4. Ingevolge artikel 95 van het Verdrag is het de Lid-Staten verboden de invoer van produkten uit een andere Lid-Staat die door een particulier zijn geleverd aan BTW te onderwerpen, wanneer deze belasting niet wordt geheven terzake van levering door een particulier van gelijksoortige produkten binnen de Lid-Staat van invoer, voor zover geen rekening wordt gehouden met het restant van de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde BTW dat op het tijdstip van invoer nog in de waarde van het produkt is begrepen.

Mertens de Wilmars Bosco Touffait

Due Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe

Koopmans Everling Chloros Grévisse

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 5 mei 1982.

De griffier

P. Heim

De president

J. Mertens de Wilmars

CONCLUSIE VAN DE ADVOCAAT-GENERAAL S. ROZÈS VAN 16 DECEMBER 1981 [1]

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

Het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch heeft uw Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag om een prejudiciële beslissing verzocht inzake de heffing van omzetbelasting bij invoer van door particulieren binnenslands of vanuit het buitenland geleverde goederen.

De feiten zijn de volgende:

In 1978 of begin 1979 verkocht Giovanni Nanni, een in Monaco wonende Zweed, te Cannes een pleziervaartuig van meer dan 8 ton, merk Nautor, bouwjaar 1973-1974, inclusief Franse zeebrief en nationaliteitsverklaring aan Han van Zanten, Nederlander, wonende te Vuren, tegen contante betaling van een bedrag van FF 365 000. Het vaartuig werd geleverd af kade te Cannes en was vanaf 15 fe-

1 — Vertaald uit het Frans.

bruari 1979 voor rekening en risico van de koper.

Ik ga er gemakshalve van uit dat Nanni, toen hij het vaartuig nieuw kocht, inderdaad BTW heeft betaald in Frankrijk (tegen het verhoogde tarief van 33⅓ %) en dat hij bij uitvoer van het vaartuig naar Nederland geen teruggaaf van BTW heeft genoten. Ik ga er eveneens van uit dat Van Zanten de zeebrief en de nationaliteitsverklaring van het vaartuig heeft ontvangen, hoewel hun nummers niet in de koopakte zijn vermeld.

Op 16 februari 1979 deed Van Zanten door bemiddeling van de vennootschap Gaston Schul, douane-expediteur, te Wernhout aangifte ten invoer van dit voor zijn persoonlijk gebruik bestemde vaartuig.

De Nederlandse belastingautoriteiten hebben tegen het in het binnenland bij de levering van dit soort goederen gebruikelijke tarief (18 % over de invoerwaarde van het goed ad HFL 172 300) een omzetbelasting van HFL 31 014 geheven.

Van Zanten diende tegen deze heffing een bezwaarschrift in en betoogde dat over het vaartuig binnen de gemeenschappelijke markt — in Frankrijk — reeds BTW was geheven en dat hij bij uitvoer geen teruggaaf van belasting had verkregen.

Dit bezwaarschrift werd afgewezen op grond dat de heffing in overeenstemming met de bepalingen van de Wet op de omzetbelasting 1968 was geschied. Tegen deze beschikking hebben Schul en Van Zanten beroep ingesteld bij het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Zij betoogden dat de heffing zowel met artikel 12 — en eventueel artikel 13 — als met artikel 95 EEG-Verdrag in strijd was.

De omzetbelasting bij invoer in Nederland werd volgens hen geheven op grond van artikel 1 van de Nederlandse wet van 1968, dat uitvoering geeft aan het bepaalde in artikel 2 van de tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de Lid-Staten inzake omzetbelasting. Deze richtlijn werd later vervangen door de zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 (gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag). Maar deze laatste richtlijn zou in dubbel opzicht strijdig zijn met het Verdrag:

— enerzijds schrijft zij de heffing voor van een belasting bij invoer in een Lid-Staat door een particulier van een gebruikt goed dat in een andere Lid-Staat van een andere particulier is gekocht; de richtlijn zou derhalve inbreuk maken op de artikelen 12 en 13 EEG-Verdrag volgens welke in Frankrijk noch in Nederland BTW zou zijn verschuldigd over de aankoop van een *gebruikt* goed door een particulier van een andere particulier;

— anderzijds maakt de in Nederland geheven omzetbelasting weliswaar deel uit van een „algemeen stelsel van binnenlandse belastingen waarmee nationale en ingevoerde produkten stelselmatig worden belast", als bedoeld in het arrest-Simmenthal van 28 juni 1979 (Jurispr. 1979, blz. 1478), maar is zij in casu niet geheven „volgens dezelfde criteria en in hetzelfde verhandelingsstadium" als bedoeld in dat arrest, omdat in het stadium van de verkoop van gebruikte goederen in Nederland over deze goederen geen omzetbelasting is verschuldigd in geval van verkoop van particulier aan particulier.

Zelfs als de heffing bij invoer in beginsel gerechtvaardigd was, had bij de uitvoer

van het goed uit Frankrijk ingevolge artikel 96 EEG-Verdrag teruggaaf van de binnenlandse belasting moeten worden verleend, gelijk aan het bedrag van de Franse BTW dat daarop al dan niet rechtstreeks was geheven. De richtlijn kent echter geen vrijstelling bij invoer in een Lid-Staat door een particulier van een gebruikt goed dat in een andere Lid-Staat van een andere particulier is gekocht; derhalve zou de richtlijn omwettig zijn.

Onder deze omstandigheden heeft de Nederlandse rechter het Hof verzocht de geldigheid van artikel 2, sub 2, van de richtlijn te beoordelen in het licht van zowel de douanerechtelijke als de fiscale bepalingen van het Verdrag (artikelen 12 en 13, respectievelijk 95 en volgende). Ik zal deze beide aspecten achtereenvolgens bespreken.

Vooraf dienen echter de grenzen te worden bepaald van het onderzoek waarom de Nederlandse rechter u heeft gevraagd: de geldigheid van artikel 2, sub 2, van de zesde richtlijn hoeft niet in absolute zin te worden beoordeeld, maar alleen in het licht van de heffing van omzetbelasting bij invoer van gebruikte goederen die door een particulier aan een particulier zijn geleverd, dat wil zeggen de zogeheten „geregistreerde" tweedehands goederen.

I — 1) Gaat men uit van het beginsel van het vrije verkeer van goederen, dan heeft het enkele feit dat het gebruikte goed van de ene Lid-Staat naar een andere werd overgebracht, in casu tot een prijsverhoging geleid. Hoewel de belasting over het vaartuig in Nederland werd geheven *ter zake van de invoer,* kan daarin evenwel geen heffing van gelijke werking als een douanerecht in de zin van artikel 12 EEG-Verdrag worden gezien.

Het is een binnenlandse belasting die een onderdeel vormt van het *fiscale* stelsel inzake de omzetbelasting. Het feit dat nationale en ingevoerde produkten wellicht volgens verschillende criteria en in een ander stadium worden belast, ontneemt de heffing dit karakter niet, maar kan hoogstens worden beoordeeld aan de hand van de fiscale bepalingen van het Verdrag.

Deze bepalingen uit hoofdstuk 2 van titel I („gemeenschappelijke regels") van het derde deel van het EEG-Verdrag („het beleid van de Gemeenschap") zijn van dezelfde orde als de bepalingen inzake de afschaffing van hoofdstuk 1 van titel I („het vrij verkeer van goederen") van het tweede deel van het Verdrag („de grondslagen van de Gemeenschap").

Zoals de Franse regering in haar mondelinge opmerkingen terecht heeft opgemerkt, wordt dit bevestigd in 's Hofs arrest van 22 oktober 1974 (zaak 27/74, Demag, Jurispr. 1974, blz. 1037), waarvan ik de zesde overweging aanhaal:

„Overwegende dat de artikelen 12 en 13 enerzijds en 95 anderzijds niet te zamen op een zelfde casuspositie kunnen worden toegepast, daar heffingen van gelijke werking als in- en uitvoerrechten enerzijds en binnenlandse belastingen anderzijds aan afwijkende regelingen en voorschriften zijn onderworpen;

dat bovendien niet alleen omzetbelasting en soortgelijke belastingen als binnenlandse belastingen zijn te beschouwen, maar ook heffingen en andere maatregelen ter compensatie van de gevolgen dier belastingen voor de in- en uitvoer van goederen".

Door hun bijzonder karakter zijn de fiscale bepalingen autonoom ten opzichte van de bepalingen inzake de douane-unie. Men kan derhalve niet aan een der

beide groepen bepalingen voorrang geven, noch de moeilijkheden bij de uitvoering van de laatstgenoemde bepalingen oplossen door het aan de eerstgenoemde bepalingen toegekende „nuttige effect": douane-unie is niet synoniem met fiscale unie.

2) Het is de opstellers van het Verdrag niet ontgaan dat de directe of indirecte belastingen, naar gelang van hun toepassingsvoorwaarden, de verwezenlijking van de hun voor ogen staande doelen konden belemmeren.

Van alle binnenlandse belastingen die al dan niet rechtstreeks van goederen worden geheven, stelden de Verdragsauteurs bijzonder belang in de omzetbelasting (hoofdstuk 2 van titel I, „gemeenschappelijke regels").

De heffing van binnenlandse belasting en de teruggave daarvan vormden het onderwerp van de artikelen 95, 96 en 97. Ik zeg „vormden", omdat ingevolge artikel 99 „in het belang van de gemeenschappelijke markt" een begin is gemaakt met de harmonisatie van de wetgevingen van de verschillende Lid-Staten op dit gebied, met uitzondering van Griekenland waar het communautair BTW-stelsel nog niet van kracht is.

De eerste richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de Lid-Staten inzake omzetbelasting bepaalde dat de Lid-Staten hun omzetbelastingstelsel moesten vervangen door een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. De opzet van dit stelsel is door advocaat-generaal Mayras uiteengezet in zijn conclusie in zaak 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, waarin het Hof bij arrest van 1 februari 1977 uitspraak heeft gedaan (Jurispr. 1977, blz. 113). Ik herinner eraan dat volgens dit stelsel in elke heffingsfase BTW is verschuldigd, die tegen het toepasselijke tarief wordt berekend over de prijs van de geleverde goederen of diensten, *onder aftrek* van het bedrag van de belasting waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

Dit stelsel waarborgt de neutraliteit van de omzetbelasting ten opzichte van de oorsprong van goederen en diensten, en gaat gepaard met de afschaffing van compenserende maatregelen aan de grenzen uit hoofde van de omzetbelasting voor het handelsverkeer tussen de Lid-Staten, die tot dan toe krachtens de artikelen 95 en 96 EEG-Verdrag geoorloofd waren (artikel 2 van de eerste richtlijn).

De beginselen betreffende de structuur en de wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde zijn neergelegd in een tweede richtlijn van de Raad, eveneens van 11 april 1967.

De zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de uniforme grondslag van de BTW moet eveneens worden gezien *tegen de achtergrond* van de afschaffing van de fiscale grenzen om uiteindelijk te komen tot een markt waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een echte gemeenschappelijke markt. Hoewel deze richtlijn, zoals wij zullen zien, nog moet worden aangevuld, vormt zij reeds een echte gemeenschappelijke wet op de BTW.

De aftrekregeling (artikel 17 van de zesde richtlijn) blijft de hoeksteen van het gemeenschappelijk stelsel. In elke fase van de kringloop van produktie of verhandeling van een goed wordt het aan de fiscus te betalen bedrag bepaald door de in de voorafgaande fase door de leveranciers betaalde belasting in mindering te brengen op de verschuldigde belasting. De belastingplichtige mag de belasting die voordien is geheven op door

een andere belastingplichtige geleverde goederen of diensten, op ingevoerde goederen alsmede op aan zichzelf geleverde goederen of verrichte diensten aftrekken van de door hem verschuldigde BTW.

Artikel 17, lid 4, bepaalt:

„De Raad *zal zich beijveren om* vóór 31 december 1977 op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen communautaire uitvoeringsbepalingen aan te nemen volgens welke overeenkomstig lid 3 teruggaaf aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen moet geschieden".

Artikel 17, lid 6, schrijft voor:

„Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn (die op 1 januari 1978 is bepaald, maar inmiddels voor Denemarken, de Bondsrepubliek Duitsland, Frankrijk, Ierland, Italië, Luxemburg en Nederland tot 1 januari 1979 is uitgesteld) bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven een 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 Lid-Staten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag".

Thans is de in de Lid-Staten geheven omzetbelasting derhalve gedeeltelijk geharmoniseerd. Zij heeft — althans voor een deel — haar karakter van nationale belasting verloren en gaat nu op in een „gemeenschappelijk stelsel".

Er is nog een andere reden waarom de omzetbelasting die volgens het „gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde" wordt geheven, een communautair karakter heeft: sinds het besluit van de Raad van 21 april 1970 betreffende de vervanging van de financiële bijdragen van de Lid-Staten door eigen middelen van de Gemeenschappen, omvatten deze middelen de ontvangsten „uit de belasting op de toegevoegde waarde, verkregen door toepassing van een percentage dat 1 % niet mag overschrijden op een grondslag welke op uniforme wijze voor de Lid-Staten wordt vastgesteld volgens communautaire voorschriften" (artikel 4, lid 1). Voor wat de eigen middelen uit de BTW betreft, is bij verordening nr. 2892/77 van de Raad van 19 december 1977 uitvoering gegeven aan het besluit van 21 april 1970.

Technisch gesproken, is deze grondslag de „werkelijke grondslag" van de laatste fase van het toepassingsgebied, dat wil zeggen de door de consument, die geen recht op aftrek van voorbelasting heeft, te betalen prijs (zonder BTW) voor goederen en diensten.

Bijgevolg is de onderhavige in Nederland geheven belasting geen heffing van gelijke werking als een douanerecht in de zin van artikel 12 EEG-Verdrag, maar eigenlijk ook geen binnenlandse belasting meer als bedoeld in artikel 95; daaronder vallen bijvoorbeeld nog wel de accijnzen op alcoholhoudende dranken, tabak en olieprodukten, registratierechten en andere heffingen die niet het karakter van omzetbelasting dragen (vergelijk artikel 33 van de zesde richtlijn). Ook volgt daaruit dat de artikelen 95 en 96, hoewel nog steeds van toepassing op deze rechten of heffingen, als zodanig niet meer gelden voor de omzetbelasting die volgens het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wordt geheven.

II — Met de zesde richtlijn — evenals overigens met de artikelen 95, 96 en 97 — wordt beoogd de onderneming in mededingingsopzicht neutraal te bejegenen (artikel 3, f, EEG-Verdrag).

Met dit doel worden in artikel 2, dat in de plaats is gekomen van artikel 2 van de tweede richtlijn, en in de ter uitvoering daarvan vastgestelde of gewijzigde nationale wetgevingen, aan de BTW onderworpen:

„1. de leveringen van goederen en diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2. de invoer van goederen".

Ten aanzien van het handelsverkeer tussen de Lid-Staten en met derde landen blijft het gemeenschappelijk BTW-stelsel nog steeds gebaseerd op het uit de gevestigde internationale praktijk voortvloeiende beginsel, dat het belastingstelsel van het „land van bestemming", dus van het land waar het verbruik plaatsvindt, van toepassing is. Op dit beginsel berusten de binnen de Gemeenschap gehandhaafde fiscale grenzen; bij invoer, dat wil zeggen bij het binnenkomen van een goed in het binnenland, wordt aan de grens belasting geheven, met inachtneming van de in artikel 14 van de richtlijn neergelegde regelingen, en bij uitvoer geschiedt de ontlasting eveneens aan de grens (zie de artikelen 15 en 16 van de richtlijn).

Het Hof heeft dit beginsel bevestigd in het arrest van 9 oktober 1980 (zaak 823/79, Carciati, Jurispr. 1980, blz. 2773):

„Het door een Lid-Staat aan ingezetenen opgelegde verbod om met tijdelijke vrijstelling ingevoerde motorvoertuigen te gebruiken, vormt een doeltreffend middel om belastingfraude te voorkomen en te waarborgen dat de belasting wordt betaald *in het land van bestemming der goederen*" (overweging 20).

Het vrij verkeer van goederen binnen de gemeenschappelijke markt houdt geenszins in dat deze goederen niet in het land van bestemming mogen worden belast: het enige voorschrift dat de Lid-Staten in dit opzicht in acht moeten nemen, is het verbod tussen nationale en ingevoerde goederen te discrimineren (artikel 95).

De invoering van het gemeenschappelijk BTW-stelsel waarborgt in de meeste gevallen dat de mededinging binnen de gemeenschappelijke markt niet wordt vervalst. Dit leidt tot de afschaffing van belemmeringen in het vrij verkeer en maakt toepassing van het systeem van gemiddelde percentages, waarin artikel 95 EEG-Verdrag vóór de invoering van dit stelsel voorzag, overbodig. Daar de op de goederen geheven BTW volkomen evenredig is aan hun prijs, zorgt de toepassing van het tarief van het land van invoer op de waarde van ingevoerde goederen ervoor, dat nationale en ingevoerde produkten gelijk worden behandeld. Evenzo leidt de teruggaaf bij uitvoer van de belasting die in rekening is gebracht bij aankoop van de uitgevoerde goederen of van de voor de vervaardiging daarvan noodzakelijke goederen, ertoe — doordat de uitvoer zelf is vrijgesteld van BTW — dat leveringen naar het buitenland daadwerkelijk worden ontlast.

Er bestaan echter nog een aantal onregelmatigheden zoals voor de zogenaamde gebruikte goederen.

1. Definiëring van het begrip gebruikt goed is niet eenvoudig. In het algemeen kan men zeggen dat het een goed is dat, eventueel na reparatie, opnieuw kan

worden gebruikt in plaats van een nieuw goed met dezelfde functie.

Deze omschrijving dekt evenwel:

— duurzame gebruiksgoederen, die in de loop van opeenvolgende gebruiksfasen aan waarde inboeten;

— „geregistreerde" gebruikte goederen, zoals motorvoertuigen en vaartuigen;

— kunst- en verzamelobjecten, waarvan de waarde in de loop van de tijd juist kan stijgen.

Al deze goederen hebben de bijzonderheid dat zij, wanneer zij aan het einde van de handelsketen eenmaal de uiteindelijke consumenten hebben bereikt, na een zeker gebruik opnieuw in de handels- of gebruiksketen kunnen worden gebracht. Bovendien worden zij — ongeacht tot welke categorie zij behoren — gekenmerkt door het feit dat zij, anders dan nieuwe goederen, zonder tussenkomst van de handel kunnen worden overgedragen.

Zo is het in casu geleverde vaartuig voor een deel in Frankrijk gebruikt — naar ik veronderstel —, indien het daar in nieuwe staat was gekocht en geregistreerd, en voor een deel in Nederland, naar welke Lid-Staat het vaartuig vervolgens werd uitgevoerd.

Ik wijs erop dat Van Zanten volgens het Nederlandse BTW-stelsel *belastingplichtige* is en Schul deze belasting moet afdragen.

Wanneer een particulier, zijnde een niet-belastingsplichtig eindgebruiker, een door hem gebruikt goed aan een *belastingplichtige* verkoopt, omvat de door deze belastingplichtige betaalde aankoopprijs een bepaald bedrag aan restbelasting. Wanneer deze dit goed — eventueel na reparatie — op zijn beurt verkoopt en de in de vorige fase betaalde belasting niet kan aftrekken, drukt de BTW — bij gebreke van een bijzondere voorziening — op de gehele wederverkoopprijs en niet enkel op de eventueel door de verkoper toegevoegde waarde: nu de over het goed betaalde belasting niet kan worden afgetrokken, wordt het dubbel belast en drukt er dus een zekere restbelasting op het aan de nieuwe eindgebruiker verkochte goed.

Wanneer een particulier, zijnde een niet-belastingplichtige eindgebruiker, een door hem gebruikt pleziervaartuig aan een *niet-belastingplichtige* verkoopt, omvat de door deze betaalde prijs een zekere restbelasting, omdat de verkoper de bij aankoop van het nieuwe vaartuig geheven BTW niet kan aftrekken. Er heeft *cumulatie* van belasting plaats.

De verwezenlijking van belastingneutraliteit is evenals het belasten van gebruikte goederen, een moeilijke zaak omdat bij de overdracht van deze goederen een reeks zeer verschillende personen kunnen zijn betrokken: het goed kan worden verkocht *door* de eerste gebruiker die de BTW eventueel heeft kunnen aftrekken, of *door* een particulier die dat niet kan omdat hij geen belastingplichtige is of omdat een bijzondere bepaling deze aftrek zelfs aan belastingplichtigen niet toestaat (zie artikel 13, B, sub c, van de richtlijn). Het goed kan worden verkocht aan een gewone particulier of aan een belastingplichtige die incidenteel of beroepsmatig als tussenpersoon optreedt en het goed — eventueel na reparatie — doorverkoopt.

Als het gebruik van het goed niet in het land van herkomst (Frankrijk) maar na invoer in een andere Lid-Staat (Nederland) wordt voortgezet, staat deze invoer

fiscaal gezien gelijk aan het opnieuw in de handelssfeer brengen van het goed; zodra het de grens passeert, wordt het goed behandeld alsof het opnieuw in deze sfeer is gebracht. De particulier, Van Zanten, wordt weer belastingplichtige als bedoeld in artikel 4 van de richtlijn door het enkele feit dat het door hem verkregen gebruikte goed een landsgrens overschrijdt.

2. Het probleem dat geen of juist tweemaal BTW wordt geheven binnen de Gemeenschap was reeds onderkend bij de uitwerking van de eerste richtlijn van de Raad.

Een gemeenschappelijke regeling inzake verlichting van omzetbelastingen en accijzen die bij invoer worden geheven in het internationale reizigersverkeer, is ingevoerd bij een richtlijn van de Raad van 28 mei 1969.

Een andere richtlijn van de Raad van 19 december 1974 voorziet in belastingsvrijstelling bij invoer van kleine zendingen goederen zonder commercieel karakter binnen de Gemeenschap.

De zesde richtlijn zelf bepaalt dat roerende lichamelijke zaken (motorrijtuigen daaronder begrepen) die in een Lid-Staat een bewerking of reparatie hebben ondergaan die is belast zonder dat ter zake recht op aftrek bestaat, weer vrij van belasting kunnen worden ingevoerd in de Lid-Staat waaruit zij tijdelijk werden uitgevoerd (artikel 14, lid 1, sub f).

Wat gebruikte goederen betreft, is geen van de geopperde voorstellen gevolgd en bepaalt artikel 32 van de richtlijn alleen:

„De Raad zal vóór 31 december 1977, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, de communautaire belastingregeling vaststellen die van toepassing is op het gebied van gebruikte goederen en van kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen.

De Lid-Staten die bij de inwerkingtreding van deze richtlijn op bovengenoemd gebied een bijzondere regeling toepassen, kunnen deze regeling handhaven totdat de bovengenoemde communautaire regeling van toepassing wordt".

Op 11 april 1978 diende de Commissie bij de Raad een voorstel in voor een zevende richtlijn betreffende „de gemeenschappelijke BTW-regeling welke geldt voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen, antiquiteiten en gebruikte goederen". Dit voorstel, waarin op 16 mei 1979 door de Commissie enkele wijzigingen zijn aangebracht, ziet in het bijzonder op „pleziervaartuigen" (artikel 4, lid 1). De Raad heeft echter nog geen besluit genomen. In elk geval kunnen volgens dit voorstel alleen *belastingplichtigen* de in de verkoopprijs van het door een particulier verkochte gebruikte goed begrepen BTW aftrekken om elke vorm van restbelasting te voorkomen: van de levering van dergelijke goederen van particulier aan particulier wordt in het voorstel niet gerept.

Het feit dat de door de Raad vastgestelde datum van 31 december 1977 is verstreken, heeft niet tot gevolg dat particulieren zich op enig „nuttig effect" van deze bepaling kunnen beroepen.

3. Het is juist dat het vrije verkeer van gebruikte goederen door deze dubbele heffing nadelig wordt beïnvloed. „Overwegende dat het aanbeveling verdient, in het belang van de particulieren, de actie voort te zetten ertoe strekkende, binnen de Gemeenschap, de voorwaarden voor een binnenlandse markt tot stand te

brengen ten einde het publiek meer bewust te doen worden van de werkelijkheid van de Europese Gemeenschap" (eerste overweging van het voorstel van de Commissie voor een richtlijn betreffende de belastingvrijstellingen bij definitieve invoer uit een Lid-Staat van persoonlijke goederen door particulieren, ingediend bij de Raad op 30 oktober 1975). Anders dan de raadsman van Schul heeft betoogd, komt deze situatie echter niet voort uit nalatigheid, maar is zij bewust nagestreefd.

Deze wijze van belastingheffing berust op een economische beleidskeuze die mijns inziens in overeenstemming is met de huidige stand van het gemeenschapsrecht.

Vooreerst zij opgemerkt dat gebruikte goederen die in Nederland worden verkocht, niet specifiek worden bevoordeeld door de heffing bij invoer: deze werkt altijd in het voordeel van de gebruikte goederen die binnen een Lid-Staat worden verkocht en in het nadeel van de gebruikte goederen die in een andere Lid-Staat zijn gekocht. In dit opzicht bevinden alle particulieren in alle Lid-Staten zich in dezelfde positie tegenover de fiscus. Volgens 's Hofs rechtspraak vormt niet elke ongelijkheid van behandeling, maar alleen die welke niet objectief is te rechtvaardigen, een willekeurige discriminatie.

Een althans gedeeltelijke belasting van het in Nederland ingevoerde vaartuig blijkt in elk geval gerechtvaardigd op grond van het beginsel dat belasting is verschuldigd in het land waar het gebruik van het vaartuig wordt voortgezet. Het valt immers te vrezen dat de gebruikelijke handelskanalen worden ontweken wanneer een gebruikt goed (bijvoorbeeld een motorrijtuig) dat in een Lid-Staat van een particulier wordt gekocht — en waarover bij deze aankoop geen BTW is verschuldigd — vrij van BTW in een andere Lid-Staat zou kunnen worden ingevoerd, terwijl de uitvoer van ditzelfde goed geen recht op belastingaftrek zou geven indien het van een belastingplichtige is gekocht.

Als een particulier een goed tegen het meest interessante BTW-tarief wil kopen, hoeft hij het alleen maar tweedehands te kopen in de Lid-Staat met het laagste tarief en het te laten opzenden naar de Lid-Staat waar hij woonachtig is. De BTW-tarieven zijn tot op heden nog niet eengemaakt.

Overigens wordt het in Nederland toegepaste tarief van 18 % niet over de nieuwprijs van het vaartuig, maar over de door Van Zanten aan Nanni betaalde verkoopprijs berekend. In beginsel zou de waardedaling van het goed alsmede het feit dat Van Zanten de in het betaalde bedrag begrepen restbelasting niet kon aftrekken, in die verkoopprijs tot uitdrukking moeten komen. Als Nanni de met Van Zanten overeengekomen koopsom juist heeft berekend, ligt de belasting bij invoer niet hoger dan de omzetbelasting die in Nederland wordt afgewenteld indien een particulier een gebruikt vaartuig aan een andere particulier verkoopt.

4. Het betoog van Van Zanten en Schul komt er eigenlijk op neer dat bij gebreke van een algehele vrijstelling van omzetbelasting bij invoer in Nederland op zijn minst de restbelasting in minde-

ring had moeten worden gebracht en dat bij uitvoer uit Frankrijk teruggaaf van de in dit land geheven belasting had kunnen worden verleend.

In deze opvatting zou men in plaats van de in de richtlijn voorziene aftrekregeling „belasting op belasting" (de belasting wordt geheven over het verschil tussen de belasting bij verkoop en bij aankoop), het aftreksysteem „grondslag op grondslag" moeten toepassen waarbij de belasting wordt geheven over het verschil tussen aan- en verkoopprijs. De factuur van de leverancier dient dan als bewijs voor de aftrek in de volgende fase. Maar uit deze factuur blijkt nu juist niet, welk bedrag aan BTW in de door de koper betaalde prijs is begrepen. Bovendien berust een dergelijke teruggaveregeling op de veronderstelling dat het vaartuig bij levering door Nanni aan Van Zanten belast is: elke vrijstelling berust immers noodzakelijkerwijs op het bewijs dat voordien belasting is geheven.

Ik wijs erop dat particulieren die gebruikte goederen slechts binnen één Lid-Staat verhandelen, niet positief zouden staan tegenover een dergelijke wijze van heffing, die bovendien onder de geldende communautaire regeling is uitgesloten. Krachtens artikel 13, B, sub c, van de richtlijn zijn de Lid-Staten immers verplicht vrijstelling te verlenen voor levering van goederen waarvan bij de aanschaf het recht op aftrek overeenkomstig artikel 17, lid 6, is uitgesloten.

Zelfs voor een gedeeltelijke teruggave van de BTW bij uitvoer uit Frankrijk, waar het vaartuig eveneens is gebruikt, had bij de verkoop door Nanni het nog in de prijs begrepen restant van de door hem betaalde belasting moeten worden bepaald, en had vervolgens BTW moeten worden geheven op basis van het latere gebruik van het vaartuig door Van Zanten in Nederland.

De Lid-Staten en instellingen die in de onderhavige procedure schriftelijke of mondelinge opmerkingen hebben gemaakt, hebben erop gewezen dat dit zou leiden tot administratieve complicaties, die in bepaalde gevallen in geen verhouding tot de te dienen belangen zouden staan. Particulieren die dergelijke transacties verrichten, zouden als boekhouders en belastinggaarders moeten gaan optreden.

Behalve deze lastige administratieve problemen, doet zich een nog ernstiger moeilijkheid voor. Deze betreft de verdeling tussen de Lid-Staten van de opbrengst van de BTW die over het gebruik van een tweedehands goed wordt geheven, naar gelang dit gebruik uitsluitend in het land van oorsprong van het goed plaatsvindt of, zoals in casu, in een andere Lid-Staat wordt voortgezet, terwijl de staat van invoer geen greep heeft op de belastingregeling van het land van oorsprong en omgekeerd. In de eerste overweging van het voorstel van de Commissie betreffende de gemeenschappelijke regeling welke voor gebruikte goederen geldt, wordt het probleem juist geformuleerd: deze regeling moet de mogelijkheid bieden „om verleggingen in het binnenlandse handelsverkeer te voorkomen en om het communautaire percentage op deze handelingen zodanig toe te passen dat het met het oog op de eigen middelen in alle Lid-Staten tot billijke resultaten leidt".

5. Met de Italiaanse regering voeg ik eraan toe dat het Hof ten aanzien van een eventuele dubbele heffing bij uitvoer naar een andere Lid-Staat in het arrest van 29 juni 1978 (zaak 142/77, Larsen, Jurispr. 1978, blz. 1543) heeft overwogen:

„dat te dezen erop moet worden gewezen dat het EEG-Verdrag geen bepaling bevat die een dergelijke dubbele belasting verbiedt;

dat weliswaar de afschaffing van dubbele belasting in het belang van het vrije goederenverkeer wenselijk is, doch slechts het resultaat kan zijn van de harmonisatie van de nationale stelsels ingevolge artikel 99 of eventueel artikel 100 van het Verdrag" (overwegingen 33 en 34).

Ter opheffing van het verschil in behandeling waarover Van Zanten en Schul klagen, zouden de volgende voorzieningen nodig zijn:

— afschaffing van de BTW-vrijstelling bij de verkoop van gebruikte goederen van particulier aan particulier binnen de Lid-Staten;

— vaststelling van een passend tarief voor deze verkopen, en

— teruggaaf van BTW bij uitvoer van deze goederen naar een andere Lid-Staat dan waarin zij tweedehands zijn gekocht.

Dit veronderstelt een volstrekt eenvormige grondslag en een aanpassing, ja zelfs een eenmaking van de tarieven. Men kan niet stellen dat de zesde richtlijn onwettig is omdat al deze voorzieningen niet zijn getroffen. Het ontbreken van een afzonderlijke communautaire regeling voor gebruikte goederen, kan niet worden hersteld door artikel 2, lid 2, van de richtlijn eenvoudig ongeldig te verklaren, aangezien deze leemte op verschillende manieren kan worden opgevuld.

Ik concludeer derhalve dat u in antwoord op de gestelde vragen voor recht verklare:

— artikel 2, sub 2, van de zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de Lid-Staten inzake omzetbelasting is rechtsgeldig, voor zover het iedere Lid-Staat voorschrijft, over de invoer door een particulier van een uit een andere Lid-Staat afkomstig gebruikt vaartuig BTW te heffen, hoewel de levering van een dergelijk goed niet aan deze belasting was onderworpen indien zij onder dezelfde omstandigheden binnen een Lid-Staat zou zijn verricht.