deze waarde wordt bepaald uitgaande van gegevens van de Lid-Staat van uitvoer.

Het bedrag van de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde en op het tijdstip van invoer nog in de waarde van het goed begrepen BTW is gelijk:

— indien de waarde van het goed tussen het tijdstip van de laatste BTW-heffing in de Lid-Staat van uitvoer en het tijdstip van invoer is verminderd, aan het in de Lid-Staat van uitvoer in feite betaalde BTW-bedrag, verminderd naar evenredigheid van het percentage van die waardevermindering;

— indien de waarde van het goed in dezelfde periode is gestegen, aan het volledige bedrag van de in de Lid-Staat van uitvoer in feite betaalde BTW.

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL M. DARMON van 28 november 1985 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. Met de drie vragen die het tribunal d'instance te Bordeaux ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde heeft gesteld, wenst het in hoofdzaak van het Hof te vernemen:

1) of voor de heffing van BTW over ingevoerde goederen een onderscheid moet worden gemaakt „naargelang de handeling onder bezwarende titel dan wel om niet is verricht";

2) zo neen, of als grondslag voor de heffing moet worden genomen „de waarde inclusief alle belastingen van het produkt in de Staat van uitvoer, verminderd met het restant van de BTW dat op het tijdstip van invoer nog in de waarde van het produkt is begrepen", dan wel „de waarde exclusief belastingen van een gelijksoortig produkt in de Staat van invoer";

3) of de hoogte van door de Staat van invoer te heffen BTW moet worden bepaald:

— met toepassing van „een differentieel tarief (tarief van de Staat van invoer, verminderd met het tarief van de Staat van uitvoer)",

— door „het restant van de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde BTW, dat op het tijdstip van invoer nog in de waarde van het produkt is begrepen, met de bij de invoer te betalen BTW" te verrekenen,

— zo nodig, met inachtneming van de terugbetaling van bedoeld restant door de Lid-Staat van uitvoer?

2. Deze vragen zijn gerezen in een geschil betreffende de heffing van BTW door de Franse douane over een tweedehandsvoer-

* Vertaald uit het Frans.

tuig dat door een in Frankrijk woonachtig Belgisch onderdaan uit België is ingevoerd. In wezen zijn deze vragen reeds beantwoord in de twee arresten-Schul, respectievelijk van 5 mei 1982 (zaak 15/81, Jurispr. 1982, blz. 1409, hierna: Schul I) en van 21 mei 1985 (zaak 47/84, Jurispr. 1985, blz. 1491, hierna: Schul II).

De verwijzende rechter was zich hiervan wel bewust, aangezien hij in de motivering van zijn vonnis uitdrukkelijk naar eerstbedoeld arrest verwijst, en met betrekking tot het tweede, dat destijds nog niet was gewezen, opmerkt, dat de Nederlandse Hoge Raad, gelet op de problemen die bij de toepassing van het arrest-Schul I waren gerezen, verschillende prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie heeft voorgelegd.

De schriftelijke en mondelinge opmerkingen voor het Hof tasten mijns inziens de door het Hof in voormelde arresten uitgewerkte oplossingen niet aan, aangezien daarin in wezen argumenten worden aangevoerd waarvan het Hof reeds heeft kennis genomen en die het heeft aanvaard dan wel verworpen.

Ik zal mij dus bepalen tot de juridische aspecten die specifiek zijn voor de onderhavige zaak en die in het bijzonder moeten worden beantwoord.

3. Wat de *eerste prejudiciële vraag* betreft, zijn verzoekster in het hoofdgeding, Nederland en de Commissie van mening dat de omstandigheid dat de ingevoerde waar om niet is verkregen, niet afdoet aan de toepasselijkheid van de in de arresten-Schul I en II neergelegde beginselen.

De Franse regering, die ter terechtzitting heeft geïnterveniëerd, is daarentegen van mening dat de importeur van een om niet overgedragen goed geen recht heeft op aftrek van de BTW van de Lid-Staat van uitvoer, aangezien hij bij de verkrijging van het goed deze belasting niet persoonlijk heeft behoeven te betalen.

Deze laatste uitlegging kan niet worden aanvaard. Immers, op het naar aanleiding van een schenking ingevoerde tweedehands goed drukt immers nog steeds de BTW die aanvankelijk in de Lid-Staat van uitvoer daarover is geheven. Wanneer het gedeelte van de BTW dat op het tijdstip van de invoer nog in de waarde van het goed is begrepen, buiten beschouwing wordt gelaten, zou het risico bestaan dat over het ingevoerde goed nogmaals BTW wordt geheven, terwijl op de overdracht door particulieren van eenzelfde goed binnen de Lid-Staat van invoer, om niet dan wel onder bezwarende titel, niet opnieuw belasting wordt geheven (Schul I, r.o. 15, 31 en 34).

Te dezen heeft het Hof met name uit de artikelen 2, lid 2, en 7 van de Zesde BTW-richtlijn (richtlijn nr. 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) afgeleid, dat het belastbaar feit

„bij *invoer ... de enkele binnenkomst van een goed in een Lid-Staat is*, ongeacht of er al dan niet een transactie is, of de handeling *om niet dan wel onder bezwarende titel* is geschied en of zij door een belastingplichtige dan wel door een particulier is verricht" (Schul I, r.o. 14, cursivering van mij),

terwijl voor *binnen* een Lid-Staat verrichte handelingen, de levering van een goed *onder bezwarende titel* door een *als zodanig handelende belastingplichtige* het belastbare feit vormt.

Anders gezegd, aangezien zodra er sprake is van invoer, uitsluitend de invoer het belastbaar feit vormt, is het van weinig belang hoe

de eigendomsoverdracht van het ingevoerde goed heeft plaatsgevonden. Bijgevolg zijn de in de arresten-Schul I en II neergelegde beginselen betreffende de invoer van een onder bezwarende titel verkregen goed van toepassing op bij wege van schenking overgedragen goederen.

4. Wat nu *de tweede prejudiciële vraag* betreft, zij eraan herinnerd dat het Hof in zijn arrest-Schul II, conform mijn conclusie, heeft verklaard dat het gedeelte van de BTW van de Lid-Staat van uitvoer dat op het tijdstip van de invoer nog op het goed drukt,

„niet dient te worden opgenomen in de maatstaf van heffing ter berekening van de BTW bij invoer, daar de maatstaf van heffing bij gelijksoortige nationale produkten ook een waarde exclusief belasting is" (Schul II, r.o. 21, zie eveneens r.o. 23).

Daarmee is het door de verwijzende rechter aan de orde gestelde vraagstuk evenwel nog niet volledig opgelost. Er blijven namelijk nog twee moeilijkheden bestaan.

In de eerste plaats wordt in de motivering van het vonnis en in de tweede prejudiciële vraag van het tribunal d'instance te Bordeaux de vraag aan de orde gesteld of de maatstaf van heffing moet worden vastgesteld aan de hand van de waarde van het goed in de Lid-Staat van *invoer*. Volgens de onbestreden opmerkingen van verzoekster in het hoofdgeding stelt de Franse douane de waarde van een ingevoerd voertuig doorgaans vast aan de hand van de catalogus-waarde op Frans grondgebied.

In de tweede plaats betreft het hier een schenking, waarbij geen verkoopprijs is vastgesteld, zodat moet worden nagegaan hoe de waarde van het ingevoerde goed moet worden geraamd. Voor deze moeilijkheid is expliciet een oplossing voorzien in artikel 11 B, van de Zesde richtlijn, waarin wordt bepaald:

„1) De maatstaf van heffing is:

...

b) de normale waarde bij gebreke van een prijs ...

Als ‚normale waarde' van een ingevoerd goed wordt beschouwd het bedrag dat een importeur, in de handelsfase waarin de invoer plaatsvindt, bij vrije mededinging zou moeten betalen aan een zelfstandige leverancier in het land waarvandaan het goed is uitgevoerd, op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, om het desbetreffende goed te verkrijgen."

In een dergelijk geval beschikken de Lid-Staten ingevolge voormeld artikel 11 B, tweede lid, over een tweede mogelijkheid. Zij kunnen namelijk „als maatstaf van heffing de waarde nemen zoals omschreven in verordening (EEG) nr. 803/68", die inmiddels is vervangen door de op 1 juni 1980 in werking getreden verordening nr. 1224/80 (art. 22, leden 1 en 2, van verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad van 28.5.1980 inzake de douanewaarde van de goederen; PB 1980, L 134, blz. 1), dat wil zeggen de douanewaarde. In de artikelen 2-7 van deze verordening zijn de regels neergelegd aan de hand waarvan deze waarde kan worden vastgesteld.

Deze bepalingen doen ons meteen een oplossing aan de hand voor de eerste moeilijkheid, waarvan zoëven sprake was. De waarde van het ingevoerde goed — ongeacht of dit de „normale" dan wel de „douanewaarde" is — is de waarde die is vastgesteld *in de Lid-Staat van uitvoer*, in casu België. Deze oplossing is in overeenstemming met de logica van deze belasting, die het verbruik treft.

Deze opvatting ligt trouwens ten grondslag aan de arresten-Schul I en II, waarin het

Hof heeft verklaard, dat het restant van de BTW van het land van uitvoer voor de vaststelling van de maatstaf van heffing moet worden afgetrokken van de waarde van het ingevoerde goed. Deze methode impliceert, dat wordt uitgegaan van de waarde in de Lid-Staat van uitvoer.

Vervolgens wil ik eraan herinneren dat het Hof heeft verklaard

„dat degene die om vrijstelling of vermindering van de gewoonlijk ter zake van invoer geheven BTW verzoekt, zelf dient aan te tonen dat is voldaan aan de daartoe gestelde voorwaarden", en dat „de Lid-Staat van invoer van deze importeur dan ook de nodige documenten mag verlangen ter bewijze dat in de Lid-Staat van uitvoer BTW is geheven en dat deze op het tijdstip van invoer nog steeds op het produkt rust" (Schul I, r.o. 36).

5. Met zijn *laatste vraag* wenst het tribunal d'instance te Bordeaux van het Hof te vernemen volgens welke regels de BTW in de Lid-Staat van invoer moet worden geheven.

Te dezen kan worden volstaan met een verwijzing naar het in het arrest-Schul I neergelegde beginsel, dat de in de Lid-Staat van uitvoer geheven BTW in aanmerking moet worden genomen; voor de douane van de Lid-Staat van invoer brengt dit de verplichting mee, op de bij invoer verschuldigde BTW niet meer in mindering te brengen dan

„het restant van de door de Lid-Staat van uitvoer geheven BTW dat op het tijdstip van invoer nog in de waarde van het produkt is begrepen. Het aldus in mindering te brengen bedrag kan evenwel niet hoger zijn dan het in de Lid-Staat van uitvoer in feite betaalde BTW-bedrag" (Schul I, r.o. 34).

Op dit punt nu verlangde de Hoge Raad der Nederlanden in de zaak Schul II van het Hof van Justitie een nadere toelichting. Conform mijn conclusie verklaarde het Hof in het betrokken arrest, dat het in de Lid-Staat van uitvoer reeds betaalde BTW-bedrag — het bij de invoer nog in de waarde van het produkt begrepen restant van de BTW — gelijk is:

„— indien de waarde van het goed tussen het tijdstip van de laatste BTW-heffing in de Lid-Staat van uitvoer en het tijdstip van invoer is *verminderd*, aan het in de Lid-Staat van uitvoer in feite betaalde BTW-bedrag, verminderd naar evenredigheid van het percentage van die waardevermindering;

— indien de waarde van het goed in dezelfde periode is *gestegen*, aan het volledige bedrag van de in de Lid-Staat van uitvoer in feite betaalde BTW" (Schul II, r.o. 34; cursivering van mij).

Deze methode bewijst ten overvloede dat de waarde van het goed in laatstbedoelde Lid-Staat moet worden vastgesteld. Zoals uiteengezet in de rechtsoverwegingen 34 van de twee arresten-Schul, bestaat zij hierin dat, nadat de waarde van het ingevoerde goed exclusief het restant van de BTW is vastgesteld, het gedeelte van de in de Lid-Staat van uitvoer geheven BTW dat nog in de waarde van het goed is begrepen, in mindering wordt gebracht op de in de Lid-Staat van invoer in beginsel verschuldigde BTW. Deze uitlegging neemt mijns inziens bij de verwijzende rechter elke onzekerheid weg en doet de douane ter zake een duidelijk richtsnoer aan de hand.

6. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het tribunal d'instance te Bordeaux te beantwoorden als volgt:

1) Bij invoer is ter zake van BTW het belastbare feit de binnenkomst van het goed in de Lid-Staat, ongeacht of de handeling om niet dan wel onder bezwarende titel is vericht.

2) De belastbare grondslag, op basis waarvan de hoogte van de BTW van de Lid-Staat van invoer wordt berekend, is de waarde van het goed in de Lid-Staat van uitvoer, vastgesteld overeenkomstig artikel 11 B, van de Zesde richtlijn (77/388) van 17 mei 1977, onder aftrek van de BTW van de Lid-Staat van uitvoer die nog in deze waarde is begrepen.

3) Het bedrag van de BTW van de Lid-Staat van uitvoer, dat in mindering moet worden gebracht van de in de Lid-Staat van invoer geldende BTW, is gelijk:

   — indien de waarde van het goed tussen het tijdstip van de laatste BTW-heffing in de Lid-Staat van uitvoer en het tijdstip van invoer is *verminderd*, aan het in de Lid-Staat van uitvoer in feite betaalde BTW-bedrag, verminderd naar evenredigheid van het percentage van die waardevermindering;

   — indien de waarde van het goed in dezelfde periode is *gestegen*, aan het volledige bedrag van de in de Lid-Staat van uitvoer in feite betaalde BTW.