

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. DARMON

van 2 december 1987 *

*Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,*

1. In dit beroep wegens niet-nakoming tegen het Verenigd Koninkrijk gaat het om de criteria voor de toepassing van artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (richtlijn 77/388).¹ Aan het Verenigd Koninkrijk wordt, zake-lijk weergeven, verweten, dat het op een aantal goederen of diensten een „nultarief” toepast dat niet overeenkomstig artikel 17, laatste streepje, van de Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967², waarnaar artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn verwijst, wordt gerechtvaardigd door „duidelijk omschreven redenen van sociaal belang en ten behoeve van de eindverbruikers”.

2. Artikel 28 is een schakel in een proces dat in 1967 is begonnen met de vaststelling van de eerste twee richtlijnen betreffende de harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting³; opgemerkt zij, dat de omzetbelasting in het Verenigd Koninkrijk

nooit zo belangrijk is geweest als in de oorspronkelijke Lid-Staten en ook nooit, zoals daar, de vorm van een cumulatief cascade-stelsel heeft gehad.⁴ Bij deze richtlijnen werd een „algemene verbruiksbelasting”⁵ ingevoerd, zij het zonder „gelijktijdige harmonisatie van de tarieven en vrijstellingen”.⁶ Tien jaar later werd de Zesde richtlijn⁷ (hierna: de richtlijn) vastgesteld, die een essentieel doel nastreefde, namelijk de schepping van eigen middelen voor de Gemeenschappen; deze middelen zouden onder meer omvatten „de ontvangsten uit de belasting over de toegevoegde waarde ..., verkregen door toepassing van een gemeenschappelijk percentage op een *grondslag welke op uniforme wijze volgens communautaire voorschriften wordt vastgesteld*”.⁸

3. „Met het oog op een vergelijkbare heffing van de eigen middelen in alle Lid-Staten”⁹ geven de artikelen 13 tot en met 16 van de Zesde richtlijn een lijst met vrijstellingen die alle Lid-Staten moeten verlenen. Daarnaast laat artikel 28 van de Zesde richtlijn de Lid-Staten onder meer toe, bij wijze van overgangsmaatregel, onder bepaalde omstandigheden de lagere tarieven en vrijstellingen te handhaven die op 31 december 1975 bestonden en in overeenstemming zijn met de criteria van artikel 17, laatste streepje, van de Tweede richtlijn

* Vertaald uit het Frans.

1 — „Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag”, PB 1977, L 145, blz. 1.

2 — Richtlijn 67/228 — „Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde” (hierna: BTW), PB 1967, blz. 1303 (hierna: de Tweede richtlijn).

3 — Eerste richtlijn van de Raad van 11 april 1967 „betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting” (richtlijn 67/227), PB 1967, blz. 1301 (hierna: de Eerste richtlijn); Tweede richtlijn, reeds genoemd.

4 — J. C. Scholsem, „La TVA, impôt européen”, in *Mélanges Fernand Dehousse*, deel II, blz. 305.

5 — Artikel 2, eerste alinea, van de Eerste richtlijn.

6 — Achste overweging van de Eerste richtlijn.

7 — De Derde, Vierde en Vijfde richtlijn verschoven enkel de datum voor de invoering van het gemeenschappelijke BTW-stelsel.

8 — Zie tweede overweging van de Zesde richtlijn; eigen cursivering.

9 — Elfde overweging van de Zesde richtlijn.

(hierna: artikel 17). Deze mogelijkheid is gegeven, omdat „een overgangperiode noodzakelijk is (gebleken) om de nationale wetgevingen op bepaalde terreinen geleidelijk aan elkaar te kunnen aanpassen”.¹⁰

4. Hoewel het betrokken stelsel van nultarieven is vastgesteld krachtens artikel 28, lid 2, onderscheidt het zich van het daarin voorziene vrijstellingsmechanisme. In dat artikel gaat het namelijk om een „vrijstelling met teruggaaf van voorbelasting”, die in het detailhandelstadium plaatsvindt. In de voorafgaande stadia past iedere belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de richtlijn, de belasting toe. Enkel de detailhandelaar die een vrijgesteld produkt aan de „eindverbruiker” verkoopt, brengt deze de betaalde BTW niet in rekening en krijgt deze BTW van de fiscus terug. Het stelsel van nultarieven gaat van een andere opvatting uit. Een reeks door de nationale wetgever vastgestelde goederen en diensten is slechts aan een theoretische belasting tegen een nultarief onderworpen, wat tot gevolg heeft, dat noch bij de levering, noch in de eerdere stadia van de handelsketen daadwerkelijk belasting wordt geheven. Uiteraard valt er dan niets aan de detailhandelaar terug te betalen. Volgens de Commissie geldt het nultarief voor ongeveer 35% van de gezinsconsumptie in het Verenigd Koninkrijk en voor ongeveer 32% van de gezinsconsumptie in Ierland. Ierland betwist dit; volgens zijn berekeningen gaat het om 25%. Nog drie andere staten kennen nultarieven; zij passen deze echter op zeer kleine schaal toe, in hoofdzaak op het gebied van de pers.

5. Laat ik meteen zeggen dat de Commissie het *principe* zelf van dit stelsel niet aanvecht; zij acht het gelijkwaardig aan het stelsel van vrijstellingen met teruggaaf. Haar bezwaren richten zich tegen de *toepassing* van het nultarief op bepaalde categorieën goederen en

diensten¹¹ uit de lijst van de Value Added Tax Act 1983. Zij is van mening, dat deze bepalingen niet voldoen aan de criteria van artikel 17. Zij geeft toe, dat het nultarief geen gevolgen heeft voor de eigen middelen, doch verklaart dat zij „in het kader van de totstandbrenging van de interne markt, van de afschaffing van de fiscale grenzen en van de geleidelijke harmonisatie van de BTW-tarieven” ernaar streeft, „het gebruik van nultarieven te beperken tot transacties die voldoen aan de criteria van artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn, en zulks als onderdeel van haar algemeen fiscaal beleid, dat gericht is op de totale afschaffing van alle nultarieven en vrijstellingen met teruggaaf”.

6. Volgens de Commissie mogen voor het beantwoorden van de vraag tot welk stadium in de handelsketen nultarieven zodanig kunnen worden toegepast dat zij de *eindverbruiker ten goede komen*, enkel die stadia in aanmerking worden genomen waar er kan worden gesproken van „werkelijke inputs” voor de productie of distributie van een eindprodukt dat op grond van de criteria van artikel 28, lid 2, kan worden vrijgesteld. Bovendien kan enkel degene die goederen of diensten verkrijgt en geen recht op aftrek heeft, als eindverbruiker worden beschouwd.

7. De Britse regering is het niet eens met deze definitie en stelt, dat eindverbruiker diegene is die zich aan het einde van een productie- of distributieketen bevindt. Ook

¹¹ — Omstreden nultarieven:

groep 1 — Voedsel (diervoeder, zaad, levende dieren die in de regel worden gebruikt voor het produceren of verstreken van voedsel voor de mens);

groep 2 — Levering van water en diensten op het gebied van de riolering (levering aan de industrie);

groep 6 — Diensten op het gebied van de nieuwsvoorziening;

groep 7 — Brandstof en energie (levering aan anderen dan eindverbruikers);

groep 8 — Bouwwerken en dergelijke die niet worden opgetrokken door of voor eindverbruikers;

groep 17 — Kleding en schoeisel (verkoop van laarzen en veiligheidshelmen aan werkgevers).

¹⁰ — Negentiende en laatste overweging van de Zesde richtlijn, eigen cursivering.

is niet nodig dat het voordeel de eindverbruiker rechtstreeks of uitsluitend ten goede komt. Voldoende is, dat hij indirect profiteert van de transactie, met name door een verlaging van de eindprijs. De Britse regering wijst erop, dat zij bij de vaststelling van haar sociaal beleid, dat wil zeggen bij de vaststelling van nationale maatregelen die worden ingegeven door „duidelijk omschreven redenen van sociaal belang”, over een ruime beoordelingsbevoegdheid beschikt. De Commissie betwist weliswaar niet dat dit prerogatief bestaat, doch stelt dat het Hof bij zijn toetsing tot de conclusie zal moeten komen, dat deze maatregelen hier niet gerechtvaardigd zijn of niet in verhouding staan tot de aangevoerde redenen van sociaal belang, en dat het de gemeenschapsrechtelijke inhoud van dit begrip zal moeten omschrijven.

8. Meer in het algemeen verwijt het Verenigd Koninkrijk de Commissie, dat deze het beroep wegens niet-nakoming in feite gebruikt ter omzeiling van de bepalingen van artikel 28, volgens welke het aan de Raad staat om met eenparigheid van stemmen de aldaar genoemde vrijstellingen af te schaffen. Dit wordt volgens verweerder geïllustreerd door de woordkeus van de Commissie, waaruit naar voren komt, dat „de toepassing van nultarieven een van de struikelblokken is voor de gelijktrekking van de BTW-tarieven”. Het Verenigd Koninkrijk meent voor zijn oordeel over de ware motieven van verzoekster steun te vinden in het feit, dat de Commissie toegeeft dat de betrokken nultarieven geen gevolgen hebben voor de eigen middelen en dit wegens het mechanisme van artikel 28, lid 2, laatste volzin, dat voorschrijft dat „de belastingplichtigen de gegevens verstrekken die nodig zijn voor de vaststelling van de eigen middelen die betrekking hebben op (de vrijgestelde) handelingen”. Verder stelt verweerder, dat de Commissie ten tijde van de instelling van het beroep nog geen voorstel voor een afschaffingsprogramma in de zin

van dat artikel bij de Raad had ingediend. In dit verband zij opgemerkt, dat deze voorstellen tijdens de procedure zijn ingediend.¹²

9. Laat ik meteen zeggen, dat deze bezwaren over de eventuele motieven voor het beroep niet bij het Hof thuishoren. Moet ik nog herhalen, dat de Commissie als hoedster van de verdragen hoe dan ook geheel vrij is in haar beoordeling van de opportuniteit van een beroep wegens niet-nakoming en dat het aan haar „staat het tijdstip te bepalen waarop zij bij het Hof een vordering meent te moeten instellen”.¹³ De taak van het Hof bestaat hier in de beoordeling van de eventuele niet-nakoming door een Lid-Staat van de op hem rustende *positiefrechtelijke* communautaire verplichtingen. Ik wijs er in dit verband op, dat het Hof in de zaak Parlement/Raad op het verweer van de Raad dat verzoeker het beroep wegens nalaten gebruikte als middel om politieke doeleinden te bereiken, heeft geantwoord, dat:

„men de uitoefening van dat recht (om beroep in te stellen) voor een van die instellingen niet ... kan beperken zonder afbreuk te doen aan haar door het verdrag ... toegekende institutionele positie.”¹⁴

Het Hof verwierp derhalve de door de Raad dienaangaande opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid en volgde de advocaat-generaal, die had gesteld:

„Het staat niet aan het Hof, te oordelen over de vraag, of met het beroep politieke doelstellingen worden nagestreefd. Voor het Hof wordt volgens de regels van het procesrecht een rechtsgeding gevoerd over een

12 — PB 1987, C 250, blz. 2.

13 — Arrest van 10 december 1968, zaak 7/68, Commissie/Italië, Jurispr. 1968, blz. 590.

14 — Arrest van 22 mei 1985, zaak 13/83, Parlement/Raad, Jurispr. 1985, blz. 1513, r. o. 17.

rechtsvraag, namelijk de omvang van de verplichtingen van een gemeenschapsinstelling. Dat geding wordt beslecht volgens de in casu relevante bepalingen, namelijk die van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap van 25 maart 1957. Het wordt gevoerd in het belang van de Gemeenschap en haar rechtsorde, die de omvang van de rechten en plichten van partijen dwingend vaststelt.”¹⁵

Dergelijke principiële uitspraken, die de nadruk leggen op het *objectieve* karakter van beroepen voor het Hof, maken het mogelijk om de argumenten die verweerder in dit verband aanvoert, op hun juiste waarde te schatten. De Commissie moge hier dan bepaalde algemene formuleringen hebben gebruikt met betrekking tot de belangen die haars inziens op het spel stonden, dat neemt niet weg dat haar beroep ondubbelzinnig is gericht tegen een niet-nakoming van artikel 28 van de Zesde richtlijn juncto artikel 17 van de Tweede richtlijn. En dit zijn ook duidelijk de enige bepalingen op grond waarvan het Hof kan vaststellen of het Verenigd Koninkrijk zijn verplichtingen al dan niet is nagekomen, want de Zesde richtlijn bepaalt weliswaar uitdrukkelijk dat het aan de Raad staat de krachtens artikel 28 vastgestelde afwijkingen *af te schaffen*, maar zolang dat niet is gebeurd, is voor hun *handhaving* vereist dat zij met die bepaling stroken. Dit moet nu dus worden onderzocht.

I — Duidelijk omschreven redenen van sociaal belang en ten behoeve van de eindverbruikers

10. Ik wijs er allereerst op, dat „duidelijk omschreven redenen van sociaal belang” en voordeel voor de eindverbruiker geen alternatieve voorwaarden zijn. De ene heeft immers betrekking op het *doel* van de betrokken maatregelen en de andere op de *begun-*

stigten. Zij zijn dus cumulatief. Bovendien wordt een extensieve uitlegging van een uitzondering op de regels inzake de uniforme BTW-grondslag door niets gerechtvaardigd.

A — „Duidelijk omschreven redenen van sociaal belang”

11. Partijen zijn het erover eens, dat de Lid-Staten bij de vaststelling van hun sociaal beleid een discretionaire bevoegdheid hebben. Volgens de Commissie staat het evenwel aan het Hof het begrip „duidelijk omschreven redenen van sociaal belang” een gemeenschapsrechtelijke inhoud te geven, en zal het Hof op grond daarvan moeten vaststellen, dat de betrokken maatregelen niet voldoende duidelijk zijn omschreven, niet-gerechtvaardigd zijn, of niet in verhouding staan tot de aangevoerde redenen.

12. De toepassing van het nultarief kan gericht zijn op een verlaging van de fiscale lasten voor de minstbegunstigden in de maatschappij, doch het is evenzeer denkbaar, dat de Lid-Staten de fiscaliteit hanteren om beter aan de behoeften van de overgrote meerderheid van de bevolking te kunnen voldoen. Het staat mijns inziens niet aan het Hof de keuzen van de Lid-Staten betreffende het onderhavige begrip aan een opportuniteitstoetsing te onderwerpen. Met betrekking tot de uitzondering op het vrije verkeer van goederen om redenen van „openbare zedelijkheid” heeft het Hof overwogen, dat:

„het in beginsel aan elke Lid-Staat staat om de vereisten van de openbare zedelijkheid op zijn grondgebied te bepalen overeenkomstig zijn eigen waardensysteem en in de door hem gekozen vorm.”¹⁶

15 — Conclusie van advocaat-generaal Lenz van 7 februari 1985, zaak 13/83, Jurispr. 1985, blz. 1515, 1518.

16 — Arrest van 14 december 1979, zaak 34/79, Henn en Darby, Jurispr. 1979, blz. 3795.

Ik stel voor om hier dezelfde lijn te volgen. Indien de Lid-Staten die fundamentele vrijheid aldus kunnen beperken, moet het immers mogelijk zijn om hen een soortgelijke speelruimte toe te kennen met betrekking tot de voorlopige afwijkingen van de uniforme BTW-grondslag, zonder dat de samenhang van de communautaire rechtsorde daardoor meer in gevaar wordt gebracht.

13. De inachtneming van de richtlijn eist evenwel, dat het Hof kan ingrijpen wanneer de Lid-Staten hun bevoegdheden ter zake aldus uitoefenen dat ieder verband met het betrokken gebied ontbreekt en de gemeenschapsbepaling zelf op losse schroeven komt te staan. Ik stel derhalve voor, maatregelen enkel te wraken wanneer het doel ervan losstaat van de bevrediging van — individuele of collectieve — *fundamentele behoeften* van de bevolking van de Lid-Staat.

B — De eindverbruiker

14. Als eindverbruiker moet mijns inziens worden beschouwd degene die een goed of een dienst verwerft voor persoonlijk gebruik, niet zijnde een economische activiteit als die welke artikel 4 van de richtlijn hanteert als criterium om te bepalen wie belastingplichtig is. Het verschil tussen belastingplichtigen en eindverbruikers schuilt hierin, dat belastingplichtigen transacties onder bezwarende titel verrichten terwijl eindverbruikers goederen of diensten voor eigen gebruik *verwerven*. Dit onderscheid heeft zeer belangrijke fiscale gevolgen. De belastingplichtige trekt de BTW in beginsel af, terwijl de eindverbruiker deze belasting draagt „daar er geen verdere transactie tegen een bepaalde prijs meer is”.¹⁷ Deze consequentie mag bij nultarieven niet worden miskend. In dat geval is de eindverbruiker dezelfde als degene die normaliter be-

lastig zou moeten betalen zonder recht op aftrek. Deze definitie gaat niet uit van een enge benadering, maar komt mijns inziens volledig overeen met de fiscale uitlegging, de enige die in het kader van de BTW-bepalingen recht doet aan de hierbij ingevoerde categorieën. Het is overigens ook de definitie die voorkomt in artikel 3 van het voorstel voor een Zestiende BTW-richtlijn¹⁸:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder:

a) eindverbruiker:

- 1) een persoon die voor de invoer van in artikel 2 bedoelde goederen niet als een belastingplichtige in de zin van artikel 4 van richtlijn 77/388/EEG van de Raad wordt beschouwd;
- 2) een belastingplichtige die bij het verwerven van een goed geen recht had op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde.”

C — „Ten behoeve” van de eindverbruiker: het begrip voordeel

15. Rest de behandeling van het begrip voordeel, dat artikel 17 invoert waar het spreekt van vrijstellingen „ten behoeve van de eindverbruikers”. Bij „normale” vrijstellingen vloeit het voordeel voort uit het feit dat in de detailhandelsfase geen BTW in re-

¹⁷ — Arrest van 1 april 1982, zaak 89/81, Hong-Kong Trade Development Council, Jurispr. 1982, blz. 1277, r. o. 9.

¹⁸ — PB 1984, C 226, blz. 2.

kening wordt gebracht. Het stelsel van nultarieven levert in wezen precies hetzelfde voordeel op: de consument betaalt geen BTW. Dat het nultarief ook in de eerdere stadia van de handelsketen wordt toegepast, levert de consument geen extra fiscaal voordeel op, daar hij hoe dan ook geen BTW betaalt. Toch acht ik, net als de Commissie, een nultarief in een eerder stadium geoorloofd, voor zover het geldt voor het *produkt zelf* dat *bestemd* is om tegen het nultarief door de eindverbruiker te worden verworven.

weging de toepassing van een nultarief voor grond- en hulpstoffen die *rechtstreeks* en *uitsluitend* bestemd zijn voor een produkt waarvoor met recht een nultarief geldt, niet principieel uit te sluiten.

17. Na deze precisering van de in de onderhavige bepaling gestelde voorwaarden, moet nu worden nagegaan of de omstreden maatregelen hieraan voldoen.

II — De omstreden nultarieven

A — Groep 1 van bijlage 5 bij de Value Added Tax Act — Voedsel

16. Kan men verder gaan en rekening houden met het indirecte voordeel dat volgens het Verenigd Koninkrijk voortvloeit uit de toepassing van het nultarief op de *grond- en hulpstoffen voor de produktie* van goederen die aan het nultarief zijn onderworpen? Ik wijs erop, dat dit voordeel fiscaal niet bestaat wanneer voor de eindverbruiker een nultarief geldt. De toepassing van het nultarief in de eerdere stadia heeft immers geen fiscale gevolgen voor de consument, omdat voor hem hoe dan ook een nultarief geldt. Het enig mogelijke voordeel voor hem is een eventuele verlaging van de kostprijs van het produkt als gevolg van de vermindering van de geldelijke lasten en de algemene kosten door het ontbreken van een positief tarief voor de betrokken grond- en hulpstoffen. Deze gevolgen, die bij een economische analyse naar voren komen, moeten echter met voorzichtigheid worden betracht, aangezien zij verschillen naar gelang van de voor de aftrek geldende termijnen, de omvang en de structuur van de betrokken producenten of tussenpersonen, hun onderlinge kredietverhoudingen enz. De complexiteit van deze gevolgen vraagt om een zekere behoedzaamheid op dit punt bij het onderzoek naar de aanwezigheid van een voordeel „ten behoeve van de eindverbruiker” in de zin van artikel 17. Voor zover echter een feitelijke vermindering van de kostprijs een, zij het variabel, voordeel voor de eindverbruiker kan opleveren, geef ik het Hof in over-

18. Het gaat hier om de toepassing van nultarieven op diervoeder, zaden en ander teelgoed voor planten alsmede om levende dieren die worden gebruikt om voor menselijke consumptie bestemd voedsel te produceren of te verstrekken. Dit zijn stuk voor stuk goederen die *bijdragen* tot de produktie van voor menselijke consumptie bestemd voedsel, waarvoor een niet-omstreden nultarief geldt. Groot-Brittannië stelt, dat dit tarief rechtstreeks ten goede komt aan de eindverbruiker, die zelf uit deze stoffen levensmiddelen vervaardigt. Meer in het algemeen wijst verweerder op de vermindering van de financiële lasten voor de boeren en op de mogelijke invloed daarvan op de voedselprijzen.

19. Ofschoon dit laatste argument, zoals ik reeds zei, met de nodige voorzichtigheid moet worden betracht, kan niet worden uitgesloten, dat belasting van deze produkten een negatieve invloed heeft op de voedselprijzen waarvan de verhoging voor de eind-

verbruiker bijzonder „gevoelig” ligt. Ik wijs erop, dat de bedoelde leveringen alle rechtstreeks en uitsluitend bijdragen tot de produktie van levensmiddelen die voor de eindverbruiker bestemd zijn. Bovendien hebben degenen die met behulp van deze leveringen voor eigen consumptie produceren en de landbouwproducenten die een deel van hun produktie voor huishoudelijk gebruik aanwenden, rechtstreeks voordeel bij de omstreden nultarieven. Ik geef het Hof dan ook in overweging de vordering op dit punt af te wijzen.

B — Groep 2 — Rioleringsdiensten en waterleveringen

20. Rioleringsdiensten (opvang, afvoer of behandeling van afvalwater, legen van beerputten, septic tanks enz.) worden normaliter bekostigd uit de opbrengst van een heffing die niet aan BTW is onderworpen. Belastbare commerciële diensten worden dus enkel verricht waar, bij gebreke van een rioleringsnet, beerputten of septic tanks noodzakelijk zijn. Ter rechtvaardiging van het nultarief voor deze diensten beroept het Verenigd Koninkrijk zich voornamelijk op het feit dat dit billijkheid schept tussen de stadsbewoners en de op afgelegen plaatsen gevestigde landbouwexploitanten aan wie de betrokken maatregel doorgaans ten goede komt. Bovendien zijn er volgens hem interne rechtvaardigingsgronden voor de vrijstelling. Hoe dit ook zij, het bezwaar van de Commissie betreft enkel de diensten aan de industrie. Daar het volgens het Verenigd Koninkrijk hoogst onwaarschijnlijk is, dat de industrie van deze faciliteiten gebruik maakt, ben ik te zamen met de Commissie van mening, dat het niet al te moeilijk moet zijn om — nu bedrijven niet als eindverbruikers kunnen worden aangemerkt — de omstreden bepaling af te schaffen.

21. De bezwaren met betrekking tot de leveringen van water betreffen enkel de leveringen aan de industrie. Het Verenigd Koninkrijk erkent, dat de industrie de grootste verbruiker is, doch stelt dat bepaalde verbruikers het water in hoofdzaak gebruiken ten behoeve van particulieren voor de bereiding van voedsel of dranken. Bovendien is er volgens hem in feite geen reden om na te gaan in welke positie de eindverbruiker zich bevindt, daar water in de publieke opinie wordt geassocieerd met voedsel en derhalve, naar analogie, op dezelfde wijze moet worden behandeld.

22. Een dergelijk betoog kan onmogelijk worden aanvaard. Het verbruik van water door de industrie is immers zo belangrijk, dat het mijns inziens, gelet op het feit dat de verbruikers belastingplichtigen zijn, buiten het nultarief moet vallen. Ik zou, met de Commissie, de mogelijkheid van een nultarief enkel willen openlaten voor de industriële produktie van afgewerkte levensmiddelen. Het Verenigd Koninkrijk heeft aangevoerd, dat waterleveringen in een andere Lid-Staat wel zijn vrijgesteld. De Commissie heeft er echter op gewezen, dat deze vrijstelling berust op artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn, op grond waarvan de Lid-Staten gedurende de in dat artikel genoemde overgangperiode de handelingen genoemd in bijlage F, in casu „de waterdistributie door publiekrechtelijke diensten”¹⁹, kunnen blijven vrijstellen. Het Verenigd Koninkrijk heeft zich uitdrukkelijk op artikel 28, lid 2, beroepen en heeft niet gesteld, dat het zich kon beroepen op lid 3 (dat mijns inziens een alternatieve bepaling is ten opzichte van lid 2), of zelfs maar, dat het aan de voorwaarden van laatstgenoemd artikellid voldeed. Ik meen daarom, dat op dit punt niet-nakoming moet worden vastgesteld.

19 — Punt 12 van de bijlage.

C — Groep 6 — Diensten op het gebied van de nieuwsvoorziening

23. De Commissie aanvaardt het nultarief voor diensten op het gebied van de nieuwsvoorziening die rechtstreeks worden verricht ten behoeve van het publiek en van de bedrijven die dit nieuws rechtstreeks gebruiken voor de vervaardiging van produkten als kranten; blijft dus enkel betwist de toepassing van dat tarief op de nieuwsverstrekking — in hoofdzaak langs elektronische weg — aan andere adressaten die het nieuws voor geheel andere bedrijfsdoeleinden gebruiken. Dergelijke begunstigen (banken, verzekeringsmaatschappijen enz.) kunnen onmogelijk als eindverbruikers worden aangemerkt.

D — Groep 7 — Brandstof en energie

24. De Commissie keert zich tegen de vrijstelling voor anderen dan eindverbruikers. Het Verenigd Koninkrijk stelt allereerst, dat bij gemengd gebruik moeilijk onderscheid kan worden gemaakt tussen gebruik voor beroeps- en voor privédoeleinden. Dit argument is niet erg overtuigend; voor een probleem dat geenszins onoverkomelijk is, moeten de Lid-Staten passende technische oplossingen vinden. Verweerder stelt bovendien, dat het heffen van BTW over brandstof- en energieleveringen aan de sectoren onderwijs en gezondheidszorg negatieve sociale gevolgen heeft. Gezien een groot deel van de energie door de industrie wordt verbruikt, moet echter hoe dan ook worden vastgesteld, dat het nultarief in casu niet aan de eindverbruiker ten goede komt en derhalve dient de vordering mijns inziens op dit punt te worden toegewezen.

E — Groep 8 — Optrekken van gebouwen

25. Economisch gezien is dit zeker de belangrijkste groep vrijstellingen, want zij omvat de woningbouw, de bouw van industriële en commerciële complexen, collectieve bouwwerken en weg- en waterbouwwerken. Volgens de Commissie staat het feit dat geen onderscheid wordt gemaakt naar gelang van de aard van de woningen, niet in verhouding tot het nagestreefde doel. Volgens het Verenigd Koninkrijk is het buitengewoon moeilijk om, zoals de Commissie voorstelt, een onderscheid te maken tussen gemeentelijke woningbouw — die onmiskenbaar voor vrijstelling in aanmerking komt — en andere woningen, vooral nu, ten gevolge van de maatregelen ter stimulering van het particuliere woningbezit, de particuliere sector in toenemende mate deelneemt aan de bouw van woningen voor de minst begunstigen in de samenleving.

26. Indien het Hof zou moeten oordelen over de juistheid van de keuzen die leiden tot de toepassing van het nultarief op de bouw van *alle* voor particulier gebruik bestemde woningen, zou ongetwijfeld kunnen worden opgemerkt, dat de ongedifferentieerdheid van deze maatregelen blijk geeft van een zeer ruime opvatting van de redenen van sociaal belang. Met een dergelijke toetsing zou het Hof zich echter, zoals ik reeds zei, begeven op een terrein dat aan de Lid-Staten is voorbehouden. Hoe het ook zij, met zijn keuze om het particuliere woningbezit van de gehele bevolking te bevorderen, overschrijdt het Verenigd Koninkrijk zeker niet de grenzen van de discretionaire bevoegdheid die hem op dit gebied toekomt.

27. Met betrekking tot de industriële en commerciële sector hanteert het Verenigd Koninkrijk het nultarief als instrument om

de vernieuwing van de infrastructuur en de bouw te stimuleren, vooral met het oog op de werkgelegenheid. Ik deel de reserves niet die de Commissie met betrekking tot de aangevoerde redenen van sociaal belang maakt. De verbetering van de industriële infrastructuur, de wijkontwikkeling en vooral de kwalitatieve en kwantitatieve invloed op de werkgelegenheid zijn ongetwijfeld belangrijke redenen van sociaal belang. Toch moet ik het Hof in overweging geven hier een niet-nakoming vast te stellen, want ofschoon de betrokken nultarieven ongetwijfeld de werknemer, gebruiker en de burger ten goede komen, kunnen zij niet worden geacht ten goede te komen aan de *eindgebruiker* in de zin van de richtlijn. De gehele bevolking als eindverbruiker aanmerken, strookt mijns inziens niet met een bepaling die ontegenzeggelijk gericht is op *degene die goederen en diensten verwerft* voor persoonlijk gebruik. Bovendien komt een zo ruime uitlegging van het begrip eindverbruiker erop neer, dat de desbetreffende voorwaarde uit de richtlijn in feite overboord

wordt gezet en elke vrijstelling om redenen van sociaal belang wordt aanvaard.

28. Met betrekking tot collectieve bouwwerken en weg- en waterbouwwerken neig ik, om soortgelijke redenen, tot dezelfde oplossing. Ondanks het sociale aspect van de opgegeven redenen, valt ook hier nauwelijks een onderscheid te zien tussen de eindverbruiker en de gehele bevolking.

F — Groep 17 — Kleding en schoeisel

29. Het nultarief voor de aanschaf van dergelijke produkten door werkgevers zou worden gerechtvaardigd door de angst, dat belastingheffing ze ervan zou afhouden hun personeel behoorlijk uit te rusten. Ik kan volstaan met de opmerking, dat de begunstigde niet kan worden aangemerkt als eindverbruiker in de zin van de door mij gegeven definitie. Bovendien blijkt uit de opmerkingen van het Verenigd Koninkrijk, dat een groot aantal werkgevers de belasting over de betrokken produkten kan terugkrijgen.

30. Mitsdien geef ik het Hof in overweging:

- vast te stellen dat het Verenigd Koninkrijk de krachtens het EEG-Verdrag en artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn van de Raad (77/388) van 17 mei 1977 op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen, door het nultarief toe te passen op:
 - leveringen van water en diensten op het gebied van de riolering, voor zover deze leveringen en diensten ten goede komen aan de industrie;
 - diensten op het gebied van de nieuwsvoorziening, die niet rechtstreeks bestemd zijn voor het publiek of voor de vervaardiging van produkten zoals kranten, die zelf aan het nultarief zijn onderworpen;

- de sector bedrijfsgebouwen, collectieve bouwwerken en weg- en waterbouwwerken;
- leveringen van brandstof en energie en van laarzen en veiligheidshelmen, voor zover zij niet ten behoeve van eindverbruikers worden verricht;
- het beroep voor het overige te verwerpen;
- het Verenigd Koninkrijk in de kosten te verwijzen.