

ARREST VAN HET HOF

5 december 1989 *

In zaak C-165/88,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Gerechtshof te Amsterdam, in het aldaar aanhangig geding tussen

ORO Amsterdam Beheer BV en Concerto BV,

en

Inspecteur der Omzetbelasting te Amsterdam,

om een prejudiciële beslissing over de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht, met name met artikel 32 van de Zesde BTW-richtlijn van de Raad (77/388), van een nationale wettelijke regeling die de onverkorte heffing van omzetbelasting voorschrijft ter zake van de levering van gebruikte goederen, zonder daarbij rekening te houden met de omstandigheid dat die goederen zijn betrokken van particulieren en op die goederen dus nog een restbelasting drukt,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: O. Due, president, C. N. Kakouris, kamerpresident, T. Koopmans, R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida, G. C. Rodríguez Iglesias en F. Grévisse, rechters,

advocaat-generaal: G. Tesauro
griffier: J. A. Pompe, adjunct-griffier

* Procestaal: Nederlands.

gelet op de opmerkingen, ingediend door:

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur J. F. Buhl en door B. J. Drijber, lid van haar juridische dienst, als gemachtigden,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door E. F. Jacobs en M. A. Fierstra, als gemachtigden,
- ORO Amsterdam Beheer BV en Concerto BV, vertegenwoordigd door W. en G. Molenaar, respectievelijk directeur en gemachtigde,

gelet op het rapport ter terechtzitting en ten vervolge op de mondelinge behandeling op 12 juli 1989,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 24 oktober 1989,

het navolgende

Arrest

- 1 Bij beschikking van 24 mei 1988, ingekomen ten Hove op 13 juni daaropvolgend, heeft het Gerechtshof te Amsterdam krachtens artikel 177 EEG-Verdrag twee prejudiciële vragen gesteld betreffende de uitlegging van de bepalingen van het Verdrag en van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag — (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: de Zesde richtlijn), ten einde te kunnen beoordelen of de Nederlandse fiscale wetgeving in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht, voor zover deze wetgeving geen bijzondere bepalingen kent betreffende de toepassing van het BTW-stelsel op de handel in gebruikte goederen, wanneer deze goederen met het oog op de wederverkoop van particulieren zijn betrokken.

- 2 Deze vragen zijn gerezen in een geschil tussen ORO Amsterdam Beheer BV en Concerto BV enerzijds en de Nederlandse belastingadministratie anderzijds betreffende de over de omzet van de maand december 1986 verschuldigde BTW.
- 3 Uit de dossierstukken blijkt dat verzoeksters in het hoofdgeding, die een detailhandel in nieuwe en gebruikte grammofoonplaten, muziekcassettes en compact-discs exploiteren, in de maand december 1986 voor een bedrag van 256 698 HFL, exclusief belasting, hebben verkocht, waarvan 250 915 HFL is belast met 20% BTW. Nadat zij de eerder betaalde belasting in mindering hadden gebracht, betaalden de vennootschappen de belastingadministratie een BTW-bedrag van 37 608 HFL.
- 4 Op 5 maart 1987 stelden zij evenwel beroep in bij het Gerechtshof te Amsterdam en verzochten zij om terugbetaling van 6 251 HFL aan betaalde belasting, op grond dat op de in december 1986 bij de verkoop verschuldigde BTW in mindering moest worden gebracht de BTW die nog begrepen was in de prijs van de met het oog op de wederverkoop aangekochte goederen. Zij berekenden dit bedrag forfaitair op 20/120ste van het totale bedrag van 37 509 HFL waarvoor zij in de maand december 1986 gebruikte goederen hadden ingekocht, en zij verzochten om terugbetaling van 6 251 HFL.
- 5 Het Gerechtshof te Amsterdam stelde vast dat geen enkele bepaling van de Nederlandse belastingwet de mogelijkheid biedt tot aftrek van de belasting die nog drukt op gebruikte goederen welke door een belastingplichtige zijn betrokken van een niet-belastingplichtige. Opmerkend dat volgens de BTW-richtlijnen alsmede de rechtspraak van het Hof één van de fundamentele kenmerken van het BTW-stelsel is, dat in elk stadium van verhandeling van een goed de betaalde voorbelasting op de verschuldigde belasting in mindering kan worden gebracht, heeft het Gerechtshof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de navolgende twee vragen gesteld:

„1) Is het in overeenstemming met het recht van de Europese Gemeenschappen en met name de bepalingen van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap en van de Zesde richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (77/388/EEG) — dat een Lid-Staat in december 1986 onverkort omzetbelasting heft ter zake van de levering van gebruikte goederen zonder daarbij op

enigerlei wijze rekening te houden met de omstandigheid dat die goederen zijn betrokken van particulieren, nu de Raad van de Europese Gemeenschappen in zijn evengenoemde Zesde richtlijn zich heeft verbonden en heeft aangekondigd vóór 31 december 1977 de communautaire belastingregeling voor de handel in gebruikte goederen vast te stellen maar daaraan tot op heden nog geen gevolg heeft gegeven ?

- 2) Ingeval de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, op welke wijze dient dan bij de bepaling van de ter zake van de levering van gebruikte goederen verschuldigde omzetbelasting rekening te worden gehouden met de omstandigheid dat de goederen van particulieren zijn betrokken ?”
- 6 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten van de zaak in het hoofdgeding, de gemeenschapsregeling, het verloop van de procedure en de bij het Hof ingediende opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting. Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven, voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof.
- 7 Met zijn eerste prejudiciële vraag wil het Gerechtshof te Amsterdam, zakelijk weergegeven, weten of het gemeenschapsrecht en in het bijzonder de Zesde richtlijn zich verzetten tegen een nationale belastingwetgeving die niet de mogelijkheid biedt om bij de berekening van de BTW die verschuldigd is over de bij verkoop van gebruikte goederen behaalde omzet, rekening te houden met de belasting die nog begrepen is in de prijs van de goederen die met het oog op de wederverkoop van niet-belastingplichtigen zijn betrokken.
- 8 In zijn huidige stand kent het gemeenschapsrecht geen bijzondere BTW-regeling voor gebruikte goederen. In haar bij de Raad op 29 juni 1973 ingediende voorstel voor de Zesde richtlijn (PB 1973, C 80, blz. 1) had de Commissie in artikel 26 een „bijzondere regeling voor gebruikte goederen” voorzien. Het eerste lid van dit artikel geeft de volgende definitie: „onder ‚gebruikte goederen’ wordt verstaan de gebruikte roerende goederen die in de staat waarin zij verkeren of na reparatie nog kunnen worden gebruikt, met uitzondering van originele, door de kunstenaar met de hand vervaardigde kunstwerken, antiquiteiten, voorwerpen voor verzamelingen, postzegelverzamelingen en oude munten”.

- 9 Deze „bijzondere regeling” hield in dat een belastingplichtige die een aan een niet-belastingplichtige toebehorend gebruikt goed verkreeg en voor de wederverkoop bestemde, rekening mocht houden met de BTW die op het betrokken goed drukte; de regeling stelde tevens de wijze van berekening van de aftrek vast, waarop de verkrijger aanspraak had.
- 10 Omdat op basis van de voorstellen van de Commissie geen beslissing kon worden bereikt, heeft de Raad bij wege van overgangsmaatregel artikel 32 van de Zesde richtlijn vastgesteld, dat luidt als volgt:

„De Raad zal vóór 31 december 1977, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, de communautaire belastingregeling vaststellen die van toepassing is op het gebied van gebruikte goederen en van kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen. De Lid-Staten die bij de inwerkingtreding van deze richtlijn op bovengenoemd gebied een bijzondere regeling toepassen, kunnen deze regeling handhaven totdat de bovengenoemde communautaire regeling van toepassing wordt.”
- 11 Op basis van de eerste alinea van deze bepaling heeft de Commissie op 11 januari 1978 bij de Raad een voorstel voor een Zevende richtlijn ingediend betreffende de „gemeenschappelijke regeling welke geldt voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen, antiquiteiten en gebruikte goederen” (PB 1978, C 26, blz. 2), die nadien is gewijzigd (bij de Raad op 16 mei 1979 ingediend — PB 1979, C 136, blz. 8). Omdat de Raad niet tot een beslissing is kunnen komen, is dit voorstel door de Commissie in november 1987 ingetrokken. Op 11 januari 1989 is bij de Raad een nieuw voorstel ingediend (PB 1989, C 76, blz. 10), doch dit is nog niet aanvaard.
- 12 Verzoeksters in het hoofdgeding, alsmede de Commissie betogen in de eerste plaats dat uit de rechtspraak van het Hof een algemeen verbod van dubbele belastingheffing is af te leiden (arresten van 5 mei 1982, zaak 15/81, Gaston Schul Douane-Expéditeur BV, Jurispr. 1982, blz. 1409, en van 21 mei 1985, zaak 47/84, Gaston Schul Douane-Expéditeur BV, Jurispr. 1985, blz. 1491), zodat nationale maatregelen waarmee deze kan worden voorkomen, onder meer op het gebied van gebruikte goederen, geldig zouden zijn (arresten van 10 juli 1985, zaak 16/84, Commissie/Nederland, Jurispr. 1985, blz. 2355, en zaak 17/84, Commissie/Ierland, Jurispr. 1985, blz. 2375).

- 13 In de tweede plaats wordt gesteld, dat blijkens de arresten van 5 mei 1981 (zaak 804/79, Commissie/Verenigd Koninkrijk, Jurispr. 1981, blz. 1045) en van 28 maart 1984 (gevoegde zaken 47/83 en 48/83, Pluimveeslachterij Midden-Nederland BV en Van Miert, Jurispr. 1984, blz. 1721) de Lid-Staten bij stilzitten van de Raad maatregelen kunnen handhaven of vaststellen ter verwezenlijking van de communautaire doelstellingen. Hoewel de Raad bij uitsluiting bevoegd is om fiscale-harmonisatiemaatregelen vast te stellen, zouden, in verband met het verzuim van de Raad, de Lid-Staten zelfs verplicht zijn om ten aanzien van de belastingregeling voor gebruikte goederen te handelen, en om aldus het fundamentele beginsel van het verbod van dubbele belastingen te eerbiedigen. Deze verplichting om te handelen zou worden gerechtvaardigd door de evolutie van het gemeenschapsrecht op BTW-gebied.
- 14 De Nederlandse regering merkt evenwel op, dat artikel 32 van de Zesde richtlijn een „standstill”-bepaling is, waarin de Lid-Staten wordt verboden, de bestaande specifieke bepalingen betreffende gebruikte goederen te wijzigen of uit te breiden, ten einde te voorkomen dat de nationale wetgevingen nog verder gaan uiteenlopen. In geen enkel opzicht zou uit artikel 32 kunnen worden opgemaakt, dat de Lid-Staten verplicht zijn om een bijzondere regeling voor gebruikte goederen in te voeren.
- 15 Alvorens de vraag kan worden beantwoord of de Lid-Staten kunnen of moeten handelen omdat de Raad in gebreke is gebleven om, zoals is voorgeschreven in artikel 32, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, de communautaire belastingregeling vast te stellen inzake gebruikte goederen, zij opgemerkt dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat, wanneer de Raad in gebreke blijft maatregelen te nemen ten aanzien waarvan de Europese Gemeenschappen bij uitsluiting bevoegd zijn, er in bepaalde gevallen in beginsel geen bezwaar tegen kan worden gemaakt, dat een Lid-Staat nationale maatregelen handhaaft of vaststelt die ertoe strekken om de doelstellingen van de Gemeenschap te verwezenlijken binnen het kader van de krachtens artikel 5 EEG-Verdrag op hem rustende verplichting tot samenwerking. Uit deze rechtspraak kan echter geen algemeen beginsel worden afgeleid, dat de Lid-Staten verplicht zouden zijn om in plaats van de Raad op te treden, wanneer deze laatste nalaat de tot zijn bevoegdheid behorende maatregelen te nemen.
- 16 Het punt waar het om draait is evenwel, dat in de door de verwijzende rechter bedoelde regeling bij de verkoop van een goed door een particulier aan een belastingplichtige handelaar de betrokken levering niet met BTW wordt belast, doch bij de wederverkoop door de belastingplichtige een bedrag aan BTW verschuldigd is, dat evenredig is aan de wederverkoopprijs, zonder dat de belastingplichtige het recht heeft om de BTW die nog op het goed drukt, af te trekken.

- 17 De vraag is dus, of het ontbreken van een bijzondere BTW-regeling voor gebruikte goederen in een nationale wettelijke regeling, waarmee zulk een dubbele belasting zou kunnen worden voorkomen, in strijd is met het Verdrag en de Zesde richtlijn. Dit is eveneens de vraag, indien een nationale wettelijke regeling bepalingen bevat die, omdat zij betrekking hebben op bijzondere belastingmodaliteiten voor bepaalde transacties betreffende gebruikte goederen, versnipperd blijven en niet een algemene regeling vormen betreffende de BTW die van toepassing is op het gebied van de gebruikte goederen. De rechtspraak van het Hof verschaft op zichzelf geen algemeen en bevestigend antwoord op deze vraag.
- 18 Weliswaar heeft het Hof in zijn door verzoeksters in het hoofdgeding en door de Commissie aangevoerde arresten van 5 mei 1982 (Gaston Schul Douane-Expéditeur BV) en van 21 mei 1985 (Gaston Schul Douane-Expéditeur BV) de heffing van BTW bij de invoer van een door een particulier uit een andere Lid-Staat geleverd goed, terwijl een soortgelijke transactie binnen de staat van invoer niet aan BTW was onderworpen, onverenigbaar met het gemeenschapsrecht verklaard, doch deze oplossing vindt haar grondslag niet in een algemeen beginsel dat belastingcumulatie verboden is, maar in artikel 95 EEG-Verdrag, dat binnenlandse belastingen verbiedt die discriminerend zijn voor ingevoerde goederen.
- 19 Voor de toepassing van artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, waarin wordt bepaald dat het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, wanneer voor dit goed recht op aftrek van de BTW is ontstaan, moet worden belast als het leveren van diensten, heeft het Hof inderdaad geoordeeld dat deze belasting was uitgesloten in het geval van een goed dat tweedehands was gekocht en waarvoor uit dien hoofde geen recht op aftrek was ontstaan (arrest van 27 juni 1989, zaak 50/88, Kühne, Jurispr. 1989, blz. 1925).
- 20 Deze oplossing vindt haar grondslag evenwel in de tekst zelf van artikel 6, lid 2, sub a, dat ertoe strekt te voorkomen dat door het gebruik van tot het bedrijf behorende goederen voor privédoeleinden het goed uiteindelijk met vrijdom van BTW kan worden gebruikt, zodat het gebruik van dit goed slechts hoeft te worden belast indien daarvoor recht op aftrek van de belasting was ontstaan die bij de verkrijging daarop drukte.

- 21 Over het geheel genomen is het communautaire BTW-stelsel het resultaat van een geleidelijke harmonisatie van de nationale wetgevingen in het kader van de artikelen 99 en 100 EEG-Verdrag. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft vastgesteld, gaat het bij deze harmonisatie, zoals zij is tot stand gebracht door de achtereenvolgende richtlijnen en met name door de Zesde richtlijn, tot nog toe slechts om een gedeeltelijke harmonisatie.
- 22 Deze harmonisatie heeft onder meer ten doel, dubbele belastingheffing uit te sluiten, zodat het inherent is aan het BTW-stelsel dat in elk stadium van belastingheffing de belasting die voordien op een handeling heeft gedrukt, wordt afgetrokken.
- 23 Blijkens de bewoordingen van artikel 32 van de Zesde richtlijn is deze doelstelling evenwel nog niet bereikt en zijn in het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals het thans bestaat, niet de nodige grondslagen te vinden voor de omschrijving en vaststelling van toepassingsmodaliteiten van een gemeenschappelijk belastingstelsel, waarmee op het gebied van de handel in gebruikte goederen dubbele belastingheffing kan worden voorkomen.
- 24 Zo gezien dient, zolang de gemeenschapswetgever nog niet heeft opgetreden, toepassing te worden gegeven aan artikel 32 van de Zesde richtlijn, dat zich ertoe beperkt de Lid-Staten die een bijzondere BTW-regeling toepassen voor gebruikte goederen, te machtigen deze regeling te handhaven, maar hen daarentegen in geen enkel opzicht verplicht om een regeling in te voeren, wanneer er geen bestaat.
- 25 Op de eerste prejudiciële vraag dient derhalve te worden geantwoord dat het gemeenschapsrecht en de communautaire voorschriften inzake BTW in hun huidige stand zich niet verzetten tegen een nationale wettelijke regeling op grond waarvan voor de berekening van de BTW die over de bij de verkoop van gebruikte goederen behaalde omzet verschuldigd is, geen rekening kan worden gehouden met de belasting die nog begrepen is in de prijs van goederen die met het oog op de wederverkoop van niet-belastingplichtige particulieren zijn betrokken.
- 26 Gelet op het antwoord op de eerste prejudiciële vraag behoeft de tweede prejudiciële vraag van het Gerechtshof te Amsterdam niet te worden beantwoord.

Kosten

- 27 De kosten, door de Nederlandse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het Gerechtshof te Amsterdam bij beschikking van 24 mei 1988 gestelde vragen, verklaart voor recht:

In hun huidige stand verzetten het gemeenschapsrecht en de communautaire voorschriften inzake BTW zich niet tegen een nationale wettelijke regeling op grond waarvan voor de berekening van de BTW die over de bij de verkoop van gebruikte goederen behaalde omzet verschuldigd is, geen rekening kan worden gehouden met de belasting die nog begrepen is in de prijs van goederen die met het oog op de wederverkoop van niet-belastingplichtige particulieren zijn betrokken.

Due

Kakouris

Koopmans

Joliet

Moitinho de Almeida

Rodríguez Iglesias

Grévisse

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 5 december 1989.

De griffier

De president

J.-G. Giraud

O. Due