

|

61989J0185

ARREST VAN HET HOF (VIJFDE KAMER) VAN 26 JUNI 1990. - STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN TEGEN VELKER INTERNATIONAL OIL COMPANY LTD NV. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING: HOGE RAAD - NEDERLAND. - BTW - ZESDE BTW-RICHTLIJN - VRIJSTELLING. - ZAAK C-185/89.

Jurisprudentie 1990 bladzijde I-02561

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

++++

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Vrijstellingen voorzien in zesde richtlijn - Vrijstelling voor leveringen van goederen bestemd voor bevoorrading van schepen - Voorwaarden

(Richtlijn 77/388 van de Raad, artikel 15, lid 4)

Samenvatting

Het bepaalde in artikel 15, lid 4, van de zesde richtlijn 77/388/EEG inzake de BTW-vrijstelling voor leveringen van goederen bestemd voor de bevoorrading van schepen, moet aldus worden uitgelegd, dat als zodanig slechts kunnen worden aangemerkt de leveringen aan de ondernemer die de goederen als scheepsvoorraad zal bezigen, en niet de leveringen van die goederen in een eerdere handelsfase . Het aan boord brengen van de goederen behoeft echter niet per se samen te vallen met de levering aan de ondernemer, zodat het recht op vrijstelling niet verloren gaat wanneer de goederen na de levering en vóór het aan boord brengen ergens worden opgeslagen .

Partijen

In zaak C-185/89,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van de Hoge Raad der Nederlanden, in het aldaar aanhangig geding tussen

Staatssecretaris van Financiën

en

Velker International Oil Company Ltd NV, te Rotterdam,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 15 van de zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting - gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz . 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde Kamer),

samengesteld als volgt : Sir Gordon Slynn, kamerpresident, M . Zuleeg, R . Joliet, J . C . Moitinho de Almeida en F . Grévisse, rechters,

advocaat-generaal : C . O . Lenz

griffier : H . A . Ruehl, hoofdadministrateur

gelet op de opmerkingen ingediend door :

- de regering van de Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door E . Roeder, Regierungsdirektor bij het Bondsministerie van Economische Zaken, als gemachtigde,

- de regering van het Koninkrijk der Nederlanden, vertegenwoordigd door B . R . Bot, secretaris-generaal van het Ministerie van Buitenlandse Zaken, als gemachtigde,

- de regering van de Portugese Republiek, vertegenwoordigd door L . Fernandes, directeur bij het Directoraat-generaal Europese zaken, en A . Correia, adjunct-directeur-generaal bij de dienst BTW-zaken, als gemachtigden,

- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J . A . Gensmantel, Treasury Solicitor, als gemachtigde,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur J . F . Buehl en door B . J . Drijber, lid van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van verweerster in het hoofdgeding, vertegenwoordigd door C . G . Verheij als gemachtigde, de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J . W . de Zwaan als gemachtigde, de Duitse regering, en de Commissie van de Europese Gemeenschappen ter terechtzitting van 8 maart 1990,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 2 mei 1990,

het navolgende

Overwegingen van het arrest

1 Bij arrest van 24 mei 1989, ingekomen bij het Hof op 29 mei daaraanvolgend, heeft de Hoge Raad der Nederlanden krachtens artikel 177 EEG-Verdrag twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 15 van de zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad 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 (PB 1977, L 145, blz . 1).

2 Die vragen zijn gerezen in een geschil tussen de staatssecretaris van Financiën en Velker International Oil Company Ltd NV, te Rotterdam, (hierna : Velker) over een aan deze opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting .

3 Uit de stukken blijkt, dat Velker aan Forsythe International BV, te 's-Gravenhage, (hierna : Forsythe) twee partijen bunkerolie heeft verkocht; de facturen waren gedateerd op 14 november respectievelijk 16 november 1983 .

4 Velker had de partijen olie gekocht van Handelsmaatschappij Verhoeven BV, te Rotterdam, (hierna : Verhoeven) die zelf één van die partijen had gekocht van Olieverwerking Amsterdam BV (hierna : OVA).

5 In opdracht van Forsythe werden de partijen respectievelijk op 5 november 1983 door OVA en op 11 november 1983 door Verhoeven in door Forsythe bij de firma De Nieuwe Matex gehuurde opslagtanks geleverd en vervolgens in gedeelten (op 6, 7, 8, 17 en 18 november 1983) aan boord gebracht van uitgaande zeeschepen .

6 Op de door OVA aan Verhoeven gezonden factuur was geen omzetbelasting vermeld . Op de door Verhoeven aan Velker gezonden facturen was vermeld "BTW : nultarief " . Velker paste op haar beurt BTW volgens het nultarief toe op de verkopen aan Forsythe .

7 De Nederlandse belastingdienst was van oordeel, dat de door Velker aan Forsythe geleverde partijen olie niet in aanmerking kwamen voor vrijstelling van BTW, en legde Velker een naheffingsaanslag in de omzetbelasting op voor 1983 .

8 Velker kwam in beroep bij het Gerechtshof te 's-Gravenhage, dat de naheffingsaanslag vernietigde op grond dat de door Velker geleverde olie bestemd was voor de bevoorrading van uitgaande zeeschepen en dat een dergelijke levering ingevolge artikel 9, lid 2, aanhef en sub b, van de wet op de omzetbelasting juncto post 4, letter a, eerste onderdeel, van tabel II bij die wet moest worden vrijgesteld van BTW .

9 De staatssecretaris van Financiën heeft tegen dit arrest cassatieberoep ingesteld bij de Hoge Raad en als cassatiemiddel aangevoerd, dat alleen leveringen van goederen die samenvallen met de bevoorrading van schepen en worden gevolgd door de uitvoer van die goederen, kunnen worden beschouwd als leveringen van goederen bestemd voor de bevoorrading van schepen in de zin van genoemde bepalingen van de Nederlandse wet .

10 In zijn verwijzingsarrest zet de Hoge Raad uiteen, dat de Nederlandse wetgever door deze wetgeving uitvoering heeft willen geven aan artikel 15, aanhef en sub 4, van de zesde richtlijn en dat bijgevolg moet worden aangenomen, dat aan de woorden "bestemd voor de bevoorrading" in de nationale wet dezelfde betekenis moet worden toegekend als aan de daarmee overeenstemmende woorden in de gemeenschapsrichtlijn .

11 Daarom besloot de Hoge Raad de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen :

"1) Dient het bepaalde in artikel 15, aanhef en onder 4, van de zesde richtlijn aldus te worden verstaan dat als leveringen van goederen bestemd voor de bevoorrading van de in die bepaling omschreven schepen, slechts kunnen worden aangemerkt de leveringen die met de bevoorrading samenvallen?

2) Indien genoemde bepaling van de zesde richtlijn niet een zo beperkte betekenis heeft als onder vraag 1 omschreven, dienen dan als leveringen in de zin van die bepaling mede te worden aangemerkt : alleen de leveringen aan de ondernemer die de goederen op een later tijdstip als scheepsvoorraad zal bezigen, dan wel tevens de leveringen in een voorafgaande handelsfase, dat wil zeggen aan een ondernemer die de goederen niet zelf als scheepsvoorraad bezigt, doch deze levert aan een andere ondernemer die daaraan wel bedoelde aanwending geeft?"

12 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten van het hoofdgeding, het procesverloop en de bij het Hof ingediende schriftelijke 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 .

13 Artikel 15 van de zesde richtlijn luidt als volgt :

" Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de Lid-Staten vrijstelling voor de volgende handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen :

1) de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten het in artikel 3 omschreven grondgebied;

2) ...

3) ...

4) de levering van goederen, bestemd voor de bevoorrading van de navolgende schepen :

a) schepen voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt of die worden gebruikt voor de uitoefening van enigerlei industriële, handels - of visserijactiviteit;

..."

14 Voor de uitlegging van de in geding zijnde bepalingen van de zesde richtlijn moet eerst worden ingegaan op de tweede prejudiciële vraag van de verwijzende rechter .

15 Deze vraag strekt ertoe te vernemen, of de in die bepalingen bedoelde vrijstelling alleen geldt voor leveringen van goederen aan ondernemers die deze goederen als scheepsvoorraad zullen bezigen, dan wel tevens voor leveringen in een voorafgaande handelsfase, mits de goederen uiteindelijk worden gebruikt voor de bevoorrading van schepen .

16 De uitdrukking "goederen bestemd voor de bevoorrading van schepen" leent zich voor verschillende letterlijke uitleggingen . Bedoeld kunnen immers zijn leveringen van goederen die door de ontvanger gebruikt zullen worden voor de bevoorrading van zijn schepen, maar ook leveringen, ongeacht in welke handelsfase, van goederen die daartoe later zullen worden gebruikt .

17 Voor de uitlegging van die uitdrukking moet derhalve worden gelet op de context waarin zij voorkomt, rekening houdend met het doel en de opzet van de zesde richtlijn .

18 Zoals het Hof reeds herhaaldelijk overwoog (zie bij voorbeeld het arrest van 15 juni 1989, zaak 348/87, SUFA, Jurispr . 1989, blz . 1737), kent de zesde richtlijn de BTW een zeer ruime werkingssfeer toe, die alle economische activiteiten van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter omvat .

19 De bepalingen van de richtlijn inzake vrijstelling van belasting moeten strikt worden uitgelegd, omdat zij afwijken van het algemene beginsel, dat omzetbelasting wordt geheven over elke levering van goederen en over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht .

20 Deze strikte uitlegging dient met name toepassing te vinden wanneer het gaat om bepalingen die afwijken van de regel, dat "in het binnenland" verrichte handelingen aan belasting zijn onderworpen .

21 Met betrekking tot artikel 15, lid 4, valt op te merken, dat de daarin genoemde handelingen ter bevoorrading van schepen vrijstelling genieten omdat zij worden gelijkgesteld met uitvoerhandelingen .

22 Juist zoals bij uitvoerhandelingen de in artikel 15, lid 1, voorziene vrijstelling van rechtswege alleen geldt voor de uiteindelijke levering van door of voor rekening van de verkoper uitgevoerde goederen, zo ook kan de in artikel 15, lid 4, voorziene uitzondering slechts toepassing vinden bij leveringen van goederen aan de ondernemer die ze voor de bevoorrading van zijn schepen gebruikt, en kan zij dus niet worden uitgebreid tot leveringen van die goederen in een eerdere handelsfase .

23 In haar opmerkingen voor het Hof heeft de Duitse regering er echter op gewezen, dat een dergelijke uitlegging van de omstreden bepalingen in strijd zou zijn met de strekking ervan . De vrijstelling zou een administratieve vereenvoudiging ten doel hebben en niet de toekenning van een belastingvoordeel . In verband met dat doel zou de vrijstelling voor alle handelsfasen hebben te gelden .

24 Deze redenering kan niet worden aanvaard . Werd de vrijstelling immers uitgebreid tot de handelsfasen die voorafgaan aan de eindlevering van de goederen aan de scheepsexploitant, dan zouden de Lid-Staten regelingen moeten treffen om de eindbestemming van de met vrijstelling van belasting geleverde goederen te controleren . Dergelijke regelingen zouden niet tot een administratieve vereenvoudiging leiden, doch integendeel voor de Lid-Staten en de betrokken handelaren complicaties meebrengen die niet te rijmen zijn met een "juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen", zoals bedoeld in artikel 15, aanhef, van de zesde richtlijn .

25 Rekening houdend met het antwoord dat op de tweede prejudiciële vraag moet worden gegeven, moet nog worden ingegaan op de eerste vraag van de verwijzende rechter, namelijk of ter verkrijging van het recht op vrijstelling het aan boord brengen van de goederen materieel moet samenvallen met de levering aan de exploitant van het schip .

26 Volgens artikel 5, lid 1, van de zesde richtlijn moet als levering van een goed worden beschouwd "de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken ".

27 Gelet op deze omschrijving, kan worden volstaan met de vaststelling, dat noch de tekst van het in geding zijnde artikel 15, lid 4, noch de context ervan noch het ermee beoogde doel een uitlegging kunnen rechtvaardigen volgens welke het recht op vrijstelling verloren zou gaan wanneer de goederen na de levering en vóór de eigenlijke bevoorrading worden opgeslagen .

28 Zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk in haar opmerkingen voor het Hof heeft aangeduid, zou een dergelijke uitlegging kunnen waarborgen, dat de handelaren de met vrijstelling van belasting geleverde goederen nadien niet gebruiken voor een ander doel dan de bevoorrading van schepen .

29 Dit motief vormt op zichzelf echter geen voldoende rechtvaardiging voor die uitlegging; bovendien zijn het volgens artikel 15, aanhef, van de zesde richtlijn de Lid-Staten die de voorwaarden voor vrijstelling moeten vaststellen om "alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen ".

30 Mitsdien moet op de prejudiciële vragen van de Hoge Raad der Nederlanden worden geantwoord, dat het bepaalde in artikel 15, lid 4, van de zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 aldus moet worden uitgelegd, dat als leveringen van goederen bestemd voor de bevoorrading van schepen slechts kunnen worden aangemerkt de leveringen aan de ondernemer die de goederen als scheepsvoorraad zal bezigen, waarbij het aan boord brengen van de goederen materieel niet behoeft samen te vallen met de levering aan de ondernemer .

Beslissing inzake de kosten

Kosten

31 De kosten door de Duitse, de Nederlandse, de Portugese en de Britse regering en door 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 .

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde Kamer),

uitspraak doende op de door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 24 mei 1989 gestelde vragen, verklaart voor recht :

Het bepaalde in artikel 15, lid 4, van de zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad 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, moet

aldus worden uitgelegd, dat als levering van goederen bestemd voor de bevoorrading van schepen slechts kunnen worden aangemerkt de leveringen aan de ondernemer die de goederen als scheepsvoorraad zal bezigen, waarbij het aan boord brengen van de goederen materieel niet hoeft samen te vallen met de levering aan de ondernemer .