

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. SHARPSTON

van 22 juni 2006 (1)

Zaak C-228/05

Stradasfalti Srl

tegen

Agenzia delle Entrate Ufficio di Trento

1. In dit verzoek om een prejudiciële beslissing wenst de Commissione Tributaria di Primo Grado (belastingrechter in eerste aanleg) te Trento (Italië) in wezen te vernemen of nationale regels die de aftrek beletten van voorbelasting over niet tot de eigen bedrijfsactiviteit van een belastingplichtige behorende motorvoertuigen of over brandstof voor dergelijke voertuigen, zijn te rechtvaardigen op basis van artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn(2), dat toestaat om sommige goederen geheel of gedeeltelijk, en na raadpleging van het Raadgevend Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-comité”) om conjuncturele redenen van de aftrekregeling uit te sluiten, terwijl die regels al 25 jaar van kracht zijn en het btw-comité de vaststelling ervan louter ter kennis heeft genomen.

Relevante bepalingen van de Zesde richtlijn

2. Volgens artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn mag de belastingplichtige de voorbelasting over de levering van goederen en het verrichten van diensten van de door hem verschuldigde belasting aftrekken, voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen.

3. Artikel 17, lid 6 van de Zesde richtlijn bepaalt echter:

„Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat. De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag.”

4. Tot dusver zijn dergelijke regels nog niet vastgesteld. De Zesde richtlijn trad in Italië op 1 januari 1979 in werking.(3)

5. Artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging kan elke lidstaat om conjuncturele redenen investeringsgoederen of andere goederen geheel of gedeeltelijk van de aftrekregeling uitsluiten.”

6. Artikel 27 voorziet in een andere, meer permanente uitzonderingsregeling. Ten tijde van de feiten(4) luidde deze bepaling 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. [...]

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.”

7. Artikel 29, waarnaar in artikel 17, lid 7, wordt verwezen, bepaalt:

„1. Er wordt een Raadgevend Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde ingesteld, hierna te noemen „Comité”.

2. Het Comité is samengesteld uit vertegenwoordigers van de lidstaten en van de Commissie. Het Comité staat onder voorzitterschap van een vertegenwoordiger van de Commissie. De Commissie is belast met het secretariaat van het Comité.

3. Het Comité stelt zijn reglement van orde vast.

4. Naast de punten die volgens deze richtlijn aan raadpleging onderworpen zijn, onderzoekt het Comité de aangelegenheden die door zijn Voorzitter op diens initiatief of op verzoek van een Vertegenwoordiger van een lidstaat aan de orde worden gesteld en die betrekking hebben op de toepassing van de communautaire bepalingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde.”

Het arrest Metropol en Stadler

8. In de zaak Metropol en Stadler(5) moest het Hof artikel 17, lid 6, en meer in het bijzonder artikel 17, lid 7, onderzoeken in het kader van een verzoek om een prejudiciële beslissing van het Oostenrijkse Verwaltungsgerichtshof met betrekking tot een nationale bepaling die in Oostenrijk in werking was getreden na de Zesde richtlijn. De nationale bepaling bevatte een nieuwe definitie voor een categorie minibussen die restrictiever was dan de eerder geldende administratieve praktijk en sloot aftrek van voorbelasting uit voor bepaalde voertuigen waarvoor voordien het recht van aftrek bestond.

9. Om te beginnen stelde het Hof vast dat de wijziging van de definitie niet uit hoofde van artikel

17, lid 6, van de Zesde richtlijn kon worden gerechtvaardigd, omdat het ging om bindende regels die ten opzichte van de situatie vóór de inwerkingtreding van de richtlijn in Oostenrijk aanzienlijk waren gewijzigd. Vervolgens onderzocht het of artikel 17, lid 7, een lidstaat toestaat om goederen van de aftrekregeling uit te sluiten ter consolidering van de begroting, zonder voorafgaande raadpleging van het btw-comité en zonder beperking in de tijd.

10. Het Hof stelde in de eerste plaats vast dat het recht op aftrek een integrerend deel van de btw-regeling uitmaakt en de neutraliteit van deze belasting waarborgt. Daarom kan het in beginsel niet worden beperkt. Afwijkingen zijn slechts toegestaan in uitdrukkelijk in de Zesde richtlijn voorziene gevallen, die strikt moeten worden uitgelegd. Artikel 17, lid 7, vormt een van die gevallen en geeft de lidstaten de mogelijkheid om goederen van de aftrekregeling uit te sluiten, met inachtneming van de raadplegingsprocedure waarin artikel 29 voorziet.

11. Deze raadpleging stelt de Commissie en de andere lidstaten in staat om het gebruik door een lidstaat van de mogelijkheid van afwijking van de algemene aftrekregeling te controleren, door in het bijzonder na te gaan of de betrokken nationale maatregel voldoet aan de voorwaarde van vaststelling om conjuncturele redenen.

12. Artikel 17, lid 7 bevat dus een procedurele verplichting voor de lidstaten die zij moeten nakomen om van de daarin genoemde afwijkingsregeling gebruik te kunnen maken. Raadpleging van het btw-comité is een voorafgaande voorwaarde voor het vaststellen van maatregelen op basis van die bepaling. Wanneer een uitsluiting van de aftrekregeling niet is vastgesteld in overeenstemming met die voorwaarde, mogen de nationale belastingautoriteiten zich niet op de uitsluiting beroepen ten nadele van belastingplichtigen.(6)

13. In de tweede plaats staat artikel 17, lid 7, eerste volzin, van de Zesde richtlijn de lidstaten toe om goederen van de aftrekregeling uit te sluiten „om conjuncturele redenen”, dat wil zeggen om maatregelen van tijdelijke aard te nemen die zijn bedoeld om het hoofd te bieden aan de tijdelijke economische toestand op een bepaald moment. De toepassing van dergelijke maatregelen moet dus in de tijd beperkt zijn en zij mogen per definitie niet van structurele aard zijn. Hieruit volgt dat artikel 17, lid 7, de lidstaten niet toestaat goederen van de btw-aftrekregeling uit te sluiten door maatregelen te nemen die niet in de tijd zijn beperkt en/of deel uitmaken van een pakket structurele maatregelen ter vermindering van het begrotingstekort en terugbetaling van de staatsschuld.(7)

Relevante nationale bepalingen

14. De in deze zaak omstreden bepalingen zijn opgenomen in artikel 19 bis, lid 1, van decreet nr. 633 van de president van de Republiek van 26 oktober 1972 (hierna: „DPR 633/1972”)

15. Krachtens, lid 1, sub c, van dat artikel mag, in afwijking van de algemene regel dat voorbelasting van de verschuldigde belasting kan worden afgetrokken, de btw over de aankoop of de invoer van bepaalde types motorvoertuigen die niet zijn bestemd voor publiek gebruik en evenmin voor de eigen activiteit van de onderneming van de belastingplichtige(8), in beginsel niet worden afgetrokken, tenzij door handelsagenten of vertegenwoordigers, hoewel blijkt dat tot 1983 50 % kon worden afgetrokken. Sinds 1 januari 2001(9) mag weer 10 % van de voorbelasting over geleasede voertuigen en 50 % van de voorbelasting over voertuigen zonder verbrandingsmotor(10) worden afgetrokken. Ter terechtzitting verklaarde de Italiaanse regering dat de aftrek van 10 % met ingang van 1 januari 2006 was verhoogd tot 15 %.

16. Krachtens lid 1, sub d, van dat artikel mag de btw over de aankoop of over de invoer van brandstof en smeermiddelen voor voertuigen worden afgetrokken voor zover de btw over de aankoop van de voertuigen zelf aftrekbaar is.

17. Wat thans artikel 19 bis, lid 1 is, werd in 1979 in de oorspronkelijke tekst van DPR 633/1972 als de nieuwe tekst van artikel 19 opgenomen⁽¹¹⁾, nadat de Zesde richtlijn in Italië in werking was getreden. Vervolgens is deze bepaling gewijzigd en is de geldigheidsduur ervan (aanvankelijk tot 31 december 1983) meermaals verlengd – volgens de Commissie 24 keer – met het resultaat dat zij thans nog steeds van kracht is.

18. Uit de bij het Hof ingediende opmerkingen en overgelegde documenten blijkt dat het btw-comité een aantal malen is geraadpleegd over de betrokken maatregel. Ter terechtzitting is bovendien verklaard dat de Commissie op 12 oktober 2005 – dus na de indiening van alle schriftelijke opmerkingen in deze zaak – had besloten om Italië een op artikel 226 EG gebaseerde aanmaningsbrief over die maatregel te sturen en dat Italië vervolgens de procedure van artikel 27 van de Zesde richtlijn ter verkrijging van toestemming van de Raad had ingeleid.

Het verzoek om een prejudiciële beslissing

19. Stradasfalti Srl (hierna: „Stradasfalti”) is een wegenbouwonderneming. Zij heeft motorvoertuigen gekocht (meer voor „privé?” dan voor „commerciële” doeleinden) die door haar personeel worden gebruikt om tussen bouwterreinen en kantoren te reizen, om verschillende overheidsinstanties te bezoeken en als een „beloning in natura”.

20. Zij heeft bezwaar tegen de beperking van de aftrek van voorbelasting over die voertuigen en de brandstof ervoor. Daarom heeft zij in 2004 verzocht om terugbetaling van de btw met betrekking tot de jaren 2000 tot en met 2004, in totaal een bedrag van 31 337,21 EUR.

21. De plaatselijke belastingdienst wees dit verzoek op 15 juli 2004 af. Stradasfalti ging daartegen in beroep bij de verwijzende rechter.

22. Gelet op de hem voorgelegde argumenten – waarin Stradasfalti stelt dat de betwiste bepalingen in strijd zijn met de Zesde richtlijn en de belastingdienst stelt dat lidstaten niet tot de bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige behorende goederen mogen uitsluiten van de aftrekregeling – en gelet op het arrest van het Hof in de zaak Metropole en Stadler, heeft de verwijzende rechter verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 17, lid 7, eerste zin, van de Zesde richtlijn [...], in samenhang met lid 2 van dit artikel, betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, aldus worden uitgelegd dat:

a) dit artikel eraan in de weg staat dat de loutere kennisgeving door een lidstaat van de vaststelling van een nationale wettelijke regeling als het in geding zijnde artikel 19 bis, lid 1, sub c en d, van decreet nr. 633/72 van de president van de Republiek, zoals herhaaldelijk verlengd, dat het recht op aftrek van btw in verband met het gebruik en het onderhoud van de in artikel 17, lid 2, genoemde goederen beperkt, als een „raadpleging van het btw-comité” in de zin van artikel 29 van deze richtlijn wordt opgevat op basis van de loutere kennisname van het btw-comité?

b) dit artikel er eveneens aan in de weg staat dat als een binnen zijn werkingssfeer vallende maatregel wordt beschouwd een beperking, van welke aard ook, van het recht op btw-aftrek in verband met de verwerving, het gebruik en het onderhoud van de onder a bedoelde goederen, die is doorgevoerd vóór de raadpleging van het btw-comité en waarvan de werking talloze malen is

verlengd bij wetgevingsmaatregelen, die elkaar voortdurend en zonder onderbreking hebben opgevolgd gedurende meer dan 25 jaar?

c) In geval van bevestigende beantwoording van de eerste vraag, sub b, wordt het Hof verzocht de criteria te noemen aan de hand waarvan kan worden bepaald wat de eventuele maximumduur van de verlengingen om de in artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn bedoelde conjuncturele redenen is, dan wel te preciseren of de niet-inachtneming van de tijdelijkheid van de afwijkingen (die telkens zijn herhaald) voor de belastingplichtige een recht op aftrek meebrengt.

2) Voor het geval dat de vereisten en de voorwaarden van de procedure van eerdergenoemd artikel 17, lid 7, niet in acht zijn genomen, wordt het Hof verzocht te verklaren of artikel 17, lid 2, van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een nationale wettelijke bepaling of een administratieve praktijk die door een lidstaat na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn (voor Italië na 1 januari 1979) is ingevoerd, objectief en zonder beperking in de tijd de aftrek van btw in verband met de verwerving, het gebruik en het onderhoud van bepaalde voertuigen beperkt.”

23. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Stradasfalti, de Italiaanse regering en de Commissie. Allen hebben ter terechtzitting van 6 april 2006 ook mondelinge opmerkingen gemaakt.

Beoordeling

Ontvankelijkheid

24. Volgens de Italiaanse regering zijn de vragen 1 b en 2 niet relevant voor het geschil in het hoofdgeding, omdat zij verwijzen naar andere wettelijke regels dan die welke van kracht waren gedurende de jaren (2000 tot en met 2004) waarover Stradasfalti terugbetaling van de voorbelasting verlangt, en is het eerste gedeelte van vraag 1 c hypothetisch, omdat het uitgaat van een bevestigend antwoord op vraag 1 b.

25. Die vragen zijn haars inziens dus niet-ontvankelijk. Volgens het arrest in de zaak Längst⁽¹²⁾ kan het Hof weigeren uitspraak te doen op een prejudiciële vraag van een nationale rechter, wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen enkel verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is.

26. Aan de stelling van de Italiaanse regering dat vraag 1 b niet ontvankelijk is, ligt ten grondslag dat, hoewel de wettelijke regeling die de betrokken maatregel bevat in vroegere jaren wellicht in werking is getreden of opnieuw in werking is getreden voor raadpleging van het btw?comité, elk amendement of elke verlenging sinds 1999 (en dus met betrekking tot de periode 2000 tot en met 2004) is vastgesteld na raadpleging van het comité.

27. Ik merk echter op dat de vraag in zeer algemene bewoordingen is gesteld. Nergens in de verwijzingsbeslissing wordt een bepaalde periode genoemd of wordt melding gemaakt van een bepaalde raadpleging van het btw?comité vóór, dan wel na de vaststelling van een maatregel. Daar staat tegenover dat Stradasfalti, de Italiaanse regering en de Commissie naar verschillende raadplegingen verwijzen en notulen hebben overgelegd van vergaderingen van het comité waarvan sommige vóór en sommige na de vaststelling van de betwiste maatregel hebben plaatsgevonden.

28. Duidelijk is dat de vraag, of Italië heeft voldaan aan de vereisten van raadpleging van het btw?comité moet worden beantwoord aan de hand van de specifieke stappen die bij elke

gelegenheid zijn genomen. Dat is echter een feitelijke kwestie waarover enkel de nationale rechter kan oordelen. Het staat niet aan het Hof om in de context van een verzoek om een prejudiciële beslissing de feiten vast te stellen, zelfs niet wanneer die de feiten een gemeenschapsprocedure betreffen.

29. Tegen die achtergrond lijkt het mij volkomen toelaatbaar dat de nationale rechter in algemene termen verzoekt om een prejudiciële beslissing in het licht waarvan hij dan de feiten zal beoordelen die hij met betrekking tot de raadpleging van het btw-comité zal vaststellen of al heeft vastgesteld.(13)

30. Aangezien de verwijzende rechter dient te weten wanneer een raadpleging al dan niet geldig is, lijkt het mij gerechtvaardigd dat het Hof rekening houdt met de verschillende uit de overgelegde documenten blijkende situaties, maar zonder daarbij specifieke feiten vast te stellen waardoor zou worden vooruitgelopen op de op basis van die documenten te nemen beslissing in het hoofdgeding.

31. Voorts kan een beantwoording van vraag 1 b evenmin worden geweigerd op de enkele grond dat daarin wordt verwezen naar „wetgevingsmaatregelen, die elkaar voortdurend en zonder onderbreking hebben opgevolgd gedurende meer dan 25 jaar”, terwijl in het hoofdgeding aftrek wordt gevorderd met betrekking tot een kortere periode.

32. Ongeacht de vraag of al dan niet aan de vereisten van raadpleging was voldaan, kan de genoemde ononderbroken opeenvolging relevant zijn bij de beoordeling of is voldaan aan het vereiste van artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn dat uitsluiting van de aftrekregeling moet steunen op „conjuncturele redenen”.

33. Wanneer vraag 1 b dus ontvankelijk is – zoals ik meen –, is de stelling van de Italiaanse regering dat vraag 1c hypothetisch is, ongegrond.

34. Met betrekking tot de ontvankelijkheid van de tweede vraag, steunt het bezwaar van Italië op het argument dat de betwiste maatregelen in de periode na 1999 niet golden „zonder beperking in de tijd”, maar van jaar tot jaar werden verlengd in afwachting van een richtlijn met regels voor het recht op aftrek. Italië stelt dus dat de vraag irrelevant is voor het geschil in het hoofdgeding.

35. Inderdaad heeft de Commissie in 1998 een voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling voor het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde ingediend.(14) Dat voorstel is onlangs ingetrokken(15), kennelijk omdat men in de Raad niet tot overeenstemming kon komen. Ingevolge artikel 1, lid 2, van dat voorstel zou in de Zesde richtlijn artikel 17 bis zijn opgenomen, dat onder meer de aftrek van btw regelde over „uitgaven voor personenauto's die niet uitsluitend voor zakelijke doeleinden worden gebruikt” en waarvoor de lidstaten een plafond van ten minste 50 % van de betrokken belasting hadden kunnen vaststellen. Ook is het juist dat in de door de Italiaanse regering overgelegde notulen van het btw-comité melding van dat voorstel wordt gemaakt.

36. Gelet echter op de context van de verwijzingsbeslissing, lijkt de tweede vraag niet restrictief te moeten worden opgevat in die zin dat zij enkel betrekking heeft op situaties waarin geen echte beperking in de tijd voor de geldigheid van de maatregel is vastgesteld, maar eerder in die zin dat zij betrekking heeft op alle situaties waarin de geldigheid zo vaak is verlengd, dat de maatregel waarschijnlijk in strijd is met het vereiste dat de uitsluiting gerechtvaardigd moet zijn uit hoofde van „conjuncturele redenen”.

37. Ik zie dan ook geen reden om één van de gestelde vragen niet-ontvankelijk te verklaren.

38. Bij de beantwoording ervan zal ik de door Commissie voorgestelde benadering volgen. Ik zal dus eerst de procedurele vereisten voor de geldigheid van een uitsluiting op grond van artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn behandelen (vraag 1 a en een gedeelte van vraag 1 b), dan de materiële vereisten voor die geldigheid (de rest van vraag 1 b en het eerste gedeelte van vraag 1 c), en tenslotte de rechtsgevolgen van niet-nakoming van een van beide soorten vereisten (de rest van vraag 1 c en de tweede vraag).

Procedurele vereisten – vragen 1 a en 1b

39. De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of „loutere kennisgeving van de vaststelling van een maatregel” een „raadpleging” van het btw-comité kan vormen, wanneer het comité zich beperkt tot „kennisname” van die maatregel, en wat het eventuele gevolg is van raadpleging na de vaststelling van de betrokken maatregel.

40. De eerste van deze vragen kan in zekere zin zeer eenduidig worden beantwoord.

41. Het btw-comité is een adviesorgaan. Het mag „richtsnoeren” vaststellen, maar is daartoe niet verplicht, tenzij het gaat om een probleem van algemeen belang waarover de grote meerderheid van de lidstaten een gezamenlijke zienswijze heeft.⁽¹⁶⁾ Artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn schrijft voor dat een lidstaat het comité moet raadplegen, wanneer hij op grond van deze bepaling aftrek van voorbelasting wil uitsluiten. Er is echter niet geregeld wat er na afloop van de raadpleging moet gebeuren. Indien er bovendien voor het btw-comité geen verplichting bestaat om na de raadpleging een bepaald standpunt in te nemen (zoals in casu niet is gebeurd), kan de geldigheid van de uitsluiting niet ter discussie worden gesteld, enkel omdat het comité zich heeft beperkt tot „loutere kennisname” ervan.

42. Verder bepaalt artikel 12, lid 3, van het Reglement van orde van het btw-comité uitdrukkelijk dat het comité „kennis neemt” van een raadpleging waartoe een lidstaat op grond van de bepalingen van de Zesde richtlijn moet overgaan. Het feit dat het comité dat doet – en uit de aan het Hof overgelegde notulen blijkt dat het meermaals kennis heeft genomen van de verzoeken van Italië om raadpleging met betrekking tot de betwiste maatregel – kan dus op zich geen afbreuk aan de geldigheid van die raadpleging doen.

43. Vraag 1 a heeft echter betrekking op „loutere kennisgeving [...] van een nationale wettelijke regeling”. Misschien kan zij worden opgevat als de vraag of raadpleging kan worden geacht te hebben plaatsgevonden wanneer het comité de kennisgeving van een al vastgestelde maatregel eenvoudig ter kennis neemt.

44. Dit doet op zijn beurt weer twee andere vragen rijzen. Aan welke voorwaarden moet een „kennisgeving” voldoen om een „raadpleging” te vormen en is raadpleging *na* de vaststelling van een maatregel een geldige raadpleging die enig gevolg kan hebben? (een punt waarop ook in vraag 1 b wordt gezinspeeld).

45. Wat de eerste vraag betreft, lijkt mij dat de Commissie volkomen terecht stelt dat de lidstaat het comité voldoende informatie moet verstrekken, opdat de andere lidstaten en de Commissie kunnen beoordelen of de maatregel voldoet aan de materiële criteria in artikel 17, lid 7. In het arrest *Metropole en Stadler* verklaarde het Hof in dat verband „Door deze raadpleging kunnen de Commissie en de andere lidstaten het gebruik controleren dat een lidstaat van de mogelijkheid tot afwijking van de algemene btw-aftrekregeling maakt, en in het bijzonder nagaan of de betrokken nationale maatregel voldoet aan de voorwaarde dat zij is vastgesteld om conjuncturele redenen”.(17) Indien met betrekking tot de inhoud en de omvang van de kennisgeving minder werd verlangd, zou de procedure volledig zinloos worden.

46. Of in de betrokken raadplegingen voldoende informatie is verstrekt, is een feitelijk probleem dat door de nationale rechter moet worden onderzocht. Niettemin moet worden opgemerkt dat uit een aantal van de documenten die de Italiaanse regering en de Commissie aan hun bij het Hof ingediende opmerkingen hebben toegevoegd, blijkt dat de door Italië verzochte raadpleging in het comité is besproken en dat de Commissie toen haar oordeel over de betrokken maatregelen kenbaar heeft kunnen maken.

47. Wat de tweede vraag betreft, wordt in het arrest *Metropole en Stadler* duidelijk verklaard dat raadpleging van het btw-comité „een voorafgaande voorwaarde” voor de vaststelling van een afwijkingsmaatregel is.(18)

48. De Italiaanse regering beroept zich echter op de latere verklaring van het Hof in de zaak *Sudholz*(19), dat „de tekst van artikel 27 van de Zesde richtlijn niet uitsluit dat de beschikking van de Raad naderhand wordt vastgesteld. Het feit alleen dat deze beschikking na de afwijkende maatregel wordt vastgesteld, brengt niet mee dat deze beschikking ongeldig is.”

49. In dat verband wijs ik erop dat de consultatieprocedure van artikel 17, lid 7, verschilt van de machtigingsprocedure van artikel 27.(20) Het is daarom niet mogelijk of passend om uit te gaan van een volledige analogie tussen deze twee procedures. In het algemeen wordt het doel van een raadpleging meestal bereikt, wanneer zij plaatsvindt alvorens een bepaalde weg wordt ingeslagen, omdat de daadwerkelijke stappen dan erdoor kunnen worden beïnvloed. Machtiging, ook indien verleend met terugwerkende kracht, kan daarentegen nog immer dienen om de ingeslagen weg te billijken.

50. Bovendien wijs ik erop dat, zelfs wanneer een analogische benadering juist zou zijn, het Hof in de zaak *Sudholz* niet daadwerkelijk heeft erkend dat de op artikel 27 gebaseerde machtiging met terugwerkende kracht kon worden verleend. Het besliste namelijk dat de daar in geding zijnde machtiging, die werd verleend nadat de betrokken maatregel was vastgesteld, wegens het tijdstip ervan niet ongeldig was, maar de maatregel slechts kon rechtvaardigen vanaf dat tijdstip.

51. Verder betrof de door de Italiaanse regering geciteerde passage het tijdstip van de machtiging door de Raad en niet dat van het verzoek om machtiging – dat uiteraard aan de vaststelling van de afwijkende maatregel moet voorafgaan. Het Hof verklaarde dat „volgens artikel 27 de procedure die leidt tot het vaststellen van een beschikking door de Raad uit verschillende fasen bestaat, waaronder de voorafgaande kennisgeving(21) door de betrokken lidstaat aan de Commissie van de wens een afwijkende maatregel te treffen, maar dat niet is voorzien in een beperking in tijd met betrekking tot de datum waarop de Raad kan optreden.(22)

52. Wanneer ervan wordt uitgegaan dat er sprake is van een analogie, lijkt het redelijk om de inleiding van een raadpleging volgens artikel 17, lid 7, te beschouwen als het equivalent van het verzoek om machtiging op grond van artikel 27, zodat de raadpleging moet voorafgaan aan de vaststelling van de maatregel. Het eventuele standpunt van het btw-comité zou echter na de

vaststelling kunnen volgen, zonder dat dit de geldigheid van de maatregel om procedurele redenen aantast.

53. De Commissie wijst er verder op dat juist door de aard van de conjuncturele redenen meestal snelle actie geboden is en dat het btw?comité betrekkelijk zelden vergadert. Dus bestaat de mogelijkheid dat een uitsluiting moest worden ingevoerd nog voordat het comité daarover kon beraadslagen.

54. Het lijkt mij echter niet waarschijnlijk dat de noodzaak om bepaalde goederen van de aftrekregeling uit te sluiten ooit zo dringend zal zijn, dat niet eerst op zijn minst de consultatieprocedure kan worden ingeleid door het btw?comité in kennis te stellen van het voornemen van de lidstaat. In elk geval vermeldt het Reglement van orde⁽²³⁾ van het comité dat het in beginsel vier keer per jaar moet vergaderen; de Commissie gaf ter terechtzitting toe dat het (althans theoretisch) mogelijk is om het comité in geval van spoedeisendheid in een buitengewone vergadering bijeen te roepen.

55. Ook is in deze zaak niet gesteld dat Italië ooit een relevante wetgevende handeling heeft vastgesteld tussen het tijdstip waarop het om raadpleging van het btw?comité verzocht en het tijdstip waarop het comité in staat was de zaak te bespreken, of dat het ooit een spoedmaatregel heeft moeten nemen voordat een vergadering van het comité kon plaatsvinden.

56. Wanneer het btw?comité in beginsel moet worden geraadpleegd voordat de betrokken maatregel wordt vastgesteld, zijn er dan omstandigheden waarin een raadpleging achteraf niettemin gevolgen kan hebben?

57. De nationale rechter verwijst in vraag 1 b naar een beperking die vóór raadpleging van het comité was ingevoerd. Stradasfalti verklaart dat, hoewel de betwiste maatregel in 1979 is ingevoerd, het comité pas in 1981 voor de eerste keer werd geraadpleegd. Italië wijst erop dat de maatregel sindsdien verschillende malen opnieuw in werking is gesteld.

58. Voor mij is duidelijk dat, zelfs indien raadpleging een voorafgaande voorwaarde voor vaststelling van een op artikel 17, lid 7, gebaseerde maatregel is, het niet voldoen aan deze voorwaarde in een bepaald geval niet voor eeuwig kan beletten dat nadien een identieke of soortgelijke bepaling wordt vastgesteld na behoorlijke raadpleging.

59. Daarom is het volgens mij nodig om elke wetgevende handeling (vaststelling, hernieuwde vaststelling, verlenging van de geldigheid of amendering van een maatregel) afzonderlijk te bezien en dan te bepalen of a) het btw?comité vóór de vaststelling ervan is geraadpleegd en b) of bij die gelegenheid voldoende informatie over de specifieke inhoud van de maatregel is verstrekt, zodat andere lidstaten en de Commissie konden beoordelen of die maatregel voldeed aan de materiële criteria van artikel 17, lid 7.

60. Op basis daarvan zal de verwijzende rechter kunnen bepalen, welke van de verschillende wetgevingshandelingen waarin de betwiste maatregel achtereenvolgens is opgenomen, al dan niet aan de procedurele vereisten van artikel 17, lid 7, heeft voldaan.

61. Bijgevolg ben ik van oordeel dat raadpleging van het btw?comité door een lidstaat een voorafgaande voorwaarde is voor elke (achtereenvolgende) wetgevingshandeling die een op artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn gebaseerde uitsluiting van het recht op aftrek bevat. De raadpleging veronderstelt dat voldoende informatie over de specifieke inhoud van de uitsluiting wordt verstrekt, zodat de andere lidstaten en de Commissie kunnen beoordelen of de maatregel aan de materiële criteria van artikel 17, lid 7, voldoet.

Materiële vereisten – vragen 1 b en 1c

62. De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen, of een maatregel die 25 jaar van kracht is geweest op grond van artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn kan worden gerechtvaardigd en, zo niet, hoe lang een uitsluiting om conjuncturele redenen mag duren.

63. Uit het arrest in de zaak *Metropole en Stadler* (24) – en ook uit de bewoordingen van de bepaling – blijkt dat artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn slechts toestaat om op een tijdelijke (conjuncturele) economische toestand te reageren met in de tijd beperkte maatregelen.(25)

64. Verder lijkt het mij zeer moeilijk of eerlijk gezegd zelfs onmogelijk om een maatregel die 25 jaar van toepassing is als „tijdelijk” te omschrijven of een economische toestand die 25 jaar heeft geduurd als tijdelijk, kort of conjunctureel. 25 jaar is meer dan de helft van de bestaansperiode van de Europese (Economische) Gemeenschap en beslaat vrijwel de gehele periode waarin de Zesde richtlijn in Italië van kracht is geweest.

65. De Italiaanse regering tracht echter het Hof slechts te laten oordelen over de periode van 2000 tot en met 2004.

66. Ik ben het niet eens met het standpunt dat de geldigheid van een maatregel die om „conjuncturele redenen” gerechtvaardigd wordt geacht, enkel moet worden bepaald aan de hand van de periode die relevant is voor de feiten in het nationale geding. Ook de totale periode waarin de maatregel van kracht blijft is duidelijk relevant bij de beoordeling van de rechtvaardiging ervan. Volgens mij is een periode van 20 of 25 jaar beslist te lang om aan dat criterium te voldoen.

67. De situatie zou natuurlijk anders zijn, wanneer een reeks opeenvolgende maatregelen moet worden genomen die elk een verschillende reactie vormen op een reeks verschillende conjuncturele omstandigheden. Gelet op het feit dat de hier in geding zijnde maatregel, sinds zij in 1979 werd ingevoerd, op verscheidene manieren is herzien, dient de verwijzende rechter zich ervan te vergewissen dat die situatie zich in casu niet voordoet. Dat is een feitelijk probleem waarover die rechter moet beslissen, maar het Hof zou niettemin enkele aanwijzingen kunnen geven.

68. Om te beginnen is duidelijk dat de betwiste maatregel zeer weinig wijzigingen heeft ondergaan. Het Hof is meegedeeld dat in bepaalde perioden enkel een gedeeltelijk recht op aftrek bestond – 50 % tussen 1979 en 1983, 10 % tussen 2001 en 2005 (50 % voor een beperkte categorie voertuigen) en thans 50 % sinds het begin van 2006. Tussen 1983 en 2000, een periode van 18 jaar, heeft er kennelijk geen recht op aftrek bestaan. Het percentage BTW dat al dan niet kan worden afgetrokken is dus af en toe gewijzigd, maar de aard van de maatregel, dat wil zeggen een uitsluiting van de aftrek van voorbelasting, is vanaf het begin steeds onveranderd gehandhaafd.

69. In de tweede plaats is het weliswaar theoretisch denkbaar dat er zich een reeks achtereenvolgende kortstondige economische situaties voordoet die een beperking – met een verschillend percentage – van het recht op aftrek van voorbelasting over motorvoertuigen noodzakelijk maakte, doch dit is in deze zaak niet gesteld.

70. Er kan dan ook redelijkerwijs worden geconcludeerd dat – tenzij de belastingautoriteiten de verwijzende rechter van het tegendeel kunnen overtuigen – de betwiste maatregel niet van tijdelijke aard is, niet berust op tijdelijke, kortstondige of conjuncturele redenen en dus niet kan voldoen aan de materiële vereisten van een op artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn gebaseerde rechtvaardiging.

71. De verwijzende rechter wenst ook duidelijkheid te verkrijgen over de maximaal toegestane periode voor verlenging van een op basis van die bepaling gerechtvaardigde uitsluiting van aftrek.

72. Hoewel een periode van 20 of 25 jaar duidelijk te lang is, is het volgens mij niet verstandig (of mogelijk) om een specifieke tijdsduur voor te stellen. Het relevante criterium ligt besloten in de aard van de economische toestand die uitsluiting van het recht op aftrek van voorbelasting noodzakelijk maakt, en niet in een bepaalde duur van de toestand. (De uitsluiting zelf kan uiteraard niet worden gerechtvaardigd voor een langere periode dan de duur van de omstandigheden die haar noodzakelijk maakte).

73. Stradasfalti verwijst naar het door de Commissie in de zaak Metropole en Stadler ingenomen standpunt dat het enkel gaat om „sterke afwijkingen van het normale conjunctuurverloop”(26) en naar het oordeel van advocaat-generaal Geelhoed in dezelfde zaak: „Het vereiste van conjuncturele redenen betekent dat de belastingmaatregel tot doel moet hebben schommelingen in de conjunctuur op te vangen. De maatregel maakt deel uit van de conjunctuurpolitiek van een lidstaat. Onder conjunctuurpolitiek versta ik in dit verband de beïnvloeding via de overheidsbegroting van de macro-economische grootheden, zoals de productie, de consumptie, en de in- en uitvoer, op de korte termijn. Het gaat dan vaak om een periode van een à twee jaar.”(27)

74. Deze beide standpunten lijken mij een treffende en nuttige verduidelijking van de vaststelling van het Hof in zijn arrest dat „een lidstaat [op basis van artikel 17, lid 7] tijdelijke maatregelen [mag vaststellen] om het hoofd te bieden aan een conjuncturele situatie waarin zijn economie zich op een gegeven ogenblik bevindt. De toepassing van de in deze bepaling bedoelde maatregelen moet dus beperkt zijn in de tijd en die maatregelen mogen per definitie niet van structurele aard zijn.”(28) De genoemde criteria kunnen door een nationale rechter worden gebruikt bij zijn beoordeling van de vraag of een maatregel aan de materiële vereisten voor rechtvaardiging op basis van artikel 17, lid 7, voldoet, zelfs wanneer niet precies kan worden gezegd hoe lang in dit verband „beperkt in de tijd” duurt.

75. Ik voeg hieraan toe dat een bepaalde mate van schommeling binnen een economische trend normaal is. De auteurs van artikel 17, lid 7, kunnen mijns inziens niet hebben bedoeld dat dit normale verschijnsel ertoe leidt dat een lidstaat mag afwijken van het basisrecht van een belastingplichtige om in overeenstemming met artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn voorbelasting af te trekken. Volgens mij heeft artikel 17, lid 7 – dat in elk geval restrictief moet worden uitgelegd(29) – eerder betrekking op een ernstiger en aanzienlijker afwijking van de trend, hetgeen een gerechtvaardigde aanleiding zou vormen voor de vaststelling van maatregelen om verslechtering van de conjunctuur te verhinderen.

76. Ik ben dan ook van oordeel dat artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het enkel tijdelijke maatregelen met het oog op kortstondige economische omstandigheden toestaat. Een maatregel die van kracht blijft voor een langere periode dan de duur van die omstandigheden, zonder een inhoudelijke wijziging waarmee wordt gereageerd op een veranderde economische toestand, kan volgens deze bepaling niet worden toegestaan.

Rechtsgevolgen van de niet-inachtneming van de vereisten – vragen 1 c en 2

77. De nationale rechter wenst te vernemen of veronachtzaming van de tijdelijke aard van een op artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn gebaseerde uitsluiting van aftrek de belastingplichtige een recht op aftrek kan verlenen en of artikel 17, lid 2, zich verzet tegen toepassing van de uitsluiting.

78. Het is het duidelijk dat, wanneer een nationale maatregel die bepaalde goederen uitsluit van het recht op aftrek van voorbelasting niet geldig, dat wil zeggen in overeenstemming met de vereisten van de Zesde richtlijn, is vastgesteld, de daarin vervatte regels niet kunnen worden toegepast. Welke regels moeten in plaats daarvan dan wel worden toegepast?

79. De Zesde richtlijn verlangt, evenals alle harmonisatierichtlijnen, dat de lidstaten bepaalde regels invoeren, maar is zelf niet rechtstreeks van toepassing. Volgens vaste rechtspraak van het Hof kunnen particulieren een beroep doen op die bepalingen die duidelijk, precies en onvoorwaardelijk zijn. In het bijzonder de bepalingen van artikel 17, leden 1 en 2, die het recht op aftrek vaststellen, worden geacht particulieren rechten te verlenen waarop zij zich voor een nationale rechter kunnen beroepen.⁽³⁰⁾

80. Bovendien kan een belastingplichtige „die voor een heffingstijdvak zijn btw-aangifte heeft gedaan onder gebruikmaking van de methode die is voorgeschreven bij de nationale regeling waarbij de Zesde richtlijn in nationaal recht is omgezet, onder de door zijn nationale recht gestelde voorwaarden, welke de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid moeten eerbiedigen, zijn btw-schuld herberekenen volgens de methode die het Hof in overeenstemming met het gemeenschapsrecht heeft verklaard”⁽³¹⁾ – „dat wil zeggen dat [deze voorwaarden] niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor gelijksoortige vorderingen op basis van het nationale recht gelden, en dat zij evenmin van dien aard mogen zijn dat zij de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken”.⁽³²⁾

81. Wanneer dus een nationale maatregel waarbij bepaalde goederen van het aftrekstelsel worden uitgesloten niet geldig is vastgesteld, mag een belastingplichtige die door de uitsluiting wordt geraakt zijn btw-schuld herberekenen in overeenstemming met artikel 17, lid 2, wat een onmiddellijk recht op aftrek met zich brengt.

82. Artikel 17, lid 2, bevat echter de beperking „voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen”. Gezien het feit dat in deze zaak vaststaat dat Stradasfalti haar personeel toestond om de betrokken voertuigen te gebruiken bij wijze van „beloning in natura”, moet ook rekening worden gehouden met:

– artikel 17, lid 5, dat luidt: „Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata)” (deze bepaling moet worden gelezen in combinatie met artikel 19, dat precieze regels voor de berekening van de pro rata aftrek bevat).

– artikel 5, lid 6, dat bepaalt: „Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan [...]”.

83. Voor Stradasfalti bestaat het recht op aftrek van voorbelasting in elk geval slechts voor zover de betrokken voertuigen (en de daardoor verstookte brandstof) zijn gebruikt voor het verrichten van belaste leveringen. De vereiste berekeningen moeten in overeenstemming met de in het nationale recht vastgestelde voorwaarden worden gemaakt en moeten voldoen aan de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid.

Mogelijke beperking in de tijd van de gevolgen van het arrest

84. Ten slotte heeft de Italiaanse regering het Hof verzocht om, indien het mocht beslissen dat de betwiste nationale maatregel ongeldig is, de gevolgen in de tijd van zijn arrest te beperken.

85. Het Hof heeft onlangs met betrekking tot dergelijke verzoeken in de zaak Skov(33) het volgende verklaard:

„Volgens vaste rechtspraak verklaart en preciseert de uitlegging die het Hof krachtens de hem bij artikel 234 EG verleende bevoegdheid aan een voorschrift van gemeenschapsrecht geeft, zo nodig, de betekenis en de strekking van dat voorschrift zoals het sedert het tijdstip van de inwerkingtreding ervan moet of had moeten worden verstaan en toegepast. Hieruit volgt dat het aldus uitgelegde voorschrift door de rechter ook kan en moet 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 [...].

Dienaangaande dient eraan te worden herinnerd, dat het Hof slechts bij uitzondering, met toepassing van een aan de communautaire rechtsorde inherent algemeen beginsel van rechtszekerheid, aanleiding kan vinden om voor iedere belanghebbende beperkingen te stellen aan de mogelijkheid om met een beroep op een door het Hof uitgelegde bepaling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen opnieuw in geding te brengen. Om tot een dergelijke beperking te kunnen besluiten, moet zijn voldaan aan twee essentiële criteria, te weten de goede trouw van de belanghebbende kringen en het gevaar van ernstige verstoringen [...].”(34)

86. Om het verzoek van de Italiaanse regering te kunnen inwilligen, dient dus om te beginnen aan het criterium van „goede trouw” te zijn voldaan. Zoals in het arrest Bidar(35) meer uitdrukkelijk is verwoord, veronderstelt dat het bestaan van een „groot aantal op basis van de geldig geachte wettelijke regeling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen, en [dat is gebleken] dat particulieren en de nationale autoriteiten tot een met de communautaire regeling strijdig gedrag waren gebracht op grond van een objectieve, grote onzekerheid over de strekking van de communautaire bepalingen, aan welke onzekerheid het gedrag van andere lidstaten of van de Commissie eventueel had bijgedragen”.

87. Het is de vraag of „objectieve, grote onzekerheid” in dit verband de meest passende uitdrukking is. Het bestaan van grote onzekerheid zou een lidstaat toch immers eerder moeten manen tot voorzichtigheid dan tot vertrouwen op een willekeurig vermoeden over de juiste uitlegging van het gemeenschapsrecht?

88. Volgens mij zou het de voorkeur verdienen om uit te gaan van „objectieve en belangrijke redenen om aan te nemen dat de gevolgde uitlegging juist was” of zelfs om soortgelijke criteria toe te passen als die welke het Hof in zijn rechtspraak betreffende aansprakelijkheid van de staat heeft ontwikkeld, namelijk of de schending al dan niet opzettelijk werd begaan, of een eventuele rechtsdwaling al dan niet verschoonbaar was en of het gedrag van een gemeenschapsinstelling heeft kunnen bijdragen tot de schending.(36)

89. Zowel een beperking in de tijd van de gevolgen van een arrest als een vaststelling van de aansprakelijkheid van de staat zijn uiteindelijk uitzonderingen op de normale regels. Zij zijn een reactie op een buitengewone situatie. Daarom moet dat tot uiting komen in de gebruikte criteria, zodat kan worden vastgesteld of zij bij een bepaald geval passen. Aangezien beide concepten betrekking hebben op situaties die zich aan het „goede” respectievelijk het „slechte” einde van het spectrum van het gedrag van een lidstaat bevinden, kan een zekere parallelliteit in de formulering van de criteria ter beoordeling van het gedrag van de lidstaat volgens mij geen kwaad.
90. Hoe het ook zij, de situatie in deze zaak lijkt mij zelfs geen steun te bieden voor het standpunt dat er voor Italië een objectieve, grote onzekerheid over de te volgen weg bestond.
91. Enerzijds volgt het vereiste van „conjuncturele redenen” en de verplichting om het btw-comité te raadplegen duidelijk uit de bewoordingen van artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn.
92. Anderzijds heeft de Commissie documenten van het btw-comité overgelegd waaruit blijkt dat dit comité de betrokken maatregel herhaaldelijk heeft afgekeurd en ook heeft gezegd waarom. Het gunstige onthaal van bepaalde mededelingen waarop de Italiaanse regering wijst, betroffen ofwel toezeggingen om de uitsluiting te beëindigen ofwel de invoering van gedeeltelijke aftrekbaarheid in 2001. Niets wijst erop dat de Commissie ooit heeft gezegd dat de betwiste maatregel verenigbaar zou zijn met de Zesde richtlijn of dat andere lidstaten de handelwijze van Italië bij de vaststelling of de hernieuwde vaststelling van die maatregel ooit uitdrukkelijk hebben goedgekeurd.
93. Weliswaar heeft de Commissie met betrekking tot de betwiste maatregel de procedure krachtens artikel 226 EG tegen Italië pas ingeleid na het verzoek om een prejudiciële beslissing in deze zaak, maar het zich louter onthouden van de inleiding van die procedure (door het Hof altijd gezien als een eigen keuzebevoegdheid van de Commissie⁽³⁷⁾) kan niet afdoen aan haar uitdrukkelijke afkeuring binnen het btw-comité. Tot nu toe heeft het Hof in geen enkele zaak geoordeeld dat, wanneer de Commissie nalaat om de niet-nakomingsprocedure in te leiden, dit op zich volstaat ter rechtvaardiging van een beperking in de tijd van de gevolgen van een arrest, omdat een lidstaat zich daardoor te goede trouw een onjuist oordeel over het gemeenschapsrecht had gevormd. Een dergelijke situatie kan duidelijk worden onderscheiden van bijvoorbeeld de situatie in het arrest Legros e.a.⁽³⁸⁾, waarin de Commissie de niet-nakomingsprocedure had ingeleid, maar niet had voortgezet, en in plaats daarvan bij de Raad een voorstel voor een beschikking ter goedkeuring van de betrokken plaatselijke belasting had ingediend, of van de situatie in het arrest EKW en Wein & Co⁽³⁹⁾, waarin de Commissie Oostenrijk zou hebben verzekerd dat de betrokken belasting verenigbaar was met het gemeenschapsrecht.
94. Wat het tweede criterium betreft – het gevaar van ernstige economische verstoringen voor de betrokken lidstaat – stelt de Italiaanse regering dat er 15 miljard EUR op het spel staat en dat de noodzaak om een dergelijk bedrag terug te betalen voor de staat een aanzienlijke last zou vormen.
95. Ik ben het ermee eens dat een dergelijk bedrag – dat volgens mijn berekening neerkomt op ongeveer 1,5 % van het bruto nationaal product van Italië in 2004 –, indien correct, inderdaad aan het betrokken criterium zou kunnen voldoen.
96. Ter terechtzitting bleek echter dat Italië tot dat bedrag was gekomen op basis van de veronderstelling dat elk van zijn twee miljoen geregistreerde belastingplichtigen elk jaar 1500 EUR voorbelasting met betrekking tot de koop en het gebruik van een voertuig zou mogen aftrekken en deze aftrek zou kunnen vorderen met terugwerkende kracht over een periode van vijf jaar.
97. De Commissie heeft de betrouwbaarheid van deze berekening in twijfel getrokken. Ik deel

deze twijfel. Het aantal van twee miljoen belastingplichtigen kan vermoedelijk vrij eenvoudig worden geverifieerd, maar Italië heeft niet het minste bewijs geleverd ter rechtvaardiging van zijn berekening van het gemiddelde bedrag van de betrokken voorbelasting. Veel belastingplichtigen zullen geen enkel voertuig voor zakelijke doeleinden gebruiken. Vele anderen zullen daarvoor meerdere voertuigen gebruiken. De mate van zakelijk gebruik varieert waarschijnlijk sterk. Het werkelijk vorderbare bedrag moet worden berekend aan de hand van de bepalingen van de artikelen 5, lid 6, en 17, lid 5, van de Zesde richtlijn.⁽⁴⁰⁾ Bovendien werd ter terechtzitting duidelijk dat de periode van vijf jaar waarover aftrek kon worden gevorderd een theoretisch maximum was, voor belastingplichtigen die hun verzoeken met de grootst mogelijke zorgvuldigheid hebben ingediend. In de meeste, zoniet in alle gevallen zal de werkelijke periode waarschijnlijk aanzienlijk korter zijn.

98. Ik denk niet dat het Hof kan zeggen dat aan het criterium van ernstige economische verstoringen is voldaan op basis van cijfers die op zijn best niet goed onderbouwd zijn en op zijn slechtst willekeurig en hypothetisch.

99. Ik zie dan ook geen redenen om de gevolgen van het arrest in deze zaak in de tijd te beperken.

100. In deze omstandigheden zal ik niet verder ingaan op de, ook ter terechtzitting kort ter sprake gebrachte, kwesties aangaande de datum vanaf wanneer een dergelijke beperking zou moeten gelden of aangaande de draagwijdte van een eventuele uitzondering op die beperking. Mocht het Hof echter van oordeel zijn dat een beperking passend is, stel ik voor om over die kwesties niet te beslissen voordat uitspraak is gedaan in de thans bij de Grote kamer aanhangige zaken C-475/03 (Banca Popolare di Cremona) en C-292/04 (Meilicke), waarin die punten uitvoerig zijn besproken.

Conclusie

101. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vragen van de Commissione Tributaria di Primo Grado di Trento te beantwoorden als volgt:

1. Artikel 17, lid 7, eerste zin, van de Zesde richtlijn (77/388/EG) 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, staat een lidstaat niet toe om goederen van de regeling betreffende aftrek van belasting over de toegevoegde waarde uit te sluiten zonder eerst het in artikel 29 van de richtlijn bedoelde comité te raadplegen. De lidstaat die het comité raadpleegt moet, voor elke voorgestelde wetgevingshandeling, toereikende informatie over de specifieke inhoud van de uitsluiting verstrekken, teneinde de andere lidstaten en de Commissie in staat te stellen zich een oordeel te vormen over de vraag of is voldaan aan de materiële criteria van artikel 17, lid 7.

2. Artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn staat slechts tijdelijke maatregelen toe waarmee wordt gereageerd op conjuncturele economische omstandigheden. Een maatregel die, zonder een inhoudelijke wijziging waarmee wordt gereageerd op een veranderde economische toestand, langer van kracht blijft dan de duur van dergelijke omstandigheden kan volgens die bepaling niet worden toegestaan.

3. Indien een nationale maatregel waarbij bepaalde goederen van de aftrekregeling worden uitgesloten niet geldig, in overeenstemming met artikel 17, lid 7, is vastgesteld, mag de belastingplichtige die door de uitsluiting wordt geraakt zijn btw-schuld in overeenstemming met artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn herberekenen, wat een onmiddellijk recht op aftrek meebrengt, dat echter beperkt is tot de mate waarin de betrokken goederen door de belastingplichtige zijn gebruikt voor belaste leveringen. De noodzakelijke berekeningen moeten

worden verricht in overeenstemming met de in het nationale recht gestelde voorwaarden, die dienen te voldoen aan de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid.

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – 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 (PB L 145, blz. 1, meermaals gewijzigd; hierna: „Zesde richtlijn”).

3 – Artikel 1 van de Negende richtlijn (78/583/EEG) van de Raad van 26 juni 1978 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB L 194, blz. 16).

4 – Vóór wijziging ervan met ingang van 19 februari 2004 bij richtlijn 2004/7/EG van de Raad van 20 januari 2004 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, wat de procedure voor het treffen van afwijkende maatregelen alsmede de verlening van uitvoeringsbevoegdheden betreft (PB L 27, blz. 44)

5 – Arrest van 8 januari 2002, *Metropole en Stadler*, C-409/99, Jurispr. blz. I-81.

6 – Zie punten 58-65 van het arrest.

7 – Zie punten 66-68 van het arrest.

8 – „*Che non formano oggetto dell’attività dell’impresa*”. Dit lijkt te doelen op voertuigen die in het kader van de bedrijfsactiviteiten een bijkomende rol spelen, in tegenstelling tot voertuigen die juist de grondslag van deze activiteiten vormen (bijvoorbeeld verhuur van voertuigen).

9 – Artikel 30, leden 4 en 5, van wet nr. 388 van 23 december 2000.

10 – Het betreft voornamelijk elektrisch aangedreven voertuigen.

11 – Bij artikel 1 van decreet nr. 24 van de president van de Republiek van 31 maart 1979 (hierna: „DPR 24/1979”), met ingang van 1 april 1979.

12 – Arrest Hof van 30 juni 2005, C-165/03, Jurispr. blz. I-5637, punten 30-33, in het bijzonder punt 32.

13 – Uit de verwijzingsbeslissing blijkt niet duidelijk welke feiten reeds zijn vastgesteld, als dat al het geval is, maar de door de rechter toegezonden documenten bevatten een aantal notulen van vergaderingen van het btw-comité waarnaar hiervoor is verwezen.

14 – COM (1998) 377 def. (PB 1998, C 219, blz. 16).

15 – Zie PB 2006, C 64, blz. 3, in het bijzonder blz. 9.

16 – Artikel 4, lid 2, van het Reglement van orde van het btw-comité.

17 – Punt 61 van het arrest.

18 – Punt 63 van het arrest.

19 – Arrest van 29 april 2004, C-17/01, Jurispr. blz. I-4243, punt 23.

20 – Zie punt 6 hiervoor.

21 – Deze voetnoot betreft slechts de Engelse tekst.

22 – Punt 22 van het arrest. Zie ook punt 39 van de eerste conclusie van advocaat-generaal Geelhoed in deze zaak.

23 – Artikel 5, lid 1.

24 – In het bijzonder punt 67 van het arrest.

25 – Men kan zich echter afvragen of de woorden „cyclical economic reasons” in het Engels exact dezelfde betekenis hebben als „raisons conjoncturelles”, „Konjunkturgründen”, „konjunkturmaessige grunde”, „motivi congiunturali” en „conjunctionele redenen” in de andere officiële talen waarin de Zesde richtlijn in 1977 werd vastgesteld. De term „cyclical” zou kunnen worden opgevat als verbonden met de normale economische cyclus, terwijl de andere termen wellicht eenvoudigweg doelen op een tijdelijke (en buitengewone) combinatie van omstandigheden. Zie verder punt 75 hierna.

26 – Zie punt 57 van het arrest. Dit is in overeenstemming met het in de woorden „raisons conjoncturelles” en hun equivalent in andere talen tot uiting komende begrip van een aanzienlijke *afwijking* van de normale economische trend. Dat wijst er op zijn beurt wellicht weer op dat het loutere gebruik van het woord „cyclical” in de Engelse versie van de Zesde richtlijn misleidend is.

27 – Punt 60 van de conclusie.

28 – Punt 67 van het arrest.

29 – Zie arrest Metropole en Stadler, aangehaald in voetnoot 5, punt 59.

30 – Zie bijvoorbeeld arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 36), en 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Jurispr. blz. I-493, punt 32).

31 – Arrest van 6 oktober 2005, MyTravel (C-291/03, Jurispr. blz. I-8477, punt 18).

32 – Ibidem, punt 17.

33 – Arrest van 10 januari 2006 (C-402/03, Jurispr. blz. I-199, punten 50 en 51).

34 – Dat wil zeggen ernstige economische repercussies voor de betrokken lidstaat (zie arrest van 15 maart 2005, C-209/03, Bidar, Jurispr. blz. I-2119, punt 69).

35 – Aangehaald in voetnoot 34, punt 69.

36 – Zie bijvoorbeeld arrest van 5 maart 1996, Brasserie du pêcheur en Factortame (C-46/93 en C-48/93, Jurispr. blz. I-1029, punt 56).

37 – Zie bijvoorbeeld arrest van 14 februari 1989, Star Fruit /Commissie (247/87, Jurispr. blz. 291, punt 11).

38 – Arrest van 16 juli 1992 (C-163/90, Jurispr. blz. I-4625, punt 32).

39 – Arrest van 9 maart 2000 (C-437/97, Jurispr. blz. I-1157, punten 56 en 58).

40 – Zie punt 82 hiervoor.