CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL SIR GORDON SLYNN

van 25 mei 1988 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

In de artikelen 233 A tot en met 233 E van de Franse code général des impôts, waarin decreet nr. 79-310 van 9 april 1979 (JORF van 19.4.1979, blz. 902) is opgenomen, is bepaald, dat ondernemingen die gebouwen verhuren, slechts een gedeelte van de bij de verwerving of de bouw daarvan betaalde belasting over de toegevoegde waarde mogen aftrekken, wanneer de jaarlijkse huuropbrengst waarover BTW moet worden betaald, minder is dan een vijftiende van de waarde van het onroerend goed. Onder de waarde van het onroerend goed wordt verstaan de belastinggrondslag ervan voor de belasting over de toegevoegde waarde, verminderd met de waarde van de grond en de financiële lasten. De wet bevat een formule voor de berekening van het aftrekbare gedeelte en voor de in sommige gevallen mogelijke aanpassingen, die in het rapport ter terechtzitting zijn samengevat en die ik hier niet zal herhalen.

De Commissie acht deze bepalingen onverenigbaar met richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 (PB 1977, L 145, blz. 1) met betrekking tot de uniforme grondslag van de belasting over de toegevoegde waarde (de Zesde richtlijn). Nadat zij bij brief van 27 maart 1985 Frankrijk overeenkomstig artikel 169 EEG-Verdrag schriftelijke in gebreke had gesteld en op 14 mei 1986 een met redenen omkleed advies had uitgebracht, heeft de Commissie op 18 februari 1987 het onderhavige beroep ingesteld en het Hof verzocht vast te stellen, dat Frankrijk de krachtens de artikelen 99 en 100 EEG-Verdrag op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen door een belastingregeling vast te stellen en te handhaven, die het recht op aftrek van de als voorbelasting („input tax") betaalde BTW voor bepaalde belastingplichtigen beperkt op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, en door niet te voldoen aan de Zesde richtlijn, inzonderheid de artikelen 17 tot en met 20 daarvan.

De Franse Republiek bestrijdt in de eerste plaats de ontvankelijkheid van het beroep. Zij voert aan, dat in de schriftelijke ingebrekestelling wordt gesproken van onverenigbaarheid met de Zesde richtlijn, terwijl in het met redenen omkleed advies en in het verzoekschrift wordt beweerd dat zij, door de vaststelling van het decreet en door niet te voldoen aan de Zesde richtlijn inbreuk heeft gemaakt op de artikelen 99 en 100 EEG-Verdrag.

Volgens mij benadrukt Frankrijk terecht het belang van de schriftelijke ingebrekestelling, die is bedoeld om de betrokken Lid-Staat naar behoren mee te delen wat de kern is van het tegen hem bestaande bezwaar. Aan de Commissie is dus de taak om in deze eerste fase duidelijk en precies aan te geven op grond van welke juridische argumenten zij meent, dat een Lid-Staat zijn verplichtingen uit het Verdrag niet is nagekomen (mijn conclusie in zaak 254/83, Commissie/Italië,

* Vertaald uit het Engels.

Jurispr. 1984, blz. 3395 en met name blz. 3401 en 3402; en in zaak 193/80, Commissie/Italië, Jurispr. 1981, blz. 3019, en met name blz. 3039 en 3040).

In deze zaak is het evenwel duidelijk, dat zowel in de inleidende brief als in het met redenen omkleed advies en in het verzoekschrift de belangrijkste grief hierin bestaat, dat de Franse wetgeving in strijd is met de Zesde richtlijn. Frankrijk heeft in iedere fase ruimschoots de gelegenheid gehad zich tegen deze grief te verdedigen en ik vind niet, dat haar rechten in het kader van de procedure van artikel 169 EEG-Verdrag zijn beknot (vgl. zaak 211/81, Denemarken/Commissie, Jurispr. 1982, blz. 4547). De verwijzing in het met redenen omkleed advies en in het verzoekschrift naar de artikelen 99 en 100 EEG-Verdrag, waarop de Zesde richtlijn steunt, lijkt mij een formeel punt dat wellicht verkeerd is opgevat, maar dat in elk geval tijdens de mondelinge behandeling niet meer ter sprake is gekomen. Ik zou het beroep dan ook ontvankelijk achten.

De Franse Republiek heeft zowel met schriftelijke als mondelinge argumenten geprobeerd de achtergronden van de beperking van de BTW-aftrek duidelijk te maken en de vastgestelde formule met rekenvoorbeelden te verdedigen. Zoals zij meermaals heeft gezegd, is die regeling bedoeld om fraude te voorkomen of om nauwkeuriger te zijn, te voorkomen dat er BTW wordt afgetrokken, wanneer bepaalde ondernemingen gebouwen tegen onrealistisch lage huurprijzen verhuren aan gelieerde ondernemingen of wanneer plaatselijke overheden zulks uit eigenlijk sociale oogmerken doen. Wanneer in geval van verhuur tegen een zeer lage huurprijs volledige aftrek van de bij de bouw of bij de koop betaalde voorbelasting was toegestaan, dan zou de betrokken onderneming, zo wordt gesteld, veel meer kunnen aftrekken dan zij moet betalen en daardoor ten koste van de algemene middelen een voordeel behalen.

Zou het zijn toegestaan om een dergelijke regeling te treffen, zoals Frankrijk beweert, dan klinken de gegeven rekenvoorbeelden op het eerste gezicht overtuigend. De vraag is evenwel, of de Zesde richtlijn een dergelijke regeling toestaat.

Volgens de Commissie bevat de Zesde richtlijn geen enkele bepaling, op grond waarvan een dergelijke regeling geoorloofd is.

Het uitgangspunt lijkt mij artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn, dat als „belastingplichtige" beschouwt „ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit". Deze activiteiten „omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter". „Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen." In lid 3 van artikel 4 wordt bovendien bepaald: „De Lid-Staten kunnen eveneens als belastingplichtige aanmerken ieder die incidenteel een handeling verricht die behoort tot de in lid 2 bedoelde activiteiten." Uit deze bepaling lijkt te volgen, dat Frankrijk ervoor had kunnen kiezen om de betrokken ondernemingen, wanneer zij slechts incidenteel ver-

huren, niet als belastingplichtigen aan te merken. De onderneming is wel belastingplichtig, wanneer de activiteiten regelmatig worden verricht en niet alleen maar incidenteel.

Op grond van de richtlijn mogen de Lid-Staten verpachting en verhuur van onroerende goederen (op enkele uitzonderingen na) vrijstellen „onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen" (artikel 13 B, sub b). De Lid-Staten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van verhuur en verpachting van onroerende goederen (artikel 13 C, sub a).

Zodra de BTW verschuldigd is, geldt de basisregel van artikel 17: „1) Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. 2) 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." De wijze waarop deze basisregel moet worden toegepast, is geregeld in de artikelen 17 tot en met 20 van de Zesde richtlijn.

De richtlijn staat twee afwijkingen van de basisregel toe. In de eerste plaats voorziet artikel 20 in nauwkeurige regels om onder bepaalde omstandigheden de oorspronkelijk toegestane aftrek te kunnen herzien. In het bijzonder staat artikel 20, lid 1, sub a, herziening toe, indien de aftrek in werkelijkheid hoger of lager was dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. In de tweede plaats kan de Raad op grond van artikel 27 elke Lid-Staat machtigen om van de bepalingen van deze richtlijn af te wijken „ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen".

Behoudens deze mogelijke afwijkingen moet en kan artikel 17 alleen maar zo worden gelezen, dat het recht op aftrek in volle omvang ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Zolang een speciale machtiging ex artikel 27 ontbreekt, lijkt het mij niet mogelijk om dit artikel of welk ander artikel van de richtlijn dan ook aldus uit te leggen, dat een Lid-Staat gespreid over een bepaald aantal jaren slechts de aftrek van een gedeelte van de reeds betaalde BTW zou mogen toestaan.

Hieraan wordt niets afgedaan door het bepaalde in artikel 13 B, dat Lid-Staten de verpachting en verhuur van onroerende goederen vrijstellen „onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen". Deze bepaling slaat mijns inziens op de voorwaarden die moeten bestaan wil het recht op aftrek kunnen ontstaan, en kan niet worden gebruikt om het eenmaal ontstane recht op aftrek te beperken.

Ik kan uit de bewoordingen en uit het doel van het stelsel van belastingaftrek in de artikelen 17 tot en met 20 niet opmaken, dat slechts een gedeeltelijke aftrek van de be-

taalde voorbelasting zou mogen worden toegestaan. Een dergelijke uitlegging zou volgens mij beslist ook in strijd komen met de arresten van het Hof in de zaken 15/81 (Schul, Jurispr. 1982, blz. 1409, met name r. o. 10 op blz. 1426) en 268/83 (Rompelman, Jurispr. 1985, blz. 655, met name r. o. 16 op blz. 663 en 664). In laatstgenoemd arrest stelde het Hof vast, dat „een van de basiselementen van het BTW-stelsel is, dat bij elke transactie slechts BTW is verschuldigd onder aftrek van het bedrag aan BTW waarmee de onderscheiden elementen van de prijs van de goederen en diensten rechtstreeks zijn belast, en dat volgens de aftrekregeling alleen belastingplichtigen de reeds voordien op de goederen en diensten geheven BTW in mindering mogen brengen op de door hen verschuldigde BTW". De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW, zodat alle economische activiteiten volstrekt neutraal worden belast, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits zij op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen (arrest Rompelman, r. o. 19). Dit strookt niet met de gedachte — die centraal staat in het Franse standpunt —, dat een deel van het recht op aftrek van voorbelasting in bepaalde gevallen naar de toekomst kan worden verschoven.

De Franse Republiek beroept zich nog op artikel 2, tweede alinea, van richtlijn 67/227/EEG (PB 1967, blz. 1301; de Eerste richtlijn): „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". Op grond van deze bepaling zou een Lid-Staat het recht op aftrek mogen beperken, wanneer hij kan bewijzen, dat de aftrek betrekking heeft op goederen en diensten, waarvan de kosten niet in de prijs van de belaste transactie zullen zijn doorberekend.

Hiermee kan ik het niet eens zijn. Dit artikel van de Eerste richtlijn moet worden gelezen in het licht van de verdere uitwerking van het geharmoniseerde BTW-stelsel in de Zesde richtlijn. Naar mijn mening blijkt uit de zoëven aangehaalde passages van de arresten Schul en Rompelman duidelijk, dat bij een transactie alleen BTW verschuldigd wordt onder aftrek van de reeds betaalde BTW en dat de ondernemer geheel moet worden ontlast van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Hieruit volgt, dat een Lid-Staat het recht op aftrek niet mag beperken, wanneer hij kan bewijzen, dat de aftrek betrekking heeft op goederen en diensten, waarvan de kosten niet in de prijs van de belaste transactie worden doorberekend. Zou hij dit wel mogen doen, dan zou de reeds betaalde BTW toch ten laste van de belastingplichtige blijven, wat duidelijk in strijd is met de reeds door het Hof gegeven uitlegging van het doel en de werking van de aftrekregeling.

De richtlijn biedt dus verschillende keuzemogelijkheden om rekening te houden met bijzondere economische omstandigheden, namelijk in artikel 4, in artikel 13 A, B, en C, en in de artikelen 20 en 27. Er kunnen niet nog meer keuzemogelijkheden worden gecreëerd, hoe praktisch en economisch verantwoord ze ook zouden zijn. Om

de door hen gewenste resultaten zoveel mogelijk te bereiken, moeten de Lid-Staten kiezen uit de mogelijkheden die de richtlijn biedt.

De bepalingen van decreet nr. 79-310 zijn dus niet verenigbaar met de in de Zesde richtlijn vastgestelde uniforme heffingsgrondslag.

De tot vaststelling daarvan strekkende vordering van de Commissie dient derhalve te slagen en de Franse regering dient in de kosten van de procedure te worden verwezen.