

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

L. A. GEELHOED

van 24 oktober 2002 (1)

Zaak C-17/01

Finanzamt Sulingen

tegen

Walter Sudholz

[verzoek van het Bundesfinanzhof (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Geldigheid van de artikelen 2 en 3 van beschikking 2000/186/EG van de Raad van 28 februari 2000 waarbij de Bondsrepubliek Duitsland wordt gemachtigd af te wijken van de artikelen 6 en 17 van de Zesde richtlijn (77/388/EG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag – Beperking tot 50 % van het recht op aftrek van de BTW over wagens die niet uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt – Machtiging met terugwerkende kracht van nationale fiscale maatregel”

I – Inleiding

1. Dit verzoek om een prejudiciële beslissing van het Bundesfinanzhof betreft de geldigheid van de artikelen 2 en 3 van beschikking 2000/186/EG van de Raad van 28 februari 2000(2) (hierna: „beschikking 2000/186”), waarbij de Bondsrepubliek Duitsland wordt gemachtigd af te wijken van de artikelen 6 en 17 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag(3) (hierna: „Zesde richtlijn”). De verwijzende rechter wenst te vernemen of beschikking 2000/186 verenigbaar is met het bepaalde in de Zesde richtlijn en met de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht.

II – Juridisch kader

A – Het gemeenschapsrecht

2. Artikel 17, lid 2, sub a, van Zesde richtlijn luidt als volgt:

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

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

3. Artikel 27 van Zesde richtlijn luidt als volgt:

„1. De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik.

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

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

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

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

4. Artikel 2 van beschikking 2001/186/EG bepaalt:

„In afwijking van artikel 17, lid 2, van richtlijn 77/388/EEG, zoals gewijzigd bij artikel 28 septies van die richtlijn, alsmede van artikel 6, lid 2, sub a, van die richtlijn wordt de Bondsrepubliek Duitsland gemachtigd het recht op aftrek van de BTW die begrepen is in uitgaven voor voertuigen die niet uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt tot 50 % te beperken en het gebruik voor privé-doeleinden van een voertuig dat tot de onderneming van de belastingplichtige behoort niet met het verlenen van diensten tegen vergoeding gelijk te stellen. De eerste alinea is niet van toepassing wanneer het voertuig deel uitmaakt van de vlottende middelen van de belastingplichtige of wanneer een dergelijk voertuig voor ten hoogste 5 % voor privé-doeleinden wordt gebruikt.”

5. Artikel 3 van beschikking 2001/186/EG bepaalt:

„Deze beschikking is van toepassing vanaf 1 april 1999. Zij vervalt op de datum waarop de richtlijn betreffende uitgaven die geen recht geven op de aftrek van de BTW van toepassing zal worden, doch uiterlijk op 31 december 2002.”

B – *Het nationale recht*

6. § 15, lid 1, van het Umsatzsteuergesetz (hierna: „UStG”) bepaalt:

„De ondernemer kan de volgende voorbelasting aftrekken:

1. de in facturen in de zin van § 14 afzonderlijk vermelde belasting voor leveringen of andere verrichtingen, door andere ondernemers voor zijn bedrijf uitgevoerd.”

7. § 15, lid 1, sub b, UStG luidt als volgt:

„Slechts ten belope van 50 % aftrekbaar is de voorbelasting geheven over de aanschaf of productie, de invoer, de intracommunautaire verwerving, de huur of exploitatie van voertuigen in de zin van § 1, sub b, lid 2, die ook worden aangewend voor privé-gebruik van de ondernemer of voor overige doeleinden die geen bedrijfsdoeleinden zijn.”

Onder voertuigen in de zin van § 1, sub b, lid 2, UStG vallen personenwagens, vaartuigen en vliegtuigen.

8. § 27, lid 3, UStG stelt:

„§ 15, lid 1, sub b, en § 15, lid 3, sub 2, UStG zijn voor het eerst van toepassing op voertuigen die na 31 maart 1999 worden aangeschaft of geproduceerd, ingevoerd, intracommunautair verworven of gehuurd.”

III – Feitelijk en procedureel kader

A – Het hoofdgeding

9. Sudholz baat een schildersbedrijf uit. In april 1999 kocht hij een personenwagen voor de prijs van 55 086,21 DEM, vermeerderd met 16 % omzetbelasting ter hoogte van 8 813,79 DEM. Hij bracht dit voertuig in zijn bedrijf in en gebruikte het voor 70 % voor bedrijfsdoeleinden en voor 30 % voor andere doeleinden.

10. In zijn BTW-aangifte voor april 1999 gaf Sudholz de volledige omzetbelasting ter zake van de aankoop van de personenwagen als voorbelasting op. Volgens hem is de vanaf 1 april 1999 geldende nieuwe regeling van § 15, lid 1, sub b, van het UStG, op grond waarvan niet meer dan 50 % van de voorbelasting aftrekbaar is, in strijd met het gemeenschapsrecht.

11. Het Finanzamt Sulingen (hierna: „FA”) besliste dat ter zake van de aangifte voor april 1999 ingevolge § 15, lid 1, sub b, UStG slechts 50 % van de voorbelasting kon worden afgetrokken.

12. Sudholz tekende bezwaar aan tegen de beslissing van het FA. Laatstgenoemde wees dit bezwaarschrift af en Sudholz ging in beroep bij het Finanzgericht (hierna: „FG”), dat het ingestelde beroep gegrond verklaarde. Het FG overwoog dat Sudholz zich op de voor hem gunstiger regeling van artikel 17 van de Zesde richtlijn kon beroepen en achtte beperkingen van het recht op aftrek van voorbelasting in strijd met het gemeenschapsrecht wanneer, zoals in het onderhavige geding, dergelijke beperkingen niet waren voorzien vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn en er op het tijdstip van de beslissing van het FG evenmin overeenkomstig artikel 27, lid 1, van genoemde richtlijn een machtiging tot het invoeren ervan was verleend.

13. In „Revision” bij het Bundesfinanzhof wijst het FA erop, dat bij beschikking 2000/186 de Bondsrepubliek Duitsland krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn is gemachtigd het recht op aftrek van de BTW die is begrepen in uitgaven voor voertuigen die niet uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, tot 50 % te beperken, voorzover die voertuigen geen deel uitmaken van de vlottende middelen van de belastingplichtige en niet voor ten hoogste 5 % voor privé-doeleinden worden gebruikt.

14. Bij het Bundesfinanzhof vordert het FA vernietiging van het bestreden vonnis en verwerping

van het beroep. Sudholz vordert bevestiging van het vonnis.

B – *Opmerkingen van het Bundesfinanzhof*

15. De verwijzende rechter stelt in zijn verwijzingsbeschikking dat in het onderhavige geding de in § 15, lid 1, sub b, juncto § 27, lid 3, UStG gestelde voorwaarden zijn vervuld. In de eerste plaats staat vast dat Sudholz het voertuig in casu voor 70 % voor bedrijfsdoeleinden heeft gebruikt. Aangezien het voertuig na 31 maart 1999 is aangeschaft, is de aftrek van de over de aanschaf verschuldigde BTW beperkt tot 50 %. De verwijzende rechter twijfelt er echter aan of § 15, lid 1, sub b, UStG moet worden toegepast, dan wel of Sudholz zich voor zijn vordering tot aftrek van de volledige voorbelasting op artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn kan beroepen, daar hij het voertuig volledig in zijn bedrijf heeft ingebracht.

16. Volgens de verwijzende rechter was de Duitse regering krachtens de geldende bepalingen van de richtlijn enkel bevoegd om de BTW-aftrek te beperken, indien zij daartoe rechtsgeldig door de Raad was gemachtigd. Zijns inziens vereist artikel 27 van de Zesde richtlijn een machtiging die moet dateren van vóór de uitvaardiging van een nationale regeling betreffende de beperking van BTW-aftrek. De Raad heeft Duitsland pas op 28 februari 2000 gemachtigd tot het uitvaardigen van de betrokken maatregel, terwijl het Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002(4) (waarbij § 15, lid 1, UStG is ingevoerd) van 24 maart 1999 dateert.

17. Tevens is er bezwaar tegen de aan de beschikking voorafgegane procedure, omdat het verzoek om een machtiging door de Duitse regering niet is gepubliceerd. Bovendien zou de beschikking verder gaan dan wat in het verzoek werd gevraagd, aangezien de Raad de beschikking tevens baseert op de overweging dat door deze maatregel „het stelsel van belastingheffing op het gebruik van voertuigen voor privé-doeleinden” eenvoudiger zal worden. Derhalve twijfelt de verwijzende rechter aan de verenigbaarheid van beschikking 2000/186 met het gemeenschapsrecht.

18. In de tweede plaats vraagt de verwijzende rechter zich af of de terugwerkende kracht van de beschikking (artikel 3, lid 1, van beschikking 2000/186 verklaart de beschikking van toepassing vanaf 1 april 1999) verenigbaar is met het gemeenschapsrecht. De verwijzende rechter herinnert eraan dat het beginsel van rechtszekerheid zich er in het algemeen tegen verzet dat aan een gemeenschapsbesluit terugwerkende kracht wordt verleend. Hij is van oordeel dat in casu van dit beginsel niet kan worden afgeweken, omdat beschikking 2000/186 de noodzaak van terugwerkende kracht niet toelicht.

19. Tot slot werpt de verwijzende rechter de vraag op of beschikking 2000/186 inhoudelijk aan de vereisten van artikel 27, lid 1, voldoet. Met andere woorden is de beschikking noodzakelijk en geschikt om het hiermee nagestreefde specifieke doel te bereiken en doet zij zo weinig mogelijk afbreuk aan de doelstellingen en de beginselen van de Zesde richtlijn?

20. Hij wijst in dit verband op de motivering van artikel 2 van beschikking 2000/186. Daarin wordt de beperking van het recht van de belastingplichtige op aftrek van BTW voorgesteld, omdat van dit soort goederen moeilijk kan worden gecontroleerd voor welk deel van de kosten zij voor beroepsdoeleinden en voor welk deel zij voor privé-doeleinden worden gebruikt, waardoor het gevaar van fraude en misbruik ontstaat. Bovendien zou het stelsel van belastingheffing op het gebruik van voertuigen voor privé-doeleinden door een dergelijke maatregel eenvoudiger worden (vijfde overweging van de considerans). In de zesde overweging van de considerans wordt gesteld dat de beperking niet geldt voor kosten van voertuigen die deel uitmaken van de vlottende middelen van de belastingplichtige en evenmin van toepassing dient te zijn wanneer een voertuig voor ten hoogste 5 % voor privé-doeleinden wordt gebruikt. In de zevende overweging wordt daaruit afgeleid dat zo kan worden gewaarborgd dat de afwijking van het beginsel dat een

belastingplichtige in het kader van zijn aan belasting onderworpen activiteit recht heeft op volledige aftrek van voorbelasting, niet verder gaat dan noodzakelijk is om fraude of misbruik te voorkomen.

21. De verwijzende rechter stelt dat de maatregel van artikel 2 van beschikking 2000/186 tot gevolg heeft dat een belastingplichtige de BTW die is begrepen in uitgaven voor voertuigen die niet uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, ook niet kan aftrekken wanneer hij daadwerkelijk kan aantonen dat hij deze voor meer dan 50 % strikt voor bedrijfsdoeleinden zal aanwenden of heeft aangewend. Deze conclusie lijkt de verwijzende rechter in strijd met het evenredigheidsbeginsel. Hij wijst erop dat de Commissie in haar voorstel aan de Raad uitdrukkelijk wel voor de belastingplichtige de mogelijkheid had opengelaten om aan te tonen dat de betrokken voertuigen voor meer dan 50 % voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt.

C – Prejudiciële vragen

22. Het bovenstaande heeft het Bundesfinanzhof aanleiding gegeven om bij beschikking van 30 november 2000, ingekomen ter griffie van het Hof van Justitie op 15 januari 2001, de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Is artikel 2 van de beschikking van de Raad van 28 februari 2000 (2000/186/EG), waarbij de Bondsrepubliek Duitsland wordt gemachtigd af te wijken van de artikelen 6 en 17 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, ongeldig omdat de aan de beschikking voorafgegane procedure niet beantwoordt aan de bepalingen van artikel 27 van richtlijn 77/388?

2) Is artikel 3, eerste alinea, van beschikking 2000/186/EG, bepalende dat de beschikking terugwerkende kracht heeft tot 1 april 1999, geldig?

3) Beantwoordt artikel 2 van beschikking 2000/186/EG aan de inhoudelijke eisen die aan een dergelijke machtiging moeten worden gesteld, of moet aan de geldigheid van dit voorschrift worden getwijfeld?”

D – De procedure voor het Hof

23. Krachtens artikel 20 van het protocol bij het Statuut van het Hof van Justitie zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de Duitse en de Nederlandse regering alsmede door de Raad en de Commissie. De Nederlandse regering is in haar schriftelijke opmerkingen enkel op de eerste en de tweede vraag ingegaan. Ter zitting van het Hof op 10 juli 2002 hebben de Duitse regering, de Raad en de Commissie hun standpunten mondeling toegelicht.

IV – Argumenten

A – De eerste prejudiciële vraag

24. Volgens de interveniënten gaat het bij de eerste prejudiciële vraag in het bijzonder om de uitlegging van het begrip „machtigen” in artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn. Zij zijn van mening dat dit begrip niet inhoudt dat een machtiging van de Raad zou moeten voorafgaan aan de uitvaardiging van een van de Zesde richtlijn afwijkende nationale maatregel. Krachtens artikel 27, lid 1, zou toestemming zowel vooraf als ook achteraf kunnen worden verleend.

25. De Duitse regering voert aan dat volgens de eerdere versie van artikel 27, te weten artikel 13 van de Tweede BTW-richtlijn, de lidstaten geen afwijkende maatregelen mochten nemen alvorens de termijn voor verzet door andere lidstaten was verlopen en, in geval van verzet, voordat de Raad een positief besluit had genomen. Een dergelijk verbod tot het nemen van een

afwijkende nationale maatregel vooruitlopend op de machtiging daartoe, is in artikel 27 niet voorzien. De Duitse regering stelt dat artikel 27, tweede alinea, de lidstaat slechts de verplichting oplegt om de Commissie te informeren vóór de uitvaardiging van een bepaalde afwijkende nationale maatregel. In de onderhavige zaak heeft de Duitse regering de Commissie op 11 december 1998 geïnformeerd over de betrokken maatregel. Bij brief van 19 februari 1999 heeft zij deze informatie aangevuld. Bij brief van 23 augustus 1999 heeft zij de inhoud van de eerdere brieven nog eens bevestigd. De omstandigheid dat de Commissie de procedure heeft vertraagd tot ver na 1 april 1999 kan volgens de Duitse regering haar niet worden aangerekend.

26. De Commissie leidt uit artikel 27, lid 2, van de Zesde richtlijn af dat de machtigingsprocedure vooraf dient te gaan aan de invoering van de van de richtlijn afwijkende nationale maatregelen. Zij meent dat niet de datum waarop de Raad zijn besluit nam een probleem met de verenigbaarheid van het Gemeenschapsrecht oplevert, maar de datum waarop Duitsland de wettelijke regeling vervat in § 15 UStG invoerde. Derhalve zou het de Duitse maatregel zijn en niet beschikking 2000/186 die mogelijkwerijs in strijd is met de bepalingen in artikel 27.

27. Alle interveniënten zijn van mening dat het gemeenschapsrecht, en in het bijzonder artikel 27, niet vereist dat een verzoek tot machtiging door een lidstaat wordt gepubliceerd. Andere lidstaten worden ingevolge artikel 27, lid 3, immers geïnformeerd omtrent de maatregelen die een lidstaat in afwijking van de Zesde richtlijn wil treffen. De Duitse regering en de Commissie verwijzen naar de conclusie bij de zaak Skripalle(5), waarin de advocaat-generaal stelt dat uit het arrest BP Soupergaz(6) impliciet blijkt dat er naar gemeenschapsrecht in het kader van artikel 27 geen verplichting tot bekendmaking bestaat.

28. Wat de stelling aangaat dat de beschikking verder zou gaan dan het Duitse verzoek behelsde, is de Raad van oordeel dat het verzoek van de Duitse regering tevens vereenvoudiging van het belastingstelsel beoogde. De Duitse regering heeft immers toegelicht dat het bij BTW-aftrek voor voertuigen moeilijk te controleren is welk deel van de uitgaven voor voertuigen toe te rekenen zijn aan bedrijfsdoeleinden en welk deel aan privé-doeleinden. Bovendien is het aantal gevallen waarin controles moeten worden uitgevoerd enorm groot. De Raad wijst er voorts op dat hij krachtens artikel 250 EG een besluit kan nemen dat van het voorstel van de Commissie afwijkt, voorzover de wijzigingen binnen de reikwijdte van het oorspronkelijke voorstel blijven.

B – De tweede prejudiciële vraag

29. De Duitse regering stelt zich op het standpunt dat de twijfels van de verwijzende rechter omtrent de terugwerkende kracht van beschikking 2000/186 voor de geldigheid van de genomen maatregelen ongegrond zijn. Een nationale maatregel kan volgens haar evengoed achteraf goedkeuring verkrijgen. Voorts stelt zij dat een besluit van de Raad krachtens artikel 27 geen schending kan vormen van het rechtmatig vertrouwen van betrokkenen, aangezien een dergelijk besluit slechts de lidstaat en de gemeenschapsinstellingen aangaat. Bovendien hadden de belastingplichtigen zich kunnen verwittigen van de wijziging in het systeem van de belastingaftrek, aangezien een wetsontwerp hierover is gepubliceerd.

30. Volgens de Nederlandse regering is het verlenen van terugwerkende kracht aan een machtiging verleend op grond van artikel 27 niet per se uitgesloten, mits voldaan is aan een aantal voorwaarden dat het Hof in zijn rechtspraak heeft ontwikkeld. Een van de voorwaarden is het noodzakelijkheidvereiste, i.e. bij wijze van uitzondering kan worden afgeweken van de regel dat het rechtszekerheidsbeginsel zich er in het algemeen tegen verzet dat een gemeenschapshandeling reeds voor afkondiging van kracht wordt, indien dit noodzakelijk is voor het te bereiken doel en het rechtmatig vertrouwen van betrokkenen naar behoren in acht is genomen.(7) Naar oordeel van de Nederlandse regering is in casu aan het

noodzakelijkheid vereiste voldaan, omdat het algemeen belang, te weten het tegengaan van belastingfraude of -ontwijking, een reden kan zijn om terugwerkende kracht van een gemeenschapshandeling te rechtvaardigen. Zij voegt hieraan toe dat het voorkomen en tegengaan van belastingfraude of -ontwijking meestal een snelle actie vergt in de vorm van nationale maatregelen in de lidstaten. Toepassing van terugwerkende kracht op dergelijke maatregelen kan daarbij noodzakelijk zijn ter verwezenlijking van het nagestreefde doel van algemeen belang. Daarom kon de Raad naar de mening van de Nederlandse regering in de beschikking aan de machtiging terugwerkende kracht geven.

31. De Commissie twijfelt of het nodig was voor het bereiken van het gewenste doel aan de machtiging terugwerkende kracht te geven. Het feit dat moeilijk gecontroleerd kan worden voor welk deel voertuigen voor professioneel of privé-doeleinden worden gebruikt vormt reeds een probleem sinds de invoering van het BTW-stelsel. Daarom zou dit probleem van de vaststelling van het recht op BTW-afrek het toekennen van terugwerkende kracht van de machtiging niet rechtvaardigen. Wat betreft de bescherming van het rechtmatige vertrouwen van betrokkenen, stelt de Commissie dat krachtens artikel 17 van de Zesde richtlijn het recht op afrek ontstaat op het tijdstip waarop de afrekbare belasting verschuldigd wordt. Aangezien het recht op afrek ontstaat op het moment van de levering van goederen of diensten, mocht Sudholz in casu rekenen op een recht op volledige afrek van de voorbelasting op de aankoop van de personenwagen. Weliswaar opent artikel 27 van de richtlijn de mogelijkheid om het recht op voorafrek te beperken, maar de aanspraken van de rechthebbenden kunnen niet afhankelijk worden gesteld van een toekomstige beslissing op een verzoek tot toepassing van dit artikel. De Commissie is derhalve van oordeel dat beschikking 2000/186 het rechtmatige vertrouwen van Sudholz schendt.

32. Volgens de Raad is artikel 3 van beschikking 2000/186 geldig en heeft de beschikking aldus terugwerkende kracht tot de in artikel 3 genoemde datum. De Raad wijst erop dat de Duitse regering het verzoek tot machtiging op 11 december 1998, ingekomen bij de Commissie op 8 januari 1999, heeft ingediend. Dat het besluit pas later is goedgekeurd is te wijten aan de vertraging die de procedure bij de Commissie heeft opgelopen. Evenals de Duitse regering herinnert de Raad eraan dat een besluit krachtens artikel 27 op zichzelf geen verplichting voor een particulier kan scheppen, het besluit is immers gericht tot de lidstaat. Het is aan de lidstaat om ervoor te zorgen dat een maatregel bedoeld als in artikel 27 het rechtmatig vertrouwen van betrokkenen niet schendt.

C – De derde prejudiciële vraag

33. De Duitse regering stelt dat de beperking van het recht op afrek tot 50 % niet in alle gevallen geldt, met name niet indien een voertuig voor ten hoogste 5 % voor privé-doeleinden wordt gebruikt. Zij erkent het probleem dat, ingeval een voertuig voor 80 % voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt, de belastingplichtige de BTW ten hoogste voor 50 % kan afrekken en daardoor economisch wordt benadeeld. De andere kant van de medaille is dat de belastingplichtige eveneens van de 50 %-regeling profiteert, indien een voertuig voor 10-49 % voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt. Dergelijke effecten zouden kenmerkend zijn voor forfaitair bepaalde maatstaven en begrenzingen.

34. Volgens de Commissie is artikel 2 van beschikking 2000/186 in strijd met het evenredigheidsbeginsel.⁽⁸⁾ Zij heeft in haar voorstel van 13 december 1999 voor een beschikking van de Raad⁽⁹⁾ op het verzoek van de Duitse regering voorgesteld, dat de forfaitaire beperking van het recht op afrek tot 50 % niet van toepassing zou moeten zijn wanneer de belastingplichtige kan aantonen dat het zakelijke gebruik van het voertuig meer dan 50 % van het totale gebruik bedraagt. De Commissie onderstreept dat ingevolge artikel 27, lid 1, maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing geen noemenswaardige invloed mogen hebben op het

belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik.

35. De Raad acht artikel 2 van de beschikking niet in strijd met het evenredigheidsbeginsel. In dit verband verwijst de Raad naar het voorstel van de Commissie tot wijziging van de Zesde richtlijn om het recht op BTW-aftrek tot 50 % te beperken voor uitgaven voor voertuigen die niet uitsluitend voor zakelijke doeleinden worden gebruikt. De maatregel van de Duitse regering beoogt eveneens een forfaitaire beperking van het recht op aftrek tot 50 %. Uit dit voorstel blijkt dat de forfaitaire beperking, met het oog op bestrijding van belastingfraude of -ontwijking, conform het evenredigheidsbeginsel is.

V – **Beoordeling**

A – *Eerste prejudiciële vraag*

36. De eerste vraag gaat over vormvoorschriften. Met deze vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 2 van beschikking 2000/186/EG ongeldig is omdat de daaraan voorafgaande gevolgde procedure niet aan artikel 27 van de Zesde richtlijn beantwoordt. Daarbij gaat het om drie aspecten: het begrip „machtigen” in artikel 27, lid 1, van de richtlijn; het feit dat het verzoek om een machtiging door de Bondsrepubliek niet is gepubliceerd en de vraag of de machtiging verder mocht gaan dan in het verzoek is gevraagd.

37. Artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn houdt als hoofdregel het recht op volledige BTW-aftrek in. Hierop zijn twee uitzonderingen mogelijk. De eerste uitzonderingsmogelijkheid ziet op bestaande wetgeving, de zogenoemde standstill-bepaling van artikel 17, lid 6, van de richtlijn. Op grond van deze bepaling mogen de lidstaten bestaande uitzonderingen op het beginsel van volledige BTW-aftrek handhaven tot op het tijdstip dat de in dat artikel bedoelde maatregelen zijn genomen. Deze uitzonderingsmogelijkheid is in het onderhavige geval niet aan de orde. De tweede uitzondering ziet op nieuwe wetgeving. Op grond van artikel 27, lid 1, van de richtlijn zijn bijzondere, van de bepalingen van de richtlijn afwijkende maatregelen mogelijk indien de nieuwe maatregel belastingvereenvoudiging beoogt of indien de maatregel beoogt bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De lidstaat dient hiervoor door de Raad gemachtigd te worden. De procedure die daarvoor gevolgd moet worden is geregeld in artikel 27, leden 2 tot en met 4. Een lidstaat die een maatregel op een van de in lid 1 genoemde gronden wil treffen informeert de Commissie hieromtrent en verschaft haar alle beoordelingsgegevens (lid 2). De Commissie op haar beurt informeert de overige lidstaten (lid 3). Vervolgens kan de machtiging worden verleend, hetzij door een uitdrukkelijke beschikking van de Raad, hetzij, na een zeker tijdsverloop, door een fictieve machtiging (lid 4).

38. Het eerste aspect dat door de verwijzende rechter aan de orde is gesteld behelst de vraag of de machtiging vooraf dient te gaan aan de invoering van de desbetreffende nationale maatregel. De Duitse tekst van de Zesde richtlijn gebruikt het woord „ermächtigen” en niet het woord „genehmigen”. In beschikking 2000/186 worden beide gebruikt. Het gebruik van „ermächtigen” in de Duitse taal duidt erop dat de goedkeuring vooraf verleend moet zijn, terwijl bij het gebruik van „genehmigen” deze ook achteraf kan plaatsvinden. In de meeste taalversies wordt het woord „machtigen” in deze laatste betekenis bedoeld. De Franse versie van de richtlijn spreekt bijvoorbeeld van „autoriser” en niet van „habiliter”. Ook de Engelse en Italiaanse versie bijvoorbeeld spreken van „to authorize”, respectievelijk „autorizzare”.

39. Zoals door de Raad ook opgemerkt behoort het uitvaardigen van nationale belastingmaatregelen tot de uitsluitende bevoegdheid van een betreffende lidstaat. Deze dient er echter wel voor te zorgen dat zijn belastingmaatregelen verenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht. Artikel 27 van de Zesde richtlijn ziet niet op een machtiging voor het treffen van maatregelen op het gebied van de BTW, maar op een machtiging om van de richtlijn

afwijkende maatregelen te mogen treffen. Zoals uit voorgaand punt blijkt, blijkt dat uit de in artikel 27 gehanteerde terminologie in de meeste taalversies niet kan worden opgemaakt dat deze goedkeuring per definitie voorafgaand moet zijn. Niettemin blijkt uit artikel 27, lid 2, dat een lidstaat die een afwijkende maatregel *wil treffen*, de Commissie hieromtrent dient te informeren en haar alle beoordelingsgegevens dient te verschaffen. Hieruit volgt dat de (aanvang van de) machtigingsprocedure in elk geval voorafgaat aan de daadwerkelijke invoering van de nationale afwijkende maatregel. Daarmee is nog niet de vraag beantwoord of de machtiging ook na de invoering van de nationale, van de richtlijn afwijkende, maatregel kan worden verleend, of anders gesteld, de vraag of deze nationale maatregel alvast hangende de uitkomst van de machtigingsprocedure kan worden ingevoerd. De richtlijn verbiedt dat niet uitdrukkelijk. Indien men ervan uitgaat dat een machtiging ook achteraf zou kunnen worden verleend, zou het antwoord bevestigend luiden. Ik merk echter op dat een lidstaat die hangende de machtigingsprocedure de voorgenomen maatregel alvast invoert dit geheel op eigen risico doet. Op dat moment is er immers nog geen machtiging, zodat de ingevoerde maatregel op dat moment in strijd is met het gemeenschapsrecht, terwijl het ook niet zeker is dat deze mogelijke inbreuk zal worden gerepareerd door een machtiging met terugwerkende kracht. Het door een lidstaat voortijdig invoeren van een afwijkende maatregel in de nationale rechtsorde kan dus een inbreuk met het gemeenschapsrecht opleveren; het heeft echter als zodanig géén invloed op de geldigheid van de machtigingsbeschikking zelf.

40. Het tweede formele aspect betreft het gegeven dat de Bondsrepubliek Duitsland het verzoek om een machtiging teneinde afwijkende maatregelen te kunnen treffen niet heeft gepubliceerd. Zoals door verschillende interveniënten terecht is opgemerkt, valt een dergelijke publicatieplicht niet uit de tekst van artikel 27 van de Zesde richtlijn af te leiden. Zij wijzen op de conclusie van advocaat-generaal Fennelly bij het arrest Skripalle.⁽¹⁰⁾ In die zaak ging het onder andere om de vraag of het niet bekendmaken van het machtigingsbesluit de geldigheid of werking daarvan kan aantasten. Het Hof kwam aan deze vraag niet toe. Advocaat-generaal Fennelly concludeerde echter dat voor dergelijke besluiten ingevolge artikel 191, lid 3, van het Verdrag (thans artikel 254 EG) geen publicatieplicht bestaat en dat ook artikel 27 van de richtlijn niet met zoveel woorden voorziet in de verplichting om een krachtens dat artikel verleende machtiging bekend te maken. Hij voegde daaraan toe dat het niet bekendmaken van een machtigingsbesluit van de Raad zijns inziens ook niet zou leiden tot een vermindering van de rechtszekerheid of van de doeltreffendheid van de bestuursrechtelijke of wettelijke rechtsmiddelen waarover een nadelige beïnvloede belastingplichtige beschikt.

41. In casu gaat het niet om de bekendmaking van het machtigingsbesluit. Dat is, conform de sinds jaren bestaande praktijk, in het Publicatieblad bekendgemaakt, maar om de bekendmaking van de aanvraag voor een dergelijke machtiging. Niettemin meen ik dat de door advocaat-generaal Fennelly gevolgde redenering ook hier naar analogie kan worden gevolgd. Indien uit artikel 27 van de Zesde richtlijn geen publicatieplicht voor de ingevolge dit artikel te geven beschikkingen is af te leiden, geldt dat ook voor verzoeken van de lidstaten tot het geven van de bedoelde beschikkingen. Ingevolge deze bepaling is slechts vereist dat de Commissie van het voornemen in kennis wordt gesteld en dat zij vervolgens op haar beurt de overige lidstaten in kennis stelt. In de onderhavige zaak heeft dat op 8 januari 1999, respectievelijk op 11 oktober 1999 plaatsgevonden. De overige lidstaten dienen te worden geïnformeerd, omdat zij het recht hebben om behandeling van het verzoek door Raad te vragen. Een voorschrift tot publicatie van de verzoeken om een machtiging zou overigens slechts zin hebben indien aan een ruimere kring dan thans het geval is enige invloed op de uitkomst van de procedure was toegedacht.

42. Het laatste aspect van de eerste vraag behelst de vraag of het machtigingsbesluit 2000/186/EG verder mocht gaan dan het verzoek. De Bondsrepubliek zou haar verzoek enkel hebben gebaseerd op de gronden die samenhangen met het voorkomen van belastingfraude of -

ontwijking en niet de wenselijkheid van belastingvereenvoudiging hebben aangevoerd.

43. Het doel van de in artikel 27, lid 2, van de Zesde richtlijn bedoelde kennisgeving en de overlegging van voor de beoordeling relevante gegevens is om de Commissie en eventueel de Raad in staat te stellen na te gaan of de afwijkende regeling binnen het kader van de oogmerken van artikel 27, lid 1, van de richtlijn blijven.⁽¹¹⁾ Ingevolge artikel 27, lid 1, van de richtlijn moet een duidelijk onderscheid gemaakt worden tussen maatregelen die zien op vereenvoudiging enerzijds en maatregelen die betrekking hebben op het voorkomen van belastingfraude of -ontduiking anderzijds. Uit de jurisprudentie blijkt dat in het geval het machtigingsverzoek gebaseerd is op de tweede grond, de gegeven machtiging niet verder mag gaan dan voor dit doel nodig is.⁽¹²⁾ De lidstaat mag zich dus niet achteraf, nadat de machtiging is gegeven, beroepen op de eerste grond, met andere woorden de grondslag van de gegeven machtiging uitbreiden. Dit sluit echter niet uit dat de desbetreffende lidstaat zijn verzoek gedurende de machtigingsprocedure uitbreidt, door zijn verzoek mede op de andere in artikel 27, lid 1, genoemde grond te baseren. Dat lijkt in casu het geval te zijn. Een andersluidende opvatting zou impliceren, dat de betrokken lidstaat eerst zijn aanvraag dient terug te nemen, om vervolgens een hernieuwde aanvraag in te dienen. Dit zou weinig efficiënt zijn. Hieruit vloeit wel voort dat als de machtiging op beide gronden wordt gevraagd en verleend, ook aan de voor die beide gronden geldende randvoorwaarden moet zijn voldaan. Duitsland heeft (in de loop van de machtigingsprocedure) beide gronden aangevoerd. Dan moet de maatregel ook op beide gronden gerechtvaardigd zijn en aan de randvoorwaarden die daarvoor gelden voldoen. Dat betekent dat de maatregel proportioneel moet zijn indien zij wordt genomen met het oog op de bestrijding van fraude en dat zij, indien zij mede ertoe strekt de nationale regeling te vereenvoudigen, geen noemenswaardige invloed mag hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindgebruik.

44. De Commissie heeft nog opgemerkt dat communautaire instellingen gerechtigd zijn het verzoek, ook zonder dat de betrokken regering daarom heeft verzocht, te toetsen aan het criterium van vereenvoudiging. Zij steunt deze opvatting op de strekking van artikel 27 van de Zesde richtlijn die deel uitmaakt van het hoofdstuk van de richtlijn dat betrekking heeft op vereenvoudigingsmaatregelen. Ik ben het niet eens met deze opvatting. Het is aan de lidstaat om uit te maken welke gronden hij wil aanvoeren voor het krijgen van een machtiging tot het nemen van een afwijkende maatregel. Dit geldt temeer daar de richtlijn een duidelijk onderscheid maakt tussen de twee gronden voor afwijkende maatregelen en de daaraan verbonden voorwaarden. De Raad of de Commissie kunnen niet in deze discretionaire bevoegdheid van de lidstaat treden. Een machtigingsverzoek van een lidstaat kan dus niet zomaar door hen worden aangevuld. Dat hebben zij in casu ook niet gedaan, omdat in de loop van de procedure beide gronden door Duitsland zijn aangevoerd.

45. Op grond van het bovenstaande kom ik tot de conclusie dat er zich gedurende de aan de machtiging voorafgaande procedure geen onregelmatigheden hebben voorgedaan, die van invloed zijn op de geldigheid van beschikking 2000/186.

B – De tweede prejudiciële vraag

46. De vraag heeft betrekking op de terugwerkende kracht van artikel 3 van de beschikking. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat slechts in uitzonderingsgevallen aan gemeenschapsbesluiten terugwerkende kracht kan worden verleend, namelijk als dit voor het te bereiken doel noodzakelijk is en het rechtmatig vertrouwen van de betrokkenen naar behoren is gerespecteerd.⁽¹³⁾ Deze vereisten zijn een uitwerking van de rechtszekerheids- en vertrouwensbeginselen.

47. Allereerst moet worden opgemerkt dat belastingplichtigen rechten ontleen aan artikel 17 van de Zesde richtlijn⁽¹⁴⁾, dat het recht op aftrek een fundamenteel onderdeel van het BTW-stelsel⁽¹⁵⁾ is en dat dit recht ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd

wordt.(16) Afwijkingen zijn slechts toegestaan in die gevallen waarin de richtlijn uitdrukkelijk voorziet en mits zij binnen de materiële en procedurele randvoorwaarden blijven die de richtlijn daaraan stelt.(17) Hoewel een belastingplichtige er niet dus op mag vertrouwen dat de basisregel – het recht op volledige BTW-af trek – nooit zal worden gewijzigd of beperkt, mag hij er wel op vertrouwen dat, indien een van deze basisregel afwijkende bijzondere nationale maatregel wordt ingevoerd, deze voldoet aan de eisen die daarvoor in artikel 27 van de richtlijn zijn gesteld en wel in het bijzonder dat zij berust op een machtiging. Op het tijdstip dat Sudholz het voertuig kocht en dat in zijn bedrijf inbracht – april 1999 – had Duitsland wel de nationale regeling tot beperking van de af trek ingevoerd, maar zij berustte niet op de nodige machtiging voorzien in artikel 27, lid 1, van de richtlijn. Aangezien Duitsland toen niet was gemachtigd de bijzondere maatregel in te voeren en toe te passen kon Sudholz een beroep blijven doen op de voor hem gunstiger regeling van artikel 17 van de richtlijn.

48. De vraag is vervolgens of hem dit recht op af trek achteraf nog kan worden ontnomen. Uit 's Hofs rechtspraak vloeit voort dat het vertrouwensbeginsel zich verzet tegen de afschaffing of beperking van een recht op af trek dat de contribuabele aan de Zesde richtlijn ontleent.

49. De hoofdlijnen van de rechtspraak van het Hof over het vertrouwensbeginsel heb ik in mijn conclusie bij de zaak C-62/00, Marks & Spencer(18) als volgt samengevat:

„– in de eerste plaats heeft het Hof in een reeks van uitspraken verklaard dat dit beginsel, dat een uitvloeisel is van het rechtszekerheidsbeginsel, deel uitmaakt van de communautaire rechtsorde. Het beginsel vereist dat rechtsregels nauwkeurig zijn en het strekt ertoe te waarborgen dat de door het gemeenschapsrecht beheerste rechtssituatie en -betrekkingen voorzienbaar zijn;

– in de tweede plaats geldt dat de justitiabelen niet erop mogen vertrouwen dat de op hen van toepassing zijnde rechtsregels ongewijzigd blijven. De gemeenschapswetgever blijft bevoegd tot aanpassing van bestaande wetgeving aan gewijzigde economische omstandigheden en, zo voeg ik eraan toe, aan veranderende politieke, beleidsmatige en maatschappelijke inzichten;

– in de derde plaats geldt dat de justitiabelen erop mogen vertrouwen dat rechten die onder een vigerende regeling zijn ontstaan niet met terugwerkende kracht worden ingekort. Slechts in zeer exceptionele gevallen is op deze hoofdlijn een uitzondering mogelijk, zoals dwingende economische noodzakelijkheden die met het beheer van gemeenschappelijke landbouwmarktordeningen samenhangen of om redenen van een dwingend algemeen belang.”

50. Voorts merk ik op dat voor wat betreft het vereiste van noodzakelijkheid de Raad in zijn beschikking geen enkele motivering geeft omtrent de noodzaak van het verlenen van terugwerkende kracht. De overweging alleen dat de gevraagde machtiging tot doel heeft fraude en misbruik te voorkomen volstaat niet. Dat is immers een van de gronden om een lidstaat te machtigen om van de richtlijn afwijkende maatregelen te treffen. Op zichzelf is dat nog géén grond voor het verlenen van terugwerkende kracht. Zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt bestaat het probleem van het vaststellen van het recht van af trek voor deels privé, deels bedrijfsmatig gebruikte voertuigen al sinds de invoering van de richtlijn. Uit deze omstandigheid alleen reeds kan worden afgeleid dat er geen enkele dwingende noodzaak bestaat om daarvoor met terugwerkende kracht een lidstaat te machtigen tot het treffen van een bijzondere regeling.

51. Ook het door de Duitse regering en de Raad aangevoerde argument dat aan de beschikking wel terugwerkende kracht moest worden verleend, omdat de Commissie de behandeling van het machtigingsverzoek zou hebben vertraagd acht ik niet valide. Gesteld al dat de Commissie een procedurele onzorgvuldigheid zou hebben begaan, kan deze onzorgvuldigheid nimmer een reden vormen om aan belastingplichtigen rechten die zij aan het gemeenschapsrecht kunnen ontfangen met terugwerkende kracht in te korten. Immers, zij hebben op het verloop van de

machtigingsprocedure geen enkele invloed.

52. De Duitse regering heeft nog gesteld dat Sudholz geen rechten aan artikel 27 van de Zesde richtlijn zou kunnen ontleen. Zij voert daartoe twee argumenten aan. Een machtigingsbesluit ingevolge artikel 27 zou slechts een declaratoir karakter hebben. Voorts zou dit artikel slechts betrekking hebben op de betrekkingen tussen de lidstaten en de Gemeenschap.

53. Volgens de Duitse regering wijst de mogelijkheid van een stilzwijgende goedkeuring wegens tijdsverloop in artikel 27 erop dat de machtigingsbeschikking een zuiver declaratoir karakter heeft. In een dergelijke situatie wordt de procedure afgesloten zonder een beschikking van de Raad, waarop een belastingplichtige zich eventueel kan beroepen. Ik meen echter, zoals de Commissie ook tijdens de hoorzitting naar voren heeft gebracht, dat het karakter van een dergelijk goedkeuring, of deze nu stilzwijgend is of niet, constitutief van aard is. Zonder een dergelijke machtiging mag de lidstaat géén van de richtlijn afwijkende regeling invoeren. Daarmee staat vast dat de machtiging een het recht wijzigend karakter heeft, omdat zonder een dergelijke toestemming de lidstaat verplicht is zich aan artikel 17 van de richtlijn te houden.

54. Ook het tweede argument snijdt geen hout. Weliswaar speelt de in artikel 27 geregelde machtigingsprocedure zich af tussen de Gemeenschap en de lidstaten, maar de uitkomsten van die procedure kunnen de aanspraken die burgers aan artikel 17 van de Zesde richtlijn ontleen wel terdege treffen. De aard van die aanspraken brengt mee, zoals hierboven in punt 47 is uiteengezet, dat zij uitsluitend kunnen gewijzigd of beperkt worden krachtens een volgens artikel 27 van de richtlijn tot stand gekomen Raadsbeschikking. Ergo heeft Sudholz er belang bij dat deze rechtmatig tot stand komt en inhoudelijk in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht.

55. Op grond van het bovenstaande kom ik tot de conclusie dat door aan beschikking 2000/186 terugwerkende kracht te verlenen het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel als beginselen van het gemeenschapsrecht zijn geschonden en dat derhalve artikel 3 van deze beschikking ongeldig is voorzover het de terugwerkende kracht tot 1 april 1999 betreft.

C – De derde prejudiciële vraag

56. Met deze laatste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 2 van het besluit inhoudelijk voldoet aan de eisen die gesteld worden aan een afwijkende maatregel. Aangezien de machtiging is gebaseerd op zowel de eerste als de tweede in artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn genoemde grond, dient dit voor beide gronden afzonderlijk te worden nagegaan.

57. Het Hof interpreteert de toepassingsmogelijkheden van artikel 27 van de Zesde richtlijn aan de hand van het evenredigheidsbeginsel strikt.

58. In het arrest Commissie/België(19) wees het Hof op het evenredigheidsbeginsel door vast te stellen dat slechts van de in de richtlijn vastgestelde maatstaf voor de heffing mag worden afgeweken voorzover dat strikt noodzakelijk is om het beoogde doel, namelijk het voorkomen van belastingfraude of -ontwijking, te bereiken. Deze rechtspraak is naderhand bevestigd in het arrest Skripalle(20) en Ampafrance en Sanofi.(21) In het laatstgenoemde arrest, dat is gewezen nadat de in deze zaak in het geding zijnde machtiging was verleend, preciseert het Hof dat van een risico van belastingfraude of -ontwijking geen sprake is als op basis van objectief vaststelbare gegevens kan blijken dat de uitgaven strikt bedrijfsmatige doeleinden hebben gediend. Weliswaar acht het Hof een afwijkende maatregel met forfaitaire elementen onder omstandigheden geoorloofd, maar zo'n maatregel is als onevenredig te beschouwen, als zij bepaalde uitgaven uitsluit van het recht op BTW-aftrek, zonder dat de belastingplichtige over de mogelijkheid beschikt om aan te tonen dat er in het desbetreffende geval geen sprake is van belastingfraude of -ontwijking.

59. In de zaak Ampafrance en Sanofi ging het om een volledige uitsluiting van het recht op BTW-aftrek, in de huidige zaak om een forfaitaire beperking van dat recht op aftrek. Aangezien echter in beide gevallen het recht op aftrek kwantitatief – geheel of in aanzienlijke mate – wordt beperkt, vergt het evenredigheidsbeginsel dat in beide situaties de belastingplichtige moet kunnen aantonen dat er in zijn geval geen sprake is van fraude of misbruik.

60. De hierboven aangehaalde rechtspraak heeft betrekking op afwijkende maatregelen die ertoe strekken fraude of oneigenlijk gebruik te voorkomen. Naar het mij voorkomt is de daarin neergelegde toetsing aan het evenredigheidsbeginsel ook van toepassing op nationale afwijkende maatregelen die strekken tot vereenvoudiging. Immers, het in beginsel legitieme doel van vereenvoudiging van de heffing van BTW moet worden afgewogen tegen de beperkingen van de aanspraken van de belastingplichtigen die daaruit voortvloeien. Dat blijkt ook uit de tekst van artikel 27, lid 1, laatste volzin, van de Zesde richtlijn. De daarin neergelegde neutraliteitsregel is op te vatten als een verbijzondering van het evenredigheidsbeginsel.

61. Indien de in casu gegeven machtiging aan het bovenstaande wordt getoetst, blijkt dat zij – in de veronderstelling dat zij bedoeld is om fraude tegen te gaan – niet in de mogelijkheid voor de belastingplichtige voorziet om tegenbewijs te leveren en dus het evenredigheidsbeginsel schendt. Het ontbreken van die mogelijkheid leidt ertoe, dat in alle gevallen waarin de belastingplichtige een voertuig voor – aanzienlijk – meer dan 50 % voor bedrijfsdoeleinden gebruikt, deze maatregel wel terdege een noemenswaardige invloed heeft op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik. Daarmee maakt de onderhavige machtiging – in de veronderstelling dat zij tevens strekt tot vereenvoudiging van belastingheffing – ook inbreuk op het in de laatste volzin van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn neergelegde criterium.

62. Op grond hiervan stel ik vast dat de in artikel 2 van beschikking 2000/186 gegeven machtiging ongeldig is, omdat zij een onevenredige en met artikel 27, lid 1, strijdige beperking inhoudt van de aanspraken die de belastingplichtige aan artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn ontleent.

63. Ten overvloede wijs ik erop dat het voorstel voor een beschikking tot machtiging van een afwijkende maatregel van de Commissie aan de Raad wel voorzag in de mogelijkheid voor de belastingplichtige om aan te tonen dat de aangeschafte voertuigen voor meer dan 50 % voor bedrijfsdoeleinden zouden worden gebruikt. Daarmee zou dit voorstel wel aan de hierboven neergelegde criteria hebben voldaan. De Raad heeft het voorstel van de Commissie juist op dit onderdeel evenwel in beperkende zin gewijzigd, door de bepaling dat het recht op BTW-aftrek slechts blijft bestaan voorzover de betrokken voertuigen voor minder dan 5 % voor privé-doeleinden worden gebruikt.(22)

64. De Raad en de Duitse regering hebben er nog op gewezen dat de basisregel – recht op volledige BTW-aftrek – door de standstill-bepaling van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn en de mogelijkheid om op grond van artikel 27 afwijkende nationale maatregelen te nemen, meer uitzondering dan regel is. Hiermee lijken zij te betogen dat Duitsland door de toepassing in casu van artikel 27 in een zelfde positie behoorde te worden gebracht als andere lidstaten. Daarnaast wijzen zij op een voorstel van de Commissie tot wijziging van de Zesde richtlijn zelf, waarin voor personenvoertuigen die deels zakelijk, deels privé worden gebruikt, in een forfaitaire aftrek wordt voorzien. Met een verwijzing naar dat voorstel, zou het Verenigd Koninkrijk gemachtigd zijn om de aftrek van BTW voor dergelijke voertuigen forfaitair te beperken tot 50 %.

65. Deze argumenten verwarren de rol en positie van de communautaire wetgever met die van de communautaire executieve. Binnen de door het gemeenschapsrecht gestelde grenzen kan de gemeenschapswetgever de secundaire communautaire wetgeving naar zijn discretionaire politieke

of beleidsmatige inzichten aanpassen. Dit geldt ook voor de BTW die het voorwerp is van de Zesde richtlijn. De communautaire executieve, die geroepen is tot toepassing van de bestaande gemeenschapswetgeving, is evenwel gehouden tot eerbiediging van de normen welke in die wetgeving zijn neergelegd. Zeker waar het gaat om de rechten en plichten van belastingplichtigen, dient uit een oogpunt van rechtszekerheid strikt te worden vastgehouden aan het legaliteitsbeginsel. Daarom kan een maatregel die de rechten van de contribuabele onevenredig beperkt en overigens in strijd is met de letter van artikel 27 van de Zesde richtlijn, dus met de geldende communautaire wetgeving, niet worden gerechtvaardigd met een beroep op mogelijk komende wetgeving.

66. Het beroep op de machtiging die aan het Verenigd Koninkrijk is verleend, acht ik, wat de exacte inhoud daarvan ook moge zijn, niet relevant, nu mijns inziens is komen vast te staan dat artikel 2 van de hier ter beoordeling van het Hof staande beschikking 2000/186 met het van toepassing zijnde gemeenschapsrecht in strijd is.

67. Uit het antwoord dat ik voorstel te geven op de derde vraag vloeit voort dat de beschikking in zijn geheel ongeldig is. Dan zou strikt genomen de tweede vraag geen beantwoording meer behoeven. Indien het Hof mij niet in mijn conclusie zou volgen ten aanzien van de derde vraag vloeit uit de voorgestelde beantwoording van de tweede vraag voort dat artikel 3 van de beschikking in ieder geval ongeldig is voorzover daaraan terugwerkende kracht tot 1 april 1999 wordt toegekend.

VI – Conclusie

68. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de door het Bundesfinanzhof gestelde vragen als volgt te beantwoorden:

„Op de eerste vraag: De procedure die is voorafgegaan aan de beschikking 2001/186/EG van de Raad van 28 februari 2000, waarbij de Bondsrepubliek Duitsland wordt gemachtigd af te wijken van de artikelen 6 en 17 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) betreffende de harmonisatie van wetgeving der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel over de toegevoegde waarde: uniforme toeslag, beantwoordt aan de eisen die daaraan worden gesteld in artikel 27 van de richtlijn 77/288/EEG.

Op de derde vraag: Artikel 2 van beschikking 2000/186/EG is ongeldig.

Op de tweede vraag: Artikel 3 van beschikking 2000/186/EG is ongeldig voorzover daarin aan de beschikking de terugwerkende kracht tot 1 april 1999 wordt toegekend.”

1 – Oorspronkelijke taal: Nederlands.

2 – PB L 59, blz. 12.

3 – PB L 145, blz. 1, laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 2001/4/EG (PB L 22, blz. 17).

4 – BGBl. I 1999, 402.

5 – Conclusie van advocaat-generaal Fennelly bij arrest van 29 mei 1997 (C-63/96, Jurispr. blz. I-2847).

6 – Arrest van 6 juli 1995 (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883).

- 7 – De Nederlandse regering verwijst o.a. naar arrest van 11 juli 1991, Crispoltoni (C-368/89, Jurispr. blz. 3695).
- 8 – De Commissie verwijst in dit verband naar het arrest van 19 september 2000, Ampafrance et Sanofi (C-177/99 en C-181/99, Jurispr. blz. I-7013, punt 62).
- 9 – COM/99/690 def.
- 10 – Aangehaald in voetnoot 5.
- 11 – Arrest BP Soupergaz (aangehaald in voetnoot 6, punt 23).
- 12 – Arrest Skripalle (aangehaald in voetnoot 5).
- 13 – Zie bijvoorbeeld arresten van 25 januari 1979, Racke (98/78, Jurispr. blz. 69); 25 januari 1979, Decker (99/78, Jurispr. blz. 101), en 9 januari 1990, SAFA (C-337/88, Jurispr. blz. I-1).
- 14 – Arrest BP Soupergaz (aangehaald in voetnoot 6).
- 15 – Zie bijvoorbeeld arrest Ampafrance en Sanofi (aangehaald in voetnoot 8).
- 16 – Zie bijvoorbeeld arrest van 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, Jurispr. blz. I-4321).
- 17 – Arresten BP Soupergaz (aangehaald in voetnoot 6, punt 22) en 13 februari 1985, Direct Cosmetics (zaak 5/84, Jurispr. blz. 617, punt 24).
- 18 – Arrest van 11 juni 2002, Jurispr. blz. I-6325.
- 19 – Arrest van 10 april 1984 (324/82, Jurispr. blz. 1861, punt 24).
- 20 – Arrest aangehaald in voetnoot 5.
- 21 – Arrest aangehaald in voetnoot 8.
- 22 – Zie overweging 7 van besluit 2000/186. In een voetnoot wordt verwezen naar het arrest Skripalle. Hiermee lijkt de Raad te betogen dat de Duitse maatregel in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel.