CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL G. COSMAS

van 23 maart 2000 *

Inhoudsoverzicht

I — Inleiding I-7016

II — Feiten en procesverloop I-7016

A — Zaak C-177/99 ..... I-7016

B — Zaak C-181/99 ..... I-7017

III — Rechtskader van beide zaken I-7017

A — Relevante bepalingen van de Zesde richtlijn I-7017

B — Nationaal fiscaal recht I-7020

C — De in casu litigieuze beschikking 89/487 ..... I-7021

IV — Rechtspraak van het Hof I-7022

A — Artikel 17 van de Zesde richtlijn I-7023

B — Artikel 27 van de Zesde richtlijn I-7026

V — Voorwerp van beschikking 89/487 van de Raad I-7028

A — Argumenten van partijen I-7028

B — Standpuntbepaling I-7031

a) De bepalingen van de Zesde richtlijn waarvan op grond van de betrokken beschikking mag worden afgeweken I-7031

b) De omvang van de uitsluiting van het recht op BTW-aftrek waarvoor door de betrokken beschikking machtiging is verleend I-7032

VI — Wettigheid van beschikking 89/487 ..... I-7035

A — Argumenten van partijen I-7035

a) Ampafrance I-7035

b) Sanofi I-7037

c) De Franse regering I-7038

d) De Commissie I-7040

e) De Raad I-7041

B — Standpuntbepaling I-7042

VII — Conclusie I-7049

* Oorspronkelijke taal: Grieks.

I — Inleiding

1. Met de onderhavige prejudiciële vragen, die krachtens artikel 234 EG door de administratieve rechters van Nantes en Melun (Frankrijk) zijn voorgelegd, wordt het Hof verzocht te onderzoeken of beschikking 89/487/EEG van de Raad van 28 juli 1989 [1] geldig is; bij deze beschikking wordt de Franse Republiek gemachtigd een van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [2] (hierna: „Zesde richtlijn"), afwijkende maatregel toe te passen.

II — Feiten en procesverloop

A — *Zaak C-177/99*

2. De vennootschap Ampafrance SA (hierna: „Ampafrance") draagt in de uitoefening van haar handelsactiviteit diverse uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning, die zij zowel voor haar personeel als voor derden doet. Derhalve trachtte zij de belasting over de toegevoegde waarde (BTW) over de hiervoor in juni 1993 gedane uitgaven volledig af te trekken. De belastingadministratie keurde deze aftrek niet goed en beriep zich op artikel 236 van bijlage II bij de Code général des impôts (hierna: „CGI"), waarbij de in het onderhavige geval litigieuze beschikking 89/487 in nationaal recht is omgezet. Ampafrance stelde hiertegen beroep in bij het Tribunal administratif de Nantes, waarbij zij teruggave van de aan de belastingdienst betaalde BTW vorderde op grond dat het haar niet was toegestaan de belasting over voormelde, voor haar personeel en derden gedane uitgaven af te trekken.

3. In de motivering van zijn beschikking stelt de verwijzende rechter:

„De beslechting van het onderhavige geschil hangt af van het antwoord op de vraag, of de beschikking van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 28 juli 1989, waarbij de Franse regering wordt gemachtigd af te wijken van de standstillclausule in de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 en de uitsluiting van het recht op belastingaftrek voor uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning uit te breiden tot derden, in overeenstemming is, enerzijds, met de doelstellingen van de Zesde richtlijn en inzonderheid met artikel 27 daarvan, (...) en, anderzijds, met het beginsel van evenredigheid tussen het nagestreefde fiscale doel en de daartoe aangewende middelen; eerst wanneer dit antwoord — dat niet duidelijk vaststaat — is gegeven, kan worden beoordeeld of de aangevoerde middelen gegrond zijn; derhalve dient de behandeling van het beroep van Ampafrance te worden geschorst totdat

1 — PB L 239, blz. 21.
2 — PB L 145, blz. 1.

het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen uitspraak heeft gedaan op de hierboven geformuleerde prejudiciële vraag."

4. Gezien voormelde overwegingen besloot de verwijzende rechter de procedure te schorsen tot de uitspraak van het Hof op de in de motivering van de verwijzingsbeschikking geformuleerde prejudiciële vraag.

6. De verwijzende rechter (het Tribunal administratif de Melun) was van oordeel dat „het Tribunal weliswaar bevoegd is de geldigheid van een handeling van een instelling van de Europese Unie te beoordelen, doch deze niet ongeldig kan verklaren; derhalve dient overeenkomstig artikel 177 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap de behandeling (...) te worden geschorst totdat het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen uitspraak heeft gedaan over de geldigheid van de beschikking van 28 juli 1989 van de Raad van de Europese Gemeenschappen in het licht van het evenredigheidsbeginsel". Vervolgens heeft hij de behandeling van de vordering tot terugbetaling van de nageheven BTW en de daarmede gepaard gaande boetes geschorst tot de uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen op de hierboven vermelde vraag.

B — *Zaak C-181/99*

5. De vennootschap Sanofi Winthrop SA, na fusie sedert 12 mei 1998 eerst Sanofi genaamd en vervolgens, sedert 18 mei 1999, Sanofi Synthelabo (hierna: „Sanofi"), stelde bij de verwijzende rechter beroep in tegen de directeur van de belastingdienst van Val-de-Marne om de volgende reden: de bevoegde belastingadministratie had de BTW-aftrek door de laboratoria Choay Clin Midy en Millot Solac, in de rechten en verplichtingen waarvan Sanofi was getreden, betreffende de in november en december 1993 gedane uitgaven voor ontvangsten van leveranciers en cliënten, niet goedgekeurd. Om dit geschil te kunnen oplossen moet beoordeeld worden of beschikking 89/487, waarop de van kracht zijnde bepalingen van artikel 236 van bijlage II bij de CGI gebaseerd zijn, geldig is.

III — Rechtskader van beide zaken

A — *Relevante bepalingen van de Zesde richtlijn*

7. Artikel 17 van de Zesde richtlijn bevat de bepalingen inzake het ontstaan en de

omvang van het recht op aftrek van de BTW. Lid 2 daarvan luidt:

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

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

(...)"

8. Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn bevat een standstillclausule, volgens welke de nationale uitsluitingen van het recht op BTW-aftrek die reeds golden vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, dat wil zeggen vóór 1 januari 1979, mogen worden gehandhaafd:

„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 beroepsmatig karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag."

9. Deze bepalingen komen voort uit het feit dat de Raad niet op uitputtende wijze heeft vastgesteld welke goederen, diensten en, in het algemeen, werkzaamheden overeenkomstig de bepalingen van de Zesde richtlijn van de BTW-aftrek moeten worden uitgesloten. De Commissie had in haar toelichting bij het voorstel voor de Zesde richtlijn van de Raad [3] opgemerkt dat bepaalde uitgaven, ook al worden deze in het kader van de normale bedrijfsuitoefening gedaan, mede dienen tot het bevredigen van persoonlijke behoeften. Hierdoor kan op de verdeling van die uitgaven in een „particulier deel" en een „bedrijfsdeel" geen scherpe controle worden uitgeoefend. Daarom vermeldt het voorstel voor artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn dat uitgaven voor verblijf, maaltijden, voedsel, dranken, vervoer van personen en pleziertochtjes, alsmede uitgaven voor ontspanning en weelde-uitgaven van het recht op aftrek van BTW zijn uitgesloten. Dit voorstel is niet aangenomen en bijgevolg bepaalt het betrokken voorschrift van de Zesde richtlijn in zijn huidige vorm uitsluitend dat de Raad dit probleem binnen vier jaar zal oplossen en dat de nationale uitsluitingen bij wijze van overgang gehandhaafd blijven door het toepassen van een standstillclausule.

3 — *Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, supplement 11/73.

10. Bovendien formuleerde de Commissie in haar voorstel van 25 januari 1983 voor een Twaalfde richtlijn [4] specifieke en gedetailleerde voorschriften waarbij de aftrek van belasting over uitgaven voor vervoer, verblijf, spijzen en dranken, alsmede over uitgaven voor ontvangsten en ontspanning en weelde-uitgaven verboden werd. Dit voorstel werd ingetrokken wegens de voortdurende meningsverschillen binnen de Raad en sindsdien is het niet mogelijk geweest gemeenschappelijke regels vast te stellen inzake de beperkingen die aan het recht op BTW-aftrek moeten worden gesteld. Recentelijk heeft de Commissie in het kader van het voorstel voor een richtlijn dat zij op 17 juni 1998 aan de Raad [5] heeft voorgelegd, voorgesteld om de BTW-aftrek over uitgaven voor verblijf, spijzen en dranken te beperken tot 50 %, vanwege het gemengde karakter — zowel zakelijk als persoonlijk — van die uitgaven. De Commissie achtte het daarentegen wel opportuun weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie van de BTW-aftrek uit te sluiten, aangezien deze uitgaven geen strikt zakelijk karakter hebben.

11. Artikel 27 van de Zesde richtlijn luidt:

„1. 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.

2. De lidstaat die maatregelen als bedoeld in lid 1 wil treffen, brengt de Commissie daarvan op de hoogte en verschaft haar alle nodige beoordelingsgegevens.

3. De Commissie stelt de andere lidstaten binnen een maand daarvan in kennis.

4. Het besluit van de Raad wordt geacht te zijn genomen indien noch de Commissie, noch een lidstaat binnen twee maanden nadat de lidstaten overeenkomstig lid 3 in kennis zijn gesteld, om behandeling van de zaak door de Raad heeft verzocht.

5. De lidstaten die op 1 januari 1977 bijzondere maatregelen als bedoeld in lid 1 toepasten, mogen deze handhaven op voorwaarde dat zij de Commissie vóór 1 januari 1978 van de maatregelen in kennis stellen en onder het voorbehoud dat die maatregelen, wanneer zij ten doel hebben de belastingheffing te vereenvoudigen, voldoen aan de in lid 1 omschreven voorwaarde."

4 — COM (82) 870 def. (PB 1983, C 37, blz. 8).
5 — COM (98) 377 def. (PB C 219, blz. 16).

B — *Nationaal fiscaal recht*

12. De artikelen 7 en 11 van decreet nr. 67-604 van 27 juli 1967[6] waren als volgt geformuleerd:

Artikel 7: „De belasting op de uitgaven voor het verstrekken van verblijf of huisvesting aan de bestuurders en het personeel van ondernemingen is niet aftrekbaar.

Deze uitsluiting heeft evenwel geen betrekking op de belasting op de uitgaven voor het kosteloos verstrekken van accommodatie of huisvesting op de werkplaats voor de werknemers die instaan voor de veiligheid of de bewaking van een fabrieks- of handelscomplex of van een bouwplaats."

Artikel 11: „De belasting op de uitgaven ter voldoening van particuliere doeleinden van de bestuurders en het personeel van ondernemingen, inzonderheid de uitgaven voor ontvangsten, spijzen of dranken en ontspanning, is niet aftrekbaar.

Deze uitsluiting heeft evenwel geen betrekking op de uitgaven voor:

— goederen die vaste activa vormen en die speciaal worden gebruikt op de werkplaats zelf ter voldoening van de collectieve behoeften van het personeel;

— werk- of veiligheidskleding die door een onderneming ter beschikking van haar personeel wordt gesteld."

13. Na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, dat wil zeggen na 1 januari 1979, is decreet nr. 79-1163 van 29 december 1979[7] vastgesteld. Bij artikel 25 van dit decreet is artikel 236 van de CGI als volgt gewijzigd:

„Is niet aftrekbaar de belasting op de door derden, door de bestuurders of het personeel van de onderneming gebruikte goederen of diensten, zoals het verblijf of de huisvesting, de kosten van ontvangsten, spijzen of dranken, ontspanning, of elke uitgave die direct of indirect met de verplaatsingen of het verblijf in verband staat.

6 — JORF van 28 juli 1967, blz. 7541.

7 — JORF van 31 december 1979, blz. 3333.

Deze uitsluiting heeft evenwel geen betrekking op de werk- of veiligheidskleding, op de bedrijfsruimten en op het materiaal dat op de werkplaatsen ter beschikking van het personeel wordt gesteld en evenmin op het kosteloos verstrekken van accommodatie of huisvesting aan de werknemers die op de werkplaatsen instaan voor de veiligheid of de bewaking."

14. De Franse Conseil d'État heeft in zijn arrest Alitalia van 3 februari 1989 artikel 25 van het decreet van 1979 niet verenigbaar geacht met het gemeenschapsrecht, voor zover de BTW op de uitgaven betreffende door derden gebruikte goederen en diensten van het recht op aftrek was uitgesloten. Hij was van oordeel dat die uitsluiting niet viel onder de standstillclausule van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn en mitsdien in strijd was met deze richtlijn.

15. Na de vaststelling van beschikking 89/487 is decreet nr. 89-885 van 14 december 1989[8] uitgevaardigd, waarbij artikel 236 van bijlage II bij de CGI opnieuw is geformuleerd en is komen te luiden als volgt:

„(...) De BTW op uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning is tijdelijk uitgesloten van het recht op aftrek.

Deze uitsluiting geldt evenwel niet voor:

1. door een belastingplichtige gedragen uitgaven voor het tegen vergoeding verstrekken van verblijf, maaltijden, voedsel of dranken;

2. uitgaven voor het kosteloos verstrekken van accommodatie of huisvesting op bouwplaatsen of in bedrijfsruimten aan veiligheids-, controle- of bewakingspersoneel;

3. door een belastingplichtige gedragen uitgaven die het gevolg zijn van zijn contractuele of wettelijke verplichtingen jegens zijn cliënten."

C — *De in casu litigieuze beschikking 89/487*

16. Na het arrest waarbij artikel 25 van het decreet van 1979 nietig werd verklaard, heeft de Franse overheid de Raad verzocht om op basis van artikel 27 van de Zesde

8 — JORF van 15 december 1989, blz. 15578.

richtlijn nationale afwijkingen van het algemene stelsel van die richtlijn goed te keuren. Meer in het bijzonder heeft zij verzocht de BTW-aftrek voor uitgaven voor verblijf, spijzen en dranken, ontvangsten en ontspanning te mogen verbieden.

17. Blijkens de considerans van de litigieuze beschikking heeft de Raad rekening gehouden met het feit dat „dat voornoemde maatregel ter voorkoming van belastingontduiking en -ontwijking beoogt andere uitgaven voor het verstrekken van verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning van het recht op aftrek van de daarop geheven belasting over de toegevoegde waarde uit te sluiten".

18. Artikel 1 van beschikking 89/487 luidt:

„1. In afwijking van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn wordt de Franse Republiek gemachtigd tijdelijk en uiterlijk tot de datum van inwerkingtreding van de communautaire voorschriften die de behandeling van de in de eerste alinea van dat lid genoemde uitgaven vaststellen, uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning van het recht op aftrek van de daarop betaalde belasting over de toegevoegde waarde uit te sluiten.

2. De in lid 1 bedoelde uitsluiting geldt niet voor:

— door een belastingplichtige gedragen uitgaven voor het tegen vergoeding verstrekken van verblijf, maaltijden, voedsel of dranken;

— uitgaven voor het kosteloos verstrekken van accommodatie of huisvesting op bouwplaatsen of in bedrijfsruimten aan veiligheids-, controle- of bewakingspersoneel;

— door een belastingplichtige gedragen uitgaven die het gevolg zijn van zijn contractuele of wettelijke verplichtingen jegens zijn cliënten."

IV — Rechtspraak van het Hof

19. Alvorens de verschillende aspecten te onderzoeken die bij het antwoord op de hier voorgelegde prejudiciële vragen spelen, moeten de hoofdlijnen die in de rechtspraak van het Hof bij de uitlegging van de artikelen 17 en 27 van de Zesde richtlijn worden gevolgd, in herinnering worden gebracht.

A — *Artikel 17 van de Zesde richtlijn*

20. Het Hof heeft om te beginnen duidelijk willen aangeven dat het recht op BTW-aftrek voor goederen of diensten die worden gebruikt voor belaste handelingen, binnen de grenzen zoals vastgesteld door artikel 17 van de Zesde richtlijn, een van de grondslagen vormt van het communautaire fiscale stelsel, daar dit recht rechtstreeks verband houdt met de fundamentele beginselen van belastingneutraliteit [9] en gelijke fiscale behandeling.

21. In het bijzonder heeft het Hof in het arrest Commissie/Frankrijk (50/87) [10] vastgesteld: „Uit bovengenoemde kenmerken [van de BTW] valt af te leiden, (...) dat de aftrekregeling tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een *volstrekt* neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen." [11] Hieruit volgt dat „bij gebreke van een bepaling op grond waarvan de lidstaten het aan de belastingplichtigen toegekende recht op aftrek kunnen beperken, dit recht onmiddellijk moet kunnen worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in het voorafgaande stadium verrichte handelingen heeft gedrukt". [12] Met andere woorden, het Hof hecht bijzonder belang aan het volledige en onmiddellijke karakter van de aftrek van de BTW waarin artikel 17 van de Zesde richtlijn [13] voorziet.

22. Op dit punt kan worden verwezen naar het arrest Intiem [14], volgens hetwelk de BTW-aftrekregeling vervat in de Zesde richtlijn „zo moet worden toegepast, dat het toepassingsgebied ervan zoveel mogelijk samenvalt met het terrein van de beroepsactiviteit van de belastingplichtige". [15] Op grond van dit uitgangspunt was het Hof van oordeel dat het recht op aftrek van de BTW die voldaan is voor goederen die, hoewel verkocht aan de belastingplichtige voor exclusief gebruik in het kader van zijn beroepsactiviteiten, fysiek aan zijn werknemers zijn geleverd, niet kon worden uitgesloten. [16]

9 — Wat het beginsel van belastingneutraliteit betreft, zie arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655); 29 februari 1996, Inzo (C-110/94, Jurispr. blz. I-857), en 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Jurispr. blz. I-1), waarop Ampafrance zich beroept.

10 — Arrest van 21 september 1988 (Jurispr. blz. 4797).

11 — Ibidem, punt 15, cursivering van mij.

12 — Ibidem, punt 16.

13 — Ibidem, punt 19. In dit arrest achtte het Hof uiteindelijk het Franse belastingstelsel, dat voor ondernemingen die onroerende goederen verhuren die zij hebben verworven of doen bouwen, het recht op aftrek van de reeds betaalde BTW beperkt, wanneer de jaarlijkse inkomsten uit de verhuur minder bedragen dan een vijftiende van de waarde van die goederen, in strijd met de van toepassing zijnde communautaire belastingregels.

14 — Arrest van 8 maart 1988 (165/86, Jurispr. blz. 1471).

15 — Ibidem, punt 14.

16 — Er dient evenwel te worden opgemerkt dat de uitlegging van artikel 17 niet zo ruim kan zijn dat daardoor het recht op BTW-aftrek wordt uitgebreid tot gevallen of economische verrichtingen die niet uitdrukkelijk binnen de werkingssfeer van dit artikel vallen. In het arrest van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, Jurispr. blz. I-983), was het Hof bijvoorbeeld van oordeel dat „het in lid 2 bedoelde recht op aftrek een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vereist tussen de betrokken goederen of diensten en de belaste handelingen, en dat het doel dat de belastingplichtige uiteindelijk beoogt te bereiken, niet relevant is". Hierdoor geldt, behalve in de door de communautaire richtlijnen betreffende de BTW uitdrukkelijk bepaalde gevallen, dat „wanneer een belastingplichtige diensten verricht voor een andere belastingplichtige, die deze diensten voor een vrijgestelde handeling gebruikt, deze laatste (...) geen recht heeft op aftrek van voorbelasting, ook niet wanneer het doel van de vrijgestelde handeling uiteindelijk is gelegen in het verrichten van een belaste handeling" (punt 28).

23. Het Hof heeft deze rechtspraak bevestigd in het arrest BP Soupergaz.[17] Eerst heeft het herhaald dat „[v]olgens het fundamenteel beginsel van het BTW-stelsel, dat is neergelegd in de artikelen 2 van de Eerste en van de Zesde richtlijn, (...) bij elke transactie inzake productie of distributie BTW [is] verschuldigd onder aftrek van de BTW waarmee de verrichtingen in eerdere handelsfasen rechtstreeks waren belast".[18] Aangaande het recht op aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorzien, heeft het Hof vastgesteld dat dit „integrerend deel uit[maakt] van de BTW-regeling en (...) in beginsel niet [kan] worden beperkt. Volgens vaste rechtspraak van het Hof (...) wordt dit recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt. 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. Afwijkingen zijn dus slechts toegestaan in de gevallen die uitdrukkelijk in de richtlijn zijn voorzien."[19]

24. De standstillclausule van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn wordt beschouwd als zo'n van de algemene regel van aftrek afwijkende bepaling. In twee recente arresten heeft het Hof echter geweigerd deze uitzondering strikt uit te leggen en aldus de lidstaten een ruime discretionaire bevoegdheid toegekend.

25. In de zaak Commissie/Frankrijk (C-43/96)[20] ging het in het bijzonder om de vraag of de hierboven bedoelde nationale uitsluiting van het recht van aftrek beperkt moest worden tot uitgaven die geen strikt beroepsmatig karakter hebben, namelijk tot uitgaven voor goederen en diensten die niet geheel onmisbaar zijn voor de uitoefening van het beroep van de belastingplichtige. Het Hof heeft zich niet geschaard achter deze strikte uitlegging die door de Commissie bepleit werd. Hij was van oordeel dat de betrokken bepaling van de Zesde richtlijn „de lidstaten (...) toe[staat], nationale voorschriften te handhaven die het recht van aftrek van de BTW uitsluiten voor vervoermiddelen die voor de belastingplichtige het gereedschap van zijn werkzaamheid vormen".[21]

26. Het Hof heeft dezelfde redenering in de zaak Royscot e.a.[22] gevolgd, waarbij het net als in de zaak Commissie/Frankrijk (C-43/96) erom ging of nationale afwijkende maatregelen krachtens welke de BTW-aftrek voor de aankoop van motorvoertuigen was verboden, verenigbaar waren met het gemeenschapsrecht. Het Hof was van oordeel dat uit „de duidelijke en ondubbelzinnige tekst" van deze standstillclausule volgde „dat zij de lidstaten toestond zelfs de uitgaven met een strikt beroepsmatig karakter van het recht op aftrek uit te sluiten".[23] Dientengevolge is de aan de lidstaten gelaten discretionaire

17 — Arrest van 6 juli 1995 (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883).
18 — Ibidem, punt 16.
19 — Ibidem, punt 18.
20 — Arrest van 18 juni 1998 (Jurispr. blz. I-3903).
21 — Punt 18 van het arrest van 18 juni 1998, Commissie/Frankrijk, aangehaald in voetnoot 20.
22 — Arrest van 5 oktober 1999 (C-305/97, Jurispr. blz. I-6671).
23 — Ibidem, punt 23.

bevoegdheid buitengewoon groot; de enige aan de lidstaten opgelegde beperking bestaat erin dat zij niet „alle of nagenoeg alle goederen en diensten van de aftrekregeling" mogen uitsluiten. [24]

27. Een ander aspect van het hier behandelde arrest is evenzeer van belang. De Commissie had betoogd dat een lidstaat het op de standstillclausule van artikel 17 van de Zesde richtlijn gebaseerde recht om uitsluitingen van het recht op aftrek te mogen handhaven, kon verliezen, als hij zijn nationale recht daarna zodanig had gewijzigd dat daardoor de betrokken clausule niet meer kon gelden. [25] Het Hof is op deze stelling niet uitdrukkelijk ingegaan; uit zijn opstelling kan a contrario worden afgeleid dat zijns inziens in dit geschil door de litigieuze wijzigingen van het nationale recht geen afbreuk was gedaan aan de standstillclausule, dan wel dat de wijzigingen van het nationale recht daterend van na het invoeren van de clausule, niet rechtvaardigen dat lidstaten de voor hen uit deze clausule voortvloeiende rechten verliezen. In ieder geval is de vraag naar de gevolgen die met betrekking tot de standstillclausule uit de latere wijzigingen van het nationale recht voortvloeien, door het Hof niet uitputtend behandeld. [26]

28. Om de opstelling van het Hof inzake de uitlegging van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn te begrijpen, dient rekening

24 — Ibidem, punt 24.

25 — Zie punt 19 van het arrest Roycscot e.a., aangehaald in voetnoot 22: „Ter terechtzitting zette de Commissie uiteen dat blijkens het arrest van 18 juni 1998, Commissie/Frankrijk (C-43/96, Jurispr. blz. I-3903), het Verenigd Koninkrijk aanvankelijk inderdaad de uitsluitingen van het recht op aftrek kon handhaven. Dit was evenwel niet langer het geval toen wegens een wijziging van het nationaal recht afbreuk werd gedaan aan de standstillbepaling van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn".

26 — Er dienen evenwel twee andere arresten van het Hof te worden genoemd die het vraagstuk van de uitlegging van de standstillclausules van de Zesde richtlijn betreffen. In de zaak Commissie/Duitsland (arrest van 27 oktober 1992, C-74/91, Jurispr. blz. I-5437) had de Duitse regering een beroep gedaan op de overgangsbepalingen van artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn — op grond waarvan de lidstaten, in afwijking van de gemeenschapsbepalingen van de Zesde richtlijn, bepaalde werkzaamheden van de BTW konden blijven vrijstellen — volgens hetwelk haars inziens de nationale wettelijke bepalingen inzake de belasting van reisbureaus geacht konden worden in overeenstemming te zijn met het gemeenschapsrecht. Het Hof was echter van oordeel dat, nu deze staat voor de verschillende handelingen van reisbureaus niet de algemene BTW-regeling had gehandhaafd die gold vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, maar een bijzondere regeling had vastgesteld, hetgeen niet bestreden werd door de lidstaat, die laatste zich niet meer kon beroepen op de standstillclausule. Met andere woorden, het is volgens het betrokken arrest mogelijk dat een lidstaat in bepaalde gevallen niet meer kan profiteren van voor hem uit een standstillclausule van de Zesde richtlijn voortvloeiende voordelen, wanneer hij zijn oorspronkelijke wettelijke regeling heeft gewijzigd, dat wil zeggen de regeling waarvoor de standstillclausule gunstig had kunnen werken.
In het meer recente arrest Norbury Developments (arrest van 29 april 1999, C-136/97, Jurispr. blz. I-2491), waarbij het ook ging om de uitlegging en toepassing van de standstillclausule van artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn, heeft het Hof de mogelijkheid erkend dat de lidstaten de uit de standstillclausule voortvloeiende voordelen behouden, wanneer zij hun vóór de vaststelling van de Zesde richtlijn vigerende nationale regeling door een latere handeling slechts gedeeltelijk hebben gewijzigd. Het Hof merkte zelfs op dat een restrictieve uitlegging van een standstillclausule in die zin dat een lidstaat, hoewel hij de vóór de vaststelling van de Zesde richtlijn bestaande wettelijke regeling kan handhaven, deze niet zou kunnen beperken of zelfs niet gedeeltelijk zou kunnen opheffen, rampzalige gevolgen zou hebben voor de eenvormige toepassing van de Zesde richtlijn (zie punt 20 van het arrest Norbury Developments).
Uit deze arresten van het Hof volgt dat wanneer een lidstaat een standstillclausule van de Zesde richtlijn heeft toegepast om zijn vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn vastgestelde nationale wettelijke regeling te handhaven, hij hierin wijzigingen of beperkingen mag aanbrengen, op voorwaarde evenwel dat deze wijzigingen niet in strijd zijn met het fundamentele beginsel van de rechtszekerheid. Als een dergelijk extreem geval moet worden beschouwd het geval waarin een lidstaat kennelijk afstand heeft gedaan van zijn wettelijke regeling die vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn gold, met name door het opstellen van een nieuwe wettelijke regeling, en vervolgens een beroep doet op de standstillclausule om de oorspronkelijk geldende bepalingen te laten herleven. Afgezien evenwel van dit unieke geval, verliezen de lidstaten niet noodzakelijkerwijs de bevoegdheden die uit de standstillclausule voortvloeien alleen omdat zij hun nationale regeling die op grond van die clausule is gehandhaafd, hebben gewijzigd.

ermee te worden gehouden dat de lidstaten en de gemeenschapsinstellingen geen overeenstemming hebben kunnen bereiken over de vraag voor welke uitgaven er geen recht op BTW-aftrek bestaat.[27] De moeilijkheden bij het opstellen van de litigieuze bepalingen van de Zesde richtlijn en het voortdurende stilzitten van de Raad, die zelfs na afloop van de door deze richtlijn gestelde termijn van vier jaar[28] geen maatregelen op dit gebied heeft getroffen, zijn zowel door het Hof en de advocaat-generaal in de zaak Commissie/Frankrijk[29] als door de advocaat-generaal in de zaak Royscot e.a.[30] naar voren gebracht. Nu de ter zake bevoegde communautaire wetgever er niet in is geslaagd passende bepalingen te formuleren, waardoor de standstillclausule van artikel 17 van de Zesde richtlijn ingetrokken had kunnen worden, is het niet aan het Hof diens plaats in te nemen door voor te stellen dat deze clausule op strikte wijze moet worden uitgelegd.

B — *Artikel 27 van de Zesde richtlijn*

29. Met betrekking tot artikel 27 van de Zesde richtlijn, dat bepaalt dat de Raad elke lidstaat kan machtigen om bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende nationale maatregelen te treffen teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen, zijn tot op heden volgende arresten gewezen.

30. Ten eerste heeft het arrest Commissie/België (324/82)[31] duidelijk doen uitkomen dat op grond van de mogelijkheid voor de nationale autoriteiten om een andere wettelijke regeling te handhaven dan wel een nieuwe regeling in te voeren, alleen die afwijkende maatregelen zijn toegestaan die noodzakelijk zijn voor de verwezenlijking van de doelstellingen die uitdrukkelijk staan vermeld in artikel 27, namelijk vereenvoudiging van de belastingheffing en voorkoming van belastingfraude en -ontwijking. In dit arrest stelde het Hof vast dat het Koninkrijk België de krachtens het gemeenschapsrecht op hem rustende verplichtingen niet was nagekomen, aangezien het niet had aangetoond dat de litigieuze nationale maatregelen inzake de belastingheffing over personenauto's noodzakelijk waren om het hoofd te kunnen bieden aan het risico van belastingfraude en -ontwijking.

31. Vervolgens heeft het Hof in het arrest Direct Cosmetics I[32] het karakter van uitzondering van de in artikel 27 van de richtlijn bedoelde afwijkende maatregelen onderstreept. Een nationale wettelijke regeling die overeenkomstig artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn afwijkt van de regels van die richtlijn, kan niet ruim worden uitgelegd. Latere wijzigingen van die wettelijke regeling, waardoor de werkingssfeer wordt verruimd van de nationale voor-

27 — Zie hierboven, punten 9 en 10 van de onderhavige conclusie.

28 — Artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn. Opgemerkt dient te worden dat dit stilzitten naar mijn mening grond kan zijn voor het instellen van een beroep tegen die instelling krachtens artikel 232 EG.

29 — Punt 19 van het arrest van 18 juni 1998, Commissie/Frankrijk, aangehaald in voetnoot 20, en punten 14-19 van de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in die zaak.

30 — Punten 74-77 van de conclusie van advocaat-generaal Léger in de zaak Royscot e.a., aangehaald in voetnoot 22.

31 — Arrest van 10 april 1984 (Jurispr. blz. 1861).

32 — Arrest van 13 februari 1985 (5/84, Jurispr. blz. 617).

schriften die afwijken van de Zesde richtlijn, zijn alleen verenigbaar met het gemeenschapsrecht als deze door de Raad overeenkomstig artikel 27, lid 2, van de Zesde richtlijn zijn goedgekeurd.

32. In het arrest Direct Cosmetics en Laughtons Photographs [33] werd het Hof verzocht de geldigheid na te gaan van een besluit van de Raad houdende machtiging voor de vaststelling van bijzondere, van de Zesde richtlijn afwijkende nationale maatregelen. Het Hof heeft de wettigheid van het goedkeuringsbesluit van de Raad getoetst aan de in artikel 27 van de richtlijn opgestelde criteria, aan het evenredigheidsbeginsel en aan de fundamentele beginselen van deze richtlijn. Na te hebben overwogen dat uit de door de betrokken lidstaat aan de Commissie gezonden kennisgeving, zoals bedoeld in artikel 27, lid 2, van de Zesde richtlijn, „voldoende" duidelijk bleek in welke behoeften de nationale maatregel in kwestie diende te voorzien en daarin alle noodzakelijke informatie was opgenomen om het doel te kunnen bepalen dat werd nagestreefd [34], achtte het Hof uiteindelijk de bij het besluit van de Raad goedgekeurde maatregelen niet onevenredig aan het nagestreefde doel [35], gezien de „speelruimte" die de betrokken maatregelen de bevoegde fiscale autoriteiten gaven „om die maatregel toe te passen in de gevallen waarin dit opportuun wordt geacht". [36]

33. Deze rechtspraak lag ook ten grondslag aan het arrest BP Soupergaz [37], volgens hetwelk nationale, van de Zesde richtlijn afwijkende maatregelen „slechts verenigbaar [zijn] met het gemeenschapsrecht voor zover zij binnen het kader van de in artikel 27, lid 1, bedoelde oogmerken blijven, en voor zover zij ter kennis van de Commissie zijn gebracht en door de Raad stilzwijgend of nadrukkelijk zijn goedgekeurd overeenkomstig de voorwaarden van artikel 27, leden 1 tot en met 4". [38]

34. Ten slotte werd het Hof in de zaak Skripalle [39] verzocht de werkingssfeer te bepalen van de door de Raad krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn aan de Bondsrepubliek Duitsland verleende machtiging om een bijzondere, van de bepalingen van de richtlijn afwijkende maatregel te mogen vaststellen voor het belasten van dienstverlening onder bezwarende titel tussen nauw met elkaar verbonden personen. In zijn arrest stelt het Hof dat „de nationale afwijkende maatregelen waarmee belastingfraude of -ontwijking kan worden voorkomen, strikt [moeten] worden uitgelegd" en slechts van de algemene regels van de Zesde richtlijn mogen afwijken „voor zover dat strikt noodzakelijk is ter bereiking van dat doel". [40] Bij het onderzoek in hoeverre in dat geval aan die voorwaarden voldaan was, gaf het Hof weliswaar toe dat er tussen familieleden of nauw met elkaar verbonden personen een risico van belastingfraude of -ontwijking kan bestaan, maar stelde het dat een dergelijk risico niet bestaat „wanneer uit objectieve gegevens

33 — Arrest van 12 juli 1988 (138/86 en 139/86, Jurispr. blz. 3937; hierna: „arrest Direct Cosmetics II").
34 — Ibidem, punt 36.
35 — Ibidem, punt 48.
36 — Ibidem, punt 44.
37 — Aangehaald in voetnoot 17.
38 — Ibidem, punt 22.
39 — Arrest van 29 mei 1997 (C-63/96, Jurispr. blz. I-2847).
40 — Ibidem, punt 24.

blijkt dat de belastingplichtige correct heeft gehandeld". [41] Om die reden heeft het Hof de werkingssfeer van de door de Raad aan de Bondsrepubliek Duitsland verleende machtiging op restrictieve wijze bepaald.

35. Uit de hierboven behandelde rechtspraak blijkt dat het Hof voor de onderhavige kwestie de volgende richtsnoeren heeft geschetst. De aftrek van de BTW in het kader van artikel 17 van de Zesde richtlijn voor goederen en diensten die gebruikt worden in een intermediair stadium, voordat andere belaste handelingen plaatsvinden, is een belangrijk bestanddeel van het communautaire BTW-stelsel, dat in direct verband staat met het fundamentele beginsel van belastingneutraliteit. Hierdoor moeten uitzonderingen op deze algemene regel, die met name voortvloeien uit de in artikel 27 van de Zesde richtlijn voorziene mogelijkheid om nieuwe, van het algemene stelsel van die richtlijn afwijkende maatregelen te treffen, in beginsel op restrictieve wijze worden uitgelegd. Toch zijn de aan de lidstaten geboden mogelijkheden voor afwijkende maatregelen volgens de huidige rechtspraak buitengewoon groot vanwege hun bevoegdheid op grond van de standstillclausule van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn om de uitsluitingen van de BTW-aftrek van vóór de inwerkingtreding van de richtlijn te handhaven, en wel in die zin dat dit geldt voor iedere uitgave, ongeacht of deze al dan niet een beroepsmatig karakter heeft; deze bevoegdheid van de lidstaten om de BTW-aftrek uit te sluiten is alleen beperkt in het extreme geval waarin een lidstaat uiteindelijk nagenoeg alle goederen en diensten van het aftrekstelsel zou hebben uitgesloten.

V — Voorwerp van beschikking 89/487 van de Raad

36. Alvorens de wettigheid van de litigieuze beschikking te onderzoeken, moet het precieze voorwerp ervan worden bepaald. Volgens Ampafrance vallen onder de door de Raad aan de Franse Republiek toegestane afwijkende maatregel alle uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning, ongeacht de hoedanigheid van de persoon voor wie de belastingplichtige deze uitgaven draagt. De Franse regering stelt daarentegen dat de litigieuze beschikking, gezien de context ervan binnen de nationale rechtsorde, enkel betrekking kan hebben op de uitsluiting van het recht op BTW-aftrek voor uitgaven die zijn gedaan ten behoeve van derden buiten de onderneming. De Commissie lijkt deze zienswijze te ondersteunen. Sanofi en de Raad snijden dit probleem in hun opmerkingen niet aan.

A — *Argumenten van partijen*

37. Ampafrance zet eerst haar standpunt uiteen inzake het in Frankrijk geldende

41 — Ibidem, punt 26.

fiscale recht. Volgens haar waren krachtens de oorspronkelijke regeling, die is ingesteld bij het reeds aangehaalde decreet van 1967, alleen uitgaven ter voldoening van particuliere doeleinden van de bestuurders en het personeel van ondernemingen van het recht op BTW-aftrek uitgesloten. Bij het decreet van 1979 is de uitsluiting van het recht op BTW-aftrek uitgebreid tot alle uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning, zonder enig onderscheid te maken naargelang deze uitgaven ten goede kwamen aan de bestuurders en het personeel van de onderneming of aan derden. Bovendien maakt het decreet van 1979 geen enkel onderscheid naargelang de uitgaven een beroepsmatig karakter hebben of niet. Ampafrance onderstreept nog dat de Conseil d'État in zijn arrest Alitalia van 3 februari 1989 de uitsluiting van het recht op aftrek van de BTW over de litigieuze uitgaven, die door de belastingplichtige ten behoeve van derden waren gedaan, strijdig met het gemeenschapsrecht heeft geacht. Ampafrance leidt uit de rechtspraak van de Conseil d'État[42] van vóór het arrest Alitalia af dat de BTW over uitgaven die zijn gedaan voor de bestuurders en het personeel van de onderneming, kon worden afgetrokken krachtens het decreet van 1967, indien het beroepsmatig karakter daarvan was aangetoond. Op grond van de rechtspraak van de Conseil d'État trekt Ampafrance de conclusie dat nooit is betwist dat belastingplichtigen de BTW kunnen aftrekken over uitgaven die in direct verband staan met hun bedrijfsactiviteit. Om deze reden, zo meent zij, heeft de Franse overheid de procedure vervat in artikel 27 van de Zesde richtlijn ingeleid om door de Raad te worden gemachtigd iedere uitgave voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning, ongeacht of die al dan niet een beroepsmatig karakter heeft, van het recht op BTW-aftrek uit te sluiten.

38. Ampafrance beroept zich op bovenstaande uitlegging, die volgens haar in verband staat met het in Frankrijk vanaf 1967 geldende belastingstelsel, ter ondersteuning van haar stelling dat onder de in casu litigieuze beschikking 89/487 alle uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning vallen en niet alleen de uitgaven die de belastingplichtige ondernemingen dragen ten behoeve van derden. Aangezien de Franse Republiek het decreet van 1967 had gehandhaafd, kon zij op grond van de standstillclausule van artikel 17 van de Zesde richtlijn enkel de uitgaven ter voldoening van particuliere doeleinden van de bestuurders en het personeel van de onderneming uitsluiten van het recht op BTW-aftrek. Het feit dat de Conseil d'État in het reeds geciteerde arrest Alitalia alleen in twijfel trok of de bepalingen van het decreet van 1979 inzake de ten behoeve van derden gedane uitgaven, wel verenigbaar waren met het gemeenschapsrecht, kan — volgens Ampafrance — niet worden uitgelegd als een aanwijzing dat de algemene uitsluiting van het recht op BTW-aftrek voor de ten behoeve van het personeel van de belastingplichtige onderneming gedane uitgaven, zoals die door het decreet van 1979 was voorzien en zoals die tot op heden is blijven gelden, onder de standstillclausule van artikel 17 van de richtlijn valt en derhalve verenigbaar is met het gemeenschapsrecht. In ieder geval is het decreet van 1967 bij het decreet van 1979 ingetrokken; dientengevolge had de Franse Republiek, toen zij de procedure krachtens artikel 27 van de richtlijn inleidde, de mogelijkheid verloren om zich op de standstillclausule te beroe-

42 — In het bijzonder verwijst zij naar de arresten van 9 juli 1977, Chaussures Myris, en 13 februari 1980, SA Locafrance.

pen. Hieruit volgt logischerwijs dat de door de Raad bij beschikking 89/487 verleende machtiging alleen kon gelden voor alle uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning.

39. Ter terechtzitting heeft Sanofi zich op hetzelfde standpunt gesteld. Zij stelde dat de betrokken beschikking alle uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning omvatte, ongeacht de hoedanigheid van de persoon te wiens voordele die uitgaven strekten.

40. De Franse regering betoogt daarentegen dat het voorwerp van de litigieuze beschikking van de Raad duidelijk beperkter is dan door verzoeksters in de hoofdgedingen omschreven. Daartoe beroept zij zich op het arrest Alitalia van de Conseil d'État, waaruit zij a contrario afleidt dat de algemene uitsluiting van het recht op aftrek van de BTW over uitgaven voor verblijf enz., die zijn gedaan ten behoeve van de bestuurders en het personeel van de belastingplichtige ondernemingen — een uitsluiting die al door het decreet van 1967 was ingevoerd — onder de standstillclausule viel van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn en dientengevolge niet strijdig was met het gemeenschapsrecht. Na het arrest Alitalia en teneinde het hoofd te kunnen bieden aan het specifieke probleem van de fiscale behandeling van de door de ondernemingen ten behoeve van derden gedane uitgaven, besloot de Franse Republiek gebruik te maken van de haar door artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid en een verzoek in die zin aan de Commissie voor te leggen. Dientengevolge wordt, gezien het kader waarbinnen dit verzoek aan de communautaire instellingen is voorgelegd, de uitsluiting van het recht op aftrek van de BTW over uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning door beschikking 89/487 beperkt tot die gevallen waarin deze uitgaven door de belastingplichtige ondernemingen ten behoeve van derden zijn gedaan.

41. Dienaangaande verduidelijkt de Commissie dat de afwijking van de algemene bepalingen van de Zesde richtlijn, die door de in casu litigieuze beschikking 89/487 is ingevoerd, betrekking heeft op lid 2 van artikel 17 van de Zesde richtlijn en niet op lid 6 van dat artikel, zoals per abuis in de betrokken beschikking vermeld wordt. Het verzoek van de Franse overheid vond plaats in het kader van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn en betrof de wijziging van de reeds bestaande nationale wettelijke regeling in de vorm van een uitbreiding van de uitsluiting van het recht op BTW-aftrek alleen voor het geval de uitgaven door de belastingplichtige ondernemingen waren gedaan ten behoeve van derden. Deze strikte uitleg van beschikking 89/487 is gebaseerd op het arrest Alitalia van de Conseil d'État, waarin de uitbreiding van het nationale stelsel van uitsluitingen van het recht op aftrek van de BTW slechts strijdig met het gemeenschapsrecht werd geacht voor zover het daarbij ging om de specifieke categorie van uitgaven ten behoeve van derden.

42. Tijdens de mondelinge behandeling hebben partijen in het bijzonder stilgestaan bij de vraag ten aanzien van welke bepalingen van de Zesde richtlijn de Franse Republiek had verzocht te mogen afwijken; de machtiging daartoe is haar verleend bij de

betrokken beschikking van de Raad. De Commissie heeft wederom betoogd dat het om lid 2 van artikel 17 ging en niet om lid 6, zoals bij vergissing in de tekst van de beschikking wordt vermeld. Volgens de Franse regering en de Raad was de betrokken afwijking volstrekt legitiem en betrof deze in elk geval zowel lid 2 als lid 6 van artikel 17 van de Zesde richtlijn. Door verzoeksters in de hoofdgedingen is benadrukt dat nu de tekst van de beschikking artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn noemt, de Commissie niet kan stellen dat het alleen maar een vergissing is. Voor zover de betrokken beschikking toestaat maatregelen te treffen die afwijken van artikel 17 lid 6, is deze niet geldig.

B — *Standpuntbepaling*

a) De bepalingen van de Zesde richtlijn waarvan op grond van de betrokken beschikking mag worden afgeweken

43. Eerst zal ik de vraag behandelen of beschikking 89/487 betrekking had op het bepaalde in lid 6 en/dan wel in lid 2 van artikel 17 van de Zesde richtlijn. Volgens mij komt de eerste mogelijkheid niet in aanmerking. Om te beginnen zou de vraag gesteld kunnen worden wat het invoeren van van de standstillclausule van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn afwijkende maatregelen inhoudt. Waarschijnlijk is de Franse Republiek door de betrokken beschikking gemachtigd de werkingssfeer van deze standstillclausule uit te breiden door uitsluitingen van het recht op BTW-aftrek in te voeren die verder gaan dan die waarin was voorzien door de nationale wettelijke regeling ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn. In dat geval kan er echter geen sprake zijn van een uitbreiding van het voorwerp van de standstillclausule, daar het bij het probleem dat zich in Frankrijk voordoet niet gaat om het *handhaven* van een reeds bestaande wettelijke regeling, maar om het *invoeren* van nieuwe nationale bepalingen, die in strijd zijn met de inhoud van de Zesde richtlijn. Deze nationale bepalingen druisen niet in tegen de standstillclausule van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn; zij vallen daar eenvoudigweg niet onder. Zij zijn echter wel in strijd met de bepalingen van artikel 17, lid 2, en om die reden moet de Raad overeenkomstig artikel 27 worden verzocht om machtiging. Daarom is het in strijd met de logica van de Zesde richtlijn om met een beroep op artikel 27 van die richtlijn de invoering te rechtvaardigen van nationale maatregelen die van de standstillclausule afwijken. Artikel 27 verstrekt de lidstaten de mogelijkheid af te wijken van de bepalingen van de Zesde richtlijn door het *vaststellen* van nieuwe maatregelen en niet door het *handhaven* van al vóór de vaststelling van deze richtlijn geldende bepalingen. Laatstgenoemde bepalingen vallen in ieder geval onder de standstillclausule van artikel 17, lid 6, zodat zij niet de goedkeuring door de Raad overeenkomstig de procedure van artikel 27 van de Zesde richtlijn behoeven. Bijgevolg is de verwijzing naar artikel 17, lid 6, in de onderhavige beschikking van de Raad ken-

nelijk een vergissing en wijst de Commissie terecht erop dat de uitsluitingen van het recht op BTW-aftrek, zoals voorgesteld door de Franse Republiek, noodzakelijkerwijs onder lid 2 van dat artikel vielen.

44. De vraag laat zich dus stellen of deze onjuiste verwijzing naar lid 6, in plaats van naar lid 2, van artikel 17, de betrokken beschikking gebrekkig maakt en bijgevolg ongeldig, zoals verzoeksters in de hoofdgedingen betogen, dan wel een tekortkoming vormt van de beschikking die kan worden verholpen, zoals de Commissie bepleit. In werkelijkheid hebben gedurende de gehele procedure die tot de vaststelling van de beschikking heeft geleid, zowel de Franse regering in haar verzoek krachtens artikel 27 als de Commissie in haar bij de Raad ingediende voorstel [COM (89) 346 def., van 10 juli 1989] en de Raad in zijn beschikking blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting met betrekking tot de bepalingen van de Zesde richtlijn waarvan verzocht werd te mogen afwijken. Het verzoek van de Franse Republiek heeft betrekking op artikel 17, lid 6; het voorstel van de Commissie en de beschikking van de Raad noemen dezelfde bepaling. Gesteld zou dus kunnen worden dat de beschikking onwettig is, daar het voorwerp ervan rechtens onjuist is.

45. Ik ben echter van oordeel dat dit te ver zou gaan. Ik geloof niet dat het feit dat partijen die betrokken waren bij de vaststelling van deze gemeenschapshandeling, het relevante rechtskader onjuist hebben bepaald, als zodanig reeds een reden is om deze handeling automatisch en onherroepelijk onwettig te verklaren. Er dient daarentegen te worden nagegaan in hoeverre in dit geval de toepasselijke bepalingen van het gemeenschapsrecht zijn nageleefd, ongeacht of de beschikking zelve nu op een juiste of onjuiste wijze hiernaar heeft verwezen. In het bijzonder laat de fundamentele vraag zich stellen in hoeverre de Franse Republiek gebruik kon maken van de wettelijke mogelijkheid van artikel 27 van de Zesde richtlijn om nationale, met de Zesde richtlijn strijdige bepalingen in te voeren, ook al meenden die lidstaat en de gemeenschapsinstellingen die de desbetreffende machtiging hebben verleend, per abuis dat deze nationale bepalingen in strijd waren met lid 6 van artikel 17 van de Zesde richtlijn en niet met lid 2. Het volstaat erop te wijzen dat de uitsluitingen van het recht op BTW-aftrek die door de Franse Republiek ter goedkeuring aan de Raad waren voorgelegd, stellig niet indruisten tegen lid 6 van artikel 17 van de Zesde richtlijn, maar wel degelijk tegen lid 2 van dat artikel.

b) De omvang van de uitsluiting van het recht op BTW-aftrek waarvoor door de betrokken beschikking machtiging is verleend

46. Er dient nog te worden vastgesteld of de uitsluiting van het recht op BTW-aftrek voor uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning, waarvoor bij de betrokken beschikking van de Raad machtiging is verleend, al deze uitgaven omvat ongeacht de hoedanigheid van de personen ten behoeve van wie die uitgaven zijn gedaan, dan wel slechts

betrekking heeft op ten behoeve van derden gedane uitgaven. Om dit te onderzoeken neem ik als uitgangspunt de brief waarmee de Franse Republiek verzocht om toepassing van artikel 27 van de Zesde richtlijn teneinde nationale bepalingen te kunnen invoeren die afwijken van de algemene bepalingen van de Zesde richtlijn. Zowel de Franse regering als de Commissie verwijst naar die brief en is van mening dat daaruit indirect voortvloeit dat het door de Franse Republiek aan de Raad gerichte verzoek om machtiging alleen betrekking had op ten behoeve van derden gedane uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning.

47. Mijns inziens bevat de redenering van de Franse overheid, zoals die is geformuleerd in de op 13 april 1989 aan de Commissie gestuurde brief, een fundamentele tegenstrijdigheid. Enerzijds laat die brief doorschemeren dat naar nationaal recht de uitsluiting van het recht op BTW-aftrek voor de litigieuze uitgaven voor het personeel en de bestuurders van de ondernemingen berust op het decreet van 1967, dat in beginsel valt onder de standstillclausule van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, terwijl er voor de uitsluiting van het recht op BTW-aftrek voor gelijksoortige, door ondernemingen ten behoeve van derden gedane uitgaven, vooral na het arrest Alitalia van de Conseil d'État, geen wettelijke grondslag lijkt te vinden in de nationale wettelijke regeling van vóór de Zesde richtlijn. Anderzijds is het verzoek van de Franse Republiek om krachtens artikel 27 te mogen afwijken van de regels van de Zesde richtlijn, zodanig geformuleerd dat het op alle uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning betrekking heeft, ongeacht of het daarbij gaat om de bestuurders en het personeel van de onderneming dan wel om derden. Samenvattend volgt uit bovenbedoelde brief die de Franse Republiek aan de Commissie heeft gericht, dat hoewel de Franse Republiek zich op het standpunt lijkt te stellen dat de uitsluiting van het recht op BTW-aftrek althans voor de uitgaven voor de bestuurders en het personeel van de onderneming onder de standstillclausule valt, zij toch verzoekt om toepassing van artikel 27 voor alle nationale wettelijke bepalingen betreffende de uitsluiting van het recht op BTW-aftrek voor de uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken etc., zonder onderscheid te maken tussen bestuurders en personeel, enerzijds, en derden, anderzijds.

48. De werkingssfeer van beschikking 89/487 zelf is duidelijk bepaald. Van het recht op BTW-aftrek zijn uitgesloten alle uitgaven „voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning", ongeacht de hoedanigheid van de persoon te wiens behoeve deze door de onderneming worden gedaan. Met andere woorden, de gemeenschapswetgever staat toe dat voor de litigieuze uitgaven in het algemeen wordt afgeweken van de algemeen erkende regels van artikel 17 van de Zesde richtlijn.

49. De vraag laat zich stellen of de beschikking van de Raad bij een juiste uitlegging — zoals de Franse Republiek en ook de Commissie, zij het die laatste indirect,

betogen — alleen geldt voor gevallen waarin ten behoeve van derden gedane uitgaven van het recht op BTW-aftrek zijn uitgesloten en niet die voor bestuurders of het personeel van de onderneming, nu voor deze laatste categorie uitgaven al nationale bepalingen gelden die onder de standstillclausule van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn vallen. Ik kan mij niet verenigen met deze oplossing. Het komt erop neer dat de inhoud van een handeling van de gemeenschapsinstellingen kan worden uitgelegd aan de hand van het nationale recht en bovendien nog op een wijze die in strijd komt met de letterlijke tekst van die handeling. De formulering van beschikking 89/487 laat immers geen twijfel bestaan over de inhoud ervan; hierdoor wordt de Franse Republiek de mogelijkheid gegeven alle uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning van het recht op BTW-aftrek uit te sluiten, ongeacht de hoedanigheid van de personen te wier behoeve deze uitgaven zijn gedaan en ongeacht of deze uitgaven al dan niet nauw verband houden met de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige. De stelling dat deze beschikking, niettegenstaande de duidelijkheid ervan, niet geldt voor alle daarin genoemde gevallen maar, gezien de nationale wettelijke regeling die daarvoor al gold, alleen voor bepaalde van die gevallen, maakt om te beginnen inbreuk op de grondbeginselen van de communautaire rechtsorde, daar hierdoor de uitlegging van een gemeenschapsregel afhankelijk wordt gemaakt van de gegevenheden en bijzonderheden van het nationale recht. Ook is deze stelling in strijd met het fundamentele beginsel van rechtszekerheid, nu daardoor wordt toegestaan een regel in strijd met de letter van de tekst ervan uit te leggen, waardoor rechtssubjecten misleid worden met betrekking tot de werkingssfeer daarvan. De Franse Republiek kan in elk geval, overeenkomstig het algemene beginsel nemo auditur propriam turpitudinem allegans, niet verzoeken om een uitlegging contra legem van beschikking 89/487.

50. Ten slotte dient te worden opgemerkt dat de situatie naar Frans recht waarop de Franse Republiek zich beroept, allesbehalve duidelijk is. Het arrest Alitalia van de Conseil d'État geeft alleen maar — weerlegbare — aanwijzingen dat de in het decreet van 1979 voorziene uitsluiting van het recht op BTW-aftrek voor de onderhavige, ten behoeve van het personeel en de bestuurders van een onderneming gedane uitgaven wegens het eerdere decreet van 1967 onder de standstillclausule viel. Bovendien is niet duidelijk of het gedeelte van beschikking 89/487 waarin machtiging wordt verleend „uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning" van het recht op BTW-aftrek uit te sluiten, inhoudelijk gelijkluidend is met de artikelen 7 en 11 van het decreet van 1967, volgens welke respectievelijk „de belasting op de uitgaven voor het verstrekken van verblijf of huisvesting aan de bestuurders en het personeel van ondernemingen (...) niet aftrekbaar [is]" en „de belasting op de uitgaven ter voldoening van particuliere doeleinden van de bestuurders en het personeel van ondernemingen, inzonderheid de uitgaven voor ontvangsten, spijzen of dranken en ontspanning, (...) niet aftrekbaar [is]". Afgezien van de verschillende formulering, is het de vraag in hoeverre de litigieuze bepalingen van het decreet van 1967 de BTW-aftrek voor de betrokken uitgaven verbieden, zelfs wan-

neer deze een strikt beroepsmatig karakter hebben. [43] Voor het geval dat dit niet wordt aanvaard [44], dat wil zeggen als de BTW-aftrek voor beroepsmatige uitgaven, ook al op grond van het decreet van 1967, mogelijk wordt geacht, dan is de werkingssfeer van dit decreet beperkter dan die van beschikking 89/487, omdat bij dit decreet die uitgaven niet in het algemeen van het recht op BTW-aftrek zijn uitgesloten. De vraag naar de strekking van de nationale wettelijke regeling en meer in het bijzonder van het decreet van 1967 valt uiteraard niet onder de bevoegdheid van het Hof, maar onder die van de nationale rechter. Het zou evenwel — om terug te komen op het uitgangspunt waarop mijn redenering is gefundeerd — indruisen tegen het wezen van het gemeenschapsrecht wanneer de nationale rechter de bevoegdheid werd toegekend om *via* de uitlegging van zijn nationale wettelijke regeling de inhoud van een gemeenschapsbeslissing te bepalen.

51. Gelet op bovenvermelde overwegingen, acht ik het niet juist te trachten de betekenis van beschikking 89/487 te achterhalen *middels* het Franse recht en de inhoud van die beschikking zodanig te herformuleren dat daardoor de Franse Republiek wordt gemachtigd alleen bepaalde uitgaven van het recht op BTW-aftrek uit te sluiten wanneer die uitgaven ten behoeve van derden buiten de belastingplichtige onderneming zijn gedaan en niet wanneer zij de bestuurders of het personeel van de onderneming betreffen. Ik ben derhalve van mening dat beide categorieën uitgaven onder de litigieuze beschikking vallen, zoals ook de bewoordingen van de beschikking duidelijk aangeven. Een andere vraag is welke fiscale regeling in Frankrijk van toepassing is, mocht beschikking 89/487 uiteindelijk strijdig worden geacht met het gemeenschapsrecht. Ik zal hierop — voor zover het gaat om de toepassing van de Zesde richtlijn — alleen terugkomen, als ik, na de wettigheid van de hier onderzochte beschikking te hebben nagegaan, de geldigheid daarvan in twijfel trek.

VI — Wettigheid van beschikking 89/487

A — *Argumenten van partijen*

a) Ampafrance

52. Ampafrance stelt dat de litigieuze beschikking enerzijds indruist tegen de doelstellingen van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn en anderzijds niet voldoet aan de door het evenredigheidsbeginsel gestelde vereisten.

53. De doelstellingen van artikel 27 bestaan uitsluitend in het vereenvoudigen

43 — Zie hierboven de door Ampafrance in deze aangevoerde argumenten en de rechtspraak van de Conseil d'État waarnaar zij verwijst (punt 37 van deze conclusie).

44 — Deze oplossing wordt ook gesteund door een letterlijke uitlegging van het decreet van 1967, op grond waarvan mijns inziens de uitgaven voor verblijf van de bestuurders en het personeel van ondernemingen weliswaar in het geheel genomen van het recht op aftrek van de BTW zijn uitgesloten, maar de daaraan verwante uitgaven (maaltijden, ontspanning enz.) slechts zijn uitgesloten als deze verband houden met de „particuliere doeleinden" van de werknemers.

van de belastingheffing en het bestrijden van bepaalde gevallen van belastingfraude of -ontwijking. In haar verzoek heeft de Franse regering verwezen naar de tweede doelstelling, dat wil zeggen zij heeft verklaard dat zij het hoofd wil bieden aan bepaalde vormen van belastingfraude en -ontwijking. Zijnerzijds mocht de Raad, overeenkomstig vaste rechtspraak van het Hof[45], geen machtiging verlenen voor de invoering van nationale afwijkende maatregelen ter verwezenlijking van andere doelstellingen dan die welke in de litigieuze bepaling van de Zesde richtlijn limitatief zijn opgesomd. De uitsluiting van het recht op BTW-aftrek is in dit geval niet gebaseerd op de wil om bepaalde gevallen van belastingfraude of -ontwijking te bestraffen, maar op het „vermoeden" dat het gemengd (particulier en beroepsmatig) karakter van de betrokken uitgaven een risico van belastingfraude en -ontwijking inhoudt. Bijgevolg beoogden de Franse autoriteiten niet de door de richtlijn limitatief opgesomde risico's te bestrijden, maar een systeem op te zetten waarin zij niet meer behoefden na te gaan of bepaalde uitgaven al dan niet in het kader van de bedrijfsuitoefening waren gemaakt. Strikt beroepsmatige uitgaven voor ontvangsten zijn trouwens in Frankrijk krachtens artikel 39.1.1 van de CGI in het kader van de vennootschapsbelasting aftrekbaar van de belastbare winst, wanneer is aangetoond dat zij in het belang van de onderneming zijn gedaan. Dit is voldoende bewijs dat het aftrekken van uitgaven voor ontvangsten geen reëel risico van belastingfraude of -ontwijking inhoudt. Bovendien meent Ampafrance dat bij de vaststelling van beschikking 89/847 misbruik is gemaakt van de procedure van artikel 27 van de Zesde richtlijn: enerzijds beoogt de beschikking een extra uitsluiting van het recht op BTW-aftrek in te voeren, die bij de vaststelling van de Zesde richtlijn was voorgesteld, maar vervolgens was afgewezen; anderzijds worden aldus op indirecte wijze de gevolgen voor de nationale rechtsorde omzeild van het arrest Alitalia[46], waarbij door de Conseil d'État sommige bepalingen van het decreet van 1979 nietig zijn verklaard.

54. Aangaande het evenredigheidsbeginsel is Ampafrance van mening dat de litigieuze bepalingen van beschikking 89/487 een algemene en stelselmatige uitsluiting van het recht op BTW-aftrek invoeren zonder dat behoeft te worden bewezen dat een risico van belastingfraude of -ontwijking werkelijk bestaat. Nu daardoor een onweerlegbaar vermoeden wordt geschapen op basis waarvan het recht op aftrek van de BTW kan worden uitgesloten, zelfs wanneer bewezen is dat geen enkel risico voor het innen van de belasting bestaat, staan de betrokken bepalingen dus niet in verhouding tot het nagestreefde doel. Bovendien bestaan er in het Franse recht andere maatregelen waarmee de belastingautoriteiten doeltreffend het hoofd zouden kunnen bieden aan het probleem van belastingfraude en -ontwijking. Artikel 230, lid 1, van bijlage II bij de CGI bepaalt bijvoorbeeld dat de BTW op de door belastingplichtigen aangekochte of aan zichzelf geleverde goederen en diensten slechts aftrekbaar is wanneer die goederen en diensten „noodzakelijk" zijn voor hun bedrijfswerkzaamheden. Strikte toepassing van deze regel zou volstaan om de eerbiediging van de belastingwetgeving te waarborgen en doeltreffende fiscale controles te kunnen uitvoeren. Voorts bestaat er in het Franse recht een doeltreffend systeem voor de controle van de betrokken uitgaven, te

45 — Zie arrest Skripalle, aangehaald in voetnoot 39, punt 30.

46 — Zie punt 14 hierboven.

weten het systeem waarbij een gedetailleerd overzicht van de algemene kosten bij de jaarlijkse aangifte van de resultaten moet worden gevoegd. Ten slotte volgt uit het arrest Commissie/België [47] dat nationale maatregelen ter voorkoming van het risico van belastingfraude of -ontwijking slechts van het algemene stelsel van de Zesde richtlijn kunnen afwijken, voor zover dat strikt noodzakelijk is ter bereiking van dat doel. Aangezien er voor de belastingplichtigen minder ingrijpende maatregelen bestaan dan een algemene en stelselmatige uitsluiting van het recht op aftrek van de BTW over de betrokken uitgaven, is deze uitsluiting in strijd met het gemeenschapsrecht.

55. Al met al is Ampafrance van mening dat de litigieuze beschikking van de Raad niet voldoet aan de vereisten van het evenredigheidsbeginsel, daar hierdoor op een algemene en absolute wijze een onweerlegbaar vermoeden wordt ingevoerd dat er een risico van belastingfraude en -ontwijking bestaat, zonder dat de belastingdienst dit risico behoeft te bewijzen en de belastingplichtige het tegenbewijs daarvan kan leveren, hoewel er in Frankrijk minder ingrijpende maatregelen bestaan om aan dit soort situaties het hoofd kunnen bieden.

b) Sanofi

56. De opmerkingen van Sanofi zijn gebaseerd op een vergelijkbare grondslag: na te hebben uitgelegd waarom de prejudiciële vraag waarin de geldigheid van een handeling van de gemeenschapsinstellingen in twijfel wordt getrokken, ontvankelijk is, stelt zij in haar analyse het probleem van de evenredigheid centraal. Volgens haar voldoet beschikking 89/487 niet aan de vereisten van het evenredigheidsbeginsel, omdat het door de beschikking nagestreefde doel kan worden bereikt met andere middelen die minder afbreuk doen aan de doelstellingen van de Zesde richtlijn. Ook vertoont de onderhavige zaak gelijkenissen met het arrest Commissie/België [48], waarin het Hof nationale bepalingen die algemeen en stelselmatig afwijken van de regels van de Zesde richtlijn onevenredig achtte ten opzichte van het nagestreefde doel. Bovendien is de motivering van de betrokken beschikking erg summier en worden daarin niet de redenen aangegeven waarom de door de Franse Republiek voorgestelde afwijkende maatregel moest worden toegestaan. Vanwege de leemten in de motivering kan de rechter de evenredigheid van de genomen beschikking niet toetsen en is deze daarom ongeldig.

57. Bovendien merkt ook Sanofi onder verwijzing naar de bepalingen van het Franse vennootschapsbelastingrecht op dat de uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning aftrekbaar zijn van het belastbare bedrag; met andere woorden, in het specifieke kader van de vennootschapsbelasting leidt volgens de Franse wetgever de mogelijkheid

47 — Aangehaald in voetnoot 31.

48 — Aangehaald in voetnoot 31.

om de betrokken uitgaven te kunnen aftrekken niet automatisch tot belastingfraude of -ontwijking. Mitsdien vormt de invoering van een onweerlegbaar vermoeden van belastingfraude of -ontwijking een onevenredige maatregel tot bescherming van de rechtmatigheid van belasting, nu deze kan worden gewaarborgd door een doeltreffende, concrete controle van de betrokken uitgaven. Een dergelijke doeltreffende controle is voorzien in artikel 230 van bijlage II bij de CGI, volgens hetwelk de BTW op alle uitgaven die niet zijn gedaan in het „belang" van de onderneming, niet kan worden afgetrokken.

58. Ten slotte voegt Sanofi nog twee argumenten hieraan toe: in de eerste plaats verwijst zij naar het nationale recht van een groot aantal lidstaten op grond waarvan de litigieuze uitgaven aftrekbaar zijn; zij begrijpt daarom niet de moeilijkheden bij de controle van de belastingfraude of -ontwijking die door de Franse regering zijn aangehaald en waarvan het bestaan door de Raad is erkend. Ten tweede merkt zij op dat de betrokken afwijkende maatregel, die de Franse Republiek krachtens beschikking 89/487 mocht nemen, een tijdelijk karakter had; door het onvermogen van de Raad om de in artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn genoemde maatregelen vast te stellen, is deze voorlopige toestand blijven voortbestaan en hierdoor staat deze afwijkende maatregel noodzakelijkerwijs niet meer in verhouding tot het ermee nagestreefde doel. Gezien voormelde overwegingen stelt Sanofi het Hof voor beschikking 89/487 ongeldig te verklaren.

c) De Franse regering

59. De Franse regering wijst er eerst op dat het fundamentele doel van het BTW-stelsel is het eindverbruik te belasten en niet het intermediair verbruik dat plaatsvindt in het kader van een andere belastbare beroepsmatige activiteit.[49] Het is echter voor bepaalde soorten uitgaven niet altijd even gemakkelijk vast te stellen of zij beroepsmatige dan wel particuliere doeleinden dienen, hetgeen het criterium is op basis waarvan wordt bepaald of het gaat om eind- dan wel intermediair verbruik. Alleen al door dit probleem wordt de deur opengezet voor praktijken van belastingfraude en -ontwijking door belastingplichtigen, zoals de Commissie overigens in haar voorstellen voor de Zesde en de Twaalfde richtlijn[50] heeft onderstreept. Om diezelfde reden heeft artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn ook in de mogelijkheid voorzien om bijzondere, afwijkende maatregelen vast te stellen teneinde het hoofd te bieden aan het risico van belastingfraude en -ontwijking. In deze omstandigheden is beschikking 89/487, gelet op enerzijds het risico van eindverbruik waarop geen belasting wordt geheven, in het bijzonder bij uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning, en anderzijds de moeilijkheid een opsplitsing te maken tussen beroepsmatige en particuliere uitgaven, geheel verenigbaar met de doelstelling zoals omschreven in artikel 27 van de richtlijn.

49 — De Franse regering verwijst naar het arrest van 5 december 1989, ORO Amsterdam Beheer (C-165/88, Jurispr. blz. 4081, punt 20).

50 — Zie hierboven, punten 9 en 10 van de onderhavige conclusie.

60. Bovendien passen de meeste lidstaten om dezelfde redenen soortgelijke maatregelen toe. Specifiek in het geval van Frankrijk heeft het arrest Alitalia [51] van de Conseil d'État voor een groot risico van belastingfraude en -ontwijking van de zijde van de ondernemingen gezorgd en het moeilijker gemaakt in te schatten waarvoor de litigieuze uitgaven bestemd zijn, daar hierdoor de ondernemingen zijn aangezet om steeds hogere uitgaven ten behoeve van derden te gaan doen.

61. Beschikking 89/487 voldoet aan de vereisten van het evenredigheidsbeginsel, zoals die door de rechtspraak van het Hof zijn omschreven. Meer in het bijzonder heeft het Hof in het arrest Molenheide e.a. [52] overwogen dat „de lidstaten in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel middelen [moeten] aanwenden waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de doelstellingen en beginselen van de betrokken gemeenschapsregeling zo min mogelijk aantasten". De uitsluiting van het recht op aftrek van de BTW over uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning, waarin beschikking 89/487 voorziet, beperkt zich tot gevallen die een reëel risico van belastingfraude of -ontwijking inhouden en waarbij het gaat om situaties waarin onmogelijk kan worden vastgesteld of de betrokken uitgaven een beroepsmatig dan wel particulier karakter hebben; artikel 1, lid 2, van de betrokken beschikking noemt daarentegen de gevallen op waarin vanwege het beroepsmatige karakter van de betrokken uitgaven de BTW-aftrek wel mogelijk is.

62. De onderhavige uitsluiting van het recht op aftrek van de BTW is noodzakelijk, aangezien er geen andere toereikende middelen bestaan om de aard van de betrokken uitgaven te kunnen nagaan. Bij de op naam van de ondernemingen uitgeschreven rekeningen kan bijvoorbeeld niet worden vastgesteld ten behoeve van wie de uitgaven zijn gedaan. Werd bovendien toegestaan dat de betrokken bedragen konden worden afgetrokken op basis van de door de ondernemingen zelf verschafte gegevens, dan zou dat het ongewenste resultaat opleveren dat het aantal gerechtelijke en buitengerechtelijke procedures met betrekking tot de vraag of er daadwerkelijk sprake is van deze uitgaven, toeneemt.

63. Een vergelijking van de situatie waarom het hier gaat met het in Frankrijk vigerende stelsel inzake de vennootschapsbelasting is irrelevant vanwege de fundamentele verschillen tussen die belasting en de BTW. De BTW is een belasting op het eindverbruik en gebaseerd op een mechanisme dat de neutraliteit van die belasting waarborgt. De aftrek van de BTW heeft uitsluitend betrekking op uitgaven die zijn gedaan ten behoeve van belaste handelingen. De vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting worden daarentegen geheven over de nettowinst respectievelijk -inkomsten, dat wil zeggen de brutobedragen verminderd met de voor het behalen van winst respectievelijk verwerven van inkomsten noodzakelijke uitgaven. Boven-

51 — Zie hierboven punt 14.

52 — Arrest van 18 december 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281, punt 46).

dien zou een oplossing waarbij de aftrek van de BTW over de litigieuze beroepsmatige uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten, enz. tot een zeker bedrag werd toegestaan, arbitrair zijn. In elk geval is door de Commissie en de Raad grondig nagegaan of beschikking 89/487 evenredig is, welk onderzoek volledig aan de door de rechtspraak gestelde vereisten voldoet.

64. Tijdens de mondelinge behandeling heeft de Franse regering het Hof verzocht om, mocht het uiteindelijk de betrokken beschikking van de Raad ongeldig achten, de gevolgen van zijn arrest te beperken door de beschikking ex nunc ongeldig te verklaren; zij baseerde dit verzoek op de noodzaak om het gewettigd vertrouwen van de Franse autoriteiten in de geldigheid van de beschikking te beschermen.

d) De Commissie

65. De Commissie herinnert aan de rechtspraak van het Hof inzake de toepassing van het evenredigheidsbeginsel in het specifieke kader van artikel 27 van de Zesde richtlijn, en leidt daaruit af dat het in strijd zou zijn met het gemeenschapsrecht om het recht op BTW-aftrek te beperken in gevallen waarin ten eerste objectief vaststaat dat de belastingplichtige geen belastingfraude of -ontwijking is te verwijten, en ten tweede de ingevoerde beperkingen verder gaan dan wat absoluut noodzakelijk is ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking. Aangaande de specifieke aard van de in beschikking 89/487 genoemde uitgaven, benadrukt de Commissie dat krachtens de Zesde richtlijn uitgaven „die geen strikt beroepsmatig karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie" in elk geval uitgesloten zijn van het recht op BTW-aftrek.[53] Bovendien verwijst zij naar haar voorstel voor de Zesde richtlijn, waarin was aangegeven dat het moeilijk, zo niet onmogelijk, was de betrokken uitgaven op te splitsen in een particulier en een beroepsmatig gedeelte.

66. Op grond van bovenstaande overwegingen trekt de Commissie de conclusie dat zij terecht de verklaring van de Franse autoriteiten heeft aanvaard dat er in dit geval een aanzienlijk risico van ontduiking van de BTW-regels bestond: ondernemingen zouden wel eens uitgaven voor hun rekening kunnen nemen, in de vorm van geschenken of andere voordelen in natura, waarvoor de BTW niet afgetrokken mag worden omdat die uitgaven geen verband houden met hun werkzaamheden, zonder te onderscheiden in hoeverre die uitgaven de bestuurders en het personeel van de onderneming of derden betreffen. Bovendien hebben de Franse autoriteiten zelf de gevallen vastgesteld die geen risico van belastingfraude of -ontwijking inhouden en deze uitgezonderd van de uitsluitingen van het recht op BTW-aftrek; het gaat om de in artikel 1, lid 2, van beschikking 89/487 vermelde gevallen.

67. Voorts heeft de door de betrokken beschikking toegestane tijdelijke afwij-

53 — Artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn.

kende maatregel in wezen betrekking op gevallen die een ernstig risico van belastingfraude of -ontwijking inhouden. Niettegenstaande de summiere motivering van de betrokken beschikking, acht zij dit risico genoegzaam bewezen. Zij verwijst met name naar bepaalde culturele bijzonderheden in Frankrijk, waar bepaalde transacties „tijdens het nagerecht" worden gesloten, hetgeen verklaart waarom andere lidstaten die op dit gebied geheel andere gewoonten hebben, niet hebben voorzien in soortgelijke uitsluitingen. Verder heeft het door de Raad toegestane litigieuze verbod zowel voor de marktdeelnemers als voor de belastingautoriteiten het voordeel van duidelijkheid, eenvoud en rechtszekerheid. Derhalve zijn de door beschikking 89/487 beoogde maatregelen gerechtvaardigd en voldoen zij aan alle vereisten van het evenredigheidsbeginsel, dat wil zeggen zijn zij noodzakelijk, geschikt en evenredig, in de strikte zin van het woord.

68. Bij de toepassing van de bij beschikking 89/487 goedgekeurde algemene en abstracte maatregel dienen de nationale autoriteiten de fiscale situatie concreet te onderzoeken, zodat de gevallen die een reëel risico van belastingfraude of -ontwijking inhouden kunnen worden onderscheiden van die waarin het mogelijk is objectief vast te stellen dat bepaalde uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning een strikt beroepsmatig karakter hebben en voor aftrek van de BTW in aanmerking dienen te komen.

e) De Raad

69. De Raad bepleit in zijn opmerkingen de geldigheid van beschikking 89/487. Deze beschikking is volgens hem gerechtvaardigd omdat het moeilijk, zo niet onmogelijk, is op doeltreffende wijze de aard van de betrokken uitgaven (al dan niet beroepsmatig) te controleren. Dat de gemeenschapswetgever zich aan het evenredigheidsbeginsel gehouden heeft, blijkt bovendien uit artikel 1, lid 2, van beschikking 89/487 dat voorziet in de gevallen waarin de BTW-aftrek voor de betrokken uitgaven mogelijk is, voor zover objectief vaststaat dat zij verband houden met de bedrijfswerkzaamheden. Voorts is krachtens de bepalingen van de Zesde richtlijn alleen de BTW op strikt beroepsmatige uitgaven aftrekbaar, waardoor de BTW-aftrek voor wat men „weelde"-uitgaven kan noemen, wordt uitgesloten. Ook is beschikking 89/487 gerechtvaardigd, ongeacht of bij de belastingplichtige de intentie tot het plegen van belastingfraude of -ontwijking is vastgesteld dan wel het bestaan zelf daarvan. Het enkele feit dat de betrokken uitgaven naar hun aard kunnen worden aangewend als middel voor het plegen van belastingfaude of -ontwijking, hetgeen moeilijk is in te schatten voor de belastingautoriteiten, volstaat om de litigieuze bepalingen te rechtvaardigen. Het staat niet vast dat het gebruik van een andere methode om aan dit probleem het hoofd te bieden, zoals de forfaitaire beperking van het bedrag van de aftrek, meer verenigbaar zou zijn met het doel van de richtlijn, te weten de aftrek van de BTW op intermediaire beroepsmatige uitgaven; een dergelijke methode zou

voor de marktdeelnemers discriminerend kunnen werken, hetgeen de mededinging zou kunnen verstoren.

B — *Standpuntbepaling*

70. Om te beginnen betwist ik niet dat het bestrijden van belastingfaude en -ontwijking een legitiem en belangrijk streven is voor iedere belastingautoriteit die de verwezenlijking van de doelstellingen van de Zesde richtlijn en de goede werking van het BTW-stelsel wenst te waarborgen. Anders zou het risico dat het belasten van het eindverbruik wordt ontdoken, juist in strijd zijn met de eigenlijke filosofie van het BTW-stelsel.

71. In verband hiermee heeft de gemeenschapswetgever een fundamenteel onderscheid gemaakt tussen strikt beroepsmatige uitgaven en uitgaven die geen verband houden met de bedrijfswerkzaamheden van de belastingplichtige, door weeldeuitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie uitdrukkelijk van het recht op BTW-aftrek uit te sluiten. Alleen strikt beroepsmatige uitgaven kunnen worden geacht betrekking te hebben op goederen of diensten die door de belastingplichtige worden „gebruikt voor belaste handelingen" in de zin van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn en kunnen dus in aanmerking komen voor BTW-aftrek.

72. Daarin zit juist de moeilijkheid in deze zaak. Er zijn uiteraard uitgaven waarbij het erg moeilijk is vast te stellen of deze al dan niet in het kader van de bedrijfsuitoefening zijn gemaakt. Vooral de uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning, die in dit onderzoek centraal staan, leveren op dit punt de grootste moeilijkheden op, daar het verband daarvan met de beroepsmatige werkzaamheden niet vanzelf spreekt, hetgeen belastingfraude of -ontwijking in de hand kan werken. Om die reden is het overigens niet mogelijk geweest daarvoor op gemeenschapsniveau een alles omvattende oplossing in de wetgevingssfeer te aanvaarden, zoals blijkt uit de moeilijkheden bij de procedure tot vaststelling van de Zesde en de Twaalfde richtlijn. [54] Bovendien kan het in praktijk bij sommige van die uitgaven wel eens onmogelijk zijn de beroepsmatige uitgaven waarvoor recht op BTW-aftrek bestaat, te onderscheiden van de particuliere uitgaven die aan de belasting onderworpen zijn, zodat alleen door een algehele uitsluiting van het recht op BTW-aftrek het algemeen belang kan worden beschermd en bepaalde vormen van onrechtmatig gedrag van belastingplichtigen kunnen worden bestraft. Nogmaals dient te worden benadrukt dat voor de juiste werking van de BTW-regeling zoals voorzien in de gemeenschapsrechtelijke belastingvoorschriften, uiteraard is vereist dat iedere vorm van belastingfraude of -ontwijking wordt bestreden; de gemeenschapswetgever erkent die noodzaak wanneer hij de lidstaten toestaat de Raad te verzoeken om

54 — Zie hierboven, punten 9 en 10 van de onderhavige conclusie.

krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn bijzondere, van de algemene bepalingen van die richtlijn afwijkende maatregelen te mogen vaststellen ter voorkoming van „bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking".

73. Op grond van voormelde opmerkingen lijken de litigieuze bepalingen van de betrokken beschikking op het eerste gezicht verenigbaar met de logica van artikel 27 van de Zesde richtlijn, daar zij de verwezenlijking van de doelstellingen van dat artikel nastreven. Uit die opmerkingen kan echter niet noodzakelijkerwijs worden afgeleid dat de betrokken bepalingen in overeenstemming zijn met de algemene doelstellingen van de Zesde richtlijn en ingepast kunnen worden in de bij die richtlijn ingevoerde regeling. Het probleem is dat als iedere uitgave voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning van het recht op BTW-aftrek wordt uitgesloten, met uitzondering van alleen de drie gevallen genoemd in artikel 1, lid 2, van de beschikking, dit als consequentie heeft dat uitgaven waarvan aangetoond kan worden dat zij daadwerkelijk verband houden met het productieproces van de ondernemingen, dat wil zeggen dat zij een strikt beroepsmatig karakter hebben, van de aftrekregeling zijn uitgesloten. Ampafrance haalt het voorbeeld aan van uitgaven die door een onderneming zijn gedaan voor de huisvesting van vertegenwoordigers of klanten in het kader van een verkooppresentatie van bepaalde producten; niet betwist kan worden dat die uitgaven, *tot op zekere hoogte,* rechtstreeks verband houden met de werkzaamheden van de onderneming en niet als behorend tot het eindverbruik beschouwd kunnen worden.

74. Mitsdien is het niet onmogelijk dat bij een onbeperkte toepassing van het bij de onderhavige beschikking van de Raad ingevoerde stelsel van uitsluiting van het recht op BTW-aftrek, beroepsmatige uitgaven van ondernemingen van het recht op BTW-aftrek worden uitgesloten. Dit wordt ook niet betwist door de partijen die de wettigheid van de onderhavige gemeenschapshandeling bepleiten. Aldus wordt evenwel, doordat men een probleem wil verhelpen dat wordt veroorzaakt door een mogelijke disfunctie van de heffingregeling van de BTW (het risico van belastingfraude of -ontwijking), op een andere, net zo ernstige wijze inbreuk gemaakt op dit belastingstelsel, namelijk doordat bepaalde vormen van intermediair verbruik in strijd met het fundamentele beginsel van belastingneutraliteit aan de belasting worden onderworpen. Ik geloof dat bij een juiste uitlegging en toepassing van de Zesde richtlijn het probleem van de belastingheffing niet kan worden opgelost door een methode te hanteren, die qua verenigbaarheid met de fundamentele regels voor de werking van die regeling even problematisch is. Een zo ruime en algehele uitsluiting van het recht op BTW-aftrek als de onderhavige is hoe dan ook in strijd met de doelstellingen van de richtlijn en verstoort het evenwicht van de daarin vervatte bepalingen. Ik bedoel daarmee dat artikel 27 van de Zesde richtlijn niet mag worden gebruikt om een van de grondslagen van de richtlijn te ondermijnen, namelijk het beginsel van belastingneutraliteit.

75. In dit verband is het vanuit juridisch oogpunt wel degelijk van belang dat de litigieuze gemeenschapsbepalingen erop neerkomen dat voor een bepaalde categorie fiscale lasten een onweerlegbaar vermoeden wordt ingevoerd. Naar mijn mening roept het invoeren van zo'n vermoeden vragen op

aangaande de verenigbaarheid daarvan met de fundamentele regels van de communautaire rechtsorde. Het beginsel van de rechtsstaat, de bescherming van de gelijkheid voor de belasting en de waarborg van een volledige en doeltreffende rechtsbescherming — begrippen die in het rechtsstelsel van de Gemeenschap thans steeds meer nadruk krijgen — zijn haast niet te verenigen met de idee van het invoeren van onweerlegbare vermoedens teneinde specifieke problemen, zoals de belastingrechtelijke kwalificatie van een categorie uitgaven, langs wettelijke weg op te lossen. Het is geen toeval dat in het nationale recht van de lidstaten een tendens bestaat dergelijke „juridische axioma's" in strijd met de grondwet te achten. [55] Het is trouwens de vraag of die axioma's wel verenigbaar zijn met de beginselen van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, waarvan de naleving thans uitdrukkelijk door het EG-Verdrag is voorgeschreven. [56] Bovendien kan uit de rechtspraak van het Hof worden afgeleid dat het verschijnsel van onweerlegbare vermoedens van die zijde niet op een bijzonder sympathie mag rekenen. [57]

76. Aan het bovenstaande zijn nog andere overwegingen inzake het evenredigheidsbeginsel toe te voegen. Al zouden de hierboven vermelde onweerlegbare vermoedens verenigbaar kunnen worden geacht met de algemene doelstellingen van de Zesde richtlijn en zouden zij naar hun aard vanuit communautair oogpunt geen andere wettigheidsvraag doen rijzen, dit is niet van invloed op de toetsing aan het evenredigheidsbeginsel. Ongeacht de manier waarop men de onderhavige problematiek wenst op te lossen, de bepalingen van de onderhavige

55 — Ik noem in dit geval alleen het voorbeeld van Griekenland, waar de 'Ευμβούγιο της Επικρατεία' (Raad van State) weliswaar aanvankelijk onweerlegbare fiscale vermoedens onder bepaalde voorwaarden constitutioneel achtte (StE 434/1983, in *EDD* 1984, 75), doch uiteindelijk heeft geoordeeld dat een fiscaal vermoeden van het bestaan van inkomsten in overeenstemming was met grondwettelijke regels, als „dat vermoeden wettelijk te weerleggen is (...) daar de belanghebbende altijd de mogelijkheid heeft aan te tonen lagere inkomsten te hebben genoten dan op grond van het vermoeden was aangenomen" (StE 1694/1900, in *NoB*, 39, blz. 153, *ToS* 1990, blz. 493, *DD* 1990, blz. 1189). In de doctrine is altijd al een afwijzend standpunt ingenomen over onweerlegbare vermoedens: zie, ter verduidelijking, Bei, „Τα αμάχητα τεκμήρια είναι αντισυνταγματικά" in *D.* 9, blz. 761; Kypraios, „Τα αντισυνταγματικά αμάχητα τεκμήρια του Ν. 820/9978", in *DFN* 1980, blz. 679; Paulopolis, „Η αναδρομικότητα των φορολογικών νόμων", in *DFN* 1991, blz. 1733, 1740, en Dellis, „Η συνταγματικότητα του αντικειμενικού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος", in *DFN* 1996, blz. 841.

56 — Ook al heeft het Hof in Straatsburg de kwestie van de onweerlegbare fiscale vermoedens niet specifiek aangesneden, het aanvaarden van zo'n vermoeden maakt mijns inziens inbreuk op het recht beroep in te stellen bij een onafhankelijke en onpartijdige rechterlijke instantie teneinde „een eerlijk proces" te verkrijgen; dat recht wordt door artikel 6, lid 1, EVRM gewaarborgd en is uitgelegd in bekende arresten: Belilos/België, van 29 april 1988, serie A nr. 132; Delcourt/België, van 17 januari 1970, serie A nr. 11, en Minelli/Italië, van 25 maart 1983, serie A nr. 62. Bovendien is het geen toeval dat datzelfde Hof bepaalde, door de administratieve autoriteiten opgelegde fiscale sancties gelijk heeft gesteld aan de „strafvervolging" van artikel 6 van dit Verdrag.

57 — Arresten van 6 december 1990, Commissie/Denemarken (C-208/88, Jurispr. blz. I-4445), en Commissie/Ierland (C-367/88, Jurispr. I-4465). In die arresten heeft het Hof een nationale maatregel tot instelling van een beperkte vrijstelling voor bier dat als persoonlijke bagage van reizigers wordt ingevoerd, in strijd geacht met de geldende communautaire wettelijke bepalingen; het Hof heeft overwogen dat de litigieuze maatregel het onweerlegbaar vermoeden schiep dat de invoer een handelskarakter droeg en gedeeltelijk in strijd was met de bepalingen van richtlijn 69/169/EEG van de Raad van 28 mei 1968 inzake de harmonisatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen met betrekking tot de vrijstellingen van omzetbelastingen en accijnzen die bij de invoer worden geheven in het internationale reizigersverkeer (PB L 133, blz. 6). Zoals advocaat-generaal Darmon opmerkte in zijn conclusie in voormelde zaken: „(...) verplicht richtlijn 69/169 de nationale instanties dus onder meer tot een controle van praktische aard ter plekke, die zo nodig de mogelijkheid biedt rekening te houden met de niet-commerciële aard van de invoer van een op het eerste gezicht groot aantal liters bier. (...) De douane van de lidstaten blijkt de facto zonder meer de mogelijkheid te hebben om tot op zekere hoogte passende controles te organiseren. Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft opgemerkt, zou men kunnen denken aan de mogelijkheid dat de douane bij overschrijding van een bepaalde hoeveelheid uitgaat van het vermoeden dat aan de invoer niet elk handelskarakter vreemd is, zonder dat de reiziger daarmee helemaal wordt beroofd van de mogelijkheid om tegenbewijs te leveren; dit zou met de richtlijn stroken. Hier raken wij aan het verschil tussen de vaststelling van een dwingende regel, die de inachtneming van bijzondere omstandigheden uitsluit, en de vaststelling (...) van een kwantitatief criterium waarop een vermoeden kan worden gebaseerd waarvan tegenbewijs echter niet is uitgesloten. (...) Er is dus wel degelijk plaats voor een gedisciplineerde toepassing van de richtlijn, die niet vervalt in het uiterste van een de facto onmogelijke controle in elk individueel geval, en die er evenmin toe leidt dat het gemeenschapsstelsel in zijn kern wordt aangetast (...)" (punten 18 en 19).

beschikking van de Raad zijn alleen wettig wanneer zij noodzakelijk en geschikt worden geacht om het hiermee nagestreefde specifieke doel te bereiken en zo weinig mogelijk afbreuk doen aan de doelstellingen en de beginselen van de Zesde richtlijn. [58]

77. De methode van de algemene en algehele uitsluiting van het recht op BTW-aftrek voor een bepaalde categorie uitgaven lijkt reeds gezien het evenredigheidsbeginsel problematisch. De drie in artikel 1, lid 2, van de beschikking opgesomde uitzonderingen op de algemene uitsluiting van het recht op BTW-aftrek bewijzen niet — hoewel het tegendeel wordt gesteld — dat de Franse Republiek, de Commissie en de Raad alle gevallen waarin de uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning strikt beroepsmatig waren, hebben opgespoord en aldus het verbod van lid 1 hebben beperkt tot wat absoluut noodzakelijk is ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking. Bovendien is op grond van de motivering van de beschikking van de Raad, zelfs bezien in het licht van het door de Franse Republiek aan de Raad per brief gerichte verzoek om de litigieuze afwijkende maatregel te mogen treffen, de gedachtegang van de gemeenschapswetgever niet te volgen, nu deze enerzijds alle gevallen van artikel 1, lid 1, van de beschikking 89/487 van het recht op BTW-aftrek heeft uitgesloten, omdat die een risico van belastingfraude en -ontwijking inhielden, en anderzijds de BTW-aftrek in de gevallen die in lid 2 van datzelfde artikel worden genoemd, heeft toegestaan. Voorts wordt niet genoegzaam uitgelegd waarom het verbod van lid 1 het enige doeltreffende middel is om het nagestreefde doel te bereiken, dat wil zeggen om een eind te maken aan situaties van belastingfraude of -ontwijking. Meer in het algemeen zouden de gebreken in de motivering van de betrokken beschikking op zich al een geldige reden kunnen zijn om deze nietig te verklaren.

78. Ongeacht de hierboven besproken formele leemte in de motivering geloof ik toch dat er in elk geval goede redenen zijn om aan te nemen dat de nationale en gemeenschapsautoriteiten op doeltreffende wijze het openbaar belang, namelijk de bestrijding van belastingfraude of -ontwijking, kunnen dienen door maatregelen te treffen die minder afbreuk doen aan het algemene stelsel van de Zesde richtlijn. Ik denk daarbij niet aan het invoeren van een bepaling op grond waarvan uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning alleen maar van de BTW mogen worden afgetrokken tot een bepaald percentage van die uitgaven. Het staat niet absoluut vast dat die oplossing het meest doeltreffend is. Men zou echter wel een weerlegbaar vermoeden van het niet-beroepsmatige karakter van de betrokken uitgaven kunnen invoeren, dat de belastingplichtigen kunnen weerleggen door passend bewijs te leveren.

79. Bovendien — en dat is wel het belangrijkste — voorziet het Franse belastingrecht in het kader van de vennootschapsbelasting in de mogelijkheid het beroepsmatig karakter van soortgelijke uitgaven te bewijzen. Volgens mij is door bepaalde partijen ten onrechte gesteld dat het voorbeeld ontleend aan het in Frankrijk geldende stelsel van de

58 — Zie hierboven, punt 34 van de onderhavige conclusie.

vennootschapsbelasting in dit geval niet nuttig is. Het risico van belastingfraude of -ontwijking dat voortvloeit uit de kwalificatie van bepaalde uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning als uitgaven in het kader van de bedrijfsuitoefening, waarna deze vervolgens worden afgetrokken van de belastbare inkomsten, winst, goederen of diensten, is in grote lijnen bij de inkomsten- of vennootschapsbelasting hetzelfde als bij de BTW. Het is dus niet logisch dat de belastingautoriteiten in het eerste geval toestaan de betrokken uitgaven van de belastbare winst of inkomsten af te trekken, terwijl zij in het tweede geval de aftrek van de BTW op goederen en diensten verbieden met als reden dat het bestrijden van bepaalde vormen van belastingovertredingen dit onderscheid noodzakelijk maakt.

80. Ik begrijp dus niet waarom het noodzakelijk was een zo absoluut verbod uit te vaardigen voor een categorie uitgaven, waarbij de belastingplichtigen geen enkele mogelijkheid wordt gelaten het tegendeel te bewijzen, aangezien er minder ingrijpende middelen zijn om het hoofd te kunnen bieden aan het risico van belastingfraude of -ontwijking dat eventueel inherent is aan de aftrek van de betrokken bedragen: bijvoorbeeld door artikel 230 van bijlage II bij de CGI strikt toe te passen, op grond waarvan alle uitgaven die niet in het „belang" van de onderneming zijn gedaan, niet in aanmerking komen voor de BTW-aftrek, of zelfs door in het bijzonder voor die litigieuze categorie uitgaven striktere bepalingen met gelijkluidende inhoud vast te stellen.

81. Op grond van alle hierboven vermelde overwegingen ben ik van mening dat de onderhavige beschikking van de Raad niet is vastgesteld in overeenstemming met de vereisten van het fundamentele evenredigheidsbeginsel.

82. Alvorens dit gedeelte van mijn analyse af te sluiten, acht ik het noodzakelijk de stelling van de Commissie te onderzoeken dat de betrokken bepalingen van de onderhavige beschikking in beginsel verenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht. Bij de toepassing van deze bepalingen dienen de nationale autoriteiten evenwel concreet na te gaan in hoeverre iedere uitgave voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning werkelijk losstaat van de belastbare werkzaamheden van de onderneming en daardoor belastingfraude of -ontwijking vormt. De Commissie tracht in feite de wettigheid van de betrokken bepalingen veilig te stellen door hieraan een uitlegging „contra legem" te geven, hetgeen evenwel niet is toegestaan. Krachtens de bepalingen van beschikking 89/487 is een bepaalde categorie uitgaven uitdrukkelijk en absoluut van de BTW-aftrek uitgesloten zonder dat tegelijkertijd in een controle is voorzien om na te gaan of deze uitgaven al dan niet een beroepsmatig karakter hebben en een risico vormen voor de correcte werking van het BTW-stelsel. Dat is de enig mogelijke uitlegging van de betrokken bepalingen, die rechtstreeks voortvloeit uit de bewoordingen ervan die duidelijk zijn. Aangezien derhalve die bepalingen, zoals blijkt uit bovenstaande analyse, indruisen tegen het bij de Zesde richtlijn ingevoerde algemene stelsel en in strijd zijn met het

evenredigheidsbeginsel, zijn zij niet van toepassing in de nationale en communautaire rechtsorde.

83. Op dit punt moet het door de Franse regering mondeling gedane verzoek worden onderzocht tot beperking van de gevolgen van het arrest van het Hof wat de ongeldigheid van de onderhavige beschikking van de Raad betreft. Mijns inziens moet dit verzoek om twee redenen worden afgewezen. Ten eerste kan een lidstaat zich niet met een beroep op het vertrouwensbeginsel onttrekken aan de gevolgen van een rechterlijke beslissing waarbij de ongeldigheid van een gemeenschapshandeling wordt vastgesteld. Een dergelijke oplossing vloeit niet voort uit het rechtszekerheidsbeginsel, zoals wel het geval kan zijn wanneer sprake is van een door de overheid bij particulieren opgewekt gewettigd vertrouwen; veeleer worden fundamentele regels van de rechtszekerheid en van de rechtsstaat ter discussie gesteld, nu door die oplossing de burgers de mogelijkheid wordt ontnomen doeltreffend te worden beschermd tegen een op onwettige rechtsregels gebaseerde gedraging van de overheid, ook al handelt die te goeder trouw. Ten tweede is het de Franse regering op grond van het beginsel nemo auditur propriam turpitudinem allegans niet toegestaan zich te onttrekken aan de gevolgen van een uitspraak waarbij de ongeldigheid van de litigieuze beschikking van de Raad wordt vastgesteld, nu zij zelf, door aan de Raad het verzoek te sturen en meer in het algemeen door haar opstelling, aan de vaststelling van deze inhoudelijk onwettige beschikking heeft meegewerkt.

84. Voor het antwoord op de prejudiciële vraag volstaat het evenwel niet te concluderen dat beschikking 89/487 niet wettig is. Zoals hierboven opgemerkt [59], rijst met de vaststelling dat de betrokken beschikking niet te herstellen gebreken vertoont en ongeldig is, de vraag naar het op de betrokken geschillen toe te passen fiscale recht. Aangezien aan de thans geldende nationale wettelijke regeling, zoals vervat in het Franse decreet van 14 december 1989 [60], voortaan iedere rechtsgrondslag is ontvallen, nu ik heb vastgesteld dat beschikking 89/487 ongeldig is, moet aan de hand van het nationale recht worden uitgemaakt welke bepalingen van toepassing zijn, voor zover deze niet strijdig zijn met het gemeenschapsrecht. [61]

85. Vanuit het oogpunt van het gemeenschapsrecht dient echter nog de vraag beantwoord te worden of, en, zo ja, hoe uitvoering kan worden gegeven aan de standstillclausule van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn. Zoals ik al heb aangegeven [62], had de betrokken clausule in Frankrijk betrekking op decreet nr. 67-604 van 1967. Kan het feit dat de gevallen waarvoor eerst het decreet van 1967 [63] gold, daarna ook binnen de werkingssfeer

59 — Zie hierboven, punt 47 van de onderhavige conclusie.

60 — Zie hierboven, punt 15 van de onderhavige conclusie.

61 — Opgemerkt dient te worden dat, als het decreet van 1989 terzijde wordt geschoven, het noodzakelijk is de onmiddellijk daarvóór geldende wettelijke regeling te doen herleven, dat wil zeggen het decreet van 1979, dat alleen geldt voor zover het niet strijdig is met de regels van de Zesde richtlijn; dit betekent dat de door de Conseil d'Etat in het arrest Alitalia (aangehaald in punt 14 hierboven) aanvaarde oplossing opnieuw van belang wordt.

62 — Zie hierboven, punt 12 van de onderhavige conclusie.

63 — Ik verwijs naar mijn analyse in de punten 45 e.v. van de onderhavige conclusie.

van beschikking 89/487 vielen, in die zin uitgelegd worden dat het decreet al niet meer gold toen de Franse Republiek verzocht om beschikking 89/487 vast te stellen en dat de Franse Republiek, als die beschikking wordt geschrapt van de geldende bepalingen van het communautaire belastingrecht, niet meer opnieuw het decreet van 1967 kan inroepen en, bij extensie, de standstillclausule van artikel 17 van de Zesde richtlijn?

86. Volgens mij dient deze vraag ontkennend te worden beantwoord. De Franse Republiek heeft met het decreet van 1967 een specifiek fiscaal stelsel ingevoerd, waarbij een bepaalde categorie uitgaven van het recht op BTW-aftrek werd uitgesloten. De betrokken bepalingen zijn noch door de vaststelling van decreet nr. 79-1163 van 1979, waarbij de daarvóór geldende wettelijke regeling is gewijzigd, noch door decreet nr. 89-885 van 1989, dat is vastgesteld na beschikking 89/487, ter discussie gesteld. De Franse Republiek heeft alleen maar getracht het stelsel van litigieuze uitsluitingen uit te breiden op een wijze die, zoals uit de voorafgaande analyse blijkt, strijdig is met de voorschriften van de Zesde richtlijn. Hieruit blijkt dat de Franse autoriteiten de oorspronkelijk geldende uitsluitingen van het recht op BTW-aftrek altijd hebben willen handhaven en geen afstand hebben willen doen van de standstillclausule van artikel 17 van de Zesde richtlijn. Om die reden geloof ik dat, als de ongeldigheid van beschikking 89/487 wordt vastgesteld, de gevolgen van die vaststelling zich niet zover uitstrekken dat de Franse regering de voordelen worden ontzegd die zij door de toepassing van de betrokken standstillclausule al heeft gehad. Er moet overigens worden opgemerkt dat de handelwijze van deze lidstaat tot op heden niet kan worden geacht inbreuk te maken op de rechtszekerheid.

87. Om de verwijzende rechter behulpzaam te zijn, acht ik het tot slot nuttig het volgende te verduidelijken. Voor een juist oordeel in deze geschillen is het noodzakelijk de exacte werkingssfeer van de door het decreet van 1967 ingevoerde uitsluitingen van het recht op BTW-aftrek vast te stellen. Hadden deze uitsluitingen alleen betrekking op de uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontspanning en ontvangsten die geen beroepsmatig karakter hadden, zoals Ampafrance stelt, of vielen daaronder in het algemeen bepaalde uitgaven, ongeacht of deze al dan niet een beroepsmatig karakter hadden, zoals lijkt voort te vloeien uit een letterlijke uitlegging van die betrokken bepalingen? Dit vraagstuk kan vanzelfsprekend uitsluitend door de nationale rechter worden beoordeeld.

88. Mijnerzijds volsta ik met te verwijzen naar de reeds aangehaalde rechtspraak [64] van het Hof, volgens welke een lidstaat die krachtens de standstillclausule van artikel 17 van de Zesde richtlijn de vóór de inwerkingtreding van die richtlijn geldende uitsluitingen van het recht op BTW-aftrek wenst te handhaven, over een bijzonder ruime discretionaire bevoegdheid beschikt; deze uitsluitingen kunnen ook betrekking hebben op uitgaven die een strikt beroepsmatig karakter hebben. Aldus wordt evenwel inbreuk gemaakt op het beginsel van

64 — Zie hierboven, punten 24 e.v. van de onderhavige conclusie.

belastingneutraliteit en de logica die ten grondslag ligt aan het belastingstelsel van de Zesde richtlijn. Hierdoor doet zich de volgende tegenstrijdigheid voor: terwijl bepalingen van het gemeenschapsrecht in beginsel voorzien in de BTW-aftrek voor beroepsmatige uitgaven van ondernemingen, kan deze aftrek krachtens nationale, van vóór de Zesde richtlijn daterende bepalingen worden uitgesloten. Deze tegenstrijdigheid, die duidelijk niet bijdraagt tot verbetering van het communautaire en nationale belastingstelsel, kan echter alleen uit de weg worden geruimd als de Raad voor dit probleem wettelijke maatregelen vaststelt.

VII — Conclusie

89. Gelet op bovenvermelde overwegingen, geef ik het Hof in overweging op de voorgelegde prejudiciële vragen als volgt te antwoorden:

„Beschikking 89/487/EEG van de Raad van 28 juli 1989 waarbij de Franse Republiek wordt gemachtigd een van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting afwijkende maatregel toe te passen, is ongeldig."