

61987C0010

Conclusie van advocaat-generaal Vilaça van 24 maart 1988. - THE QUEEN TEGEN COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE, EX PARTE TATTERSALLS LTD. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING, INGEDIEND DOOR DE HIGH COURT OF JUSTICE, QUEEN'S BENCH DIVISION. - BTW - VRIJSTELLING VOOR TIJDELIJKE INVOER. - ZAAK 10/87.

Jurisprudentie 1988 bladzijde 03281

Conclusie van de advocaat generaal

++++

Mijnheer de President,

mijne heren Rechters,

1 . I - De High Court of Justice, Queen' s Bench Division, te Londen, wenst de juiste uitlegging te weten van enkele bepalingen van de Zeventiende richtlijn van de Raad (richtlijn 85/362/EEG) van 16 juli 1985 (1) betreffende vrijstelling van BTW bij tijdelijke invoer van andere goederen dan vervoermiddelen .

2 . Met zijn vragen wil die rechter in wezen vernemen, of een paard dat in Ierland volgens de Ierse regeling met vrijstelling van BTW is gekocht en vervolgens tijdelijk in het Verenigd Koninkrijk is ingevoerd, al dan niet vrijstelling van de Britse BTW moet genieten .

3 . De procedure voor de nationale rechter is aanhangig gemaakt door Tattersalls Ltd, een Engels bedrijf, gevestigd te Suffolk, dat zich vooral bezig houdt met het veilen van volbloedpaarden . Tattersalls is het niet eens met de uitlegging die de Commissioners of Customs and Excise aan de artikelen 10, sub c, en 11, sub b, van de Zeventiende richtlijn geven . Die instantie past namelijk krachtens artikel 5 van de Value Added Tax (Temporarily Imported Goods) Relief Order 1985 (2) de regeling voor BTW-vrijstelling bij tijdelijke invoer toe op renpaarden die uit Ierland voor een periode van maximaal twee jaar voor training en races in het Verenigd Koninkrijk worden ingevoerd, ondanks het feit dat de verkoop van die paarden in Ierland is vrijgesteld van BTW .

4 . Partijen in het hoofdgeding zijn, kort gezegd, verdeeld over de vraag of goederen (in casu renpaarden) die de Lid-Staat van uitvoer vrijstelt van BTW, moeten worden geacht te zijn "verkregen overeenkomstig de regels voor de toepassing van de BTW in de Lid-Staat van uitvoer" (zie genoemde artikelen) en of zij bijgevolg in de Lid-Staat van invoer BTW-vrijstelling bij tijdelijke invoer kunnen genieten .

5 . Met het oog op dit uitleggingsprobleem besloot de High Court het Hof de prejudiciële vragen voor te leggen die in het rapport ter terechtzitting zijn weergegeven .

6 . II - Enkel verzoekster in het hoofdgeding (Tattersalls Ltd) is van oordeel, dat de goederen alleen dan moeten worden geacht te zijn "verkregen overeenkomstig de regels voor de toepassing van de BTW in de Lid-Staat van uitvoer", indien over de verkrijging ervan belasting is betaald . Is dit om een of andere reden niet gebeurd, dan heeft de verkrijging haars inziens niet plaatsgevonden overeenkomstig de regels voor de toepassing van de BTW .

7 . Het is duidelijk dat de letterlijke tekst van de betrokken bepalingen in een andere richting wijst .

8 . Hoewel hun formulering onderling enigszins afwijkt (3), stellen de artikelen 10, sub c, en 11, sub b, voor de vrijstelling dezelfde voorwaarden :

a) de goederen moeten zijn verkregen overeenkomstig de regels voor de toepassing van de BTW in de staat van uitvoer;

b) de goederen mogen geen BTW-vrijstelling hebben genoten uit hoofde van hun uitvoer .

9 . De verkrijging van een volbloedpaard in Ierland met vrijstelling van BTW overeenkomstig de aldaar geldende regels, kan niet worden geacht in strijd met die regels te hebben plaatsgevonden . Deze regels stroken op hun beurt met het gemeenschapsrecht, dat voor de duur van de overgangperiode in deze vrijstelling voorziet onder de voorwaarden neergelegd in artikel 28, lid 3, sub b, juncto bijlage F, punt 4, van de Zesde richtlijn van de Raad (77/388/EEG) van 17 mei 1977 (4), aan welke voorwaarden in Ierland is voldaan .

10 . De vrijstelling maakt dan ook rechtsgeldig deel uit van de regels voor de toepassing van de BTW in de Lid-Staat van uitvoer .

11 . Een gezonde uitlegging moet ons tot de conclusie brengen dat, indien de wetgever enkel tijdelijke vrijstelling had willen toestaan in gevallen waarin de verkrijging in het land van uitvoer belast is, hij zich heel anders had uitgedrukt (bij voorbeeld door te bepalen dat BTW moest zijn betaald of dat de verkrijging onderworpen moest zijn aan toepassing van BTW). Hij heeft dat niet gedaan, juist omdat hij een andere oplossing wenste .

12 . Verder dient men niet te vergeten, dat wij ons hier op dat terrein van het belastingrecht bevinden dat betrekking heeft op de normen voor de belastingheffing, die de maatstaf van heffing bepalen en waarvan een deel van de fiscaalrechtelijke doctrine meent - op grond van het beginsel nulla vectigal sine lege of van het beginsel dat belastingen wettig en specifiek moeten zijn - dat niet enkel een analoge toepassing, maar zelfs een extensieve uitlegging ontoelaatbaar is .

13 . Maar ook indien men deze benadering niet aanvaardt - en er overigens van uitgaat, dat bepaalde traditionele beginselen van nationaal belastingrecht niet zonder meer toepassing kunnen vinden in het communautaire belastingrecht -, moet men erkennen, dat zelfs de meest "liberale" doctrine de gedachte afwijst, dat extensieve uitlegging zich volledig los kan maken van de letter van de bepaling .

14 . In het voetspoor van de uit Duitsland afkomstige Andeutungstheorie (5) pleegt men aan te nemen, dat de grens van de extensieve uitlegging gelegen is in de "mogelijke betekenis" van de letter van de wet, en dat met deze uitlegging aan de uit te leggen bepaling dus enkel een betekenis kan worden toegekend die in die letterlijke tekst misschien geen perfecte en juiste uitdrukking heeft gevonden, maar er toch op een of andere, zij het niet erg gelukkige, wijze bij aansluit.(6)

15 . De uitlegging die verzoekster in het hoofdgeding voorstaat, lijkt echter eerder een correctie of zelfs een gedeeltelijke afschaffing (7), voor zover zij ertoe leidt, dat een vrijstelling die volgens de letter van de wet duidelijk is voorzien, wordt geweigerd .

16 . Zijn er in casu gronden om, zoals in het bijzonder de Duitse rechtspraak in sommige uitspraken doet (8), een uitlegging te geven die kennelijk ingaat tegen de letter van de wet, ten einde "een absurd en economisch onverdedigbaar" resultaat te vermijden?

17 . Of indien wij niet zo radicaal willen zijn, moeten wij dan aanvaarden, dat zich bij inachtneming van de ratio of het teleologische aspect van de uitlegging, dat wil zeggen van de betekenis en de strekking van de betrokken bepalingen of van hun plaats in de algemene structuur van het belastingstelsel, een uitlegging opdringt die afwijkt van hetgeen op het eerste gezicht uit de letterlijke tekst van het voorschrift volgt, en dat de bedoeling van de wetgever er dus niet juist in tot uitdrukking komt?

18 . Verzoekster wil deze conclusie trekken uit de noodzakelijke samenhang van de twee onderdelen van de artikelen 10, sub c, en 11, sub b .

19 . Volgens haar verlangt artikel 10, sub c, dat de daarin genoemde twee voorwaarden zich beide voordoen, wil er aanspraak bestaan op belastingsvrijstelling bij tijdelijke invoer . De tweede voorwaarde (dat de verkrijging niet uit hoofde van de uitvoer is vrijgesteld) heeft haars inziens echter alleen zin, indien de eerste betrekking heeft op de eigenaar die bij de koop van de goederen BTW heeft betaald in de Lid-Staat van uitvoer . Immers, indien er op het moment van aankoop BTW-vrijstelling was verleend, zou er geen BTW zijn waarvan de eigenaar uit hoofde van de uitvoer kon worden vrijgesteld .

20 . Dit is zeker slim geredeneerd, maar het is een drogreden .

21 . Inderdaad wordt in het kader van het BTW-stelsel in de regel belasting geheven over belastbare handelingen (artikel 2 van de Zesde richtlijn) en is hun vrijstelling uitzondering; de stelling, dat de normale situatie die het eerste deel van de alinea op het oog heeft, die is waarbij de handeling in de Lid-Staat van uitvoer aan BTW is onderworpen, is dan ook aanvaardbaar .

22 . Maar aangezien de vrijstellingen bindend in de gemeenschapsrecht zijn vastgelegd, is dat niet de enige situatie waarin goederen "overeenkomstig de regels voor de toepassing van de BTW in de Lid-Staat van uitvoer" zijn verkregen .

23 . Het gebruik van het voegwoord "en" tussen beide onderdelen van de alinea wijst er dan op, dat (de tweede voorwaarde) wordt verlangd dat, indien in de Lid-Staat van uitvoer een vrijstelling geldt, dat niet uit hoofde van de uitvoer van de goederen is . Dit bevestigt op zichzelf al, dat de in het eerste onderdeel van het voorschrift genoemde verkrijging overeenkomstig de regels voor de toepassing van de BTW, ook het geval omvat dat een belastingsvrijstelling geldt; ware dit niet zo, dan zou de beperking van de voorwaarde, in het tweede onderdeel, tot gevallen waarin de vrijstelling uit hoofde van de uitvoer van het goed wordt verleend, onbegrijpelijk zijn . Met andere woorden : indien het eerste onderdeel al zou meebrengen, dat vrijstelling van BTW bij tijdelijke invoer niet wordt verleend voor een handeling die in de Lid-Staat van uitvoer wettig is vrijgesteld van BTW, dan zou men niet een nieuwe voorwaarden behoeven te stellen op grond waarvan vrijstelling alleen dan niet wordt verleend indien de goederen uit hoofde van hun uitvoer BTW-vrijstelling hebben genoten . Het is dus uiteindelijk de uitlegging van verzoekster die aan het voorschrift iedere zin ontnemt .

24 . De betekenis van het tweede onderdeel van de alinea, gelezen in samenhang met het eerste onderdeel, is dus dat, indien de eigenaar om wat voor reden ook bij de verkrijging BTW heeft betaald, hij geen vrijstelling bij tijdelijke invoer kan genieten indien de handeling wegens de uitvoer

was vrijgesteld; en indien hij geen belasting heeft betaald omdat hij daarvan was vrijgesteld, dan mag de uitvoer niet de reden voor die vrijstelling zijn geweest . Met andere woorden : vrijstelling in verband met de uitvoer van de betrokken goederen is in elk geval uitgesloten .

25 . De formulering van artikel 11, sub b, lijkt de juistheid van de door mij voorgestane uitlegging te bevestigen . Immers, hierin wordt bepaald, dat vrijstelling bij tijdelijke invoer niet wordt toegestaan ingeval ofwel de goederen niet zijn verkregen overeenkomstig de regels voor de toepassing van de BTW, ofwel wel aan die regels is voldaan, maar de goederen ingevolge hun uitvoer vrijstelling van BTW hebben genoten .

26 . Hier is duidelijk sprake van twee verschillende situaties waarin vrijstelling bij tijdelijke invoer niet kan worden verleend - niet-inachtneming van de BTW-regels of vrijstelling uit hoofde van de uitvoer -, en niet van twee fasen in hetzelfde proces, zoals verzoekster in het hoofdgeding lijkt te veronderstellen .

27 . Toch was het op grond van die veronderstelling dat verzoekster in het hoofdgeding zich ter terechtzitting op artikel 11, sub b, wierp om haar standpunt te herhalen en nogmaals met nadruk te verklaren, dat de twee onderdelen van het voorschrift enkel bij een gezamenlijke uitlegging een coherente betekenis konden hebben .

28 . Volgens Tattersalls heeft het tweede onderdeel van de alinea betrekking op gevallen waarin bij de verkrijging in de Lid-Staat van uitvoer BTW is betaald overeenkomstig de regels voor de toepassing van de belasting in die staat, en de betaalde belasting in een tweede fase, bij de uitvoer, is gerestitueerd .

29 . Het eerste deel van de alinea zou dan betrekking hebben op gevallen waarin bij de verkrijging geen BTW was betaald omdat de handeling van BTW was vrijgesteld : de importeur zou dan niet opnieuw bij de tijdelijke invoer vrijstelling kunnen genieten .

30 . Het Verenigd Koninkrijk heeft er terecht op gewezen, dat de redenering van Tattersalls mank gaat .

31 . De fout is, dat Tattersalls ervan uitgaat, dat de BTW eerst ter zake van de verkrijging van de goederen wordt betaald en vervolgens bij de uitvoer wordt gerestitueerd .

32 . Zo werkt het algemene stelsel echter niet : goederen die voor uitvoer worden verkregen, vormen een categorie waarvan de verkrijging ingevolge artikel 15 van de Zesde richtlijn van BTW is vrijgesteld . De levering van goederen die, al naargelang, door de verkoper of door de koper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten het grondgebied van het land van uitvoer, is zelf ingevolge lid 1 respectievelijk lid 2 van artikel 15 van de Zesde richtlijn van BTW vrijgesteld .

33 . De logica die aan de structuur van artikel 11, sub b, (en van artikel 10, sub c) van de Zeventiende richtlijn ten grondslag ligt, is dus een andere dan Tattersalls eraan toeschrijft en berust op de volgende gedachte : wanneer het goed niet voor uitvoer bestemd is, zal de verkrijger de belasting betalen zo deze verschuldigd is; vrijstelling in verband met uitvoer vindt enkel plaats wanneer de uitvoer definitief is, en het is niet logisch om dan het stelsel toe te passen voor tijdelijke invoer met vrijstelling van belasting in de staat van invoer .

34 . Dit is het enige geval van vrijstelling in de Lid-Staat van uitvoer dat de artikelen 10 en 11 buiten de regeling hebben willen houden voor de tijdelijke toelating op het grondgebied van het land van invoer met vrijstelling van BTW . Het was de wetgever zeker niet onbekend, dat er naast vrijstellingen uit hoofde van uitvoer nog andere vrijstellingen bestonden : de verklaring voor het feit dat hij enkel eerstgenoemde buiten de tijdelijke-invoerregeling van de Zeventiende richtlijn heeft gehouden, is dat hij de mogelijkheid van coëxistentie van die regeling en de overige gevallen van vrijstelling wenste of aanvaardde .

35 . De betekenis van de Zeventiende richtlijn is, kortom, dat goederen bij tijdelijke invoer gedurende de betrokken periode onderworpen blijven aan het BTW-regiem van de staat van uitvoer, ongeacht of hieronder daadwerkelijk belasting wordt geheven dan wel of het in een vrijstelling voorziet en ongeacht of het BTW-tarief in het land van uitvoer gelijk is aan dan wel hoger of lager (en zelfs veel lager) dan het tarief in het land van invoer .

36 . De rechtvaardiging voor de vrijstelling overeenkomstig de artikelen 10 en 11 van de Zeventiende richtlijn (en hier ligt de fundamentele fout van Tattersalls) is niet, dat de belasting is betaald in het land van uitvoer, maar dat de invoer tijdelijk is - en deze reden speelt niet alleen wanneer de verwerving van het goed in de staat van uitvoer aan BTW was onderworpen, maar ook wanneer dit niet het geval was omdat zij aldaar om een andere reden dan de definitieve uitvoer was vrijgesteld (zoals bij voorbeeld in casu, waar sprake is van een vrijstelling die onder artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn valt), of wanneer het goed krachtens vererving of schenking is verkregen of de handeling door een niet-belastingplichtige is verricht. (9) Het tegenovergestelde argument, dat verzoekster ter terechtzitting baseerde op de mogelijkheid dat de eigenaar van een merrie een uit die merrie geboren veulen tijdelijk uitvoert voor training of wedrennen in een andere Lid-Staat, kan zich gemakkelijk tegen haar keren : in haar uitlegging kan dit veulen in een andere Lid-Staat zonder betaling van de aldaar geldende BTW zelfs niet tot een enkele wedren worden toegelaten, tenzij het in de staat van uitvoer aan belasting onderworpen was wegens het simpele feit van zijn geboorte!

37 . Gelijk verschillende interveniënten in deze zaak hebben opgemerkt, is de rechtvaardiging voor dit systeem van vrijstelling bij tijdelijke invoer te vinden in de considerans van de Zeventiende richtlijn : " ... het ((is)) van belang ... de fiscale belemmeringen voor het goederenverkeer binnen de Gemeenschap te verminderen ten einde het verrichten van diensten te vergemakkelijken en aldus de interne markt te ontwikkelen en te versterken" (eerste overweging); en "een zo ruim mogelijke vrijstelling van BTW bij de tijdelijke invoer van goederen in een Lid-Staat uit een andere Lid-Staat kan bijdragen tot de verwezenlijking van deze doelstelling" (tweede overweging).

38 . Ik ben mij ervan bewust, dat men bij de uitwerking van het systeem van de Zeventiende richtlijn geen rekening heeft gehouden met de tijdelijke vrijstellingen die in bijlage F bij de Zesde richtlijn zijn voorzien, en dat in dergelijke gevallen de toepassing van het stelsel van de Zeventiende richtlijn leidt tot vervalsingen van het handelsverkeer en van de mededinging, die worden veroorzaakt door de verschillen tussen de bepalingen van de Lid-Staten over de werkingssfeer van de belasting . (10) Maar de oplossing kan dan niet bestaan in een uitlegging van de Zeventiende richtlijn, die door de richtlijn niet gewenste consequenties heeft, maar in de intrekking van de - van meet af aan als beperkt en tijdelijk bedoelde - regeling die Ierland in staat stelt om, in afwijking van het algemene stelsel van de Zesde richtlijn, de verkrijging van volbloedpaarden van BTW vrij te stellen .

39 . Nu heeft de Commissie al op 4 december 1984 bij de Raad een voorstel voor een Achttiende BTW-richtlijn ingediend (11), waardoor de levering van volbloedpaarden en hazewinden uit bijlage F bij de Zesde richtlijn zou worden geschrapt . De Raad heeft dit voorstel van de Commissie echter niet aangenomen en de afwijking is bijgevolg blijven bestaan . De uitlegging van Tattersalls is in wezen een poging om voor de onderhavige omstandigheden de praktische gevolgen van het stilzitten van de Raad ongedaan te maken en zich diens wetgevende

bevoegdheid aan te matigen . Een dergelijke handelwijze is niet geoorloofd en wij hebben dus, bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht, het bestaan van een mededingingsvervalsing te aanvaarden die even storend, maar ook even onvermijdelijk is als die welke voortvloeit uit het uiteenlopen van de belastingtarieven in de verschillende Lid-Staten .

40 . Deze conclusie kan niet worden ontkracht met een beroep op artikel 14, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, waarin wordt bepaald, dat de Lid-Staten hun nationale voorschriften kunnen aanpassen ten einde concurrentievervalsingen te beperken in afwachting van de inwerkingtreding van de in de eerste alinea van dat artikellid bedoelde communautaire belastingregels, die de werkingssfeer van de in artikel 14, lid 1, bedoelde vrijstellingen nader moeten omlijnen . Het was op grond van artikel 14, lid 2, dat de Zeventiende richtlijn, voor het terrein van de tijdelijke invoer, op gemeenschapsniveau regels heeft vastgesteld voor de verlening van de in artikel 14, lid 1, sub c, bedoelde vrijstelling . Aan de tweede alinea van artikel 14, lid 2, kan dus geen argument worden ontleend dat voorgaat boven de uitdrukkelijke bepalingen van de Zeventiende richtlijn en boven artikel 28, lid 3, sub b, juncto bijlage F van de Zesde richtlijn .

41 . De uit dit stelsel voortvloeiende gevallen van vervalsing worden overigens beperkt door de voorwaarden die de Zeventiende richtlijn stelt voor de toepassing van het stelsel van tijdelijke invoer met vrijstelling . Immers, artikel 10, sub c, en artikel 11, sub b, maken elk deel uit van een geheel van voorwaarden die de werkingssfeer van dat stelsel afbakenen, voorwaarden die bijzonder beperkend zijn in het geval van artikel 11, dat wil zeggen wanneer de betrokken goederen toebehoren aan een op het grondgebied van de Lid-Staat van invoer gevestigde persoon - de situatie die Tattersalls bijzondere zorgen lijkt te baren omdat zij leidt tot een vervalsing die haar kan schaden . Een van de voorwaarden in dat geval is bij voorbeeld, dat de vrijstelling bij tijdelijke invoer niet wordt verleend indien de importeur geen belastingplichtige is.(12)

42 . Nu de door verzoekster voorgestane uitlegging van het eerste onderdeel van de betrokken alinea's is verworpen, is duidelijk, dat de enig mogelijke betekenis van die bepalingen is, dat de eigenaar van het tijdelijk ingevoerde goed moet hebben voldaan aan de regels voor de toepassing van de BTW in de Lid-Staat van uitvoer, om voor de tijdelijke toelating met vrijstelling in aanmerking te komen . Zoals de Commissie heeft opgemerkt, beoogt het voorschrift namelijk te voorkomen, dat vrijstelling wordt verleend aan iemand die zich door fraude of ontwijking heeft onttrokken aan de belastingsbepalingen die voor de verkrijging van de goederen gelden .

43 . Anders dan verzoekster meen ik niet, dat de noodzaak van controle op de naleving van deze voorwaarden door de Lid-Staat van invoer de bepaling onuitvoerbaar maakt of een eis is waaraan onmogelijk kan worden voldaan .

44 . Het is maar zeer de vraag, of de voorwaarde van overeenstemming met de regels voor de toepassing van de BTW, die in het eerste onderdeel van de betrokken alinea's wordt gesteld, moet worden geacht betrekking te hebben op meer dan alleen de laatste verkrijging, dat wil zeggen de verkrijging door degene die de tijdelijke uit - of invoer van het goed verricht . De wetgever heeft kennelijk geen controle willen eisen op de naleving van de BTW-regels door de verkoper of de successieve eigenaren van het goed . De terminologie van de richtlijn en de redelijke uitlegging daarvan wijzen hierop .

45 . En hoe dan ook lijkt die controle mij geen bijzondere moeilijkheden op te leveren .

46 . Het bewijs van de naleving van de BTW-regels bij de verkrijging kan direct worden verlangd, temeer daar de tijdelijke invoer normaliter wordt verricht door de persoon die het goed heeft verkregen of daarvan reeds eigenaar was .

47 . Bovendien voorziet het gemeenschapsrecht in geval van twijfel in procedures voor onderlinge samenwerking en wederzijdse bijstand tussen de belastingdiensten van de Lid-Staten om

belastingfraude en -ontwijking te bestrijden . Sinds de vaststelling van richtlijn 79/1070/EEG van de Raad van 6 december 1979 (13), waarbij richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 (14) werd gewijzigd, geldt de verplichting tot samenwerking en tot uitwisseling van informatie, die een juiste belastingheffing mogelijk maakt, ook voor de belasting over de toegevoegde waarde .

48 . III - Onder deze omstandigheden geef ik het Hof in overweging, de vragen van de High Court te beantwoorden als volgt :

"De artikelen 10, sub c, en 11, sub b, van de Zeventiende BTW-richtlijn moeten aldus worden uitgelegd, dat vrijstelling bij tijdelijke invoer wordt verleend ter zake van goederen waarvan de verkrijging in de Lid-Staat van uitvoer wettelijk van BTW was vrijgesteld, mits laatstgenoemde vrijstelling niet is verleend uit hoofde van de uitvoer van de betrokken goederen ."

(*) Vertaald uit het Portugees .

(1) PB 1985, L 192, blz . 20 .

(2) Sinds 1 januari 1987 vervangen door een "Order" van 1986 met dezelfde inhoud .

(3) Dit verschil vloeit voort uit het feit dat de vereisten in het ene geval (artikel 10) positief zijn geformuleerd, als voorwaarden voor de verlening van vrijstelling, en in het andere (artikel 11) negatief, als voorwaarden voor de weigering van vrijstelling . In de Engelse versie van de richtlijn worden voorts twee verschillende uitdrukkingen gebruikt : in artikel 10, sub c, "subject to the rules" en in artikel 11, sub b, "pursuant to the rules " . Aan dit terminologisch verschil valt geen enkel belang toe te kennen, temeer daar het in andere versies (bij voorbeeld de Franse en de Italiaanse) ontbreekt .

(4) PB 1977, L 145, blz . 1 .

(5) Zie de verwijzingen in Karl English, *Einfoehrung in das juristische Denken*, 4e druk, 1968, Kohlhammer Verlag, blz . 82, 104 en 105, 146 en 149 (Portugese vertaling van de derde druk : "Introduçao ao Pensamento Juridico", Gulbenkian, 1965, blz . 119, 162 e.v ., 239 en 243).

(6) Zie J.M . Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, Almedina, 1970, blz . 191 (noot 1) tot 193 (noot 2).

(7) Zie J . Oliveira Ascensao, *O Direito - Introduçao e Teoria Geral*, Gulbenkian, 1980, blz . 373 e.v .

(8) Zie de verwijzing in Kruse, *Steuerrecht*, I, paragraaf 8 Moenchén 1973 .

(9) Aangezien het ook "de regels voor de toepassing van de BTW" zijn (en in het bijzonder artikel 2 van de Zesde richtlijn, dat noodzakelijkerwijze in nationaal recht is omgezet) op grond waarvan heffing van belasting is uitgesloten bij handelingen om niet of verricht door een niet-belastingplichtige .

(10) Vervalsingen die zich in casu niet zouden voordoen indien Groot-Brittannië op grond van artikel 28 van de Zesde richtlijn dezelfde vrijstelling had kunnen verlenen .

(11) PB 1984, C 347, blz . 3 .

(12) De officiële Portugese vertaling van de richtlijn (*Ediçao Especial*, deel 9, fascikel 2, blz . 9), waarin de gehele alinea c van artikel 10 helaas is weggefallen en aan het begin van de tweede alinea van artikel 11 het woord "sÔ" (enkel) wordt gebruikt in plaats van "naeo" (niet), wordt op dit punt (artikel 11, sub c) volstrekt onbegrijpelijk en staat mijlen af van de juiste betekenis van

het voorschrift .

(13) PB 1979, L 331, blz . 8 .

(14) PB 1977, L 336, blz . 15 .