

|

## 61997J0429

Arrest van het Hof (Zesde kamer) van 25 januari 2001. - Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen Franse Republiek. - Niet-nakoming - BTW - Achtste richtlijn - Teruggaaf van in andere lidstaat betaalde BTW - Zesde richtlijn - Plaats van dienst - Inzameling, sortering, vervoer en verwijdering van afvalstoffen. - Zaak C-429/97.

*Jurisprudentie 2001 bladzijde I-00637*

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 - Diensten - Bepaling van fiscale plaats van dienstverrichting - Complexe dienst op gebied van afvalverwijdering - Teruggaaf van belasting aan niet in binnenland gevestigde belastingplichtigen - Weigering van teruggaaf in geval van uitbesteding van deel van werk door niet in binnenland gevestigde belastingplichtige hoofdaannemers aan in binnenland gevestigde belastingplichtige - Ontoelaatbaarheid*

*(Richtlijnen van de Raad 77/388, art. 9, lid 1, en 79/1072, art. 2)*

## Samenvatting

*\$\$De aanknopng, voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, van een complexe dienst in zijn geheel beschouwd, bij artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, volgens hetwelk als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd, of bij lid 2, sub c, vierde streepje, van dat artikel, volgens hetwelk de plaats van een dienst in verband met werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken, de plaats is waar die diensten materieel worden verricht, moet van dien aard zijn dat een rationele en homogene belastingheffing wordt verzekerd.*

*Wanneer dus de hoofdaannemer in het kader van een overeenkomst betreffende een complexe dienst inzake afvalverwijdering, zijn zetel of een vaste inrichting in een lidstaat heeft, wordt de door hem verrichte dienst geacht in die staat te zijn verricht, zelfs wanneer hij de eigenlijke*

*afvalverwijdering aan een in een andere lidstaat aan belasting over de toegevoegde waarde onderworpen onderaannemer uitbestedt en de daarover verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde voldoet. Aangezien aldus wordt voldaan aan de voorwaarden die de Achtste richtlijn (79/1072) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen - voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde stelt, is de hoofdaannemer gerechtigd om vervolgens op grond van artikel 2 van de Achtste richtlijn teruggaaf van de in die andere lidstaat betaalde belasting over de toegevoegde waarde te vorderen.*

*Mitsdien komt een lidstaat de krachtens die richtlijn, in het bijzonder artikel 2 daarvan, op hem rustende verplichtingen niet na, wanneer hij aan in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtigen die hoofdaannemer zijn bij een overeenkomst inzake een complexe dienst op het gebied van afvalverwijdering, teruggaaf weigert van de belasting over de toegevoegde waarde die dezen hebben voldaan wanneer zij een deel van de onder een dergelijke overeenkomst vallende werkzaamheden aan een in het binnenland gevestigde onderaannemer hebben uitbesteed.*

*( cf. punten 40, 53-54, dictum 1 )*

## **Partijen**

*In zaak C-429/97,*

*Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door H. Michard en E. Traversa als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,*

*verzoekster,*

*tegen*

*Franse Republiek, aanvankelijk vertegenwoordigd door K. Rispal-Bellanger en G. Mignot, en vervolgens door K. Rispal-Bellanger en S. Seam, als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,*

*verweerster,*

*betreffende een verzoek om vast te stellen dat de Franse Republiek, door aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde te weigeren wanneer die belastingplichtigen een deel van hun werkzaamheid aan een in Frankrijk gevestigde belastingplichtige hebben uitbesteed, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11), in het bijzonder artikel 2 daarvan,*

*wijst*

*HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),*

*samengesteld als volgt: C. Gulmann, kamerpresident, V. Skouris (rapporteur) en J.-P. Puissochet, rechters,*

*advocaat-generaal: N. Fennelly,*

*griffier: L. Hewlett, administrateur,*

*gezien het rapport ter terechtzitting,*

*gehoord de pleidooien van partijen ter terechtzitting van 18 november 1999,*

*gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 januari 2000,*

*het navolgende*

*Arrest*

## **Overwegingen van het arrest**

*1 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 18 december 1997, heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen het Hof krachtens artikel 169 EG-Verdrag (thans artikel 226 EG) verzocht vast te stellen dat de Franse Republiek, door aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW") te weigeren wanneer die belastingplichtigen een deel van hun werk aan een in Frankrijk gevestigde belastingplichtige hebben uitbesteed, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11; hierna: Achtste richtlijn"), inzonderheid artikel 2 daarvan.*

*Het rechtskader*

*De communautaire regeling*

*De Achtste richtlijn*

*2 Volgens de tweede overweging van de considerans van de Achtste richtlijn heeft deze richtlijn tot doel, te vermijden dat een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige de hem in een andere lidstaat ter zake van de levering van goederen en diensten in rekening gebrachte belasting definitief moet dragen, en dat hij aldus aan een dubbele belastingheffing is onderworpen.*

*3 Artikel 1 van de Achtste richtlijn bepaalt:*

*Voor de toepassing van deze richtlijn wordt als een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige beschouwd de belastingplichtige als bedoeld in artikel 4, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG, die gedurende de periode, bedoeld in artikel 7, lid 1, eerste alinea, eerste en tweede zin, in het betrokken land noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft gehad van waaruit de handelingen worden verricht, noch, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, aldaar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft gehad, en die in de voornoemde periode geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het betrokken land te zijn gelegen [...]"*

*4 Artikel 2 van de Achtste richtlijn luidt als volgt:*

*Elke lidstaat geeft aan iedere niet in het binnenland maar in een andere lidstaat 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 voorzover 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."*

#### *De Zesde richtlijn*

*5 Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: Zesde richtlijn"), luidt als volgt:*

*Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats."*

*6 Artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn bepaalt:*

*[...]*

*c ) de plaats van diensten:*

*- [...]*

*- [...]*

*- [...]*

*- in verband met werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken, de plaats waar die diensten materieel worden verricht".*

#### *De nationale regeling*

*7 Artikel 9, lid 2, sub c, vierde streepje, van de Zesde richtlijn is in Frankrijk uitgevoerd bij artikel 259 A 4<sup>o</sup> van de Code général des impôts. In de in het onderhavige geval van toepassing zijnde versie daarvan wordt bepaald:*

*In afwijking van de bepalingen van artikel 259 wordt de plaats van de volgende diensten geacht zich in Frankrijk te bevinden:*

*[...]*

*4<sup>o</sup> de hierna genoemde werkzaamheden wanneer zij materieel in Frankrijk worden verricht:*

*[...]*

*werkzaamheden en expertises die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken."*

*8 Uit het dossier blijkt, dat de Franse dienst voor belastingwetgeving aan alle met de toepassing van de BTW belaste Franse diensten een nota heeft gezonden over het stelsel dat van toepassing is op afvalverwijdering in Frankrijk en op de daarmee verband houdende vervoersdiensten voor de invoer. In die nota wordt met name aangegeven, dat de verwijdering valt onder artikel 259 A 4<sup>o</sup> van de Code général des impôts, dat artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn in Frans recht omzet, [[...] en] in Frankrijk aan BTW is onderworpen wanneer zij daar materieel wordt verricht. Deze bepalingen zijn van toepassing op de verwijdering die door de exploitant van het terrein zelf*

wordt verricht. Zij zijn eveneens van toepassing op de dienst die de onderneming die de verwijderingsopdracht heeft verkregen, aan zijn klanten verleent, wanneer deze onderneming hun het totale bedrag voor de handeling in rekening brengt, waarvan het grootste deel bestaat uit de prijs die hij aan de exploitant van het terrein moet betalen. De omstandigheid dat deze onderneming de materiële verwijdering niet zelf verricht, maar deze uitbesteedt aan een andere onderneming, is niet van invloed op deze bepalingen [...]"

#### *De feiten en de precontentieuze procedure*

9 Blijkens het dossier weigert de Franse administratie het voordeel van de bepalingen van de Achtste richtlijn toe te kennen aan in andere lidstaten gevestigde ondernemingen die met de inzameling, de sortering, het vervoer en de verwijdering van afval zijn belast en voor een deel van die afvalverwijdering een beroep doen op Franse onderaannemers.

10 Deze hoofdaannemers in de overeenkomst inzake inzameling en verwijdering van de afvalstoffen brachten hun klanten krachtens artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn over de volledige prijs de BTW in rekening van de lidstaat waar zij zijn gevestigd. Zij voldeden bovendien de Franse BTW die hun in rekening was gebracht door de in Frankrijk gevestigde onderaannemers.

11 Toen zij vervolgens teruggaaf vorderden van de aldus betaalde BTW, weigerde de Franse administratie dit op grond dat zij volgens artikel 259 A 4<sup>o</sup> van de Code général des impôts, in de uitlegging die de administratie daaraan geeft, worden geacht het geheel van hun diensten in verband met de afvalstoffen zelf in Frankrijk te hebben uitgevoerd, daar de materiële verwijdering van de afvalstoffen, het kenmerkende en bepalende element van deze dienst en van de prijs daarvoor, in Frankrijk wordt verricht; bijgevolg zou de Achtste richtlijn niet van toepassing zijn.

12 De betrokken ondernemingen werden derhalve verzocht, bij de Franse belastingadministratie een fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen voor het voldoen van de BTW die verschuldigd is over handelingen die worden geacht in Frankrijk te zijn verricht.

13 Bij brieven van 23 september en 22 december 1992 verzochten de diensten van de Commissie de Franse autoriteiten om nadere preciseringen over de redenering die hen tot de opvatting brengt, dat de bepalingen van de Achtste richtlijn in het onderhavige geval niet van toepassing zijn. Zij betoogden, dat deze kwestie niet alleen de afvalverwijdering betreft, maar het meer algemene probleem van het BTW-stelsel dat van toepassing is op complexe handelingen waarbij ondernemingen zijn betrokken die in meerdere lidstaten zijn gevestigd.

14 Tijdens een vergadering van de diensten van de Commissie met de Franse autoriteiten op 17 november 1992 en bij brief van 5 januari 1993 maakten laatstgenoemden hun opvatting over die kwestie bekend.

15 Van mening dat de weigering van teruggaaf van de Franse BTW een schending van de Achtste richtlijn vormt, leidde de Commissie de procedure van artikel 169 van het Verdrag in, en bij brief van 8 juni 1993 maande zij de Franse regering aan, haar binnen een termijn van twee maanden na ontvangst ervan, haar opmerkingen mee te delen.

16 In die brief betoogde de Commissie met name, dat in het geval van een contract dat betrekking heeft op verschillende soorten diensten, zoals de inzameling, de sortering en de verwijdering van afval, de algemene regel van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn dient te worden toegepast, die bepaalt dat de belasting in de lidstaat van vestiging van de belastingplichtige wordt geheven; deze regel verzekert immers een homogene heffing over de gehele door de dienstverlener aan zijn klant verleende dienst. Voorzover echter een van die diensten, te weten de afvalverwijdering, als een werkzaamheid die betrekking heeft op roerende lichamelijke zaken" in de zin van artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn kan worden aangemerkt en wordt verricht door een onderaannemer, die een andere onderneming is dan de hoofdaannemer, zou hij aan de BTW moeten worden

*onderworpen in de lidstaat waar hij materieel wordt verricht, in dit geval in Frankrijk. Als het heffen van de Franse BTW aldus is gerechtvaardigd, zou de buitenlandse onderneming die de BTW heeft betaald, overeenkomstig de Achtste richtlijn in Frankrijk teruggaaf van die BTW moeten kunnen krijgen.*

*17 Bij brief van 6 augustus 1993 antwoordden de Franse autoriteiten op de aanmaningsbrief. Zij bevestigden hun standpunt en preciseerden, dat de verschillende door de buitenlandse onderneming verrichte handelingen één enkele handeling van afvalverwijdering vormen die pas aan het einde van de verwerking tot stand komt, dat de autonomie van de tussen de buitenlandse onderneming en haar onderaannemer gesloten overeenkomst de aard van de dienstverlening niet wijzigt, en dat er geen enkel belastingresidu" overblijft aangezien de buitenlandse vennootschap haar voorbelasting kan aftrekken.*

*18 Op 10 april 1996 zond de Commissie de Franse Republiek een met redenen omkleed advies, waarin zij herhaalde, dat zij de uitlegging die deze lidstaat aan artikel 9, lid 2, sub c, vierde streepje, van de Zesde richtlijn geeft, niet deelt en haar verzocht de nodige maatregelen te treffen om binnen een termijn van twee maanden na kennisgeving aan dat advies te voldoen.*

*19 De Franse autoriteiten volgden het advies niet op, maar zonden de Commissie op 12 juni 1996 een brief met een motivering van hun standpunt.*

*20 In die omstandigheden heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.*

#### *De ontvankelijkheid*

*21 De Franse regering stelt dat het beroep niet-ontvankelijk is voorzover het het geval van diensten in verband met afvalverwijdering overschrijdt.*

*22 In de eerste plaats zou het beroep, voorzover het betrekking heeft op andere diensten dan die welke verband houden met afvalverwijdering, niet-ontvankelijk zijn omdat het op geen enkele precieze grief jegens de Franse Republiek is gebaseerd. Het verzoekschrift bevat geen gegevens, feitelijk of rechtens, waarop de Commissie haar conclusie baseert dat genoemde lidstaat de krachtens de Achtste richtlijn op hem rustende verplichtingen algemeen niet is nagekomen in gevallen die geen verband houden met afvalverwijdering.*

*23 In de tweede plaats zou dit deel van het beroep ook niet-ontvankelijk zijn omdat de Commissie, door in de loop van de precontentieuze procedure op geen enkel moment aan te geven op welke bepaling van nationaal recht of op welke administratieve procedure zij haar conclusie baseert dat er sprake is van een algemene niet-nakoming, voorbijgaat aan het doel van deze precontentieuze procedure, die, volgens vaste rechtspraak, de betrokken lidstaat de gelegenheid beoogt te geven om aan de uit het gemeenschapsrecht voortvloeiende verplichtingen te voldoen of om zijn verweermiddelen tegen de grieven van de Commissie op nuttige wijze aan te voeren.*

*24 De Commissie stelt dat het beroep ontvankelijk is. De uitlegging die de Franse autoriteiten naar aanleiding van de handelingen van afvalverwijdering hebben gegeven, raakt haars inziens de algemene en principiële kwestie van de toepassing van artikel 9 van de Zesde richtlijn in het kader van complexe handelingen, wanneer een onderaannemer die in een andere lidstaat is gevestigd dan de hoofdaannemer, voor rekening van deze laatste een deel van de handeling op Frans grondgebied verricht. Verder zou geen inbreuk worden gemaakt op de rechten van verdediging van de Franse regering, daar de grieven in de loop van de procedure zijn verruimd noch gewijzigd.*

*25 Om uitspraak te kunnen doen op de door de Franse regering opgeworpen exceptie, daaronder begrepen het onderdeel betreffende schending van de rechten van de verdediging, moet eerst worden uitgemaakt, of het beroep van de Commissie, voorzover het het geval van diensten in verband met afvalverwijdering overschrijdt, op precieze gegevens, zowel feitelijk als rechtens, is*

gebaseerd. Dit valt echter onder de behandeling ten gronde van het door de Commissie ingestelde beroep.

26 Bijgevolg moet de door de Franse regering opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid samen met de zaak ten gronde worden onderzocht.

Ten gronde

27 De Commissie verwijt de Franse Republiek, dat zij de krachtens de Achtste richtlijn, in het bijzonder artikel 2 daarvan, op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen voorzover zij aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen teruggaaf weigert van de BTW die dezen in Frankrijk hebben voldaan wanneer zij een deel van hun werk aan een in die lidstaat gevestigde onderaannemer hebben uitbesteed.

28 Blijkens de artikelen 1 en 2 van de Achtste richtlijn heeft een belastingplichtige recht op teruggaaf van de BTW die in een andere lidstaat is voldaan, wanneer hij geen zetel of vaste inrichting heeft in die staat en daar geen levering van goederen of diensten heeft verricht.

29 Om meer in het bijzonder uit te maken of een dienstverlening in een lidstaat plaatsvindt, dient te worden gelet op artikel 9 van de Zesde richtlijn.

30 Volgens lid 1 van deze bepaling wordt als plaats van een dienst aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd.

31 Lid 2 van dat artikel bevat een aantal specifieke aanknopingspunten voor bepaalde categorieën van diensten. Zo wordt sub c, vierde streepje, bepaald, dat de plaats van een dienst in verband met werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken, de plaats is waar die diensten materieel worden verricht.

32 In het onderhavige geval zijn partijen het oneens over de plaats waaraan een complexe dienst die bestaat uit diverse handelingen met betrekking tot afval - zoals de inzameling, de sortering, het vervoer, de recyclage, de eigenlijke verwijdering, enz. - moet worden verbonden, wanneer de hoofdaannemer in een andere lidstaat is gevestigd dan de Franse Republiek, waar een aantal van die handelingen worden verricht, terwijl de eigenlijke verwijdering van het afval gedeeltelijk in Frankrijk wordt verricht door een onderaannemer. Niet bestreden wordt, dat de diensten die laatstgenoemde onderneming verleent, aan de Franse BTW moeten worden onderworpen. De vraag betreft de vaststelling van de plaats van de als een geheel beschouwde complexe dienst.

33 De Commissie is van mening, dat aangezien artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn geen enkele specifieke aanknopingsfactor voor een dergelijke complexe dienst bevat, de plaats van een dergelijke dienst die is welke in lid 1 van die bepaling wordt genoemd, te weten de plaats waar de hoofdaannemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

34 De Commissie betoogt dienaangaande, dat een dergelijke complexe dienst bestaat uit een samenstel van verschillende op elkaar volgende handelingen, waarvan slechts enkele kunnen worden aangemerkt als werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken" in de zin van artikel 9, lid 2, sub c, vierde streepje, van de Zesde richtlijn, handelingen die alle op dezelfde wijze deel uitmaken van het proces van afvalverwijdering. Wanneer de hoofdaannemer in een overeenkomst inzake afvalverwijdering zich jegens zijn klanten verbindt om hun afval te verwijderen, zou de betrokken overeenkomst voor het geheel van deze handelingen gelden. Dat de hoofdaannemer vervolgens een beroep doet op een onderaannemer uit een andere lidstaat om een deel van die handelingen, namelijk de definitieve verwijdering van het afval dat nog over is na de verschillende voorafgaande handelingen - zoals de inzameling, de sortering, de bewerking en de recyclage - te verrichten, zou de in artikel 9 van de Zesde richtlijn geformuleerde regels betreffende de plaats waar de dienst wordt geacht te zijn verricht, niet kunnen wijzigen.

35 Meer in het bijzonder zou het niet mogelijk zijn om - zoals de Franse Republiek doet - de voorrang te geven aan één van de handelingen van dat proces, die wordt verricht in een andere lidstaat dan die van de hoofdaannemer, op grond dat die handeling, de eigenlijke verwijdering van het afval, doorslaggevend is voor de klant, of zelfs voor het verwezenlijken van de doelstelling die met de complexe dienst wordt nagestreefd.

36 De Franse regering betoogt daarentegen, dat de dienst die de hoofdaannemer aan zijn klant verleent, aan deze laatste op globale en forfaitaire wijze in rekening wordt gebracht en in werkelijkheid één geheel vormt dat als één enkele, globale dienst van afvalbeheer" moet worden aangemerkt. Zij verwijst dienaangaande met name naar de definitie van het begrip afvalbeheer" in artikel 1, sub d, van richtlijn 75/442/EEG van de Raad van 15 juli 1975 betreffende afvalstoffen (PB L 194, blz. 39), in de bij richtlijn 91/156/EEG van de Raad van 18 maart 1991 (PB L 78, blz. 32) gewijzigde versie, volgens welke onder beheer wordt verstaan inzameling, vervoer, nuttige toepassing en verwijdering van afvalstoffen, met inbegrip van het toezicht op die handelingen en de nazorg voor de stortplaatsen na sluiting".

37 Zij stelt bovendien, dat volgens de rechtspraak (zie de zaken diensten op het gebied van reclame", met name arrest van 17 november 1993, Commissie/Frankrijk, C-68/92, Jurispr. blz. I-5881, punten 18 en 19) deze dienst moet worden gekwalificeerd tegen de achtergrond van het doel dat ermee wordt nagestreefd, in casu de verwijdering of de nuttige toepassing van door de klant geproduceerd afval, hetgeen werkzaamheden met betrekking tot roerende lichamelijke zaken zijn. De betrokken dienstverrichting zou derhalve moeten worden aangemerkt als dienst in verband met werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken" in de zin van artikel 9, lid 2, sub c, vierde streepje, van de Zesde richtlijn, en derhalve aan belasting moeten worden onderworpen op de plaats waar de verwijdering materieel is verricht.

38 De conclusie betreffende de kwalificatie van de dienst zou niet anders zijn indien, zoals de Commissie suggereert, de verschillende handelingen die in het kader van deze dienst worden verricht, in aanmerking worden genomen. Al deze handelingen zijn immers werkzaamheden met betrekking tot roerende lichamelijke zaken.

39 Zelfs al heft de Franse Republiek niet systematisch belasting over de gehele dienst die wordt verricht door de hoofdaannemer, toch moet de dienst die deze aan zijn klant verleent, worden geacht in Frankrijk te zijn verricht, daar de eigenlijke verwijdering van het afval daar wordt verricht, zodat, ten minste, één van de in artikel 1 van de Achtste richtlijn gestelde voorwaarden niet is vervuld en teruggaaf van de in Frankrijk voldane BTW derhalve is uitgesloten. Dat de hoofdaannemer de materiële uitvoering daarvan aan een onderaannemer uitbesteedt, zou geen wijziging inzake de vaststelling van de plaats van de door eerstgenoemde verrichte dienst kunnen meebrengen.

40 Enerzijds zij erop gewezen, dat aangezien het in casu gaat om de kwalificatie voor toepassing van de BTW van een complexe dienst in zijn geheel beschouwd, de aanknopings bij artikel 9, lid 1, of lid 2, sub c, vierde streepje, van de Zesde richtlijn van dien aard moet zijn, dat een rationele en homogene belastingheffing wordt verzekerd.

41 Anderzijds zij eraan herinnerd, dat het Hof met betrekking tot de verhouding tussen artikel 9, lid 1, en artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn reeds heeft gepreciseerd, dat artikel 9, lid 2, een reeks specifieke aanknopingspunten vermeldt, terwijl lid 1 dienaangaande een algemene regel stelt. Doel van deze bepalingen is, zoals - zij het slechts voor specifieke situaties - uit artikel 9, lid 3, blijkt, bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden, en het niet-belasten van inkomsten te vermijden. Voor elke situatie dient de vraag te worden gesteld, of zij valt onder een van de in artikel 9, lid 2, genoemde gevallen; zo niet, dan is lid 1 van toepassing (zie arrest van 26 september 1996, Dudda, C-327/94, Jurispr. blz. I-4595, punten 20 en 21).

42 Derhalve dient te worden onderzocht of, zoals de Franse regering betoogt, in casu de complexe dienst specifiek wordt beheerst door artikel 9, lid 2, sub c, vierde streepje, van de Zesde richtlijn, betreffende diensten in verband met werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken. Daartoe dient rekening te worden gehouden met alle elementen die genoemde dienst kenmerken.

43 Zoals uit het dossier blijkt, wordt die dienst verricht door ondernemingen die zich bij overeenkomsten met lokale overheden, industriële ondernemingen en publiekrechtelijke of particuliere lichamen verbinden om huishoudelijk en ander afval in te zamelen, te sorteren, te vervoeren en te verwijderen. In het bijzonder moeten die ondernemingen in het kader van die overeenkomsten een plan voor het ophalen van afval opstellen, de inzamelpunten kiezen, het vervoer van het afval organiseren, het afval opslaan, de sortering regelen, de wijzen van verwijdering van het gesorteerde afval kiezen, de verschillende soorten afval naar de verschillende plaatsen van verwijdering vervoeren, een deel ervan vernietigen, bepaalde afvalstoffen nuttig toepassen, en in voorkomend geval gebruik maken van diensten van ondernemingen die met name in de verwijdering van bepaalde soorten afval zijn gespecialiseerd.

44 Uit het dossier blijkt ook, dat de hoofdaannemers in deze overeenkomsten in een andere lidstaat dan de Franse Republiek zijn gevestigd. Hetzelfde geldt voor hun klanten. Bovendien worden, met uitzondering van de verwijdering van bepaalde soorten afval die aan in Frankrijk gevestigde gespecialiseerde onderaannemers is uitbesteed, alle bovengenoemde handelingen die de complexe dienst vormen, in eerstgenoemde lidstaat verricht. Het is in die lidstaat dat de hoofdaannemers de hun ter beschikking staande middelen organiseren en hun knowhow benutten om hun overeenkomsten na te komen.

45 Bovendien brengen de hoofdaannemers aan hun klanten de prijs in rekening voor de volledige complexe dienst, met inbegrip van het deel dat zij aan een Franse onderneming hebben uitbesteed. Deze prijs omvat de BTW die zij over de gehele dienst hebben moeten voldoen.

46 Gelet op deze elementen, zou aanvaarden dat een dergelijke complexe dienst onder artikel 9, lid 2, sub c, vierde streepje, van de Zesde richtlijn valt, erop neerkomen, dat deze dienst voor toepassing van de BTW wordt onderworpen aan de wetgeving van de lidstaat waar hij materieel is verricht. Aangezien het om een samengestelde dienst gaat, zou toepassing van een dergelijke aanknopingsfactor evenwel onzekerheid scheppen omtrent het BTW-tarief dat de hoofdaannemer aan zijn klanten in rekening moet brengen, telkens wanneer een van de handelingen van de complexe dienst wordt verricht in een andere lidstaat dan die waarin de hoofdaannemer is gevestigd.

47 Om dezelfde reden zou toepassing van die aanknopingsfactor bevoegdheidsconflicten kunnen creëren tussen de lidstaten, hetgeen in strijd zou zijn met de doelstellingen die worden

*nagestreefd door artikel 9 van de Zesde richtlijn, met inbegrip dus van lid 2, sub c, vierde streepje van die bepaling.*

*48 Daaruit volgt, dat een dergelijke dienst niet onder artikel 9, lid 2, sub c, vierde streepje, van de Zesde richtlijn kan vallen, ongeacht of de eigenlijke verwijdering van het afval een werkzaamheid met betrekking tot roerende lichamelijke zaken in de zin van die bepaling is.*

*49 De in artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn geformuleerde algemene regel bevat daarentegen een zekere, eenvoudige en bruikbare aanknopingsfactor voor dergelijke diensten, namelijk de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht. Gelet op de in de punten 43 tot en met 45 van het onderhavige arrest genoemde elementen, is deze bepaling van dien aard, dat zij een homogene en rationele belastingheffing over de complexe dienst in zijn geheel beschouwd, verzekert en bevoegdheidsconflicten tussen de lidstaten vermijdt.*

*50 Om die redenen valt de betrokken complexe dienst onder artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn.*

*51 De Franse regering brengt daartegen in, dat een dergelijke uitlegging tot gevolg kan hebben dat in bepaalde gevallen geen belasting wordt geheven. Zo kan, wanneer de hoofdaannemer buiten de Gemeenschap is gevestigd, de dienst die op grond van die overeenkomst wordt verleend, in de Gemeenschap niet worden belast, ook al wordt hij er materieel verricht door een onderaannemer en al wordt hij er daadwerkelijk benut, dat wil zeggen dat het afval daadwerkelijk binnen de Gemeenschap wordt verwijderd of nuttig wordt toegepast.*

*52 Het betoog van de Franse regering kan de in punt 50 van het onderhavige arrest gedane vaststelling niet ontkrachten. De hypothese waarop de Franse regering doelt, vloeit voort uit de grenzen van de territoriale werkingssfeer van het communautaire BTW-stelsel en kan om die redenen de uitlegging van artikel 9 van de Zesde richtlijn niet aantasten.*

*53 Uit het voorgaande volgt, dat wanneer de hoofdaannemer in het kader van een overeenkomst betreffende een complexe dienst inzake afvalverwijdering, zijn zetel of een vaste inrichting in een andere lidstaat dan de Franse Republiek heeft, de door hem verrichte dienst wordt geacht in die eerste lidstaat te zijn verricht, zelfs wanneer hij de feitelijke afvalverwijdering aan een in Frankrijk aan BTW onderworpen onderaannemer uitbesteedt en de daarover verschuldigde BTW voldoet. Aangezien aldus wordt voldaan aan de voorwaarden die de Achtste richtlijn voor de teruggaaf van de BTW stelt, is de hoofdaannemer gerechtigd om vervolgens op grond van artikel 2 van de Achtste richtlijn teruggaaf van de in Frankrijk betaalde BTW te vorderen.*

*54 Mitsdien moet worden vastgesteld dat de Franse Republiek de krachtens de Achtste richtlijn, in het bijzonder artikel 2 daarvan, op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen door aan in een andere lidstaat dan de Franse Republiek gevestigde belastingplichtigen die hoofdaannemer zijn in een overeenkomst inzake een complexe dienst op het gebied van afvalverwijdering, teruggaaf van de aan de Franse Staat betaalde BTW te weigeren wanneer die belastingplichtigen een deel van de onder een dergelijke overeenkomst vallende werkzaamheden aan een in Frankrijk gevestigde onderaannemer hebben uitbesteed.*

*55 Ten slotte moet nog worden onderzocht, de door de Franse regering tegen het beroep opgeworpen exceptie dat het beroep het geval van diensten in verband met afvalverwijdering overschrijdt.*

*56 Dienaangaande blijkt uit het dossier, dat de Commissie de conclusies van het aan de Franse autoriteiten gezonden met redenen omklede advies in algemene bewoordingen heeft geformuleerd en deze formulering in de conclusies van haar beroep heeft herhaald. Opgemerkt zij evenwel, dat zowel tijdens de precontentieuze procedure als in het door de Commissie bij het Hof ingestelde beroep, het door de Commissie gevoerde betoog alleen betrekking had op diensten in*

*verband met afvalverwijdering en dat de Commissie dus geen enkel gegeven, rechtens of feitelijk, heeft aangedragen ten bewijze dat de Franse autoriteiten de krachtens de Achtste richtlijn op hen rustende verplichtingen niet zijn nagekomen in andere gevallen dan dat betreffende afvalverwijdering.*

*57 Bijgevolg moet het beroep voor het overige worden verworpen.*

## **Beslissing inzake de kosten**

### *Kosten*

*58 Ingevolge artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voorzover dit is gevorderd. Aangezien de Franse Republiek op de wezenlijke punten in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten worden verwezen.*

## **Dictum**

*HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),*

*rechtdoende, verstaat:*

- 1) Door aan in een andere lidstaat dan de Franse Republiek gevestigde belastingplichtigen die hoofdaannemer zijn in een overeenkomst inzake een complexe dienst op het gebied van afvalverwijdering, teruggaaf van de aan de Franse Staat betaalde belasting over de toegevoegde waarde te weigeren wanneer die belastingplichtigen een deel van de onder een dergelijke overeenkomst vallende werkzaamheden aan een in Frankrijk gevestigde onderaannemer hebben uitbesteed, is de Franse Republiek de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, in het bijzonder artikel 2 daarvan.*
- 2) Het beroep wordt verworpen voor het overige.*
- 3) De Franse Republiek wordt in de kosten verwezen.*