

|

61992J0111

ARREST VAN HET HOF (ZESDE KAMER) VAN 2 AUGUSTUS 1993. - WILFRIED LANGE TEGEN FINANZAMT FUERSTENFELDBRUCK. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING: FINANZGERICHT MUENCHEN - DUITSLAND. - BELASTING OVER TOEGEVOEGDE WAARDE - ZESDE RICHTLIJN - VRIJSTELLING BIJ VERBODEN UITVOER. - ZAAK C-111/92.

Jurisprudentie 1993 bladzijde I-04677

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

1. Fiscale bepalingen ° Harmonisatie van wetgevingen ° Omzetbelasting ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde ° Zesde richtlijn ° Werkingssfeer ° Uitvoer van goederen die wegens hun mogelijk gebruik voor strategische doeleinden niet naar bepaalde bestemmingen mogen worden uitgevoerd ° Daaronder begrepen

(Richtlijn 77/388 van de Raad)

2. Fiscale bepalingen ° Harmonisatie van wetgevingen ° Omzetbelasting ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde ° Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn ° Leveringen van goederen die door verkoper naar buitenland worden verzonden of vervoerd ° Onderscheid tussen legale en illegale uitvoer ° Geen

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 15, lid 1)

Samenvatting

1. Het beginsel van fiscale neutraliteit waarop de Zesde richtlijn is gebaseerd, verzet zich ertegen, dat bij de toepassing van de BTW een algemeen onderscheid wordt gemaakt tussen legale en illegale transacties, met uitzondering van de gevallen waarin wegens de bijzondere kenmerken van bepaalde goederen elke mededinging tussen een legale en een illegale economische sector is uitgesloten.

Dat is niet het geval wanneer het goederen betreft die niet wegens hun eigen aard of hun bijzondere kenmerken onder een volledig handelsverbod vallen, en wanneer enkel de uitvoer ervan naar specifieke bestemmingen is verboden omdat zij eventueel voor strategische doeleinden kunnen worden gebruikt. Een dergelijk verbod volstaat op zich derhalve niet om de uitvoer van deze goederen buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn te laten vallen.

2. Artikel 15, lid 1, van de Zesde richtlijn 77/388 betreffende de vrijstelling van BTW voor de levering van goederen die door de verkoper naar het buitenland worden verzonden of vervoerd, maakt met betrekking tot de vrijstelling geen enkel onderscheid tussen legale en illegale uitvoer. Wanneer de illegale uitvoer betrekking heeft op goederen die binnen de werkingssfeer van de richtlijn vallen, moet hij dus op dezelfde manier worden behandeld als de legale uitvoer van die goederen. Genoemde bepaling moet bijgevolg aldus worden uitgelegd, dat de daarin geregelde vrijstelling bij uitvoer niet kan worden geweigerd wanneer die uitvoer plaatsvindt in strijd met nationale voorschriften die de uitvoer naar staten waarvoor op grond van nationale embargovoorschriften in geen van de Lid-Staten van de Europese Gemeenschap uitzicht op een vergunning zou hebben bestaan, afhankelijk stellen van een voorafgaande vergunning.

Deze vaststelling doet geenszins af aan de bevoegdheid van de Lid-Staten om overtredingen van hun wettelijke regeling inzake vergunningen voor de uitvoer naar bepaalde derde landen, met passende sancties te vervolgen, ook indien deze met geldelijke consequenties gepaard gaan.

Partijen

In zaak C-111/92,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Finanzgericht Muenchen (Duitsland), in het aldaar aanhangig geding tussen

W. Lange

en

Finanzamt Fuerstenfeldbruck,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging 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),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: C. N. Kakouris, kamerpresident, G. F. Mancini, F. A. Schockweiler, M. Diez de Velasco en P. J. G. Kapteyn, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs

griffier: D. Louterman-Hubeau, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen van de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur H. Étienne, als gemachtigde,

gezien het rapport van de rechter-rapporteur,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 1 april 1993,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 23 maart 1992, ingekomen ten Hove op 7 april daaraanvolgend, heeft het Finanzgericht Muenchen twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging 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; hierna: "Zesde richtlijn").

2 Die vragen zijn gerezen in het kader van een geding tussen W. Lange, exploitant van de PPC Purchasing Pool Company (hierna: "PPC"), en het Finanzamt Fuerstenfeldbruck (hierna: "Finanzamt") met betrekking tot de beslissing van het Finanzamt om geen vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "BTW") te verlenen voor bepaalde exporten van computersystemen (hardware en software).

3 Uit de verwijzingsbeschikking blijkt, dat Lange in 1985 en 1986 computersystemen wilde exporteren en daartoe via PPC uitvoervergunningen aanvraag overeenkomstig § 17, lid 1, van de Aussenwirtschaftsverordnung (verordening inzake de buitenlandse handel, hierna: "AWV"), in de versie van 3 augustus 1981 (BGBl. I, blz. 853) en in de versie van de 58e verordening tot wijziging van de AWV van 1 juli 1985 (BGBl. I, blz. 1258 en 1313). In die aanvragen was als eindbestemming van de goederen hetzij Pakistan hetzij Israël aangegeven.

4 Het Bundesamt fuer gewerbliche Wirtschaft verleende de aangevraagde uitvoervergunningen voor de aangegeven bestemmingen. De goederen gingen echter naar Wenen, naar Belgrado, of via Wenen naar Belgrado, waar zij vervolgens door vrachtvervoerders ter plaatse werden overgenomen en verzonden naar Bulgarije, Hongarije, de Sovjet-Unie en Tsjechoslowakije.

5 Lange verkreeg ook de vrijstelling en aftrek waarom hij in zijn aangifte omzetbelasting over 1985 en 1986 had verzocht, te weten de vrijstelling van die leveringen krachtens § 4, sub 1, van het Umsatzsteuergesetz 1980 (hierna: "UStG"), en de aftrek van de over de geleverde goederen betaalde voorbelasting, krachtens § 15, lid 1, sub 1, juncto lid 3, sub 1-a, UStG.

6 Na een fiscaal onderzoek bij Lange stelde het Finanzamt zich op het standpunt, dat de leveringen die volgens de aangifte van Lange waren vrijgesteld, aan de omzetbelasting moesten worden onderworpen, met name omdat er sprake was van verboden uitvoer naar de landen waar de goederen uiteindelijk waren terechtgekomen. Het Finanzamt beriep zich hiervoor op § 7, lid 1, van het Aussenwirtschaftsgesetz (Wet op de buitenlandse handel, hierna AWG; BGBl. I 1961, blz. 481), juncto § 5, lid 1, AWV, waarin is bepaald dat voor de uitvoer van de in de uitvoerlijst (bijlage AL bij de AWV) genoemde goederen een vergunning is vereist. Ingevolge § 33, lid 1, en § 34, lid 1, juncto § 70, lid 1, sub 1, AWV is overtreding van die vergunningsvoorschriften strafbaar.

7 Lange heeft tegen deze beschikking van het Finanzamt beroep ingesteld bij het Finanzgericht Muenchen. In zijn beroepschrift stelde hij, dat het volgens het bepaalde in § 4, sub 1, juncto § 6, lid 1, sub 1, UStG 1980 voor de vrijstelling van de leveringen volstaat, dat de goederen naar het buitenland zijn verzonden. De overtreding van andere wettelijke bepalingen zou geen grond opleveren om de vrijstelling te weigeren, omdat het UStG bij uitsluiting aanknoopt aan de

uitvoertransactie, zonder dienaangaande enig waarde-oordeel uit te spreken. Lange voerde voorts aan, dat het onaanvaardbaar is om nog jarenlang nadat de goederen naar het buitenland zijn geleverd, te controleren waar zij uiteindelijk zijn gebleven.

8 Van oordeel, dat de uitkomst van het geding afhing van de uitlegging van het EEG-Verdrag en van de Zesde richtlijn, heeft het Finanzgericht besloten de behandeling van de zaak te schorsen en de volgende prejudiciële vragen aan het Hof voor te leggen:

"1) Moet artikel 15, lid 1, 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, aldus worden uitgelegd, dat de daarin voorziene vrijstelling bij uitvoer moet worden geweigerd, wanneer in strijd met nationale voorschriften inzake uitvoervergunningen goederen worden geleverd naar staten waarvoor op grond van nationale embargovoorschriften in geen enkele Lid-Staat van de Europese Gemeenschappen uitzicht op een vergunning zou hebben bestaan?"

2) Zo ja: kan de belastingvrijstelling reeds worden geweigerd wanneer er sprake is van een objectieve schending van nationale vergunningsvoorschriften, of moet daarenboven met betrekking tot elke levering worden aangetoond, dat de ondernemer zich van die schending bewust was?"

9 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten in het hoofdgeding, de betrokken communautaire en nationale voorschriften, 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.

10 Alvorens de door de nationale rechterlijke instantie gestelde vragen te beantwoorden, dient eerst te worden nagegaan of uitvoertransacties die krachtens de toepasselijke nationale bepalingen verboden zijn wanneer zij bestemd zijn voor bepaalde landen en betrekking hebben op goederen als die waarom het in het hoofdgeding gaat, binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen.

De werkingssfeer van de Zesde richtlijn

11 In zijn arresten van 28 februari 1984 (zaak 294/82, Einberger, Jurispr. 1984, blz. 1177) en 5 juli 1988 (zaak 269/86, Mol, Jurispr. 1988, blz. 3627, en zaak 289/86, Happy Family, ibidem, blz. 3655) betreffende, onderscheidenlijk, illegale invoer van verdovende middelen in de Gemeenschap en illegale levering van diezelfde produkten onder bezwarende titel binnen een Lid-Staat, heeft het Hof voor recht verklaard, dat geen omzetbelastingsschuld ontstaat bij illegale invoer in de Gemeenschap of bij illegale levering van verdovende middelen onder bezwarende titel in het binnenland, voor zover die produkten geen deel uitmaken van het door de bevoegde autoriteiten streng bewaakte handelsverkeer ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden. Met betrekking tot de invoer van vals geld heeft het Hof voorts verklaard, dat hetgeen het met betrekking tot de illegale invoer van verdovende middelen had overwogen, a fortiori gold voor de invoer van vals geld (zie arrest van 6 december 1990, zaak C-343/89, Witzemann, Jurispr. 1990, blz. I-4477, r.o. 20).

12 Aan deze uitspraken heeft het Hof toegevoegd, dat invoer en illegale levering van dergelijke goederen, die per definitie volstrekt niet in het economische en commerciële circuit van de Gemeenschap mogen worden gebracht en die slechts tot strafmaatregelen aanleiding kunnen geven, volledig buiten de bepalingen van de Zesde richtlijn vallen (arrest Einberger, reeds aangehaald, r.o. 19 en 20; arresten Mol en Happy Family, reeds aangehaald, r.o. 15 resp. 17, arrest Witzemann, reeds aangehaald, r.o. 19). Deze arresten hebben derhalve betrekking op goederen die wegens hun bijzondere kenmerken niet in het handelsverkeer mogen worden gebracht of in de economische kringloop mogen komen.

13 Dit is niet het geval met de goederen waarom het in het hoofdgeding gaat. Daar gaat het immers om computersystemen en er bestaat geen enkel algemeen verbod om dergelijke goederen in het handelsverkeer te brengen. Levering onder bezwarende titel binnen de Gemeenschap, invoer in de Gemeenschap of ook uitvoer van dergelijke goederen is in beginsel geoorloofd en kan derhalve een BTW-schuld doen ontstaan.

14 Naar uit de verwijzingsbeschikking blijkt, is het ingevolge het nationale recht van alle Lid-Staten enkel verboden die goederen naar enkele welbepaalde bestemmingslanden uit te voeren, zulks wegens het mogelijke gebruik van die goederen voor strategische doeleinden.

15 De vraag rijst dus, of een dergelijk verbod de uitvoer van die goederen uitsluit van de werkingssfeer van de Zesde richtlijn.

16 De Zesde richtlijn, die een vergaande harmonisatie op het gebied van de BTW beoogt, is gebaseerd op het beginsel van fiscale neutraliteit. Gelijk het Hof heeft overwogen, verzet dit beginsel zich bij de heffing van BTW tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties, met uitzondering van de gevallen waarin wegens de bijzondere kenmerken van bepaalde goederen elke mededinging tussen een legale en een illegale economische sector is uitgesloten (zie arresten Mol en Happy Family, beide reeds aangehaald, r.o. 18 resp. 20).

17 Dat is niet het geval wanneer het goederen betreft die niet wegens hun eigen aard of hun bijzondere kenmerken onder een volledig handelsverbod vallen, en wanneer enkel de uitvoer ervan naar specifieke bestemmingen is verboden omdat zij eventueel voor strategische doeleinden kunnen worden gebruikt. Een dergelijk verbod volstaat op zich derhalve niet om de uitvoer van deze goederen buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn te laten vallen.

De eerste vraag

18 Artikel 15 van de Zesde richtlijn bepaalt: "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 eventuele 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. (...)"

19 In de eerste plaats zij erop gewezen, dat deze bepaling, in overeenstemming met het beginsel van fiscale neutraliteit waarop de Zesde richtlijn is gebaseerd, met betrekking tot de vrijstellingen geen enkel onderscheid maakt tussen legale en illegale uitvoer. Dit betekent, dat wanneer de illegale uitvoer betrekking heeft op binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallende goederen, hij op dezelfde manier moet worden behandeld als de legale uitvoer van die goederen.

20 Voorts moet worden opgemerkt, dat blijkens de elfde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn die bepaling deel uitmaakt van een gemeenschappelijke lijst van vrijstellingen, die is vastgesteld met het oog op een vergelijkbare heffing van de eigen middelen van de Gemeenschap in alle Lid-Staten. De bedoeling van deze vrijstellingen is te voorkomen, dat de consumenten in

derde landen BTW moeten betalen, aangezien deze belasting uitsluitend door de consumenten in de Gemeenschap moet worden gedragen.

21 Hieruit volgt, dat deze bepaling de Lid-Staten niet toestaat een ingevolge deze bepaling vrijgestelde export toch aan BTW te onderwerpen. Deze uitlegging wordt bevestigd door artikel 17, lid 3, van de richtlijn, volgens hetwelk de Lid-Staten aan iedere belastingplichtige ook recht op aftrek of op teruggaaf van de belasting moeten verlenen voor zover de goederen en diensten zijn gebruikt voor overeenkomstig artikel 15 vrijgestelde handelingen.

22 Bijgevolg zou een Lid-Staat, door zijn weigering op een uitvoertransactie een in de Zesde richtlijn geregelde vrijstelling van BTW toe te passen ° wanneer daarmee wordt beoogd de overtreding te bestraffen van een nationale bepaling krachtens welke voor de uitvoer een vergunning is vereist °, een doel nastreven dat met het doel van de Zesde richtlijn niets van doen heeft.

23 Op de eerste vraag dient mitsdien te worden geantwoord, dat artikel 15, sub 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de daarin geregelde vrijstelling bij uitvoer niet kan worden geweigerd wanneer die uitvoer plaatsvindt in strijd met nationale voorschriften die de uitvoer naar staten waarvoor op grond van nationale embargovoorschriften in geen van de Lid-Staten van de Europese Gemeenschap uitzicht op een vergunning zou hebben bestaan, afhankelijk stellen van een voorafgaande vergunning.

24 Hieraan zij toegevoegd, dat deze vaststelling geenszins afdoet aan de bevoegdheid van de Lid-Staten om overtredingen van hun wettelijke regeling inzake vergunningen voor de uitvoer naar bepaalde derde landen, met passende sancties te vervolgen, ook indien deze met geldelijke consequenties gepaard gaan.

De tweede vraag

25 Gezien het antwoord op de eerste vraag, behoeft de tweede prejudiciële vraag geen behandeling.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

26 De kosten door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van haar 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 rechtelijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Finanzgericht Muenchen bij beschikking van 23 maart 1992 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Artikel 15, sub 1, 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 de daarin geregelde vrijstelling bij uitvoer niet kan worden geweigerd wanneer die

uitvoer plaatsvindt in strijd met nationale voorschriften die de uitvoer naar staten waarvoor op grond van nationale embargovoorschriften in geen van de Lid-Staten van de Europese Gemeenschap uitzicht op een vergunning zou hebben bestaan, afhankelijk stellen van een voorafgaande vergunning.