

CONCLUSIE VAN DE ADVOCaat-GENERAAL
P. VERLOREN VAN THEMAAT
VAN 13 DECEMBER 1983

*Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,*

1. Inleiding

Verzoekster in de zaak ten gronde, mevrouw Kloppenburg, die een krediet- en hypotheekagentschap exploiteert, maakte aanspraak voor de eerste helft van 1978 op vrijstelling van omzetbelasting op basis van de artikelen 1 en 13 B, sub d-1, van de Zesde BTW-richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 (PB L 145 van 1977, blz. 1).

Het Finanzamt verwierp dit en paste bij de aanslag volgens de tot 31 december 1978 geldende bepalingen van het UStG 1973 op deze omzet het algemene tarief van de omzetbelasting toe, zoals uit de verwijzingsbeschikking blijkt.

Verzoekster beriep zich op de arresten in de zaken 8/81, Becker (Jurispr. 1982, blz. 53) en 255/81, Grendel (Jurispr. 1982, blz. 2301). Hierin verklaarde Uw Hof voor recht dat een kredietbemiddelaar zich ná 1 januari 1979 op bedoeld artikel van de Zesde richtlijn kon beroepen indien de richtlijn niet was uitgevoerd, en mits hij de belasting niet had afgewenteld. Daaraan werd uitdrukkelijk toegevoegd dat de Staat de particulier in dit geval niet kan tegenwerpen dat de richtlijn niet was uitgevoerd.

Het probleem in onderhavige zaak ligt dan ook niet meer in de vraag of betrokken artikel zich er wel toe leent om voor de nationale rechter ingeroepen te worden, aangezien Uw Hof hierop reeds een

bevestigend antwoord heeft gegeven. De vraag is ditmaal of betrokkene zich, anders dan in de zaken Becker en Grendel, hierop in het eerste halfjaar van 1978 kon beroepen.

De relevantie van dit verschil in tijdstip met Uw eerdere zaken wordt veroorzaakt door de zogenaamde Negende BTW-richtlijn van 26 juni 1978. Volgens de Zesde BTW-richtlijn van 17 mei 1977 verliep de termijn waarbinnen de richtlijn door de Lid-Staten ten uitvoer moest worden gebracht op 1 januari 1978. Geen van de Lid-Staten, met uitzondering van het Verenigd Koninkrijk en België, was echter in staat de richtlijn binnen de gestelde termijn uit te voeren. Dientengevolge werd er druk op de Commissie uitgeoefend om een wijzigingsvoorstel voor een nieuwe termijn in te dienen. De Commissie deed uiteindelijk een voorstel in die zin (PB C 141 van 1978, blz. 3).

De Raad stelde daarop de Negende BTW-richtlijn (78/583) vast op 26 juni 1978 waardoor Denemarken, Duitsland, Frankrijk, Ierland, Italië, Luxemburg en Nederland gemachtigd werden de Zesde richtlijn uiterlijk op 1 januari 1979 ten uitvoer te leggen (PB L 194 van 1978, blz. 16).

Uit het dossier blijkt dat van de richtlijn op 30 juni 1978 kennis werd gegeven aan de Lid-Staten.

In Uw eerdere zaken werd U uitdrukkelijk gevraagd naar de rechtstoestand ná

1 januari 1979, ingeval de betrokken Lid-Staat de richtlijn toen nog niet had uitgevoerd.

In onderhavige zaak vraagt de nationale rechter of verzoekster in het hoofdgeding zich ingeval de richtlijn niet is uitgevoerd, op bedoelde bepaling tussen 1 januari 1978 en 30 juni 1978 kon beroepen „ofschoon bij artikel 1 van de Negende richtlijn van 26 juni 1978... de daarin vermelde Lid-Staten gemachtigd waren, richtlijn 77/388 uiterlijk op 1 januari 1979 ten uitvoer te leggen.”

2. Stellingen van partijen

Uit alle opmerkingen blijkt dat van belissend belang wordt geacht de vraag of de verlenging van de uitvoeringstermijn zich ook uitstrekt over de periode vóór vaststelling van de Negende richtlijn of dat alleen de periode daarna kan zijn bedoeld. Dit zou van belang zijn omdat het zich kunnen beroepen op artikel 13 B, sub d-1 van de Zesde richtlijn door een kredietbemiddelaar slechts toegelaten is voorzover de Lid-Staat niet binnen de gestelde termijn aan zijn uitvoeringsverplichting heeft voldaan. Ingeval de uitvoeringstermijn echter wordt uitgesteld zou ook geen beroep op bedoelde bepaling meer mogelijk zijn.

Verzoekster in het hoofdgeding meent dat haar positie in het betrokken tijdvak niet door de Negende richtlijn negatief kan zijn beïnvloed aangezien anders met terugwerkende kracht inbreuk zou zijn gemaakt op haar rechtspositie, hetgeen in strijd zou zijn met fundamentele rechtsbeginselen.

De Italiaanse regering, evenals verweester in het hoofdgeding, meent dat de eis van het nuttig effect van de Negende richtlijn met zich mee brengt dat het uitstel ook betrekking heeft op de periode vóór zijn vaststelling. Bovendien brengt een dergelijke uitleg met zich mee dat een burger zich niet op de richtlijn kan beroepen gedurende die periode, althans voorzover ten aanzien daarvan niets speciaals is geregeld. In casu is dit niet gebeurd.

De Commissie heeft een opvallende redenering opgezet. Ook zij meent dat bij een zinvolle uitleg de Negende richtlijn geacht moet worden ook de vaststelling voorafgaande periode te bestrijken.

De introepbaarheid van een richtlijn ingeval van niet tijdige uitvoering door een Lid-Staat levert volgens haar niet een subjectief recht op maar slechts een rechtsverwachting of een zogenaamd indirect recht. Uitstel van de uitvoeringstermijn doet automatisch de introepbaarheid teniet gaan van de richtlijn voor de particulier. Het uitstel van de uitvoeringstermijn zou derhalve in beginsel, zo vervolgt zij, rechten van particulieren als hier aan de orde met terugwerkende kracht teniet doen gaan tenzij terzake een uitdrukkelijk voorbehoud is gemaakt. Naar haar mening is dit laatste inderdaad het geval nu de Raad een verklaring in de notulen bij de totstandkoming heeft doen opnemen die zij als zodanig uitlegt. In de mondelinge procedure heeft zij nogmaals deze zienswijze uitdrukkelijk bevestigd dat slechts op basis van de notulenverklaring de prejudiciële vraag positief beantwoord kan worden. Ik kan deze mening van de Commissie niet delen, zoals uit het hiernavolgende zal blijken. Zij heeft naar mijn oordeel Uw rechtspraak terzake van de toelaatbaarheid van terugwerkende

kracht in het gemeenschapsrecht onjuist toegepast. Bij de beoordeling voorts van de vraag of de Negende richtlijn terugwerkende kracht beoogde te hebben zal uitgegaan dienen te worden van de tekst van de richtlijn zelf. Verklaringen in de notulen van de Raad zijn in beginsel niet openbaar en behoren om die reden reeds bij de uitlegging niet in aanmerking te worden genomen. Ik verwijs op dit punt ook mijnerzijds naar de tijdens de procedure bij herhaling geciteerde conclusie van de advocaat-generaal Sir Gordon Slynn in de zaak 255/81, Grendel (Jurispr. 1982, blz. 2315).

3. Beoordeling van de prejudiciële vraag

In mijn eigen oordeel over de U gestelde vraag stel ik voorop, dat de praktijk van de Raad om door middel van een nieuwe richtlijn de termijn voor uitvoering uit te stellen wanneer gebleken is dat de Lid-Staten niet in staat waren binnen de eerdere termijn de uitvoering tot stand te brengen, volgens Uw rechtspraak geoorloofd is (zaak 52/75, Commissie tegen Italië, Jurispr. 1976, blz. 277).

De Negende richtlijn is vastgesteld op 26 juni 1978 en aan de adressaten werd deze, als vermeld, medegedeeld op 30 juni 1978.

Ingevolge artikel 191, tweede alinea, van het EEG-Verdrag worden de richtlijnen van kracht door de kennisgeving. De Negende richtlijn is derhalve op 30 juni 1978 van kracht geworden. In geval de richtlijn de bedoeling heeft zijn inhoud, dat wil zeggen het uitstel van de uitvoeringstermijn, ook over het eerste halfjaar 1978 te doen uitstrekken is er sprake van effect vóór zijn inwerkingtreding of met andere woorden terugwerkende kracht.

Volgens Uw rechtspraak verzet het beginsel van rechtszekerheid zich in het al-

gemeen ertegen dat een gemeenschapsbesluit reeds vóór zijn afkondiging van kracht is. Echter bij wijze van uitzondering kan hiervan worden afgeweken indien zo'n werking voor het te bereiken doel noodzakelijk is en het rechtmatig vertrouwen van de betrokkenen naar behoren in acht is genomen. Ik verwijs hiervoor onder meer naar de zaken 98/78, Racke en 99/78, Decker (Jurispr. 1979, blz. 80, respectievelijk 108), zaken 212-217/80, Salumi (Jurispr. 1981, blz. 2748) alsmede de zaken 108/81, 110/81, 114/81, Amylum, Roquette en Tunnel Refineries (Jurispr. 1982, blz. 3129, respectievelijk 3177 en 3205).

Deze rechtspraak brengt met zich mee dat enerzijds wordt nagegaan of de richtlijn inderdaad duidelijk de bedoeling heeft reeds voor zijn inwerkingtreding effect te sorteren. Anderzijds of door zo'n werking gewettigd vertrouwen is beschaamd in die zin, zoals Uw Hof in de isoglucose-zaken heeft overwogen, dat betrokkenen hierdoor „bedrogen zijn uitgekomen met hun verwachting”, in casu met hun verwachting dat er na 1 januari 1978 sprake was van vrijstelling van omzetbelasting.

4. Werking van de richtlijn in de tijd

Uitgaande van de beginselen van deze rechtspraak terzake van terugwerkende kracht is het duidelijk dat U een dergelijk effect beschouwt als een uitzondering op de regel, waarvoor bovendien nog andere voorwaarden van belang zijn. Een dergelijke uitzondering dient strikt te worden uitgelegd en in de regel duidelijk te zijn neergelegd. In de geciteerde Salumi-zaken heeft Uw Hof in rechts-overweging 12 dan ook gesteld dat bij gebreke van duidelijke aanwijzingen voor het tegendeel aan bepalingen geen terugwerkende kracht mag worden toegekend.

In de eerste plaats dient derhalve de tekst van de Negende richtlijn beoordeeld te worden. Deze bestaat uit twee artikelen die ik citeer:

„artikel 1:

In afwijking van artikel 1 van richtlijn 77/388/EEG worden Denemarken, Duitsland, Frankrijk, Ierland, Italië, Luxemburg en Nederland gemachtigd voormelde richtlijn uiterlijk op 1 januari 1979 ten uitvoer te leggen.

artikel 2:

Deze richtlijn is gericht tot Denemarken, Duitsland, Frankrijk, Ierland, Italië, Luxemburg en Nederland.

Gedaan te Luxemburg, 26 juni 1978.”

Uit deze tekst blijkt niet dat de richtlijn de bedoeling had vóór zijn inwerktreding effect te sorteren. Ook uit de motivering blijkt geenszins dat een dergelijke werking beoogd werd. Een zorgvuldig wetgever had zo'n bepaling uitdrukkelijk moeten opnemen. Wegens ontbreken van duidelijke aanknopingspunten in de richtlijn zelf werd tijdens de procedure van verschillende kanten gesteld dat de eis van het nuttig effect van de richtlijn niettemin zo'n terugwerkende kracht met zich bracht. Het uitstel van de termijn zou bedoeld zijn aan te sluiten op het aflopen van de eerdere termijn. Alhoewel deze zienswijze praktisch niet van waarde ontbloot is, meen ik dat zij toch niet aanvaard kan worden. Ik wijs daarvoor nogmaals op Uw eerder geciteerde rechtspraak dat het moet gaan om duidelijke aanwijzingen voor zo'n uitzonderlijke terugwerkende kracht, teneinde de eerbiediging van het beginsel der rechtszekerheid en van het beginsel volgens hetwelk het gewettigd vertrouwen be-

scherming verdient te verzekeren, „krachtens welke de communautaire bepalingen duidelijk moet zijn, zodat er door justitiabelen op af kan worden gegaan” (zaken Salumi). Vanwege deze situatie dient vervolgens aan de hand van de door U gegeven beginselen nagegaan te worden of er inderdaad sprake is in het geval van het inroepen van een bepaling van een richtlijn bij niet tijdige uitvoering door een Lid-Staat van een rechtspositie welke bescherming verdient.

5. Rechtmatig vertrouwen

In Uw arrest in de zaak Becker (8/81) heeft U de rechtssituatie aangegeven terzake van artikel 13 B, sub d-1, van de Zesde richtlijn bij niet tijdige uitvoering door de Lid-Staat. U stelde dat in dat geval de particulier zich rechtstreeks op dit artikel kon beroepen.

De ratio daarvan is zoals U uitvoerig motiveerde dat de Lid-Staat zich niet kan verschuilen achter zijn verdragschending. U overwoog onder meer uitdrukkelijk dat „deze minimumwaarborg ten gunste van de particulieren die door het niet uitvoeren van de richtlijn zijn geschaad, [voort] vloeit uit het dwingend karakter van de verplichting die de Lid-Staten bij artikel 189, derde alinea, is opgelegd . . .” (rechtsoverweging 29).

Hieruit vloeit een zodanige rechtspositie van de particulier voort dat hij na afloop van de uitvoeringstermijn zich op het gewenste resultaat van de richtlijn kan beroepen, hetzij bij tijdige uitvoering op basis van het nationale recht, hetzij bij niet tijdige uitvoering op basis van de richtlijn zelf.

Zonder enige twijfel valt naar mijn oordeel die laatstgenoemde rechtspositie binnen het bereik van het door U er-

kende beginsel van het gewettigd vertrouwen dat naar behoren in acht moet worden genomen indien aan een bepaling terugwerkende kracht wordt gegeven.

Deze uitleg van artikel 13 B, conform Uw arrest in de zaak-Becker, gaat niet alleen op ná het verstrijken van de tweede uitvoeringstermijn van 1 januari 1979, maar ongetwijfeld evenzeer voor de periode na verloop van de eerste termijn op 1 januari 1978 tot de vaststelling van de tweede termijn op 30 juni 1978.

Praktische overwegingen omtrent het nuttig effect van de verlengingsrichtlijn kunnen naar mijn oordeel een andere conclusie ook niet rechtvaardigen.

In de *eerste* plaats heeft het antwoord van de vertegenwoordiger van het Finanzamt van Niedersachsen op een vraag Uwerzijds duidelijk gemaakt, dat het aantal gevallen waarin belastingsplichtigen zich op de richtlijn hebben beroepen, uiterst beperkt is geweest in de relevante periode.

In de *tweede* plaats moet naar mijn oordeel zwaar getild worden aan het nadeel, dat door een andere conclusie zou worden toegebracht aan belastingplichtigen die in goed vertrouwen op de richtlijn aan hun cliënten geen belasting in rekening hebben gebracht en dat zeker achteraf niet alsnog kunnen doen.

In de *derde* plaats hadden de betrokken Lid-Staten stellig reeds tijdiger kunnen voorzien, dat uitvoering van de betrokken richtlijn binnen de daarin gestelde termijn niet mogelijk zou zijn. Door tijdiger bij de Commissie op termijnverlenging aan te dringen hadden zij zich de thans ontstane problemen — die overigens als gezegd van zeer geringe omvang lijken te zijn — kunnen besparen.

En *tenslotte* moet niet uit het oog worden verloren, dat mocht enige Lid-Staat aan

een tweede verlenging van een richtlijnstermijn behoefte hebben, een tweede verlengingsrichtlijn in gevallen als het onderhavige in verband met Uw Becker-arrest een vrijwel onoplosbare rechtschaos zou kunnen doen ontstaan. Juist bij de omzetbelastingrichtlijnen zijn dergelijke herhaalde verlengingen in het verleden regelmatig voorgekomen.

6. Conclusie

Op basis van het bovenstaande ben ik tot het oordeel gekomen dat enerzijds de Negende richtlijn bij gebreke van een duidelijke tekst of strekking in de zin van terugwerkende kracht, niet geacht kan worden effect te sorteren vóór zijn inwerkingtreding.

Anderzijds vormt de mogelijkheid van beroep op de richtlijn ingeval van niet tijdige uitvoering door de Lid-Staat een rechtspositie waarop de particulier moet kunnen afgaan en welke volgens het beginsel van het gewettigd vertrouwen bescherming verdient.

In dit licht stel ik U voor de vraag van de nationale rechter in positieve zin te beantwoorden.

Alvorens mijn conclusie te besluiten werp ik alsnog de vraag op, zonder dat dit in de procedure aan de orde is geweest, tot welk tijdstip de particulier zich op de betrokken bepaling van de richtlijn kon beroepen. Kon dit tot de kennisgeving van de Negende richtlijn aan de Lid-Staat (30 juni 1978) of tot het moment waarop de particulier er kennis van heeft kunnen nemen door publikatie in het Publikatieblad (19 juli 1978)?

Vanzelfsprekend ben ik mij er van bewust dat ex artikel 191, lid 2, de richtlijn in werking treedt door kennisgeving aan de adressaat en dat publikatie daarvoor geen voorwaarde is, zoals bij verordenin-

gen. Het is dan ook niet de vraag op welk tijdstip de Negende richtlijn in werking is getreden die ik U voor de volledigheid wil voorleggen. De vraag is op welk moment de Lid-Staat ná de periode van verdragsschending door niet tijdige uitvoering, het uitstel van de termijn en daarmee het ophouden van de verdragsschending aan de particulier kan tegenwerpen.

Tenslotte is het „een fundamenteel beginsel van de communautaire rechtsorde

dat een overheidsbesluit niet aan de justitiabelen kan worden tegengeworpen voordat deze ervan kennis hebben kunnen nemen”, zoals Uw Hof in de reeds geciteerde zaken Racke en Decker heeft overwogen. Voorts verwijs ik naar zaak 76/79, Könecke (Jurispr. 1980, blz. 676).

Dit brengt met zich mee dat naar mijn oordeel de particulier zich in de regel tot de publikatie van de Negende richtlijn op de betrokken bepaling van de Zesde richtlijn kon beroepen.

Aangezien de nationale rechter U uitdrukkelijk vraagt naar de periode tussen 1 januari 1978 en 30 juni 1978 en laatste problematiek in het geheel niet aan de orde is geweest in de procedure, stel ik U echter voor de vraag als volgt te beantwoorden:

„Een kredietbemiddelaar kon voor transacties tussen 1 januari 1978 en 30 juni 1978 een beroep doen op de bepaling betreffende vrijstelling van omzetbelasting voor de omzet uit kredietbemiddeling in artikel 13 B, sub d-1, van de Zesde BTW-richtlijn van de Raad, wanneer aan deze richtlijn geen uitvoering door de Lid-Staat was gegeven en hij deze belasting niet had afgewenteld op degene te wiens behoeve de dienst was verricht.”