CONCLUSIE VAN DE ADVOCAAT-GENERAAL P. VERLOREN VAN THEMAAT VAN 26 SEPTEMBER 1984

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. De zaak Carciati

In alle in de onderhavige zaak schriftelijk ingediende en/of mondeling gemaakte opmerkingen wordt terecht veel aandacht besteed aan Uw arrest van 9 oktober 1980 in de zaak Carciati (zaak 823/79, Jurispr. 1980, blz. 2773). In dat arrest verklaarde Uw Hof voor recht, dat „de bepalingen van het EEG-Verdrag inzake het vrije verkeer van goederen niet beletten dat bij nationale regeling aan de ingezetenen van een Lid-Staat onder strafbedreiging wordt verboden, gebruik te maken van motorvoertuigen die onder een tijdelijke invoerregeling zijn geïmporteerd en derhalve zijn vrijgesteld van betaling van de belasting over de toegevoegde waarde". Wanneer aan dit dictum een algemeen geldende, niet tot de omstandigheden van het geval-Carciati beperkte, betekenis zou moeten worden toegekend, zou de beantwoording van de U thans voorgelegde vraag eenvoudig zijn. Rechtsoverweging 9 van het arrest en de in de zaak-Carciati vastgestelde feiten doen ten aanzien van de algemene geldigheid van de uitspraak echter twijfel rijzen. Genoemde rechtsoverweging luidt als volgt: „De Lid-Staten behouden dus een grote vrijheid van handelen inzake tijdelijke invoer, juist teneinde belastingfraude te voorkomen. Daaruit volgt dat wanneer de daartoe genomen maatregelen *niet excessief zijn,* zij ook verenigbaar zijn met het beginsel van het vrije verkeer van goederen" (onderstreping mijnerzijds toegevoegd). De twijfel over de draagwijdte van het Carciati-arrest, waarvan de verwijzingsrechter in de vandaag aan de orde zijnde zaak-Abbink blijk geeft, is volgens zijn citaat van een antwoord van de Commissie op een parlementaire vraag kennelijk indirect op de geciteerde rechtsoverweging gebaseerd.

Ten aanzien van de relevante feiten in de zaak-Carciati kan uit het arrest het volgende worden afgeleid. De heer Carciati woonde in Italië. Van een tweede woonplaats in de Duitse Bondsrepubliek waar zijn werkgever blijkbaar was gevestigd, blijkt niets uit het arrest. De blijkbaar door die werkgever aan hem toevertrouwde auto met een Duits kenteken werd volgens het arrest door hem voor zakenreizen binnen Italië gebruikt. Van enige beperking in de tijd van dit gebruik blijkt niets uit het arrest en uit de vaste woonplaats van de heer Carciati in Italië kon stellig een vermoeden van regelmatig gebruik en daarmede van ernstige ontduiking van de Italiaanse omzetbelasting op ingevoerde auto's worden afgeleid. In- of uitvoer van andere goederen dan de betrokken auto was tenslotte kennelijk niet in het geding.

Zowel het eigenlijke dictum van het arrest als de geciteerde rechtsoverweging 9 van dit arrest zullen naar mijn oordeel

tegen de achtergrond van deze feiten moeten worden gelezen. Vooral de geheel andere feiten in de zaak-Abbink doen dan de vraag rijzen of Uw arrest in de zaak-Carciati in de thans aan de orde zijnde zaak geen precisering behoeft.

2. De feiten van de zaak-Abbink en de gestelde vraag

Anders dan de heer Carciati heeft de heer Abbink blijkens het dossier naast zijn woonplaats in Rijnsburg ook een woonplaats in de Duitse Bondsrepubliek, waar zijn werkgever gevestigd is en waar hij volgens het dossier een groter deel van het jaar doorbrengt dan in Nederland. Twee maal per week rijdt hij met met de vrachtauto van zijn werkgever van Duitsland naar Nederland om bloemen te kopen in Aalsmeer, die hij dan na terugkeer in Duitsland de volgende dag aan de afnemers van de bloemengroothandel van zijn werkgever aflevert. Hij brengt volgens het dossier vier nachten, twee volle werkdagen en vier gedeeltelijke werkdagen door in Duitsland en drie gedeeltelijke werkdagen en drie nachten in Nederland. Eenmaal per week rijdt hij met de personenauto van zijn werkgever terug naar Duitsland en tijdens een van die terugritten werd hij op 7 december 1981 geverbaliseerd wegens overtreding van artikel 25 van de Beschikking Vrijstellingen Tariefbesluit 1960, aangezien het voor de invoer van deze auto „verschuldigde invoerrecht" (kennelijk bedoeld omzetbelasting) niet was betaald. Als gevolg van dit procesverbaal vorderde de belastingdienst van hem HFL 8 508 aan verschuldigde invoerrechten (kennelijk bedoeld omzetbelasting), waartegen hij na afwijzing van een bezwaarschrift in beroep ging bij de belastingkamer van het Gerechtshof te Arnhem. Daarnaast werd hij voor de Politierechter te Arnhem strafrechtelijk vervolgd wegens overtreding van de Nederlandse wettelijke voorschriften en regelingen betreffende de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen binnen de Gemeenschap. Het is deze politierechter, die U daarop na vermelding van het antwoord van de Commissie op de vraag nr. 22/82 van het Parlementslid Rogalla (PB C 262 van 1982, blz. 1) de vraag voorlegde „of in het licht van voormeld antwoord van de Commissie een nationale regeling, waarbij aan ingezetenen van een Lid-Staat wordt verboden gebruik te maken van motorvoertuigen, die vallen onder een regeling inzake tijdelijke invoer en derhalve zijn vrijgesteld van betaling van invoerrechten (kennelijk weer bedoeld: omzetbelasting) en die strafsancties stelt op overtreding van dit verbod, verenigbaar is met de EEG-bepalingen inzake het vrije verkeer van goederen, indien dit tijdelijk gebruik niet gebeurt met de bedoeling belasting te ontduiken." Voor de verdere inhoud van de verwijzingsbeschikking met bijlagen verwijs ik naar de samenvatting in het rapport ter terechtzitting.

3. Binnengekomen opmerkingen

Voor de binnengekomen schriftelijke opmerkingen kan ik wederom grotendeels verwijzen naar het rapport ter terechtzitting.

De *Nederlandse regering,* waarbij de *Deense regering* zich in haar mondelinge opmerkingen ter terechtzitting heeft aangesloten, meent dat Uw uitspraak in het arrest-Carciati voor de onderhavige zaak reeds een duidelijk en juist antwoord bevat. De *verdachte* in het hoofdgeding betoogt in hoofdzaak, dat in casu van een regelmatig grensoverschrijdend gebruik van een auto van zijn Duitse

werkgever voor de uitoefening van zijn normale beroepsmatige verhandeling van Nederlandse bloemen in Duitsland sprake was. Van frauduleuze invoer kan bij een dergelijke, naar haar aard grensoverschrijdende beroepsuitoefening zijns inziens geen sprake zijn. Anderzijds zou bij belasting van het betrokken motorvoertuig in Nederland naast de belasting in Duitsland de uitoefening van de bloemenhandel op de aangegeven wijze aanzienlijk belemmerd worden. De Nederlandse belastingheffing zou derhalve kennelijk in strijd zijn met de communautaire voorschriften inzake het vrije verkeer van goederen. De *Commissie* heeft zowel in haar schriftelijke opmerkingen als in haar mondelinge toelichtingen ter terechtzitting een groot aantal praktijkvoorbeelden vermeld, waaruit blijkt, dat de in omvang toenemende grensoverschrijdende relaties van familiale en zakelijke aard op velerlei wijze door de omzetbelastingvoorschriften worden gefrustreerd. Al deze praktijkproblemen zijn terug te voeren op het uitgangspunt van de belastingwetgevingen dat een ingezetene van Lid-Staat A aldaar geen auto mag besturen die geregistreerd is in Lid-Staat B, met het doel aldus belastingontduiking te voorkomen. Daar de bestaande vrijstellingsregelingen voor de meeste van deze praktijkproblemen geen oplossing bieden, wordt niet alleen het vrije goederenverkeer, maar ook het vrije personen- en dienstenverkeer door genoemd verbodsuitgangspunt in omvangrijke mate belemmerd. Een aanvulling van de richtlijn nr. 83/182/EEG van 28 maart 1983 terzake van deze problemen zou voorts blijkens antwoorden van de Commissie op vragen van Uw Hof ter zitting niet op korte termijn verwacht mogen worden. Het kernprobleem zou voortvloeien uit de oorspronkelijke definitie van „invoer" in de Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB L 145 van 1977). Wat de feiten in de onderhavige zaak betreft, wijst ook de Commissie er op, dat deze aanzienlijk verschillen van de feiten in de zaak-Carciati. Met name wordt in casu ook het vrije verkeer van andere goederen dan auto's, te weten de uitvoer van bloemen uit Nederland naar Duitsland aanzienlijk belemmerd. De Commissie wijst tenslotte op de betekenis, die Uw arrest in de zaak 15/81 (Schul, Jurispr. 1982, blz. 1409) voor de onderhavige zaak zou kunnen hebben. Rekening houdend met alle ook in casu aan de orde zijnde vrijheden, alsmede met Uw arrest in de zaak „Cassis de Dijon" (zaak 120/78, Jurispr. 1979, blz. 649) stelt de Commissie concluderend voor de U gestelde vraag als volgt te beantwoorden:

„Bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht moeten belemmeringen van het vrije verkeer van goederen, het vrije verkeer van werknemers, de uitoefening van het recht van vestiging of het vrij verrichten van diensten worden aanvaard, voor zover dringende behoeften, verband houdend met de doeltreffendheid der fiscale controles, ze noodzakelijk maken. Het aan een ingezetene van een staat opgelegde ongenuanceerde verbod om in die staat een in een andere staat geregistreerd voertuig te besturen, gaat evenwel verder dan hiertoe nodig is en kan als zodanig niet prevaleren boven de in het Verdrag voorziene fundamentele vrijheden."

4. Eigen beoordeling

Ik zou de Commissie niet op haar weg van een zo ruim gesteld antwoord willen volgen en beveel U aan, Uw antwoord strikt te beperken tot de meest relevante

geabstraheerde omstandigheden van het concrete geval, zoals deze uit de verwijzingsbeschikking en de daarbij gevoegde stukken, alsmede uit het verdere dossier blijken. De vraag van de verwijzingsrechter kan dan naar mijn oordeel aldus gepreciseerd worden, dat een antwoord van belang is op de vraag „of artikel 38, tweede lid, van het Verdrag zich er, in verbinding met in het bijzonder artikel 34 van het Verdrag, tegen verzet, dat de uitvoer uit Lid-Staat A van een aan een gemeenschappelijke marktordening onderworpen landbouwprodukt (in casu bloemen) indirect wordt belemmerd doordat in het kader van fiscale controlemaatregelen aan een werknemer (met woonplaatsen in Lid-Staten A en B) van een in Lid-Staat B gevestigde groothandelaar in dat landbouwprodukt verboden wordt, een in Lid-Staat B ingeschreven en daar aan omzetbelasting onderworpen motorvoertuig van zijn werkgever zonder betaling van omzetbelasting in Lid-Staat A aldaar te gebruiken in aantoonbaar verband met de regelmatige uitvoer van het betrokken landbouwprodukt uit Lid-Staat A naar Lid-Staat B."

De aldus gepreciseerde vraag zal naar mijn oordeel op de volgende gronden bevestigend moeten worden beantwoord.

Ingevolge Uw vaste rechtspraak inzake de toepassing van artikel 34 van het EEG-Verdrag in de landbouwsector is bij aanwezigheid van een gemeenschappelijke marktordening de hoofdregel van Uw Dassonville arrest zonder restricties van toepassing. Elke directe of indirecte belemmering van de uitvoer van de bij een gemeenschappelijke marktordening betrokken landbouwprodukten moet derhalve als in beginsel met artikel 34 onverenigbaar worden beschouwd. Ik verwijs in dit verband onder meer naar Uw arresten in de zaken 190/73 (Van Haaster, Jurispr. 1974, blz. 1123), 111/76 (Van den Hazel, Jurispr. 1977, blz. 901), 83/78 (Pigs Marketing Board, Jurispr. 1978, blz. 2347), 177/78 (Pigs and Bacon Commission, Jurispr. 1979, blz. 2161), 94/79 (Pieter Vriend, Jurispr. 1980, blz. 327) en meer recent Uw arrest van 7 februari 1984 in de zaak 237/82 (Jongeneel Kaas BV t. Staat der Nederlanden, Jurispr. 1984, blz. 483). In de door de Commissie geciteerde zaak Groenveld (zaak 15/79, Jurispr. 1979, blz. 3409) was het daar aan de orde zijnde produkt niet onderworpen aan een gemeenschappelijke marktordening en werd op die grond een restrictieve uitleg aan artikel 34 gegeven. In de onderhavige zaak is daarentegen de uitvoer van bloemen aan de orde, waarvoor wèl een dergelijke marktordening bestaat.

In Uw, ook door de Commissie geciteerde, arrest „Cassis de Dijon" (zaak 120/78, Jurispr. 1979, blz. 649) wordt in rechtsoverweging 8, tweede alinea, onder meer gesteld: „Belemmeringen van het intra-communautaire verkeer als gevolg van dispariteiten van de nationale wettelijke regelingen op de verhandeling der betrokken produkten, moeten worden aanvaard voor zover dringende behoeften, onder meer verband houdende met de doeltreffendheid der fiscale controles ... ze noodzakelijk maken." Op zich zelf acht ik het mogelijk op grond van deze rechtsoverweging ook indirecte uitvoerbelemmeringen voor marktordeningsprodukten te rechtvaardigen, die het gevolg zijn van fiscale controles op de tijdelijke invoer van voertuigen. Ingevolge het in Uw vaste rechtspraak terzake ontwikkelde evenredigheidsbeginsel zullen de handelsbelemmerende gevolgen van dergelijke fiscale controlemaatregelen of van andere in beginsel toelaatbare

maatregelen met handelsbelemmerende gevolgen echter niet aanvaardbaar zijn, voor zover maatregelen, die de handel minder belemmeren, voor het nagestreefde doel beschikbaar zijn. Daarbij moeten wel de redelijke mogelijkheden van een normaal functionerende administratie in acht worden genomen. Ik verwijs hiervoor onder meer naar Uw arresten in de zaken 104/75 (De Peijper, Jurispr. 1976, blz. 613), 2/78 (Commissie t. Koninkrijk België, Jurispr. 1979, blz. 1761) en 120/78 (Rewe-Zentral AG, Jurispr. 1979, blz. 649). Het lijkt mij duidelijk, dat voor gevallen als het onderhavige een verklaring van een bevoegde autoriteit in het land van vestiging van de werkgever, dat het autogebruik in rechtstreeks verband met de regelmatige uitvoer van bloemen uit Nederland naar Duitsland noodzakelijk is, een voldoende waarborg tegen belastingfraude oplevert. De materieelrechtelijke bepalingen over de belasting van tijdelijk ingevoerde motorrijtuigen zullen evenmin tot een andere conclusie kunnen leiden, voor zover deze materieelrechtelijke bepalingen tot een dubbele heffing van omzetbelasting over de onder zodanige voorwaarden voor telkens enkele dagen „ingevoerde" motorvoertuigen zouden leiden. Ik verwijs hiervoor naar de rechtsoverwegingen van Uw arrest in de zaak Schul (zaak 15/81, Jurispr. 1982, blz. 1409, met name rechtsoverwegingen 31-34 en 44).

Aan de voorgestelde conclusies kan ook niet de door de verwijzingsrechter geciteerde richtlijn nr. 83/182/EEG (PB L 105 van 1983, blz. 59) worden tegengeworpen. In de eerste plaats was deze richtlijn op de datum van het ten laste gelegde strafbare feit nog niet vastgesteld. In de tweede plaats heeft Uw Hof reeds in de zaken 104/75 (De Peijper, Jurispr. 1976, blz. 613), 5/77 (Tedeschi, Jurispr. 1977, blz. 1555) en 251/78 (Denkavit, Jurispr. 1979, blz. 3369) uitgesproken, dat harmonisatierichtlijnen niet de in artikel 36 aan de Lid-Staten gelaten handelsbelemmerende bevoegdheden kunnen verruimen, maar alleen beperken. In de derde plaats zullen weliswaar algemeen geformuleerde uitzonderingen op de belastingplicht bij invoer slechts door de communautaire wetgever kunnen worden vastgesteld. Het lijkt mij echter duidelijk, dat een uitgebreide en gevarieerde casuïstiek als door de Commissie in de onderhavige procedure vermeld, niet of slechts na een onaanvaardbaar lange tijd door de wetgever kan worden opgelost en dat de rechter voor een dergelijke taak bij gerezen geschillen beter gekwalificeerd is. Met name geldt dit wanneer de belangen van de belastingadministratie in een concreet geval moeten worden afgewogen tegenover de dwingende bepalingen van het Verdrag ten aanzien van de „vorming van een gemeenschappelijke markt met soortgelijke kenmerken als een binnenlandse markt". Dit doel van de harmonisatierichtlijnen op het gebied van de omzetbelasting is ook in de considerans van de richtlijn nr. 83/182/EEG nogmaals in herinnering geroepen. Het wordt ook reeds vermeld in de Eerste richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake de omzetbelasting (PB van 1967, blz. 1301). Het dwingende voorschrift van artikel 8, lid 7, van het Verdrag, dat „het einde van de overgangsperiode het uiterlijke tijdstip (vormt) waarop ... alle maatregelen welke het tot stand brengen van de gemeenschappelijke markt medebrengt, moeten zijn verwezenlijkt" werd in artikel 4 van de Eerste richtlijn ook uitdrukkelijk erkend door de Commissie te verplichten alle hiertoe op het gebied van de omzetbelastingharmonisatie nodige voorstellen in te dienen vóór het einde van 1968. Uit de mededelingen van de Commissie ter zitting in antwoord op vragen

van Uw Hof krijgt men echter de indruk, dat zij de verplichtingen, die uit artikel 8, lid 7, op het terrein van de omzetbelastingharmonisatie ook voor motorvoertuigen voortvloeien voor het afschaffen van de binnengrenzen zelfs van haar nieuwe actieprogramma voor een spoedige voltooiing van de vorming van een gemeenschappelijke markt heeft uitgezonderd. Enige termijn voor de in de laatste overweging van de considerans van de richtlijn nr. 83/182/EEG in het vooruitzicht gestelde verdere liberalisatierichtlijnen bij de tijdelijke invoer van motorvoertuigen kon de Commissie immers niet aangeven.

5. Conclusie

Samenvattend ben ik van oordeel, dat op grond van het in rechtsoverweging 9 van Uw arrest in de zaak-Carciati erkende evenredigheidsbeginsel, dit arrest in de onderhavige zaak precisering behoeft voor de geheel andere omstandigheden van deze zaak. Met name dient in de onderhavige zaak afweging van het belang van het voorkomen van belastingfraude bij de invoer van motorvoertuigen tegenover het belang van onbelemmerde uitvoer van aan een gemeenschappelijke marktordening onderworpen landbouwprodukten plaats te vinden. Op grond van mijn voorgaande analyses van de feitelijke en juridische aspecten van de U voorgelegde vraag stel ik U concluderend voor, deze vraag als volgt te beantwoorden:

„Artikel 38, tweede lid, in verbinding met in het bijzonder artikel 34 van het EEG-Verdrag verzet er zich tegen, dat de uitvoer uit Lid-Staat A naar Lid-Staat B van aan een gemeenschappelijke marktordening onderworpen landbouwprodukten indirect wordt belemmerd doordat in het kader van fiscale controlemaatregelen aan een werknemer (met woonplaatsen in Lid-Staat A en Lid-Staat B) van een in Lid-Staat B gevestigde groothandelaar in die landbouwprodukten verboden wordt een in Lid-Staat B ingeschreven en daar aan omzetbelasting onderworpen motorvoertuig van zijn werkgever zonder betaling van omzetbelasting in Lid-Staat A te gebruiken in aantoonbaar verband met de regelmatige uitvoer van het betrokken landbouwprodukt uit Lid-Staat A naar Lid-Staat B."