schouwd en de verenigbaarheid ervan met het Verdrag dient te worden beoordeeld aan de hand van artikel 95.

Deze heffing van belasting over de toegevoegde waarde vormt een hogere binnenlandse belasting dan die welke op gelijksoortige nationale produkten wordt geheven, in de zin van artikel 95 van het Verdrag, 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 goed begrepen is. Het bewijs met betrekking tot de gegevens op grond waarvan die belasting in aanmerking moet worden genomen, dient door de importeur te worden geleverd.

2. Artikel 2, sub 2, van de zesde richtlijn van de Raad, volgens welke „de invoer van goederen" aan BTW is onderworpen, is verenigbaar met het Verdrag en mitsdien geldig, met dien verstande dat het aldus moet worden uitgelegd, dat het niet in de weg staat aan de uit artikel 95 van het Verdrag voortvloeiende verplichting om bij de toepassing van de BTW terzake van invoer van produkten uit een andere Lid-Staat, die door een particulier zijn geleverd, terwijl deze belasting niet wordt geheven ter zake van levering door een particulier van gelijksoortige produkten binnen de Lid-Staat van invoer, rekening te houden 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.

3. 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 ter zake 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.

In zaak 15/81,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, in het aldaar aanhangig geding tussen

GASTON SCHUL DOUANE EXPEDITEUR BV

en

INSPECTEUR DER INVOERRECHTEN EN ACCIJNZEN, TE ROOSENDAAL,

om een prejudiciële beslissing inzake de uitlegging van de artikelen 13 en 95 EEG-Verdrag alsmede over de geldigheid van artikel 2, sub 2, van de zesde richtlijn nr. 77/388 van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145 van 1977, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE

samengesteld als volgt: J. Mertens de Wilmars, president; G. Bosco, A. Touffait en O. Due, kamerpresidenten; P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, T. Koopmans, U. Everling, A. Chloros en F. Grévisse, rechters,

advocaat-generaal: S. Rozès
griffier: A. Van Houtte

het navolgende

ARREST

De feiten

De feiten, het procesverloop en de krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut ingediende schriftelijke opmerkingen kunnen worden samengevat als volgt:

I — De feiten en het procesverloop

1. In Nederland wordt ingevolge de Wet op de omzetbelasting 1968, gewijzigd in 1978, de omzetbelasting geheven volgens het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Artikel 1 van deze wet verstaat onder omzetbelasting „een belasting geheven ter zake van:

a) leveringen van goederen en diensten, welke binnen het Rijk door ondernemers in het kader van hun onderneming worden verricht;

b) invoer van goederen".

Krachtens artikel 2 mag de ondernemer op de belasting die hij is verschuldigd ter zake van door hem geleverde goederen en door hem verrichte diensten, in mindering brengen de belasting ter zake van aan hem geleverde goederen en aan hem verleende diensten alsmede de belasting ter zake van invoer van voor hem bestemde goederen. Onder ondernemer wordt in artikel 7 verstaan eenieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.

Krachtens artikel 9 respectievelijk artikel 20 bedraagt de belasting zowel ter zake van binnenlandse leveringen van goederen en diensten als ter zake van invoer 18 %.

Blijkens de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens wordt ter zake van leveringen van goederen geen Nederlandse omzetbelasting geheven indien deze leveringen geschieden binnen het Rijk in Europa door een particulier die geen ondernemer of handelaar is, terwijl bij invoer van goederen die uit derde landen of uit Lid-Staten afkomstig zijn, in beginsel steeds omzetbelasting wordt geheven, ongeacht de hoedanigheid van de leverancier en ongeacht of er sprake is van levering van goederen.

2. Deze wet is vastgesteld ter aanpassing van het Nederlandse belastingstelsel aan de communautaire richtlijnen betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting. Artikel 2 van de zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145 van 1977, blz. 1) bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

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

2. de invoer van goederen."

Artikel 4 van de richtlijn bepaalt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd 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.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen".

3. Partijen in het hoofdgeding zijn de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid Gaston Schul Douane Expediteur BV, en de Inspecteur der invoerrechten en accijnzen te Roosendaal. Schul heeft een gebruikt sport- en pleziervaartuig ingevoerd in opdracht en voor rekening van een in Nederland woonachtige particulier, die deze boot in Cannes had gekocht van een in Monaco woonachtige particulier. De Inspecteur der invoerrechten en accijnzen vorderde van Schul omzetbelasting ter zake van invoer.

Belanghebbende diende tegen de heffing van omzetbelasting bij invoer een bezwaarschrift in bij de Inspecteur, betogende dat over het vaartuig reeds binnen de Gemeenschap, namelijk in Frankrijk belasting was geheven en dat geen teruggaaf van belasting was verkregen bij de uitvoer. De Inspecteur wees dit bezwaarschrift evenwel af met de motivering dat de heffing in overeenstemming met de bepalingen van de wet op de omzetbelasting was geschied.

Tegen deze beschikking heeft Schul beroep aangetekend bij het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Zij betoogt hoofdzakelijk dat de heffing in strijd is met artikel 13 en eventueel met artikel 12 EEG-Verdrag. Weliswaar maakt de betrokken belasting, aldus Schul, deel uit van een in Nederland geldend algemeen stelsel van binnenlandse belastingen waarmee natio-

nale en ingevoerde produkten stelselmatig worden belast, maar de heffing ervan geschiedt niet volgens dezelfde criteria en in hetzelfde verhandelingsstadium. Voorts heeft Schul erop gewezen, dat ook artikel 95 EEG-Verdrag van betekenis kan zijn voor de beslissing van het geschil.

Aangezien het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch een beslissing van het Hof van Justitie noodzakelijk acht voor het wijzen van zijn arrest, heeft het de behandeling van de zaak geschorst en krachtens artikel 177 EEG-Verdrag het Hof van Justitie verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1. Moet als een heffing van gelijke werking als invoerrechten in de zin van artikel 13, lid 2, van het Verdrag worden beschouwd, de heffing door een Lid-Staat van omzetbelasting bij invoer van goederen uit een andere Lid-Staat die zijn geleverd door een particulier, indien ter zake van levering door een particulier van goederen die zich reeds in die Lid-Staat bevinden, geen heffing van omzetbelasting plaatsvindt?

2. Moet, indien vraag 1. ontkennend wordt beantwoord, de heffing door een Lid-Staat van omzetbelasting bij invoer van goederen uit een andere Lid-Staat die zijn geleverd door een particulier, worden beschouwd als een hogere binnenlandse belasting dan die welke op gelijksoortige nationale produkten wordt geheven, een en ander in de zin van artikel 95 van het Verdrag, indien ter zake van levering van goederen die zich reeds in die Lid-Staat bevinden, geen omzetbelasting wordt geheven indien die levering geschiedt door een particulier?

3. Moet als een der beide voorgaande vragen bevestigend wordt beantwoord, worden aangenomen dat artikel 2, sub 2, van de zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting onverenigbaar is met het Verdrag en derhalve niet rechtsgeldig, voor zover deze bepaling aan de Lid-Staten voorschrijft invoer van goederen uit andere Lid-Staten te onderwerpen aan de belasting over de toegevoegde waarde, zonder daarbij een uitzondering te maken voor goederen geleverd door particulieren die bij levering binnen de betreffende Lid-Staat niet aan bedoelde belasting onderworpen zouden zijn?

4. Brengt een bevestigend antwoord op vraag 3. mee dat het aan een Lid-Staat verboden is invoer van goederen uit een andere Lid-Staat, geleverd door een particulier, te onderwerpen aan de belasting over de toegevoegde waarde indien de levering van die goederen door een particulier binnen de Lid-Staat niet aan die belasting onderworpen zou zijn?"

4. Het verwijzingsarrest is op 30 januari 1981 ter griffie van het Hof ingeschreven.

Krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door Gaston Schul BV, vertegenwoordigd door het advocatenkantoor Barents, Gasille & Mout te Den Haag, de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door F. Italianer namens de minister van Buitenlandse Zaken, de Raad van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Fornasier als gemachtigde, en de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Gilmour als gemachtigde, bijgestaan door T. van Rijn.

Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan. Het heeft echter de partijen in het hoofdgeding, de regeringen van de Lid-Staten alsook de Raad en de Commissie uitgenodigd, vóór de mondelinge behandeling hun standpunt uiteen te zetten omtrent de redenen van de in de zesde richtlijn voorziene regeling, krachtens welke omzetbelasting bij invoer zelfs wordt geheven indien, zoals bij leveringen tussen particulieren onderling, teruggaaf van belasting bij uitvoer is uitgesloten, alsook omtrent de verenigbaarheid van deze regeling met artikel 95 en de algemene beginselen van het Verdrag.

Hieraan is gevolg gegeven door Schul, de Nederlandse regering, de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door M. Conti, Avvocato dello Stato, alsook door de Raad en de Commissie.

II — Bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen

De prejudiciële vragen

1. Vooraf wijst *Schul* erop, dat in Frankrijk omzetbelasting is geheven ter zake van de levering van het betrokken vaartuig aan de vorige eigenaar en dat de vorige eigenaar in verband met de uitvoer naar Nederland geen restitutie van de door hem betaalde omzetbelasting heeft ontvangen.

a) Ten aanzien van de *eerste vraag* wijst Schul erop dat volgens 's Hofs rechtspraak het verbod van artikel 13, lid 2, EEG-Verdrag in beginsel iedere eenzijdig opgelegde geldelijke last treft, ongeacht benaming en structuur, die wegens grensoverschrijding op uit een andere Lid-Staat ingevoerde goederen wordt gelegd. Onder dit verbod vallen echter niet de geldelijke lasten die deel uitmaken van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen, waarmee nationale en ingevoerde goederen volgens dezelfde criteria en in hetzelfde verhandelingsstadium stelselmatig worden belast.

De op het ingevoerde vaartuig geheven omzetbelasting maakt deel uit van een in Nederland geldend „algemeen stelsel van binnenlandse belastingen waarmee nationale en ingevoerde produkten ... stelselmatig worden belast" — als bedoeld in het arrest van het Hof van 28 juni 1978 (zaak 70/77, Simmenthal, Jurispr. 1978, blz. 1453) — doch deze belasting geschiedt niet volgens dezelfde criteria noch in hetzelfde verhandelingsstadium. De criteria zijn verschillend omdat nationale produkten niet aan omzetbelasting zijn onderworpen in geval van verkoop door particulieren; het verhandelingsstadium is niet hetzelfde omdat nationale produkten in het stadium van verkoop/levering door particulieren niet worden belast.

Bijgevolg zou de eerste vraag moeten worden beantwoord als volgt:

„De heffing door een Lid-Staat van omzetbelasting bij invoer van goederen uit een andere Lid-Staat die zijn geleverd door een particulier moet als een heffing van gelijke werking als invoerrechten in de zin van artikel 13, lid 2, van het Verdrag worden beschouwd, indien ter zake van levering door een particulier van goederen die zich reeds in die Lid-Staat bevinden geen heffing van omzetbelasting plaats vindt."

b) Met betrekking tot de *tweede vraag* wijst Schul erop dat volgens de rechtspraak van het Hof bij de toepassing van artikel 95 niet slechts op de belastingtarieven moet worden gelet, maar ook op de bepalingen betreffende de grondslag en de heffingsmodaliteiten van de verschillende belastingen, omdat de doorslaggevende vergelijkingsmaatstaf is gelegen in de daadwerkelijke invloed van elke belasting op de nationale produktie enerzijds en op de ingevoerde produkten anderzijds.

De wet op de omzetbelasting hanteert een verschillende grondslag voor de heffing van omzetbelasting, in dier voege dat op binnenlandse goederen slechts belasting wordt geheven indien deze door een belastingplichtige worden geleverd onder bezwarende titel, terwijl ingevoerde goederen ten gevolge van de enkele invoer worden belast. Dit verschil heeft daadwerkelijke invloed op de binnenlandse en de ingevoerde goederen; immers zelfs bij een gelijk tarief verschilt de last, omdat de in een andere Lid-Staat betaalde omzetbelasting is inbegrepen in de heffingsgrondslag voor het ingevoerde produkt.

Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, zou de tweede vraag derhalve moeten worden beantwoord als volgt:

„De heffing door een Lid-Staat van omzetbelasting bij invoer van goederen van een andere Lid-Staat die zijn geleverd door een particulier, moet worden beschouwd als een hogere binnenlandse belasting dan die welke op gelijksoortige nationale produkten wordt geheven, een en ander in de zin van artikel 95 van het Verdrag, indien ter zake van levering van goederen die zich reeds in de Lid-Staat bevinden, geen omzetbelasting wordt geheven indien die levering geschiedt door een particulier".

c) Wat de *derde vraag* betreft, wordt gesteld dat artikel 2, sub 2, van de zesde richtlijn veeleer een met heffingen van gelijke werking te vergelijken belemmering van het vrij verkeer van goederen vormt dan een middel om dit verkeer te bevorderen. Deze bepaling is niet rechtsgeldig voor zover daarin hetzij geen uitzondering wordt gemaakt voor invoer in het kader van levering door particulieren, hetzij dubbele belastingheffing niet op andere wijze wordt vermeden, bij voorbeeld door de bepaling dat bij uitvoer uit een andere Lid-Staat gehele of gedeeltelijke teruggave wordt verkregen van in die andere Lid-Staat geheven omzetbelasting.

De derde vraag dient derhalve te worden beantwoord als volgt:

„Artikel 2, sub 2, van de zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting is onverenigbaar met het Verdrag en derhalve niet rechtsgeldig, voor zover deze bepaling aan de Lid-Staten voorschrijft de invoer van goederen uit andere Lid-Staten te onderwerpen aan de belasting over de toegevoegde waarde, zonder daarbij:

— hetzij een uitzondering te maken voor goederen geleverd door particulieren die bij levering binnen de betreffende Lid-Staat niet aan bedoelde belasting onderworpen zijn,

— hetzij andere bepalingen te treffen ter vermijding van dubbele belastingheffing bij het verkeer van goederen van particulieren tussen de Lid-Staten".

d) Ten aanzien van de *vierde vraag* wordt aangevoerd dat voor zover artikel 2, sub 2, van de zesde richtlijn ongeldig is, het geen verandering kan brengen in de verplichtingen waaraan de Lid-Staten krachtens de artikelen 13 en 95 van het Verdrag zijn onderworpen.

De vierde vraag dient dan ook te worden beantwoord als volgt:

„Het antwoord op vraag 3 brengt mee dat het, in de huidige stand van het gemeenschapsrecht, aan een Lid-Staat verboden is invoer van goederen uit een andere Lid-Staat, geleverd door een particulier, te onderwerpen aan de belasting over de toegevoegde waarde indien de levering van die goederen door een particulier binnen de Lid-Staat niet aan de belasting onderworpen is".

2. De *Nederlandse regering* merkt op dat artikel 1 van de Wet op de omzetbelasting overeenkomt met artikel 2 van de zesde richtlijn. Deze richtlijn beoogt de gedeeltelijke harmonisatie van de wetgevingen van de Lid-Staten inzake omzetbelasting overeenkomstig de doelstellingen van het EEG-Verdrag.

Deze harmonisatie is noodzakelijk omdat de wetgevingen van de Lid-Staten inzake omzetbelasting uitgaan van het beginsel dat verbruiksbelastingen, zoals de omzetbelasting, behoren te worden geheven in het land waar het gebruik van de betreffende goederen en diensten plaats vindt (bestemmingslandbeginsel). Toepassing van dit beginsel impliceert het bestaan van fiscale grenzen, aangezien op het verbruik van een goed in een Lid-Staat de in de Lid-Staat vigerende omzetbelasting drukt. Niet alleen de in het binnenland door ondernemers verrichte leveringen van goederen worden dus belast, maar ook de invoer van goederen, ongeacht door wie de invoer geschiedt en ongeacht de titel welke aan die invoer ten grondslag ligt.

a) Ten aanzien van de *eerste vraag* is de Nederlandse regering van mening dat de heffing van omzetbelasting ter zake van de invoer van goederen uit een andere Lid-Staat door een particulier geen heffing van gelijke werking is als bedoeld in artikel 13, lid 2, EEG-Verdrag.

Blijkens het arrest van het Hof van 19 juni 1973 (zaak 77/72, Capolongo, Jurispr. 1973, blz. 611) ziet deze bepaling op iedere bij of wegens invoer geheven belasting welke bepaaldelijk een ingevoerd produkt treft en derhalve, door wijziging van de kostprijs, uiteindelijk op het vrije verkeer van goederen een zelfde beperkende invloed heeft als een douanerecht. Daarentegen zijn volgens dit arrest niet als heffingen van gelijke werking te beschouwen geldelijke lasten, zoals de omzetbelasting, die deel uitmaken van een algemeen stelsel van binnenlandse heffingen waardoor nationale produkten èn ingevoerde produkten volgens dezelfde criteria stelselmatig worden getroffen.

Door het belasten van in het binnenland door ondernemers verrichte leveringen van goederen wordt met betrekking tot die goederen een bepaalde belastingdruk verwezenlijkt vóórdat de consumptie van die goederen aanvangt en die het volledige gebruik dan wel verbruik van de betreffende goederen treft. Het is derhalve niet noodzakelijk eventuele leveringen door particulieren in een later stadium ook in de heffing van omzetbelasting te betrekken, aangezien immers het volledige gebruik wordt belast doordat de ondernemer bij zijn levering aan de eerste particulier omzetbelasting heeft betaald over de prijs van het goed in ongebruikte staat. Bij gebreke van een dergelijke heffing bij invoer zou ongelijkheid ontstaan met de situatie waarin dezelfde particulier hetzelfde goed in de Lid-Staat zou hebben betrokken. Juist om een dergelijk voordeel te voorkomen is bepaald dat de invoer van goederen in beginsel steeds aan de nationale belasting is onderworpen.

b) Ook de *tweede vraag* moet ontkennend worden beantwoord. Bij invoer van goederen waarvan de consumptie reeds buiten het territoir van Nederland is aangevangen, vindt heffing plaats over de overeengekomen verkoopprijs dan wel over de handelswaarde. Die prijs of waarde kan worden geacht de waarde te vertegenwoordigen van de voor de goederen resterende consumptieduur. Door toepassing van de heffing op die prijs of waarde wordt met betrekking tot de resterende consumptie ten aanzien van dergelijke goederen een in nationaal opzicht fiscaal gelijke positie verkregen ten opzichte van de goederen die in het binnenland reeds in dezelfde staat van consumptie zijn dan wel na overeenkomstige gedeeltelijke consumptie worden doorverkocht. Het is om die reden dat de heffing van omzetbelasting op door particulieren ingevoerde goederen ook niet moet worden beschouwd als een hogere binnenlandse belasting dan die welke op gelijksoortige nationale produkten wordt geheven, in de zin van artikel 95 van het EEG-Verdrag.

c) Aangezien de eerste vragen ontkennend moeten worden beantwoord, behoeven *de derde en de vierde vraag* geen beantwoording meer.

3. De opmerkingen van de *Raad,* die alleen op de *derde vraag* ingaat, kunnen worden samengevat als volgt:

a) De zesde richtlijn heeft de totstandbrenging ten doel van een gemeenschappelijk BTW-stelsel, en niet van een volledig stelsel dat gedetailleerde bepalingen bevat en dat in alle Lid-Staten op eenvormige wijze kan worden toegepast. Dit houdt in dat de nationale stelsels slechts gedeeltelijk worden geharmoniseerd en dat de Lid-Staten een ruime discretionaire bevoegdheid behouden bij de vaststelling van de belastingtarieven en de definiëring van de voor de toepassing van de belasting gebruikte begrippen. De richtlijn heeft vooral betrekking op beroepsmatig verrichte economische activiteiten; zij geldt evenwel voor alle soorten transacties, ook van niet-commerciële aard.

Deze harmonisatie berust enerzijds op de handhaving van de fiscale grenzen — met andere woorden op het compartimenteren van de belastingstelsels der Lid-Staten — en anderzijds op een geleidelijke eenmaking van deze stelsels. Intussen worden de verschillen tussen de nationale stelsels aan de grenzen gecompenseerd via een systeem van belasten bij invoer en ontlasten bij uitvoer. Dit compensatiesysteem is stellig onvolmaakt voor zover de verschillen tussen nog niet geharmoniseerde wetgevingen ertoe kunnen leiden dat in bepaalde gevallen wordt overgegaan tot het belasten bij invoer zonder dat daar het ontlasten bij uitvoer tegenover staat.

Artikel 2 van de zesde richtlijn verplicht de Lid-Staten, BTW toe te passen op in het binnenland door een belastingplichtige als bedoeld in artikel 4 van de richtlijn verrichte transacties. Dit laatste artikel laat de Lid-Staten een ruime discretionaire bevoegdheid, met name ten aanzien van incidentele transacties. Wat echter de invoer van goederen betreft, zijn de Lid-Staten gehouden BTW toe te passen op alle importen, zonder dat zij over een discretionaire bevoegdheid beschikken.

Om te vermijden dat eenzelfde goed tweemaal wordt belast — eenmaal in het land van uitvoer en eenmaal in het land van invoer — verplicht de zesde richtlijn (artikel 15, sub 1) de Lid-Staat van uit-

voer, de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd buiten het nationale grondgebied, vrij te stellen. Dat betekent dat er normaliter, en in ieder geval bij commerciële transacties, geen dubbele belasting is, doch alleen toepassing van de BTW van het land van invoer. Voor transacties waaraan geen belastingplichtigen deelnemen, kan evenwel het naast elkaar bestaan van nationale stelsels die slechts gedeeltelijk zijn geharmoniseerd, aanleiding geven tot het belasten bij invoer zonder dat daar het ontlasten bij uitvoer tegenover staat.

b) De Raad voert aan dat bovenbedoeld systeem verenigbaar is met de bepalingen van het EEG-Verdrag en onderzoekt daartoe de artikelen 95, 12 en 13 van dat Verdrag.

Artikel 2 van de richtlijn is niet in strijd met artikel 95 EEG-Verdrag, aangezien dit artikel niet de toepassing van belastingen bij invoer in het algemeen verbiedt, maar alleen van belastingen op ingevoerde produkten die hoger zijn dan die op gelijksoortige nationale produkten.

De verplichting van de Lid-Staten de invoer te belasten zonder dat daar het ontlasten bij uitvoer tegenover staat, valt om drie redenen evenmin binnen het toepassingsgebied van artikel 12 of 13. Een dergelijke belastingheffing is een marginaal verschijnsel omdat zij zich alleen kan voordoen in zeldzame gevallen van verschillen tussen nationale stelsels, zij is tijdelijk omdat zij past in een fase van gedeeltelijke harmonisatie van de nationale stelsels, en is onmisbaar voor de goede werking van het systeem.. Als transacties tussen particulieren namelijk altijd op dezelfde wijze zouden worden behandeld, ongeacht of zij nu binnenlands dan wel over de grenzen heen plaatsvinden, zouden de fiscale grenzen hun doelmatigheid verliezen; een particulier die een goed wil kopen tegen het meest interessante BTW-percentage dat geldt in een andere Lid-Staat, zou dan immers slechts een andere particulier behoeven te vragen dat goed voor hem te kopen en het aan hem op te sturen.

c) Bijgevolg zou het Hof volgens de Raad op de *derde vraag* moeten antwoorden dat de verplichting die in artikel 2 van de zesde richtlijn aan de Lid-Staten wordt opgelegd om op de invoer van goederen BTW toe te passen, zelfs als die van particulieren zijn gekocht, niet in strijd is met artikel 95 van het Verdrag. Bovendien kan van deze verplichting, gezien het doel ervan, niet worden gezegd dat zij leidt tot een heffing van gelijke werking als een invoerrecht in de zin van de artikelen 12 en 13 EEG-Verdrag. Zij dient in ieder geval te worden toegestaan bij wijze van communautaire overgangsbepaling, als zijnde noodzakelijk voor de geleidelijke totstandbrenging van de fiscale harmonisatie en tevens om misbruiken te voorkomen die anders zouden kunnen voortvloeien uit het feit dat deze harmonisatie slechts gedeeltelijk is.

4. De *Commissie* is van mening dat de Nederlandse BTW-regeling leidt tot het ontstaan van een belemmering van het vrije verkeer van goederen, doordat de verkoop van gebruikte goederen tussen particulieren onderling in Nederland niet, en de invoer in Nederland van goederen die onder gelijksoortige omstandigheden in een andere Lid-Staat werden gekocht, wel aan BTW is onderworpen. De Commissie meent echter dat de zesde richtlijn noch de heffing van de onderha-

vige belasting in strijd zijn met het Verdrag. Zij onderzoekt eerst de verenigbaarheid van het Nederlandse stelsel met de richtlijn en vervolgens de verenigbaarheid van de richtlijn met de artikelen 13 en 95 EEG-Verdrag.

a) Wat de verenigbaarheid van het Nederlandse BTW-stelsel met de zesde richtlijn betreft, moet de techniek van de belasting als uitgangspunt worden genomen. Zij wordt in elke fase van de produktie en distributie tot aan het eindstadium van de verbruiker geheven, zodat op elke belastingplichtige in de handelsketen de verplichting rust de verschuldigde belasting te innen en deze aan de schatkist af te dragen, na aftrek van het bedrag dat reeds aan de voorafgaande belastingplichtige in deze keten werden betaald. Binnen elk belastinggebied geschiedt de heffing volgens dezelfde criteria en methoden, maar blijven de Lid-Staten vrij hun eigen belastingtarieven bepalen. Over transacties van particulieren, die binnen het belastinggebied van een Lid-Staat worden verricht, is geen BTW verschuldigd, aangezien particulieren geen belastingplichtigen zijn in de zin van de richtlijn.

Artikel 15 van de richtlijn voorziet in een recht op vrijstelling van belasting in geval van uitvoer. De aldus uitgevoerde goederen worden bij invoer in een andere Lid-Staat onderworpen aan de BTW van die staat, en wel tegen hetzelfde tarief dat op de levering van eenzelfde goed in het binnenland wordt toegepast (artikel 12, lid 5).

Artikel 32 bevat echter bijzondere voorzieningen voor gebruikte goederen, ten aanzien waarvan de Raad vóór 31 december 1977 een communautaire belastingregeling had moeten vaststellen. Ingevolge dit artikel mogen de Lid-Staten die op dit gebied een bijzondere regeling toepassen, deze handhaven totdat de communautaire regeling van toepassing wordt.

Blijkens het voorgaande is de uitvoer van nieuwe goederen weliswaar vrijgesteld — zodat de vraag van de dubbele belastingheffing niet rijst —, doch laat de richtlijn zich niet duidelijk uit over de situatie waarin gebruikte goederen door een particulier worden ingevoerd na te zijn verworven op grond van een transactie met een andere particulier. De Commissie bespreekt eerst de strekking van artikel 32, dat betrekking heeft op de verkoop van gebruikte goederen en volgens hetwelk de Lid-Staten hun eigen regelingen mogen toepassen totdat de communautaire regeling van kracht wordt. De Commissie meent dat deze bepaling alleen betrekking heeft op belastingplichtigen en concludeert dat de verkoop van gebruikte goederen tussen particulieren in een Lid-Staat onder de regeling van de zesde richtlijn valt en niet aan belasting is onderworpen.

Vervolgens licht de Commissie de stelling toe, dat BTW kan worden geheven op de invoer van gebruikte goederen door een particulier, wanneer deze op grond van een transactie met andere particulieren werden verworven. Deze stelling kan worden gebaseerd op artikel 2, punt 2, van de richtlijn. Hier wordt duidelijk bepaald dat de invoer van goederen aan BTW is onderworpen. Deze verplichting is absoluut, hetgeen wordt bevestigd door andere bepalingen van de richtlijn, waarin hetzelfde onderscheid

tussen transacties in het binnenland en importen wordt gemaakt.

Tegen deze stelling kan niet worden aangevoerd dat het huidige systeem aanleiding geeft tot dubbele belastingheffing op gebruikte goederen — die reeds werden belast toen zij voor het eerst aan de eindgebruiker werden overgedragen —, aangezien dubbele belasting door de zesde richtlijn niet onwettig is geworden; de richtlijn is er niet in geslaagd de BTW voor alle soorten transacties in het intracommunautaire handelsverkeer te neutraliseren.

De Commissie wijst erop dat een andere uitlegging mogelijk is, die zij echter niet onderschrijft. Deze gaat uit van de veronderstelling dat met de invoering van het BTW-stelsel werd beoogd in het mededingingsproces, zowel intern als tussen de landen van de Gemeenschap, een neutrale belastingheffing te verzekeren. Zo brengt artikel 10 van de richtlijn een inherente gelijkwaardigheid tot stand tussen het belastbare feit in het binnenland — de levering van goederen — en het belastbare feit voor de invoer — namelijk het binnenkomen van soortgelijke goederen in het binnenland, terwijl artikel 12, lid 5, van de richtlijn bepaalt dat „het bij invoer van een goed toe te passen tarief ... het tarief (is) dat op de levering van een zelfde goed in het binnenland wordt toegepast". In casu zou kunnen worden gesteld dat noch sprake is van gelijkwaardigheid van het belastbare feit, noch, a fortiori, van het bij invoer toegepaste tarief, omdat de gelijkwaardige transactie op de binnenlandse markt — namelijk de verkoop tussen particulieren — in het geheel niet belastbaar is.

Tegen deze uitlegging moet echter worden ingebracht dat de sleutelwoorden in artikel 12, lid 5, zijn „de levering van een zelfde goed", terwijl deze in de hierboven gevolgde redenering worden uitgelegd in de zin van een gelijkwaardige transactie, dat wil zeggen de levering van een gebruikt goed door een particulier aan een andere particulier. Bovendien moet worden tegengeworpen dat de voor gebruikte goederen in rekening gebrachte prijs een weerspiegeling vormt van de oorspronkelijk opgelegde BTW en dat dus compensatie dient plaats te vinden voor de belasting die doorwerkt in de prijs van gebruikte goederen op de binnenlandse markt.

Derhalve is de Commissie van mening dat een belasting die wordt geheven op de invoer van gebruikte goederen, verkregen door particulieren op grond van transacties met particulieren, verenigbaar is met de zesde richtlijn.

b) Wat de verenigbaarheid van de zesde richtlijn met de verdragsbepalingen betreft is de Commissie van mening dat de in het kader van het BTW-stelsel geheven belasting gezien de rechtspraak van het Hof niet onder artikel 13, lid 2, valt maar moet worden getoetst aan artikel 95. De BTW is een binnenlandse verbruiksbelasting die in de gehele Gemeenschap aan de hand van dezelfde criteria wordt toegepast.

In het arrest van 31 mei 1979 (zaak 132/78, Denkavit, Jurispr. 1979, blz. 1923) heeft het Hof overwogen dat een heffing, om deel te kunnen uitmaken van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen, „gelijksoortige binnenlandse en geïmporteerde produkten even zwaar en in hetzelfde stadium van verhandeling

dient te belasten en dat ook het belastbare feit voor beide produkten hetzelfde moet zijn". Het is echter twijfelachtig of dit betoog in casu toepasselijk is, aangezien in het arrest-Denkavit sprake was van een stelsel van parafiscale heffingen in verband met de bescherming van de volksgezondheid, die niet te vergelijken zijn met de in het geding zijnde belastingheffing.

Ervan uitgaande derhalve dat artikel 95 en niet artikel 13 EEG-Verdrag in casu van toepassing is, is de voornaamste vraag of het opleggen van de heffing een discriminerende belastingdruk oplevert. Dit is niet het geval.

Volgens artikel 95 is compensatie toegestaan voor iedere belasting die al dan niet rechtstreeks wordt geheven op gelijksoortige nationale produkten, in iedere fase van hun bestaan. De verkoop van gebruikte goederen door particulieren wordt indirekt getroffen door een binnenlandse belasting als bedoeld in artikel 95, lid 1, aangezien de bij de levering van nieuwe goederen door belastingplichtigen op de binnenlandse markt verschuldigde belasting doorwerkt in de prijs op de tweedehands markt naar rato van de oorspronkelijk betaalde belasting. Bijgevolg compenseert belastingheffing bij invoer terecht de belasting die op het produkt in nieuwe staat werd geheven.

c) Concluderend geeft de Commissie het Hof in overweging de gestelde vragen in die zin te beantwoorden dat de door Nederland toegepaste BTW-heffing op de invoer door particulieren van gebruikte goederen die verkregen zijn ten gevolge van een transactie met een andere particulier, niet moet worden beschouwd als een heffing van gelijke werking als een douanerecht, maar deel uitmaakt van een nationaal belastingstelsel. De heffing is niet discriminerend en derhalve verenigbaar met artikel 95 EEG-Verdrag, aangezien op de nationale gebruikte goederen indirect een zelfde belasting wordt geheven.

De vragen met betrekking tot de geldigheid van de zesde richtlijn doen derhalve niet ter zake.

De door het Hof gestelde vragen

1. Redenen voor en consequenties van de regeling

a) *Schul* betoogt dat de regeling van de zesde richtlijn, volgens welke ook omzetbelasting bij invoer van door particulieren verrichte leveringen wordt geheven, terwijl de vrijstelling ter zake van uitvoer slechts geldt voor door belastingplichtigen verrichte leveringen, niet bewust is nagestreefd maar op een nalatigheid berust. Het zou zeer wel mogelijk zijn, particulieren die goederen uitvoeren aanspraak op teruggaaf van omzetbelasting te geven tegen bewijs dat het goed bij invoer in een andere Lid-Staat is belast.

b) De *Nederlandse* en de *Italiaanse regering* alsook de *Raad* en de *Commissie* zijn van mening dat de uit de zesde richtlijn voortvloeiende dubbele heffing op leveringen tussen particulieren een gevolg is van de slechts gedeeltelijke harmonisatie op dit gebied, waardoor de fiscale grenzen niet ongedaan zijn gemaakt.

De Nederlandse regering voegt eraan toe, dat het aantal gevallen waarin sprake is van dubbele heffing, evenals hun economisch belang gering zijn. Het treffen van regelingen ter voorkoming van iedere vorm van dubbele heffing-

brengt voor de wetgeving en in de praktijk complicaties met zich mee, die wellicht niet in een redelijke verhouding staan tot de ermee samenhangende financiële en economische belangen.

De Italiaanse regering preciseert dat de heffing op ingevoerde goederen in ieder geval noodzakelijk is om de omzetbelasting in het intracommunautaire goederenverkeer, wat de mededinging betreft, te neutraliseren. Door teruggaaf van de oorspronkelijk bepaalde belasting aan de uiteindelijke consument zou deze een ongerechtvaardigd voordeel genieten dat hem zou aanzetten tot uitvoer.

2. Verenigbaarheid met de geest van artikel 95 en de algemene beginselen

a) *Schul* is van mening dat een regeling die tot een verschillende behandeling leidt naar gelang een particulier een goed verkrijgt van een particulier in dezelfde Lid-Staat dan wel in een andere Lid-Staat, in strijd is met zowel het discriminatieverbod van artikel 95 als het verbod van heffingen van gelijke werking. Zij is voorts onverenigbaar met de doelstelling van de harmonisatie, namelijk binnen de Gemeenschap analoge voorwaarden te waarborgen als op een nationale markt bestaan en binnen de gemeenschappelijke markt de heffing van omzetbelasting over omzetbelasting te vermijden.

b) De *Nederlandse* en de *Italiaanse regering* alsmede de *Raad* en de *Commissie* achten het niet strijdig met de geest van artikel 95 of de algemene beginselen van gemeenschapsrecht om een goed bij invoer te belasten, hoewel teruggave van belasting bij uitvoer is uitgesloten.

De Nederlandse regering voegt daaraan toe dat artikel 95 niet het oog heeft op een belasting als de onderhavige, die wordt voorgeschreven door een communautaire regeling die in gelijke vorm voor alle Lid-Staten geldt en derhalve niet ertoe kan strekken de nationale produktie van een Lid-Staat te bevoordelen boven die van andere Lid-Staten. De algemene beginselen van het gemeenschapsrecht, met name het beginsel van gelijke behandeling bevatten geen algemeen verbod van dubbele belasting.

De Italiaanse regering wijst erop dat het juist tot een ongerechtvaardigde bevoorrechting zou komen, indien particulieren die gebruikte goederen in het buitenland verkopen, recht hadden op teruggave van BTW, terwijl een particuliere verbruiker die in het binnenland tot wederverkoop overgaat, voor geen enkele teruggaaf in aanmerking komt.

Het feit dat leveringen door particulieren over de grenzen heen zwaarder worden belast dan dergelijke leveringen op het grondgebied van een Lid-Staat, is volgens de Commissie stellig een onevenwichtigheid in het huidige systeem, maar is daarom nog niet onwettig. Het probleem van dubbele belastingheffing, dat overigens ook speelt bij accijnzen op alcoholhoudende dranken, tabak en olieprodukten, moet worden opgelost door harmonisatie van de fiscale wetgevingen.

III — Mondelinge behandeling

Ter terechtzitting van 14 oktober 1981 zijn mondelinge opmerkingen gemaakt en vragen van het Hof beantwoord door Gaston Schul BV, vertegenwoordigd door W. Alexander, advocaat te Den Haag; de Franse regering, vertegenwoordigd door A. Carnelutti; de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door

M. Conti; de Raad van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Fornasier, bijgestaan door A. Brautigam; en de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Gilmour, T. van Rijn en G. Romoli Venturi.

De advocaat-generaal heeft ter terechtzitting van 16 december 1981 conclusie genomen.

In rechte

1 Bij arrest van 19 december 1980, ingekomen ten Hove op 30 januari 1981, heeft het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch krachtens artikel 177 EEG-Verdrag vier prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 13 en 95 EEG-Verdrag en over de geldigheid van artikel 2, sub 2, van de zesde richtlijn nr. 77/388 van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145 van 1977, blz. 1).

2 De besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid Gaston Schul Douane Expediteur BV, heeft op 16 februari 1979 een gebruikt sport- en pleziervaartuig in Nederland ingevoerd in opdracht en voor rekening van een in Nederland woonachtige particulier, die dit vaartuig in Frankrijk van een andere particulier had gekocht. Ter zake van deze invoer hief de Nederlandse belastingdienst 18 % belasting over de toegevoegde waarde (BTW) over de verkoopprijs; dit is het in Nederland gebruikelijke tarief voor leveringen van goederen onder bezwarende titel. De heffing van deze belasting is de inzet van het hoofdgeding.

3 De Nederlandse belastingdienst baseerde zich op de Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968, inzonderheid artikel 1. Ingevolge deze bepaling wordt omzetbelasting geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten die in het binnenland door ondernemers in het kader van hun onderneming worden verricht, en terzake van invoer van goederen. Dit artikel geeft uitvoering aan het bepaalde in artikel 2 van de tweede richtlijn nr. 67/228 van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-

Staten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, blz. 1303). Deze bepaling is in hoofdzaak overgenomen in artikel 2 van de zesde richtlijn nr. 77/388 van de Raad van 17 mei 1977 voornoemd.

4 Toen het tegen deze beschikking ingediende bezwaarschrift was verworpen op grond dat de heffing in overeenstemming was met de Nederlandse wetgeving, stelde Schul beroep in bij het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, daarbij aanvoerend dat de heffing in strijd was met het EEG-Verdrag, inzonderheid met de artikelen 12 en 13 enerzijds en 95 anderzijds.

5 Teneinde dit middel te kunnen beoordelen heeft het Gerechtshof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1. Moet als een heffing van gelijke werking als invoerrechten in de zin van artikel 13, lid 2, van het Verdrag worden beschouwd, de heffing door een Lid-Staat van omzetbelasting bij invoer van goederen uit een andere Lid-Staat die zijn geleverd door een particulier, indien ter zake van levering door een particulier van goederen die zich reeds in die Lid-Staat bevinden, geen heffing van omzetbelasting plaatsvindt?

2. Moet, indien vraag 1) ontkennend wordt beantwoord, de heffing door een Lid-Staat van omzetbelasting bij invoer van goederen uit een andere Lid-Staat die zijn geleverd door een particulier, worden beschouwd als een hogere binnenlandse belasting dan die welke op gelijksoortige nationale produkten wordt geheven, een en ander in de zin van artikel 95 van het Verdrag, indien ter zake van levering van goederen die zich reeds in die Lid-Staat bevinden, geen omzetbelasting wordt geheven indien die levering geschiedt door een particulier?

3. Moet als een der beide voorgaande vragen bevestigend wordt beantwoord, worden aangenomen dat artikel 2, sub 2, van de zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting onverenigbaar is met het Verdrag en derhalve niet rechtsgeldig, voor zover deze bepaling aan de Lid-Staten voorschrijft invoer van goederen uit andere Lid-Staten te onderwerpen aan de belasting over de toegevoegde waarde, zonder daarbij een uitzondering te maken voor goederen geleverd door particulieren die bij levering binnen

de betreffende Lid-Staat niet aan bedoelde belasting onderworpen zouden zijn?

4. Brengt een bevestigend antwoord op vraag 3 mee dat het aan een Lid-Staat verboden is invoer van goederen uit een andere Lid-Staat, geleverd door een particulier, te onderwerpen aan de belasting over de toegevoegde waarde indien de levering van die goederen door een particulier binnen de Lid-Staat niet aan die belasting onderworpen zou zijn?"

6 Met de gestelde vragen beoogt de nationale rechter in wezen te vernemen of de door een Lid-Staat overeenkomstig gemeenschapsrichtlijnen geheven omzetbelasting, in de vorm van belasting over de toegevoegde waarde bij invoer van goederen uit een andere Lid-Staat die door een niet-belastingplichtige (hierna te noemen: particulier) zijn geleverd, in overeenstemming is met het EEG-Verdrag, inzonderheid met de artikelen 12 en 13 enerzijds en 95 anderzijds.

7 Verzoekster in het hoofdgeding betwist de verenigbaarheid van deze heffing met het Verdrag, daartoe stellende dat vergelijkbare leveringen door een particulier binnen een Lid-Staat verricht, niet aan BTW zijn onderworpen. Zij betoogt voorts dat de heffing van BTW bij invoer van door een particulier geleverde goederen uit een andere Lid-Staat tot een cumulatie van heffingen leidt omdat in dat geval — anders dan bij leveringen die door belastingplichtigen worden verricht — geen teruggaaf van de in de Lid-Staat van uitvoer geheven BTW plaatsvindt. De heffing van BTW bij invoer van zulke goederen moet derhalve worden beschouwd hetzij als een heffing van gelijke werking als een douanerecht, hetzij als een discriminerende binnenlandse belasting.

Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

8 Om de draagwijdte van deze argumenten te beoordelen en de voor de beantwoording van de gestelde vragen noodzakelijke gegevens te verschaffen dient kort te worden herinnerd aan de in casu relevante kenmerken van het stelsel van omzetbelasting, in de vorm van het gemeenschappelijk BTW-stelsel.

9 Dit gemeenschappelijk stelsel is, op grondslag van de artikelen 99 en 100 van het Verdrag, ingevoerd bij de eerste richtlijn nr. 67/227 van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake de omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301). Het is aangevuld bij de tweede richtlijn nr. 67/228 van de Raad van dezelfde datum, die is vervangen door de bovengenoemde zesde richtlijn nr. 77/388 van de Raad van 17 mei 1977.

10 Volgens artikel 2 van de eerste richtlijn berust het gemeenschappelijk stelsel op het beginsel dat van goederen en diensten tot en met de kleinhandelsfase een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het produktie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden. Bij elke transactie is de BTW evenwel slechts verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de BTW waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. Volgens de aftrekregeling van artikel 17, lid 2, van de zesde richtlijn mogen alleen belastingplichtigen de reeds voordien op de goederen geheven BTW in mindering brengen op de door hen verschuldigde BTW.

11 Tegen deze achtergrond valt artikel 2 van de zesde richtlijn te bezien, waarin wordt bepaald dat „de leveringen van goederen en diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht" (punt 1), enerzijds, en „de invoer van goederen" (punt 2), anderzijds aan BTW zijn onderworpen. Volgens artikel 4 van deze richtlijn wordt als „belastingplichtige" beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht zoals de werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als „levering van een goed" wordt in artikel 5 beschouwd „de overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken", terwijl onder „invoer van een goed" in artikel 7 wordt verstaan „het binnenkomen van dit goed in het binnenland".

12 De zesde richtlijn harmoniseert eveneens de begrippen „belastbaar feit" en „verschuldigdheid van de belasting" (artikel 10), alsook de maatstaf van hef-

fing (artikel 11). Voor in het binnenland verrichte handelingen en bij invoer zijn bepaalde vrijstellingen voorzien (artikelen 13 en 14). De uitvoer en met uitvoer gelijkgestelde handelingen zijn vrijgesteld van belasting (artikel 15).

13 Er zij op gewezen dat voornoemde richtlijnen het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde slechts gedeeltelijk harmoniseren. In de huidige stand van het gemeenschapsrecht staat het de Lid-Staten met name vrij het tarief van de BTW vast te stellen, met dien verstande dat bij invoer van een goed hetzelfde tarief moet worden toegepast als bij de levering van een zelfde goed in het binnenland (artikel 12 van de zesde richtlijn).

14 Bij beschouwing van de zojuist genoemde kenmerken van het gemeenschappelijke BTW-stelsel blijkt enerzijds, dat bij binnen een Lid-Staat verrichte handelingen het belastbaar feit wordt gevormd door de levering van een goed onder bezwarende titel door een als zodanig handelende belastingplichtige, anderzijds dat bij invoer het belastbare feit de enkele binnenkomst van een goed in een Lid-Staat is, ongeacht of er al dan niet een transactie is, of de handeling om niet dan wel onder bezwarende titel is geschied en of zij door een belastingplichtige dan wel door een particulier is verricht.

15 Voorts volgt uit die kenmerken dat leveringen ten uitvoer zelf weliswaar zijn vrijgesteld van BTW, ongeacht of zij door een belastingplichtige of door een particulier worden verricht, maar dat alleen de belastingplichtige het recht op aftrek kan uitoefenen. Bijgevolg kunnen alleen goederen, welke door of voor rekening van belastingplichtigen ten uitvoer zijn geleverd, geheel van de in de Lid-Staat van uitvoer geheven BTW worden ontlast, terwijl de BTW op de door of voor rekening van particulieren ten uitvoer geleverde goederen blijft rusten naar evenredigheid van hun waarde op het tijdstip van uitvoer. Aangezien alle importen in de Lid-Staat van invoer aan de heffing van BTW zijn onderworpen, doet zich in dit laatste geval een cumulatie van heffingen van de Lid-Staat van uitvoer en die van invoer voor.

16 In het licht van deze kenmerken van het gemeenschappelijk stelsel dienen de prejudiciële vragen te worden onderzocht.

De eerste vraag: uitlegging van de artikelen 12 en 13 EEG-Verdrag

17 Met de eerste vraag wil het Gerechtshof in wezen vernemen of de heffing van BTW bij invoer van goederen uit een andere Lid-Staat die door een particulier zijn geleverd, verenigbaar is met de artikelen 12 en 13 van het Verdrag, indien deze belasting niet wordt geheven ter zake van de levering door een particulier van soortgelijke goederen binnen de Lid-Staat van invoer.

18 Volgens vaste rechtspraak van het Hof heeft het verbod om in het verkeer tussen de Lid-Staten enige heffing van gelijke werking als een douanerecht toe te passen, betrekking op iedere bij of wegens invoer geheven belasting die bepaaldelijk een ingevoerd produkt, met uitsluiting van een gelijksoortig nationaal produkt, treft en door wijziging van de kostprijs uiteindelijk eenzelfde beperkende werking op het vrije verkeer van goederen heeft als een douanerecht.

19 Het wezenlijke kenmerk waardoor een heffing van gelijke werking als een douanerecht zich van een binnenlandse belasting onderscheidt, schuilt derhalve in de omstandigheid dat bedoelde heffing uitsluitend het ingevoerde produkt als zodanig treft, terwijl een binnenlandse belasting ingevoerde en nationale produkten gelijkelijk treft.

20 Het Hof heeft evenwel erkend dat een geldelijke last die op een uit een andere Lid-Staat ingevoerd produkt maar niet op een gelijk of gelijksoortig nationaal produkt wordt gelegd, niet als een heffing van gelijke werking, maar als een binnenlandse belasting in de zin van artikel 95 van het Verdrag is te beschouwen, wanneer zij behoort tot een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen, waardoor groepen produkten stelselmatig worden getroffen volgens objectieve, onafhankelijk van de oorsprong der produkten toegepaste criteria.

21 Uit deze overwegingen volgt dat een heffing als door de nationale rechter bedoeld niet de kenmerkende eigenschappen bezit van een heffing van gelijke werking als een invoerrecht in de zin van de artikelen 12 en 13, lid 2 van het Verdrag. Deze heffing maakt immers deel uit van het gemeenschappelijk BTW-stelsel waarvan de opzet en de grondtrekken zijn vastgelegd in harmonisatierichtlijnen van de Raad. Met deze richtlijnen is een uniform be-

lastingstelsel ingevoerd waardoor zowel binnen de Lid-Staten verrichte handelingen als invoer stelselmatig en volgens objectieve criteria worden getroffen. In dit verband verdient vooral vermelding dat de invoer en de levering van eenzelfde goed binnen een Lid-Staat ingevolge het gemeenschappelijk stelsel aan hetzelfde belastingtarief zijn onderworpen. Bijgevolg moet de betrokken heffing worden beschouwd als een onderdeel van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen als bedoeld in artikel 95 van het Verdrag, en dient de verenigbaarheid ervan met het gemeenschapsrecht te worden beoordeeld aan de hand van dat artikel, en niet van de artikelen 12 en volgende van het Verdrag.

22 Op de *eerste vraag* moet derhalve worden geantwoord dat de heffing door een Lid-Staat van belasting over de toegevoegde waarde bij invoer van goederen uit een andere Lid-Staat die door een particulier zijn geleverd, terwijl deze belasting niet wordt geheven terzake van de levering door een particulier van soortgelijke goederen binnen de Lid-Staat van invoer, geen heffing van gelijke werking als een invoerrecht in de zin van de artikelen 12 en 13, lid 2, van het Verdrag is.

De tweede vraag: uitlegging van artikel 95 EEG-Verdrag

23 Met de tweede vraag beoogt het Gerechtshof in wezen te vernemen of de heffing van BTW bij invoer van goederen uit een andere Lid-Staat die zijn geleverd door een particulier, verenigbaar is met artikel 95 van het Verdrag indien deze belasting niet wordt geheven terzake van de levering van soortgelijke goederen door een particulier binnen de Lid-Staat van invoer.

24 Verzoekster in het hoofdgeding acht dit verschil in behandeling in strijd met artikel 95 van het Verdrag, aangezien daardoor enerzijds de levering van goederen tussen in verschillende Lid-Staten woonachtige particulieren wordt benadeeld ten opzichte van de levering tussen in de Lid-Staat van invoer woonachtige particulieren, en anderzijds een cumulatie van heffingen ontstaat ten aanzien van door particulieren over de grens geleverde goederen die — anders dan door belastingplichtigen geleverde goederen — bij uitvoer niet worden ontlast.

25 De Lid-Staten die opmerkingen hebben ingediend, de Raad en de Commissie betogen dat de afschaffing van cumulatie van heffingen binnen de Gemeen-

schap — hoe wenselijk ook — alleen kan geschieden door een geleidelijke harmonisatie van de nationale belastingstelsels overeenkomstig artikel 99 of 100 van het Verdrag en niet door toepassing van artikel 95. Hiertoe is aangevoerd dat de cumulatie van belastingen voortvloeit uit het feit dat het Verdrag de fiscale grenzen heeft laten voortbestaan doordat het de bevoegdheid ter zake van binnenlandse belastingen heeft voorbehouden aan de Lid-Staten.

26 In het stelsel van het Verdrag hebben de bepalingen van artikel 95 van het Verdrag, te zamen met die betreffende de afschaffing van douanerechten en heffingen van gelijke werking ten doel, het vrije verkeer van goederen binnen de Gemeenschap onder normale concurrentieverhoudingen te verzekeren door elke vorm van bescherming uit te sluiten die het gevolg kan zijn van de toepassing van binnenlandse belastingen die discriminerend zijn ten opzichte van goederen uit andere Lid-Staten.

27 Artikel 95 van het Verdrag gaat in wezen uit van een vergelijking tussen binnenlandse belastingen op ingevoerde produkten en die welke al dan niet rechtstreeks op gelijksoortige nationale produkten worden geheven. Voor een juiste toepassing van deze bepaling moeten deze produkten, vanuit fiscaal oogpunt bezien, in elke produktie- of distributiefase met elkaar worden vergeleken wat betreft tarief en grondslag van de belasting en wijze van heffing.

28 Artikel 95 van het Verdrag staat er niet aan in de weg dat bij invoer van een produkt BTW wordt geheven, voor zover dit ook het geval is bij levering van een gelijksoortig produkt in het binnenland. Derhalve moet worden nagegaan of ter zake van invoer van een produkt BTW mag worden geheven indien bij de levering van een gelijksoortig produkt in het binnenland, in casu de levering verricht door een particulier, geen BTW wordt geheven.

29 De Lid-Staten die opmerkingen hebben ingediend, de Raad en de Commissie betogen te dezen dat de heffing van BTW bij invoer geoorloofd is, mits zowel tarief en grondslag van de BTW als de wijze van heffing dezelfde zijn als bij de levering binnen die Lid-Staat van een gelijksoortig produkt door een belastingplichtige. Door de belastingheffing zouden ingevoerde produkten wat de belastingdruk betreft, alleen maar in dezelfde positie worden ge-

bracht als nationale produkten. Op nationale produkten is binnen de Lid-Staat immers reeds BTW geheven wanneer zij in nieuwe staat worden geleverd. Aangezien deze heffing in de verkoopprijs van gebruikte goederen doorwerkt, zou de BTW-heffing bij invoer van gebruikte goederen slechts het tegenwicht vormen voor het restant van die heffing en daarmee de gelijke behandeling van nationale en buitenlandse produkten tot stand brengen, ter verkrijging van een volledige fiscale neutraliteit in het intracommunautaire handelsverkeer.

30 Verzoekster in het hoofdgeding betoogt daarentegen dat het beginsel van gelijke behandeling is geschonden aangezien op door particulieren ingevoerde produkten in de Lid-Staat van uitvoer reeds geheven BTW rust nu deze produkten bij uitvoer niet worden ontlast.

31 In de huidige stand van het gemeenschapsrecht staat het de Lid-Staten ingevolge artikel 95 vrij de invoer van goederen te belasten als tegenwicht voor de op de gelijksoortige nationale produkten geheven BTW. Deze vergelijking van lasten is evenwel alleen gerechtvaardigd in zoverre op de ingevoerde produkten niet in de Lid-Staat van uitvoer reeds geheven BTW rust, omdat anders de belastingheffing bij invoer in werkelijkheid zou neerkomen op een extra last, waardoor ingevoerde produkten zwaarder zouden worden getroffen dan gelijksoortige nationale produkten.

32 Dit volgt in de eerste plaats uit de bewoordingen van artikel 95 van het Verdrag, volgens hetwelk het verboden is, niet alleen direkt, maar ook indirect, op produkten van de overige Lid-Staten hogere binnenlandse belastingen te heffen dan die welke op gelijksoortige nationale produkten worden geheven. Dit verbod zou niet worden nageleefd wanneer op ingevoerde produkten de op gelijksoortige nationale produkten toepasselijke BTW zou kunnen worden geheven, zonder dat rekening zou worden gehouden met het gedeelte van de BTW dat bij invoer nog op die produkten drukt.

33 Deze uitlegging doet de in de artikelen 2 en 3 genoemde doelstellingen van het Verdrag, waaronder, in de eerste plaats, het instellen van een gemeenschappelijke markt, recht wedervaren. Het begrip gemeenschappelijke markt zoals door het Hof in een vaste rechtspraak ontwikkeld, ziet op de afschaffing van alle belemmeringen van het intracommunautaire handelsverkeer teneinde de nationale markten te verenigen tot één enkele markt die de omstan-

digheden van een binnenlandse markt, zoveel mogelijk benadert. Het is van belang dat de voordelen van deze markt behalve aan de handel, ook aan particulieren ten goede komen ingeval zij grensoverschrijdende transacties verrichten.

34 Om te beoordelen of de heffing van BTW op produkten uit een andere Lid-Staat die door particulieren worden geleverd, terwijl de levering door particulieren van gelijksoortige produkten binnen de Lid-Staat van invoer niet is belast, verenigbaar is met de eisen van artikel 95, moet derhalve eveneens de in de Lid-Staat van uitvoer geheven BTW in aanmerking worden genomen. Voor zover een dergelijk ingevoerd produkt dat door een particulier is geleverd, bij uitvoer niet overeenkomstig wettelijk voorschrift kan worden ontlast, en op het tijdstip van invoer daarom feitelijk belast blijft met een gedeelte van de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde BTW, moet de bij invoer verschuldigde BTW bijgevolg worden verminderd met het restant van de door de Lid-Staat van uitvoer geheven BTW dat op het tijdstip van invoer nog in de waarde van het produkt is begrepen. Het aldus in mindering te brengen bedrag kan evenwel niet hoger zijn dan het in de Lid-Staat van uitvoer in feite betaalde BTW-bedrag.

35 De Lid-Staten die opmerkingen hebben ingediend, hebben tegen deze uitlegging ingebracht dat moeilijk kan worden nagegaan welk bedrag aan BTW is betaald, omdat zowel het tarief als de grondslag van de BTW in de loop van de tijd veranderingen hebben kunnen ondergaan.

36 Hierover moet worden opgemerkt dat degene die om vrijstelling of vermindering van de gewoonlijk terzake van invoer geheven BTW verzoekt, zelf dient aan te tonen dat is voldaan aan de daartoe gestelde voorwaarden. De Lid-Staat van invoer mag van deze importeur dan ook de nodige documenten verlangen ten bewijze dat in de Lid-Staat van uitvoer BTW is geheven en dat deze op het tijdstip van invoer nog steeds op het produkt rust.

37 De Lid-Staten hebben voorts betoogd dat een stelsel dat volstrekte neutraliteit van binnenlandse belastingen in het intracommunautaire handelsverkeer garandeert alleen kan worden bereikt door strikte toepassing van het beginsel van belastingheffing in de Lid-Staat van bestemming, hetgeen vooronderstelt dat alle produkten bij uitvoer volledig worden ontlast. Een dergelijke oplossing houdt evenwel een politieke keuze in, die aan de beleidsorganen van de Gemeenschap toekomt.

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

39 Tenslotte moeten ook van de hand worden gewezen de bezwaren gebaseerd op technische en administratieve moeilijkheden die eventueel zouden ontstaan wanneer met de door de Lid-Staat van uitvoer geheven BTW rekening moet worden gehouden, alsmede de bezwaren ontleend aan de noodzaak om verlegging van handelsstromen ter ontduiking van belasting, en concurrentieverstoringen binnen de Gemeenschap, te voorkomen. Eerstgenoemde bezwaren moeten worden verworpen omdat de particulier de vrijstelling of vermindering van de BTW bij invoer wenst te verkrijgen, zelf moet aantonen dat de voorwaarden daarvoor zijn vervuld. De overige bezwaren zijn irrelevant omdat door de heffing van het verschil in BTW de prikkel tot verkeersverleggingen wordt weggenomen.

40 Op de *tweede vraag* moet derhalve worden geantwoord dat de BTW welke door een Lid-Staat wordt geheven bij invoer van goederen uit een andere Lid-Staat die door een particulier zij geleverd, terwijl deze belasting niet wordt geheven terzake van levering door een particulier van gelijksoortige goederen binnen de Lid-Staat van invoer, een hogere binnenlandse belasting vormt dan die welke op gelijksoortige nationale produkten wordt geheven, in de zin van artikel 95 van het Verdrag, 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 goed begrepen is. Het bewijs met betrekking tot de gegevens op grond waarvan die belasting in aanmerking moet worden genomen, dient door de importeur te worden geleverd.

De derde vraag: geldigheid van artikel 2, sub 2, van de zesde richtlijn

41 De derde vraag betreft de geldigheid van artikel 2, sub 2, van de zesde richtlijn, in zover deze bepaling voorschrijft dat de invoer door particulieren van produkten uit een andere Lid-Staat is onderworpen aan BTW.

42 Artikel 95 van het Verdrag bevat een dwingend voorschrift, waarvan niet door enig besluit van een instelling van de Gemeenschap kan worden afgeweken. Uit het vorenoverwogene volgt evenwel dat deze bepaling niet in het algemeen verbiedt de invoer van produkten aan BTW te onderwerpen, als de levering van gelijksoortige nationale produkten binnen de Lid-Staat van invoer niet daaraan is onderworpen, maar dat zij alleen voorschrijft rekening te houden met het gedeelte van de door de Lid-Staat van uitvoer geheven BTW dat op het moment van invoer nog op het goed drukt.

43 Bijgevolg zijn er geen termen aanwezig om artikel 2, sub 2, van de zesde richtlijn volgens hetwelk „de invoer van goederen" aan BTW is onderworpen, ongeldig te achten. Zoals hierboven aangegeven, dient deze beperking slechts aldus te worden uitgelegd dat haar strekking wordt bepaald overeenkomstig de dwingende eisen van het Verdrag.

44 Op de *derde vraag* moet derhalve worden geantwoord dat artikel 2, sub 2, van de zesde richtlijn nr. 77/388 van de Raad van 17 mei 1977 verenigbaar met het Verdrag en mitsdien geldig is, met dien verstande dat het aldus moet worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan de uit artikel 95 van het Verdrag voortvloeiende verplichting om bij de toepassing van de BTW terzake van invoer van produkten uit een andere Lid-Staat die door een particulier zijn geleverd, terwijl deze belasting niet wordt geheven terzake van levering door een particulier van gelijksoortige produkten binnen de Lid-Staat van invoer, rekening te houden 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.

De vierde vraag: rechtstreekse werking van artikel 95 EEG-Verdrag

45 De vierde vraag heeft blijkens haar bewoordingen alleen betrekking op de gevolgen van eventuele ongeldigheid van artikel 2, sub 2, van de zesde richtlijn. Nadere beschouwing van deze vraag, met name gezien de antwoorden op de drie voorgaande vragen, leert evenwel dat de nationale rechter in wezen het oog heeft op de rechtstreekse werking van artikel 95 van het Verdrag en de gevolgen daarvan voor de nationale wetgevingen en hun toepassingsvoorwaarden.

46 Volgens 's Hofs vaste rechtspraak behelst dit artikel een discriminatieverbod, dat een duidelijke en onvoorwaardelijke verplichting oplegt die van geen enkele voorwaarde afhankelijk is gesteld en zonder enige nadere handeling van de instellingen van de Gemeenschap uitvoerbaar is en rechtsgevolgen heeft. Dit verbod heeft dus rechtstreekse werking en schept voor particulieren individuele rechten die door de nationale rechterlijke instanties moeten worden gehandhaafd.

47 Voor zover deze bepaling in de door het Hof gegeven uitlegging, de mogelijkheden van heffing van BTW bij invoer van door een particulier geleverde produkten uit een andere Lid-Staat beperkt, zijn de Lid-Staten mitsdien verplicht zich daaraan aan te passen en elk nationaal voorschrift dat met dit verbod mogelijk in strijd is, buiten toepassing te laten.

48 Op de *vierde vraag* moet derhalve worden geantwoord dat het de Lid-Staten ingevolge artikel 95 van het Verdrag verboden is 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.

Kosten

De kosten door de Nederlandse, Franse en Italiaanse regering en door de Raad en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechter over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch bij arrest van 19 december 1980 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1. De heffing door een Lid-Staat van belasting over de toegevoegde waarde bij invoer van produkten uit een andere Lid-Staat die door een particulier zijn geleverd, terwijl deze belasting niet wordt geheven ter zake van de levering door een particulier van gelijksoortige produkten binnen de Lid-Staat van invoer, is geen heffing van gelijke werking als een invoerrecht in de zin van de artikelen 12 en 13, lid 2, van het Verdrag.

2. De belasting over de toegevoegde waarde welke door een Lid-Staat wordt geheven bij invoer van produkten uit een andere Lid-Staat die door een particulier zijn geleverd, terwijl deze belasting niet wordt geheven terzake van de levering door een particulier van gelijksoortige goederen binnen de Lid-Staat van invoer, vormt een hogere binnenlandse belasting dan die welke op gelijksoortige nationale produkten wordt geheven, in de zin van artikel 95 van het Verdrag, 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. Het bewijs met betrekking tot de gegevens op grond waarvan die belasting in aanmerking moet worden genomen, dient door de importeur te worden geleverd.

3. Artikel 2, sub 2, van de zesde richtlijn nr. 77/388 van de Raad van 17 mei 1977 is verenigbaar met het Verdrag en mitsdien geldig, met dien verstande dat het aldus moet worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan de uit artikel 95 van het Verdrag voortvloeiende verplichting om bij de toepassing van de BTW terzake van invoer van produkten uit een andere Lid-Staat die door een particulier zijn geleverd, terwijl deze belasting niet wordt geheven terzake van levering door een particulier van gelijksoortige produkten binnen de Lid-Staat van invoer, rekening te houden 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.

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.