CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL N. FENNELLY

van 13 januari 2000 [1]

1. Dit beroep wegens niet-nakoming betreft de behandeling van grensoverschrijdende transacties in het kader van het communautaire BTW-stelsel. De Franse Republiek weigert teruggaaf, overeenkomstig de Achtste BTW-richtlijn [2], van Franse BTW die door Duitse afvalverwijderaars is betaald over diensten die dezen van in Frankrijk gevestigde onderaannemers hebben betrokken. De Achtste richtlijn voorziet, wanneer zij van toepassing is, in de teruggaaf van door een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige betaalde BTW in plaats van de aftrek van dat bedrag van de ontvangen BTW. De oplossing van het probleem is afhankelijk van de uitlegging van de in artikel 9 van de Zesde richtlijn [3] neergelegde regels inzake de plaats van een dienst voor belastingdoeleinden.

I — Het rechtskader en de feiten

2. Het doel van de Achtste richtlijn is geformuleerd in de tweede overweging van de considerans ervan, te weten „dat vermeden dient te worden 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 of de ter zake van invoer in diezelfde andere lidstaat voldane belasting definitief moet dragen, omdat hij aldus aan een dubbele belastingheffing zou zijn onderworpen". De artikelen 1 en 2 van de Achtste richtlijn stellen twee voorwaarden die vervuld moeten zijn om een recht op teruggaaf te doen ontstaan. In de eerste plaats moet de verzoeker op het grondgebied van een andere lidstaat zijn gevestigd en mag hij in de lidstaat waarvan BTW-teruggaaf wordt verlangd, niet de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting hebben van waaruit hij de handelingen verricht, en in de tweede plaats mag hij in de relevante periode „geen leveringen van goederen of diensten [hebben] verricht waarvan de plaats geacht wordt in het betrokken land te zijn gelegen". Het recht op teruggaaf heeft betrekking op BTW die „is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland [waarvan de teruggaaf wordt verlangd] verleende diensten [...], een en ander voorzover deze [...] diensten worden gebruikt [in het kader van zijn economische activiteiten in de lidstaat

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — 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 buitenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11; hierna: „Achtste richtlijn").

3 — 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").

waarin hij is gevestigd]". Om vast te stellen of een verzoeker kan worden *geacht* diensten te hebben verricht in de betrokken lidstaat, is het noodzakelijk te kijken naar de regels betreffende de plaats van een dienst, zoals die in de Zesde richtlijn zijn neergelegd.

3. Artikel 9 van de Zesde richtlijn betreft de plaats van een dienst. Artikel 9, lid 1, stelt de algemene regel dat:

„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."

Artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn bevat echter een aantal specifieke regels voor bepaalde categorieën van diensten. Artikel 9, lid 2, sub c, noemt een aantal ruime categorieën van diensten waarvan de plaats van verrichting wordt geacht te zijn „de plaats waar die diensten materieel worden verricht". De voor het onderhavige geval relevante categorie is die van artikel 9, lid 2, sub c, vierde streepje, dat „werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken" betreft.

4. Deze bepaling is in Frans recht omgezet door artikel 259-A-4° van de Code général des impôts (hierna: „CGI"), dat bepaalt dat de plaats van materieel in Frankrijk verrichte diensten, met inbegrip van „werkzaamheden en expertisen met betrekking tot roerende lichamelijke zaken", wordt geacht in Frankrijk te zijn. Niet bestreden wordt dat deze bepaling artikel 9, lid 2, sub c, vierde streepje, op juiste wijze in Frans recht omzet. Het onderhavige geschil vloeit echter voort uit een administratieve circulaire (hierna: „circulaire") uit 1992 van de dienst voor belastingwetgeving van de Franse belastingadministratie, gericht aan alle voor de toepassing van de BTW verantwoordelijke diensten van de nationale administratie. Met betrekking tot overeenkomsten inzake de verwerking van afvalstoffen, geeft de circulaire de betrokken autoriteiten de instructie, dat ingevolge artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn en artikel 259-A-4° van de CGI niet alleen in Frankrijk verrichte handelingen van afvalverwijdering aan BTW zijn onderworpen, maar dat ook de dienst die de hoofdaannemer aan zijn klanten verleent, op voorwaarde dat hij de totale prijs van de volgens de overeenkomst te verrichten dienst in rekening brengt, waarvan het voornaamste element de prijs is die wordt betaald aan de terreinexploitant in Frankrijk die daar de werkzaamheden zelf verricht. Het feit dat de hoofdaannemer de handelingen van afvalverwijdering niet zelf verricht, maar die uitbesteedt aan een onderaannemer, is niet van belang. Het gevolg van deze circulaire is, dat het recht op teruggaaf wordt ontzegd aan in een andere lidstaat gevestigde hoofdaannemers.

5. De feiten van de onderhavige zaak betreffen de weigering van de Franse autoriteiten om aan een aantal in Duitsland

belastingplichtige personen Franse BTW terug te betalen. Deze Duitse ondernemingen waren met locale overheden, industriele ondernemingen en openbare en particuliere ondernemingen overeenkomsten aangegaan om afval in te zamelen, te sorteren, op te slaan en te verwijderen. Zij hadden een deel van dit werk aan in afvalverwijdering gespecialiseerde ondernemingen uitbesteed. Daar die in Frankrijk waren gevestigd, pasten zij de Franse BTW toe op hun diensten. De Duitse onderneming bracht Duitse BTW in rekening over de totale prijs. Daar zij in Duitsland geen aftrek kunnen verkrijgen met betrekking tot Franse BTW, verzochten zij om terugbetaling door de Franse autoriteiten, hetgeen werd geweigerd.

6. De hoofdaannemers in kwestie klaagden bij de Commissie over deze weigering tot teruggaaf. De Commissie stelde de Franse Republiek bij brief van 23 oktober 1992 in kennis van de klacht en verlangde uitleg over de grondslag voor de betrokken weigeringen. De Franse autoriteiten betoogden tijdens een vergadering op 17 november 1992 en in een nota aan de Commissie van 7 januari 1993, dat de regel inzake de plaatsbepaling voor belastingheffing van artikel 259-A-4° van de CGI en artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn van toepassing waren. In hun opvatting is het essentiële kenmerk van een overeenkomst inzake afvalverwerking als die in kwestie, ongeacht of een deel van de betrokken werkzaamheden is uitbesteed, de verwijdering of verwerking van het betrokken afval. Het enkele feit dat een dergelijke werkzaamheid in Frankrijk door aldaar gevestigde belastingplichtigen wordt verricht, is niet van belang, omdat de volledige overeenkomst als één enkel geheel moet worden beschouwd en de in Frankrijk verrichte werkzaamheid moet worden geacht daar door de hoofdaannemers te zijn uitgevoerd. Laatstgenoemde waren derhalve terecht BTW-plichtig in Frankrijk en hadden geen aanspraak op teruggaaf daarvan overeenkomstig de Achtste richtlijn.

II — De precontentieuze procedure

7. De Commissie zond de Franse Republiek op 8 juni 1993 een aanmaningsbrief, waarin zij het argument van de Franse autoriteiten van de hand wees en stelde dat de hoofdaannemingsovereenkomst inzake afvalverwerking en de onderaannemingsovereenkomst als twee zelfstandige overeenkomsten moesten worden beschouwd.

8. Bij brief van 6 augustus 1993 bleef de Franse Republiek bij haar standpunt. De hoofdaannemers in kwestie konden zich echter in Frankrijk laten registreren voor de BTW en op die wijze overeenkomstig artikel 17 van de Zesde richtlijn een recht op aftrek doen gelden met betrekking tot de Franse BTW die was begrepen in de rekeningen die zij van hun onderaannemers ontvingen.

9. Op 10 april 1996 gaf de Commissie een met redenen omkleed advies waarin zij in het bijzonder opkwam tegen de opvatting van de Franse autoriteiten, dat de hoofd- en de onderaannemingsovereenkomsten konden worden gelijkgesteld om de hoofdaannemer verantwoordelijk te houden voor

de door de onderaannemers in Frankrijk uitgevoerde verwerkingswerkzaamheden.

10. De Franse Republiek heeft het met redenen omklede advies niet opgevolgd, maar zond de Commissie op 12 juni 1996 een nieuwe nota waarin zij in het bijzonder wees op de noodzaak van een globale uitlegging van de overeenkomsten inzake de verwerking van afvalstoffen, met name omdat de lokale overheden en de andere klanten die dergelijke overeenkomsten sluiten, één prijs betalen voor wat zij als één enkele dienstverrichting van verwerking van hun afval beschouwen.

11. De Commissie stelde op 16 september 1997 het onderhavige beroep in overeenkomstig artikel 169 EG-Verdrag (thans artikel 226 EG), waarin zij het Hof verzocht:

a) vast te stellen dat de Franse Republiek door teruggaaf van BTW aan niet in Frankrijk gevestigde belastingplichtigen te weigeren wanneer deze een deel van hun werkzaamheden hebben uitbesteed aan in Frankrijk gevestigde belastingplichtigen, de krachtens de Achtste richtlijn, en in het bijzonder artikel 2 daarvan, op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen;

b) de Franse Republiek te verwijzen in de kosten.

III — Discussie

A — *Ontvankelijkheid*

i) De exceptie van gedeeltelijke niet-ontvankelijkheid

12. De Franse Republiek stelt dat het beroep ten dele niet-ontvankelijk is voorzover het tot doel heeft een algemene nietnakoming te doen vaststellen die het geval van overeenkomsten inzake afvalverwerking overschrijdt en ziet op alle door in Frankrijk gevestigde onderaannemers verrichte diensten in verband met roerende lichamelijke goederen. Zij betoogt dat de Commissie, noch in haar beroepschrift, noch tijdens de precontentieuze procedure, de elementen rechtens en feitelijk heeft gepreciseerd op grond waarvan zij een dergelijke algemene vaststelling verlangt. [4]

13. De Commissie stelt in repliek dat de vraag naar de juiste toepassing van de BTW op overeenkomsten inzake afvalverwerking niet kan worden gescheiden van de algemene vraag naar de juiste uitlegging van artikel 9, lid 2, sub c, vierde streepje, van de Zesde richtlijn. Dit blijkt uit het feit dat het verweerschrift van de Franse Republiek betrekking heeft op de interpretatie van die

4 — De Franse Republiek haalt met name het arrest Commissie/Denemarken van 31 maart 1992 (C-52/90, Jurispr. blz. I-2187, punt 17) aan.

bepaling, die, zoals de Franse Republiek erkent, niet noodzakelijk tot dergelijke overeenkomsten beperkt is. De Commissie herinnert aan de door het Hof geuite kritiek op de beperkte draagwijdte van haar beroep in een eerdere zaak Commissie/ Frankrijk, waarin een vergelijkbaar principeprobleem aan de orde was, maar waarin de Commissie, in het kader van haar beroep bij het Hof, haar vordering tot één sector had beperkt. [5] Verder betoogt zij dat de rechten van de verdediging van de Franse Republiek niet waren geschonden omdat de draagwijdte van haar grief niet was veranderd in de loop van de precontentieuze procedure en tijdens het beroep bij het Hof.

14. In dupliek betoogt de Franse Republiek, dat het feit dat het Hof in de zaak Avoir fiscal de vaststelling van de niet-nakoming heeft beperkt tot de in het beroep van de Commissie aangehaalde specifieke sector, aantoont dat de Commissie het Hof ingevolge artikel 169 van het Verdrag niet om vaststelling van een algemene niet-nakoming kan verzoeken, tenzij zij tijdens de precontentieuze procedure een overeenkomstig ruime grief heeft geformuleerd. Ter terechtzitting stelde de gemachtigde van de Commissie dat de Franse uitlegging van artikel 9, lid 2, sub c, vierde streepje, ruimer kan worden toegepast dan alleen op het gebied van overeenkomsten inzake afvalverwerking.

5 — Arrest van 28 januari 1986 (270/83, Jurispr. blz. 273, het zogenoemde arrest „Avoir fiscal").

ii) Standpuntbepaling aangaande de veronderstelde gedeeltelijke niet-ontvankelijkheid

15. Het is vaste rechtspraak van het Hof dat „de precontentieuze procedure tot doel heeft de betrokken lidstaat enerzijds in de gelegenheid te stellen de krachtens het gemeenschapsrecht op hem rustende verplichtingen na te komen en anderzijds verweer te voeren tegen de door de Commissie geformuleerde grieven", dat „het voorwerp van het beroep krachtens artikel 169 van het Verdrag [wordt] afgebakend door de in dit artikel bedoelde precontentieuze procedure" en dat het derhalve „niet op andere grieven [kan] worden gebaseerd dan die welke in het met redenen omklede advies zijn genoemd". [6] In essentie „hangt de bescherming van de rechten van de verdediging alleen af van de vraag of de in het beroep geformuleerde grieven dezelfde zijn als die welke in het met redenen omklede advies voorkomen (....)". [7] Naar mijn mening voldoet het onderhavige beroep aan deze criteria en kan de Franse Republiek niet redelijkerwijs betogen dat zij niet op de hoogte was van de algemene aard van de door de Commissie in casu geformuleerde grief.

16. De grief aangaande de interpretatie van artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn betreft vooral, maar niet uitsluitend, de behandeling van complexe overeenkomsten betreffende afvalverwerking. Het met rede-

6 — Zie, bijvoorbeeld, arresten van 20 maart 1997, Commissie/ Duitsland (C-96/95, Jurispr. blz. I-1653, punt 22); 11 juni 1998, Commissie/Luxemburg (C-206/96, Jurispr. blz. I-3401, punt 13), en 28 oktober 1999, Commissie/Oostenrijk (C-328/96, Jurispr. blz. I-7479, punt 34).

7 — Zie arrest Commissie/Oostenrijk, reeds aangehaald, punt 40.

nen omklede advies werpt op algemene wijze de vraag naar de juiste interpretatie van artikel 9, lid 2, sub c, op. De formele conclusie daarvan is in dezelfde algemene bewoordingen gesteld als de conclusie van de Commissie in het kader van haar beroep bij het Hof. Het onderhavige beroep wegens niet-nakoming kan derhalve niet niet-ontvankelijk worden verklaard op grond dat de bij het Hof geformuleerde vordering en de vordering die de Commissie tijdens de precontentieuze procedure heeft geformuleerd, niet overeenstemmen. [8]

17. Hieruit volgt echter niet dat het beroep, hoewel het ontvankelijk is, in zijn ruime bewoordingen ook gegrond is.

18. Het is nuttig, na te gaan waarom het Hof in de zaak betreffende het „avoir fiscal", de beslissing van de Commissie om haar grieven te beperken tot toepassing van de betrokken fiscale bepaling op de verzekeringssector betreurde; ofschoon die bepaling kennelijk van algemene toepassing was, had zij immers slechts klachten ontvangen die „alleen deze sector betreffen". [9] Het Hof overwoog dat „[het te betreuren valt] dat het onderhavige beroep, waar het beperkt is tot verzekeringsmaatschappijen, de problematiek aan de orde stelt in termen die slechts een gedeelte van het toepassingsgebied van de betrokken Franse wettelijke regeling dekken". [10] De onderhavige zaak ligt echter anders. Niet met betrekking tot artikel 259-A-4° van de CGI wordt gesteld dat het onverenigbaar is met het gemeenschapsrecht, maar met betrekking tot de toepassing daarvan door een circulaire. De in het kader van het beroep bij het Hof geformuleerde ruimere grief is misschien gerechtvaardigd, maar, naar mijn mening, is deze vraag onlosmakelijk verbonden met de interpretatie van artikel 9 van de Zesde richtlijn en dient zij derhalve door het Hof te worden beantwoord in het kader van het onderzoek ten gronde.

B — *Ten gronde*

19. Zoals in de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn wordt erkend, geven grensoverschrijdende transacties onvermijdelijk aanleiding tot "competentieconflicten tussen lidstaten". Dit risico ontstaat in het bijzonder wanneer een in de ene lidstaat gevestigde dienstverrichter diensten verricht in een andere lidstaat.

20. Artikel 9 van de Zesde richtlijn bevat een aantal nogal algemene regels die, zoals het Hof in het arrest Dudda heeft verklaard, tot doel hebben „zoals — zij het slechts voor specifieke situaties — uit artikel 9, lid 3, blijkt, bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden, en

8 — De onderhavige zaak verschilt inzoverre van die welke aan de orde was in het arrest van 24 november 1992, Commissie/Duitsland (C-237/90, Jurispr. blz. I-5973), waarin de poging van de Commissie om de grief betreffende niet-uitvoering van een richtlijn te verruimen tot een grief betreffende een veronderstelde niet-naleving van de richtlijn, in de praktijk door het Hof niet-ontvankelijk werd verklaard; zie punten 18 tot en met 22.

9 — Arrest reeds aangehaald in voetnoot 5, punt 7.

10 — Ibidem, punt 9.

het niet-belasten van inkomsten te vermijden". [11] Het verdeelt de belastingplichtigheid door middel van twee soorten regels. Artikel 9, lid 1, bevat een „algemene regel" voorzover „de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, de voorkeur lijkt te genieten [...]". [12] Artikel 9, lid 2, zet die regel in een aantal specifieke gevallen opzij. Het Hof heeft echter ook overwogen dat, „wat de uitlegging van artikel 9 betreft, lid 1 van deze bepaling geen voorrang heeft boven lid 2. 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." [13]

21. Met betrekking tot elk concreet geval moet worden nagegaan of het valt onder een van de „specifieke aanknopingspunten, terwijl [artikel 9,] lid 1, dienaangaande een algemene regel stelt". [14] Zelfs al heeft laatstgenoemde bepaling geen voorrang, het Hof beschouwt artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn in zekere zin als een afwijking. [15] Aangezien niet alle diensten onder artikel 9, lid 2, vallen, moet de toepasselijkheid van een van de specifieke gevallen duidelijk worden aangetoond, zoniet geldt de in artikel 9, lid 1, geformuleerde algemene regel van de plaats van vestiging.

22. De Commissie en de Franse Republiek zijn het volstrekt oneens over de inhoud en de aard van de betrokken overeenkomsten inzake afvalverwerking voor de toepassing van artikel 9 van de Zesde richtlijn. De Commissie meent dat zij het verrichten van een complex samenstel van handelingen impliceren waarvan slechts enkele handelingen „werkzaamheden met betrekking tot roerende lichamelijke zaken" in de zin van artikel 9, lid 2, sub c, vierde streepje, zijn. De Franse Republiek betwist niet dat de overeenkomsten complex zijn. Zij stelt echter dat het verwijderen en recycleren van afvalstoffen, het doel van alle andere verrichtingen, bepalend is voor de aard van de overeenkomsten, en dat deze kenmerkende delen van het werk in Frankrijk worden uitgevoerd. De overeenkomsten inzake afvalverwerking moeten als één enkele handeling worden beschouwd en mogen niet worden opgedeeld in de afzonderlijke onderdelen van de verwijdering. De kenmerkende handelingen zijn „werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijk zaken". Zij worden allebei in Frankrijk uitgevoerd en geven de overeenkomst haar specifieke aard. Derhalve is artikel 9, lid 2, sub c, van toepassing op alle werkzaamheden die in het kader van de overeenkomst van de hoofdaannemer worden verricht.

23. Wegens de bewering dat een van de in artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn genoemde specifieke aanknopingspunten van toepassing is, moet overeenkomstig het arrrest Dudda in de eerste plaats het Franse argument worden onderzocht.

24. Het is van belang twee eenvoudige aanknopingspunten niet uit het oog te

11 — Arrest van 26 september 1996, Dudda (C-327/94, Jurispr. blz. I-4595, punt 20).

12 — Arrest van 17 juli 1997, ARO Lease (C-190/95, Jurispr. blz. I-4383, punt 15).

13 — Arrest Dudda, punt 21.

14 — Arrest Dudda, punt 20.

15 — Zie, laatstelijk, ARO Lease, punten 13 en 16.

verliezen. Vaststaat dat de door de Franse onderaannemers verrichte diensten in Frankrijk aan belastingheffing zijn onderworpen; het geschil betreft uitsluitend de door de hoofdaannemers op grond van de Achtste richtlijn gevorderde teruggaaf. Daarnaast gaat het om de kwalificatie van de hoofdovereenkomst in haar geheel genomen. Volgens de Franse Republiek moeten de op grond van die overeenkomst verrichte diensten worden aangemerkt als „werkzaamheden met betrekking tot roerende lichamelijke zaken", die moeten worden geacht door de hoofdaannemer in Frankrijk te zijn verricht alsof hij dat werk rechtstreeks zelf zou hebben verricht. De uitbesteding van het werk verandert daaraan niets, omdat een globale benadering moet worden gekozen.

25. Alvorens dit punt tegen de achtergrond van de opzet, het doel en de werking van artikel 9 van de Zesde richtlijn te onderzoeken, moet ik eerst op twee door de Franse Republiek aangevoerde juridische argumenten ingaan.

26. In de eerste plaats onderbouwt de Franse Republiek haar pleidooi voor de globale benadering met de in de richtlijn betreffende afvalstoffen gegeven definitie van afvalbeheer: „inzameling, vervoer, nuttige toepassing en verwijdering van afvalstoffen, met inbegrip van het toezicht op die handelingen en de nazorg voor de stortplaatsen na sluiting". [16] Deze handelingen komen ongetwijfeld geheel of ten dele overeen met de op grond van de hoofdovereenkomst verrichte diensten, maar dragen mijns inziens niet bij tot de oplossing van het probleem van de toepassing van artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn, wanneer sommige elementen wel en andere elementen geen „werkzaamheid met betrekking tot roerende lichamelijke zaken" zijn. De definitie doelt overigens in het geheel niet op dat begrip. Het Hof heeft bij gelegenheid naar een definitie in een bepaling van gemeenschapsrecht verwezen om duidelijkheid te scheppen omtrent de betekenis ervan in een andere bepaling. [17] Het onderhavige geval leent zich daarvoor echter niet. De definitie van afvalverwerking kan geen licht werpen op de betekenis van „werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken". De inzameling en het vervoer lijken niet dergelijke werkzaamheden te zijn, hoewel zij in de definitie zijn opgenomen. De sortering en de opslag zijn niet in de definitie opgenomen, ofschoon zij deel uitmaken van het voorwerp van de hoofdovereenkomsten. De definitie lijkt hooguit de veelsoortigheid van de handelingen die onder de definitie vallen, te bevestigen. Ik zal hierop terugkomen in punt 32.

27. In de tweede plaats beroept de Franse Republiek zich op twee niet-nakomingszaken betreffende „diensten op het gebied van de reclame" in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, tweede streepje, van de Zesde richtlijn. [18] In deze zaken oordeelde het Hof dat

16 — Artikel 1, sub d, van richtlijn 75/442/EEG van de Raad van 15 juli 1975 betreffende afvalstoffen (PB L 194, blz. 39), zoals gewijzigd bij richtlijn 91/156/EEG van de Raad van 18 maart 1991 (PB L 78 blz. 32).

17 — Arrest van 25 februari 1999, CPP (C-349/96, Jurispr. blz. I-973), betreffende „handelingen ter zake van verzekeringen" in artikel 13, B, sub a, van de Zesde richtlijn, uitgelegd in het licht van richtlijnen inzake verzekeringen.

18 — Arresten van 17 november 1993, Commissie/Frankrijk (C-68/92, Jurispr. blz. I-5881), en Commissie/Luxemburg (C-69/92, Jurispr. blz. I-5907); hierna: „arresten reclamediensten".

de Franse Republiek en het Groothertogdom Luxemburg de krachtens de Zesde richtlijn op hen rustende verplichtingen niet waren nagekomen door bepaalde soorten promotiediensten (waaronder bepaalde leveringen van goederen) uit te sluiten van de definitie van „diensten op het gebied van de reclame" (in het eerste geval door middel van een administratieve circulaire, in het tweede geval in de praktijk). Deze arresten betreffen echter geenszins de in het onderhavige geval te beantwoorden vraag, of een overeenkomst om diensten te verrichten, wanneer sommige elementen ervan onder de specifieke categorieën van artikel 9, lid 2, vallen en andere niet, onder artikel 9, lid 1, of onder artikel 9, lid 2, valt.

28. Noch de definitie van „afvalbeheer", noch de arresten „reclamediensten" dragen bij tot de beantwoording van deze beslissende vraag.

29. De opvatting van de Franse Republiek komt hierop neer, dat de hoofdovereenkomst als ondeelbaar moet worden aangemerkt en dat de aard ervan bepaald wordt door de geclaimde essentiële kenmerken ervan. Hoewel een groot aantal van de handelingen waarop de overeenkomst ziet, geen verband houden met „werkzaamheden met betrekking tot roerende lichamelijke zaken", en niet materieel in Frankrijk zijn verricht, moet toch de totaliteit van de diensten die in het kader van de overeenkomst moeten worden verricht, worden geacht in Frankrijk te zijn verricht.

30. Bijgevolg moet, naar de mening van de Franse Republiek, zoals ter terechtzitting uiteengezet, de Duitse hoofdaannemer een verklaring opstellen en een fiscaal vertegenwoordiger in Frankrijk aanwijzen, zoals is bepaald in artikel 21 van de Zesde richtlijn. In dat geval zou de vraag naar teruggaaf op grond van de Achtste richtlijn in het geheel niet rijzen. De BTW die is betaald over de door de Franse onderaannemers verrichte diensten, zou gewoon worden afgetrokken overeenkomstig artikel 17 van de Zesde richtlijn.

31. Op het eerste gezicht lijkt het vreemd dat een in Duitsland gevestigde belastingplichtige zijn Duitse klanten Franse BTW in rekening moet brengen. De algemene regel van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn zou daardoor volledig opzij worden gezet. Zoals de Commissie heeft gesteld, zouden de Duitse eindafnemers van een dergelijke belastingplichtige daardoor geen zekerheid meer hebben omtrent het tarief van de te betalen BTW, omdat de niet-toepasbaarheid van artikel 9, lid 1, zou afhangen van de vraag of de onderdelen van het voorwerp van de overeenkomst die „werkzaamheden met betrekking tot roerende lichamelijke zaken" zijn, bepalend zijn voor de kwalificatie van de gehele overeenkomst.

32. Het Hof had in het arrest Linthorst de gelegenheid in te gaan op de toepasbaarheid van artikel 9, lid 2, sub c, vierde streepje, van de Zesde richtlijn.[19] Het Hof oordeelde daarin dat de verzorging van dieren door dierenartsen geen „werkzaamheid met betrekking tot roerende lichamelijke zaken" is. Volgens het Hof doet dat zinsdeel „in zijn gewone betekenis denken aan louter fysieke ingrepen aan

19 — Arrest van 6 maart 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Jurispr. blz. I-1195; hierna: „Linthorst").

roerende lichamelijke zaken, die in beginsel wetenschappelijk noch intellectueel van aard zijn". [20] Het Hof beklemtoonde dat „de voornaamste taken van een dierenarts hoofdzakelijk in de geneeskundige verzorging van dieren overeenkomstig de regels der wetenschap [bestaan]" en oordeelde dat de in sommige gevallen noodzakelijke „fysieke ingreep" niet kan „volstaan om deze verzorging als ‚werkzaamheden' aan te merken". [21] Terwijl de Franse Republiek dit arrest aanhaalt ter ondersteuning van haar stelling dat de inzameling, het samenbrengen, de opslag, de sortering, de behandeling, de verbranding, en de meeste recyclagehandelingen, werkzaamheden met betrekking tot „roerende lichamelijke zaken" zijn, ben ik van mening dat dit arrest integendeel de zeer beperkte werkingssfeer van die term aantoont. De uitdrukking „louter fysieke ingrepen" omvat mijns inziens geen van de door de Franse Republiek genoemde handelingen, misschien met uitzondering van de verbranding en de recyclage. Afvalverwerking wordt, zoals de Commissie terecht opmerkt, niet in een specifiek punt in artikel 9, lid 2, genoemd. Het arrest Linthorst geeft bovendien geen steun aan een globale benadering om overeenkomsten onder de werkingssfeer van artikel 9, lid 1, of onder die van artikel 9, lid 2, te brengen. Uiteindelijk vallen slechts enkele handelingen waaruit de afvalverwerking bestaat, onder de werkingssfeer van artikel 9, lid 2, sub c. Waarschijnlijk gaat het daarbij om een deel van de werkzaamheden verricht door de onderaannemers die betrokken zijn bij de overeenkomsten waarom het in het onderhavige geval gaat. Over deze handelingen wordt in Frankrijk belasting geheven, maar niet noodzakelijk op grond van artikel 9, lid 2, sub c, omdat er dienaangaande geen sprake is van een conflict tussen toepassing van de leden 1 en 2 van artikel 9.

33. De stelling van de Franse Republiek berust in elk geval, om de hierboven in punt 31 genoemde redenen, op een gekunstelde interpretatie van de hoofdovereenkomst. Door aan te nemen dat de hoofdaannemer diensten verricht die door hem worden uitbesteed aan onderaannemers opdat die deze diensten op onafhankelijke wijze verrichten, gaat deze interpretatie ervan uit dat hij diensten verleent aan zichzelf. Levering aan zichzelf kan vanzelfsprekend voortvloeien uit een expliciete bepaling, met name via artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn. Wanneer er echter twee belastingplichtigen in het spel zijn, is er geen reden om dit aan te nemen. Daardoor wordt immers voorbijgegaan aan de autonomie van het verlenen van diensten in de distributieketen, het kernpunt van het BTW-stelsel.

34. De Commissie betoogt bovendien dat het logische gevolg van het door de Franse Republiek voorgestelde systeem is, dat over de totale waarde van de hoofdovereenkomst Franse BTW moet worden betaald, hoewel slechts een deel van de betrokken werkzaamheden in Frankrijk wordt verricht. Ofschoon de Franse Republiek ter terechtzitting betoogde dat slechts het deel van de werkzaamheden dat feitelijk in

20 — Arrest Linthorst, punt 16.

21 — Arrest Linthorst, punt 17. Met de verwerping van „een dermate ruime uitlegging van het begrip ‚werkzaamheden' [die] artikel 9, lid 2, sub c, derde streepje, bovendien overbodig [zou] maken", lijkt het Hof mijn opvatting te aanvaarden (zie punt 16 van mijn conclusie in de zaak Linthorst) dat het begrip „werkzaamheden met betrekking tot roerende lichamelijke zaken" niet ruim mag worden uitgelegd.

Frankrijk wordt verricht, althans systematisch ook daar aan belasting zou zijn onderworpen, heeft zij niet uitgelegd hoe dit kan worden bereikt op een manier die consistent is met het uitgangspunt van haar benadering, namelijk een „globale" kwalificatie van de hoofdovereenkomst op basis van het essentiële kenmerk ervan. Ik meen dat de vrees van de Commissie voor dubbele belastingheffing derhalve gefundeerd is. De hoofdaannemer verleent een volledige dienst van afvalverwerking aan zijn Duitse klanten en omdat hij in die lidstaat is gevestigd, is hij normaliter gehouden daar BTW te betalen. De Franse Republiek beroept zich ten onrechte op het arrest Genius Holdings [22] volgens hetwelk „het aan de lidstaten staat [...] de mogelijkheid op te nemen om, wanneer de opsteller van de factuur te goeder trouw blijkt te zijn, alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien". Dit obiter dictum betreft alleen de daar beschreven bijzondere omstandigheid, namelijk de gevolgen van onjuiste facturen. Het vervangt de juiste toepassing van artikel 9 van de Zesde richtlijn niet.

35. Mijns inziens voorziet artikel 9, in combinatie met de Achtste richtlijn, in een coherent systeem voor het oplossen van competentieconflicten. Wanneer een van de in artikel 9, lid 2, genoemde specifieke gevallen zich voordoet, en alleen in die gevallen, wordt de dienst daadwerkelijk gelieerd aan de lidstaat waar die dienst materieel is verricht. De Achtste richtlijn maakt teruggaaf mogelijk van de belasting die door een belastingplichtige in een andere lidstaat aan die dienstverrichter is betaald. Dit is bedoeld ter vervanging van het systeem van aftrek dat van toepassing is binnen eenzelfde lidstaat. Aanvaarding van een andere benadering wanneer twee lidstaten betrokken zijn, zou het systeem eerder ingewikkelder dan eenvoudiger maken. De hoofd-dienstverrichter (in dit geval de hoofdaannemer) zou zich dan, zoals de Commissie stelde, kunstmatig of fictief in een tweede lidstaat moeten vestigen.

36. Mitsdien ben ik van mening dat de Franse Republiek de teruggaaf waarin de Achtste richtlijn voorziet, kennelijk ten onrechte weigert. Haar weigering is gebaseerd op een onjuiste interpretatie van artikel 9, lid 2, sub c, vierde streepje.

37. Anderzijds heeft de Commissie niet aangetoond dat de Franse Republiek de betrokken regels onjuist heeft toegepast op andere gebieden dan dat betreffende overeenkomsten inzake afvalverwerking. De circulaire in kwestie is klaarblijkelijk beperkt tot afvalverwerkingsovereenkomsten. Hoewel een ruimere toepassing van hetzelfde beginsel eveneens zou betekenen dat de Franse Republiek de krachtens de Achtste richtlijn op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen, heeft de Commissie een dergelijke ruimere toepassing niet aangetoond. Bijgevolg stel ik voor, dat het Hof de vordering van de Commissie om niet-nakoming vast te stellen toewijst, maar alleen voorzover deze betrekking heeft op de wijze waarop de Franse Republiek de overeenkomsten in kwestie behandelt.

22 — Arrest van 13 december 1989 (C-342/87, Jurispr. blz. 4227, punt 18).

IV — Conclusie

38. Ik geef het Hof in overweging:

1) vast te stellen dat de Franse Republiek, door aan niet in Frankrijk gevestigde belastingplichtigen teruggaaf van BTW te weigeren wanneer dezen een deel van de werkzaamheden waarop een complexe afvalverwerkingsovereenkomst betrekking heeft, hebben uitbesteed aan een in Frankrijk gevestigde en belastingplichtige onderaannemer, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de Achtste richtlijn, in het bijzonder artikel 2 daarvan;

2) de Franse Republiek te verwijzen in de kosten.