CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL C. GULMANN

van 15 september 1992 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. Het onderhavige beroep van de Commissie strekt tot vaststelling dat de Bondsrepubliek Duitsland, door een regeling voor de heffing van belasting over de toegevoegde waarde toe te passen die onverenigbaar is met artikel 26 van de Zesde BTW-richtlijn van de Raad [1], niet heeft voldaan aan de krachtens het EEG-Verdrag op haar rustende verplichtingen.

2. Hoofdstuk XIV van de Zesde richtlijn bevat een aantal bijzondere regelingen ten opzichte van de algemene regels van de richtlijn. Artikel 24 bevat een bijzondere regeling voor kleine ondernemingen. Artikel 25 geeft een gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten en artikel 26 een bijzondere regeling voor reisbureaus.

3. Krachtens artikel 26, lid 1, passen de Lid-Staten de bijzondere regeling toe op de handelingen van reisbureaus, voor zover deze reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger optreden en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruik maken van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen.

Artikel 26, lid 2, luidt als volgt:

„De handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis worden beschouwd als één enkele dienst van het reisbureau aan de reiziger. Deze dienst wordt belast in de Lid-Staat waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit het de dienst heeft verleend. Voor deze dienst wordt als maatstaf van heffing en prijs exclusief belasting in de zin van artikel 22, lid 3, sub b, beschouwd als de winstmarge van het reisbureau, dat wil zeggen het verschil tussen het totale bedrag dat de reiziger exclusief belasting over de toegevoegde waarde moet betalen en de werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, mits deze handelingen de reiziger rechtstreeks ten goede komen."

Artikel 26, lid 2, dat, volgens de stukken is omgezet in Duits recht, houdt dus in, voor zover hier van belang,

— dat de belastbare handelingen worden beschouwd als één enkele dienst, en

— dat de maatstaf van heffing de winstmarge van het reisbureau is, hetgeen ruwweg overeenkomt met het verschil tussen de prijs die de reiziger het reisbureau betaalt

* Oorspronkelijke taal: Deens.

1 — 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).

en de door het reisbureau gedragen kosten, wanneer het hotel-, vervoer- of andere diensten die de reiziger rechtstreeks ten goede komen, koopt bij andere belastingplichtigen.

De aldus omschreven winstmarge vormt de autonome maatstaf van heffing voor de betrokken werkzaamheden van reisbureaus. In artikel 26, lid 4, is bepaald, dat de bedragen van de belasting over de toegevoegde waarde die het reisbureau worden aangerekend voor bij andere belastingplichtigen gekochte hotel-, vervoer- en andere diensten, niet mogen worden afgetrokken of teruggegeven.

4. Artikel 26, lid 3, luidt als volgt:

„Indien de handelingen waarvoor het reisbureau een beroep doet op andere belastingplichtigen door laatstgenoemden buiten de Gemeenschap worden verricht, wordt de dienst van het reisbureau gelijkgesteld met een krachtens artikel 15, punt 14, vrijgestelde handeling van tussenpersoon. Indien deze handelingen zowel binnen als buiten de Gemeenschap worden verricht, mag alleen het gedeelte van de dienst van het reisbureau betreffende de buiten de Gemeenschap verrichte handelingen als vrijgesteld worden beschouwd."

Het is deze bepaling die volgens de Commissie niet op de juiste wijze is omgezet in Duits recht.

Volgens deze bepaling wordt de maatstaf van heffing voor reisbureaus, dat wil zeggen hun winstmarge, verlaagd, indien de hotel-, vervoer- en andere diensten die zijn inbegrepen in de dienst van het reisbureau aan de reiziger, buiten de Gemeenschap worden verricht. Dit geldt ook, wanneer slechts een gedeelte van de diensten buiten de Gemeenschap wordt verricht. Uit lid 3 blijkt, dat het reisbureau bij voorbeeld slechts over 50 % van zijn winstmarge BTW moet betalen, wanneer 50 % van de diensten van andere belastingplichtigen buiten de Gemeenschap wordt verricht.

Het in lid 3 gemaakte onderscheid tussen binnen en buiten de Gemeenschap verrichte diensten leidt niet tot bijzondere problemen voor diensten van hotel- en restaurantbedrijven, die worden verricht op de plaats(en) van bestemming van de reis. Het onderscheid levert daarentegen wel problemen op bij vervoerdiensten. In die gevallen kan het moeilijk zijn om, zoals lid 3, tweede volzin, dat vereist, onderscheid te maken tussen binnen en buiten de Gemeenschap verrichte diensten (internationale wateren en derde landen).

5. De Zesde BTW-richtlijn is in het Duitse recht omgezet bij het Umsatzsteuergesetz van 29 november 1979, dat op 1 januari 1980 in werking is getreden (hierna: „UStG 1980"). De bijzondere regels inzake de belasting over de toegevoegde waarde op reisdiensten zijn vastgelegd in § 25 van de wet, dat nadien geen wijzigingen heeft ondergaan die voor de onderhavige zaak van belang zijn. De regels van § 25 zijn een omzetting van de algemene beginselen van artikel 26 van de Zesde BTW-richtlijn. Dit geldt evenwel niet

voor § 25, lid 2, dat de belastingvrijstellingen regelt. Krachtens § 25, lid 2, zijn onder meer vrijgesteld, de diensten die bestaan in „grensoverschrijdend vervoer per vliegtuig of schip" en „vervoer per vliegtuig of schip dat uitsluitend buiten het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland plaatsvindt" (hierna: „internationaal lucht- en zeevervoer").

6. Volgens de Commissie impliceren deze regels een ruimere belastingvrijstelling voor Duitse reisbureaus dan op grond van artikel 26, lid 3, van de richtlijn is toegestaan.

De Duitse wetgeving is conform artikel 26, lid 3, van de Zesde BTW-richtlijn wat betreft de hoteldiensten en de vervoerdiensten die op het vasteland, bij voorbeeld per bus of trein worden verricht. Dit is anders voor het vervoer per vliegtuig of schip. De Duitse wetgeving stelt elke vorm van lucht- of zeevervoer vrij van belasting, wanneer het „internationaal" vervoer betreft, dat wil zeggen dat het vervoer zich niet beperkt tot het Duitse grondgebied. Artikel 26 van de Zesde BTW-richtlijn staat vrijstelling daarentegen slechts toe voor zover het vervoerdiensten betreft die buiten de Gemeenschap worden verricht. De Commissie stelt, dat deze onjuiste omzetting van de richtlijn tot distorsies van de mededinging leidt ten opzichte van reisbureaus van andere landen en bovendien een negatieve invloed heeft op de uit de BTW afkomstige eigen middelen van de Gemeenschap.

7. De Duitse regering betwist niet, dat de betrokken bepaling van het UStG 1980 een onvolledige omzetting van artikel 26, lid 3, van de Zesde richtlijn vormt. Zij betoogt evenwel, dat de gebrekkige omzetting haar rechtvaardiging vindt in één van de twee volgende redenen.

Primair stelt de regering, dat artikel 26 in de praktijk niet kan worden omgezet, althans niet voor internationale vliegreizen, en derhalve als nietig moet worden beschouwd.

Subsidair betoogt de Duitse regering, dat de Duitse regeling geoorloofd is, aangezien zij wordt gedekt door de overgangsbepalingen van artikel 28, lid 3, sub b, van de richtlijn in samenhang met punt 27 van bijlage F.

De nietigheid van artikel 26, lid 3, van de richtlijn wegens praktische onuitvoerbaarheid

8. De Commissie concludeert tot afwijzing van het argument van de Duitse regering betreffende de ongeldigheid van de bepaling. Uit de rechtspraak van het Hof volgt haars inziens, dat het in het kader van een beroep wegens niet-nakoming niet mogelijk is de geldigheid te toetsen van een bepaling van een besluit van de Raad, de bepalingen van richtlijnen daaronder begrepen.

De Commissie heeft onder meer verwezen naar het arrest van het Hof in zaak 226/87 [2]

2 — Arrest van 30 juni 1988, Commissie/Griekenland, Jurispr. 1988, blz. 3611. Zie ook bij voorbeeld het arrest van 12 oktober 1978, zaak 156/77, Commissie/België, Jurispr. 1978, blz. 1881.

waarin het Hof, in de lijn van eerdere arresten, heeft verklaard:

„In het door het Verdrag ingerichte stelsel van beroepswegen wordt immers onderscheiden tussen de procedures van de artikelen 169 en 170, bedoeld om te doen vaststellen dat een Lid-Staat zijn verplichtingen niet is nagekomen, en de beroepen krachtens de artikelen 173 en 175, waarmee de wettigheid van handelen of nalaten van de gemeenschapsinstellingen aan het toezicht van de rechter kan worden onderworpen. Deze beroepswegen hebben verschillende oogmerken en zijn aan verschillende regels onderworpen. Nu geen enkele verdragsbepaling uitdrukkelijk in die mogelijkheid voorziet, kan een Lid-Staat zich dus niet op de onwettigheid van een tot hem gerichte beschikking beroepen als verweer in een procedure wegens niet-nakoming van diezelfde beschikking" (r. o. 14).

Zoals uit deze rechtsoverweging blijkt, deed het Hof uitspraak in een zaak waarin het beroep wegens niet-nakoming een tot een Lid-Staat gerichte beschikking betrof. Over de vraag of de oplossing dezelfde zou zijn indien de exceptie van onwettigheid wordt opgeworpen in een beroep wegens niet-nakoming ter zake van de niet correcte omzetting van een richtlijnbepaling, bestaat nog geen rechtspraak.

Op het eerste gezicht lijkt er geen reden te veronderstellen, dat richtlijnen in dat opzicht anders moeten worden behandeld dan beschikkingen. Evenals beschikkingen, waarover het in de zojuist aangehaalde rechtspraak van het Hof ging, zijn richtlijnen gericht tot de Lid-Staten die krachtens artikel 173 EEG-Verdrag de wettigheid ervan kunnen betwisten.

Mijns inziens valt evenwel niet geheel uit te sluiten, dat een diepgaander onderzoek, waarbij eveneens rekening wordt gehouden met de werkelijke motieven voor de opneming van de mogelijkheid om de toepasselijkheid of de geldigheid van algemene handelingen krachtens de artikelen 184 en 177 EEG-Verdrag te laten toetsen, wel degelijk redenen aan het licht kan brengen om richtlijnen in dit opzicht anders te behandelen dan beschikkingen. [3]

Niettemin behoeft over deze vraag hier geen uitspraak te worden gedaan. En wel, omdat artikel 26, lid 3, van de richtlijn volgens de Duitse regering non-existent is en de Lid-Staten volgens de rechtspraak van het Hof ook in een beroep wegens niet-nakoming excepties kunnen opwerpen, wanneer de bestreden bepaling „zulke ernstige en kennelijke gebreken vertoont, dat zij als niet-bestaande moet worden aangemerkt". [4]

9. De Duitse regering betoogt nu, dat artikel 26, lid 3, als non-existent moet worden aangemerkt, omdat het in de praktijk onmogelijk is de bepaling toe te passen op internationale luchtvervoerdiensten. Zij stelt onder meer, dat uit de rechtspraak van het Hof volgt, dat de belastingplichtigen van tevoren de belastingschuld moeten kunnen berekenen [5] en dat dit onmogelijk is bij internationaal luchtvervoer. Zij wijst er onder meer op, dat het voor reisbureaus dikwijls niet alleen uitermate moeilijk is om de kosten te ramen

3 — Deze vraag is door de partijen in het geding niet besproken. Voor zover ik weet, heeft de doctrine geen diepgaand onderzoek ingesteld naar deze bijzondere vraag. Zie voor een meer algemene uiteenzetting van de excepties van onwettigheid, vanuit theoretisch en praktisch oogpunt: Kovar, „Contentieux de la légalité — L'exception d'illégalité", *Jurisclasseur de droit international*, 1981, fascikel 161-C, derde deel, paragrafen 19-25.

4 — Zie r. o. 16 van het onder voetnoot 2 aangehaalde arrest.

5 — Zie arrest Hof van 5 mei 1982, zaak 15/81, Schul, Jurispr. 1982, blz. 1409, r. o. 14.

van het luchtvervoer boven het communautaire grondgebied, de internationale wateren en het grondgebied van derde landen, maar dat het zelfs onmogelijk kan zijn om van tevoren de verschillende trajecten van een bepaalde luchtreis vast te stellen. De reisbureaus weten niet altijd van tevoren, welke routes de luchtvaartmaatschappijen zullen nemen. Er kunnen alternatieve luchtroutes zijn en er kunnen routes zijn waarvan men niet tevoren kan zeggen, of men in feite nu boven het grondgebied van een Lid-Staat of boven internationale wateren zal vliegen. Evenmin is het zeldzaam dat in bepaalde gevallen, bij voorbeeld wegens de weersomstandigheden, de voorgenomen routes moeten worden gewijzigd.

Mijns inziens staat echter evenzeer vast, dat deze moeilijkheden niet betekenen, dat de bepaling als non-existent moet worden beschouwd.

Een door de Raad genomen besluit moet ernstige en duidelijke gebreken vertonen om het als non-existent te kunnen aanmerken.

Mijns inziens is het voor de beoordeling van de concrete situatie van belang, dat volgens de door de Commissie verstrekte inlichtingen het stelsel in de Lid-Staten die de bepaling hebben uitgevoerd, in de praktijk wordt toegepast en dat de Duitse regering niet het tegendeel heeft bewezen. [6]

10. De Commissie betwist, dat de door de Duitse regering aangevoerde problemen de praktische toepassing van artikel 26, lid 3, onmogelijk maken. Zij heeft er in dat verband onder meer op gewezen, dat andere Lid-Staten, die geen gebruik hebben gemaakt van de afwijkingsbepalingen van de richtlijn, volgens haar informatie wel in staat zijn gebleken de bepaling in de praktijk toe te passen.

Ik wil er eveneens op wijzen, dat de Duitse regering blijkens de stukken pas in 1989, nadat de Commissie de niet-nakomingsprocedure had ingeleid, het probleem aan het raadgevend comité voor de belasting over de toegevoegde waarde heeft voorgelegd, dat is ingesteld krachtens artikel 29 van de richtlijn. [7]

11. Vast staat dat de Duitse regering erin is geslaagd aan te tonen, dat de toepassing van artikel 26, lid 3, voor de betrokken reisbureaus moeilijk kan zijn. Dit is waarschijnlijk ook de reden waarom de Commissie, blijkens de stukken, op dit moment bezig is een voorstel tot wijziging van deze bepaling uit te werken.

6 — Het gaat hier om Spanje, Frankrijk, Italië, Luxemburg en het Verenigd Koninkrijk. Uit de verstrekte gegevens blijkt, dat de andere Lid-Staten gebruik hebben gemaakt van de afwijkingsbepalingen van de richtlijn, hetzij om de betrokken diensten geheel vrij te stellen van BTW, of het vervoer nu binnen of buiten de Gemeenschap plaatsvindt (Denemarken, Ierland en Nederland), hetzij om de diensten volledig te belasten, of deze nu binnen of buiten de Gemeenschap worden verricht. Deze gegevens zijn afkomstig van een tabel die als bijlage bij een werkdocument van de Commissie is gevoegd, zie bijlage 18 van het verzoekschrift (addendum II).

7 — Tijdens de 25e bijeenkomst van het comité, die op 10 en 11 april 1989 plaatsvond, is het probleem besproken en heeft een meerderheid van de delegaties zich ervoor uitgesproken om afhankelijk van de plaats van bestemming te bepalen, of het om een reis binnen of buiten de Gemeenschap gaat. De aanbevelingen van het comité zijn niet bindend.

Eveneens is van belang, dat de Duitse autoriteiten door artikel 26, lid 3, uit te voeren op een wijze die duidelijk in strijd is met de richtlijn, bij voorbaat elke mogelijkheid hebben uitgesloten om de thans door de regering aangevoerde problemen in de administratieve praktijk op te lossen, bij voorbeeld door de richtlijn aldus uit te leggen, dat de maatstaf van heffing wordt berekend op basis van de geplande vliegroute en niet op basis van de in de werkelijkheid gevolgde vliegroute.

12. Bovendien lijkt de stelling van de Duitse regering, dat de uiteindelijke regeling de ratio van artikel 26, lid 3, nog het meest benadert, niet gegrond. De Duitse wetgeving stelt elke vorm van internationaal lucht- en zeevervoer vrij van belasting en kan zeker niet worden beschouwd als een eerlijke poging artikel 26, lid 3, van de richtlijn om te zetten, ook al is bij de omzetting rekening gehouden met de hierboven genoemde praktische problemen. [8]

13. De Duitse regering heeft gesteld, dat internationaal zeevervoer moest worden vrijgesteld omdat het nagenoeg uitsluitend buiten de Gemeenschap plaatsvindt. Deze feitelijke situatie, die eventueel kan dienen als argument om artikel 26, lid 3, van de richtlijn te wijzigen, kan vanzelfsprekend geen rechtvaardiging vormen voor de niet-omzetting van de geldende regel.

14. De Duitse regering heeft eveneens betoogd, dat de bestreden bepaling van de richtlijn in strijd is met het rechtzekerheidsbeginsel, en vooral met het vereiste van zekerheid en voorzienbaarheid van gemeenschapsrechtelijke bepalingen die financiële gevolgen kunnen hebben. [9] Mijns inziens kan het Hof dit argument zonder meer afwijzen. Ik zie niet in, wat het zou toevoegen aan het betoog van de Duitse regering, dat de bepaling in de praktijk niet is toe te passen.

15. Evenmin behoeft het Duitse betoog te worden onderzocht over de uit een juiste omzetting van artikel 26, lid 3, voortvloeiende distorsies van de mededinging. Het is waar, dat bij een correcte omzetting van de bepaling de Duitse reisbureaus zich in een nadelige positie zouden bevinden ten opzichte van hun concurrenten in Nederland en Denemarken, waar artikel 26, lid 3, niet is uitgevoerd. Dit verschil is evenwel toe te schrijven aan het feit, dat de laatste twee landen gebruik hebben gemaakt van de overgangsbepalingen van de richtlijn. Dit feit kan derhalve niet als rechtvaardiging worden aangevoerd voor de niet-omzetting van de bepalingen van de richtlijn in de Lid-Staten die geen gebruik hebben gemaakt van de overgangsbepalingen.

16. Om deze redenen dient het Hof het Duitse betoog over de non-existentie van artikel 26, lid 3, af te wijzen. Duitsland was en blijft verplicht artikel 26, lid 3, op correcte wijze om te zetten, tenzij de niet-omzetting

8 — Uit de geschiedenis van de totstandkoming van het UStG 1980 blijkt, dat de bestreden regels zijn ingegeven door het gevaar van verstoringen van de mededinging en het streven de belastinginning te vereenvoudigen, zie *Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages* van 8 mei 1979 over artikel 25 (bijlage 16 bij het antwoord van de Commissie op de vragen van het Hof).

9 — Zie bij voorbeeld het arrest van 22 februari 1989, gevoegde zaken 92/87 en 93/87, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1989, blz. 405, en van 13 maart 1990, zaak C-30/89, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1990, blz. I-691.

is gebaseerd op één van de overgangsbepalingen van de richtlijn.

De overgangsbepaling van artikel 28, lid 3, sub b, van de richtlijn

17. Zoals reeds gezegd heeft de Duitse regering betoogd, dat voor zover artikel 26, lid 3, van de richtlijn geldig moet worden geacht, de bestreden Duitse bepalingen gedekt zijn door de bijzondere overgangsregeling van artikel 28, lid 3, sub b, van de richtlijn in samenhang met bijlage F, punt 27. [10]

De betrokken bepaling luidt als volgt:

„3. Gedurende de in lid 4 genoemde overgangsperiode kunnen de Lid-Staten:

(...)

b) de handelingen, genoemd in bijlage F blijven vrijstellen onder de in de Lid-Staat vigerende voorwaarden." [11]

Bijlage F, punt 27, luidt als volgt:

„Diensten van reisbureaus als bedoeld in artikel 26 alsmede van reisbureaus die in naam en voor rekening van de reiziger handelen, voor reizen binnen de Gemeenschap."

Deze nog steeds geldende overgangsbepaling [12] is, zoals reeds gezegd, door drie Lid-Staten gebruikt om de vroeger geldende vrijstellingsregelingen voor reisbureaus te handhaven.

18. Volgens de Commissie is de overgangsbepaling in het onderhavige geval niet van toepassing. Zij betoogt onder meer, dat de overgangsbepaling geen gedeeltelijke afwijking toestaat van bepalingen van de richtlijn waarvan op grond van de overgangsbepaling kan worden afgeweken. Zo kan een Lid-Staat niet, zoals de Bondsrepubliek heeft gedaan, besluiten om wel de beginselen van artikel 26 van de richtlijn over te nemen en alleen een gedeelte van het toepassingsgebied van lid 3 niet.

De Commissie betoogt eveneens, dat de overgangsbepaling ook daarom niet kan worden gebruikt, omdat de bijzondere regels van

10 — Tijdens de administratieve procedure heeft de regering eveneens verwezen naar punt 17 van bijlage F, doch zij heeft hierop geen beroep gedaan in de procedure voor het Hof.

11 — De Duitse, Franse en Engelse versie van de bepaling luiden als volgt:
— „b) die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien";
— „b) continuer à exonérer les opérations énumérées à l'annexe F dans les conditions existantes dans l'État membre";
— „b) continue to exempt the activities set out in Annex F under conditions existing in the Member State concerned."

12 — De Commissie heeft voorgesteld deze bepaling in te trekken in haar voorstel voor een Achttiende BTW-richtlijn betreffende de intrekking van een aantal afwijkingen bedoeld in artikel 28, lid 3, van de Zesde BTW-richtlijn. Dit deel van het voorstel van de Commissie is echter niet overgenomen door de Lid-Staten, zie de Achttiende BTW-richtlijn van de Raad van 18 juli 1989 (PB 1989, L 226, blz. 21).

het UStG 1980 die het internationale lucht- en zeevervoer vrijstellen, geen verlenging van een vrijstelling vormen „onder de in de Lid-Staat vigerende voorwaarden".

19. In antwoord op de vragen van het Hof hebben partijen gedetailleerde inlichtingen verstrekt over de in de Bondsrepubliek vóór de vaststelling van het UStG 1980 geldende regeling. Blijkens deze inlichtingen heeft de vaststelling van de nieuwe wet op de omzetbelasting aanzienlijke wijzigingen meegebracht in de belastingheffing op diensten van reisbureaus. De oude wet kende geen bijzondere regeling voor reisbureaus en hun transacties vielen derhalve in beginsel onder de algemene regels van de wet, dat wil zeggen dat zij over elke dienst BTW betaalden met aftrek van voorbelasting. Er werd eveneens op gewezen, dat de fiscale regels voor het internationale lucht- en zeevervoer, dat in casu centraal staat, zowel redactioneel als qua rechtsbronnen verschilden van de regels van het UStG 1980. [13] Ten slotte kan blijkens de verkregen inlichtingen ervan worden uitgegaan, dat de vroegere regeling ondanks deze verschillen in feite tot hetzelfde fiscale resultaat leidde als de regels van het UStG 1980.

20. Tegen deze achtergrond kan niet worden bestreden, dat Duitsland „de handelingen", bestaande in lucht- en zeevervoer, „blijft vrijstellen". [14] Wat nog rest is de vraag, in de eerste plaats, of de Commissie terecht stelt, dat een Lid-Staat die gebruik wil maken van de overgangsregel, dit wat artikel 26 betreft slechts in zijn geheel kan doen, en in de tweede plaats, of de vrijstelling „onder de in de Lid-Staat vigerende voorwaarden" plaatsvindt.

21. Allereerst moet ik er misschien op wijzen, dat overgangsbepalingen die afwijking van de richtlijnbepalingen mogelijk maken en dus de realisering van de door de richtlijn beoogde harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten kunnen vertragen, restrictief moeten worden uitgelegd.

Desondanks zou ik het onjuist achten, wanneer het Hof artikel 28, lid 3, aldus zou uitleggen, dat de bevoegdheid om van de richtlijn af te wijken nooit gedeeltelijk kan worden gebruikt.

Ik zie niet, wat de werkelijke redenen kunnen zijn voor de absolute eis, dat van de overgangsregeling alleen gebruik mag worden gemaakt, indien een Lid-Staat het systeem van artikel 26 in het geheel niet overneemt. Evenmin is mij geheel duidelijk, waarom het feit dat een Lid-Staat wel de beginselen van artikel 26 wil overnemen en alleen de bijzondere regels van artikel 26,

13 — Het internationale zeevervoer viel in het geheel niet onder de destijds geldende fiscale regeling en er was evenmin sprake van een echte vrijstelling. Internationaal luchtvervoer werd daarentegen in beginsel belast, maar was vrijgesteld door een op grond van een ministerieel besluit verleende ontheffing.

14 — In het onderhavige geval gaat het dus niet om een situatie waarin de Duitse regering, nadat zij de richtlijn eerst op correcte wijze heeft omgezet, een eerder bestaande vrijstelling opnieuw invoert. De door de Commissie aangevoerde arresten van 17 oktober 1991 (zaak C-35/90, Commissie/Spanje, Jurispr. 1991, blz. I-5073) en 8 juni 1986 (zaak 73/85, Kerrutt, Jurispr. 1986, blz. 2219) zijn derhalve niet direct van belang, omdat zij betrekking hebben op gevallen waarin de Lid-Staat eerder geldende vrijstellingen opnieuw had ingevoerd.

lid 3, niet voor nauwkeurig omschreven en gemakkelijk te identificeren transacties, nadelig zou zijn voor de uniforme toepassing van het gemeenschapsrecht in de Lid-Staten. Deze afwijking heeft geen invloed op het beginsel van artikel 26, lid 2, volgens hetwelk de handelingen van reisbureaus worden beschouwd als één enkele dienst van het reisbureau aan de reiziger. Naar Duits recht wordt in overeenstemming met artikel 26, lid 2, de winstmarge van het reisbureau belast. De bijzondere afwijking resulteert enkel in een beperking van de omvang van deze winstmarge in vergelijking met de winstmarge die volgt uit de regels van artikel 26, lid 3. Ik zie niet in hoe de rechtszekerheid zou worden versterkt, indien de Duitse regering de overgangsbepaling slechts kon gebruiken voor de volledige handhaving van de vroeger voor reisbureaus geldende regeling.

Men zou zelfs kunnen stellen, dat een restrictieve uitlegging van de overgangsbepaling nadelig kan zijn voor de uniforme toepassing van de richtlijn in de Lid-Staten. Een enge uitlegging geeft de Lid-Staten de keus tussen „alles of niets". Die keus zou een Lid-Staat die handhaving van een bestaande afwijking noodzakelijk acht, dwingen de gehele bestaande regeling te handhaven, zelfs al acht hij het overigens zowel mogelijk, juist als wenselijk, de door de richtlijn op dat gebied vastgelegde regeling uit te voeren.

Het kan niet worden ontkend, dat het vanuit het gezichtspunt van de eenvormige toepassing van het recht binnen de Gemeenschap ongunstig is, dat de Lid-Staten krachtens de overgangsbepaling bijzondere nationale regelingen kunnen blijven handhaven. Het lijkt mij niettemin onverstandig om de overgangsbepaling aldus uit te leggen, dat de Lid-Staten die er gebruik van willen maken, de bijzondere regeling van artikel 26 niet gedeeltelijk kunnen omzetten, wat per saldo in het belang van de uniforme toepassing van artikel 26 in de Lid-Staten zou zijn en in elk geval een eerste stap op weg naar de volledige omzetting van deze bepaling.

22. Ook al behoeft naar mijn mening de toepassing van de overgangsbepaling van artikel 28, lid 3, sub b, dus niet op de eerste door de Commissie aangevoerde grond te worden afgewezen, ben ik met de Commissie van mening, dat de handhaving van de vrijstelling voor het internationale lucht- en zeevervoer niet, zoals de overgangsbepaling dat vereist, gebeurde „onder de in de Lid-Staat vigerende voorwaarden".

Deze voorwaarde, volgens welke het om een „gecontinueerde" vrijstelling moet gaan, moet mijns inziens aldus worden uitgelegd, dat, ook al kan men moeilijk eisen dat de geldende regeling volledig van kracht blijft, het niettemin moet gaan om een identieke regeling. Men moet zonder problemen kunnen vaststellen, of het om een „gecontinueerde vrijstelling" gaat, onder meer om te vermijden dat de overgangsbepaling wordt gebruikt om nieuwe afwijkingen te creëren.

In de onderhavige zaak kan niet in redelijkheid worden gesteld, dat de relevante bepalingen van het UStG 1980 voldoen aan deze voorwaarde. Uit de eerdergenoemde inlichtingen van partijen blijkt, dat de relevante regels in de vroegere wettelijke regeling veel gecompliceerder en minder doorzichtig waren dan § 25, lid 2, van het UStG 1980. Daar komt bij, dat de oude regeling tot op zekere hoogte langs administratieve weg was vastgesteld in de vorm van een ontheffingsregeling en derhalve als rechtsbron een geheel andere waarde had dan de thans in duidelijke wettelijke bepalingen vastgelegde vrijstellingen.

23. Men kan derhalve vaststellen, dat geen beroep kan worden gedaan op de overgangsbepaling van artikel 28, lid 3, sub b, om een onvolledige omzetting van artikel 26 van de richtlijn te rechtvaardigen.

Overigens ben ik van mening, dat de juistheid van deze oplossing in zekere mate wordt bevestigd door het feit dat in de totstandkomingsgeschiedenis van § 25, lid 2, van het UStG 1980 niet wordt aangegeven, dat de voor internationaal lucht- en zeevervoer geldende bijzondere regels neerkwamen op de handhaving van de tot dan toe geldende regeling, die in strijd was met de Zesde richtlijn, en dat zij waren gebaseerd op één van de overgangsbepalingen van de richtlijn. Daar komt bij, dat de Duitse regering dit argument pas in een vergevorderd stadium van de niet-nakomingsprocedure heeft aangevoerd, te weten in een aanvullend antwoord van 30 april 1990 op het met redenen omkleed advies van de Commissie van 29 december 1989.

Conclusie

24. Ik geef het Hof derhalve in overweging, de Bondsrepubliek Duitsland te veroordelen overeenkomstig de conclusie van de Commissie en haar in de kosten van de procedure te verwijzen.