CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL M. DARMON

van 6 november 1990 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. In de onderhavige niet-nakomingszaken tegen het Koninkrijk Spanje, de Helleense Republiek en de Italiaanse Republiek wordt het Hof verzocht vast te stellen, dat deze Lid-Staten de krachtens artikel 95 EEG-Verdrag op hen rustende verplichtingen niet zijn nagekomen door niet de nodige maatregelen te nemen om niet-belastingplichtigen die goederen invoeren waarover in andere Lid-Staten reeds belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW) is geheven, het recht te verlenen om het restant van de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde BTW in mindering te brengen, voor zover dit bedrag op het tijdstip van uitvoer nog in de waarde der goederen is begrepen.

2. Alvorens te onderzoeken of de betrokken Lid-Staten hun verplichtingen inderdaad niet zijn nagekomen, moet ik even stilstaan bij de argumenten van het Koninkrijk Spanje, dat het Hof uitdrukkelijk verzoekt zijn rechtspraak ter zake [1], en met name de oplossing van het arrest Schul I, te herzien.

3. Ik ga hier niet uitvoerig in op het probleem dat het Hof toen heeft opgelost. Laat ik er slechts aan herinneren, dat het Hof van oordeel was, dat bij de toepassing van de BTW ter zake van invoer van een goed door een particulier die geen recht op teruggaaf heeft in de Lid-Staat van uitvoer, rekening moet worden gehouden met het restant van de BTW dat bij invoer nog in de waarde van het goed is begrepen, wanneer over soortgelijke leveringen binnen het nationale grondgebied geen BTW wordt geheven. Ik wil er ook nog op wijzen, dat het Hof van mening was, dat artikel 2 van de Zesde richtlijn [2], volgens hetwelk in beginsel BTW wordt geheven over de invoer van goederen, niet in strijd is met artikel 95 EEG-Verdrag, mits het de uitlegging krijgt die het Hof heeft ontwikkeld met betrekking tot de noodzaak om het restant van de BTW in mindering te brengen.

4. Volgens het Koninkrijk Spanje heeft deze rechtspraak een uitzonderlijk en voorlopig karakter en zou het vooruitzicht van de opheffing van de fiscale grenzen voor het Hof aanleiding moeten zijn om deze oplossing, die aanzienlijke praktische problemen oplevert, thans te nuanceren of zelfs te herzien. De huidige oplossing zou vooral gunstig zijn voor de Lid-Staten van uitvoer, die de aanvankelijk geïnde BTW mogen behouden, en nadelig voor de Lid-Staten van invoer, wier inkomsten daardoor ten onrechte teruglopen. Een dergelijk systeem zou dan ook volstrekt onbevredigend zijn, terwijl andere oplossingen die door de Commissie in haar richtlijnvoorstellen of in het witboek, of door de Raad worden voorgestaan maar door deze laatste nog niet zijn goedge-

* Oorspronkelijke taal: Frans.

1 — Arresten van 5 mei 1982, zaak 15/81, Schul I, Jurispr. 1982, blz. 1409; 21 mei 1985, zaak 47/84, Schul II, Jurispr. 1985, blz. 1491; 23 januari 1986, zaak 39/85, Bergeres-Becque, Jurispr. 1986, blz. 259; 25 februari 1988, zaak 299/86, Drexl, Jurispr. 1988, blz. 1213.

2 — Richtlijn 77/388/EEG 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 (PB 1977, L 145, blz. 1).

keurd, een passende uitkomst zouden kunnen bieden voor het probleem van de correcte verdeling van de opbrengst van de BTW tussen de Lid-Staten met vermijding van dubbele heffing. Dit zou namelijk kunnen worden bereikt met een regeling waarbij het goed bij uitvoer volledig wordt ontlast en bij invoer wordt belast, of waarbij alleen BTW wordt geheven in de Lid-Staat van uitvoer of van verbruik met latere verrekening tussen de Lid-Staten. Het thans door de Commissie verdedigde systeem zou de Lid-Staten van de Gemeenschap met de laagste levensstandaard grovelijk benadelen, want de invoerstroom van gebruikte goederen loopt voornamelijk in hun richting.

5. Ik ontken het belang van deze argumenten van het Koninkrijk Spanje niet, maar het Hof lijkt mij niet het juiste forum om daarover te discussiëren. Het zijn immers politieke argumenten, die de noodzaak van fiscale harmonisatie op dit gebied aantonen, en geen juridische argumenten die het Hof ertoe kunnen brengen zijn eerdere rechtspraak te herzien.

6. Bovendien zijn de belangrijkste thans aan het Hof voorgelegde bezwaren in deze rechtspraak reeds bij voorbaat verworpen. Terwijl sommige Lid-Staten betoogden, dat

„een stelsel dat volstrekte neutraliteit van binnenlandse belastingen in het intracommunautaire handelsverkeer garandeert, alleen kan worden bereikt door strikte toepassing van het beginsel van belastingheffing in de Lid-Staat van bestemming, hetgeen vooronderstelt dat alle produkten bij uitvoer volledig worden ontlast, (en dat) een dergelijke oplossing... een politieke keuze inhoudt, die aan de beleidsorganen van de Gemeenschap toekomt", [3]

heeft het Hof in het arrest Schul I duidelijk verklaard:

„het invoeren van een voor de mededinging volstrekt neutraal stelsel op basis van volledige ontlasting bij uitvoer behoort inderdaad tot de bevoegdheid van de communautaire wetgever; doch *zolang een dergelijk stelsel niet is ingevoerd, verzet artikel 95 van het Verdrag zich ertegen,* dat een Lid-Staat van invoer zijn BTW-stelsel op ingevoerde produkten toepast op een wijze die in strijd is met de in dat artikel neergelegde beginselen". [4]

7. Met andere woorden, het ontbreken van harmonisatie van de BTW op dit gebied kan niet met succes worden ingeroepen om het recht dat particulieren aan artikel 95 ontlenen, te laten stranden. Deze overweging volstaat overigens om de argumenten van Griekenland en Italië, die zich op het bestaan van een voorstel voor een richtlijn beroepen, van de hand te wijzen en voorbij te gaan aan de overwegingen van billijkheid tussen de Lid-Staten, die Spanje aanvoert tot staving van zijn verzoek aan het Hof om het beginsel van de aftrekbaarheid van het restant van de BTW niet opnieuw te bevestigen. Eventuele begrotingsproblemen die daardoor voor de Lid-Staten zouden kunnen ontstaan, zijn immers van geen enkele invloed voor de verplichting tot inachtneming van het absolute en onvoorwaardelijke verbod om ingevoerde produkten zwaarder te belasten dan nationale produkten.

8. Ten slotte zal ik nog even aandacht besteden aan het argument van het Koninkrijk

3 — Zaak 15/81, reeds aangehaald, r. o. 37.

4 — Zaak 15/81, reeds aangehaald, r. o. 38, eigen cursivering.

Spanje, dat de Commissie geen rekening houdt met andere over de goederen geheven indirecte belastingen en aldus de concurrentie vervalst ten nadele van Lid-Staten die deze belastingen niet kennen. Laatstgenoemde Lid-Staten zouden daardoor in de verleiding kunnen komen deze belastingen ook in te voeren, waardoor de opheffing van de fiscale grenzen wordt bemoeilijkt. Om deze argumenten te weerleggen, wijst de Commissie er mijns inziens terecht op, dat de door verweerder beschreven situatie in geen geval een met artikel 95 strijdige discriminerende belastingregeling kan rechtvaardigen. Even overtuigend lijkt mij haar subsidiaire opmerking, dat de Lid-Staten bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht de mogelijkheid behouden om andere specifieke belastingen dan de BTW in te voeren, mits deze voldoen aan de eisen van artikel 95 EEG-Verdrag en ingevoerde produkten niet worden gediscrimineerd. Tot slot moet worden opgemerkt, dat de opheffing van de belemmeringen die voortvloeien uit de — zelfs niet-discriminerende — verschillen tussen de belastingstelsels, onder artikel 99 valt, en niet onder artikel 95, dat de rechtstreekse en onmiddellijke opheffing van discriminerende en beschermende fiscale regels op het oog heeft.

9. Bijgevolg kan ik het Hof slechts in overweging geven, de stelling van de Spaanse regering af te wijzen en de in het arrest Schul gegeven oplossing, volgens welke de Lid-Staten ervoor moeten zorgen dat bij de toepassing van de BTW het restant van de nog in de waarde van het ingevoerde goed begrepen BTW in mindering wordt gebracht, te bevestigen.

10. Ik zal nu onderzoeken, in hoeverre de verwerende Lid-Staten de krachtens het aldus uitgelegde artikel 95 EEG-Verdrag op hen rustende verplichtingen niet zijn nagekomen.

11. Het lijdt geen enkele twijfel, dat de Lid-Staten ervoor moeten zorgen, dat particulieren het restant van de BTW dat nog in de waarde van het goed is begrepen, in mindering kunnen brengen. Met andere woorden, het niet toepassen van artikel 95 EEG-Verdrag zoals dit door het Hof is uitgelegd, vormt ontegenzeglijk een niet-nakoming. Het beroep van de Commissie is evenwel niet gericht tegen de feitelijke niet-toepassing van artikel 95 — hetgeen overigens door Spanje en Griekenland en, zoals ter terechtzitting duidelijk bleek, evenmin door Italië echt wordt bestreden —, maar tegen het ontbreken van nationale rechtsregels die de naleving van dit artikel verzekeren.

12. Laat ik allereerst opmerken, dat er weliswaar voor rechtstreeks toepasselijke bepalingen van het Verdrag geen „nationale uitvoeringsbepalingen" [5] nodig zijn, en dat er geen twijfel over bestaat, dat particulieren zich in rechte op artikel 95 kunnen beroepen, maar dat het hierbij slechts gaat om een „minimumwaarborg" die op zich niet volstaat om de volledige toepassing van het Verdrag te verzekeren. [6]

13. Bovendien overwoog het Hof in vaste rechtspraak, [7] dat

„de beginselen van rechtszekerheid en van rechtsbescherming met betrekking tot materies die aan het gemeenschapsrecht zijn onderworpen, een ondubbelzinnige regeling van de Lid-Staten (vereisen), die de belanghebbenden op duidelijke en nauwkeurige wijze in kennis stelt van hun rechten en

5 — Arrest van 15 oktober 1986, zaak 168/85, Commissie/Italië, Jurispr. 1986, blz. 2945, r. o. 11.

6 — Arresten van 15 oktober 1986, zaak 168/85, reeds aangehaald, en 20 maart 1986, zaak 72/85, Jurispr. 1986, blz. 1219.

7 — Arrest van 21 juni 1988, zaak 257/86, Commissie/Italië, Jurispr. 1988, blz. 3249; zie ook het arrest van 30 januari 1985, zaak 143/83, Commissie/Denemarken, Jurispr. 1985, blz. 427.

plichten en de rechter in staat stelt, deze te handhaven".[8]

14. Bij toepassing van deze beginselen op het onderhavige geval blijkt, dat de omstandigheid dat in de nationale rechtsordes geen specifieke bepalingen voorkomen die de aftrekbaarheid van het restant van de BTW bij invoer verzekeren, op zijn minst onverenigbaar is met de door het Hof geformuleerde vereisten van duidelijkheid, nauwkeurigheid en ondubbelzinnigheid. Het ontbreken van behoorlijk bekendgemaakte algemene regels heeft immers twee gevolgen. In de eerste plaats ben ik het eens met de Commissie, dat de nationale overheidsdiensten pas tot aftrek van het restant aan BTW zullen overgaan, wanneer zij hiervoor instructies van hogerhand hebben gekregen. In de tweede plaats komen particulieren daardoor in een positie waarin de enige voor hen toegankelijke tekst de nationale bepaling is, volgens welke belasting wordt geheven over de invoer van goederen. Deze bepaling zwijgt evenwel over de aftrek van het restant aan BTW, terwijl het juist deze mogelijkheid is die garandeert dat het nationale recht in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht. In die omstandigheden verkeren particulieren in volstrekte onzekerheid over de vraag of zij zich op het gemeenschapsrecht kunnen beroepen. Opgemerkt zij in dit verband, dat het argument dat particulieren het gemeenschapsrecht steeds beter kennen, zodat het niets uitmaakt wanneer nationale regels in strijd zijn met rechtstreeks toepasselijke verdragsbepalingen, reeds door het Hof is afgewezen.[9]

15. Nog een laatste opmerking: de Commissie, die aanvankelijk bezwaar maakte tegen het ontbreken van wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen, verklaart thans, dat zij genoegen neemt met behoorlijk bekendgemaakte administratieve instructies. Valt dit standpunt te rijmen met de rechtspraak van het Hof, volgens welke de onverenigbaarheid van een nationale wettelijke bepaling met het gemeenschapsrecht niet door middel van administratieve instructies kan worden opgeheven, maar daarvoor dwingende voorschriften met dezelfde rechtskracht nodig zijn? Wanneer het Hof van mening is dat dit vereiste in casu moet worden gehandhaafd, zal het het beroep niet verwerpen. Het Hof zal de niet-nakoming dan immers binnen de grenzen van het door de Commissie ingestelde beroep vaststellen, en verklaren dat de Lid-Staten hoe dan ook niet de nodige maatregelen hebben genomen.

16. Men kan zich evenwel afvragen, of de onderhavige situatie niet verschilt van die waarin de nationale wet in strijd is met het gemeenschapsrecht. Nationale wetten die voorzien in BTW-heffing bij invoer, zijn immers niet in strijd met het gemeenschapsrecht: zij zijn hiermee verenigbaar, *mits zij de door artikel 95 gewenste* uitlegging krijgen. Het gaat er dus niet om een schending weg te werken, maar te verduidelijken op welke wijze de BTW bij invoer in bepaalde situaties moet worden berekend. Hoe dwingend de noodzaak om te bepalen hoe een bepaalde tekst moet worden uitgelegd, ook moge zijn, zij kan dus niet worden gelijkgesteld met de noodzaak om deze tekst op te heffen ingeval hij in strijd is met het gemeenschapsrecht. Met andere woorden, de aard van de voor een juiste toepassing van het gemeenschapsrecht nodige maatregelen kan variëren naar gelang het gaat om een schending stricto sensu van het gemeenschapsrecht door een wettelijke bepaling, dan wel om een schending bestaande in het

8 — Zaak 257/86, reeds aangehaald, r. o. 12.

9 — Zie het arrest van 15 oktober 1986, zaak 168/85, reeds aangehaald.

ontbreken van een uitlegging die in overeenstemming is met het Verdrag.

17. In het onderhavige geval vormt een administratieve instructie waaraan ter informatie van particulieren de nodige bekendheid is gegeven, mijns inziens een afdoende middel om de door het gemeenschapsrecht gewenste uitlegging te waarborgen. Een dergelijke oplossing ligt voor de hand wanneer men bedenkt, dat de circulaire het normale middel is waarmee de overheid wetteksten uitlegt, een middel dat ter zake van belastingen de facto een bijzonder belangrijke rol speelt.

18. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging, het beroep van de Commissie tegen het Koninkrijk Spanje, de Helleense Republiek en de Italiaanse Republiek toe te wijzen en deze Lid-Staten te verwijzen in de kosten van de procedure.