CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL L. A. GEELHOED

van 22 februari 2001 [1]

1. In beide zaken verzoekt de Commissie van de Europese Gemeenschappen het Hof vast te stellen dat de Franse Republiek haar verplichtingen niet is nagekomen ingevolge artikel 17, leden 2 en 6 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 [2] (hierna: „richtlijn"). In zaak C-345/99 wordt de Franse Republiek ondersteund door het Verenigd Koninkrijk.

2. Ik heb er voor gekozen de beide zaken in één conclusie te behandelen, hoewel het Hof deze zaken niet heeft gevoegd. Ik ben tot deze keuze gekomen, omdat de behandeling in één conclusie kan leiden tot een beter begrip van de centrale problematiek die in beide zaken aan de orde is, namelijk de uitleg van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de richtlijn. Ik ben mij daarbij ervan bewust dat beide zaken wel een inhoudelijke samenhang vertonen, maar niet identiek zijn.

3. In zaak C-345/99 heeft het verzoekschrift van de Commissie betrekking op de volgende feiten. Frankrijk heeft een recht geïntroduceerd op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde voor transportmiddelen, die zijn bestemd voor onderwijsdoeleinden (rijopleiding, vliegopleiding, etc.), hetgeen op zichzelf in overeenstemming is met doel en inhoud van de richtlijn. Frankrijk koppelt het recht op aftrek echter aan de voorwaarde, dat deze transportmiddelen voor geen enkel ander professioneel doel worden gebruikt. In geschil is de toelaatbaarheid van het stellen van zo'n voorwaarde bij de introductie van het recht op aftrek.

4. In zaak C-40/00 heeft het verzoekschrift van de Commissie betrekking op de volgende feiten. Met ingang van 1 januari 1998 heeft zij een stelsel geherintroduceerd, waarin van aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde wordt uitgesloten gasolie die wordt gebruikt als brandstof voor voertuigen. Een dergelijke uitsluiting bestond in Frankrijk reeds eerder, bij het inwerkingtreden van de richtlijn in 1979. Deze regeling bleef in stand tot en met 30 juni 1982. Per 1 juli 1982 werd evenwel een gedeeltelijke aftrekbaarheid geïntroduceerd. De gedeeltelijke aftrekbaarheid is per 1 januari 1998 weer afgeschaft. In geschil

1 — Oorspronkelijke taal: Nederlands.
2 — PB L 145, blz. 1.

is de bevoegdheid van Frankrijk om een uitzondering van de richtlijn die niet meer ten volle werd gebruikt, wederom in het leven te roepen.

Het gemeenschapsrechtelijk kader

5. De richtlijn heeft — binnen een geharmoniseerd stelsel inzake de omzetbelasting waarbij een belasting over de toegevoegde waarde is ingevoerd — onder meer tot doel de aftrekregelingen te harmoniseren voorzover hiervan invloed uitgaat op het werkelijke niveau van heffing. [3]

6. Hiertoe bepaalt artikel 17, lid 2, van de richtlijn het volgende:

„Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

b) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen;

c) de belasting over de toegevoegde waarde, welke overeenkomstig artikel 5, lid 7, sub a, en artikel 6, lid 3, verschuldigd is."

7. Voor deze zaak is tevens van belang artikel 17, lid 6, van de richtlijn, dat het volgende bepaalt:

„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 wetge-

3 — Zie de overwegingen bij de richtlijn.

ving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag."

8. Er zijn tot nog toe geen communautaire voorschriften als bedoeld in artikel 17, lid 6, tot stand gekomen, zulks ondanks dat de in dit lid genoemde periode reeds lange tijd is verstreken. [4]

9. Voorts wijs ik nog op artikel 27 van de richtlijn dat een derogatiemogelijkheid van het BTW-stelsel introduceert. Lid 1 luidt:

„De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik."

4 — Ingevolge artikel 12 van de richtlijn treedt deze uiterlijk op 1 januari 1979 in werking in de lidstaten.

De geschillen

Zaak C-345/99

10. Ten tijde van het inwerkingtreden van de richtlijn per 1 januari 1979 bepaalde de Franse wetgeving dat alle personenvoertuigen, met uitzondering van voertuigen bestemd voor het publieke transport van reizigers, waren uitgesloten van de aftrek van BTW. Met ingang van 1 januari 1993 staat de Franse belastingwetgeving (artikel 273, septies A van de Code général des impôts) en een recht op aftrek toe voor transportmiddelen die zijn bestemd voor onderwijsdoeleinden (rijopleiding, vliegopleiding, etc.), onder de voorwaarde dat deze transportmiddelen voor geen enkel ander professioneel doel worden gebruikt

11. Bij brief van 18 juni 1998 heeft de Commissie Frankrijk in gebreke gesteld, aangezien zij van mening was dat de invoering van de voorwaarde van een „exclusief gebruik" niet verenigbaar is met artikel 17 van de richtlijn. De Franse regering heeft in haar reactie van 13 oktober 1998 op de ingebrekestelling de stelling betrokken dat een lidstaat die de reikwijdte, van een uitsluiting beperkt, handelt overeenkomstig artikel 17, lid 6, van de richtlijn. Hij bepaalt namelijk in welke gevallen een uitsluiting niet langer van toepassing is. Hierna volgde op 10 maart 1999 een met redenen omkleed advies van

de zijde van de Commissie, waarna de Franse regering bij brief van 1 juni 1999 haar standpunt heeft bevestigd.

Zaak C-40/00

12. De Franse belastingwetgeving bepaalt (artikel 298, 4-1° van de Code général des impôts) sinds 1 januari 1998 dat niet aftrekbaar is de BTW met betrekking tot de aankoop, de invoer, intracommunautaire verwervingen, leveringen en diensten op gasolie die wordt gebruikt als brandstof (etc.). Voorafgaande aan 1 januari 1998 gold in Frankrijk het volgende. Ten tijde van het in werking treden van de richtlijn (per 1 januari 1979) was de aftrekbaarheid voor gasolie, die wordt gebruikt als brandstof, eveneens geheel uitgesloten. Per 1 juli 1982 werd evenwel een gedeeltelijke aftrekbaarheid geïntroduceerd. Die gedeeltelijke aftrekbaarheid groeide van 10 % in 1982 tot 80 % in 1991 en bevond zich sindsdien op een niveau van 50 % van de BTW. De gedeeltelijke aftrekbaarheid is per 1 januari 1998 dus weer afgeschaft.

13. Bij brief van 24 juli 1998 heeft de Commissie Frankrijk in gebreke gesteld, aangezien zij van mening was dat de herintroductie van de volledige uitsluiting niet verenigbaar is met artikel 17 van de richtlijn. De Franse regering heeft in haar reactie op de ingebrekestelling van 30 oktober 1998 de stelling betrokken dat zij vrij is om de regelingen met betrekking tot de aftrek te wijzigen, mits zij blijft binnen de grenzen van de bij de inwerkingtreding van de richtlijn in haar nationale wetgeving bestaande situatie. Hierop volgde op 19 juli 1999 een met redenen omkleed advies van de zijde van de Commissie, waarna de Franse regering bij brief van 10 december 1999 haar standpunt heeft bevestigd.

De grieven van de Commissie

Ten aanzien van de uitleg van artikel 17, lid 6, tweede alinea

14. Allereerst wijst de Commissie er op dat artikel 17, lid 6, tweede alinea, een van de hoofdregel afwijkende derogatiebepaling is, die restrictief moet worden geïnterpreteerd. Deze bepaling staat het lidstaten slechts toe uitsluitingen op de aftrekbaarheid van BTW, die reeds bestaan in de nationale wetgeving op het moment van inwerkingtreding van de richtlijn, te handhaven. In dit verband herinnert de Europese Commissie eraan dat volgens vaste rechtspraak van het Hof de aftrekbaarheid een fundamenteel element is van het stelsel van BTW, en dat beperkingen van dat recht op aftrek slechts mogelijk zijn in gevallen die de richtlijn uitdrukkelijk heeft voorzien. [5] Artikel 17, lid 6, tweede alinea, geeft de

5 — De Commissie wijst onder andere op de arresten van 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Jurispr. blz. I-1) en 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795).

lidstaten geen volledige discretie om een afwijkend nationaal regime volgens eigen criteria in te voeren en te wijzigen.

15. In beide zaken stelt de Commissie dat Frankrijk het toepassingsgebied van artikel 17, lid 6, heeft verlaten, door een recht op gedeeltelijke casu quo voorwaardelijke aftrek te introduceren, en daarmee zijn recht om ten volle gebruik te maken van de derogatiebepaling, heeft uitgeput. Artikel 17, lid 6 is niet meer van belang, en de Franse regelingen moeten worden beoordeeld aan de hand van artikel 17, lid 2. In zaak C-40/00 heeft reeds in 1982, bij de eerste introductie van het recht op gedeeltelijke aftrek, artikel 17, lid 6, toepasselijkheid verloren.

16. De Commissie beschouwt de regeling van artikel 17, lid 6, tweede alinea, als een standstillverplichting [6] in afwachting van een communautaire regeling. Het is een standstillverplichting, zo stelt de Commissie in zaak C-345/99, en geen clausule tot geleidelijke ontwapening van de lidstaten. [7] Die verplichting moet unilaterale maatregelen van lidstaten verhinderen, die vergelijkbare maatregelen van andere lidstaten kunnen uitlokken, waarmee concurrentiedistorsies worden vergroot en het aannemen van communautaire harmonisatiemaatregelen wordt bemoeilijkt. Bovendien zou zulks de reeds bereikte harmonisatie in gevaar brengen.

17. De Commissie gaat in op jurisprudentie inzake artikel 28, lid 3, sub b, welk artikel de lidstaten de bevoegdheid geeft gedurende een overgangsperiode een vrijstelling te handhaven. De Commissie stelt dat het arrest 29 april 1999 Norbury Development [8], niet van toepassing is op artikel 17, lid 6, tweede alinea. In dit arrest staat het Hof het een lidstaat, die de bevoegdheid heeft een vrijstelling van BTW-heffing in zijn geheel te handhaven, toe die vrijstelling ook te beperken. Naar het oordeel van de Commissie onderscheidt artikel 17, lid 6, tweede alinea, zich echter wezenlijk van artikel 28, aangezien eerstgenoemd artikel — anders dan artikel 28 — geen duidelijk omschreven oogmerk heeft, na het aan de Raad is de uitsluiting van de aftrekbaarheid te regelen.

Overige grieven in zaak C-345/99

18. Ervan uitgaande dat artikel 17, lid 6, tweede alinea, op dit geval niet van toepassing is, toetst de Commissie het door Frankrijk geïntroduceerde beperkte recht op aftrek aan het bepaalde in artikel 17, lid 2.

6 — De Commissie verwijst in dit verband naar het arrest van 18 juni 1998, Commissie/Frankrijk (C-43/96, Jurispr. blz. I-3903).

7 — De Commissie gebruikt deze metafoor voor de — door haar niet gewenste — variant, waarbij de ruimte voor de lidstaten geleidelijk wordt ingeperkt.

8 — C-136/97, Jurispr. blz. I-2491.

19. De Commissie heeft bezwaar tegen het voorwaardelijk maken van het recht op aftrek. Zij stelt dat dit voorwaardelijk maken op basis van puur nationale criteria het recht op aftrek van zijn essentie berooft. Alleen de gemeenschapswetgever is bevoegd het recht op aftrek te wijzigen. Bovendien is de hier gestelde voorwaarde, de exclusieve bestemming van het voertuig voor onderwijs, onbekend en niet voorzien door de richtlijn.

20. De Commissie is van oordeel dat een onderscheid tussen verschillende soorten van gebruik noch is voorzien, noch toegestaan door artikel 17, lid 2. Zij haalt het arrest Lennartz [9] aan, waarin het recht op aftrek wordt erkend, ook al wordt een goed of dienst slechts zeer ten dele gebruikt voor een professioneel doel.

21. De Commissie wijst er op dat Frankrijk hetzelfde resultaat had kunnen bereiken zonder inbreuk te maken op de richtlijn, indien zij een derogatie had gevraagd op basis van artikel 27 van de richtlijn. Ook andere bepalingen, zoals de proratoregeling van artikel 19 van de richtlijn, bieden bescherming tegen misbruik van de aftrekmogelijkheid. Die bescherming was een belangrijk argument voor de Franse regering om aan het recht op aftrek een voorwaarde te verbinden.

9 — Aangehaald in voetnoot 5.

Overige grieven in zaak C-40/00

22. De redengeving voor de Franse maatregel, waarbij de aftrekbaarheid van BTW wordt uitgesloten, is gelegen in de bescherming van het milieu (vermindering van de luchtverontreiniging). Naar het oordeel van de Commissie kan de bescherming van het milieu op zichzelf geen rechtvaardiging vormen voor een schending van de richtlijn. De lidstaten kunnen immers andere maatregelen nemen die wel conform het gemeenschapsrecht zijn. Daarenboven vraagt de Commissie zich af of de maatregel — gelet op haar beperkte omvang — wel effectief kan zijn voor de bescherming van het milieu.

23. Een laatste argument van de Commissie heeft betrekking op eerdere wijzigingen van het recht op aftrek van BTW in de Franse wetgeving. Anders dan de Franse regering beweert, is de Commissie nooit formeel geïnformeerd over wijzigingen in de Franse wet. De Commissie wijst in dit verband op de vaste rechtspraak van het Hof, dat de Commissie vrij is het moment te bepalen waarop zij een lidstaat in gebreke stelt. In de gegeven omstandigheden kan het beweerde stilzitten van de Commissie nooit leiden tot een gerechtvaardigd vertrouwen bij de Franse regering omtrent de conformiteit van haar gedrag met het gemeenschapsrecht. [10]

10 — De Commissie wijst onder andere op het arrest van 1 juni 1994, Commissie/Duitsland (C-317/92, Jurispr. blz. I-2039).

Het verweer van Frankrijk

Ten aanzien van de uitleg van artikel 17, lid 6, tweede alinea

24. De Franse regering acht de in haar ogen excessief beperkende interpretatie door de Commissie van artikel 17, lid 6, tweede alinea, onjuist. In tegendeel, zij gaat uit van een ruime interpretatie. Ter onderbouwing wijst zij daarbij onder meer op het arrest van 5 oktober 1999 Royscot e.a. [11] Kort gezegd stelt de Franse regering dat artikel 17, lid 6, tweede alinea, als enige doelstelling heeft te verbieden dat lidstaten uitsluitingen introduceren die nog niet bestonden in hun nationale wetgeving ten tijde van het in werking treden van de richtlijn. Dit brengt mee dat de lidstaten hun nationale recht terzake de uitsluiting van het recht op aftrek kunnen wijzigen mits die wijzigingen het door bovengenoemde doelstelling afgebakende kader niet te buiten gaan.

25. De Franse regering betwist in zaak C-40/00 het logisch verband in de analyse van de Commissie, waar zij de introductie — in 1982 — van een gedeeltelijk recht op aftrek toestaat. Naar haar mening zou in de redenering van de Commissie alleen een recht op volledige aftrek mogelijk kunnen zijn. Immers, alleen dan zou geen sprake zijn van de introductie van uitzonderingsmaatregelen die reeds bestonden bij het in werking treden van de richtlijn.

26. De zorg van de Commissie dat de introductie van nationale maatregelen als die hier in geschil zijn, leidt tot unilaterale maatregelen van andere lidstaten of zelfs het bestaande niveau van harmonisatie in gevaar brengt, wordt niet gedeeld. In het arrest Lennartz [12] heeft het Hof immers uitgemaakt dat afwijkingen van het stelsel in nationale wetgeving alleen zijn toegestaan in de gevallen voorzien in de richtlijn.

27. Anders dan de Commissie is Frankrijk (in zijn verweer in zaak C-345/99) van oordeel dat de rechtspraak inzake artikel 28, lid 3, sub b, te weten het arrest Norbury Developments [13], moet worden toegepast op artikel 17, lid 6, tweede alinea. Er moet voor de lidstaten een alternatief bestaan tussen het handhaven van een uitzondering en het volledig schrappen daarvan. De redenering van de Commissie, waarbij zo'n alternatief niet bestaat, zou het onwenselijke gevolg kunnen hebben dat de lidstaten een uitzondering volledig handhaven, hetgeen nadelig uitwerkt op de

11 — C-305/97, Jurispr. blz. I-6671.

12 — Aangehaald in voetnoot 5.

13 — Aangehaald in voetnoot 8.

neutraliteit en de harmonisatie van het BTW-stelsel.

Overige punten in zaak C-345/99

28. In deze zaak is een hoofdargument van de Franse regering dat de maatregel uit 1993 geen nieuw regime van uitsluiting van het recht op BTW-aftrek creëert, maar slechts een wijziging omvat van een bestaande uitsluiting, binnen het domein van artikel 17, lid 6, tweede alinea. Doel is de uitsluiting van het recht op aftrek te modificeren en te versoepelen. Het gaat niet om de introductie van een beginsel van aftrekbaarheid.

29. De Franse regering gaat uitvoerig in op inhoud en strekking van de uitsluiting van het recht op aftrek in haar nationale wetgeving. Die uitsluiting is gebaseerd op twee criteria, namelijk het intrinsieke karakter van de transportmiddelen en de bestemming. Het gebruik van de transportmiddelen voor onderwijsdoeleinden kan er slechts toe leiden dat men kan profiteren van een uitzondering op de uitsluiting van het recht op aftrek. De criteria waaronder men gebruik kan maken van die uitzondering zijn in 1993 gemodificeerd, zonder dat dit heeft geleid tot een wijziging van het toepassingsgebied van de uitsluiting van het recht op aftrek van BTW.

30. De stellingname van de Franse regering inzake de toepasselijkheid van artikel van artikel 17, lid 6, tweede alinea, heeft tot gevolg dat zij niet in hoeft te gaan op de door de Commissie genoemde mogelijkheid om derogatie te vragen op basis van artikel 27 van de richtlijn. Evenmin gaat de Franse regering in op de methoden die de Commissie noemt om rekening te houden met vormen van professioneel gebruik, zoals de bestemming voor onderwijsdoeleinden.

31. Frankrijk wijst er op dat de Commissie reeds eerder in 1990 een precontentieuze procedure had ingeleid, die zij in 1994 had stopgezet. Vervolgens start de Commissie in 1998 de procedure opnieuw, op dezelfde gronden.

32. In deze zaak wordt Frankrijk ondersteund door het Verenigd Koninkrijk. Het Verenigd Koninkrijk wijst er nog op dat de Commissie in de zaak Norbury Developments [14] op een belangrijk punt een andersluidend standpunt heeft ingenomen dan zij in deze zaak doet. Die opvatting van de Commissie — ten aanzien van de toepassing van artikel 28 van de richtlijn — komt op het volgende neer. Wie het meerdere mag (volledig vrijstellen door een lidstaat van een bepaalde handeling), mag ook het mindere (gedeeltelijk vrijstellen van die handeling).

14 — Aangehaald in voetnoot 8. Het standpunt van de Commissievertegenwoordiger op de zitting wordt weergegeven in punt 18 van de conclusie van advocaat-generaal Fennelly.

Overige punten in zaak C-40/00

33. De Franse regering benadrukt dat met de uitsluiting van het recht op aftrek van BTW een milieudoel wordt nagestreefd. Hiermee wordt bijgedragen aan een doel, waaraan binnen de communautaire rechtsorde veel waarde wordt toegekend. De Franse regering verbaast zich over de vraagstelling van de Commissie bij de effectiviteit van de maatregel. Natuurlijk kan een maatregel als deze nooit een oplossing bieden voor de milieuproblemen, gelieerd aan de luchtkwaliteit. Zij maakt deel uit van een reeks aan fiscale maatregelen, die moeten leiden tot de aanschaf en het gebruik van minder vervuilende voertuigen.

34. Tot slot bestrijdt de Franse regering dat zij de Commissie niet zou hebben geïnformeerd over eerdere aanpassingen van de wetgeving. Zij voegt daartoe de correspondentie uit de jaren 1990, 1991 en 1992 bij. Zij wijst er op dat de maatregel uit 1991, waarover de Commissie bij brief van 6 november 1992 zou zijn geïnformeerd, niet heeft geleid tot opmerkingen van de Commissie. Bij die maatregel werd het percentage waarvoor aftrekbaarheid is toegestaan, verlaagd van 80 % naar 50 %.

Rechtspraak inzake artikel 17 van de richtlijn

35. In deze geschillen staat de uitleg van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de richtlijn centraal. Deze uitleg wordt in belangrijke mate bepaald door de rechtspraak van het Hof inzake artikel 17 van de richtlijn, alsmede een arrest waarin artikel 28 van de richtlijn aan de orde was.

36. Artikel 17 van de richtlijn, dat het recht op aftrek van BTW regelt, heeft tot veel rechtspraak aanleiding gegeven. In zijn recente arrest van 19 september 2000 Ampafrance en Sanofi [15] beschrijft het Hof nog eens het karakter van het recht op aftrek binnen het communautaire stelsel van BTW. Het is, aldus het Hof, een „fundamenteel beginsel" van het BTW-stelsel dat BTW is verschuldigd onder aftrek van de BTW waarmee de betreffende verrichtingen in eerdere handelsfasen rechtstreeks waren belast. [16] Het Hof wijst er op dat volgens vaste rechtspraak het recht op aftrek een integrerend deel uitmaakt van het BTW-stelsel en dat het slechts kan worden beperkt in de gevallen waarin de richtlijn zulks uitdrukkelijk voorziet. Immers, elke beperking van het recht op aftrek heeft gevolgen voor de hoogte van de belastingdruk en moet in alle lidstaten op dezelfde wijze worden toegepast.

37. In zijn conclusie bij het arrest Ampafrance en Sanofi gaat advocaat-generaal

15 — C-177/99 en C-181/99, Jurispr. blz. I-7013.

16 — Zie punt 34 van het arrest. Het Hof verwijst daarin naar zijn arrest van 6 juli 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punten 16 en 18).

Cosmas [17] meer in het algemeen in op het karakter van artikel 17 van de richtlijn. Hij brengt in herinnering dat het recht op aftrek van BTW een fundament vormt van het fiscale communautaire bouwwerk. Het hangt direct samen met de fundamentele beginselen van belastingneutraliteit [18] en van gelijkheid van fiscale behandeling. In zijn arrest van 21 september 1988, Commissie/Frankrijk, [19], spreekt het Hof in dit verband over het waarborgen van een „volstrekt neutrale fiscale behandeling" van alle economische activiteiten. Ook advocaat-generaal Cosmas wijst er in de genoemde conclusie nog eens op dat uitzonderingen op dit recht op aftrek slechts zijn toegestaan in de gevallen waarin de richtlijn uitdrukkelijk in de mogelijkheid voorziet.

38. Het bepaalde in artikel 17, lid 6, tweede alinea, is te beschouwen als een zodanige mogelijkheid voor de lidstaten om een uitzondering te maken op het recht op aftrek van BTW. Het is dan vervolgens de vraag op welke wijze die uitzonderingsmogelijkheid moet worden geïnterpreteerd. In een tweetal zaken heeft het Hof zich over die vraag gebogen. Ik geef beide zaken hier kort weer.

39. In zijn arrest van 18 juni 1998, Commissie/Frankrijk [20], heeft het Hof Frankrijk in het gelijk gesteld, in een geval waarin nationale wettelijke bepalingen waren gehandhaafd volgens welke de aftrekbaarheid van de BTW is uitgesloten voor vervoermiddelen die voor de belastingplichtige het gereedschap van zijn werkzaamheid vormen. Hiermee gaf het Hof een ruime uitleg aan de uitzondering van artikel 17, lid 6, door te bepalen dat de bevoegdheid van de tweede volzin zich niet beperkt tot uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben. Het Hof baseert zich onder meer op de wetsgeschiedenis van de richtlijn. Overigens had deze zaak voor een belangrijk deel betrekking op dezelfde materie als zaak C-345/99, namelijk de aftrek voor motorvoertuigen bestemd voor gebruik bij rijscholen.

40. In het arrest Royscot e.a. [21], komt het Hof met een vergelijkbare uitleg. Het Hof bepaalt dat artikel 17, lid 6, aan de lidstaten de handhaving toestaat van algemene uitsluitingen van het recht op aftrek van de BTW op de aankoop van door de belastingplichtige voor zijn belaste handelingen gebruikte motorvoertuigen. Die bevoegdheid voor de lidstaten is echter niet onbeperkt. Er is geen sprake van een absolute discretionaire bevoegdheid om alle of nagenoeg alle goederen en diensten van de aftrekregeling uit te sluiten en aldus de regeling van de richtlijn uit te hollen. [22]

41. Op grond van de twee hier weergegeven zaken komt advocaat-generaal Cosmas

17 — Punten 20 en volgende van de conclusie.

18 — Advocaat-generaal Cosmas verwijst in dit verband naar de arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655); 29 februari 1996, Inzo (C-110/94, Jurispr. blz. I-857) en van 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Jurispr. blz. I-1).

19 — 50/87, Jurispr.blz. 4797.

20 — Aangehaald in voetnoot 6.

21 — Aangehaald in voetnoot 11.

22 — Punt 26, resp. punt 24 van het arrest.

in zijn reeds genoemde conclusie tot het oordeel dat het Hof aan de lidstaten een ruime beoordelingsmarge laat [23], die slechts wordt beperkt doordat een lidstaat niet de regeling van de richtlijn mag uithollen.

42. Het arrest Royscot e.a. [24] is om nog een reden van belang. Het Hof gaat in op het overgangskarakter van artikel 17, lid 6, tweede alinea. Deze bepaling moet aldus worden uitgelegd, dat de lidstaten de uitsluitingen van het recht op BTW-aftrek mogen handhaven, hoewel de Raad vóór het verstrijken van de in de eerste alinea bedoelde termijn niet heeft bepaald voor welke uitgaven geen recht op BTW-aftrek bestaat. [25]

43. Samengevat leid ik uit de rechtspraak inzake artikel 17 van de richtlijn het volgende af: het recht op aftrek is een fundamenteel onderdeel van het BTW-stelsel, waarop slechts uitzonderingen mogelijk zijn voorzover de richtlijn daarin uitdrukkelijk voorziet. Het stelsel brengt echter ook mee, dat waar de lidstaten expliciet ruimte hebben gekregen, die ruime niet te beperkt mag worden opgevat. Het is aan de Raad om die ruimte — door het vaststellen van de in de richtlijn voorziene communautaire voorschriften — in te perken.

44. Behoudens de rechtspraak inzake artikel 17 van de richtlijn is er nog één ander arrest met betrekking tot de richtlijn dat voor de thans voorliggende geschillen bijzonder belang heeft. In het arrest Norbury Developments [26], heeft het Hof als volgt geoordeeld over de overgangsregeling van artikel 28, lid 3, sub b, van de richtlijn volgens welke regeling lidstaten bepaalde handelingen kunnen blijven vrijstellen van BTW: „Dit artikel staat weliswaar in de weg aan de invoering van nieuwe vrijstellingen of aan de verruiming van de draagwijdte van bestaande vrijstellingen na de datum van inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, doch belet niet de beperking van die vrijstellingen [...]." [27] Een andersluidend oordeel zou de volgende onwenselijke consequentie hebben: „Een lidstaat zou dan immers alle op de dag van vaststelling van de Zesde richtlijn bestaande vrijstellingen moeten handhaven, ook indien hij het mogelijk, passend en wenselijk achtte de regeling van de richtlijn op het betrokken gebied geleidelijk te gaan toepassen." [28]

23 — Punt 26 van de conclusie.

24 — Aangehaald in voetnoot 11.

25 — Deze vaststelling is in overeenstemming met eerdere rechtspraak van het Hof, met name zijn arrest van 5 december 1989, ORO Amsterdam Beheer en Concerto, C-165/88, Jurispr. blz. 4081, inzake het oude artikel 32 van richtlijn 77/388, dat voor gebruikte goederen een overgangsbepaling bevatte die overeenkwam met die van artikel 17, lid 6.

26 — Aangehaald in voetnoot 8.

27 — Punt 19 van het arrest.

28 — Punt 20 van het arrest.

De beoordeling van de geschillen

Ten aanzien van de uitleg van artikel 17, lid 6, tweede alinea

45. Alvorens te komen tot de echte beoordeling van de geschillen, wijs ik — ten behoeve van een goed begrip van de zaak — op enkele punten waarover partijen het eens zijn en waarop de geschillen naar mijn oordeel geen betrekking hebben.

46. Dit betreft allereerst het gegeven dat de reikwijdte van de nationale bevoegdheid om gebruik te maken van artikel 17, lid 6, tweede alinea, wordt beperkt tot het stellen van nationale regels die de aftrekbaarheid van BTW beperken, tot ten hoogste de omvang waarin zulke regels in de betreffende lidstaat bestonden op het moment van inwerkingtreding van de richtlijn.

47. Voorts vloeit uit het karakter van de richtlijn voort dat de uitzonderingsmogelijkheden op de aftrekbaarheid van BTW een limitatief karakter hebben. In het arrest Lennartz [29], heeft het Hof uitgemaakt dat het recht op aftrek „moet kunnen worden uitgeoefend op alle belasting die op de [...] verrichte handelingen heeft gedrukt. Daar dergelijke beperkingen in alle lidstaten op dezelfde wijze moeten gelden zijn afwijkingen slechts toegestaan in de gevallen die uitdrukkelijk in de richtlijn zijn voorzien." [30]

48. Tot slot wijs ik in dit verband op de beperking van het geschil tot de thans bestaande situatie, waarin de Raad in gebreke is de communautaire voorschriften vast te stellen die zijn voorzien in artikel 17, lid 6, eerste alinea. Ten overvloede merk ik in dit verband nog op dat volgens vaste rechtspraak van het Hof [31] de aan de lidstaten verleende machtiging om hun bestaande wetgeving inzake de uitsluiting van het recht op aftrek te handhaven, geldt totdat de Raad de bij dit artikel bedoelde voorschriften vaststelt, zulks ondanks dat de in de in artikel 17, lid 6, genoemde termijn voor het stellen van de bedoelde voorschriften reeds lang is verstreken.

49. Ik ga nu over tot de beoordeling van de geschillen zelf, waarbij het er naar mijn oordeel in wezen om gaat vast te stellen welke bewegingsruimte artikel 17, lid 6, tweede alinea aan de lidstaten biedt.

50. Ik deel het standpunt van de Commissie dat artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de

29 — Aangehaald in voetnoot 5.

30 — Punt 27 van het arrest.

31 — Recentelijk bevestigd in de zaak Royscot e.a. (reeds eerder geciteerd, onder andere in punt 24 van deze conclusie).

richtlijn een bepaling is die restrictief behoort te worden geïnterpreteerd. Zij vormt een uitzondering op het door de richtlijn beoogde doel, een geharmoniseerd stelsel van omzetbelasting tot stand te brengen, door de invoering van een belasting over de toegevoegde waarde. Als onderdeel van dit stelsel beoogt de richtlijn ook de aftrekregelingen te harmoniseren. Ook uit het meergenoemde arrest Lennartz [32] leid ik een restrictieve interpretatie van het recht op aftrek af. Immers, het recht op aftrek moet op alle handelingen kunnen worden uitgeoefend waarop de BTW drukt, behoudens enkele uitdrukkelijk voorziene uitzonderingen.

51. Een en ander neemt niet weg dat een lidstaat, die gebruik maakt van een uitdrukkelijk in de richtlijn voorziene uitzondering een ruime beoordelingsmarge heeft. Die beoordelingsmarge wordt slechts begrensd door hetgeen het Hof bepaalde in het arrest Royscot e.a.: [33] gebruik maken van die bevoegdheid mag niet de regeling van de richtlijn uithollen. [34]

52. Het gaat in deze geschillen allereerst om de vraag of de Franse maatregelen blijven binnen het toepassingsgebied van artikel 17, lid 6, tweede alinea. Pas nadat is vastgesteld dat een maatregel blijft binnen het toepassingsgebied, kan worden toegekomen aan de vraag of de beoordelingsmarge is overschreden.

53. Naar mijn oordeel wordt het toepassingsgebied op twee manieren beperkt. Ten eerste beperkt de bevoegdheid van de lidstaten op grond van artikel 17, lid 2, zesde alinea, om uitzonderingen te handhaven zich tot de als tijdelijk bedoelde situatie waarin de Raad nog niet met communautaire voorschriften is gekomen. De richtlijn gaat er van uit dat dergelijke voorschriften binnen vier jaar na de inwerkingtreding van de richtlijn tot stand gebracht moeten worden. Ten tweede spreekt de richtlijn over het handhaven van de nationale regels die reeds bestonden op het moment van inwerking treden van de richtlijn in de lidstaten.

54. In onderlinge samenhang beschouwd brengt dit mij tot de volgende waardering van het bepaalde in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de richtlijn. Deze voorziening is bedoeld als een tijdelijke overgangsregeling, noodzakelijk omdat het op het moment van tot stand brengen van de richtlijn nog niet mogelijk was het door de richtlijn beoogde doel volledig te bereiken. Zulks kan worden toegeschreven aan de op dat moment nog niet bestaande bereidheid bij de lidstaten — waarvoor overigens goede gronden kunnen bestaan — bestaande bepalingen volledig te vervangen door een geharmoniseerd regime. De tijdelijkheid van die overgangsregeling wordt benadrukt door de termijn van vier jaar, die in de eerste alinea van artikel 17, lid 6,

32 — Aangehaald in voetnoot 5.

33 — Aangehaald in voetnoot 11.

34 — Zie ook punt 40 van deze conclusie.

wordt genoemd. Hieraan doet niet af dat die termijn naar achteraf is gebleken — bij lange na — niet is gehaald en het op dit punt dus blijkbaar nog steeds niet mogelijk is het door de richtlijn beoogde doel volledig te bereiken.

55. In zijn kern gaan de gedingen over de betekenis die aan het tijdelijke karakter casu quo het overgangskarakter van de uitzondering van artikel 17, lid 6, tweede alinea, moet worden toegekend. Gaat het primair om een standstillclausule, of betreft het veeleer een verder normale derogatiebepaling, die voor de verschillende lidstaten verschillend uitwerkt, afhankelijk van de op 1 januari 1979 bestaande nationale wetgeving?

56. Ik begrijp de standpunten van de partijen op dit punt als volgt. De Commissie stelt het standstillkarakter centraal. De bepaling staat toe bij de inwerkingtreding reeds bestaande afwijkende nationale regels nog een zekere tijd te handhaven. De Franse regering daarentegen gaat uit van het karakter van een derogatiebepaling. De bepaling bevriest de situatie die op 1 januari 1979 bestond. De op dat moment bestaande situatie bepaalt de discretionaire ruimte voor de lidstaten. Alleen een besluit van de Raad, overeenkomstig de eerste alinea van artikel 17, lid 6, kan die ruimte inperken.

57. In zijn algemeenheid deel ik het standpunt van de Commissie dat het standstillkarakter van de bepaling voorop staat. Zoals ik hierboven al opmerkte was deze bepaling noodzakelijk omdat het op het moment van tot stand brengen van de richtlijn nog niet mogelijk was het door de richtlijn beoogde doel volledig te bereiken. Het arrest van het Hof Ampafrance en Sanofi [35] geeft een oordeel over het doel van artikel 17 van de richtlijn. Kort gezegd: het recht op aftrek is een fundamenteel beginsel van het BTW-stelsel, dat in alle lidstaten op dezelfde wijze moet worden toegepast.

58. Zodra een lidstaat een afwijkende nationale bepaling — waarin het recht op aftrek overeenkomstig artikel 17, lid 6, tweede alinea, wordt uitgesloten — intrekt, is dat doel bereikt. De belastingdruk is op het desbetreffende terrein dan gelijk in de lidstaten. Een lidstaat kan dan niet op een later moment de afwijkende nationale bepaling opnieuw invoeren. Zij zou daarmee de ongelijkheid tussen de wetgeving in de lidstaten weer in het leven roepen, op grond van een rechtvaardigingsgrond die weliswaar eerder had bestaan, maar nu niet meer bestaat.

59. Ik voeg daar nog het volgende argument aan toe. Er is geen goede reden aan te voeren, waarom in een situatie waarin de wetgeving in de lidstaten (inmiddels) gelijkluidend is, de ene lidstaat wel gebruik zou mogen maken van een uitzondering in de

35 — Aangehaald in voetnoot 15.

richtlijn en de andere lidstaten niet. Het feit dat eerder ongelijkheid tussen lidstaten had bestaan lijkt mij in zo'n geval niet relevant.

60. Ik kom op dit punt tot de volgende tussenconclusie. Zodra een lidstaat een afwijkende nationale bepaling heeft ingetrokken kan hij voor het desbetreffende onderwerp geen beroep meer doen op de overgangsregeling van artikel 17, lid 6, tweede alinea. Hij begeeft zich dan buiten het toepassingsgebied van deze bepaling. Echter, deze zuivere situatie doet zich in geen van beide onderhavige geschillen voor, want het gaat in geen van beide gevallen om een volledige intrekking van een afwijkende nationale bepaling.

61. De vraag is nu of de tijdelijke overgangsregeling ook geen toepassing meer vindt indien een lidstaat de afwijkende nationale bepaling wijzigt casu quo gedeeltelijk intrekt of heeft ingetrokken. Beide in geding zijnde geschillen zien op een dergelijke situatie. In zaak C-345/99 betreft het de invoering van het recht op aftrek, onder een voorwaarde. In zaak C-40/00 betrof het in eerste instantie een gedeeltelijke invoering van het recht op aftrek, vervolgens de verandering van het percentage waarvoor BTW-aftrek is toegestaan en tot slot het weer volledig uitsluiten van het recht op aftrek (het echte voorwerp van het geschil).

62. De Commissie stelt zich als bekend op het standpunt dat een lidstaat het toepassingsgebied van artikel 17, lid 6, verlaat, door een recht op gedeeltelijke casu quo voorwaardelijke aftrek te introduceren.

63. Ik ben van oordeel dat dit voor standpunt geen steun te vinden is in de tekst van de bepaling zelf, noch in de relevante jurisprudentie. Het karakter van een standstillbepaling maakt het mijns inziens niet per definitie onmogelijk dat, waar de lidstaten de keuze hebben tussen het handhaven van een uitzondering en het intrekken van een uitzondering, zij er ook toe kunnen besluiten die uitzondering gedeeltelijk of stapsgewijs in te trekken. Wie het meerdere mag, mag in het algemeen ook het mindere.

64. Ik wijs in dit verband in het bijzonder op het arrest Norbury Developments [36], waarin het Hof wees op het belang — vanuit het perspectief van het met de richtlijn te bereiken doel — dat een lidstaat de mogelijkheid heeft de richtlijn op het desbetreffende gebied geleidelijk te gaan toepassen. Het argument van de Commissie dat deze redenering — die is gehanteerd ten aanzien van artikel 28 van de richtlijn — niet geldt voor artikel 17 van de richtlijn overtuigt mij niet. Het gaat bij beide artikelen om een overgangsregeling, nodig omdat volledige harmonisatie nog niet mogelijk bleek.

65. De situatie ligt naar mijn oordeel echter wezenlijk anders indien een lidstaat een

36 — Aangehaald in voetnoot 8.

uitzondering, waarvan het gebruik op een gegeven moment door een wettelijke maatregel was beperkt, weer ruimer gaat toepassen. Ik heb het dan over de Franse maatregel, die in de zaak C-40/00 in geding is. Hier werd het gedeeltelijke recht op aftrek vervangen door een volledige uitsluiting. Naar mijn oordeel brengt het standstillkarakter van artikel 17, lid 6, tweede alinea, mee dat voor het gedeelte waarvoor de uitsluiting van het recht op aftrek was ingetrokken, de derogatiemogelijkheid is vervallen. Voor dat gedeelte kan men niet meer spreken van het handhaven van een uitsluiting. Frankrijk begeeft zich dan ook buiten het toepassingsgebied van artikel 17, lid 6, tweede alinea.

66. Bovendien acht ik het met betrekking tot zaak C-40/00 van belang dat de onderhavige wijziging van de Franse wetgeving het met de richtlijn beoogde doel — een geharmoniseerd stelsel van omzetbelasting tot stand te brengen, door de invoering van een belasting over de toegevoegde waarde — niet dichterbij brengt, doch verder weg. Een maatregel als de onderhavige, waarmee het niveau van harmonisatie juist wordt verminderd, is dan ook in strijd met doel en inhoud van de richtlijn. Ik breng in herinnering dat een belangrijk argument voor het toestaan van het stapsgewijs of gedeeltelijk intrekken van een uitzondering was, dat wie het meerdere mag in het algemeen ook het mindere mag. Dat argument gaat hier niet op.

67. Anders ligt dit in zaak C-345/99. Uit het voortgaande vloeit mijns inziens voort dat de intrekking van de nationale uitzondering onder een voorwaarde, valt binnen het toepassingsgebied van artikel 17, lid 6, tweede alinea. Ik kom dan toe aan de vraag of Frankrijk is gebleven binnen de door het gemeenschapsrecht toegelaten beoordelingsmarge.

68. Ik baseer mij nu op de arresten van het Hof van 18 juni 1998, Commissie/Frankrijk, en 5 oktober 1999, Royscot e.a.[37] In deze arresten kent het Hof de lidstaten die gebruik maken van een uitzondering op het recht op aftrek van BTW een redelijke beoordelingsmarge toe. Het gebruik van zo'n marge kan ook inhouden dat zij op een bepaald moment besluiten de uitzondering gedeeltelijk niet meer toe te passen. Overigens is die marge, zo bepaalt laatstgenoemd arrest, niet onbeperkt en mag het gebruik daarvan de regeling van de richtlijn niet uithollen. Van uitholling kan naar mijn oordeel slechts sprake zijn indien een maatregel het door de richtlijn beoogde doel niet dichterbij brengt, doch verder weg.

69. De Commissie wijst er nog op dat de Franse maatregelen vergelijkbare maatregelen van andere lidstaten zouden kunnen uitlokken, waarmee concurrentiedistorsies worden vergroot en het aannemen van communautaire harmonisatiemaatregelen wordt bemoeilijkt, dan wel het bestaande niveau van harmonisatie in gevaar wordt

37 — Aangehaald in voetnoot 6, respectievelijk 11.

gebracht. Evenmin als de Franse regering deel ik die zorg van de Commissie, gelet op de beperkte reikwijdte van de bevoegdheid van artikel 17, lid 6, tweede alinea.

70. Samengevat kom ik tot het volgende oordeel:

— indien een lidstaat een uitzonderingsmaatregel intrekt, verlaat hij het toepassingsgebied van artikel 17, lid 6;

— een lidstaat kan een uitzonderingsmaatregel gedeeltelijk intrekken (zaak C-345/99), mits hij daarmee de regeling niet uitholt;

— in dat geval verlaat hij voor het gedeelte dat wordt ingetrokken, het toepassingsgebied van artikel 17, lid 6;

— in dat geval kan hij dus niet later, met gebruikmaking van artikel 17, lid 6, een uitzondering wederom invoeren (zaak C-40/00).

71. Kortom, mijn analyse van artikel 17, lid 6, tweede alinea, leidt tot de voorlopige conclusie dat de maatregel in geschil in de zaak C-345/99 wordt toegestaan door de richtlijn, terwijl zulks niet geldt voor de maatregel, die voorwerp vormt van het geschil in de zaak C-40/00.

Overige punten in zaak C-345/99

72. De overige grieven van de Commissie gaan uit van de vooronderstelling dat de Franse maatregel moet worden beoordeeld aan de hand van artikel 17, lid 2, van de richtlijn. Zoals uit het voorgaande voortvloeit, acht ik deze vooronderstelling onjuist. Wel ware de maatregel te beoordelen aan de hand van het criterium uit het arrest Royscot e.a. [38], dat de maatregel de regeling van de richtlijn niet mag uithollen.

73. Naar mijn oordeel is evident dat van uithollen in dit geval geen sprake kan zijn. Ik acht daarbij relevant de uitleg van de Franse regering over het vigerende stelsel. De eis van exclusief gebruik voor de rijopleiding is niets meer dan een beperking van de categorie transportmiddelen die van de aftrek gebruik kunnen maken. Hiermee

38 — Aangehaald in voetnoot 11.

doet Frankrijk dus niets meer dan de uitzondering intrekken voor een bepaalde categorie voertuigen, terwijl die uitzondering voor andere voertuigen in stand blijft.

74. Ook na beschouwing van deze overige grieven, concludeer ik overeenkomstig mijn voorlopige conclusie.

Overige punten in zaak C-40/00

75. Ten overvloede vermeld ik nog dat de Franse wetgever eerder — in de periode voorafgaande aan 1991 [39] — maatregelen heeft genomen die stapsgewijs leidden tot een vermindering van het percentage van uitsluiting van aftrek van BTW. Nu deze maatregelen geen voorwerp vormen van het onderhavige geschil, beperk ik mij tot het oordeel dat dergelijke maatregelen tot doel, althans tot effect hebben dat het door de richtlijn beoogde doel dichterbij komt. Daarmee onderscheiden zij zich wezenlijk van de in het geding zijnde maatregel.

76. De Franse regering legt nadruk op het doel dat met de maatregel wordt beoogd, te weten de bescherming van het milieu. Terecht stelt de Franse regering dat ook binnen de communautaire rechtsorde daaraan veel waarde wordt gehecht. Dit neemt echter niet weg dat nationale maatregelen die de bescherming van het milieu beogen niet strijdig mogen zijn met instrumenten van gemeenschapsrecht, zoals in dit geval artikel 17, lid 6, van de richtlijn. Ik acht het daarbij in dit geval niet doorslaggevend of de nationale maatregel ook effectief kan zijn voor de bescherming van het milieu.

77. Ten overvloede merk ik daarbij nog het volgende op. De Commissie betwijfelt of de maatregel — gelet op zijn beperkte omvang — wel een bijdrage *kan* leveren aan de bescherming van het milieu. In reactie daarop wijst de Franse regering er op dat de maatregel niet op zich zelf staat, maar deel uitmaakt van een samenstel van maatregelen waarmee wordt beoogd de luchtverontreiniging aan te pakken. Voor mij staat voorop dat een aanpak zoals Frankrijk die heeft gekozen om met een samenstel van maatregelen een milieuprobleem aan te pakken, niet op voorhand twijfelachtig lijkt. Ik kan de redenering van de Commissie op dit punt dan ook niet volgen. Ik ben echter evenmin overtuigd van hetgeen de Franse regering naar voren heeft gebracht. Hoewel ik in het algemeen het standpunt van Frankrijk deel dat een samenstel van maatregelen een geschikt instrumentarium kan opleveren om een milieuprobleem op te lossen, heeft de Franse regering geenszins aangetoond dat de in geschil zijnde regeling over de BTW-aftrek een onmisbaar onderdeel uitmaakt van dit samenstel van maatregelen.

39 — In dat jaar werd, zoals eerder vermeld, het percentage van de aftrekbaarheid van BTW weer verminderd, van 80 % tot 50 %.

78. Een laatste punt in geschil betreft het stilzitten van de Commissie in een eerdere situatie, met name naar aanleiding van de wijziging van de Franse belastingwet uit 1991, waarbij het percentage waarvoor aftrekbaarheid is toegestaan, werd verlaagd van 80 % naar 50 %. Zoals de Commissie terecht stelt wordt dit punt geregardeerd door de vaste rechtspraak van het Hof, dat de Commissie vrij is het moment te bepalen waarop zij een lidstaat in gebreke stelt. In de gegeven omstandigheden kan het beweerde stilzitten van de Commissie nooit leiden tot een gerechtvaardigd vertrouwen bij de Franse regering omtrent de conformiteit van haar gedrag met het communautair recht. Een en ander neemt niet weg dat uit de stukken aannemelijk lijkt dat de Franse regering de Commissie over de eerdere maatregelen heeft geïnformeerd.

79. Ook na beschouwing van deze overige grieven, concludeer ik overeenkomstig mijn voorlopige conclusie.

Conclusie

80. In het licht van de hier weergegeven feiten en omstandigheden geef ik het Hof het navolgende in overweging.

Ten aanzien van zaak C-345/99:

a) het beroep te verwerpen;

b) de Commissie ingevolge artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering in de proceskosten te veroordelen.

Ten aanzien van zaak C-40/00:

a) te verklaren dat de Franse Republiek, door met ingang van 1 januari 1998 een stelsel te herintroduceren, waarin van aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde wordt uitgesloten gasolie die wordt gebruikt als brandstof voor voertuigen, haar verplichtingen ingevolge artikel 17, leden 2 en 6 van richtlijn 77/388/EG niet is nagekomen;

b) de Franse Republiek ingevolge artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering in de proceskosten te veroordelen.