CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL P. LÉGER

van 21 januari 1999 *

1. De onderhavige zaak betreft de precieze omvang van de bevoegdheid van de lidstaten om de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") die een marktdeelnemer bij de aankoop van een voor bedrijfsdoeleinden gebruikt voertuig heeft betaald, uit te sluiten van het recht op aftrek van BTW.

I — De gemeenschapsregeling

2. Blijkens de verwijzingsbeschikking verzocht een van verzoeksters in het hoofdgeding om BTW-aftrek over een periode die begon in 1973, toen de Tweede richtlijn (67/228/EEG) [1] van toepassing was. Naast de Zesde richtlijn (77/388/EEG) [2] waarop de overige verzoeksters zich beroepen, is de Tweede richtlijn dus in casu relevant.

De Tweede richtlijn

3. Artikel 11, lid 1, van de Tweede richtlijn waarbij het recht op aftrek wordt ingevoerd, bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde welke hem is gefactureerd voor de hem geleverde goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte diensten;

(...)"

* Oorspronkelijke taal: Frans.

1 — Richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1303; hierna: „Tweede richtlijn").

2 — 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; hierna: „Zesde richtlijn").

4. Lid 4 van dit artikel bepaalt evenwel:

„Van de aftrekregeling kunnen bepaalde goederen en bepaalde diensten worden uitgesloten, in het bijzonder die waarvan verwacht kan worden dat zij uitsluitend of gedeeltelijk worden gebruikt voor de privébehoeften van de belastingplichtige of van zijn personeel."

De Zesde richtlijn

5. De bepalingen van de Zesde richtlijn over het recht op aftrek staan in artikel 17, lid 2, dat in de versie van het gewijzigde artikel 28 septies van deze richtlijn bepaalt [3]:

„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 in het binnenland is verschuldigd of voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

(...)"

6. Een regeling van uitsluiting van het recht op aftrek is vervat in artikel 17, lid 6, van deze richtlijn, dat 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."

3 — Artikel 28 septies is in de Zesde richtlijn ingevoegd bij artikel 1, punt 22, van richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388 (PB L 376, blz. 1), en gewijzigd bij artikel 1, punt 10, van 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).

7. Volgens artikel 1 van de Zesde richtlijn treffen de lidstaten uiterlijk op 1 januari 1978 de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen om hun BTW-stelsel in overeenstemming met de bepalingen van de Zesde richtlijn te brengen.

8. Op 25 januari 1983 diende de Commissie bij de Raad een voorstel in voor een Twaalfde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uitgaven waarvoor geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat[4], dat werd gewijzigd door een ander voorstel, dat de Commissie op 20 februari 1984 bij de Raad indiende.[5] Dit voorstel is door de Raad echter niet aanvaard.

9. Een nieuw voorstel van richtlijn is door de Commissie ingediend op 17 juni 1998.[6]

II — De nationale regeling

10. Volgens de verwijzingsbeschikking verbiedt het Verenigd Koninkrijk sinds 1973 in verschillende opeenvolgende wettelijke regelingen (hierna: „Cars Orders") de aftrek van BTW op de aankoop van motorvoertuigen.

11. Artikel 4 van de „VAT (Cars) Order 1972" dat de nationale rechter als voorbeeld aanhaalt, bepaalt:

„De belasting op de levering of invoer van een motorvoertuig kan niet als voorbelasting worden afgetrokken (...), behoudens wanneer:

a) de levering een verhuring is; of

b) het motorvoertuig wordt geleverd of ingevoerd om te worden omgebouwd tot een voertuig dat geen motorvoertuig is; of

c) het motorvoertuig nieuw is en wordt geleverd of ingevoerd voor de verkoop."[7]

4 — PB C 37, blz. 8.

5 — PB C 56, blz. 7.

6 — Voorstel van richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388 wat betreft het recht op aftrek van belasting over de toegevoegde waarde (PB C 219, blz. 16).

7 — Voetnoot alleen relevant voor het Frans.

III — Feiten en nationale procedure

12. In de nationale procedure zijn er drie groepen verzoeksters.

13. Royscot Leasing Ltd en Royscot Industrial Leasing Ltd (hierna: „Royscot") is een leasingonderneming die auto's koopt en ze least tegen een huurprijs die mede de BTW omvat. Royscot neemt de auto's, die door de fabrikant rechtstreeks aan de huurders worden geleverd, niet materieel in bezit. Royscot of haar werknemers kunnen de auto's dus niet voor privé-doeleinden gebruiken.

14. T. C. Harrison Group Ltd (hierna: „Harrison") is representatief voor een groep BTW-plichtigen waarvan bepaalde leden drie verschillende activiteiten uitoefenen. De eerste activiteit is autoleasing op lange termijn, dus dezelfde activiteit als Royscot. De tweede activiteit is autoverhuur op korte termijn. Wanneer de betrokken auto's niet zijn verhuurd, kunnen werknemers ze buiten de werkuren gratis gebruiken. De derde activiteit is die van autodealer op basis van franchise-overeenkomsten. Volgens die overeenkomsten wordt een vloot van demonstratieauto's ter beschikking van de klanten en het personeel gesteld. Bepaalde personeelsleden mogen de demonstratieauto's gratis gebruiken voor privé-doeleinden.

15. Allied Domecq plc (hierna: „Domecq") is representatief voor een groep BTW-plichtigen waarvan bepaalde leden actief zijn in de detailhandel in de sector landbouw en voeding. Zij hebben handelsreizigers en technici in dienst, die voor het verrichten van hun taak over auto's moeten beschikken en jaarlijks een aanzienlijk aantal kilometers afleggen. De groep koopt voor de beroepsbehoeften van zijn werknemers gewone auto's, zogenaamde „dienstauto's". De werknemers mogen deze auto's binnen redelijke grenzen tegen betaling van een bepaald bedrag ook voor privé-doeleinden gebruiken. Dit bedrag omvat BTW, daar het een belastbare handeling is.

16. Domecq koopt ook motorvoertuigen voor het professioneel en privé-gebruik van haar kaderleden, zogenaamde „directiewagens". Deze auto's worden meestal gekozen uit luxueuzere modellen dan de dienstauto's. De verhouding professioneel/privé-gebruik van directiewagens verschilt aanzienlijk van werknemer tot werknemer. Werknemers die een dienstwagen hebben, behoeven voor het privé-gebruik daarvan niet te betalen.

17. Alle partijen verzochten om aftrek van de BTW op de aankoop van de motorvoertuigen.

18. Zij stellen, dat artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn en artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn het Verenigd Koninkrijk niet toestaan een uitsluiting van het recht op aftrek zoals vervat in de Cars Orders in te voeren en te handhaven.

19. De Commissioners of Customs and Excise wezen deze verzoeken af, omdat de Cars Orders de aftrek verboden.

20. Het beroep van partijen in het hoofdgeding bij het VAT and Duties Tribunal werd afgewezen. Nadat ook de High Court of Justice hun beroep had afgewezen, wendden zij zich tot de Court of Appeal.

IV — De prejudiciële vragen

21. Volgens de Court of Appeal gaat het alleen om de vraag, of de Tweede en de Zesde richtlijn verzoeksters een recht op aftrek geven waardoor het verbod van de Cars Orders buiten werking wordt gesteld. Van oordeel dat de toepasselijke bepalingen van deze richtlijnen niet duidelijk of eenduidig zijn, heeft de Court of Appeal de behandeling van het hoofdgeding geschorst en het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Stond artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 de lidstaten de invoering of handhaving toe, en staat artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 de lidstaten de handhaving toe van nationale wetgeving die zonder beperking het recht op aftrek uitsluit van de BTW op de aankoop van door een belastingplichtige voor zijn belastbare handelingen gebruikte motorvoertuigen?

2) Kan het recht op aftrek met name worden uitgesloten:

a) ook al vormen de auto's essentiële uitrusting van het bedrijf, in die zin dat het bedrijf per definitie niet zou bestaan zonder de auto's (bijvoorbeeld de autoleasingactiviteit van de Royscot-vennootschappen, en de autoleasing- en autoverhuuractiviteit van de T. C. Harrison-groep)?

b) ook al zijn de auto's nooit beschikbaar voor privé-gebruik door de belastingplichtige of door zijn personeel (bijvoorbeeld de autoleasingactiviteit van de Royscot-vennootschappen en van de T. C. Harrison-groep)?

c) ook al zou de belastingplichtige zonder de auto's zijn activiteit helemaal niet kunnen uitoefenen (bijvoorbeeld de door een lid van de T. C. Harrison-groep voor zijn dealeractiviteit aangekochte ‚demonstratieauto's')?

d) ook al zouden de werknemers van de belastingplichtige hun taken zonder de auto's niet kunnen verrichten (bijvoorbeeld de handelsreizigers in dienst van de Allied Domecq-groep)?

e) niettegenstaande a, c of d hierboven, op grond dat de werknemers van de belastingplichtige de auto's buiten de werkuren accessoir voor privé-doeleinden mogen gebruiken?

3) Is het voor vraag 2, sub e, relevant, of:

a) de uitgaven voor de auto's worden verdeeld over het beroepsmatig gebruik en het privé-gebruik?

b) de toestemming om de auto's voor privé-doeleinden te gebruiken, een met BTW belastbare handeling is, omdat de belastingplichtige de werknemers voor dat gebruik een vergoeding laat betalen?

4) Is de bij artikel 17, lid 6, tweede alinea, aan de lidstaten verleende machtiging vervallen aan het einde van de in de eerste alinea bedoelde periode van vier jaar?"

V — De rechtspraak van het Hof

22. Sinds de prejudiciële vragen zijn gesteld, heeft het Hof een arrest van 18 juni 1998, Commissie/Frankrijk [8], gewezen waarin het zich heeft uitgesproken over de betekenis en de draagwijdte van artikel 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn.

23. Met het beroep wegens niet-nakoming dat aan dat arrest ten grondslag lag, verzocht de Commissie vast te stellen, dat de Franse Republiek, door wettelijke bepalingen te handhaven die de aftrekbaarheid van de BTW uitsluiten voor vervoermiddelen die voor de belastingplichtige het gereedschap van zijn werkzaamheid vormen, de verplichtingen niet was nagekomen die op haar rusten krachtens de Zesde richtlijn, met name krachtens artikel 17, lid 2, daarvan.

8 — C-43/96, Jurispr. blz. I-3903.

24. Het betrof artikel 237 van bijlage II bij de Code général français des impôts dat luidde: „Recht op aftrek bestaat niet voor voertuigen of machines, van welke aard ook, bestemd voor het vervoer van personen of voor gemengd gebruik, die tot de vaste activa behoren of, geen vaste activa zijnde, niet bestemd zijn voor wederverkoop in nieuwe staat."

25. Volgens de basisdocumentatie van de Franse belastingdienst gold deze bepaling met name voor particuliere motorvoertuigen.

26. De Commissie achtte de code général français des impôts op dit punt onverenigbaar met het basisbeginsel van het recht op aftrek van de BTW voor vervoermiddelen die het werkgereedschap van de belastingplichtige vormen.

27. Het Hof heeft het beroep van de Commissie afgewezen.

28. Na erop te hebben gewezen dat volgens de eerste zin van artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn de Raad bepaalt voor welke uitgaven er geen recht op aftrek bestaat, leidde het Hof uit de zin: „De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben (...), zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.", af dat „(...) de regels welke de Raad moet vaststellen niet bij voorbaat beperkt zijn tot uitgaven zonder een strikt professioneel karakter". [9]

29. Vervolgens overwoog het Hof dat onder „elke uitsluiting" in artikel 17, lid 6, tweede alinea, naar luid waarvan „Totdat de (...) [door de Raad vast te stellen] voorschriften in werking treden kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag" ook „uitsluitingen van uitgaven met een strikt professioneel karakter vallen". [10]

30. Ten slotte wees het Hof er duidelijk op dat „deze bepaling (...) de lidstaten dus (toestaat) nationale voorschriften te handhaven die het recht van aftrek van de BTW uitsluiten voor vervoermiddelen die voor de belastingplichtige het gereedschap van zijn werkzaamheid vormen". [11]

VI — Beantwoording van de prejudiciële vragen

31. Zowel de eerste als de vierde vraag betreffen het recht van een lidstaat een nationale regeling te handhaven die het

9 — Ibidem, punt 17.
10 — Ibidem, punt 18.
11 — Ibidem.

recht op aftrek uitsluit van door een belastingplichtige verschuldigde BTW op de aankoop van voor zijn belaste handelingen gebruikte motorvoertuigen. Zij moeten dus tezamen worden onderzocht.

De eerste en de vierde vraag

32. Met zijn eerste vraag wenst de Court of Appeal in wezen te vernemen, of artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn de lidstaten toestond, een wettelijke regeling in te voeren of te handhaven die het recht op aftrek uitsluit. Met zijn eerste en vierde vraag wenst de Court te vernemen, of artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn de lidstaten toestaat, een dergelijke wettelijke regeling te handhaven na de termijn van vier jaar na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn.

33. Dit laatste punt moet eerst worden onderzocht, aangezien het Hof in het arrest Commissie/Frankrijk (reeds aangehaald) waardevolle aanwijzingen geeft voor de uitlegging van artikel 17, lid 6.

34. Zoals gezegd is artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn volgens het arrest Commissie/Frankrijk (reeds aangehaald) aldus te verstaan, dat de lidstaten nationale regelingen kunnen handhaven die het recht op aftrek van BTW uitsluiten voor vervoermiddelen die het werkgereedschap van de belastingplichtige vormen.

35. Voor deze conclusie en voor de vaststelling dat de betrokken lidstaat zich niet schuldig maakte aan schending van het Verdrag, heeft het Hof stilzwijgend, doch noodgedwongen erkend, dat de betrokken nationale rechtsbepalingen na afloop van de in artikel 17, lid 6, eerste alinea, vastgestelde termijn van vier jaar rechtmatig konden worden gehandhaafd. Deze rechtsbepalingen waren namelijk in 1996, toen het beroep werd ingesteld, nog van kracht, hoewel de termijn van vier jaar die met de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn op 1 januari 1978 inging, op 1 januari 1982 afliep.

36. Deze oplossing volgt uit de tekst van deze bepaling. De termijn van vier jaar kan alleen de Raad en niet de lidstaten worden tegengeworpen, aangezien dit de termijn is waarbinnen de Raad moet bepalen welke uitgaven geen recht op aftrek geven. Daarmee is geenszins bepaald binnen welke termijn de lidstaten de door hen vastgestelde maatregelen tot uitsluiting van het recht op aftrek moeten opheffen.

37. Hoewel de aan de lidstaten verleende machtiging gebonden is aan een termijn, is deze niet op voorhand vastgesteld, aangezien de nationale wetgevingen kunnen worden gehandhaafd, zolang de Raad geen lijst van de niet voor aftrek in aanmerking komende uitgaven heeft opgesteld.

38. Het recht op handhaving van de nationale rechtsbepalingen staat weliswaar in verband met de termijn waarbinnen de Raad moet handelen, aangezien de Raad door zijn besluit een einde maakt aan de nationale maatregelen. De niet-inachtneming van de termijn door de Raad kan evenwel niet de vrijheid van de lidstaten beperken een eigen stelsel te handhaven, aangezien de bepaling de geldingsduur van de nationale rechtsbepalingen aan geen enkele uitdrukkelijke termijn bindt.

39. De door artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn nagestreefde doelstellingen en de systematiek van het daarbij ingevoerde stelsel staven deze strikt letterlijke uitlegging.

40. Volgens de twaalfde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn is een van de doelstellingen ervan de harmonisatie van de aftrekregelingen. De zeventiende overweging van de considerans kent de lidstaten evenwel het recht toe om met inachtneming van bepaalde beperkingen en voorwaarden bijzondere van deze richtlijn afwijkende maatregelen te handhaven teneinde belastingfraude of belastingontwijking te voorkomen.

41. Ter verzoening van deze beginselen moeten de nationale rechtsbepalingen over de uitsluiting van het recht op aftrek van kracht blijven, zolang geen geharmoniseerde gemeenschapsregeling is vastgesteld. Elk juridisch vacuüm op dit gebied, zoals dat waartoe de onmiddellijke toepassing van een algemeen recht op aftrek zou leiden, zonder dat de niet-aftrekbare uitgaven bij wege van nationale of communautaire rechtsbepaling vooraf zijn vastgesteld, zou fraude in de hand werken, doordat de belastingplichtigen zonder geldige reden allerlei privé-uitgaven van hun belastbare handelingen zouden kunnen aftrekken.

42. Het Hof was dus van oordeel, dat de gemeenschapswetgever de afloop van de machtiging van de lidstaten niet heeft verbonden aan het verstrijken van de in de eerste alinea vastgestelde termijn van vier jaar, doch met de daadwerkelijke inwerkingtreding van de regels die de Raad, hoewel de termijn is afgelopen, nog steeds moet vaststellen.

43. De in de eerste alinea vastgestelde termijn van vier jaar kan de lidstaten dus niet worden tegengeworpen.

44. Voormeld arrest Commissie/Frankrijk van het Hof geeft niet alleen zeer nauwkeurige aanwijzingen ter beoordeling van de draagwijdte van de machtiging van de lidstaten, doch ook van de aard van de uitgaven die deze kunnen uitsluiten van het recht op aftrek krachtens artikel 17.

45. De aan de lidstaten gelaten speelruimte blijkt op dit gebied bijzonder groot, aangezien het Hof in het arrest in niet mis te verstane bewoordingen verklaart, dat uitgaven voor vervoermiddelen die het werkgereedschap van de belastingplichtige vormen, van ieder recht op aftrek kunnen worden uitgesloten.

46. Het Hof heeft uitdrukkelijk geweigerd onderscheid te maken tussen privé gebruikte en andere vervoermiddelen. Op basis van de tekst van artikel 17, lid 6, tweede alinea, verklaarde het Hof, dat onder „elke uitsluiting" die verwijst naar de uitsluiting van bepaalde uitgaven van aftrekbaarheid, die de lidstaten mogen handhaven, ook „uitsluitingen van uitgaven met een strikt professioneel karakter vallen". [12]

47. Dat onderscheid, wanneer het wordt gebruikt met het oog op een tot beroepsmatig gebruikte goederen beperkte BTW-aftrek, kan evenwel worden gerechtvaardigd door het streven de met elke uitsluiting van aftrekbaarheid verbonden aantasting van de neutraliteit van de BTW te beperken. Een marktdeelnemer een recht op aftrek ontzeggen, komt er namelijk op neer, dat in strijd met de aard van de BTW zelf, namelijk alleen de in een bepaalde fase van het productieproces voortgebrachte toegevoegde waarde te belasten, cumulatieve belastingen worden geduld.

48. De vrees van de lidstaten de scheidingslijn tussen uitsluitend beroepsmatig en gemengd gebruikte voertuigen niet te kunnen waarborgen wegens de moeilijkheid zulks doeltreffend te controleren, bracht de gemeenschapswetgever er evenwel toe een regeling vast te stellen krachtens welke wettelijke regelingen kunnen worden gehandhaafd die zowel op de eerste als op de tweede van toepassing zijn. [13]

49. Op grond van dezelfde vrees wordt geen onderscheid gemaakt, nu niet langer naar het gebruik dat van de betrokken vervoermiddelen kan worden gemaakt, doch naar de aard van de economische activiteiten. Volgens de uitlegging van het Hof van artikel 17, lid 6, is het irrelevant dat de door een belastingplichtige gekochte voertuigen worden gebruikt voor een activiteit die geen enkel gevaar oplevert, dat zij voor privé-doeleinden worden gebruikt.

50. Volgens de uitlegging van het Hof geven de geldende bepalingen dus uitdrukking aan het streven van de gemeenschapswetgever de financiële belangen van de lidstaten niet op te offeren aan de vereisten van een goede werking en van de neutraliteit van het gemeenschappelijke BTW-stelsel, althans zolang deze geen overeenstemming hebben bereikt over de uitgaven die geen recht op BTW-aftrek geven.

12 — Ibidem.

13 — Significant is dat de Raad uit dit oogpunt geen genoegen nam met het door de Commissie in 1983 ingediende voorstel dat het beginsel huldigde van de uitsluiting van het recht op BTW-aftrek van „uitgaven voor het aanschaffen, de vervaardiging of invoer, de leasing of huur, het gebruik, de ombouw, het herstel en het onderhoud van personenauto's" (artikel 1, lid 1). Weliswaar stelden artikel 1, lid 2, van het voorstel uitzonderingen voor voertuigen bestemd voor het vervoer tegen betaling van personen, voertuigen bestemd voor het geven van rijlessen of voor het oefenen, voertuigen bestemd voor verhuur, en voertuigen welke deel uitmaken van de bedrijfsvoorraad van een onderneming.

51. Het recht van de lidstaten bepaalde uitgaven van aftrek uit te sluiten kan bijgevolg als zeer verregaand worden beschouwd.

52. Dit recht is evenwel niet onbeperkt, aangezien artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn een standstill-clausule inhoudt, waarbij de op het betrokken gebied op 1 januari 1978, de datum van inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, geldende nationale rechten worden bevroren. [14] Het is de lidstaten dus niet toegestaan na die datum de belastingdruk op de marktdeelnemers te verzwaren door een recht op aftrek te ontzeggen.

53. Om nationale uitsluitingen te kunnen handhaven, is voorts niet alleen vereist, dat zij op het tijdstip van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, op 1 januari 1978, van toepassing waren. Zij moeten ook verenigbaar zijn met de bepalingen van de Tweede richtlijn die in alle lidstaten golden tot de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn. [15]

54. Onaanvaardbaar ware namelijk, dat een lidstaat ten gevolge van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn die met name strekt tot harmonisatie van de regelingen van aftrek van de BTW [16], nationale regels zou kunnen handhaven die in strijd zijn met de krachtens de Tweede richtlijn op hem rustende verplichtingen, welke richtlijn ook de convergentie van de nationale BTW-stelsels nastreefde. [17]

55. Zoals wij zullen zien, laat evenwel ook de in de Tweede richtlijn vastgestelde regeling de lidstaten een aanzienlijke speelruimte.

56. In de eerste plaats zij opgemerkt, dat de verplichting de Tweede richtlijn in acht te nemen uiteraard de vraag doet rijzen van de uitlegging van artikel 11, leden 1 en 4, ervan voor andere doeleinden dan de zuivere bepaling van de regeling die van toepassing is op de in de loop van haar geldingsduur verrichte belastbare handelingen.

57. Artikel 11, lid 1, sub a, poneert het beginsel van de aftrek van de BTW op goederen en diensten die de belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden gebruikt. Volgens artikel 11, lid 4, kunnen bepaalde goederen en diensten van aftrek worden uitgesloten, in het bijzonder die waarvan verwacht kan worden, dat zij uitsluitend of gedeeltelijk worden gebruikt voor de privébehoeften van de belastingplichtige of van zijn personeel.

58. De lidstaten kunnen dus rekening houden met de aard zelf van de goederen en

14 — Zie punt 7 van de onderhavige conclusie.

15 — Artikel 37 van de Zesde richtlijn.

16 — Twaalfde overweging van de considerans.

17 — Derde overweging van de considerans.

diensten om ze van het recht op aftrek van BTW uit te sluiten. Uiteraard leent een motorvoertuig ongeacht het gebruik waarvoor het oorspronkelijk is bestemd zich gemakkelijk voor privé-gebruik, terwijl zulks niet het geval is met bijvoorbeeld werktuigmachines of een groot aantal andere exclusief beroepsmatig gebruikte goederen.

59. Uit de tekst van artikel 11, lid 4, blijkt overigens niet, dat de uitsluiting moet worden beperkt tot goederen die *daadwerkelijk* — uitsluitend of gedeeltelijk — privé worden gebruikt. Wegens de controlemoeilijkheden heeft de gemeenschapswetgever blijkbaar geen voorwaarde van daadwerkelijk gebruik gesteld. Privé-gebruik van het betrokken goed hoeft dus alleen mogelijk te zijn, zoals blijkt uit de bewoordingen „waarvan verwacht kan worden".

60. Voorts is het in de tekst genoemde criterium van het privé-gebruik van goederen of diensten niet het enig mogelijke, zoals blijkt uit de eraan voorafgaande bijwoordelijke uitdrukking „in het bijzonder".

61. Om al deze redenen blijkt het, gelet op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde soort goederen, raadzaam in casu het op de aard van het goed gebaseerde criterium te hanteren.

62. Personenvoertuigen vallen mijns inziens dus onder de in artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn bedoelde categorie goederen die naar hun aard voor de privébehoeften van de belastingplichtige of van zijn personeel kunnen worden gebruikt.

63. Onder vigeur van de Tweede richtlijn konden de lidstaten dus rechtsbepalingen vaststellen of handhaven die de aftrekbaarheid voor die goederen uitsloten, zodat het Hof kon verklaren, dat zij na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn tot handhaving daarvan gerechtigd waren.

De tweede vraag

64. Uit het voorgaande volgt, dat het arrest Commissie/Frankrijk (reeds aangehaald) een rechtstreeks antwoord geeft op de punten a, c en d van de tweede vraag waarmee de Court of Appeal in wezen wenst te vernemen, of het feit dat de voertuigen een onmisbaar werkgereedschap van de belastingplichtige zijn, van invloed is op het aftrekrecht.

65. Voertuigen als die van de bedrijven van Royscot of van de leden van de Harrison-groep, die volgens de nationale rechter onmisbaar werkgereedschap vormen, en demonstratieauto's als die van de leden van de Harrison-groep zonder welke de belastingplichtige volgens de nationale rechter zijn activiteit niet kan uitoefenen,

of voertuigen als die van de leden van Domecq, zonder welke het personeel van de belastingplichtige evenmin zijn taken zou kunnen vervullen, zijn duidelijk vervoermiddelen die het werkgereedschap van de belastingplichtige vormen in de zin waarin het Hof zulks opvat.

66. Dat zij niet een gewoon gereedschap zijn, maar een onmisbaar gereedschap voor de uitoefening van de bedrijfsactiviteit, is niet van invloed op de draagwijdte van de uitlegging door het Hof van artikel 17, lid 6, tweede alinea, dat de uitsluiting kan worden gehandhaafd voor de uitgaven die een strikt professioneel karakter hebben.

67. Ik herinner eraan, dat het beroep van de Commissie dat leidde tot voormeld arrest Commissie/Frankrijk, beperkt was „tot gevallen waarin de betrokken goederen ‚zozeer noodzakelijk zijn dat zij een absolute voorwaarde zijn voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid zelf', in tegenstelling tot de gevallen waarin de goederen ‚de uitoefening van de werkzaamheid aanzienlijk vergemakkelijken'". [18]

68. De Commissie stelde zich op het standpunt dat „van het recht op aftrek (...) enkel [zouden] kunnen worden uitgesloten de uitgaven voor goederen of diensten die niet volstrekt onmisbaar zijn voor de uitoefening van het beroep van de belastingplichtige". [19]

69. Daaruit volgt dat met het door het Hof gebruikte begrip „werkgereedschap" van het bedrijf van de belastingplichtige om de vervoermiddelen aan te merken die ook van het recht op aftrek van BTW kunnen worden uitgesloten, het Hof ziet op een goed zonder hetwelk het bedrijf zijn activiteit niet kan uitoefenen, met andere woorden een onmisbaar gereedschap voor de activiteit van de belastingplichtige.

70. Evenmin verandert de onmisbaarheid van de voertuigen voor de activiteit van de partijen in het hoofdgeding er iets aan dat het gaat om goederen waarvan kan worden verwacht dat zij uitsluitend of gedeeltelijk worden gebruikt voor de privé-behoeften van de belastingplichtige of zijn personeel, in de zin van artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn.

71. De door het Hof gegeven uitlegging geeft ook een ondubbelzinnig antwoord op de punten b en e van de tweede vraag betreffende de uit de onmogelijkheid voor de belastingplichtige of zijn personeel om de betrokken voertuigen privé te gebruiken of uit de strenge toelatingsvoorwaarden voor dit gebruik te trekken gevolgen.

18 — Conclusie van advocaat-generaal Jacobs bij arrest Commissie/Frankrijk (reeds aangehaald, punt 7).

19 — Arrest Commissie/Frankrijk (reeds aangehaald, punt 15).

72. Zoals gezegd, is de aan de lidstaten toegekende mogelijkheid elke uitsluiting van het recht op aftrek te behouden toepasselijk, ongeacht het soort gebruik dat van het goed daadwerkelijk wordt gemaakt. Dat de voertuigen niet privé worden gebruikt, verplicht de lidstaten dus niet om het recht op aftrek van de aankoopbedragen ervan opnieuw in te voeren. A fortiori kan een strikt geregeld privé-gebruik hen daartoe niet verplichten.

73. De derde vraag betreft de invloed op het recht op aftrek van een ventilatie naar privé en professioneel gebruik van de aan de voertuigen bestede kosten. Zij betreft ook de invloed van het privé-gebruik van voertuigen door het personeel in de vorm van een belastbare handeling. Uit het voorgaande volgt evenwel, dat de lidstaten gerechtigd zijn een regeling te handhaven waarbij de aftrekbaarheid van BTW wordt uitgesloten, ongeacht de bestemming van de voertuigen. Aangezien de derde vraag dus zonder voorwerp is geraakt, behoeft zij mijns inziens geen beantwoording.

74. Zo niet de beste, lijkt de door het Hof in voormeld arrest Commissie/Frankrijk gegeven uitlegging mij in de huidige stand van het gemeenschapsrecht de enig mogelijke en ik stel dan ook voor die te bevestigen. Zoals het Hof opmerkte, gebiedt de tekst van artikel 17, lid 6, en het ontbreken van overeenstemming tussen de lidstaten over de op de kosten van het personenvervoer toepasselijke regeling deze oplossing, zolang de Raad geen besluit heeft genomen. [20]

75. Zoals de Commissie en advocaat-generaal Jacobs in zijn conclusie bij voormeld arrest Commissie/Frankrijk, denk ik dat „(...) regels die de belastingplichtigen niet toestaan de BTW over zulke belangrijke uitgavenposten af te trekken, [leiden] tot een ernstige verstoring van de werking en de neutraliteit van het BTW-stelsel" en „betwijfel ik of het gevaar van belastingontduiking de volledige uitsluiting van dergelijke goederen van de aftrekregeling wel kan rechtvaardigen". [21]

76. In het bijzonder kan terecht worden betreurd, dat wanneer de voertuigen rechtstreeks bestemd zijn voor de werkzaamheid van de belastingplichtige, zonder dat deze er bezit van kan nemen, zoals bij leasing, de uitsluiting van het recht op aftrek niet verboden is. In dat geval kunnen namelijk noch de belastingplichtige noch zijn personeel de voertuigen gebruiken voor privébehoeften, zodat het risico op fraude onbeduidend is.

77. Maar evenals advocaat-generaal Jacobs merk ik op dat „het probleem enkel door de wetgever kan worden opgelost". [22] Enerzijds is de toepasselijke gemeenschapsregeling, die op het onderhavige punt ondubbelzinnig is, niet vatbaar voor een selectieve uitlegging, ook al is deze gerechtvaardigd uit opportuniteitsoverwegingen. Anderzijds kan een rechterlijke uitlegging

20 — Ibidem, punten 18 en 19.

21 — Punt 23.

22 — Ibidem, punt 24.

die noodzakelijkerwijs afhangt van de omstandigheden feitelijk en rechtens, die aan de grondslag van het hoofdgeding liggen, heel wat twijfel doen rijzen over de vraag of de gevonden oplossing van soortgelijke toepassing is op andere categorieën van activiteiten of organisatievormen van bedrijven. Ten slotte en vooral weerspiegelt de toepasselijke tekst door de duidelijk geuite bezorgdheid de handhaving van alle bij de nationale wetgevingen vastgestelde uitsluitingen toe te staan, de wil van de lidstaten op dit gebied geen onderscheid toe te staan, zolang er geen overeenstemming is bereikt bij wege van een gemeenschapsregeling.

78. Daarom kan mijns inziens alleen een regeling die een algemene harmonisatie van het recht op aftrek beoogt, de grootst mogelijke aftrekbaarheid verzoenen met het voorkomen van fraudegevaar.

Conclusion

79. Mitsdien stel ik voor de vragen van de Court of Appeal (England and Wales) te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, stond de lidstaten toe wetsbepalingen in te voeren of te handhaven, die de aftrekbaarheid van de belasting over de toegevoegde waarde uitsloten op voor de werkzaamheid van de belastingplichtige gebruikte motorvoertuigen.

Artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn (67/228) verzette zich niet tegen het recht van de lidstaten wetsbepalingen in te voeren of te handhaven die de aftrekbaarheid van de belasting over de toegevoegde waarde uitsloten op voor de werkzaamheid van de belastingplichtige gebruikte motorvoertuigen, wanneer:

— deze voertuigen onmisbare uitrusting waren voor de uitoefening van deze werkzaamheid;

— deze voertuigen niet privé konden worden gebruikt.

2) Het bij artikel 17, lid 6, tweede alinea, 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, aan de lidstaten verleende recht alle uitsluitingen van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde te handhaven waarin hun nationale wetgevingen voorzien op het tijdstip van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn (77/388), liep niet af met het verstrijken van de termijn van vier jaar van artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) waarbinnen de Raad regels moest vaststellen ter bepaling van de uitgaven waarvoor geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat, doch vanaf de inwerkingtreding van deze regels.

3) Artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) staat de lidstaten toe wetsbepalingen te handhaven die de aftrekbaarheid van de belasting over de toegevoegde waarde op voor de werkzaamheid van de belastingplichtige gebruikte motorvoertuigen uitsluiten, zolang de krachtens artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) door de Raad vast te stellen regels ter bepaling van de uitgaven waarvoor geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat, niet in werking zijn getreden.

Artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) verzet zich niet tegen het recht van de lidstaten wetsbepalingen te handhaven die de aftrekbaarheid van de belasting over de toegevoegde waarde op voor de activiteit van de belastingplichtige gebruikte motorvoertuigen uitsluiten, wanneer:

— deze voertuigen onmisbare uitrusting zijn voor de uitoefening van deze activiteit;

— deze voertuigen niet voor privé-doeleinden kunnen worden gebruikt."