlijke uitspraak weliswaar zorgvuldig moeten worden afgewogen, doch dat dit er niet toe mag leiden, dat de objectiviteit van het recht geweld wordt aangedaan en omwille van de weerslag die een rechterlijke beslissing voor het

verleden kan hebben, de toepassing van dat recht in de toekomst in gevaar wordt gebracht (arresten van 2 februari 1988, Blaizot, 24/86, Jurispr. blz. 379, punten 28 en 30, en 16 juli 1992, Legros e.a., C-163/90, Jurispr. blz. I-4625, punt 30).

67 Het vertrouwensbeginsel wordt in de onderhavige prejudiciële zaken voor het eerst door een regering aangevoerd tot staving van een verzoek tot beperking in de tijd van de gevolgen van een arrest. Dit beginsel, dat het rechtstreekse uitvloeisel is van het rechtszekerheidsbeginsel (arresten van 15 februari 1996, Duff e.a., C-63/93, Jurispr. blz. I-569, punt 20, en 18 mei 2000, Rombi en Arkopharma, C-107/97, Jurispr. blz. I-3367, punt 66), wordt gewoonlijk aangevoerd door particulieren (marktdeelnemers) die zich op een door de overheid gecreëerd gewettigd vertrouwen beroepen (zie bijvoorbeeld arrest Duff e.a., reeds aangehaald, punt 22 en de aldaar aangehaalde rechtspraak). Zoals de advocaat-generaal in punt 83 van zijn conclusie heeft uiteengezet, kan een regering zich niet met een beroep op het vertrouwensbeginsel onttrekken aan een beslissing van het Hof waarbij de ongeldigheid van een communautair besluit wordt vastgesteld, aangezien dit zou afdoen aan de mogelijkheid voor particulieren om te worden beschermd tegen een op onwettige regels gebaseerde gedraging van de overheid.

68 Hoe dan ook, zelfs indien de Commissie en de Raad het verzoek van de Franse autoriteiten om ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking van artikel 17 van de Zesde richtlijn te mogen afwijken, in casu hebben ingewilligd, volgt duidelijk uit de rechtspraak van het Hof, dat het afgeleide recht de algemene beginselen van gemeenschapsrecht en met name het evenredigheidsbeginsel in acht moet nemen (zie, in die zin, arresten van 5 juli 1977, Bela-Mühle, 114/76, Jurispr. blz. 1211, punt 7, en 11 juni 1998, Grandes sources d'eaux minérales françaises, C-361/96, Jurispr. blz. I-3495, punt 30). Het Hof heeft in het bijzonder geoordeeld, dat een op artikel 27 van de Zesde richtlijn gebaseerde maatregel die ertoe strekt belastingfraude of -ontwijking te voorkomen, in beginsel slechts mag afwijken van een in de Zesde richtlijn vastgelegd beginsel, voor zover dit strikt noodzakelijk is ter bereiking van dit doel (zie, in die zin,

arrest van 10 april 1984, Commissie/België, 324/82, Jurispr. blz. 1861, punt 29), en dat deze maatregel dus in overeenstemming dient te zijn met het evenredigheidsbeginsel.

69 In casu hebben de Franse autoriteiten in ruime mate bijgedragen tot de vaststelling van de inhoud van beschikking 89/487, dat de bewoordingen van hun verzoek om een afwijkende maatregel te mogen toepassen letterlijk overneemt (punten 9 en 10 van de brief van 13 april 1989), zodat deze beschikking de uitsluiting van het recht op aftrek van voorbelasting als bijzondere maatregel ter voorkoming van belastingfraude en -ontwijking toestaat, zelfs wanneer het gaat om uitgaven waarvan het strikt beroepsmatige karakter kan worden bewezen. In die omstandigheden dienden de Franse autoriteiten te weten, dat beschikking 89/487 inhoudelijk niet verenigbaar was met het evenredigheidsbeginsel en konden zij dus niet in redelijkheid menen, dat deze beschikking geldig was.

70 In die omstandigheden behoeven de gevolgen van het onderhavige arrest niet in de tijd te worden beperkt.

Kosten

71 De kosten door de Franse regering, alsmede door de Raad en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, komen niet voor vergoeding in aanmerking. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Tribunal administratif de Melun bij vonnis van 3 december 1998, en door het Tribunal administratif de Nantes bij vonnis van 11 mei 1999 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Beschikking 89/487/EEG van de Raad van 28 juli 1989 waarbij de Franse Republiek wordt gemachtigd een van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting afwijkende maatregel toe te passen, is ongeldig.

Edward Sevón Kapteyn

Ragnemalm Wathelet

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 19 september 2000.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

D. A. O. Edward