ARREST VAN HET HOF
10 juli 1985 *

In zaak 16/84,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur D. Gilmour als gemachtigde, bijgestaan door H. J. Bronkhorst, advocaat bij de Hoge Raad der Nederlanden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg bij M. Beschel, lid van haar juridische dienst, bâtiment Jean Monnet, Kirchberg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk der Nederlanden, vertegenwoordigd door A. Bos, plaatsvervangend juridisch adviseur bij het ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg ter Nederlandse ambassade, rue C.-M.-Spoo 5,

verweerder,

betreffende een verzoek aan het Hof om vast te stellen dat het Koninkrijk der Nederlanden een krachtens het EEG-Verdrag op hem rustende verplichting niet is nagekomen door niet binnen de voorgeschreven termijn de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen vast te stellen om te voldoen aan het bepaalde in artikel 11 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 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: Mackenzie Stuart, president, G. Bosco en O. Due, kamerpresidenten, T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, R. Joliet en T. F. O'Higgins, rechters,

advocaat-generaal: M. Darmon
griffier: P. Heim

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 28 maart 1985,

het navolgende

* Procestaal: Nederlands.

ARREST

(omissis)

In rechte

1 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 18 januari 1984, heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen krachtens artikel 169 EEG-Verdrag het Hof verzocht vast te stellen dat het Koninkrijk der Nederlanden een krachtens het Verdrag op hem rustende verplichting niet is nagekomen door niet binnen de voorgeschreven termijn de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen vast te stellen om te voldoen aan artikel 11 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 1977, L 145, blz. 1; hierna: de Zesde richtlijn).

2 De Commissie verwijt het Koninkrijk der Nederlanden, dat het artikel 8, lid 3, van de Wet op de omzetbelasting 1968 heeft gehandhaafd. Deze bepaling heeft betrekking op de maatstaf van heffing bij levering van een roerend goed met inruil van een goed van dezelfde soort, en houdt in, dat onder bepaalde voorwaarden de waarde van het ingeruilde goed niet wordt begrepen in de door de koper te betalen tegenprestatie.

3 De Commissie is van mening dat deze bepaling in strijd is met artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk de maatstaf van heffing wordt gevormd door alles wat de leverancier als tegenprestatie voor de betrokken levering verkrijgt of moet verkrijgen van de koper of van een derde.

4 Opgemerkt zij, dat het opnieuw in het handelscircuit brengen van een gebruikt goed reeds herhaaldelijk onderwerp is geweest van voorstellen op communautair niveau. Zo bevatte het voorstel voor een Zesde richtlijn (PB 1973, C 80, blz. 1) een bepaling om de belasting op gebruikte goederen te verlichten, teneinde bepaalde takken van de handel te ontzien. Daar deze bepaling door de Raad niet werd aanvaard, is in artikel 32 van de Zesde richtlijn bepaald, dat de Raad vóór 31 december 1977, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen,

de communautaire belastingregeling zal vaststellen die van toepassing is op, onder meer, het gebied van gebruikte goederen, en dat de Lid-Staten die bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn een bijzondere regeling op dat gebied toepasten, deze regeling kunnen handhaven totdat de communautaire regeling van kracht wordt. Op 11 januari 1978 heeft de Commissie bij de Raad een voorstel voor een Zevende richtlijn (PB 1978, C 26, blz. 2) ingediend, dat voorziet in gemeenschappelijke BTW-regelingen voor het onderhavige gebied. Dit voorstel is evenwel nog niet goedgekeurd.

5 In antwoord op de aanschrijving van de Commissie van 23 februari 1981 stelde de Nederlandse regering in een brief van 4 juni 1981, dat de omstreden bepaling een bijzondere regeling voor gebruikte goederen is, die ingevolge bovengenoemd artikel 32 van de Zesde richtlijn mag worden gehandhaafd. Zij verklaarde zich evenwel bereid, een wijziging van de Nederlandse regeling in overweging te nemen ten einde deze meer te doen aansluiten bij de gemeenschappelijke regelingen als vervat in het voorstel voor een Zevende richtlijn.

6 In haar met redenen omkleed advies van 11 januari 1983 bestreed de Commissie, dat artikel 32 van de Zesde richtlijn de toepassing zou toestaan van een bijzondere regeling voor de verkoop van een nieuw goed, waarbij de betaling gedeeltelijk bestaat in het in ruil geven van een gebruikt goed. Ten aanzien van de in de brief van de Nederlandse regering geopperde mogelijkheid om de Nederlandse regeling te wijzigen, verklaarde de Commissie, er niet mee akkoord te kunnen gaan „dat de opheffing van een bestaande inbreuk afhankelijk wordt gesteld van bijkomende voorwaarden in verband met een weliswaar verwant, doch ander probleem".

7 Op 24 februari 1983 zond het Nederlandse ministerie van Financiën een nota aan een ambtenaar van de Commissie, die destijds behoorde tot het kabinet van het Nederlandse lid der Commissie. In deze nota trachtte het ministerie aan de hand van cijfervoorbeelden aan te tonen, dat de Nederlandse regeling in de praktijk op hetzelfde neerkwam als de in het voorstel voor een Zevende richtlijn opgenomen regelingen. Verder herhaalde het, dat de Nederlandse regering bereid was tot een ingrijpender aanpassing aan bedoelde regelingen, en ten slotte stelde het de ontvanger van de brief ervan in kennis, dat een gesprek met een ambtenaar van de bevoegde dienst van de Commissie ertoe had geleid, dat het Nederlandse standpunt door de Commissie nog eens zou worden bezien en dat de in het met redenen omkleed advies genoemde termijn van twee maanden zolang werd opgeschort.

Het staat vast dat deze nota ter kennis is gebracht van de bevoegde dienst van de Commissie, doch onbeantwoord is gebleven.

De ontvankelijkheid

8 Onder verwijzing naar bovengenoemde nota van 24 februari 1983 stelt de Nederlandse regering, dat zij op grond van de contacten met ambtenaren van de Commissie erop mocht vertrouwen, dat de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn van twee maanden was opgeschort totdat de Commissie de verstrekte cijfervoorbeelden had onderzocht. Zij werpt de vraag op, of in deze omstandigheden wel is voldaan aan het vereiste van artikel 169, dat een beroep eerst kan worden ingesteld wanneer de betrokken staat het met redenen omkleed advies niet binnen de door de Commissie gestelde termijn heeft opgevolgd.

9 De Commissie brengt hiertegen in, dat haar ambtenaren geen enkele toezegging betreffende de stuiting van de termijn hebben gedaan en daartoe trouwens ook niet bevoegd waren. Haars inziens behoefde de nota van het ministerie van Financiën, die niet officieel tot haar was gericht en geen nieuwe gezichtspunten bevatte, niet te worden beantwoord.

10 Te dien aanzien moet worden vastgesteld, dat de Commissie door niet te reageren op de nota van 24 februari 1983, waaruit duidelijk bleek van de overtuiging van de Nederlandse regering dat de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn was opgeschort, zelf tot dit misverstand heeft bijgedragen. Dit verzuim, hoe betreurenswaardig ook, is op zichzelf echter onvoldoende om de geldigheid van de procedure van artikel 169 aan te tasten. Dit artikel bepaalt uitdrukkelijk dat de termijn wordt vastgesteld door de Commissie, en het is dus deze instelling die als zodanig heeft te beoordelen, of een verzoek van een Lid-Staat om opschorting van die termijn al dan niet kan worden toegestaan. Hieruit volgt, dat de regering van een Lid-Staat niet louter op grond van contacten met ambtenaren van de Commissie of van het feit dat haar brieven aan de Commissie onbeantwoord zijn gebleven, mag aannemen dat de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn is opgeschort. Bovendien heeft de Nederlandse regering gesteld noch bewezen, dat het op dit punt bij haar bestaande misverstand haar mogelijkheden van verweer tegen het beroep op enigerlei wijze heeft beperkt.

11 Het beroep moet mitsdien ontvankelijk worden geacht.

Ten gronde

12 De Commissie betoogt, dat de waarde van een goed dat door de leverancier van een ander goed in ruil wordt genomen, deel uitmaakt van de tegenprestatie die hij voor een geleverd goed van de koper ontvangt. Overeenkomstig artikel 11 van de Zesde richtlijn zou deze waarde dus deel uitmaken van de maatstaf van heffing voor het geleverde goed. Artikel 32 zou enkel bijzondere regelingen voor gebruikte goederen toelaten, doch geenszins afwijkingen van de regels betreffende de maatstaf van heffing voor een nieuw goed. Een dergelijke afwijking zou evenmin worden toegelaten door de voorstellen die de Commissie heeft gedaan om te komen tot gemeenschappelijke regelingen voor de belasting op gebruikte goederen. In tegenstelling tot deze voorstellen, zou de Nederlandse regeling niet zozeer de uiteindelijke koper van het gebruikte goed bevoordelen, als wel de koper van het nieuwe goed, die in deze regeling een directe vermindering van BTW krijgt.

13 Volgens de Nederlandse regering heeft de in Nederland geldende regeling hetzelfde doel als artikel 32 van de Zesde richtlijn en de door de Commissie bij de Raad ingediende voorstellen. Haar cijfervoorbeelden zouden aantonen, dat deze regeling in de praktijk tot precies dezelfde resultaten leidt als de door de Commissie voorgestelde regelingen. Het beroep zou in feite uitsluitend zijn gebaseerd op een formalistische uitlegging van artikel 11 van de Zesde richtlijn. Indien het beroep zou slagen, zou het Koninkrijk der Nederlanden geen enkele bijzondere regeling voor gebruikte goederen meer kunnen handhaven, hetgeen in strijd zou zijn met de doelstellingen van artikel 32 en met de voorstellen van de Commissie zelf. Met name in de autohandel zou het aantal rechtstreekse leveringen tussen particulieren toenemen ten detrimente van de professionele handelaren.

14 Om dit geschil te kunnen oplossen, moet nader worden ingegaan op de moeilijkheden die het BTW-stelsel, als neergelegd in de algemene voorschriften van de gemeenschapsrichtlijnen, meebrengt voor de handel in gebruikte goederen, en op de verschillende maatregelen die zijn voorgesteld of reeds worden toegepast om deze moeilijkheden op te lossen.

15 Volgens artikel 2 van de Eerste richtlijn nr. 67/227 van de Raad van 11 april 1967 (PB 1967, blz. 1301) berust het gemeenschappelijk BTW-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 die goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het produktie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvinden. 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. Bij goederen wordt het belastbaar feit gevormd door de levering van een goed onder bezwarende titel door een als zodanig handelende belastingplichtige, en alleen belastingplichtigen mogen de reeds voordien op de goederen geheven BTW in mindering brengen op de door hen verschuldigde BTW.

16 In elke fase van het produktie- en distributieproces wordt dus in feite slechts de in die fase toegevoegde waarde belast. Nadat het goed de niet-belastingplichtige eindverbruiker heeft bereikt, blijft er BTW op rusten naar evenredigheid van de prijs die deze verbruiker aan zijn leverancier heeft betaald.

17 Indien de verbruiker het goed vervolgens levert aan een andere niet-belastingplichtige verbruiker, geeft deze transactie geen aanleiding tot belastingheffing noch tot belastingaftrek. Levert de verbruiker het goed aan een belastingplichtige ondernemer, dan vindt evenmin belastingheffing plaats, doch bij wederverkoop door de belastingplichtige wordt BTW geheven naar evenredigheid van de wederverkoopprijs, zonder dat de reeds voordien op het goed geheven BTW voor de belastingplichtige aftrekbaar is.

18 Over gebruikte goederen die opnieuw in het handelscircuit worden gebracht, wordt dus andermaal belasting geheven, terwijl op gebruikte goederen die rechtstreeks van de ene verbruiker naar een andere overgaan, enkel de belasting blijft drukken die bij de eerste verkoop aan een niet-belastingplichtige verbruiker is geheven. Met name bij een hoog BTW-tarief leidt dit verschil in behandeling tot een vervalsing van de mededinging tussen enerzijds rechtstreekse verkopen tussen verbruikers en anderzijds transacties via de normale handelskanalen; daardoor worden sectoren van de handel, waarin veel transacties in gebruikte goederen plaatsvinden, zoals met name de autohandel, benadeeld.

19 Artikel 32 van de Zesde richtlijn bepaalt dat de Raad later een communautaire regeling zal vaststellen die deze concurrentiedistorsie moet voorkomen, en dat, in afwachting van de totstandkoming van die regeling bestaande nationale regelingen die hetzelfde doel nastreven, mogen worden gehandhaafd.

20 Harerzijds heeft de Commissie gevolg gegeven aan artikel 32 van de Zesde richtlijn door een voorstel voor een Zevende richtlijn bij de Raad in te dienen. In dit voorstel worden twee methoden genoemd om het beoogde doel te bereiken. Voor gebruikte goederen in het algemeen wordt voorgesteld, de maatstaf van heffing bij levering door een belastingplichtige wederverkoper van een goed dat hij van een niet-belastingplichtige heeft verkregen, te bepalen op een forfaitair percentage van de wederverkoopprijs, welk percentage wordt geacht overeen te komen met de door de belastingplichtige wederverkoper toegevoegde waarde. Voor bepaalde gebruikte goederen die een belangrijke rol spelen in de handel, met name auto's, behelst het voorstel een regeling die tot nauwkeuriger resultaten leidt. Volgens deze regeling heeft de belastingplichtige wederverkoper bij wederverkoop recht op een belastingaftrek, berekend op basis van de aan de niet-belastingplichtige betaalde aankoopprijs. Beide voorgestelde regelingen hebben derhalve gemeen, dat op het moment van de wederverkoop rekening wordt gehouden met het restant van de over het gebruikte goed reeds geheven BTW.

21 In de Nederlandse regeling wordt met deze restbelasting reeds rekening gehouden bij de verkrijging via inruil van het gebruikte goed door de belastingplichtige. Deze regeling leidt slechts schijnbaar tot een vermindering van de maatstaf van heffing voor het nieuwe goed. De vermindering is volstrekt evenredig aan de prijs die de belastingplichtige heeft betaald bij de aankoop van het gebruikte goed van de niet-belastingplichtige, en zij compenseert in feite het restant van de over het gebruikte goed reeds geheven BTW. Aangezien dit goed aldus reeds bij de verkrijging door de belastingplichtige wederverkoper is ontlast, kan het bij wederverkoop op geheel normale wijze worden belast zonder dat de mededinging ten opzichte van rechtstreekse verkopen tussen verbruikers daardoor wordt vervalst.

22 Daarbij is niet van belang dat deze compensatie, formeel gezien, rechtstreeks ten goede komt aan de koper van het nieuwe goed, die tegelijk de verkoper van het gebruikte goed is, terwijl in de door de Commissie voorgestelde regelingen de niet-belastingplichtige koper van het gebruikte goed rechtstreeks voordeel heeft van de belastingvermindering bij wederverkoop. De cijfervoorbeelden van de

Nederlandse regering tonen aan, dat de prijzen die tussen de partijen bij de twee transacties betreffende dit goed zijn overeengekomen, de neiging hebben zich aan de toegepaste regeling aan te passen, zodat de resultaten zowel voor de drie bij deze transacties betrokken partijen als voor de fiscus in het algemeen dezelfde zullen zijn; de verschillen betreffen enkel het moment waarop het gebruikte goed wordt ontlast van het restant-BTW, en de opbouw van de prijzen. Ten aanzien van de mededinging tussen de rechtstreekse verkopen tussen verbruikers en de transacties via het handelscircuit leidt voorts elk van de drie besproken regelingen tot herstel van de neutraliteit.

23 Tegen deze achtergrond moet dus worden beoordeeld of, zoals de Commissie stelt, de Nederlandse regeling een afwijking van artikel 11 van de Zesde richtlijn inhoudt, die niet door artikel 32 van deze richtlijn wordt gedekt. Blijkens het voorgaande heeft deze regeling noch tot doel noch tot gevolg, dat een gedeelte van de door de belastingplichtige wederverkoper ontvangen tegenprestatie voor de levering van een nieuw goed aan de belasting wordt onttrokken. Doel en gevolg van de Nederlandse regeling is juist, dat het restant van de over het ingeruilde gebruikte goed reeds geheven BTW wordt gecompenseerd, teneinde bij wederverkoop het algemene BTW-stelsel erop te kunnen toepassen. Hieruit volgt, dat de Nederlandse regeling zowel wat haar doel als wat haar gevolgen betreft, in beginsel wordt gedekt door artikel 32 van de Zesde richtlijn en dat zij geen inbreuk maakt op artikel 11 van deze richtlijn.

24 De Commissie heeft nog enkele andere grieven tegen de Nederlandse regeling aangevoerd. Zo zou deze niet gelden voor alle gebruikte goederen die een belastingplichtige van niet-belastingplichtigen koopt om ze weer te verkopen; zij zou zich in theorie, en wellicht ook in de praktijk, uitstrekken tot de inruil van een nieuw goed en leiden tot een daling van de BTW-opbrengst en bijgevolg tot een vermindering van de eigen middelen van de Gemeenschappen indien het goed wordt doorverkocht voor een lagere prijs dan de aankoopprijs.

25 In het kader van dit geding behoeft op deze grieven niet te worden ingegaan. Juist ten aanzien van deze punten heeft de Nederlandse regering zich in de precontentieuze procedure bereid verklaard, wijzigingen van de regeling in overweging te nemen, hetgeen de Commissie categorisch van de hand heeft gewezen. In het onderhavige geding kan de Commissie zich derhalve niet op deze aspecten van de Nederlandse regeling beroepen. Ten aanzien van het argument dat de Commissie

voor het eerst in haar antwoord op een vraag van het Hof heeft aangevoerd, te weten dat artikel 32 elke wijziging van bestaande nationale regelingen verbiedt, moet worden vastgesteld, dat dit niet kan gelden voor aanpassingen die enkel ten doel hebben een nationale regeling volledig in overeenstemming met dat artikel te brengen en die de opzet van de regeling zoals deze door de betrokken Lid-Staat bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn werd toegepast, onverlet laten.

26 Hieruit volgt, dat het beroep van de Commissie in zijn geheel moet worden verworpen.

Kosten

27 Ingevolge artikel 69, paragraaf 2, van het Reglement voor de procesvoering moet de in het ongelijk gestelde partij in de kosten worden verwezen. Aangezien verzoekster in het ongelijk is gesteld, moet zij in de kosten worden verwezen.

HET HOF VAN JUSTITIE,

rechtdoende:

1) Verwerpt het beroep.

2) Verwijst de Commissie in de kosten van de procedure.

Mackenzie Stuart Bosco Due Koopmans

Everling Bahlmann Galmot Joliet O'Higgins

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 10 juli 1985.

De griffier

P. Heim

De president

A. J. Mackenzie Stuart