

61996J0043

Arrest van het Hof (Zesde kamer) van 18 juni 1998. - Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen Franse Republiek. - Niet-nakoming - Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad - Artikel 17, leden 2 en 6 - Recht op aftrek - Uitsluiting door nationale bepalingen daterende van vóór de Zesde richtlijn. - Zaak C-43/96.

Jurisprudentie 1998 bladzijde I-03903

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 - Aftrek van voorbelasting - Uitgaven met strikt professioneel karakter - Uitsluitingen door nationale bepalingen daterende van vóór Zesde richtlijn - Uitsluiting van recht op aftrek van BTW over vervoermiddelen die "het gereedschap van de werkzaamheid van de belastingplichtige" vormen - Toelaatbaarheid

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 17, leden 2, sub a, en 6)

Samenvatting

Een nationale regeling inzake belasting over de toegevoegde waarde, die reeds bestond bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, en die de aftrekbaarheid van de belasting uitsluit voor vervoermiddelen die het gereedschap van de werkzaamheid van de belastingplichtige vormen, is niet in strijd met artikel 17, lid 2, van de richtlijn, aangezien artikel 17, lid 6, tweede alinea, van die richtlijn de lidstaten toestaat, tot de inwerkingtreding van door de Raad vast te stellen voorschriften elke uitsluiting van het recht op aftrek te handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van de richtlijn voorzag.

Uit de tekst van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn blijkt duidelijk, dat de Raad weliswaar moet bepalen voor welke uitgaven geen recht op aftrek van BTW bestaat, maar dat de door de Raad vast te stellen regels niet bij voorbaat beperkt zijn tot uitgaven zonder strikt professioneel karakter. Onder "elke uitsluiting" in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de richtlijn is derhalve ook de uitsluiting van uitgaven met een strikt professioneel karakter begrepen.

Partijen

In zaak C-43/96,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door H. Michard en E. Traversa, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg bij C. Gómez de la Cruz, lid van haar juridische dienst, Centre Wagner, Kirchberg,

verzoekster,

tegen

Franse Republiek, vertegenwoordigd door C. de Salins, onderdirecteur bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, bijgestaan door G. Mignot, secretaris buitenlandse zaken bij dat ministerie, als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg ter Franse ambassade, Boulevard Joseph II 8 B,

verweerster,

ondersteund door

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, vertegenwoordigd door S. Ridley, van het Treasury Solicitor's Department, als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg ter ambassade van het Verenigd Koninkrijk, Boulevard Roosevelt 14,

interveniënt,

betreffende een verzoek aan het Hof om vast te stellen dat de Franse Republiek, door wettelijke bepalingen te handhaven die de aftrekbaarheid van de BTW uitsluiten voor vervoermiddelen die voor de belastingplichtige het gereedschap van zijn werkzaamheid vormen, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens 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), met name het bepaalde in artikel 17, lid 2,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE

(Zesde kamer),

samengesteld als volgt: R. Schintgen, president van de Tweede kamer, waarnemend voor de president van de Zesde kamer, G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray en G. Hirsch (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs

griffier: D. Louterman-Hubeau, hoofdadministrateur

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de pleidooien van partijen ter terechtzitting van 25 september 1997,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 november 1997,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij verzoekschrift neergelegd ter griffie van het Hof op 14 februari 1996, heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen het Hof krachtens artikel 169 EG-Verdrag verzocht vast te stellen dat de Franse Republiek, door wettelijke bepalingen te handhaven die de aftrekbaarheid van de BTW uitsluiten voor vervoermiddelen die voor de belastingplichtige het gereedschap van zijn werkzaamheid vormen, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens 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"), met name het bepaalde in artikel 17, lid 2.

De Zesde richtlijn

2 Artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn bepaalt:

"2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

(...)"

3 Hetzelfde artikel bepaalt in lid 6:

"Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat. De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag."

4 Op 25 januari 1983 diende de Commissie bij de Raad een voorstel in voor een Twaalfde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uitgaven waarvoor geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat (PB C 37, blz. 8), gevolgd door een gewijzigd voorstel, door de Commissie bij de Raad ingediend op 20 februari 1984 (PB C 56, blz. 7). Dit voorstel is door de Raad echter niet aanvaard.

De nationale wettelijke regeling

5 De in geding zijnde Franse regeling is neergelegd in artikel 237 van bijlage II van de op 27 juli 1967 in werking getreden Code général des impôts (algemene belastingwet; hierna: "CGI"). Dat artikel bepaalt:

"Recht op aftrek bestaat niet voor voertuigen of machines, van welke aard ook, bestemd voor het vervoer van personen of voor gemengd gebruik, die tot de vaste activa behoren of, geen vaste activa zijnde, niet bestemd zijn voor wederverkoop in nieuwe staat."

6 In de basisdocumentatie van de Franse belastingdienst (Documentation de base, série 3 C A, division D, feuillets 1532 en 1533, stand per 1 mei 1990) wordt gepreciseerd, dat deze bepaling geldt voor rijwielen, motorrijwielen, personenauto's, schepen, vliegtuigen en helikopters. Zij is daarentegen niet van toepassing op bedrijfsvoertuigen zoals lichte en zware vrachtwagens, tractoren en andere "zeer bijzondere voertuigen". Voor helikopters bestaat het recht op aftrek ook niet, wanneer zij gebruikt worden voor luchtfotografie, reclameactiviteiten, pilotenopleiding of topografische of geodetische werkzaamheden.

De precontentieuze procedure

7 Bij brief van 6 september 1991 deelde de Commissie de Franse regering mee, dat zij artikel 237 van bijlage II van de CGI onverenigbaar achtte met de bepalingen van de Zesde richtlijn, met name artikel 17, lid 2, daarvan, voor zover geen recht op aftrek werd toegekend voor motorvoertuigen in gebruik bij rijsscholen.

8 Bij brief van 6 december 1991 liet de Franse regering de Commissie weten, dat de betrokken bepaling met ingang van 1 januari 1993 in dier voege werd gewijzigd, dat recht op aftrek werd toegekend voor voertuigen of machines die uitsluitend voor het geven van rijlessen worden gebruikt.

9 Bij brief van 12 juli 1993 deelde de Commissie de Franse regering mee, dat zowel de voorwaarde van uitsluitend gebruik van een voertuig voor rijlessen, als de gehandhaafde uitsluiting van het recht op aftrek voor belastingplichtigen wier werkzaamheid naar haar aard het gebruik van bepaalde vervoermiddelen en -machines impliceert (zoals hefhelikopters voor een bedrijf dat werkzaamheden in de lucht verricht), in strijd was met artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn.

10 Bij brief van 4 oktober 1993 antwoordde de Franse regering, dat de voorwaarde van uitsluitend gebruik van een rijsschoolauto voor rijlessen in de dienstaanwijzingen van 4 februari 1993 minder stringent was omschreven. Verder verklaarde zij, dat de uitsluiting van het recht op aftrek voor vervoermiddelen die het object van de werkzaamheid vormen, door artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn werd toegestaan.

11 Voor zover het lesauto's betrof, besloot de Commissie de procedure niet door te zetten, maar daar zij het recht op aftrek voor vervoermiddelen die het object van de werkzaamheden van de belastingplichtige vormen, als fundamenteel beschouwde, richtte zij op 8 november 1994 een met redenen omkleed advies tot de Franse Republiek, waarin zij haar uitnodigde binnen twee maanden de vereiste maatregelen op dat punt te treffen.

12 In haar antwoord van 9 januari 1995 verklaarde de Franse regering het volstrekt oneens te zijn met de beoordeling van de Commissie, en preciseerde zij wat zij reeds in haar antwoord op de aanmaningsbrief had betoogd.

Het beroep

13 De Commissie stelt, dat de uitsluiting, bij artikel 237 van bijlage II van de CGI, van het recht op aftrek van de BTW voor goederen die voor de belastingplichtige het gereedschap of object van zijn werkzaamheid vormen, in strijd is met artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn.

14 De Commissie erkent, dat artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de richtlijn de lidstaten uitdrukkelijk toestaat, de uitsluitingen te handhaven welke zijn neergelegd in regelingen die, zoals artikel 237 van bijlage II van de CGI, van vóór het in werking treden van de Zesde richtlijn dateren.

15 Zij betoogt evenwel, dat de in artikel 17, lid 6, van de richtlijn bedoelde uitsluiting van het recht op aftrek enkel geldt voor uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben. Van het recht op aftrek zouden dus enkel kunnen worden uitgesloten de uitgaven voor goederen of diensten die niet volstrekt onmisbaar zijn voor de uitoefening van het beroep van de belastingplichtige. Deze uitsluitingsmogelijkheid zou tot doel hebben te voorkomen, dat een belastingplichtige niet-belaste goederen en diensten voor zijn persoonlijk gebruik verwerft.

16 Deze uitlegging kan niet worden aanvaard, daar zij niet in overeenstemming is met de tekst van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn.

17 Volgens de eerste zin van artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bepaalt de Raad voor welke uitgaven geen recht op aftrek bestaat. De tekst vervolgt dan: "De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben (...), zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten." Uit deze laatste zin blijkt met name, dat de regels welke de Raad moet vaststellen, niet bij voorbaat beperkt zijn tot uitgaven zonder strikt professioneel karakter.

18 Het is duidelijk, dat onder "elke uitsluiting" in de tweede alinea, van artikel 17, lid 6, ook uitsluitingen van uitgaven met een strikt professioneel karakter vallen. Deze bepaling staat de lidstaten dus toe, nationale voorschriften te handhaven die het recht van aftrek van de BTW uitsluiten voor vervoermiddelen die voor de belastingplichtige het gereedschap van zijn werkzaamheid vormen.

19 Zoals de advocaat-generaal in de punten 14 tot en met 16 van zijn conclusie opmerkt, vindt deze uitlegging bevestiging in de wetsgeschiedenis van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn. In haar toelichting bij het voorstel voor de Zesde richtlijn (Bulletin van de Europese Gemeenschappen, supplement 11/73, blz. 1) wees de Commissie erop, dat het moeilijk is bepaalde uitgaven die in het kader van de normale bedrijfsuitoefening worden gedaan, te verdelen in een "bedrijfsdeel" en een "particulier deel". Vergelijkt men voorts de door de Commissie voorgestelde tekst van artikel 17, lid 6, met die welke door de Raad is aangenomen, dan blijkt dat de lidstaten bij de vaststelling van de Zesde richtlijn geen overeenstemming hebben kunnen bereiken over de op uitgaven voor personenvervoer toepasselijke regeling.

20 Uit een en ander blijkt, dat de Franse Republiek, door wettelijke bepalingen te handhaven volgens welke de aftrekbaarheid van de BTW is uitgesloten voor vervoermiddelen die voor de

belastingplichtige het gereedschap van zijn werkzaamheid vormen, niet is tekortgeschoten in haar verplichtingen krachtens de Zesde richtlijn, met name artikel 17, lid 2, daarvan. Het beroep wegens niet-nakoming moet mitsdien worden verworpen.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

21 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dat is gevorderd. Aangezien de Commissie in het ongelijk is gesteld, dient zij in de kosten te worden verwezen. Volgens artikel 69, lid 4, van dat Reglement dragen de lidstaten en de instellingen die in het geding zijn tussengekomen, hun eigen kosten.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

rechtdoende:

1) Verwerpt het beroep.

2) Verwijst de Commissie in de kosten.

3) Verstaat dat het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland de eigen kosten zal dragen.