

|

61993J0302

Arrest van het Hof (Zesde kamer) van 26 september 1996. - Etienne Debouche tegen Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Gerechtshof 's-Gravenhage - Nederland. - BTW - Uitlegging van artikel 17, leden 2 en 3, sub a, van richtlijn 77/388/EEG en van de artikelen 3, sub b, en 5, eerste alinea, van richtlijn 79/1072/EEG - Teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen. - Zaak C-302/93.

Jurisprudentie 1996 bladzijde I-04495

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 ° Teruggaaf van belasting aan niet in binnenland gevestigde belastingplichtigen ° Advocaat die vrijstelling geniet in Lid-Staat waar hij gevestigd is ° Teruggaaf van belasting die is geheven ter zake van diensten die aan betrokkene zijn verleend in Lid-Staat waar diensten van advocaten niet zijn vrijgesteld ° Ontoelaatbaarheid

(Richtlijnen van de Raad 79/1072, art. 3, sub b, en 77/388, art. 28, lid 3, sub b, en bijlage F)

Samenvatting

Artikel 3, sub b, van de Achtste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting ° Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen ° moet aldus worden uitgelegd, dat een advocaat die in de Lid-Staat waar hij gevestigd is, krachtens artikel 28, lid 3, sub b, en bijlage F van de Zesde richtlijn vrijstelling geniet, uit dien hoofde niet gerechtigd is de bevoegde dienst van die Lid-Staat om afgifte van de in genoemd artikel 3, sub b, bedoelde verklaring te verzoeken, en dus geen recht heeft op teruggaaf van de belasting die is geheven ter zake van diensten die hem zijn verleend in een Lid-Staat waar hij niet gevestigd is en waar diensten verricht door advocaten niet zijn vrijgesteld. Immers, zowel uit dat artikel 3, sub b, van de Achtste richtlijn, als uit het systeem van de Zesde richtlijn blijkt, dat een belastingplichtige die vrijstelling geniet en

bijgevolg geen recht heeft op aftrek van in het binnenland betaalde voorbelasting, overeenkomstig het doel van het stelsel van de BTW-richtlijnen evenmin recht heeft op teruggaaf van in een andere Lid-Staat betaalde BTW, noch, bijgevolg, op afgifte van een verklaring in de zin van die bepaling.

Partijen

In zaak C-302/93,

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

E. Debouche

en

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 17, leden 2 en 3, sub a, 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), en van de artikelen 3, sub b, en 5, eerste alinea, van de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting ° Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB 1979, L 331, blz. 11),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: C. N. Kakouris, kamerpresident, G. Hirsch (rapporteur) en P. J. G. Kapteyn, rechters,

advocaat-generaal: G. Tesauro

griffier: H. A. Ruehl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

° E. Debouche, vertegenwoordigd door S. T. M. Beelen en E. J. Janzen, belastingadviseurs,

° de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J. G. Lammers, plaatsvervangend juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,

° de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Fernandes, directeur van de juridische dienst van de algemene directie Europese Gemeenschappen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en A. Corrêia, adjunct-directeur-generaal van de dienst BTW-beheer, als gemachtigden,

° de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde, bijgestaan door L. van den Berghe, advocaat te Brussel,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van E. Debouche, vertegenwoordigd door E. J. Janzen, de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J. S. van den Oosterkamp, assistent juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Roeder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, en de Commissie, vertegenwoordigd door E. Traversa, bijgestaan door L. van den Berghe, ter terechtzitting van 23 november 1995,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 1 februari 1996,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij uitspraak van 19 mei 1993, ingekomen bij het Hof op 1 juni daaraanvolgend, heeft het Gerechtshof te 's-Gravenhage krachtens artikel 177 EEG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 17, leden 2 en 3, sub a, 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"), en van de artikelen 3, sub b, en 5, eerste alinea, van de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting ° Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB 1979, L 331, blz. 11) (hierna: "Achtste richtlijn").

2 Die vraag is gerezen in een geding tussen E. Debouche en de belastinginspecteur, over het recht op teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "BTW"), dat is voorzien in de artikelen 17 en 33 van de Wet op de omzetbelasting 1968, waarbij de bepalingen van de Achtste richtlijn in Nederlands recht zijn omgezet.

3 Het Koninkrijk België heeft gebruikt gemaakt van de door artikel 28, lid 3, sub b, juncto bijlage F van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid, zodat in België diensten verricht door advocaten van BTW zijn vrijgesteld. Deze diensten zijn daarentegen in Nederland wel aan omzetbelasting onderworpen.

4 Debouche, een in België gevestigd advocaat, huurde bij een in Nederland gevestigde leasemaatschappij een auto, die hij enkel in België ten behoeve van zijn beroepswerkzaamheden gebruikte.

5 Hij diende bij de Nederlandse belastingdienst een verzoek in om teruggaaf van de BTW die hem over het tijdvak van 1 januari tot en met 31 oktober 1990 over de huur van het voertuig in rekening was gebracht.

6 Dat verzoek ging vergezeld van de originele facturen en van een door de Belgische autoriteiten afgegeven verklaring waarin stond te lezen, dat Debouche "niet onderworpen is aan de BTW in België omdat hij diensten verricht die vrijgesteld zijn bij toepassing van artikel 28, lid 3, sub b, en bijlage F van de Zesde richtlijn (...)".

7 In artikel 2 van de Achtste richtlijn is de volgende regel geformuleerd:

"Elke Lid-Staat geeft aan iedere niet in het binnenland maar in een andere Lid-Staat gevestigde belastingplichtige, onder de in de hierna volgende artikelen gestelde voorwaarden, de belasting

over de toegevoegde waarde terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen, dan wel ter zake van de invoer van goederen in het betrokken land, een en ander voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 17, lid 3, sub a en b, van richtlijn 77/388/EEG of de dienstverrichtingen bedoeld in artikel 1, sub b."

Artikel 3 van de Achtste richtlijn bepaalt:

"Een belastingplichtige als bedoeld in artikel 2, die geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het binnenland te zijn gelegen, moet, om teruggaaf te verkrijgen:

(...)

b) door middel van een verklaring, afgegeven door de overheid van de Staat waar hij gevestigd is, aantonen dat hij in die Staat onderworpen is aan de belasting over de toegevoegde waarde. Wanneer de in artikel 9, eerste alinea, bedoelde bevoegde dienst reeds over een dergelijke verklaring beschikt, behoeft de belastingplichtige gedurende een jaar te rekenen vanaf de datum van afgifte van de eerste verklaring door de overheid van de Staat waar hij is gevestigd, geen nieuwe verklaring te verstrekken. De Lid-Staten geven geen verklaring af aan belastingplichtigen die krachtens artikel 24, lid 2, van richtlijn 77/388/EEG vrijstelling van belasting genieten;

(...)"

Artikel 5, eerste alinea, van de Achtste richtlijn bepaalt:

"Voor de toepassing van deze richtlijn wordt het recht op belastingteruggaaf bepaald op grond van artikel 17 van richtlijn 77/388/EEG, zoals dit wordt toegepast in de Lid-Staat waar de teruggaaf wordt verleend."

8 De bevoegde belastinginspecteur wees het verzoek om teruggaaf af, waarop Debouche beroep instelde bij het Gerechtshof te 's-Gravenhage. Hij betoogde onder meer, dat hij belastingplichtige in de zin van artikel 3, sub b, van de Achtste richtlijn is en dat volgens artikel 5, eerste alinea, van die richtlijn het recht op teruggaaf wordt beheerst door de aftrekregels die gelden in de Lid-Staat waar om teruggaaf wordt verzocht, zodat op hem de Nederlandse bepalingen, volgens welke advocaten recht hebben op aftrek van voorbelasting, van toepassing zijn.

9 De verwijzende rechter is luidens punt 6.2 van zijn verwijzingsuitspraak van oordeel, dat de oplossing van het geschil afhankelijk is van de uitlegging die moet worden gegeven aan de artikelen 3, sub b, en 5, eerste alinea, van de Achtste richtlijn juncto artikel 17, leden 2 en 3, sub a, van de Zesde richtlijn.

10 Hij heeft derhalve besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag voor te leggen:

"Hoe moeten de met name sub 6.2 vermelde bepalingen van de Zesde en van de Achtste richtlijn in hun onderlinge samenhang worden uitgelegd teneinde het hierboven nader aangeduide verzoek om teruggaaf van omzetbelasting te kunnen beoordelen?"

11 Met deze vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of de artikelen 3, sub b, en 5, eerste alinea, van de Achtste richtlijn en artikel 17, leden 2 en 3, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd, dat een advocaat die in de Lid-Staat waar hij gevestigd is, krachtens artikel 28, lid 3, sub b, juncto bijlage F van de Zesde richtlijn BTW-vrijstelling geniet, recht heeft op teruggaaf van de BTW die is geheven ter zake van diensten die hem zijn verleend in een andere Lid-Staat, waar diensten verricht door advocaten niet zijn vrijgesteld.

12 Voor een ter oplossing van het hoofdgeding nuttig antwoord zij eraan herinnerd, dat volgens artikel 3, sub b, van de Achtste richtlijn de belastingplichtige, om teruggaaf te verkrijgen, door middel van een verklaring die is afgegeven door de overheid van de staat waar hij gevestigd is, moet aantonen, dat hij in die staat aan de BTW is onderworpen.

13 Vaststaat, dat Debouche een dergelijke verklaring niet aan de Nederlandse autoriteiten heeft overgelegd.

14 Inzonderheid moet worden vastgesteld, dat een Lid-Staat terecht geen verklaring in de zin van artikel 3, sub b, van de Achtste richtlijn afgeeft aan een advocaat die in het binnenland diensten verricht die ingevolge artikel 28, lid 3, sub b, juncto bijlage F van de Zesde richtlijn zijn vrijgesteld in de Lid-Staat waar hij gevestigd is.

15 Immers, zoals artikel 3, sub b, laatste zin, van de Achtste richtlijn preciseert, heeft een belastingplichtige die vrijstelling geniet en bijgevolg geen recht heeft op aftrek van in het binnenland betaalde voorbelasting, overeenkomstig het doel van het stelsel van de BTW-richtlijnen evenmin recht op teruggaaf van in een andere Lid-Staat betaalde BTW.

16 Deze uitlegging komt overeen met die welke het Hof aan artikel 17 van de Zesde richtlijn heeft gegeven. Immers, wanneer een belastingplichtige diensten verricht voor een andere belastingplichtige, die deze diensten voor een vrijgestelde handeling gebruikt, heeft deze laatste ° behalve in de door de betrokken richtlijnen uitdrukkelijk bepaalde gevallen ° geen recht op aftrek van voorbelasting (zie onder meer arrest van 6 april 1995, zaak C-4/94, BLP Group, Jurispr. 1995, blz. I-983, r.o. 28).

17 Uit artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn nu volgt, dat een advocaat die ingevolge artikel 28, lid 3, sub b, juncto bijlage F van die richtlijn vrijstelling geniet, geen recht heeft op aftrek van voorbelasting.

18 Voorts werd met de Achtste richtlijn niet beoogd, het systeem van de Zesde richtlijn ter discussie te stellen. Volgens de derde overweging van haar considerans strekt de Achtste richtlijn er veeleer toe, een einde te maken aan de verschillen tussen de destijds in de Lid-Staten geldende bepalingen die soms de oorzaak waren van verleggingen van het handelsverkeer en verstoringen van de mededinging. Luidens de vijfde overweging van haar considerans mag zij "er niet toe (...) leiden dat belastingplichtigen verschillend worden behandeld naar gelang van de Lid-Staat waar zij zijn gevestigd".

19 Debouche baseert zijn verzoek om teruggaaf juist op die vijfde overweging. Indien dat verzoek werd ingewilligd, zou hij evenwel in een gunstiger positie komen te verkeren dan Nederlandse advocaten, die recht hebben op aftrek van voorbelasting omdat zij belaste handelingen verrichten, terwijl Debouche enkel vrijgestelde handelingen verricht.

20 Mitsdien moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord, dat artikel 3, sub b, van de Achtste richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat een advocaat die in de Lid-Staat waar hij gevestigd is, krachtens artikel 28, lid 3, sub b, en bijlage F van de Zesde richtlijn BTW-vrijstelling geniet, uit dien hoofde niet gerechtigd is de bevoegde dienst van die Lid-Staat om afgifte van de in genoemd artikel 3, sub b, bedoelde verklaring te verzoeken, en dus geen recht heeft op teruggaaf van de

BTW die is geheven ter zake van diensten die hem zijn verleend in een Lid-Staat waar hij niet gevestigd is en waar diensten verricht door advocaten niet zijn vrijgesteld.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

21 De kosten door de Nederlandse, de Duitse en de Portugese 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.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de hem door het Gerechtshof te 's-Gravenhage bij uitspraak van 19 mei 1993 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 3, sub b, van de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting ° Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, moet aldus worden uitgelegd, dat een advocaat die in de Lid-Staat waar hij gevestigd is, krachtens artikel 28, lid 3, sub b, en bijlage F 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, BTW-vrijstelling geniet, uit dien hoofde niet gerechtigd is de bevoegde dienst van die Lid-Staat om afgifte van de in genoemd artikel 3, sub b, bedoelde verklaring te verzoeken, en dus geen recht heeft op teruggaaf van de BTW die is geheven ter zake van diensten die hem zijn verleend in een Lid-Staat waar hij niet gevestigd is en waar diensten verricht door advocaten niet zijn vrijgesteld.