

61995C0330

Conclusie van advocaat-generaal La Pergola van 27 februari 1997. - Goldsmiths (Jewellers) Ltd tegen Commissioners of Customs & Excise. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Value Added Tax Tribunal, Manchester - Verenigd Koninkrijk. - BTW - Zesde richtlijn - Afwijkingsmogelijkheid ingevolge artikel 11 C, lid 1 - Uitsluiting van ruilverkeer van teruggaaf in geval van niet-betaling. - Zaak C-330/95.

Jurisprudentie 1997 bladzijde I-03801

Conclusie van de advocaat generaal

1 Met het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing vraagt het Value Added Tax and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, het Hof om uitlegging van de in artikel 11 C, lid 1, van de Zesde BTW-richtlijn(1) (hierna: "Zesde richtlijn") geregelde bevoegdheid om af te wijken van de in dat artikel geregelde verlaging van de maatstaf van heffing in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling nadat de belastbare handeling heeft plaatsgevonden. Meer concreet wordt het Hof verzocht zich uit te spreken over de toelaatbaarheid van de door de wetgever van het Verenigd Koninkrijk vastgestelde regeling ter uitvoering van deze bepaling, die voorziet in teruggaaf van belasting in geval van verkooptransacties met een tegenprestatie in geld, doch deze teruggaaf uitsluit in geval van transacties waarbij de tegenprestatie in iets anders dan geld bestaat.

I - De feiten

2 De feiten van de onderhavige zaak hebben betrekking op twee ondernemingen: Goldsmiths (Jewellers) Ltd (hierna: "Goldsmiths"), een fabrikant en leverancier van juwelen, en RRI Limited (hierna: "RRI"), een vennootschap die zich toeleegde op het ruilen van goederen tegen door haar verrichte diensten. De twee ondernemingen traden met elkaar in onderhandeling over een overeenkomst krachtens welke Goldsmiths onverkochte juwelen aan RRI zou leveren en RRI als tegenprestatie reclamediensden zou leveren.

3 Ter uitvoering van de overeenkomst leverde Goldsmiths aan RRI juwelen ter waarde van 202 809,47 UKL (inclusief een bedrag van 30 205,67 UKL aan BTW dat Goldsmiths in haar BTW-aangifte voor de betrokken periode vermeldde en ook daadwerkelijk betaalde). Op haar beurt verplichtte RRI zich aan Goldsmiths reclamediensden te verrichten met een identieke waarde als de geleverde juwelen.

4 Nadat RRI een deel van de overeengekomen reclamediensden - met een waarde van 68 678, 03 UKL (inclusief 9 335 UKL aan BTW) - had verricht, werd zij insolvent en werd de onderneming vereffend. Bijgevolg bedroeg de waarde van de onverrichte diensten 135 162,12 UKL, inclusief 20 130,53 UKL aan BTW.

5 Gelet op deze insolventie oordeelde Goldsmiths, dat de nog verschuldigde reclamediensten niet meer zouden worden verricht en paste zij haar BTW-aangifte over de periode die eindigde op 28 februari 1993 aan, waarbij zij het netto BTW-bedrag verlaagde met een bedrag gelijk aan het bedrag aan BTW over de diensten die RRI niet had verricht en niet meer zou verrichten.

6 De Commissioners of Customs and Excise (hierna: "Commissioners") weigerden Goldsmiths de aldus berekende belastingvermindering toe te kennen. Op 1 juni 1993 zonden zij Goldsmiths een BTW-aanslag ten bedrage van 20 130 UKL, vermeerderd met rente.

7 De Commissioners kwamen tot deze beslissing op basis van section 11(1), van de Finance Act 1990. Zoals de nationale rechter erkent⁽²⁾, beperkt deze bepaling van nationaal recht het recht op teruggaaf van BTW in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling tot uitsluitend de BTW die verschuldigd is over de levering van goederen of het verrichten van diensten "voor een tegenprestatie in geld": volgens de letter van de wet kon een levering in natura zoals die waartoe RRI gehouden was, niet onder die bepaling vallen.⁽³⁾

8 Goldsmiths was daarentegen van oordeel, dat zij voor de niet-ontvangen tegenprestatie recht had op belastingvermindering, en stelde bij de nationale rechter beroep in met het betoog, dat de nationale wetgeving in strijd was met de Zesde richtlijn, inzonderheid met artikel 11 C, lid 1, luidend als volgt:

"In geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijk niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling heeft plaatsgevonden, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de Lid-Staten worden vastgesteld.

In geval van gehele of gedeeltelijk niet-betaling, kunnen de Lid-Staten evenwel van deze regel afwijken" (cursivering van mij).

Gelet op deze bepaling, aldus Goldsmiths, had de nationale regeling de toekenning van belastingvermindering niet mogen beperken tot gevallen van niet-betaling van de tegenprestatie bij verkooptransacties met tegenprestaties in geld, doch zouden ook gevallen van niet-betaalde tegenprestaties in natura in aanmerking moeten komen voor belastingvermindering. De bevoegdheid die de gemeenschapswetgever aan de Lid-Staten heeft toegekend, is wat Goldsmiths noemt een "alles of niets"-bevoegdheid om van de betrokken gemeenschapsbepaling af te wijken. Dit voorkomt selectieve en partijdige voorwaarden waaronder belastingvermindering kan worden toegekend. Volgens Goldsmiths brengt de omstandigheid dat het Verenigd Koninkrijk de hoofdregel op verkooptransacties toepast, mee dat het niet is toegestaan ten aanzien van bepaalde soorten leveringen van die regel af te wijken.⁽⁴⁾

9 Geconfronteerd met dit uitleggingsvraagstuk, heeft het Manchester Tribunal Centre het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

"Dient de uitzondering vervat in artikel 11 C, lid 1, van de Zesde richtlijn van de Raad (77/388/EEG) 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 (\$Zesde richtlijn'), aldus te worden uitgelegd, dat het een Lid-Staat die bepalingen vaststelt in verband met teruggaaf van belasting in geval van oninbare vorderingen, toestaat om belastingvermindering uit te sluiten indien de tegenprestatie in iets anders dan in geld bestaat?"

Juridische beoordeling

10 De door het Manchester Tribunal Centre gestelde vraag komt er in wezen op neer, in hoeverre de Lid-Staten gebruik kunnen maken van het bij de richtlijn toegekende recht om af te wijken van

het in artikel 11 C, lid 1, vastgelegde beginsel dat de maatstaf van heffing "dienovereenkomstig wordt verlaagd".

11 Wij hebben hier te maken met een in de Finance Act van het Verenigd Koninkrijk vastgelegde regeling krachtens welke de bij de Zesde richtlijn voorziene belastingvermindering is voorbehouden aan bepaalde categorieën transacties, te weten leveringen waarbij de tegenprestatie uit geld bestaat, terwijl gevallen waarin de tegenprestatie in natura wordt geleverd, zijn uitgesloten. Vanuit het oogpunt van gemeenschapsrecht doen zich hier twee verschillende problemen voor, die ik in een logische volgorde onder de aandacht van het Hof zou willen brengen: of de tweede vraag al dan niet moet worden beantwoord, hangt, zoals ik hierna zal uitleggen, af van het antwoord op de eerste vraag.

De Zesde richtlijn voorziet in een verlaging van de maatstaf van heffing in een reeks daarin vermelde gevallen: 1) annulering; 2) verbreking; 3) ontbinding; 4) gehele of gedeeltelijke niet-betaling, en 5) prijsvermindering nadat de handeling heeft plaatsgevonden. In alle gevallen wordt belastingvermindering toegekend onder de voorwaarden die door de Lid-Staten, elk in hun eigen rechtsorde, worden vastgesteld. Nationale wetgevers mogen daarvan uitsluitend afwijken, aldus de richtlijn, in het vierde geval, te weten "gehele of gedeeltelijk niet-betaling".(5) In dit laatste geval kan de Lid-Staat beslissen geen recht op belastingvermindering toe te kennen; daarentegen moet hij dit recht in acht nemen en toepassen, overeenkomstig de door hem passend geachte voorwaarden, in de overige in de richtlijn voorziene gevallen.

12 Het eerste vraagstuk waarover het Hof zich moet buigen, is hoe de gemeenschapswetgever de afwijkingsbevoegdheid heeft willen toekennen. Meer in het bijzonder moet worden vastgesteld, of de Lid-Staat die van zijn afwijkingsbevoegdheid gebruik maakt, verlaging van de maatstaf van heffing zonder onderscheid moet uitsluiten in alle gevallen van niet-betaling, dan wel of hij ook anderszins mag bepalen, hetgeen de wetgever van het Verenigd Koninkrijk in feite heeft gedaan. In het eerste geval wordt de bevoegdheid of het recht om af te wijken, overeenkomstig de formulering van de uit te leggen bepaling van gemeenschapsrecht, "strikt" opgevat, dat wil zeggen dat de betrokken bepaling er noodzakelijkerwijs toe verplicht, de toepassing van de uniforme gemeenschapsbepalingen zonder uitzondering uit te sluiten op het terrein waar de afwijkingsbevoegdheid wordt uitgeoefend. Indien men voor de tweede oplossing kiest, is de afwijkingsbevoegdheid daarentegen tweeledig discretionair: niet alleen mag de nationale wetgever besluiten zich op de afwijking te beroepen, hetgeen in casu onomstreden is, doch het staat hem daarnaast nog eens vrij de inhoud van de afwijkende maatregelen te differentiëren volgens de door hem te bepalen modaliteiten.

13 Het eerste standpunt wordt voorgestaan door Goldsmiths, het tweede door de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Duitse regering, zij het op basis van verschillende argumenten. Ik wil op voorhand duidelijk stellen, dat indien het eerste van deze twee verschillende standpunten wordt aanvaard, het geschil bij het Hof terstond tot op de bodem is opgelost. De in de rechtsorde van het Verenigd Koninkrijk gekozen oplossing zou in dat geval strijdig zijn zowel met de opzet als met de werkingssfeer van de in de bepaling van gemeenschapsrecht voorziene afwijkingsmogelijkheid. Wat zouden daarentegen de gevolgen zijn, indien de tweede van beide stellingen in deze zaak werd aanvaard? Dan zou de afwijking ook discretionair kunnen worden beperkt, in de hiervóór door mij aangeduide zin. Dit impliceert evenwel niet, dat de afwijkende bepalingen van nationaal recht mogen afwijken van de beginselen en voorschriften van gemeenschapsrecht, daaronder begrepen die welke uit de context van de Zesde richtlijn - en daarmee uit de in deze richtlijn voorziene regels en de daaraan ten grondslag liggende doelstellingen - kunnen worden afgeleid. Dit is het tweede vraagstuk, waaraan ik zojuist refereerde toen ik de logische volgorde uiteenzette van de elementen waaruit de prejudiciële vraag uiteenvalt.

14 Met betrekking tot het eerste vraagstuk ben ik van oordeel, dat de afwijkingsbevoegdheid niet slechts kan worden uitgeoefend onder de voorwaarde die volgens Goldsmiths in de Zesde richtlijn

is opgenomen of daaruit op zijn minst kan worden afgeleid, te weten dat de nationale wetgever verplicht is, of in alle gevallen waarin kan worden afgeweken, af te wijken, ofwel zonder uitzondering de maatstaf van heffing te verlagen. Mijns inziens is er geen logische of tekstuele basis voor dit soort automatisme, waardoor alle gevallen waarin afwijking volgens de Zesde richtlijn is toegestaan, en bloc onder de werkingssfeer van de afwijking zouden worden gebracht.

15 De hier van belang zijnde bepaling van gemeenschapsrecht is helder en volledig: zij bepaalt dat de Lid-Staten kunnen afwijken van de verlaging van de maatstaf van heffing, met de vermelding in welk geval kan worden afgeweken. De aldus aan de Lid-Staat toegekende bevoegdheid - of het recht, zo men verkiest - moet aldus worden verstaan, dat de afwijkingsbevoegdheid binnen de bevoegdheidssfeer van de wetgever valt. Het betreft de bevoegdheid om ter regeling van bepaalde betrekkingen bepalingen vast te stellen die andere bepalingen vervangen. Die andere bepalingen behouden dan een verminderd toepassingsgebied. Door de afwijkende bepaling wordt de bepaling waarvan wordt afgeweken, niet afgeschaft. Anders zou er sprake zijn van afschaffing van een bepaling, en niet van afwijking. De wetgever die een afwijkingsbevoegdheid heeft, bepaalt echter wel in hoeverre een bepaling of beginsel waarvan hij de reikwijdte mag afbakenen, niet toepasselijk is. De afwijkingsbevoegdheid omvat derhalve de discretionaire bevoegdheid om de inhoud en de gevolgen van de in het kader van de uitoefening ervan vastgestelde bepalingen gedifferentieerd te regelen.(6) De juridische betekenis van die bevoegdheid is niet anders wanneer - zoals het geval is in de Spaanse taalversie van artikel 11 C, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn - is bepaald dat de Lid-Staat mag beslissen, de bepaling betreffende belastingvermindering niet toe te passen, in plaats van dat hij daarvan mag afwijken.(7) De niet-toepassing van het voorschrift kan slechts het resultaat zijn van een afwijking, en de afwijkingsbevoegdheid blijft wat zij is. Hieraan kan worden toegevoegd, dat de verlaging van de maatstaf van heffing, zoals gezegd, wordt verlaagd onder de door de Lid-Staten vast te stellen voorwaarden. Mijns inziens erkent de Zesde richtlijn derhalve de discretionaire bevoegdheid van de nationale wetgever (te bezien valt nog binnen welke grenzen), zowel om de modaliteiten voor de toepassing van de belastingvermindering vast te stellen als om die belastingvermindering aan de belanghebbenden te weigeren.(8)

16 Thans moet worden vastgesteld, in welke verhouding de bepaling van gemeenschapsrecht waarvan volgens de Zesde richtlijn mag worden afgeweken, zich inhoudelijk bevindt ten opzichte van de bepaling van nationaal recht die van deze regel afwijkt.

De Zesde richtlijn heeft tot doel de belastingwetgevingen te harmoniseren. De verplichting om de maatstaf van heffing in de in de richtlijn vermelde gevallen te verlagen, is een harmonisatievoorschrift en hangt samen met de andere voorschriften die, eveneens op fiscaal gebied, met hetzelfde doel in de richtlijn zijn opgenomen. Ten opzichte van de voorschriften van artikel 11, die de criteria voor het bepalen van de maatstaf van heffing beogen te harmoniseren, vormt de door het Verenigd Koninkrijk vastgestelde afwijkingsmaatregel een uitzondering. In zoverre vormt de afwijking van de communautaire regel een uitzondering op een algemeen beginsel, te weten het in artikel 11 A, sub 1, neergelegde beginsel dat de maatstaf van heffing is (sub a) "voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b), c) en d): alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde" (cursivering van mij).

17 De afwijking moet dan ook gerechtvaardigd zijn. Dit nu is volgens mij alleen het geval, indien zij is geregeld overeenkomstig de beginselen en voorschriften van het gemeenschapsrecht die op het onderhavige gebied relevant zijn. Bij het bepalen van de draagwijdte van de afwijking mag immers niet worden vergeten, dat volgens vaste rechtspraak bij de uitlegging van een gemeenschapsrechtelijke bepaling niet alleen bij de aldaar gebezigde bewoordingen te rade moet worden gegaan, doch ook bij de context en de doelstellingen van de betrokken regeling.(9)

18 Het gaat om een algemeen beginsel van de communautaire rechtsorde, dat op het onderhavige terrein specifiek tot uitdrukking is gekomen. De afwijkingsbevoegdheid - en meer in het algemeen alle beoordelingsvrijheid die in het systeem van de richtlijn aan de Lid-Staten is toegekend - moet in elk geval worden uitgeoefend binnen de grenzen en onder de voorwaarden voortvloeiend uit de beginselen die als leidraad voor de communautaire regeling hebben gediend.(10) Deze regel is afgeleid van de rechtspraak van het Hof en in de eerste plaats van het arrest Profant.(11) In dit arrest oordeelde het Hof met betrekking tot de bevoegdheid van de Lid-Staten om de in artikel 14 bedoelde vrijstellingen bij invoer af te bakenen en daaromtrent nadere voorschriften vast te stellen, dat "de autoriteiten van de Lid-Staten geen volledige beoordelingsvrijheid hebben (...) aangezien zij rekening moeten houden met de fundamentele doelstellingen van de harmonisatie-inspanning op het gebied van de BTW" (r.o. 25). In het arrest Kühne verklaarde het Hof voor recht, dat het gebruik dat de betrokken Lid-Staat had gemaakt van de in artikel 6, lid 2, tweede zinsnede, toegekende afwijkingsbevoegdheid, in strijd was met het beginsel van belastingneutraliteit.(12) Evenzo oordeelde het in de zaak Commissie/België, waarin het was verzocht om een uitspraak over de juiste uitoefening van de in artikel 27 van de Zesde richtlijn voorziene afwijkingsbevoegdheid, dat verweerder zijn verplichtingen niet was nagekomen: "de bestreden [nationale] maatregelen [zijn] onevenredig (...) met het beoogde doel, doordat zij algemeen en systematisch afwijken van de regels van artikel 11".(13)

19 Hoezeer deze destijds beoordeelde zaken ook verschillen van de onderhavige zaak, zij hebben op zijn minst met elkaar gemeen, dat in al deze gevallen de Lid-Staten een beoordelingsvrijheid is toegekend die binnen het kader van en dus met inachtneming van de Zesde richtlijn moest worden uitgeoefend. Uit de rechtspraak blijkt immers duidelijk, dat de Lid-Staten de aldus toegekende beoordelingsvrijheid moeten uitoefenen op een wijze die in overeenstemming is met de harmonisatiedoelstellingen en de aan de betrokken regeling ten grondslag liggende beginselen.

20 Ik zal thans dit andere aspect onderzoeken, dat voor de beslechting van dit geschil van cruciaal belang is. Daarbij dient aandacht te worden besteed aan de vraag, of het vanuit evenredigheids oogpunt gerechtvaardigd kan worden geacht dat de in de rechtsorde van het Verenigd Koninkrijk vastgestelde afwijking voor de belastingvrijstellingen onderscheid maakt tussen transacties met een tegenprestatie in geld en transacties met een tegenprestatie in natura.

21 Hoe moet allereerst een prestatie in natura worden gedefinieerd in het kader van de Zesde richtlijn? Zoals het Hof oordeelde in het arrest Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, "is een dienst (...) belastbaar wanneer zij onder bezwarende titel wordt verricht, terwijl dan de belastinggrondslag bestaat in al hetgeen als tegenwaarde voor die dienst wordt ontvangen. Er moet dus een rechtstreeks verband bestaan tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde."(14) De betekenis van de uitdrukking "al hetgeen", die zoals ik reeds aangaf tevens terug te vinden is in artikel 11 A, lid 1, sub a, is verduidelijkt in het arrest Naturally Yours Cosmetics. In die zaak onderzocht het Hof een geval waarin de waarde van de door de koper aangeboden marketingdienst moest worden opgeteld bij de tussen de verkoper en de koper overeengekomen prijs, met als resultaat dat een levering die aanvankelijk niet in geld was uitgedrukt, werd omgezet in een geldbedrag.(15)

22 Terugkomende op de overwegingen van het Hof in deze en in andere zaken kan worden gesteld dat de onderhavige transactie, waarbij een rechtstreeks en uitdrukkelijk verband bestaat tussen verrichte dienst en tegenwaarde, noodzakelijkerwijs een ruil van twee belastbare diensten in de zin van de Zesde richtlijn inhoudt.(16) Een andere redenering zou leiden tot de door advocaat-generaal Vilaça genoemde gevolgen: "Zo een bepaalde vorm van betaling - zoals bij voorbeeld in ruil voor het geleverde goed verrichte diensten - van de tegenprestatie moest worden uitgesloten, zou de deur worden opengezet voor een legale wijze van belastingontwijking, waardoor de doelstellingen van de Zesde richtlijn zouden worden gefrustreerd. Een deel van de grondslag zou dan aan de belastingheffing kunnen ontsnappen, wat eventueel zou kunnen leiden

tot distorsies in de fiscale behandeling van situaties die economisch of commercieel in wezen identiek zijn."(17)

23 Om deze reden dient elke belastingplichtige die een wederkerige overeenkomst tot verrichting van diensten aangaat, waaruit een transactie in natura ontstaat, de in artikel 22 van de richtlijn vervatte verplichtingen na te komen. In het bijzonder moet elke belastingplichtige ingevolge artikel 22, lid 3, sub a, "voor goederen, geleverd aan en voor diensten, verricht voor een andere belastingplichtige, een factuur of een als zodanig dienst doend document uitreiken en daarvan een dubbel bewaren". Bovendien moet "iedere belastingplichtige (...) binnen een door elke Lid-Staat vast te stellen termijn een aangifte indienen". Uit de feiten van de onderhavige zaak blijkt, dat zowel Goldsmiths als RRI - althans voor zover deze heeft betaald - zulks hebben gedaan.

24 Het Verenigd Koninkrijk rechtvaardigt de oplossing waarvoor is gekozen met het argument, dat overeenkomsten waarbij de betaling in natura dient te geschieden, een groter gevaar voor fraude opleveren dan die waarbij de betaling in geld geschiedt.(18)

25 Volgens de Engelse regering is de in de afwijkende bepaling gekozen oplossing dan ook in overeenstemming met de zeventiende overweging van de considerans van de richtlijn, welke luidt als volgt: "Overwegende dat de Lid-Staten, met inachtneming van bepaalde beperkingen en voorwaarden, bijzondere van de onderhavige richtlijn afwijkende maatregelen moeten kunnen treffen of handhaven, ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of belastingontwijking te voorkomen" (cursivering van mij).

26 Ik zelf ben van mening, dat deze zaak moet worden beoordeeld in het licht van de beperkingen en voorwaarden die de Lid-Staten bij het treffen van afwijkende maatregelen in acht moeten nemen. Daarnaast kan er niet aan voorbij worden gegaan, dat het Hof het evenredigheidsbeginsel, een van de algemene rechtsbeginselen die aan de rechtsorde van de Gemeenschap ten grondslag liggen, heeft toegepast bij de vaststelling van de draagwijdte van afwijkende bepalingen. Zo oordeelde het in het arrest Johnston: "Op grond van dit beginsel mogen afwijkingen niet verder gaan dan passend en noodzakelijk is ter verwezenlijking van het nagestreefde doel (...)." (19)

27 Laat mij thans dit in de rechtspraak vastgelegde criterium toepassen op de omstandigheden van dit geval. Ofschoon transacties in natura een groter risico van belastingontwijking met zich meebrengen dan transacties in geld, is dit niet toereikend om de wel zeer radicale keuze van de Engelse wetgever te rechtvaardigen.(20) *De regeling die deze heeft vastgesteld, streeft een doel na dat in theorie verdedigbaar is; in de praktijk echter is het in afwijking van de richtlijn ingevoerde verschil in behandeling tussen overeenkomsten waarbij de tegenprestatie in geld bestaat en die waarbij een tegenwaarde in natura wordt overeengekomen, in strijd met een beginsel dat in acht had moeten worden genomen, namelijk dat van de belastingneutraliteit.*

28 Dit beginsel is mijns inziens zeer nauw verbonden met het beginsel van non-discriminatie en brengt in de omstandigheden van de onderhavige zaak met zich mee, dat transacties in natura op dezelfde wijze moeten worden behandeld als transacties in geld. De belastingneutraliteit vereist met name, dat die andere economische activiteiten gelijk worden behandeld, teneinde distorsies van het meer algemene, gemeenschappelijke BTW-stelsel ten gevolge van irrelevante en ongerechtvaardigde verschillen, te voorkomen.(21)

29 Laten wij de door het Verenigd Koninkrijk gekozen benadering eens vanuit deze invalshoek onderzoeken. De onderhavige zaak toont aan, welke werking naar buiten, dat wil zeggen welke gevolgen de door het Verenigd Koninkrijk vastgestelde afwijking van de richtlijn heeft. Zoals de Engelse autoriteiten zelf toegeven, is in casu ieder gevaar van belastingfraude uitgesloten.(22) *En toch leidt Goldsmiths, juist vanwege het onderscheid dat het Verenigd Koninkrijk tussen de twee soorten transacties maakt, aanzienlijke financiële schade: het bedrijf heeft geen recht op teruggaaf van BTW in het kader van een transactie die is afgewikkeld en overeenkomstig de voorschriften is*

geregistreerd en in de boekhouding opgenomen, doch waarvoor de onderneming niet de overeengekomen tegenwaarde heeft ontvangen. Goldsmiths bevindt zich in een slechtere positie dan wanneer zij een verkooptransactie was aangegaan met een tegenwaarde in geld. En alle belastingplichtigen die transacties als de onderhavige aangaan, komen in dezelfde positie te verkeren: in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling zullen zij minder bescherming genieten. Laat niemand zeggen, dat een voorzichtig handelaar de voorkeur zal geven aan verkoopovereenkomsten teneinde dergelijke gevolgen te voorkomen. Vanuit economisch standpunt zijn transacties in natura, zoals advocaat-generaal Vilaça in zijn conclusie in de zaak *Naturally Yours Cosmetics* opmerkte, evenals verkooptransacties, een instrument aan de hand waarvan het economisch leven zich ontwikkelt.(23) Het is niet gerechtvaardigd, de ene categorie te discrimineren ten opzichte van de andere. In de zin van de Zesde richtlijn en het gemeenschapsrecht leidt een dergelijke ongelijke behandeling tot een ongerechtvaardigde, en in belastingstermen verre van neutrale inmenging in de keuzevrijheid van de handelaar en daarmee tot het ongewettigd uitblijven van een verlaging van de maatstaf van heffing.(24) Dit geldt temeer, daar het algemene karakter van de belasting over de toegevoegde waarde vergt, dat gelijke transacties gelijk en ongelijke transacties verhoudingsgewijs ongelijk worden behandeld.(25)

30 In dit opzicht biedt de richtlijn in artikel 11 A, lid 1, sub a, een tekstueel aanknopingspunt voor de hierboven uiteengezette conclusie. Ingevolge deze bepaling moet de maatstaf van heffing voor de levering van goederen en diensten alles omvatten wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen. Zoals ik reeds vermeldde, werd in het arrest *Naturally Yours Cosmetics* een ruime uitlegging aan de aldus gehanteerde formulering gegeven: hieronder vallen alle tegenprestaties die, lato sensu, in geld kunnen worden uitgedrukt. Mitsdien moeten tegenprestaties in natura die in geld kunnen worden uitgedrukt, op fiscaal gebied in wezen worden gelijkgesteld met tegenprestaties in geld, en het is duidelijk dat dit in beginsel ertoe moet leiden, dat de twee soorten transacties gelijk worden behandeld. Uitzonderingen en afwijkingen zijn weliswaar toegestaan, doch moeten een objectieve grondslag hebben. Een afwijking moet in overeenstemming zijn met de beginselen van de Zesde richtlijn en mag bovendien niet indruisen tegen het evenredigheidsbeginsel.

31 Overigens is de verwijzing naar de zeventiende overweging van de considerans mijns inziens in casu geheel irrelevant. De Lid-Staten mogen maatregelen treffen om de belastingheffing te vereenvoudigen of belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De voorziene maatregelen zijn afwijkingen en de betrokken overweging verwijst naar de grenzen en beperkingen die aan de afwijkingsmogelijkheid worden gesteld. Welke grenzen en beperkingen dat zijn, wordt niet uitdrukkelijk bepaald. Het betreft restricties die uit de richtlijn zelf moeten worden afgeleid in het kader van de uitlegging van haar bepalingen en van de gebieden waarop zij de Lid-Staten de vrijheid geeft afwijkende maatregelen te treffen.

32 Daarmee kom ik toe aan een onderzoek van het systeem van de richtlijn. De richtlijn voorziet in twee instrumenten, die aansluiten bij de formulering van de zeventiende overweging.

Allereerst mogen de Lid-Staten afwijken van de bepalingen van de richtlijn teneinde belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. Te dien einde bepaalt artikel 27, dat de Lid-Staten, daartoe gemachtigd door de Raad, bijzondere maatregelen mogen treffen of handhaven. Er bestaat derhalve een kant en klaar instrument waarmee de Lid-Staten de problemen van belastingontwijking en -fraude te lijf kunnen gaan en oplossen.(26)

In de tweede plaats vereist gebruikmaking van dit instrument, zoals het Hof heeft erkend, de nodige voorzichtigheid. De maatregelen "mogen in beginsel slechts afwijken van de in artikel 11 vastgestelde belastinggrondslag, voor zover zulks strikt noodzakelijk is ter bereiking van het gestelde doel".(27) Twee opmerkingen hierover. In de eerste plaats beschikte het Verenigd Koninkrijk over specifieke middelen om elk probleem op het gebied van belastingontwijking of -fraude door middel van transacties in natura te kunnen aanpakken en heeft het hiervan geen

gebruik gemaakt.(28) In de tweede plaats is ook de door de wetgever ad hoc getroffen maatregel hoe dan ook, juist gelet op de algemene regel van artikel 11, onderworpen aan de uit het noodzakelijkheids criterium voortvloeiende beperkingen. Vanuit de eerste invalshoek bezien werden de in het geding zijnde afwijkende bepalingen dus vastgesteld zonder dat de in de richtlijn geregelde procedure werd gevolgd en zonder dat aan de andere Lid-Staten de aan de inachtneming van die procedure verbonden waarborgen werden geboden.(29) Evenmin heeft het Verenigd Koninkrijk enig concreet argument aangevoerd ten bewijze van de strikte noodzaak - en dus van het ontbreken van alternatieve maatregelen - om transacties in natura uit te sluiten van het recht op belastingvermindering.

33 In de tweede plaats kunnen volgens de richtlijn bijzondere vrijstellingen worden verleend onder de ter voorkoming van "alle fraude, ontwijking en misbruik" te bepalen voorwaarden, of kunnen de Lid-Staten "andere verplichtingen" voorschrijven ter voorkoming van fraude.(30) De in geding zijnde bepaling van de richtlijn zwijgt hierover, hetgeen ervoor pleit dat de afwijkende bepalingen waartoe zij machtigt, niet bedoeld zijn ter bereiking van het specifieke doel, belastingontwijking en - fraude te voorkomen. Met andere woorden, uit het stilzwijgen van de wetgever op dit punt kan worden afgeleid, dat overwegingen van deze aard hier geen rol zouden mogen spelen.

34 Concluderend kan worden gesteld, dat de Britse wetgever het uitsluitend ten aanzien van transacties in natura noodzakelijk heeft geacht "op algemene en systematische wijze" van de algemene regel van artikel 11 C, lid 1, af te wijken. De weigering om de maatstaf van heffing in deze gevallen te verlagen, betekent evenwel, dat de discretionaire afwijkingsbevoegdheid niet in overeenstemming met de voorschriften van het gemeenschapsrecht is uitgeoefend: er wordt inbreuk gemaakt op het beginsel van belastingneutraliteit, welk beginsel op zijn beurt weer verbonden is met het fundamentele beginsel van non-discriminatie.(31)

35 Een laatste, korte opmerking. Ter terechtzitting heeft de gemachtigde van de regering van het Verenigd Koninkrijk het Hof verzocht om, indien het Hof de uitsluiting van belastingvermindering in geval van transacties in natura onwettig zou achten, de werking van zijn arrest in de tijd te beperken op grond dat de Lid-Staten de bepaling volstrekt te goeder trouw hebben uitgelegd en de "zeer ernstige" problemen die door een dergelijke uitspraak zouden worden veroorzaakt, hun derhalve bespaard zouden moeten blijven.

36 Dit argument kan mijns inziens niet worden aanvaard. Een beperking van de gevolgen van een uitspraak op grond van artikel 177 is uitzonderlijk: door de uitlegging van een voorschrift van gemeenschapsrecht in het kader van een prejudiciële procedure wordt de betekenis en strekking van dit voorschrift verklaard en gepreciseerd, zoals het vanaf het tijdstip van zijn inwerkingtreding moet of had moeten worden verstaan en toegepast. Het aldus uitgelegde voorschrift kan door de rechter ook worden toegepast op rechtsbetrekkingen die zijn ontstaan en tot stand gekomen vóór het arrest waarbij op het verzoek om uitlegging is beslist, indien voor het overige is voldaan aan de voorwaarden waaronder een geschil over de toepassing van dat voorschrift voor de bevoegde rechter kan worden gebracht.(32)

Dat zijn de beginselen. Het Hof beperkt de werking van een arrest slechts in zeer buitengewone omstandigheden. Er moet sprake zijn van een gevaar voor ernstige economische repercussies, met name veroorzaakt door het grote aantal rechtsbetrekkingen die op basis van de geldig geachte bepaling te goeder trouw tot stand zijn gekomen, of particulieren en de nationale autoriteiten moeten tot het met de communautaire regeling strijdige gedrag zijn gebracht doordat zij in grote, objectieve onzekerheid verkeerden over de strekking van de communautaire bepalingen.(33)

Zo heeft het Hof, laatstelijk in de zaak *Bosman*, de noodzaak erkend om de werking van zijn arrest te beperken - waarbij slechts een uitzondering werd gemaakt voor personen die reeds beroep in rechte hadden ingesteld of een naar nationaal recht daarmee gelijk te stellen middel hadden aangewend - gelet op de onzekerheid over de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van

de verschillende van kracht zijnde regels die van toepassing waren op transfers van voetballers.(34)

37 Van dergelijke omstandigheden is in casu geen sprake. Het Verenigd Koninkrijk heeft niets naar voren gebracht omtrent de ernstige financiële distorsies die door de toepassing van de aldus uitgelegde bepaling zouden worden veroorzaakt.(35) Evenmin is er volgens mij sprake van enige gedraging van de gemeenschapsinstellingen waardoor het Verenigd Koninkrijk in de veronderstelling zou zijn gebracht, dat de regels die het in casu vaststelde, verenigbaar waren met het gemeenschapsrecht.(36)

38 Ten slotte geloof ik om de hierboven uiteengezette redenen evenmin, dat overwegingen van rechtszekerheid tot een beperking in de tijd van de werking van het arrest kunnen leiden. Van de discretionaire bevoegdheid die de Lid-Staten ontleen aan de bepaling die machtigt tot het heffen van afwijkende maatregelen, kan mijns inziens een passend gebruik worden gemaakt door rekening te houden met de beginselen waarop het systeem van de richtlijn is gebaseerd - evenredigheid, belastingneutraliteit, gelijke behandeling - welke beginselen kunnen worden afgeleid uit de arresten waarin het Hof de grenzen van de afwijkingen van de richtlijn heeft aangegeven. Derhalve ontbreekt dat element van rechtsonzekerheid, op grond waarvan de draagwijdte van de bij de bepaling aan de Lid-Staten toegekende afwijkingsbevoegdheid redelijkerwijs had kunnen worden uitgelegd op een wijze die strookt met de in de rechtsorde van het Verenigd Koninkrijk van kracht zijnde regels.(37)

Om de hierboven uiteengezette redenen geeft ik het Hof in overweging, de door de nationale rechter gestelde vraag te beantwoorden als volgt:

"Artikel 11 C, lid 1, tweede alinea, van de Zesde 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, moet aldus worden uitgelegd, dat het een Lid-Staat niet is toegestaan de mogelijkheid van belastingvermindering uit te sluiten voor oninbare vorderingen uit transacties in natura, terwijl die mogelijkheid wel bestaat voor vorderingen uit verkooptransacties met een tegenprestatie in geld."

(1) - Zesde 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).

(2) - Punt 11 van de verwijzingsbeschikking.

(3) - Section 11(2), van de Finance Act 1990 (dat destijds de relevante bepaling was, doch thans als Section 36 is neergelegd in de VAT Act 1994) voorziet in een recht op teruggaaf van verschuldigde BTW. Volgens Section 11(1), bestaat recht op belastingvermindering indien: "a) goederen of diensten zijn geleverd in ruil voor een tegenprestatie in geld, deze levering in de boekhouding is vermeld en er belasting over is betaald; b) de tegenprestatie voor de levering geheel of gedeeltelijk is afgeschreven als oninbare vordering, en c) een periode van één jaar (vanaf de leveringsdatum) is verstreken".

(4) - Punt 16 van de verwijzingsbeschikking.

(5) - Opmerking verdient dat de Engelse versie, anders dan de Italiaanse, vier gevallen opsomt: "cancellation", "refusal", "total or partial non-payment" en "where the price is reduced after the supply takes place". In deze versie heeft de bevoegdheid tot afwijking derhalve betrekking op het sub 3 bedoelde goed.

(6) - Om terug te komen op de in casu te beoordelen bepaling: een deel van de doctrine heeft zich voorstander van dit standpunt betoond. P. Farmer en R. Lyal, EC Tax Law, Oxford, 1994, blz. 128,

verklaarden in hun commentaar op de tweede alinea van artikel 11 C, lid 1, dat "the structure of the provision suggests that on this point (gehele of gedeeltelijke niet-betaling) the power to derogate extends to the principal of reduction itself" (cursivering van mij). Zie in diezelfde zin (volgens mij althans) B. J. M. Terra en J. Kajius, *A Guide to the European VAT Directives*, Amsterdam, 1993, commentaar bij artikel 11, blz. 95: "Notwithstanding the imperative \$shall', Member States are free to derogate from this rule (i.e. not to grant or to partially grant a reduction) in the case of total or partial non-payment" (cursivering van mij).

(7) - Artikel 11 C, lid 1, tweede alinea, luidt in de Spaanse taalversie als volgt: "non obstante, en los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar esta regla" (cursivering van mij).

(8) - Overigens is het Hof reeds verzocht, zoals het Verenigd Koninkrijk in zijn opmerkingen in herinnering brengt, zich uit te spreken over een onvoorwaardelijk - "alles of niets" - alternatief in het kader van de uitoefening van een afwijkingsbevoegdheid. Ik doel hier op het arrest van 7 juli 1994 (zaak C-420/92, *Bramhill*, Jurispr. 1994, blz. I-3191, r.o. 20-22), waarin het Hof verzoekers uitlegging van de afwijkingsbevoegdheid krachtens artikel 7, lid 1, aanhef en sub d, van richtlijn 79/7/EEG, die in hoofdzaak overeenkwam met de uitlegging die in casu door Goldsmiths wordt voorgestaan, verwierp. De redenering van het Hof in de zaak *Bramhill* was gebaseerd op de noodzaak, de draagwijdte van de afwijking aldus uit te leggen, dat deze niet onverenigbaar was met de doelstelling van geleidelijke tenuitvoerlegging van het beginsel van gelijke behandeling.

(9) - Arrest van 2 juni 1994, zaak C-30/93, *AC-ATEL Electronic Vertriebs*, Jurispr. 1994, blz. I-2305, r.o. 21.

(10) - Zie in die zin de conclusie van advocaat-generaal Mayras bij arrest van 1 februari 1977, zaak 51/76, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, Jurispr. 1977, blz. 113: "De Lid-Staten mogen op het gebied van de BTW (...) geheel autonoom zijn gebleven, doch van de mogelijkheid om afwijkingen aan te brengen en van de bevoegdheid zekere overgangsbepalingen toe te passen (...), mogen zij slechts gebruik maken binnen het kader en volgens de bepalingen van de richtlijn" (blz. 134).

(11) - Arrest van 3 oktober 1985, zaak 249/84, Jurispr. 1985, blz. 3237, r.o. 23-25; zie ook arrest van 6 juli 1988, zaak 127/86, *Ledoux*, Jurispr. 1988, blz. 3741, r.o. 11.

(12) - Arrest van 27 juni 1989, zaak 50/88, Jurispr. 1989, blz. 1925, r.o. 17.

(13) - Arrest van 10 april 1984, zaak 324/82, Jurispr. 1984, blz. 1861, r.o. 32.

(14) - Arrest van 5 februari 1981, zaak 154/80, Jurispr. 1981, blz. 445, r.o. 12 (cursivering van mij).

(15) - Zie arrest van 23 november 1988, zaak 230/87, Jurispr. 1988, blz. 6365, met name r.o. 16 en 17.

(16) - Zie ook punt 6 van de conclusie van advocaat-generaal Van Gerven van 24 januari 1990 bij arrest van 27 maart 1990, zaak 126/88, *Boots Company*, Jurispr. 1990, blz. I-1235: "Daaruit blijkt duidelijk, dat ook andere prestaties dan betalingen in geld door artikel 11 A, lid 1 a, van de Zesde richtlijn worden beoogd."

(17) - Punt 19 van de conclusie van advocaat-generaal Vilaça bij arrest *Naturally Yours Cosmetics* (reeds aangehaald).

(18) - Luidens punt 24 van de door de Engelse regering ingediende opmerkingen: "the United Kingdom chose to limit relief for bad debt to cases where the supply has been made for a consideration in money'. Its purpose, in enacting that limitation, was to remove the risk of fraud: an approach which reflects the 16th recital to the Sixth Directive."

(19) - Arrest van 5 mei 1986, zaak 222/84, Jurispr. 1986, blz. 1651, r.o. 38.

(20) - Op dit punt lijkt de onderhavige zaak de grootste gelijkenis te vertonen met het arrest Commissie/België (reeds aangehaald in voetnoot 13), en wel in twee opzichten. In de eerste plaats heeft de Lid-Staat op het voorkomen van belastingfraude zich in beide zaken beroepen om de uitoefening van zijn afwijkingsbevoegdheid te rechtvaardigen. In de tweede plaats leidt de uitoefening van de afwijkingsbevoegdheid zowel in casu als in de aangehaalde zaak tot wetgeving die, om de woorden van het Hof bij die gelegenheid te gebruiken, "(...) de belastinggrondslag (...) dermate ingrijpend en algemeen [wijzigt], dat niet kan worden gezegd dat zij zich bepaalt tot de afwijkingen die ter voorkoming van het ontwijkings- of fraudegevaar noodzakelijk zijn" (r.o. 31).

(21) - Aan de andere kant lijkt deze uiteenzetting van het beginsel mij zeer dicht in de buurt te komen van die van de Engelse regering in zaak C-283/95 (Fischer, nog aanhangig; zie de opmerkingen die het Verenigd Koninkrijk op 20 december 1995 heeft ingediend): "The essential nature of the principle (of fiscal neutrality), as its very name indicates, is neutrality. Its force is derived from the need to ensure that economic activities are treated equally and to ensure that the common system of value added taxation is not distorted by irrelevant or illegitimate distinctions."

(22) - Zie punt 25 van de opmerkingen van het Verenigd Koninkrijk: "There is no suggestion of fraud in the present case."

(23) - In dit verband lijkt het mij interessant te wijzen op hetgeen een Italiaanse auteur - in een vrij recent tijdperk van hoge inflatie - over ruiltransacties schreef: "bisogna prendere atto di un rinnovato interesse per questo tradizionale istituto, idoneo a recuperare in termini reali il valore di scambio dei beni, sui quali incidono invece negativamente i grandi processi inflazionistici in atto ed il correlato elevatissimo corso del denaro", L. Ricca, "Permuta", in EdD, Vol. XXXIII, blz. 125, Milaan, punt 1.

(24) - Op dit punt neem ik de vrijheid een ander standpunt in te nemen dan de regering van het Verenigd Koninkrijk, waar deze ter terechtzitting verklaarde dat de uitsluiting van ruiltransacties van het recht op belastingvermindering vanuit economisch oogpunt niet tot distorsies leidt, voor zover het grotere risico dat deze transacties met zich meebrengen, in de prijs is verdisconteerd. Mijns inziens is dit grotere "geïnduceerde" risico op zich van dien aard, dat sommige transacties daardoor eerder in geld worden afgesloten dan in natura, die ingevolge de Engelse wetgeving duurder zijn geworden. In wezen ben ik van oordeel, dat de redenering van de Engelse regering - die, als ik het goed zie, uitgaat van de gedachte dat de regels die specifiek voor dit soort transacties zijn vastgesteld, "neutraal" zijn ten aanzien van economische keuzes - steekhoudend zou zijn, wanneer die transacties niet zouden "concurreren" met die welke in geld worden verricht.

(25) - Zie B. J. M. Terra en J. Kajijs, t.a.p., blz. 14: "the general character of a sales tax demands that the equal is treated equally and the unequal in proportion unequally".

(26) - Voor een analyse van de doeleinden van deze bepaling zou ik willen verwijzen naar punt 71 van de conclusie van advocaat-generaal Jacobs bij het arrest van 30 april 1991, zaak C-97/90, Lennartz, Jurispr. 1991, blz. I-3812: "De algemene regeling van de Zesde richtlijn (...) is bedoeld om het belang van administratieve eenvoud te verzoenen met de doelstellingen van het gemeenschappelijk BTW-stelsel, meer bepaald die van de belastingneutraliteit. Het zou ongetwijfeld moeilijk, zo niet onmogelijk zijn geweest, alle technische moeilijkheden of vormen van ontduiking en ontwijking te voorzien waarmee de belastingautoriteiten in de Gemeenschap te

maken kunnen krijgen.(...) Het was derhalve juist, de Lid-Staten toe te staan een individuele machtiging te vragen voor maatregelen die betrekking hebben op specifieke problemen."

(27) - Arrest Commissie/België, aangehaald in voetnoot 13, r.o. 29.

(28) - Ik wil er hier op wijzen, dat het Verenigd Koninkrijk de Lid-Staat is die zich het meest op het recht krachtens artikel 27 heeft beroepen. Het heeft twaalf maatregelen ter vereenvoudiging van procedures of ter voorkoming van belastingfraude ter kennis van de Commissie gebracht (Frankrijk en Duitsland hebben elk vijf maatregelen ter kennis van de Commissie gebracht). Deze gegevens zijn ontleend aan B. J. M. Terra en J. Kajius, t.a.p., zie het commentaar op artikel 27, blz. 19.

(29) - Zie artikel 27, leden 2, 3 en 4. Ingevolge deze bepalingen moet de Lid-Staat de Commissie op de hoogte brengen van de te treffen maatregelen, opdat deze laatste ze kan beoordelen; voorts moet de Commissie de andere Lid-Staten daarvan in kennis stellen en hebben de Lid-Staten het recht om behandeling van de zaak door de Raad te verzoeken.

(30) - Zie te dien aanzien de artikelen 13 B, 14 en 22, lid 8, van de Zesde richtlijn.

(31) - Zie arrest Commissie/België, aangehaald in voetnoot 13, r.o. 32.

(32) - Arrest van 27 maart 1980, gevoegde zaken 66/79, 127/79 en 128/79, Salumi, Jurispr. 1980, blz. 1237, r.o. 9.

(33) - Conclusie van advocaat-generaal Tesauro bij arrest van 31 maart 1992, zaak C-200/90, Dansk Denavit en Poulsen Trading, Jurispr. 1992, blz. I-2231, punt 12; zie tevens de arresten waarnaar daarin wordt verwezen.

(34) - Arrest van 15 december 1995, zaak C-415/93, Jurispr. 1995, blz. I-4921, r.o. 143 en 144.

(35) - Bovendien is alom bekend, dat een loutere verwijzing naar de financiële gevolgen van een bepaalde uitlegging van het gemeenschapsrecht niet de beperking in de tijd van de gevolgen van een uitspraak van het Hof rechtvaardigt, zulks teneinde de paradoxale situatie te voorkomen waarop advocaat-generaal Tesauro in punt 12 van zijn hierboven aangehaalde conclusie wees, namelijk dat "juist de zwaarste schendingen gunstiger worden behandeld".

(36) - Ik herinner eraan, dat het Hof er in vroegere uitspraken bij de beoordeling van de al dan niet goede trouw rekening mee heeft gehouden, dat de Commissie geen niet-nakomingsprocedure had ingeleid terzake van een handelwijze die later strijdig met het gemeenschapsrecht werd geoordeeld, of dat de Commissie er tijdelijk mee had ingestemd, dat de handelwijze werd gehandhaafd (zie arrest van 16 juli 1992, zaak C-163/90, Legros, Jurispr. 1992, blz. I-4625, r.o. 32); evenzo hield het Hof bij zijn beslissing in de zaak Cabanis-Issarte om de werking van zijn arrest in de tijd te beperken rekening met het feit, dat in dat arrest tevens de draagwijdte van zijn eerdere rechtspraak werd beperkt (arrest van 30 april 1996, zaak C-308/93, Jurispr. 1996, blz.-I-2097, r.o. 46-48).

(37) - De redelijkheidseis kan worden afgeleid uit het eerder aangehaalde arrest Dansk Denavit en Poulsen Trading, waarin het Hof oordeelde dat "de Deense regering niet heeft aangetoond dat het gemeenschapsrecht ten tijde van de invoering van de in geding zijnde bijdrage redelijkerwijs aldus kon worden uitgelegd, dat een dergelijke heffing was toegestaan" (r.o. 21, cursivering van mij).