

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. MAZÁK

van 18 september 2007 1(1)

Zaak C-368/06

Cedilac SA

tegen

Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie

[verzoek van het Tribunal administratif de Lyon (Frankrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Belasting – Belasting over toegevoegde waarde – Recht van aftrek – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Artikelen 17, 18, 28, lid 3, sub d, en 28, lid 4 – Afschaffing door Frankrijk van regel van ‚uitstel met één maand‘ – Omzetting in schuldvordering op schatkist – Gespreide terugbetaling”

1. Het verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG van de verwijzende rechter betreft de uitlegging van de artikelen 17, 18, 28, lid 3, sub d, en 28, lid 4, 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(2) (hierna: „Zesde richtlijn”).

I – Relevante bepalingen van gemeenschapsrecht

2. Artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat „[h]et recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt”.

3. Artikel 18 van de Zesde richtlijn, met als titel „Wijze van uitoefening van het recht op aftrek”, bepaalt:

„[...]

2. De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totaalbedrag van de over een aangifteperiode verschuldigde belasting het totaalbedrag van de belasting in mindering te brengen waarvoor in dezelfde periode het recht op aftrek is ontstaan [...].

[...]

4. Indien voor een bepaalde aangifteperiode het bedrag van de toegestane aftrek groter is dan dat van de verschuldigde belasting, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar de volgende periode, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

[...]"

4. In hoofdstuk XVI van de Zesde richtlijn bevat artikel 28 een aantal overgangsbepalingen die de lidstaten onder meer toestaan, vrijstellingen en afwijkingen te blijven toepassen met het oog op de uiteindelijke afschaffing ervan. Zo bepaalt artikel 28, lid 3, sub d, van de Zesde richtlijn dat de lidstaten gedurende de in artikel 28, lid 4, genoemde overgangsperiode „bepalingen waarbij wordt afgeweken van het beginsel van onmiddellijke aftrek als bedoeld in artikel 18, lid 2, eerste alinea, [kunnen] blijven toepassen”.

5. Overeenkomstig artikel 28, lid 4, van de Zesde richtlijn duurt „[d]e overgangsperiode [...] aanvankelijk vijf jaar, te rekenen vanaf 1 januari 1978. Uiterlijk zes maanden vóór het einde van deze periode, en nadien voor zover nodig, beziet de Raad, aan de hand van een verslag van de Commissie, de toestand met betrekking tot de afwijkingen, zoals bedoeld in lid 3 opnieuw, en beslist hij, met eenparigheid van stemmen, op voorstel van de Commissie over de eventuele intrekking van deze afwijkingen of van een gedeelte ervan.”

II – Relevante bepalingen van nationaal recht

6. Overeenkomstig de uitzondering van artikel 28, lid 3, sub d, van de Zesde richtlijn bleef Frankrijk na de inwerkingtreding van deze richtlijn de zogenaamde regel van uitstel met één maand toepassen. Volgens deze regel konden belastingplichtigen de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die zij hadden betaald over andere goederen dan vaste activa en over diensten, niet onmiddellijk aftrekken van de door hen verschuldigde btw overeenkomstig artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn. Zij konden deze btw pas de volgende maand aftrekken.

7. Met de goedkeuring van artikel 2, punt I, van de Loi de finances rectificative pour 1993 (nr. 93?859 van 22 juni 1993)(3), heeft Frankrijk de regel van uitstel met één maand afgeschaft. Aldus konden de belastingplichtigen overeenkomstig artikel 271, lid 3, van de Code général des impôts (hierna: „CGI”), ingevoegd bij artikel 2, punt I, van de Loi de finances rectificative pour 1993 (nr. 93?859 van 22 juni 1993), de btw die zij al hadden betaald over goederen en diensten, aftrekken van de door hen verschuldigde btw in de maand waarin het recht van aftrek ontstond.

8. Afgezien van de afschaffing van de regel van uitstel met één maand werd in de CGI een overgangsbepaling ingevoegd bij artikel 2, punt II, van de Loi de finances rectificative pour 1993 (nr. 93?859 van 22 juni 1993). Deze overgangsbepaling is terug te vinden in artikel 271 A CGI.

9. Artikel 271 A, lid 1, CGI voorziet in de aftrek van een „referentiebedrag” van de aftrekbare belasting voor belastingplichtigen die hun activiteiten vóór 1 juli 1993 waren begonnen. Het referentiebedrag wordt, in het algemeen, berekend op basis van het gemiddelde van de maandelijkse bedragen aan aftrekbare belasting voor juli 1993 en de elf voorafgaande maanden.

10. Artikel 271 A, lid 2, CGI bepaalt onder meer dat wanneer het referentiebedrag niet volledig kan worden afgetrokken van de aftrekbare belasting, het overschot de daaropvolgende maanden wordt afgetrokken. Wanneer de aftrekbare belasting na aftrek van het referentiebedrag minder bedraagt dan de aftrekbare belasting voor de voorafgaande maand, wordt het overschot van het referentiebedrag overgedragen naar de daaropvolgende aangiften.

11. Overeenkomstig artikel 271 A, lid 3, CGI vormt het bedrag aan recht van aftrek dat een belastingplichtige op grond van artikel 271 A, lid 1, niet had uitgeoefend gelet op de regels van artikel 271 A, lid 2, een schuldvordering van de belastingplichtige op de schatkist. De schuldvordering is overdraagbaar noch verhandelbaar, doch kan dienen als zekerheid of waarborg. Bovendien kan de schuldvordering worden overgelaten, onder meer, in geval van fusie of verkoop van de onderneming. De schuldvordering is onder meer terugbetaalbaar over ten hoogste twintig jaar.

12. Ingevolge artikel 271 A, lid 5, CGI zijn belastingplichtigen, indien het referentiebedrag kleiner is dan 10 000 FRF, in beginsel niet verplicht het referentiebedrag af te trekken overeenkomstig artikel 271 A, lid 1, CGI.

13. Ingevolge besluit nr. 93?1078 van 14 september 1993(4), besluit nr. 94?296 van 6 april 1994(5) en besluit nr. 2002?179 van 13 februari 2002(6) werden de schuldvorderingen van belastingplichtigen op grond van artikel 271 A GCT terugbetaald als volgt:

- in 1993 werden schuldvorderingen van ten hoogste 150 000 FRF (22 867,35 EUR) volledig terugbetaald. In datzelfde jaar werden schuldvorderingen die meer bedroegen, terugbetaald voor 25 %, met een minimum van 150 000 FRF (22.867,35 EUR);
- in 1994 werden de overige schuldvorderingen op een rekening geplaatst en werden zij terugbetaald voor 10 % van het oorspronkelijke bedrag;
- in elk daaropvolgend jaar werden de schuldvorderingen voor 5 % van het oorspronkelijke bedrag terugbetaald;
- in 2002 werden alle schuldvorderingen vervroegd terugbetaald.

14. Op deze schuldvorderingen was rente verschuldigd tegen 4,5 % voor 1993, 1 % voor 1994 en 0,1 % voor elk daaropvolgend jaar.

III – Hoofdgeding en prejudiciële verwijzing

15. Op 26 december 2002 vorderde de vennootschap Cedilac SA (hierna: „verzoekster”) van Frankrijk betaling van, onder meer, een bedrag van 1 524 806,62 EUR met rente als vergoeding voor de schade die zij stelde van 1993 tot 2002 te hebben geleden door de toepassing van de maatregelen die werden genomen in het kader van de afschaffing van de regel van uitstel met één maand.

16. Aangezien de Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie op verzoeksters vordering niet reageerde, waardoor haar vordering impliciet werd afgewezen, stelde verzoekster bij het Tribunal administratif de Lyon (Frankrijk) beroep in tegen deze impliciete afwijzing.

17. Bij vonnis van 15 november 2005 heeft het Tribunal administratif de Lyon krachtens artikel L.113?1 van de Code de justice administrative de Conseil d'État verzocht om advies over de vraag „of de maatregelen die Frankrijk heeft getroffen in het kader van de afschaffing van de regel van uitstel met één maand, neergelegd in artikel 271 A van de Code général des impôts en in de achtereenvolgende uitvoeringsbesluiten, verenigbaar zijn met de artikelen 17 en 18, lid 4, van de [Zesde richtlijn]”.

18. Bij advies van 14 juni 2006 heeft de Conseil d'État beslist dat deze kwestie zo moeilijk was dat een verzoek om een prejudiciële beslissing van het Hof gerechtvaardigd was.

19. Bij beslissing van 5 september 2006 heeft het Tribunal administratif de Lyon de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Zijn de maatregelen die Frankrijk heeft getroffen in het kader van de afschaffing van de regel van uitstel met één maand, verenigbaar met de bepalingen van de artikelen 17 en 18, lid 4, van [de Zesde richtlijn]?”

20. In zijn beslissing van 5 september 2006 heeft de verwijzende rechter het Hof ook verzocht om de prejudiciële verwijzing te behandelen volgens de versnelde procedure van artikel 104 bis van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie, „gelet op het aantal vorderingen dat reeds was ingediend en de aanzienlijke financiële gevolgen voor de staatsbegroting [...]”.

21. Bij beschikking van 25 september 2006 heeft de President van het Hof het verzoek van de verwijzende rechter om een behandeling volgens de versnelde procedure afgewezen.

22. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door verzoekster, de Franse regering en de Commissie. Er is niet verzocht om een terechtzitting, die dan ook niet is gehouden.

IV – Voornaamste argumenten van de partijen

23. Verzoekster stelt dat de maatregelen die krachtens artikel 271 A CGI zijn genomen in het kader van de afschaffing van de regel van uitstel met één maand, waardoor de btw niet onmiddellijk kon worden afgetrokken, in strijd zijn met het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel en met de artikelen 17 en 18 van de Zesde richtlijn.

24. Verzoekster verwijst daartoe met name naar het arrest van het Hof in de zaak Commissie/Italië(7). Daarin heeft het Hof geoordeeld dat de Italiaanse Republiek de krachtens de artikelen 17 en 18 van de Zesde richtlijn op haar rustende verplichtingen niet was nagekomen door te bepalen dat voor een categorie van belastingplichtigen de teruggaaf van het overschot van de btw geschiedde door afgifte van staatsleningen. De door een lidstaat krachtens artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn vastgestelde teruggaveregeling moet, volgens het Hof, de belastingplichtige in staat stellen, op passende wijze de gehele uit dat belastingoverschot voortvloeiende schuldvordering te innen. Volgens verzoekster betekent dit dat de teruggaaf binnen een redelijke termijn moet geschieden door een betaling in gereed geld of op gelijkwaardige wijze, waarbij de wijze van teruggaaf geen enkel financieel risico voor de belastingplichtige mag meebrengen.

25. Bovendien benadrukt verzoekster dat anders dan het geval was in de zaak die tot het arrest Commissie/Italië heeft geleid, waarin de voor de teruggaaf van het belastingoverschot uitgeschreven Italiaanse staatsleningen beursgenoteerd waren, de schuldvordering op de schatkist in casu overdraagbaar noch verhandelbaar was. Voorts was op de schuldvordering een verwaarloosbare rente verschuldigd en moest de belastingplichtige het nagenoeg zekere risico van devaluatie van de schuldvordering over een tijdspanne van twintig jaar dragen. De betrokken maatregelen zijn volgens verzoekster in strijd met het beginsel van gelijkheid van de belastingplichtigen. Volgens haar moet het Hof de vraag van de verwijzende rechter dus ontkennend beantwoorden.

26. De Franse regering is van mening dat de vraag van de nationale rechter moet worden geherformuleerd. De verwijzende rechter wenst in feite te vernemen of de maatregelen die zijn genomen in het kader van de afschaffing van de regel van uitstel met één maand, in strijd zijn met artikel 28, lid 3, sub d, van de Zesde richtlijn. Volgens de Franse regering dient de aldus geherformuleerde vraag ontkennend te worden beantwoord.

27. De Commissie stelt dat het in het kader van een verzoek om een prejudiciële beslissing niet aan het Hof staat, zich uit te spreken over de verenigbaarheid van bepalingen van nationaal recht met het gemeenschapsrecht. Deze bevoegdheid komt toe aan de nationale rechter, in voorkomend geval nadat deze het Hof via een prejudiciële verwijzing de noodzakelijke verduidelijkingen heeft gevraagd over de strekking en de uitlegging van het gemeenschapsrecht.

28. Frankrijk stelt dat de regel van uitstel met één maand, die een afwijking vormde van het in artikel 18, lid 2, van de Zesde richtlijn vervatte beginsel van onmiddellijke aftrekbaarheid van de btw, was toegestaan krachtens artikel 28, lid 3, sub d, van deze richtlijn. Als gevolg van de afschaffing van de regel van uitstel met één maand met ingang van juli 1993, konden de belastingplichtigen hun recht van aftrek dat in de maanden juni en juli 1993 was ontstaan, in juli 1993 uitoefenen. Deze hervorming zou voor de staatsbegroting een verlies van 80 tot 100 miljard FRF hebben betekend. Daarom werd een regeling ingevoerd om dat uitzonderlijke verlies voor de overheidsfinanciën in de tijd te spreiden. Frankrijk voegt daaraan toe dat de regeling niet alle belastingplichtigen raakte. Overeenkomstig artikel 271 A, lid 5, CGI geldt de regeling van gespreide terugbetaling niet voor ondernemingen waarvan het referentiebedrag voor de aftrek minder dan 10 000 FRF bedraagt. Dus was 82 % van de ondernemingen niet aan deze regeling onderworpen.

29. Frankrijk en de Commissie zijn van mening dat de maatregelen die zijn genomen in het kader van de afschaffing van de regel van uitstel met één maand, in overeenstemming zijn met de rechtspraak van het Hof betreffende artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn. De redenering die het Hof in zijn arrest *Norbury Developments*(8) heeft gevolgd, dient mutatis mutandis op het onderhavige geval te worden toegepast. Hoewel een lidstaat een bestaande afwijking waarin is voorzien in artikel 28, lid 3, sub d, van de Zesde richtlijn, niet mag verlengen, mag hij gedeeltelijk of geleidelijk van deze afwijking afzien.

30. De Commissie stelt dat de afschaffing van de regel van uitstel met één maand en de maatregelen die verzoekster in het hoofdgeding aanvecht, werden ingevoerd door een en dezelfde wettelijke regeling. De maatregelen beoogden de overgang naar de regels van de artikelen 17 en 18 van de Zesde richtlijn en het recht van onmiddellijke aftrek van de btw te vergemakkelijken.

31. Volgens Frankrijk en de Commissie zijn de omstandigheden van het onderhavige geval niet vergelijkbaar met die in de zaak *Commissie/Italië*(9).

32. In die zaak oordeelde het Hof dat Italië, door aan een bepaalde categorie van belastingplichtigen die over een belastingkrediet beschikten, het overschot van de btw terug te geven door afgifte van staatsleningen, de uit de artikelen 17 en 18 van de Zesde richtlijn voortvloeiende verplichtingen niet was nagekomen. Het Hof baseerde zijn redenering evenwel op het feit dat de Zesde richtlijn niet voorzag in een afwijking voor Italië, anders dan voor Frankrijk in het onderhavige geval.

33. De Commissie voegt daaraan toe dat alle belastingplichtigen overduidelijk in een gunstigere situatie verkeren sinds de afschaffing van de regel van uitstel met één maand, ondanks het bepaalde in artikel 271 A CGI.

V – Beoordeling

34. Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de maatregelen die Frankrijk heeft genomen in het kader van de afschaffing van de regel van uitstel met één maand, verenigbaar zijn met de artikelen 17 en 18, lid 4, van de Zesde richtlijn.

35. Opgemerkt zij dat het Hof in het kader van de toepassing van artikel 234 EG niet bevoegd is om uitspraak te doen over de verenigbaarheid van een nationale bepaling met het gemeenschapsrecht. Wel mag het Hof uit de formulering van de door de nationale rechter gestelde vraag – de door hem verstrekte gegevens in aanmerking genomen – de onder de uitlegging van het gemeenschapsrecht vallende elementen afleiden.⁽¹⁰⁾

36. Uit de formulering van de vraag en uit de in de verwijzingsbeslissing gevolgde redenering leid ik derhalve af dat de nationale rechter verduidelijking wenst over de vraag of de artikelen 17, 18, 28, lid 3, sub d, en 28, lid 4, van de Zesde richtlijn zich verzetten tegen maatregelen als die in het hoofdgeding.

37. Volgens vaste rechtspraak van het Hof is het recht van aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. Het recht van aftrek wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt.⁽¹¹⁾ Bovendien heeft elke beperking van het recht van aftrek van btw gevolgen voor de hoogte van de belastingdruk en moet een dergelijke beperking in alle lidstaten op dezelfde wijze worden toegepast. Afwijkingen zijn dus slechts toegestaan in de gevallen die de Zesde richtlijn uitdrukkelijk vermeldt.⁽¹²⁾

38. Vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn paste Frankrijk de zogenaamde regel van uitstel met één maand toe. Volgens de schriftelijke opmerkingen van de partijen konden de belastingplichtigen in Frankrijk de btw die zij over goederen hadden voldaan, pas de maand na die waarin het recht van aftrek was ontstaan, aftrekken van de btw die zij verschuldigd waren. Het was Frankrijk toegestaan om de regel van uitstel met één maand, die dateert van vóór de Zesde richtlijn, te handhaven na de inwerkingtreding van deze richtlijn, op grond van een uitdrukkelijke uitzondering van artikel 28, lid 3, sub d, van deze richtlijn.

39. De in artikel 28, lid 3, sub d, van de Zesde richtlijn vervatte uitdrukkelijke uitzondering was nog van kracht op 1 juli 1993⁽¹³⁾, toen Frankrijk de regel van uitstel met één maand afschafte en in het kader daarvan overgangsmaatregelen vaststelde. Mijns inziens heeft Frankrijk met de goedkeuring van artikel 2, punten I en II, van de Loi de finances rectificative pour 1993 (nr. 93?859 van 22 juni 1993), dus vrijwillig een hervorming doorgevoerd, aangezien deze lidstaat op grond van het toen geldende gemeenschapsrecht niet verplicht was, af te zien van de uitzondering die voor deze lidstaat gold krachtens artikel 28, lid 3, sub d, van de Zesde richtlijn.

40. Uit de schriftelijke opmerkingen van de Franse regering blijkt dat de schatkist als gevolg van de toepassing van de regel van uitstel met één maand de belastingplichtigen voortdurend een bedrag was verschuldigd. Het bedrag van deze schuld verschilde van maand tot maand, afhankelijk van het bedrag aan btw dat een belastingplichtige in een gegeven maand kon aftrekken. Op deze schuld was blijkbaar geen rente verschuldigd.

41. De verwijzende rechter heeft erop gewezen dat Frankrijk met de goedkeuring van de Loi de finances rectificative pour 1993 (nr. 93?859 van 22 juni 1993) zowel de regel van uitstel met één maand heeft afgeschaft als de overgangsmaatregelen van artikel 271 A CGI heeft vastgesteld. Uit de toepasselijke nationale wettelijke regeling blijkt, onder voorbehoud van bevestiging door de nationale rechter, dat als gevolg van de afschaffing van de regel van uitstel met één maand

belastingplichtigen die hun activiteiten na 1 juli 1993 zijn begonnen, niet onder deze regel vielen en dat de door deze belastingplichtigen betaalde btw dus onmiddellijk aftrekbaar was overeenkomstig de artikelen 17 en 18 van de Zesde richtlijn.

42. Frankrijk heeft de regel van uitstel met één maand evenwel niet zonder meer afgeschaft, aangezien dit volgens de Franse regering en de verwijzende rechter zou hebben geleid tot aanzienlijke gevolgen voor de begroting. Volgens de Franse regering en de Commissie waren deze gevolgen te wijten aan het feit dat belastingplichtigen met activiteiten die dateerden van vóór 1 juli 1993, de btw die zij zowel in juni 1993 als in juli 1993 hadden betaald, in beginsel in juli 1993 konden aftrekken en in de daaropvolgende maanden de btw onmiddellijk konden aftrekken overeenkomstig de artikelen 17 en 18 van de Zesde richtlijn.

43. De verwijzende rechter heeft erop gewezen dat de maatregelen die zijn genomen in het kader van de afschaffing van de regel van uitstel met één maand, uitzonderlijk waren en ertoe strekten, de belastinghervorming mogelijk te maken zonder de staatsbegroting overmatig te belasten. Zoals blijkt uit de schriftelijke opmerkingen van de Franse regering, waren met de afschaffing van de regel van uitstel van één maand zeer aanzienlijke bedragen gemoeid.⁽¹⁴⁾ Volgens de verwijzende rechter werd artikel 271 A CGI bijgevolg ingevoerd om de financiële gevolgen van deze afschaffing over meerdere jaren te spreiden.

44. Uit de nationale wettelijke regeling, zoals die door de partijen is toegelicht in hun schriftelijke opmerkingen, blijkt dat ingevolge artikel 271 A CGI de belastingplichtigen een referentiebedrag moesten berekenen, dat in het algemeen was gebaseerd op het gemiddelde bedrag aan btw dat zij gedurende juli 1993 en de elf voorafgaande maanden konden aftrekken. Een referentiebedrag dat meer dan 10 000 FRF bedroeg, werd omgezet in een schuldvordering op de schatkist. Volgens de nationale rechter was op deze schuldvordering rente verschuldigd en werd deze schuldvordering aan de belastingplichtige terugbetaald over een periode van 20 jaar, die later tot tien jaar werd herleid. De Franse regering heeft erop gewezen dat als gevolg van het grensbedrag van 10 000 FRF, de maatregelen die zij had genomen in het kader van de afschaffing van de regel van uitstel met één maand, ongeveer 18 % van de belastingplichtigen raakten.⁽¹⁵⁾

45. Verzoekster stelt dat de maatregelen die zijn genomen in het kader van de afschaffing van de regel van uitstel met één maand, de onmiddellijke aftrek van de btw beletten en in strijd zijn met het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel, dat de aftrek van alle belasting op in eerdere stadia verrichte handelingen vereist, en met de artikelen 17 en 18 van de Zesde richtlijn. In haar schriftelijke opmerkingen verwijst verzoekster bovendien in extenso naar het arrest van het Hof in de zaak Commissie/Italië, waarin een door de Italiaanse Republiek ingevoerde vergelijkbare regeling in strijd werd bevonden met de artikelen 17 en 18 van de Zesde richtlijn.

46. Hoewel er inderdaad een aantal feitelijke gelijkenissen zijn tussen de zaak in het hoofdgeding en de zaak Commissie/Italië, is er mijns inziens een fundamenteel verschil tussen de respectieve toepasselijke wettelijke regelingen. In de zaak Commissie/Italië werd het overschot van de btw door de lidstaat aan een aantal belastingplichtigen teruggegeven door afgifte van staatsleningen. Voor Italië gold echter geen afwijking zoals die waarvoor Frankrijk in aanmerking komt op grond van artikel 28, lid 3, sub d, van de Zesde richtlijn en bijgevolg had Italië niet het recht, af te wijken van de bepalingen van de artikelen 17 en 18 van de Zesde richtlijn door regels in te voeren die de belastingplichtigen beletten, de btw onmiddellijk af te trekken. Bijgevolg kan verzoekster zich ter onderbouwing van haar betoog niet met succes beroepen op het arrest in die zaak.

47. Terwijl het Frankrijk op grond van artikel 28, lid 3, sub d, van de Zesde richtlijn duidelijk en ondubbelzinnig was toegestaan, de regel van uitstel met één maand te blijven toepassen na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, was het deze lidstaat echter niet toegestaan, een nieuwe afwijking in te voeren of zijn bestaande afwijking te verruimen.

48. Bovendien ben ik van mening – en ik verwijs daartoe *mutatis mutandis* naar de redenering die het Hof heeft gevolgd in het arrest *Norbury Developments* – dat de Zesde richtlijn een lidstaat niet belet, de draagwijdte te beperken van een afwijking als die waarin artikel 28, lid 3, sub d, van de Zesde richtlijn voorziet, aangezien artikel 28, lid 4, van deze richtlijn de afschaffing van dergelijke afwijkingen beoogt.⁽¹⁶⁾ In de zaak *Norbury Developments* had het Verenigd Koninkrijk de draagwijdte beperkt van een vrijstelling die voor deze lidstaat gold onder de regeling van de Zesde richtlijn.⁽¹⁷⁾ Het Hof oordeelde dat een restrictieve uitlegging van artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn, in die zin dat een lidstaat, hoewel hij een bestaande vrijstelling kan handhaven, ze niet gedeeltelijk zou kunnen opheffen, tegen deze doelstelling ingaat. Een dergelijke uitlegging zou volgens het Hof rampzalige gevolgen hebben voor de eenvormige toepassing van de Zesde richtlijn, aangezien een lidstaat dan een bestaande vrijstelling zou moeten handhaven, ook indien hij het mogelijk, passend en wenselijk achtte, de regeling van de richtlijn op het betrokken gebied geleidelijk te gaan toepassen.

49. In het arrest *Commissie/Frankrijk*⁽¹⁸⁾ heeft het Hof geoordeeld dat, indien de wettelijke regeling van een lidstaat wijziging brengt in de draagwijdte van een vrijstelling door deze te beperken en daarmee de doelstelling van de Zesde richtlijn dichter benadert, deze wettelijke regeling onder de afwijking valt waarin is voorzien in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn. In dat geval – een beroep krachtens artikel 226 EG – oordeelde het Hof dat de Franse Republiek, door de draagwijdte van een bestaande vrijstelling te beperken door een algehele uitsluiting van het recht van btw-af trek voor personenauto's te vervangen door een beperktere uitsluiting met een aftrekmogelijkheid voor voertuigen die uitsluitend voor rijlessen worden gebruikt, haar verplichtingen tot uitvoering van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn was nagekomen.

50. Uit de beslissing van de verwijzende rechter blijkt dat de wetgevingsmaatregelen die zijn genomen in het kader van de afschaffing van de regel van uitstel met één maand, anders dan de beperking van de draagwijdte van de vrijstelling die de Franse wetgever doorvoerde in de zaak *Commissie/Frankrijk* en die vrij nauwkeurig en duidelijk afgebakend was, uiterst ingewikkeld waren en de belastingplichtigen ofwel niet ofwel in verschillende mate raakten, afhankelijk van de grootte van hun referentiebedrag. Bijgevolg bleef een aantal belastingplichtigen ondanks de afschaffing van de regel van uitstel met één maand met ingang van 1 juli 1993 schuldeiser van de schatkist tot in 2002.

51. Uit de schriftelijke opmerkingen van de Commissie blijkt echter dat, onder voorbehoud van bevestiging door de nationale rechter, de wetsherzieningen die Frankrijk vrijwillig⁽¹⁹⁾ heeft doorgevoerd met het oog op de afschaffing van de regel van uitstel met één maand, en de maatregelen die in het kader daarvan zijn genomen, ertoe hebben geleid dat de gevolgen van deze regel geleidelijk zijn uitgedoofd. Bovendien zijn de gevolgen van de maatregelen die in het kader van de afschaffing van de regel van uitstel met één maand zijn genomen, ook geleidelijk verminderd en uiteindelijk verdwenen in 2002. Dat proces heeft in de periode van 1993 tot 2002 blijkbaar geleid tot een verlichting van de belastingdruk die op alle belastingplichtigen woog als gevolg van de toepassing van de btw-regels.

52. De door Frankrijk doorgevoerde hervorming blijkt, volgens de schriftelijke opmerkingen van de Commissie en van de Franse regering, te hebben geleid tot een uitvlakking, over een periode van tien jaar, van de dispariteiten die als gevolg van de toepassing van de regel van uitstel met

één maand bestonden tussen de Franse belastingregeling en de artikelen 17 en 18 van de Zesde richtlijn, zodat deze lidstaat meer in overeenstemming handelde met een van de fundamentele beginselen van de Zesde richtlijn, te weten de onmiddellijke aftrekbaarheid van de btw.

53. Bovendien blijkt, onder voorbehoud van bevestiging door de nationale rechter, dat deze dispariteiten reeds in 1993 volledig verdwenen, eerst voor belastingplichtigen die hun activiteiten na 1 juli 1993 waren begonnen, daarna voor belastingplichtigen wier referentiebedrag minder dan 10 000 FRF bedroeg, en ten slotte voor belastingplichtigen met een schuldvordering op de schatkist van minder dan 150 000 FRF (22 867,35 EUR). Uit de toelichting van de partijen bij de wetsherzieningen blijkt dat reeds in 1993 – het jaar waarin de hervormingen werden doorgevoerd – een aanzienlijk bedrag van het referentiebedrag, te weten 25 %, werd terugbetaald aan alle belastingplichtigen die werden geraakt door de overgangsmaatregelen die in het kader van de afschaffing van de regel van uitstel met één maand waren genomen. In 1994 moest nogmaals 10 % van het referentiebedrag worden terugbetaald. In zijn verwijzingsbeslissing merkt de verwijzende rechter ook op dat de schuldvordering op de schatkist rentegevend was.

54. Bijgevolg ben ik van mening dat de artikelen 17, 18, 28, lid 3, sub d, en 28, lid 4, van de Zesde richtlijn zich in beginsel niet verzetten tegen maatregelen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn.

VI – Conclusie

55. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vraag van het Tribunal administratif de Lyon te beantwoorden als volgt:

„De artikelen 17, 18, 28, lid 3, sub d, en 28, lid 4, 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, verzetten zich in beginsel niet tegen maatregelen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn.”

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – PB L 145, blz. 1.

3 – JORF nr. 143 van 23 juni 1993, blz. 8815.

4 – JORF nr. 241 van 15 september 1993, blz. 12883.

5 – JORF nr. 89 van 16 april 1994, blz. 5646.

6 – JORF nr. 39 van 15 februari 2002, blz. 2968.

7 – Arrest van 25 oktober 2001 (C-78/00, Jurispr. blz. I-8195).

8 – Arrest van 29 april 1999 (C-136/97, Jurispr. blz. I-2491, punt 19).

9 – Aangehaald in voetnoot 7.

10 – Zie, mutatis mutandis, arrest Hof van 14 juli 1971, Müller e.a. (10/71, Jurispr. blz. 723, punt 7).

11 – Zie arrest van 8 januari 2002, Metropol en Stadler (C-409/99, Jurispr. blz. I-81, punt 42).

12 – Zie onder meer arrest van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi (C-177/99 en

C-181/99, Jurispr. blz. I-7013, punt 34 en de daarin aangehaalde rechtspraak).

13 – Ondanks de aanvankelijke overgangsperiode van vijf jaar, met ingang van 1 januari 1978, zoals voorzien in artikel 28, lid 4, van de Zesde richtlijn, is de in artikel 28, lid 3, sub d, vervatte uitzondering niet opgeheven door de gemeenschapswetgever. Hoewel de uitzondering van artikel 28, lid 3, sub d, van de Zesde richtlijn uit temporeel oogpunt niet relevant is voor het onderhavige geval, is zij gehandhaafd in de zogenaamde btw-richtlijn nieuwe versie, met name in artikel 372 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

14 – Zie punt 28 supra.

15 – Zie punt 28 supra.

16 – Zie in die zin arrest Hof van 13 juli 2000, *Idéal tourisme SA* (C-36/99, Jurispr. blz. I-6049, punt 32), en arrest Gerecht van 7 december 2006, *Administration de l'enregistrement et des domaines tegen Eurodental* (C-240/05, Jurispr. blz. I-11479, punt 52).

17 – Zie punt 20 van dat arrest (aangehaald in voetnoot 8).

18 – Arrest van 14 juni 2001 (C-345/99, Jurispr. blz. I-4493).

19 – Zie punt 39 supra.