CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL G. TESAURO van 7 mei 1991 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. In het onderhavige beroep verzoekt de Commissie het Hof, vast te stellen dat het Koninkrijk Spanje de krachtens het EEG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen, door de diensten — daaronder begrepen die waarvoor de tegenprestatie bestaat in auteursrechten — die uit hoofde van hun beroep worden verricht door beeldende kunstenaars, schrijvers, literaire, grafische en fotografische medewerkers van tijdschriften en periodieken, componisten, toneelschrijvers en auteurs, bewerkers, draaiboek- en dialoogschrijvers van audiovisuele werken, in strijd met het bepaalde in artikel 2, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"), vrij te stellen van de belasting over de toegevoegde waarde.

2. In het kort vermeld ik een aantal omstandigheden van de zaak die voor mijn betoog van belang zijn; voor het overige verwijs ik naar het rapport ter terechtzitting.

Bij de Spaanse wet nr. 30/1985 van 2 augustus 1985 werd de belasting over de toegevoegde waarde ingevoerd. Krachtens artikel 7, lid 2, van die wet werden vorenbedoelde diensten onderworpen aan de BTW, tegen een verlaagd tarief van 6%.

Twee jaar later zijn bij wet nr. 22/1987 van 11 november 1987 betreffende de intellectuele eigendom diezelfde diensten vrijgesteld van de BTW.

Tegen die vrijstelling heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld, omdat zij ze in strijd acht met het in artikel 2, lid 1, van de richtlijn neergelegde beginsel inzake het algemene karakter van de belasting.

3. De Spaanse regering betoogt, dat de vrijstelling gerechtvaardigd is uit hoofde van de afwijkingsbepaling van artikel 28, lid 3, sub b, van de richtlijn.

Dit artikel bepaalt, dat de Lid-Staten gedurende de overgangsperiode (die op 1 januari 1983 had moeten aflopen, doch die nadien is verlengd) „de handelingen, genoemd in bijlage F kunnen blijven vrijstellen onder de in de Lid-Staat vigerende voorwaarden". Onder de diensten die voor vrijstelling in aanmerking komen, vermeldt bijlage F nu juist „de diensten van auteurs, kunstenaars, vertolkers van kunstwerken".

Volgens de Spaanse regering mogen alle Lid-Staten, ook die welke later tot de

* Oorspronkelijke taal: Italiaans.

Gemeenschap zijn toegetreden, tijdens de in artikel 28, lid 4, bedoelde overgangsperiode de uitzonderingen handhaven welke golden op het ogenblik waarop de Zesde richtlijn van toepassing werd.

De Spaanse regeling die vóór de BTW-regeling gold, onderwierp de in casu in geding zijnde diensten niet aan de belasting; volgens de Spaanse regering volgt daaruit, dat Spanje overeenkomstig artikel 28 op die diensten een overgangsregeling mocht toepassen, waarbij zij werden vrijgesteld van de BTW.

4. Tegen die opvatting voert de Commissie twee argumenten aan. Om te beginnen betoogt zij dat, gelet op het afwijkingskarakter van artikel 28, lid 3, deze bepaling, bij gebreke van een specifieke bepaling in die zin in de Toetredingsakte, niet van toepassing is op later tot de Gemeenschap toegetreden Staten. Haars inziens wordt dit standpunt *a contrario* bevestigd door het feit dat, wat Portugal aangaat, de mogelijkheid om bepaalde in artikel 28, lid 3, genoemde verrichtingen vrij te stellen van de BTW, uitdrukkelijk in de Toetredingsakte is vermeld. In de Toetredingsakte „Spanje" daarentegen wordt nergens melding gemaakt van dit artikel, zodat het uitgesloten moet worden geacht, dat men zich ter rechtvaardiging van de in geding zijnde vrijstellingen zou kunnen beroepen op artikel 28, lid 3.

Voorts stelt de Commissie, dat zelfs indien Spanje zich op de betrokken afwijkingsbepaling zou kunnen beroepen, de in deze zaak aan de orde zijnde vrijstelling in ieder geval buiten de werkingssfeer van die bepaling valt en er niet de minste rechtvaardiging in vindt. Zoals duidelijk uit de bewoordingen van de bepaling blijkt, staat zij enkel het „blijven vrijstellen" van bepaalde verrichtingen toe. Zij gedoogt dus enkel de *handhaving* van een bestaande vrijstellingsregeling, maar is de BTW eenmaal op bepaalde diensten van toepassing verklaard, dan mogen deze nadien niet opnieuw worden vrijgesteld. In casu nu staat vast, dat de betrokken activiteiten in Spanje overeenkomstig de Zesde richtlijn aan de algemene BTW-regeling waren onderworpen ingevolge wet nr. 30/1985 van 2 augustus 1985, en wel tot de inwerkingtreding van wet nr. 22/1987 van 11 november 1987, dus gedurende meer dan twee jaar. De bij de wet van 1987 ingevoerde vrijstelling is dus duidelijk een nieuwe vrijstelling, die niet kan worden gerechtvaardigd met een beroep op artikel 28, lid 3, sub b.

5. Ik wil al meteen opmerken, dat het tweede van deze argumenten mij het meest overtuigend lijkt.

De tekst van de bepaling is volstrekt duidelijk. Zij staat enkel het *blijven vrijstellen* van bepaalde handelingen toe „onder de in de Lid-Staat vigerende voorwaarden". Op grond van deze bepaling mag daarentegen niet gelijk welke handeling die vóór de inwerkingtreding van de richtlijn niet aan de belasting was onderworpen, zonder meer worden vrijgesteld. Anders gezegd, wanneer een Lid-Staat — zoals in dit geval Spanje — bij de uitvoering van de richtlijn bepaalde activiteiten aan de BTW heeft onderworpen, kan hij zich nadien niet beroepen op artikel 28, lid 3, sub b, om voor dezelfde activiteiten opnieuw een BTW-vrijstelling in te voeren en ze zo aan de toepassing van het gemeenschappelijk belastingstelsel te onttrekken. Erkennen dat de Lid-Staten over die mogelijkheid beschikken, zou voorts

niet alleen volstrekt ongerechtvaardigd zijn wegens de duidelijke bewoordingen van de betrokken bepaling, maar bovendien in strijd zijn met de aan de richtlijn ten grondslag liggende beginselen van algemeenheid en neutraliteit van de belasting, welke — zoals de Commissie terecht stelt — steeds voor ogen moeten worden gehouden wanneer het om de uitlegging van afwijkingsbepalingen gaat.

De voorgestelde uitlegging lijkt mij volstrekt in de lijn te liggen van hetgeen het Hof overwoog in het arrest van 8 juli 1986 (zaak 73/85, Kerrutt, Jurispr. 1986, blz. 2219), waar het preciseerde: „Blijkens haar formulering verzet deze bepaling zich evenwel tegen de vaststelling van nieuwe vrijstellingen of de verruiming van reeds bestaande vrijstellingen na de inwerkingtreding van de richtlijn."

6. Gelet op het voorgaande denk ik, dat het onderhavige beroep kan worden toegewezen zonder dat behoeft te worden ingegaan op het andere argument van de Commissie, namelijk dat de toetredende Staat zich bij stilzwijgen van de Toetredingsakte niet kan beroepen op artikel 28, lid 3, sub b. Dit argument lijkt mij overigens niet overtuigend, daar bij gebreke van specifieke beperkingen of voorbehouden de toetredende Staat alle uit het acquis communautaire voortvloeiende rechten en verplichtingen aanvaardt, daaronder noodzakelijkerwijs ook begrepen, wat de Zesde richtlijn betreft, de bepalingen van artikel 28.

7. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, het beroep toe te wijzen en verweerder te verwijzen in de kosten.