

61997C0414

Conclusie van advocaat-generaal Saggio van 18 maart 1999. - Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen Koninkrijk Spanje. - Niet-nakoming - Invoer en verwerving van wapens - Zesde BTW-richtlijn - Nationale wettelijke regeling niet-conform. - Zaak C-414/97.

Jurisprudentie 1999 bladzijde I-05585

Conclusie van de advocaat generaal

1 Het onderhavige beroep strekt tot vaststelling dat het Koninkrijk Spanje, door de invoer en de intracommunautaire verwerving van wapens, munitie en materiaal voor uitsluitend militair gebruik vrij te stellen van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "BTW"), 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(1) (hierna: "Zesde richtlijn"), heeft geschonden en de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

De toepasselijke wetgeving, de feiten en het procesverloop

2 De Zesde richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388(2), bepaalt in artikel 2, lid 2, en artikel 28 bis, dat de invoer van goederen op het communautaire grondgebied en de intracommunautaire verwerving van goederen aan belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen. Voorts worden in artikel 14 van de richtlijn de vrijstellingen bij de invoer van bepaalde goederen op het communautaire grondgebied opgesomd en, in artikel 28 quater, B, de vrijstellingen voor de intracommunautaire verwerving van goederen. Artikel 28, lid 3, sub b, bepaalt bovendien, dat de lidstaten gedurende de overgangsperiode "de handelingen, genoemd in bijlage F [kunnen] blijven vrijstellen onder de in de lidstaat vigerende voorwaarden", op het moment van inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, dat wil zeggen op 1 januari 1978. In de punten 23 en 25 van deze bijlage worden onder meer genoemd, handelingen betreffende door staatsinstellingen gebruikte luchtvaartuigen en oorlogsschepen. Artikel 28, lid 4, bepaalt, dat "de overgangsperiode aanvankelijk vijf jaar [duurt], te rekenen vanaf 1 januari 1978".(3) Ten slotte staat het bij richtlijn 91/680 ingevoerde artikel 28, lid 3 bis, het Koninkrijk Spanje toe, BTW-vrijstelling te verlenen voor de in de punten 23 en 25 van bijlage F bedoelde handelingen.(4)

3 Teneinde te voldoen aan de voorwaarden voor toetreding tot de Gemeenschappen en, met name, aan de voorwaarden bedoeld in artikel 395 van de Toetredingsakte(5), voerde het Koninkrijk Spanje op 1 januari 1986 bij wet nr. 30 van 2 augustus 1985(6) de belasting over de toegevoegde waarde in zijn rechtsorde in, zonder echter in een specifieke uitzondering voor de invoer en de intracommunautaire verwerving van wapens te voorzien. In de Toetredingsakte waren evenmin vrijstellingen voor handelingen betreffende de genoemde goederen ten gunste van

het Koninkrijk Spanje voorzien. Die vrijstellingen heeft het Koninkrijk Spanje bij wet nr. 6 van 14 mei 1987 echter eenzijdig ingevoerd.⁽⁷⁾ Die wet, betreffende begrotingsdotaties voor de investeringen en de werkingskosten van de strijdkrachten, stelde de invoer en intracommunautaire verwerving van "wapens, munitie en materiaal voor uitsluitend militair gebruik" die nodig waren voor de versterking en de modernisering van de Spaanse strijdkrachten, voor de periode 1986-1994 namelijk vrij van BTW.⁽⁸⁾ De wet is op 14 mei 1987 in werking getreden, doch sorteert effecten vanaf 1 januari 1986.

4 Bij op 7 februari 1990 betekende aanmaningsbrief leidde de Commissie een niet-nakomingsprocedure tegen het Koninkrijk Spanje in, omdat zij het verweet, dat het bij genoemde wet van 1987 bepaalde intracommunautaire verwervingen en invoer van militair materieel, in strijd met artikel 2, lid 2, van de Zesde richtlijn, van BTW had vrijgesteld. De Spaanse autoriteiten antwoordden bij brief van 7 mei 1990. Bij een met redenen omkleed advies van 6 augustus 1996 stelde de Commissie, dat het Koninkrijk Spanje, door die vrijstellingen in te voeren, de krachtens de Zesde richtlijn op hem rustende verplichtingen niet was nagekomen. Daar het Koninkrijk Spanje niet binnen de in dat advies gestelde termijn aan de voorwaarden ervan voldeed, heeft de Commissie op 5 december 1997 het onderhavige beroep ingesteld.

Ten gronde

Argumenten van partijen

5 De Commissie stelt, dat volgens de Zesde richtlijn elke invoer en intracommunautaire verwerving van goederen aan BTW zijn onderworpen, uitgezonderd echter de handelingen genoemd in de artikelen 14 en 28 quater en de vrijstellingen bedoeld in artikel 28, lid 3, sub b, van de richtlijn. Laatstgenoemde bepaling verleent de lidstaten de bevoegdheid, gedurende de overgangsperiode bepaalde, in bijlage F bij de richtlijn genoemde handelingen van BTW te blijven vrijstellen. De enige andere vrijstellingen zijn die welke eventueel in de Toetredingsaktes van de nieuwe lidstaten tot de Europese Gemeenschap zijn voorzien. Volgens de Commissie bestaat er in casu geen enkele reden voor welke vrijstelling dan ook. Noch artikel 14 noch artikel 28 quater spreken immers van soortelijke handelingen als in de Spaanse wet nr. 6/87 zijn voorzien. Artikel 28, lid 3, sub b, dat, zoals reeds gezegd, de mogelijkheid biedt om bepaalde vrijstellingen die op het moment van inwerkingtreding van de richtlijn in de betrokken lidstaat bestaan te handhaven, kan de betrokken vrijstellingen evenmin rechtvaardigen, aangezien voormelde wet, waarbij die vrijstellingen zijn ingevoerd, pas in mei 1987, en dus na de inwerkingtreding van de Toetredingsakte, is aangenomen. Volgens de Commissie zou de situatie anders zijn geweest, indien in de Toetredingsakte een uitdrukkelijke clausule was opgenomen, waarbij het Koninkrijk Spanje die bevoegdheid zou zijn verleend.

Dat het Koninkrijk Spanje bij richtlijn 91/680, reeds aangehaald, de mogelijkheid is geboden, de handelingen bedoeld in de punten 23 en 25 van bijlage F bij de Zesde richtlijn (handelingen betreffende oorlogsschepen en luchtvaartuigen) vrij te stellen, betekent niet, dat het uit de vaststelling van wet nr. 6/87 voortvloeiende verzuim van die lidstaat om aan zijn communautaire verplichtingen te voldoen, in zijn totaliteit is opgeheven. De verlening van die mogelijkheid neemt immers niet weg, dat het Koninkrijk Spanje voor de periode vanaf het moment van inwerkingtreding van wet nr. 6/87 tot aan de dag waarop de Spaanse regering toestemming heeft gekregen om voormelde beperkte vrijstelling te verlenen, volledig en blijvend in verzuim is geweest.

6 De Spaanse regering is primair van mening, dat de BTW-vrijstellingen voor handelingen betreffende militair materieel zoals die in wet nr. 6/87 zijn opgenomen, verenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht, voor zover zij vrijwaringsmaatregelen in de zin van artikel 223, lid 1, sub b, EG-Verdrag vormen, aangezien zij "noodzakelijk zijn voor de bescherming van de wezenlijke belangen [van de lidstaten]" en betrekking hebben "op de productie van of de handel in wapens, munitie en oorlogsmateriaal". De in de Spaanse wet van 1987 opgenomen vrijstellingen beogen

immers de verwezenlijking van wezenlijke doelstellingen van het algemeen strategisch plan (Plan Estratégico Conjunto) en dienen met name ter verzekering van de efficiëntie van de Spaanse strijdkrachten in de verdediging van het nationale grondgebied en in het kader van de NAVO. Tot staving van deze stelling verwijst de Spaanse regering naar de preambule van wet nr. 6/87, waarin wordt verklaard, dat de betrokken wet vooral tot doel heeft "het omschrijven en toewijzen van de financiële middelen om de versterking en de modernisering van de Spaanse strijdkrachten mogelijk te maken, en dat zij de economische en financiële basis van het algemeen strategisch plan vormt". De Spaanse regering stelt voorts, dat de afschaffing van de BTW-vrijstelling voor wapens, anders dan de Commissie stelt, financiële gevolgen zou hebben waarvan de draagwijdte niet kan worden beoordeeld, en merkt in dit verband op, dat de met deze afschaffing verbonden meerkosten voor 1998 in de buurt van de 3 miljoen ESP komen.

De Commissie betwist deze stelling en betoogt formeel, dat dit argument niet in aanmerking kan worden genomen, aangezien het in de precontentieuze fase niet naar voren is gebracht. Ten gronde stelt zij, dat de BTW-heffing op de invoer van wapens geen schade toebrengt aan de Spaanse belangen, aangezien de omvang van de daaruit voor de lidstaat voortvloeiende last miniem is en de Spaanse autoriteiten, ofschoon zij daartoe verplicht waren, op geen enkele wijze hebben aangetoond, dat de onderwerping van de betrokken handelingen aan BTW wezenlijke belangen van haar nationale veiligheid heeft kunnen aantasten.

7 De Spaanse regering stelt bovendien, dat de BTW-vrijstellingen die in wet nr. 6/87 zijn opgenomen, rechtmatig moeten worden geacht op grond van artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk de lidstaten de handelingen genoemd in bijlage F van BTW mogen blijven vrijstellen, onder de voorwaarden voorzien in hun nationale rechtsordes op het moment van inwerkingtreding van de richtlijn, te weten 1 januari 1978. Artikel 28, lid 3, sub b, moet immers worden toegepast ten gunste van lidstaten die, zoals het Koninkrijk Spanje, na die datum lid van de Gemeenschap zijn geworden; indien dit niet het geval was, zouden oude en nieuwe lidstaten in de mededingingsvoorwaarden, waardoor de communautaire regels op het gebied van de fiscale harmonisatie zijn geïnspireerd, verschillend worden behandeld en zouden oude lidstaten aanzienlijke concurrentievoordelen genieten, zonder dat sprake is van enige rechtvaardiging. De nieuwe lidstaten moet dus eveneens de mogelijkheid worden geboden, gebruik te maken van de bevoegdheid van artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn, ook al is die bevoegdheid in de Toetredingsakte niet uitdrukkelijk voorzien.

8 Ten slotte stelt de Spaanse regering, dat de betrokken vrijstellingen in haar rechtsorde zijn ingevoerd bij wet nr. 44 van 7 juli 1982(9), die de invoer van materiaal voor de strijdkrachten heeft vrijgesteld van de heffing ter compensatie van binnenlandse fiscale lasten, en dat de nationale wettelijke regeling (het gaat om wet nr. 30/85, reeds aangehaald), waarbij na de toetreding van het Koninkrijk Spanje tot de Gemeenschap de BTW is ingevoerd, vanaf haar inwerkingtreding, dat wil zeggen 1 januari 1986, die gunstige regeling heeft afgeschaft. Op het moment waarop het Koninkrijk Spanje tot de Gemeenschap toetrad bestonden de BTW-vrijstellingen voor handelingen voor uitsluitend militair gebruik dus al en zij moesten vanaf 1 januari 1986 ingevolge artikel 28, lid 3, sub b, derhalve conform de richtlijn worden geacht.

De vraag of er sprake is van niet-nakoming

9 Op grond van artikel 2, lid 2, van de Zesde richtlijn wordt de invoer van goederen op het communautaire grondgebied, met uitzondering van die welke krachtens artikel 14 van die richtlijn is vrijgesteld, aan BTW onderworpen.⁽¹⁰⁾ Ingevolge artikel 28 bis zijn tevens aan BTW onderworpen, de intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in het binnenland door een belastingplichtige die als zodanig optreedt, met uitzondering uiteraard van de handelingen die volgens artikel 28 quater, B, reeds aangehaald, zijn vrijgesteld. Er kan echter geen twijfel over bestaan, dat de invoer en de verwerving van militair materiaal waarop de Spaanse wet nr. 6/87 van toepassing is, binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen.

10 Dit gezegd zijnde, is het in de eerste plaats van belang vast te stellen, of de handelingen, gelijk de Spaanse regering primair stelt, gerechtvaardigd kunnen worden uit hoofde van de vrijwaringsclausule van artikel 223, lid 1, sub b, van het Verdrag en, in de tweede plaats, of, gelijk die regering subsidiair stelt, die handelingen kunnen worden teruggevoerd op een of meer van de gevallen waarin de richtlijn de lidstaten toestaat vrijstellingen te verlenen en, derhalve, binnen die beperkingen rechtmatig moeten worden geacht.

11 Met betrekking tot de vermeende toepassing van de vrijwaringsclausule van artikel 223, lid 1, sub b, van het Verdrag op de in de Spaanse wet nr. 6/87 bedoelde invoer en verwerving van wapens, wil ik eraan herinneren, dat dit artikel bepaalt, dat "elke lidstaat de maatregelen [kan] nemen die hij noodzakelijk acht voor de bescherming van de wezenlijke belangen van zijn veiligheid en die betrekking hebben op de productie van of de handel in wapenen, munitie en oorlogsmaterieel".

De Commissie voert hiertegen in de eerste plaats aan, dat de Spaanse regering in dit stadium niet om toepassing van voormelde bepaling kan vragen, aangezien zij dit gedurende de precontentieuze fase achterwege heeft gelaten. Met andere woorden, de door het Koninkrijk Spanje opgeworpen exceptie is haars inziens tardief en kan in dit stadium niet in aanmerking worden genomen. Deze exceptie lijkt mij ongegrond, aangezien er, in de eerste plaats, geen procedurele ad hoc-bepaling bestaat op grond waarvan de argumenten die tijdens de precontentieuze fase zijn aangevoerd en die welke later in de gerechtelijke fase worden aangevoerd, dezelfde moeten zijn, en kan een dergelijk criterium, dat in strijd is met het algemene beginsel dat het recht van verweer voor de rechter vrijelijk en volledig moeten kunnen worden uitgeoefend, evenmin uit de rechtspraak worden afgeleid. Daar komt bij, dat de rechtspraak die de Commissie tot staving van haar stelling aanhaalt, irrelevant is: zij verwijst naar een andere, niet vergelijkbare situatie, namelijk die van de lidstaat waartegen beroep krachtens artikel 169 EG-Verdrag is ingesteld en waarvan de rechten van verweer moeten worden gewaarborgd. Alleen in die specifieke situatie heeft het Hof geoordeeld, dat "het beroep niet op andere grieven [kan] worden gebaseerd dan die welke in het met redenen omkleed advies zijn genoemd".⁽¹¹⁾ In het onderhavige geval zou hetzelfde beginsel via een omgekeerde logica worden toegepast, en wel om de rechten van verweer van de lidstaat ten opzichte van de instelling te beperken, en niet te versterken.

12 Thans wil ik de toepasselijkheid van de vrijwaringsclausule van artikel 223, lid 1, sub b, op de onderhavige zaak ten gronde onderzoeken. Om te beginnen moet eraan worden herinnerd, dat de vrijwaringsclausules van het Verdrag als uitzonderingen op de gewone regeling eng moet worden uitgelegd⁽¹²⁾, alsmede dat, volgens de algemene beginselen op het gebied van de bewijslast, de lidstaten die zich op de toepassing van vrijwaringsclausules beroepen moeten aantonen, dat de getroffen maatregelen noodzakelijk zijn ter bescherming van wezenlijke belangen van hun veiligheid. Beoordeeld dient dus te worden, of het Koninkrijk Spanje al dan niet heeft aangetoond, dat de vrijstellingen van wet nr. 6/87 die in casu in geding zijn, voor de verwezenlijking van die doelstelling noodzakelijk zijn. Mij lijkt, dat dit bewijs in casu niet is geleverd. Anders dan de Commissie stelt, volgt uit de preambule van genoemde wet weliswaar duidelijk, dat de Spaanse wetgever de nationale veiligheidsbelangen wenst te beschermen, door de versterking en de

modernisering van de strijdkrachten, doch ik zie niet in, waarom daarvoor BTW-vrijstellingen nodig zijn. Met andere woorden, ik begrijp niet, hoe de BTW-heffing op de invoer en de verwerving van wapens voor de financiën van de lidstaat een dusdanige last vormt, dat deze doelstelling in gevaar wordt gebracht. De inkomsten uit de BTW die op de betrokken handelingen drukt vloeien immers terug in de kas van de lidstaat die de kosten maakt, met uitzondering van het kleine percentage dat, als eigen middelen, in de kas van de Gemeenschap vloeit. (13) De door het Koninkrijk Spanje in zijn verweerschrift overgelegde berekening lijkt geen rekening te houden met het feit, dat het bedrag van de BTW op militair materieel, ofschoon dit voor het Ministerie van Defensie een staatsuitgave vormt, uiteindelijk in de kas van diezelfde staat terugstroomt en dus geen invloed kan hebben op deze beslissing.

13 Men moet dus wel concluderen, dat de Spaanse regering niet heeft aangetoond, dat de afschaffing van de BTW-vrijstelling voor de invoer en de verwerving van wapens, munitie en materiaal voor uitsluitend militair gebruik zoals in wet nr. 6/87 voorzien, een maatregel vormt waardoor de bescherming van wezenlijke belangen van veiligheid van het Koninkrijk Spanje in gevaar kan komen, zodat de vrijstellingen van wet nr. 6/87 krachtens artikel 223, lid 1, sub b, van het Verdrag niet gerechtvaardigd kunnen worden geacht. Hieraan behoeft zelfs niet te worden toegevoegd, dat indien de vrijwaringsclausule van artikel 223, lid 1, sub b, van het Verdrag in casu niet van toepassing wordt geacht, het, anders dan de Commissie stelt, niet nodig is om op grond van artikel 225 van het Verdrag te onderzoeken, of het Koninkrijk Spanje misbruik heeft gemaakt van de in die bepaling voorziene bevoegdheden.

14 Aangaande de mogelijkheid om handelingen betreffende militair materieel zoals bedoeld in de Spaanse wet nr. 6/87 geheel of gedeeltelijk onder te brengen bij een van de vrijstellingen die de lidstaten krachtens de communautaire wettelijke regeling mogen invoeren, moet om te beginnen worden opgemerkt, dat de artikelen 14 en 28 quater, B, van de Zesde richtlijn, waarin de vrijgestelde invoer en intracommunautaire verwerving worden opgesomd, op geen enkele wijze in verband kunnen worden gebracht met de in de Spaanse wettelijke regeling genoemde handelingen betreffende militair materieel. De bepaling van de richtlijn die met de vrijstellingen verband houdt en waarnaar de Spaanse regering in wezen verwijst ten bewijze van het feit, dat haar wettelijke regeling betreffende het militair materieel in communautair opzicht rechtmatig is, is die van artikel 28, lid 3, sub b, aangezien deze bepaling de lidstaten toestaat, gedurende de overgangsperiode de handelingen bedoeld in bijlage F, waartoe de in de punten 23 en 25 genoemde handelingen betreffende door staatsinstellingen gebruikte luchtvaartuigen en oorlogsschepen behoren, te blijven vrijstellen. De aldaar genoemde handelingen betreffen, respectievelijk, a) "levering, verbouwing, reparatie, onderhoud, bevrachting en verhuur van luchtvaartuigen die worden gebruikt door staatsinstellingen (inclusief voorwerpen die met deze luchtvaartuigen vast verbonden zijn of voor hun exploitatie dienen)" en b) "levering, verbouwing, reparatie, onderhoud, bevrachting en verhuur van oorlogsschepen".

Volgens de Spaanse regering moet de betrokken bepaling dermate ruim worden uitgelegd, dat alle handelingen van de Spaanse wet nr. 6/87 onder de BTW-vrijstelling vallen waarvoor de in de punten 23 en 25 bedoelde handelingen in aanmerking komen. Ik ben het hier niet mee eens, aangezien de in de punten 23 en 25 genoemde gevallen nauwkeurig omschreven handelingen betreffende militair materieel betreffen die, wegens hun inhoud, slechts betrekking kunnen hebben op bepaalde handelingen betreffende militair materieel die de Spaanse wet vrijstelt en wel, preciezer gezegd, uitsluitend die betreffende door staatsinstellingen gebruikte luchtvaartuigen en oorlogsschepen. Een ruime uitlegging van die vrijstellingen zou in strijd zijn met de gemeenschapsrechtelijke regel, dat afwijkende bepalingen (onder welke categorie bepalingen inzake BTW-vrijstelling moeten worden gerangschikt) eng moeten worden uitgelegd. Het Hof heeft herhaaldelijk geoordeeld, dat "de bewoordingen waarin de in (...) de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn" van een algemeen beginsel. (14) Daar komt bij, dat de Spaanse regering geen enkele poging heeft gedaan om aan te tonen, dat de bepalingen van wet nr. 6/87 kunnen worden teruggevoerd

op de vrijstellingen in de punten 23 en 25.

Gelet op de tijdelijke werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 28, lid 3, sub b, - een vrijstelling die, indien men de letterlijke bewoordingen van die bepaling in aanmerking neemt, slechts geldt voor de op het moment van inwerkingtreding van de Zesde richtlijn in de betrokken lidstaat bestaande vrijstellingen -, stelt de Spaanse regering, dat de betrokken bepaling ruim moet worden uitgelegd, zodat de in de punten 23 en 25 van bijlage F genoemde handelingen zelfs dan van BTW kunnen worden vrijgesteld, indien soortgelijke vrijstellingen op het moment waarop het Koninkrijk Spanje tot de Gemeenschap toetrad, in de Spaanse rechtsorde niet bestonden. Door een dergelijke uitlegging zou de gelijke behandeling van "oude" en "nieuwe" lidstaten worden gegarandeerd. Ik vind deze stelling niet overtuigend. De "nieuwe" lidstaat is immers bevoegd de betrokken vrijstellingen in te voeren, zelfs al is hij na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn tot de Gemeenschap toegetreden en zelfs al is die bevoegdheid niet in de Toetredingsakte voorzien, op voorwaarde echter, dat in de rechtsorde van de "nieuwe" lidstaat, op het moment van toetreding, soortgelijke vrijstellingen zijn opgenomen als die van bijlage F van de Zesde richtlijn.⁽¹⁵⁾ Deze uitlegging levert geen discriminatie van "oude" en "nieuwe" lidstaten van de Gemeenschap op, aangezien de regeling voor alle lidstaten vanaf het moment waarop zij tot de Gemeenschap toetreden dezelfde is.

15 De Spaanse regering probeert vervolgens met verschillende argumenten aan te tonen, dat de vrijstellingen van wet nr. 6/87 die op de punten 23 en 25 van bijlage F kunnen worden teruggevoerd, op het moment van toetreding van het Koninkrijk Spanje tot de Gemeenschap reeds bestonden en dus, gemeenschapsrechtelijk gezien, wettig zijn.

16 In dit licht herinnert zij in de eerste plaats aan voormelde wet nr. 44/82, die de invoer van materiaal voor de strijdkrachten vrijstelde van de heffing ter compensatie van binnenlandse fiscale lasten, en stelt zij dat wet nr. 30/85, waarbij de BTW is ingevoerd, die gunstige regeling vanaf het moment van haar inwerkingtreding, dat wil zeggen vanaf 1 januari 1986, impliciet heeft afgeschaft, hetgeen haars inziens tot gevolg heeft, dat artikel 28, lid 3, sub b, gelet op het feit dat de vrijstellingen op het moment van inwerkingtreding van de nieuwe fiscale regeling zouden hebben bestaan, in casu van toepassing zou zijn. Ik deel deze mening niet, en wel in de eerste plaats, omdat de vrijstelling van wet nr. 44/82 een belasting betreft die niet overeenkomt met de belasting over de toegevoegde waarde en, in de tweede plaats, omdat artikel 28 als uitzondering op de gewone BTW-regeling uitsluitend eng kan worden uitgelegd.

17 Nog steeds in diezelfde gedachtegang lijkt de Spaanse regering voorts te stellen, dat wet nr. 6/87 terugwerkende kracht heeft vanaf de datum van de toetreding van het Koninkrijk Spanje tot de Gemeenschap en dat er daarom van moet worden uitgegaan, dat de in die wet opgenomen vrijstellingen sinds 1 januari 1986 bestaan, zodat artikel 28, lid 3, sub b, van toepassing is. Deze stelling acht ik echter niet overtuigend. Zij is immers gebaseerd op een uitlegging van de betrokken bepaling die duidelijk in strijd is met de doelstelling ervan, namelijk voor een overgangperiode beperkte vrijstellingen toe te staan, teneinde een geleidelijke aanpassing van de nationale wettelijke regelingen aan de richtlijn mogelijk te maken, en komt er in wezen op neer, dat nieuwe lidstaten de bevoegdheid zou worden verleend, op onredelijke wijze de voorschriften van de richtlijn te omzeilen.

18 Ten slotte beroept de Spaanse regering zich op richtlijn 91/680, die de Zesde richtlijn in ruime mate heeft gewijzigd en aangevuld door onder meer aan artikel 28 een nieuw lid 3 bis toe te voegen, dat het Koninkrijk Spanje specifiek toestaat, BTW-vrijstelling te verlenen voor de in de punten 23 en 25 genoemde handelingen, namelijk handelingen betreffende luchtvaartuigen en oorlogsschepen. Volgens de Spaanse regering hebben de vrijstellingen in de Spaanse wet nr. 6/87 zodoende een wettige grondslag gekregen, die vanzelfsprekend beperkt is tot de vrijgestelde handelingen die kunnen worden teruggevoerd op de vrijstellingen voorzien in de punten 23 en 25 van bijlage F.

Ik kan het met deze stelling eens zijn, maar echter met een precisering ten aanzien van het uitgangspunt van deze wettigheid. De omstandigheid dat het Koninkrijk Spanje op basis van richtlijn 91/680 gebruik heeft kunnen maken van de vrijstellingen bedoeld in de punten 23 en 25 van bijlage F, neemt het verzuim van die lidstaat om aan de verplichtingen van de Zesde richtlijn te voldoen niet volledig weg, aangezien, in de eerste plaats, de vrijstellingen van de Spaanse wettelijke regeling slechts ten dele kunnen worden teruggevoerd op die van voormelde punten, en, in de tweede plaats, de Spaanse autoriteiten voor de gehele periode vanaf de toetreding van het Koninkrijk Spanje tot de Gemeenschap tot aan de inwerkingtreding van richtlijn 91/680 in hun rechtsorde geen vrijstelling konden invoeren voor handelingen betreffende militair materieel, daaronder begrepen het materieel genoemd in de punten 23 en 25.

19 Concluderend ben ik van mening, dat de BTW-vrijstellingen van de Spaanse wet nr. 6/87 gemeenschapsrechtelijk gezien enkel rechtmatig zijn, voor zover zij luchtvaartuigen en schepen voor uitsluitend militair gebruik betreffen en, in elk geval, uitsluitend vanaf de inwerkingtreding van richtlijn 91/680. Buiten dit beperkte kader blijft de aan het Koninkrijk Spanje verweten niet-nakoming, zowel feitelijk gezien als wat de toepassing *ratione temporis* van de vrijstelling betreft, bestaan en moet deze dus worden vastgesteld.

20 Gelet op het voorgaande moet het beroep van de Commissie tegen het Koninkrijk Spanje gegrond worden geacht.

Kosten

21 Het Koninkrijk Spanje is in het ongelijk gesteld. Ingevolge artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering moet de in het ongelijk gestelde partij in de kosten worden verwezen, indien de tegenpartij dit heeft gevorderd. Aangezien de Commissie dit heeft gevorderd, moet het Koninkrijk Spanje in de kosten worden verwezen.

Conclusie

22 Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging:

- vast te stellen dat het Koninkrijk Spanje, door de invoer en intracommunautaire verwerving van wapens, munitie en materiaal voor uitsluitend militair gebruik, niet zijnde luchtvaartuigen en oorlogsschepen in de zin van de punten 23 en 25 van bijlage F bij de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1997 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, van de belasting over de toegevoegde waarde, vrij te stellen in strijd met het bepaalde in de artikelen 2, sub 2, 14, 28 bis en 28 quater, B, van die richtlijn, de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen;
- het Koninkrijk Spanje in de kosten te verwijzen.

(1) - PB L 145, blz. 1.

(2) - PB L 376, blz. 1.

(3) - De overgangperiode is verlengd en de lidstaten die de in bijlage F genoemde handelingen hebben vrijgesteld, hebben dit dus kunnen blijven doen.

(4) - De bevoegdheid om deze vrijstelling te verlenen is het Koninkrijk Spanje toegekend "in afwachting van een besluit van de Raad, die krachtens artikel 3 van richtlijn 89/465/EEG" (achttiende richtlijn van de Raad van 18 juli 1989 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - intrekking van een aantal afwijkingen bedoeld in artikel 28, lid 3, van de Zesde Richtlijn; PB L 226, blz. 21) "moet beslissen over de intrekking van de in lid 3, onder b), bedoelde tijdelijke afwijkingen".

(5) - De Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek en de aanpassing van de Verdragen is op 1 juni 1985 ondertekend (PB L 302) en op 1 januari 1986 in werking getreden. Artikel 395 van deze Akte verplicht de lidstaten de nodige maatregelen te treffen "om vanaf het tijdstip van hun toetreding uitvoering te geven aan de richtlijnen (...)", daaronder begrepen de BTW-richtlijn.

(6) - BOE van 9 augustus 1985. Artikel 20 van deze wet breidt de BTW-regeling immers uit tot elke invoer van goederen. Dit artikel bepaalt, dat "voor de belasting, de invoer wordt gedefinieerd als het binnenbrengen van goederen op het Spaanse grondgebied of de Balearen, ongeacht het gebruik waarvoor die goederen zijn bestemd of de hoedanigheid van de importeur".

(7) - BOE van 19 mei 1987.

(8) - Die periode is vervolgens bij wet nr. 9 van 15 oktober 1990 verlengd tot 1998.

(9) - BOE van 21 juli 1982.

(10) - Volgens het Hof (arrest van 5 mei 1982, Schul, 15/81, Jurispr. blz. 1409, punt 14) is bij invoer "het belastbare feit de enkele binnenkomst van een goed in een lidstaat, ongeacht of er al dan niet een transactie is, of de handeling om niet dan wel onder bezwarende titel is geschied en of zij door een belastingplichtige dan wel door een particulier is verricht". Dit oordeel is bevestigd in het arrest van 23 januari 1986, Bergeres-Becque (39/85, Jurispr. blz. 259, punt 7).

(11) - Arrest van 4 december 1997, Commissie/Italië (C-207/96, Jurispr. blz. I-6869, punten 17 en 18). Zie, in soortgelijke zin, arresten van 28 april 1993, Commissie/Italië (C-306/91, Jurispr. blz. I-2133, punt 22); 28 maart 1985, Commissie/Italië (274/83, Jurispr. blz. 1077), en 11 juli 1984, Commissie/Italië (51/83, Jurispr. blz. 2793, punt 5).

(12) - Zie het arrest van 19 december 1968, Salgoil (13/68, Jurispr. blz. 661), waarin het Hof onder verwijzing naar de artikelen 36, 224 en 226 EG-Verdrag oordeelde, dat "deze bepalingen weliswaar aan het belang der lidstaten een bijzonder gewicht toekennen, doch hierbij dient te worden opgemerkt, dat zij nauwkeurig omschreven uitzonderingsgevallen betreffen en geenszins extensief mogen worden geïnterpreteerd".

(13) - Zie besluit 94/728/EG, Euratom van de Raad van 31 oktober 1994 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen (PB L 293, blz. 9). Artikel 2 van dit besluit bepaalt, dat het "uniforme percentage wordt berekend (...) door toepassing van de volgende percentages op de BTW-grondslag van de lidstaten (...) 1,08 % in 1998, 1,00 % in 1999" en dat het "percentage van 1,00 % dat in 1999 zal gelden (...) van toepassing (blijft) tot dit besluit wordt gewijzigd".

(14) - Arrest van 5 juni 1997, SDC (C-2/95, Jurispr. blz. I-3017, punt 20). Zie, in diezelfde zin, arrest van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 13). Dit beginsel is geformuleerd met betrekking tot de vrijstelling van artikel 13 van de Zesde richtlijn voor diensten die onder bezwarende titel worden verricht, maar het kan natuurlijk ook worden toegepast op de vrijstellingen van artikel 28, lid 3, sub b (zie in die zin de conclusie van advocaat-generaal Cruz Vilaça bij het arrest van 24 mei 1988, Commissie/Italië, 122/87, Jurispr. blz. 2685, punt 22).

(15) - In het arrest van 8 juli 1986, Kerrutt (73/85, Jurispr. blz. 2219, punt 17), heeft het Hof geoordeeld, dat artikel 28, lid 3, sub b, zich "blijkens haar formulering verzet (...) tegen de vaststelling van nieuwe vrijstellingen of de verruiming van reeds bestaande vrijstellingen na de inwerkingtreding van de richtlijn". Voorts heeft het Hof in zijn arrest van 17 oktober 1991, Commissie/Spanje (C-35/90, Jurispr. blz. I-5073, punt 9) - maar zonder onderscheid te maken tussen "oude" en "nieuwe" lidstaten - gepreciseerd, dat "de verlenging van de overgangsregeling betreffende de BTW-vrijstellingen ná de aanvankelijk voorziene periode geen rechtvaardiging kan vormen voor de mogelijkheid om vrijstellingen te verlenen die de lidstaten niet mochten verlenen", en wel omdat deze bevoegdheid, aldus het Hof, "zou indruisen tegen het doel van artikel 28, lid 3, sub b, namelijk de geleidelijke aanpassing van de nationale wettelijke regelingen op het hierbedoelde gebied".