

61996C0060

Conclusie van advocaat-generaal Cosmas van 20 maart 1997. - Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen Franse Republiek. - Niet-nakoming - BTW - Zesde richtlijn - Vrijstellingen - Verhuur van tenten, caravans en stacaravans. - Zaak C-60/96.

Jurisprudentie 1997 bladzijde I-03827

Conclusie van de advocaat generaal

1 De onderhavige zaak betreft een beroep wegens niet-nakoming, dat de Commissie krachtens artikel 169 van het Verdrag tegen de Franse Republiek heeft ingesteld naar aanleiding van de schending van de verplichtingen inzake fiscale behandeling van de verhuur van tenten, caravans en stacaravans, die krachtens artikel 2 van de Zesde richtlijn betreffende de belasting over de toegevoegde waarde(1) (hierna: "Zesde richtlijn") op die Lid-Staat rusten.

I - De Zesde richtlijn

2 In artikel 2, sub 1, bepaalt de Zesde richtlijn, dat aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen, de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

3 Hoofdstuk X betreft de vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten. Artikel 13, getiteld "Vrijstellingen in het binnenland", bevat in afdeling B de navolgende bepalingen:

"B. Overige vrijstellingen

Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de Lid-Staten vrijstelling voor de onderstaande 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:

a) (...)

b) verpachting en verhuur van onroerende goederen, met uitzondering van:

1. het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der Lid-Staten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiecampen of op kampeerreinen;

2. (...)

*De Lid-Staten kunnen nog andere handelingen van de toepassing van deze vrijstelling uitsluiten;
(...)"(2)*

II - De betrokken nationale wetgeving

4 In Frankrijk zijn de diensten die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, krachtens artikel 256 van de Code général des impôts (hierna: "CGI") aan de BTW onderworpen.

5 Voor zover van belang voor de onderhavige zaak, luidt artikel 261-D van de CGI als volgt:

"Is van de belasting over de toegevoegde waarde vrijgesteld:

(...)

4_ De occasionele, permanente of seizoengebonden huur van gemeubileerde woonruimten.

De vrijstelling geldt echter niet:

(...)

b) voor de terbeschikkingstelling van een gemeubileerd lokaal, wanneer de exploitant, behalve voor de accommodatie, zorgt voor het ontbijt, de dagelijkse schoonmaak van de lokalen, de levering van linnengoed en de ontvangst van de cliënteel, en uit hoofde van deze activiteit in het handels- en vennootschapsregister is ingeschreven;

(...)"

6 Luidens een administratieve instructie van de Franse dienst voor de belastingwetgeving van 11 april 1991(3), betreffende de BTW - toepassingsgebied, vrijstelling, huur van gemeubileerde woonruimten -:

"moeten onder meer caravans, tenten, stacaravans en chalets die werkelijke vaste installaties zijn en speciaal ingericht en uitsluitend bestemd zijn voor bewoning, als woonruimten worden beschouwd, terwijl de verhuur per uur, per dag, per week of per maand van woonwagens, kampeerauto's, schuiten, boten, enz. een verplicht aan de BTW onderworpen verhuur van lichamelijke roerende goederen is (...)"

7 De Commissie was van mening dat de Franse wetgeving, door de verhuur van bepaalde roerende goederen (tenten, caravans, stacaravans en chalets) van de BTW vrij te stellen, in strijd was met artikel 2 van de Zesde richtlijn, omdat zij verder ging dan de vrijstelling bedoeld in artikel 13 B, sub b, van de Zesde richtlijn, die uitsluitend geldt voor de verhuur van onroerende goederen. Daarom maande zij bij brief van 23 april 1993 de Franse regering aan om binnen een termijn van twee maanden haar opmerkingen te maken.

8 De Franse regering verwierp de grieven van de Commissie.(4) In concreto hield zij staande, dat de terbeschikkingstelling van caravans en stacaravans onder bepaalde voorwaarden niet met een verhuur van roerende goederen kon worden gelijkgesteld, omdat het gaat om vast met de grond verbonden constructies, die niet zomaar kunnen worden verplaatst, in de zin van de door de Franse Raad van State vastgestelde criteria. Bovendien maakten de betrokken nationale bepalingen het mogelijk, de distorsies van de mededinging te voorkomen, die zouden ontstaan indien de huurders van bedoelde caravans en stacaravans op belastinggebied anders zouden worden behandeld dan de huurders van onroerende goederen, die van de BTW zijn vrijgesteld.

9 Niet overtuigd door de argumenten van de Franse regering, deed de Commissie haar op 8 november 1994 een met redenen omkleed advies toekomen, waarin zij uitvoerig de redenen aangaf waarom zij de Franse regeling in strijd achtte met artikel 2 van de Zesde richtlijn, en de Franse regering verzocht, de nodige maatregelen te nemen om binnen een termijn van twee maanden na kennisgeving ervan, aan dat advies te voldoen.

10 Nadat de Franse regering een onderzoek naar de exploitatievoorwaarden van tenten, caravans en stacaravans bestemd voor bewoning had laten instellen, sloot zij zich in haar antwoord op het met redenen omkleed advies bij het standpunt van de Commissie aan.(5) Zij voegde daaraan toe, dat de bepalingen van de litigieuze administratieve instructie van 11 april 1991 zouden worden ingetrokken, en dat de regeling voor heffing van de BTW op die verhuur zou worden vastgesteld. Ten slotte verklaarde zij, dat de maatregelen die na raadpleging van de betrokken beroepsgroepen zouden worden getroffen, zo spoedig mogelijk aan de Commissie zouden worden meegedeeld.

11 Artikel 39 van de wet tot wijziging van de Financiewet 1995 (wet nr. 95-1347 van 30 december 1995)(6) heeft in artikel 279, sub a, van de CGI een derde alinea ingelast, die voorziet in de toepassing van een verlaagd BTW-tarief van 5,5 % op de diensten betreffende "het verstrekken van accommodatie op geklasseerde kampeerterreinen, wanneer de exploitant van het kampeerterrein een nota afgeeft (...), het onthaal verzekert en 1,5 % van zijn totale omzet exclusief belasting aan reclame besteedt, of indien de accommodatie wordt verstrekt door een derde, wanneer deze 1,5 % van zijn totale omzet in Frankrijk aan reclame besteedt". Ook is vastgesteld, dat die bepaling van toepassing zou zijn op de handelingen waarvan het belastbaar feit vanaf 1 januari 1996 tot stand is gekomen.(7)

12 De Commissie betoogt, dat de wijziging van de betrokken Franse wetgeving haar niet officieel is meegedeeld. Zij had integendeel vernomen, dat de Franse autoriteiten de instructie van 11 april 1991 bleven toepassen en dat, op die grondslag, belastingplichtigen die de betrokken diensten verrichtten, de geïnde BTW hadden moeten terugbetalen. Van mening dat de verhuur van tenten, caravans en stacaravans aan de BTW moest worden onderworpen, stelde de Commissie dus op 5 maart 1996 beroep wegens niet-nakoming in tegen de Franse Republiek.

13 De Franse regering stelt, dat zij de permanente vertegenwoordiging van Frankrijk bij de Europese Gemeenschappen op 10 april 1996, voor doorzending aan de Commissie, een brief heeft doen toekomen, waarin de wetswijzigingen werden meegedeeld en werd gepreciseerd, dat de nieuwe bepalingen vanaf 1 januari 1996 zouden worden toegepast, en dat na die datum de bepalingen van de litigieuze administratieve instructie zouden vervallen.

14 Anderzijds heeft een door de dienst belastingwetgeving van het Franse Ministerie van Economische zaken en Financiën opgestelde instructie van 18 juli 1996, getiteld "Verlaagd tarief, van toepassing op het verstrekken van accommodatie op kampeerterreinen", later bepaald, dat de terbeschikkingstelling van tenten, caravans, stacaravans en chalets op geklasseerde kampeerterreinen, voortaan een aan de BTW tegen normaal tarief onderworpen activiteit zou zijn, doch gepreciseerd, dat zij onder bepaalde, in die instructie uiteengezette voorwaarden aan het verlaagd tarief zou kunnen worden onderworpen.(8)

III - Conclusies van de Commissie

15 De Commissie concludeert dat het den Hove behage:

a) vast te stellen dat de Franse Republiek, door een bestuursrechtelijke bepaling in te stellen en van kracht te laten, waarbij de vrijstelling van de BTW, die ingevolge de communautaire wetgeving uitsluitend geldt voor de verhuur van onroerende goederen, wordt uitgebreid tot de verhuur van bepaalde roerende goederen, de krachtens artikel 2 van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 (Zesde BTW-richtlijn) op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen;

b) de Franse Republiek in de kosten te verwijzen.

IV - Standpunt

16 Uit de stukken blijkt, dat zowel wet nr. 95-1347 van 30 december 1995 als de nieuwe instructie van 18 juli 1996 dateren van na het verstrijken van de in het met redenen omkleed advies aan de Franse Republiek verleende termijn van twee maanden.(9)

17 Volgens vaste rechtspraak "moet de vraag of verplichtingen niet zijn nagekomen, worden beoordeeld naar de situatie waarin de Lid-Staat zich bevond aan het eind van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn, en kan het Hof met sedertdien opgetreden wijzigingen geen rekening houden".(10)

18 Gezien deze stelling van het Hof ben ik van mening, dat de wetswijziging die na het verstrijken van de door de Commissie in haar met redenen omkleed advies gestelde termijn tot stand is gekomen, niet meer in aanmerking kan worden genomen. Met andere woorden, het onderzoek van de vraag of de Franse Republiek de krachtens artikel 2 van de Zesde richtlijn op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen, moet worden verricht op grond van de nationale wetgeving, zoals zij bestond bij het verstrijken van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn.

19 In haar antwoord op het met redenen omkleed advies verklaarde de Franse regering uitdrukkelijk, dat zij een onderzoek naar de exploitatievoorwaarden van tenten, caravans en stacaravans bestemd voor bewoning had laten instellen en zich bij het standpunt van de Commissie aansloot. In dat antwoord verbond zij zich ook, de nodige maatregelen te nemen om het met redenen omkleed advies op te volgen, en de Commissie ervan in kennis te stellen. Ter terechtzitting heeft de vertegenwoordiger van de Franse regering nogmaals uitdrukkelijk erkend, dat het verzuim van de Franse Republiek heeft voortgeduurd na de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn. Aangezien de Franse Republiek de betrokken maatregelen dus niet binnen de gestelde termijn heeft getroffen, ben ik van mening, dat zij de krachtens artikel 2 van de Zesde richtlijn op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.(11)

20 Bijgevolg behoeft niet te worden onderzocht, in hoeverre de Franse Republiek, door de goedkeuring van wet nr. 95-1347 en van de nieuwe administratieve instructie van 18 juli 1996, die beide van na het verstrijken van de verleende termijn dateren, heeft voldaan aan de krachtens artikel 2 van de Zesde richtlijn op haar rustende verplichtingen wat de verhuur van tenten,

caravans en stacaravans betreft, en evenmin in hoeverre de litigieuze instructie van 11 april 1991, in strijd met de door artikel 2 opgelegde verplichtingen, ook na de goedkeuring van de nieuwe wet is toegepast.

V - Conclusie

21 Mitsdien geef ik het Hof in overweging:

1) vast te stellen dat de Franse Republiek, door een bestuursrechtelijke bepaling van kracht te laten, waarbij de vrijstelling van de BTW, die ingevolge de communautaire wetgeving uitsluitend geldt voor de verhuur van onroerende goederen, wordt uitgebreid tot de verhuur van bepaalde roerende goederen, en door niet binnen de gestelde termijn aan het met redenen omkleed advies van de Commissie te voldoen, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 2 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;

2) de Franse Republiek in de kosten te verwijzen.

(1) - 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) - Artikel 4, lid 3, sub a, laatste alinea, van de Zesde richtlijn preciseert, dat als "gebouw" in de zin van de richtlijn wordt beschouwd, "ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden".

(3) - Administratieve instructie van 11 april 1991 (BOI 3 A-9-91 en DB 3 A 317, met bijwerking tot 1 mei 1992).

(4) - Zie de op 22 juni 1993 door de permanente vertegenwoordiger van Frankrijk bij de Europese Unie aan de Commissie gezonden schriftelijke nota.

(5) - Zie de op 9 januari 1995 door de permanente vertegenwoordiger van Frankrijk bij de Europese Unie aan de Commissie gezonden schriftelijke nota.

(6) - Wet tot wijziging van de Financiewet 1995, bekendgemaakt in het Journal officiel de la République française van 31 december 1995, blz. 19078.

(7) - De Franse regering is van mening, dat zij, door die activiteiten aan een verlaagd BTW-tarief te onderwerpen, gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid die de Lid-Staten wordt geboden door artikel 12, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn. Volgens deze bepaling kunnen de Lid-Staten hetzij één, hetzij twee verlaagde tarieven toepassen. Deze tarieven mogen niet lager zijn dan 5 % van de maatstaf van heffing, en zijn uitsluitend van toepassing op de in bijlage H genoemde categorieën goederen en diensten. [Het gaat om artikel 12, lid 3, zoals achtereenvolgens gewijzigd bij richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG (onderlinge aanpassing van de BTW-tarieven) (PB 1992, L 316, blz. 1), en bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB 1992, L 384, blz. 47). Bovendien bepaalt richtlijn 92/111 in artikel 4, lid 1, tweede alinea, dat de Lid-Staten de nodige bepalingen aannemen om hun regeling van belasting over de toegevoegde waarde aan deze richtlijn aan te passen, zodat de aldus aangepaste regeling van toepassing wordt op 1 januari 1993, en dat zij de Commissie daarvan in kennis stellen.] Bijlage H bij de Zesde richtlijn, die een lijst bevat van de leveringen van goederen en de diensten waarop verlaagde BTW-tarieven mogen worden toegepast, vermeldt in punt 11, dat aan een verlaagd tarief kan worden

onderworpen, de door hotels en dergelijke inrichtingen verstrekte accommodatie, met inbegrip van het verstrekken van vakantie-accommodatie en de verhuur van percelen op kampeerterreinen en in caravanparken. [Bijlage H is aan de Zesde richtlijn toegevoegd bij richtlijn 92/77 (artikel 1, sub 5).]

(8) - Deze instructie is bekendgemaakt in het Bulletin officiel des impôts van het Franse Ministerie van Economische zaken en Financiën (code 3 C-4-96) nr. 142 van 26 juli 1996, 3 C.A./22-C 223.

(9) - Er zij aan herinnerd, dat het met redenen omkleed advies van de Commissie is gedateerd 8 november 1994, en dat de brief van de permanente vertegenwoordiger van Frankrijk, houdende doorzending van het antwoord van de Franse regering aan de Commissie, is gedateerd 9 januari 1995. De nota met het antwoord van de Franse regering is niet van een datum voorzien.

(10) - Zie onder meer arresten van 12 december 1996 (zaak C-302/95, Commissie/Italië, Jurispr. 1996, blz. I-6765, r.o. 13), en 17 september 1996 (zaak C-289/94, Commissie/Italië, Jurispr. 1996, blz. I-4405, r.o. 20).

(11) - Zie bijvoorbeeld de in voetnoot 10 aangehaalde arresten van 12 december 1996 (Commissie/Italië, r.o. 13), en 17 september 1996 (Commissie/Italië, r.o. 20).