ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

14 juni 2001 *

In zaak C-345/99,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en H. Michard als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Franse Republiek, aanvankelijk vertegenwoordigd door K. Rispal-Bellanger en S. Seam, vervolgens door J.-F. Dobelle en S. Seam als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verweerster,

* Procestaal: Frans.

ondersteund door

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, vertegenwoordigd door G. Amodeo als gemachtigde, bijgestaan door G. Barling, QC, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

interveniënt,

betreffende een verzoek om vast te stellen dat de Franse Republiek, door aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde over de aanschaf van voertuigen die door belastingplichtigen voor het geven van rijlessen worden gebruikt, slechts toe te staan indien deze voertuigen uitsluitend voor dit doel worden gebruikt, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 17, lid 2, 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde — werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: A. La Pergola, kamerpresident, D. A. O. Edward, P. Jann, S. von Bahr (rapporteur) en C. W. A. Timmermans, rechters,

advocaat-generaal: L. A. Geelhoed,

griffier: R. Grass,

gezien het rapport van de rechter-rapporteur,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 22 februari 2001,

het navolgende

Arrest

1 Bij verzoekschrift, ingekomen ter griffie van het Hof op 17 september 1999, heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen het Hof krachtens artikel 226 EG verzocht vast te stellen dat de Franse Republiek, door aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") over de aanschaf van voertuigen die door belastingplichtigen voor het geven van rijlessen worden gebruikt, slechts toe te staan indien deze voertuigen uitsluitend voor dit doel worden gebruikt, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 17, lid 2, 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde — werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Bij beschikking van de president van het Hof van 24 maart 2000 is het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland toegelaten tot interventie ter ondersteuning van de conclusies van de Franse Republiek.

De communautaire regelgeving

3 Artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn luidt:

„Voorzover 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."

4 Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn luidt:

„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 professioneel 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."

5 Geen van de voorstellen die de Commissie op grond van artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bij de Raad heeft ingediend, is door laatstgenoemde aangenomen.

De Franse wetgeving

6 Bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn op 1 januari 1979 waren volgens de Franse wetgeving alle personenauto's in beginsel van de aftrek van BTW uitgesloten.

7 Op 1 januari 1993 is de Franse BTW-regeling gewijzigd en is voor bepaalde voertuigen en machines een recht op aftrek verleend.

8 Artikel 273, septies A, van de Code général des impôts, gewijzigd bij wet 91-716 van 26 juli 1991 (JORF van 27 juli 1991, blz. 9955; hierna: „Code général des impôts") luidt:

„De belasting over de toegevoegde waarde ter zake van aankopen, importen, intracommunautaire aanschaffingen, leveringen en diensten die vanaf 1 januari 1993 worden verricht, is niet langer uitgesloten van het recht op aftrek voorzover het gaat om voertuigen en machines die uitsluitend voor rijlessen worden gebruikt."

De feiten en de precontentieuze procedure

9 De Commissie betoogt, dat de in artikel 273, septies A, van de Code général des impôts gestelde voorwaarde van uitsluitend gebruik voor rijlessen niet verenigbaar is met artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, dat als enige voorwaarde voor het aftrekken van de door de belastingplichtige verschuldigde belasting vereist, dat de goederen en diensten voor belaste handelingen worden gebruikt.

10 Bij brief van 18 juni 1998 maande de Commissie de Franse regering daarom aan om binnen een termijn van twee maanden haar opmerkingen te maken.

11 De Franse autoriteiten antwoordden bij brief van 13 oktober 1998, dat zij het standpunt van de Commissie niet deelden. Volgens hen is een lidstaat die de

draagwijdte van een — gelet op artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn met het gemeenschapsrecht verenigbare — uitsluiting van het aftrekrecht wil beperken, bevoegd te bepalen in welke gevallen deze uitsluiting niet meer van toepassing is.

12 Daar zij het standpunt van de Franse regering niet deelde, deed de Commissie de Franse Republiek op 10 maart 1999 een met redenen omkleed advies toekomen met het verzoek, de nodige maatregelen te nemen om binnen een termijn van twee maanden aan dit advies te voldoen.

13 Bij brief van 1 juni 1999 bevestigden de Franse autoriteiten hun standpunt en deelden de Commissie mede, dat zij niet voornemens waren, aan het met redenen omklede advies te voldoen.

14 Onder deze omstandigheden heeft de Commissie besloten het onderhavige beroep in te stellen.

De gestelde niet-nakoming en de beoordeling daarvan door het Hof

15 Volgens de Commissie staat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn de lidstaten alleen toe om nationale uitsluitingen van de aftrekbaarheid van belasting te handhaven, die reeds ten tijde van de inwerkingtreding van de richtlijn, namelijk 1 januari 1979, bestonden. Wijziging van een dergelijke uitsluiting door het later invoeren van een geclausuleerd aftrekrecht is echter niet toegestaan. Indien een lidstaat zijn wetgeving later wijzigt, mag hij dit alleen doen met inachtneming van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, met andere woorden door een recht op BTW-aftrek in te voeren met daarbij als enige voorwaarde, dat de goederen en diensten voor belaste handelingen van de belastingplichtige worden gebruikt.

16 De Commissie benadrukt, dat het niet aan een lidstaat is om zelf de regels vast te stellen die op het recht op BTW-aftrek van toepassing zijn. Alleen de communautaire wetgever is hiertoe bevoegd. De door de Franse Republiek gestelde voorwaarde voor uitoefening van het aftrekrecht, namelijk het uitsluitend gebruik voor rijlessen, is in strijd met de Zesde richtlijn. Indien een lidstaat de invoering van speciale regelingen noodzakelijk acht, moet hij gebruik maken van de procedure van artikel 27 van de Zesde richtlijn en in dat kader toestemming vragen om een bijzondere afwijkende maatregel te treffen, teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen, hetgeen de Franse Republiek in het onderhavige geval niet heeft gedaan.

17 De Franse regering, gesteund door de regering van het Verenigd Koninkrijk, betoogt dat de betwiste nationale bepaling geen nieuwe uitsluitingsregeling invoert — hetgeen volgens artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn verboden zou zijn — maar enkel een afwijking van een bestaande uitsluiting vormt. Aangezien de oorspronkelijke totale uitsluiting van het recht op BTW-aftrek voor voertuigen die voor rijlessen zijn bestemd, in overeenstemming was met artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, is het onder bepaalde voorwaarden verlenen van het recht op BTW-aftrek logischerwijze ook in overeenstemming met het gemeenschapsrecht.

18 Artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn legt in expliciete en precieze bewoordingen het beginsel vast, dat de bedragen die als BTW in rekening zijn gebracht ter zake van aan de belastingplichtige geleverde goederen of verleende diensten in aftrek kunnen worden gebracht voorzover deze goederen of diensten voor zijn belaste handelingen worden gebruikt.

19 Het beginsel van het recht op BTW-aftrek is echter onderworpen aan de afwijkingsbepaling in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, en met name de tweede alinea ervan. Op grond hiervan zijn de lidstaten bevoegd om hun bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn bestaande regelingen inzake uitsluiting van het aftrekrecht te handhaven totdat de Raad de bij dit artikel bedoelde

voorschriften vaststelt (zie arrest van 5 oktober 1999, Royscot e.a., C-305/97, Jurispr. blz. I-6671, punt 29).

20 Aangezien de Raad echter geen van de door de Commissie op grond van artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bij hem ingediende voorstellen heeft aangenomen, kunnen lidstaten hun bestaande uitsluitingen van het recht op BTW-aftrek handhaven totdat de gemeenschapswetgever een gemeenschappelijke regeling voor de uitsluitingen vaststelt en aldus de geleidelijke harmonisatie van de nationale BTW-wetgevingen tot stand brengt (zie het eerder aangehaalde arrest Royscot e.a., punt 31).

21 Voor de beoordeling van de verenigbaarheid van de betrokken wijziging in de nationale wetgeving met de Zesde richtlijn dient te worden uitgegaan van het arrest van 29 april 1999, Norbury Developments (C-136/97, Jurispr. blz. I-2491), dat een andere overgangsbepaling van de Zesde richtlijn betrof, namelijk artikel 28, lid 3, sub b, betreffende de BTW-vrijstellingen. In dit arrest oordeelde het Hof, dat wijzigingen in de wetgeving van een lidstaat die de draagwijdte van de vrijstelling van de BTW niet uitbreiden, doch integendeel beperken, niet in strijd zijn met de letter van genoemd artikel. Dit artikel verbiedt namelijk wel de invoering van nieuwe vrijstellingen of de verruiming van de draagwijdte van bestaande vrijstellingen na de datum van inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, maar niet een beperking van die vrijstellingen, aangezien artikel 28, lid 4, van de Zesde richtlijn de opheffing ervan beoogt (zie het eerder aangehaalde arrest Norbury Developments, punt 19).

22 Bij de uitlegging van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn kan een soortgelijke redenering worden toegepast. Indien de regeling van een lidstaat na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn wijziging brengt in de draagwijdte van bestaande uitsluitingen door deze te beperken, en daarmee de doelstelling van de Zesde richtlijn dichter benadert, valt deze regeling onder de in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn opgenomen afwijking en is zij niet in strijd met artikel 17, lid 2, ervan.

23 In het onderhavige geval is door de wijziging van de nationale regeling een algehele uitsluiting van het recht op BTW-aftrek voor personenauto's vervangen door een gedeeltelijke aftrekmogelijkheid, namelijk voor voertuigen en machines die uitsluitend voor rijlessen worden gebruikt.

24 Als gevolg van deze wijziging van de Franse regeling is de draagwijdte van de bestaande uitsluitingen verkleind, waardoor deze regeling dichter bij de algemene aftrekregeling van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn is komen te staan.

25 Daarom heeft de Franse Republiek geen inbreuk gemaakt op de krachtens artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn op haar rustende verplichtingen, door aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde over de aanschaf van voertuigen die door belastingplichtigen voor rijlessen worden gebruikt, slechts toe te staan onder de voorwaarde dat deze voertuigen uitsluitend voor dit doel worden gebruikt. Bijgevolg moet het beroep als ongegrond worden verworpen.

Kosten

26 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voorzover dit is gevorderd. Daar de Commissie in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van de Franse Republiek in de kosten te worden verwezen. Voor het overige zullen overeenkomstig artikel 69, lid 4, van het Reglement voor de procesvoering de lidstaten en de instellingen die in het geding zijn tussengekomen, hun eigen kosten dragen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

rechtdoende:

1) **Verwerpt het beroep.**

2) **Verwijst de Commissie van de Europese Gemeenschappen in de kosten.**

3) **Verstaat dat het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland de eigen kosten zal dragen.**

La Pergola Edward Jann

von Bahr Timmermans

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 14 juni 2001.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

A. La Pergola