CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL J. MISCHO van 9 februari 1988 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. Ledoux, verdachte in het hoofdgeding, staat terecht wegens frauduleuze invoer in België, het land waar hij woont, van een in Frankrijk geregistreerd motorvoertuig dat toebehoort aan een Franse vennootschap die zijn werkgeefster is, daar hij dit voertuig op 22 februari 1983 buiten de weg naar zijn werk, dus voor privé-doeleinden, had gebruikt. Blijkens het dossier is dit voertuig aan verdachte ter beschikking gesteld in het kader van zijn arbeidsovereenkomst en mocht hij het zowel voor zijn werk als in zijn vrije tijd gebruiken.

2. Ten tijde van de feiten bestond er in België kennelijk een — later door een circulaire van de Belgische dienst der douane en accijnzen van 1 mei 1984 bekrachtigde — praktijk, die erop neerkwam, dat een grensarbeider die zijn normale woonplaats in België had, een hem door zijn in een andere Lid-Staat gevestigde werkgever ter beschikking gestelde auto mocht gebruiken op het Belgische traject tussen de plaats waar hij in het buitenland werkte, en zijn woonplaats. Deze praktijk gold niet voor het bijkomende gebruik van een dergelijke auto voor privé-doeleinden.

3. Nadat de Correctionele rechtbank te Neufchâteau Ledoux had vrijgesproken, kwam de zaak in hoger beroep voor het Hof van Beroep te Luik. Dit heeft het Hof thans een vraag gesteld die er in wezen op neer komt, of een Lid-Staat op grond van de gemeenschapsregeling en met name die inzake de BTW betaling mag vorderen van BTW bij invoer indien een ingezetene, in het kader van de uitvoering van zijn arbeidsovereenkomst en in zijn vrije tijd, een auto gebruikt die zijn werkgever, die gevestigd is in een andere Lid-Staat waar BTW is betaald, te zijner beschikking heeft gesteld, met dien verstande dat de auto eigendom van die werkgever blijft en de invoer in het land waar de gebruiker woont, slechts tijdelijk is.

4. De ten tijde van de feiten in het bijzonder toepasselijke regeling was de Zesde richtlijn (77/388) 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).

5. Sedertdien is vastgesteld richtlijn 83/182 van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstellingen bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen binnen de Gemeenschap (PB 1983, L 105, blz. 59), waaraan op 1 januari 1984 uitvoering moest zijn gegeven. Ik kan uiteraard alleen maar bijkomstig naar deze richtlijn verwijzen en ze enkel gebruiken als ondersteunend element in het kader van mijn betoog, dat gebaseerd zal moeten zijn op het ten tijde van de feiten geldende recht. Richtlijn 83/182 voorziet overigens niet in een belastingvrijstelling voor tijdelijke invoer van het type waarom het hier gaat. Op 4 februari 1987 heeft de Commissie de Raad echter een voorstel gedaan om richt-

* Vertaald uit het Frans.

lijn 83/182 te wijzigen door er een bepaling in die zin in op te nemen (PB 1987, C 40, blz. 7).

6. De Zesde richtlijn bepaalt in artikel 2, dat

„aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen

1) ...;

2) de invoer van goederen."

7. Artikel 10, lid 3, bepaalt dat bij invoer „het belastbare feit plaats vindt en de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip van het binnenkomen van het goed in het binnenland..." (eerste alinea), behalve wanneer de goederen worden geplaatst onder een regeling inzake tijdelijke invoer (vierde alinea).

8. Anders dan bij de „levering van een goed" in het binnenland, waarvoor vereist is „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken", leidt dus in beginsel het eenvoudige materiële feit van de invoer, dat wil zeggen de binnenkomst van het goed in het land, tot het verschuldigd zijn van BTW. Er wordt geen onderscheid gemaakt naar gelang van de hoedanigheid van de importeur, dat wil zeggen of hij eigenaar dan wel gebruiker van het ingevoerde goed is. Volgens artikel 21, lid 2, is de tot voldoening van de belasting bij invoer gehouden persoon „degene(n) die als zodanig door de Lid-Staat van invoer wordt (worden) aangewezen of erkend".

9. De aanknoping bij het eenvoudige materiële feit van invoer kwam de opstellers van de Zesde richtlijn kennelijk toch te star voor, aangezien zij in artikel 14 hebben voorzien in vrijstellingen van BTW bij invoer. Met name bepaalt dit artikel in lid 1:

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

...

c) de invoer van goederen die worden aangegeven in het kader van een douaneregeling voor tijdelijke invoer en uit dien hoofde in aanmerking komen voor vrijstelling van invoerrechten of die voor een dergelijke vrijstelling in aanmerking zouden komen indien zij uit een derde land zouden zijn ingevoerd;

...„

10. Volgens lid 2 kunnen de Lid-Staten, in afwachting van de vaststelling van communautaire belastingregels waarbij de werkingssfeer en de wijze van toepassing van de vrijstellingen nader worden omlijnd,

„— de vigerende nationale voorschriften in het kader van de bovenstaande bepalingen blijven toepassen;

— voornoemde nationale voorschriften aanpassen, ten einde concurrentievervalsing en met name het niet of dubbel heffen van belasting over de toegevoegde waarde binnen de Gemeenschap te beperken;

— de administratieve procedures gebruiken die zij het meest geschikt achten om tot vrijstelling te komen."

11. Het Hof heeft deze bepalingen drie keer moeten uitleggen, te weten in de arresten Carciati [1], Abbink [2] en Profant. [3]

12. De zaak Carciati betrof een geheel andere situatie dan die van Ledoux, in die zin dat het voertuig niet elke dag opnieuw werd uitgevoerd naar de Lid-Staat waarin zich de onderneming bevond die er eigenaar van was, maar bijna permanent schijnt te zijn gebruikt in het land waar de gebruiker woonde.

13. In de zaak Abbink werd evenmin dagelijks op en neer gereden. Bovendien onderzocht het Hof — daartoe gedwongen door de formulering van de prejudiciële vragen — in deze twee zaken het probleem enkel in het licht van de in het Verdrag neergelegde beginselen inzake het vrije verkeer van goederen.

14. In zijn arrest Profant, het meest recente op dit gebied, heeft het Hof het probleem van de belastingvrijstellingen in een ruimere context geplaatst.

15. Na te hebben vastgesteld, dat luidens voornoemd artikel 14 de verdere toepassing van de betrokken nationale voorschriften moet geschieden „in het kader" van de in de gemeenschapsbepalingen voorziene vrijstellingen en dat die voorschriften moeten worden aangepast ten einde de gevallen van dubbele heffing van BTW binnen de Gemeenschap te beperken, overwoog het Hof, dat deze vereisten ook zelf in de lijn van een der doelstellingen van de BTW-harmonisatie liggen, te weten — zoals in een der overwegingen van de considerans van de Zesde richtlijn wordt gezegd — voortgang te maken met de daadwerkelijke vrijmaking van het personen- en goederenverkeer en de onderlinge vervlechting van de economieën.

16. 's Hofs conclusie was, dat uit een en ander volgde „dat de autoriteiten van de Lid-Staten geen volledige beoordelingsvrijheid hebben met betrekking tot de wijze waarop zij de in artikel 14 van de Zesde richtlijn voorziene vrijstellingen hanteren, aangezien zij rekening moeten houden met de fundamentele doelstellingen van de harmonisatie-inspanning op het gebied van de BTW, zoals met name het vrije verkeer van personen en goederen en het voorkomen van dubbele belastingheffing. Bijgevolg zijn de belastingautoriteiten van een Lid-Staat verplicht, bij de toepassing van hun nationale wetgeving inzake vrijstelling van BTW op door studenten uit een andere Lid-Staat gebruikte motorrijtuigen, het begrip tijdelijke invoer derwijze toe te passen, dat zij de vrijheid van de onderdanen van de Lid-Staten om te studeren in de Lid-Staat van hun keuze, niet door een dubbele belasting van de betrokken motorrijtuigen beperken" (r. o. 24-26). Het Hof concludeerde hieruit, dat in een dergelijk geval de communautaire rechtsregels in de weg staan aan heffing van BTW bij invoer.

1 — Arrest van 9 oktober 1980, zaak 823/79, Jurispr. 1980, blz. 2773.

2 — Arrest van 11 december 1984, zaak 134/83, Jurispr. 1984, blz. 4097.

3 — Arrest van 3 oktober 1985, zaak 249/84, Jurispr. 1985, blz. 3237.

17. Mijns inziens gaat de gedachtengang van het arrest Profant ook op in het onderhavige geval. Waar is, dat Profant — anders dan Ledoux — niet zijn hoofdverblijf had in het land van invoer. Waar is ook, dat het Hof uitdrukkelijk heeft overwogen dat de beslissing anders zou moeten luiden wanneer de betrokken persoon, die intussen was gehuwd, „zich in het gastland zou vestigen met de kennelijke bedoeling niet naar de Lid-Staat van oorsprong terug te keren" (r. o. 27). In een dergelijk geval zou de invoer immers geen tijdelijk karakter meer hebben, maar definitief worden.

18. Men kan echter zeggen, dat het feit dat de invoer in casu plaatsvindt in het land waar Ledoux woont, niet het tijdelijke karakter eraan ontneemt, daar het voertuig eigendom blijft van de in het buurland gevestigde werkgever, het regelmatig weer naar dat buurland wordt uitgevoerd en kan worden geacht daarheen definitief terug te keren uiterlijk op het moment waarop er een einde komt aan de arbeidsovereenkomst van Ledoux.

19. Daar de invoer van het goed — onafhankelijk van de hoedanigheid van de importeur — het belastbare feit is, zou in beginsel alleen al de tijdelijke aard van die invoer voldoende grond voor de vrijstelling opleveren.

20. In het perspectief van de verwezenlijking van een markt „waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een echte binnenlandse markt" (vierde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn), is dubbele belastingheffing in gevallen als het onderhavige immers volstrekt ondenkbaar. Van dubbele belastingheffing is echter in beginsel ook dan nog sprake wanneer, zoals in casu, er overeenkomstig de arresten Schul I[4] en II[5] in het land van invoer in feite geen BTW kan worden geheven, doordat de daar geldende BTW lager is dan in het land van uitvoer.

21. Daarentegen zou er geen sprake zijn van dubbele belastingheffing en zou er geen reden zijn voor vrijstelling in het land van tijdelijke invoer, indien er in het land van uitvoer geen BTW is betaald of deze is teruggegeven.

22. Het is dan ook volstrekt terecht, dat zowel richtlijn 83/182 (laatste overweging van de considerans en artikel 4, lid 1, sub c) als richtlijn 85/362 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de Lid-Staten inzake omzetbelasting — Vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde bij de tijdelijke invoer van andere goederen dan vervoermiddelen (Zeventiende richtlijn van de Raad van 16 juli 1985, PB 1985, L 192, blz. 20, artikel 10, sub c), de vrijstelling afhankelijk stellen van de uitdrukkelijke voorwaarde, dat de goederen met BTW zijn belast in de Lid-Staat van uitvoer en uit hoofde van hun uitvoer niet voor vrijstelling van BTW in aanmerking zijn gekomen.

23. Anderzijds moet vaststaan, dat het voertuig ook werkelijk door de werkgever ter beschikking van de werknemer is gesteld, dat wil zeggen dat het niet gaat om een geval van ontduiking, zoals een fictieve registratie van het voertuig in het buurland, terwijl de auto in werkelijkheid aan de gebruiker toebehoort. Het bewijs dat het voertuig eigendom is van de werkgever, kan evenwel door vrij eenvoudige administratieve middelen worden geleverd.

4 — Arrest van 5 mei 1982, zaak 15/81, Jurispr. 1982, blz. 1409.

5 — Arrest van 21 mei 1985, zaak 47/84, Jurispr. 1985, blz. 1491.

24. Het lijkt mij overigens verhelderend om vast te stellen, dat voor de tijdelijke invoer van andere goederen dan vervoermiddelen artikel 10, sub d, van genoemde richtlijn 85/362 van de Raad verlangt, dat de betrokken goederen „*toebehoren* aan een buiten het grondgebied van de Lid-Staat van invoer gevestigde persoon".

25. Ook moet worden vastgesteld, dat richtlijn 83/182 niet een regeling heeft gegeven voor alle denkbare en mogelijke gevallen van tijdelijke invoer van auto's en zeker niet de laatste ontwikkeling op dit gebied is. Ten bewijze hiervan verwijs ik naar artikel 9, lid 1, van deze richtlijn, volgens hetwelk de Lid-Staten meer liberale regelingen mogen handhaven en/of treffen dan die waarin de richtlijn voorziet, en naar het voorstel tot wijziging van de richtlijn, waarvan in het begin reeds sprake was.

26. Er is dus geen dwingende reden *verband houdend met de eisen van het gemeenschappelijke BTW-stelsel*, om in dit soort situaties de toekenning van vrijstelling bij tijdelijke invoer van auto's afhankelijk te stellen van de voorwaarde, dat de *gebruiker* zijn gewone verblijfplaats in een andere dan de staat van invoer heeft.

27. In de tweede plaats herinner ik eraan, dat de Lid-Staten de in artikel 14 genoemde vrijstellingen moeten hanteren „onverminderd andere communautaire bepalingen" en met eerbiediging van de fundamentele doelstelling van het *vrije verkeer van personen*.

28. In de derde en vierde overweging van verordening nr. 1612/68 van de Raad van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap (PB 1968, L 257, blz. 2), wordt uitdrukkelijk gezegd dat

„het vrije verkeer voor de werknemers en hun familie een fundamenteel recht vormt... [dat] zonder onderscheid moet worden toegekend aan ‚permanente' werknemers, seizoenarbeiders, *grensarbeiders* of werknemers die arbeid in dienstverlening verrichten."

De vijfde overweging voegt hieraan toe:

„dat het recht van het vrije verkeer, om volgens objectieve maatstaven van waardigheid en vrijheid te kunnen worden uitgeoefend, vereist dat de gelijkheid van behandeling in alles wat de uitoefening van arbeid in loondienst... betreft, in feite en in rechte verzekerd is, en eveneens *dat de belemmeringen voor de mobiliteit van de werknemers uit de weg worden geruimd* ..."

29. Ingevolge artikel 5 van het Verdrag hebben de Lid-Staten de algemene verplichting, alle noodzakelijke maatregelen te treffen om de nakoming van de uit het Verdrag of uit handelingen van de instellingen voortvloeiende verplichtingen te verzekeren, de vervulling van de taak van de Gemeenschap te vergemakkelijken en zich te onthouden van alle maatregelen welke de verwezenlijking van de doelstellingen van het Verdrag in gevaar kunnen brengen.

30. Een Lid-Staat schendt deze algemene verplichting tot medewerking, wanneer hij door de vaststelling van een nationale maatregel bijdraagt aan de handhaving of de invoering van een belemmering voor het vrije verkeer van werknemers die op zijn grondgebied wonen, maar in een andere Lid-Staat werken.

31. Dit nu doet een Lid-Staat die door dubbelheffing van BTW een grensarbeider in de praktijk ertoe dwingt, van bepaalde, hem door zijn werkgever verleende voordelen afstand te doen, enkel omdat deze arbeider op zijn eigen grondgebied woont. Ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden wordt die arbeider daardoor benadeeld ten opzichte van zijn collega's die in het land van hun werkgever wonen en dezelfde voordelen in natura genieten. Het wordt voor hem dan minder aantrekkelijk om te gaan werken in een andere Lid-Staat dan die waar hij woont, wat rechtstreeks invloed heeft op zijn recht op vrij verkeer binnen de Gemeenschap.

32. Dit geldt ook wanneer de werkgever het gebruik van het voertuig ook voor privédoeleinden toestaat. Men kan dan immers zeggen, dat dat voordeel deel uitmaakt van de aan de werknemer toegekende beloning in ruime zin. Bovendien valt niet uit te sluiten, dat dat voordeel in natura in bepaalde gevallen wordt gecompenseerd door een wat lager salaris dan werknemers krijgen die geen „auto van de zaak" hebben.

33. In haar memorie wijst de Commissie er terecht op, dat „een gedeelte van de beloning van de werknemer die in een andere Lid-Staat woont, geneutraliseerd zou worden door de wetgeving van het land van de woonplaats, terwijl er wat het land van arbeid betreft, een volstrekte gelijkheid van beloning bestaat tussen ingezetenen en niet-ingezetenen, zoals verlangd door artikel 48 van het Verdrag en nader geregeld door artikel 7 van verordening nr. 1612/68 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap".

34. In dit verband is van belang, dat al diegenen die krachtens artikel 4 van richtlijn 83/182 een vrijstelling genieten voor het beroepsmatig gebruik van het voertuig waarvan zij eigenaar zijn, deze vrijstelling niet verliezen wanneer zij dat voertuig aan het einde van hun werkdag voor privé-doeleinden gebruiken (bij voorbeeld om naar een restaurant of naar het strand te gaan). Ik meen derhalve, dat er geen gegronde reden bestaat om aan een werknemer die zich in de situatie van Ledoux bevindt, het recht te ontzeggen het hem door zijn werkgever in het kader van zijn arbeidsovereenkomst ter beschikking gestelde voertuig ook voor privé-doeleinden te gebruiken.

35. Zoals wij zagen, waren de Belgische autoriteiten zich volledig bewust van de problemen die ontstaan wanneer een grensarbeider een hem door zijn werkgever ter beschikking gestelde auto gebruikt om van zijn woonplaats naar zijn arbeidsplaats te reizen. Zij hebben een dergelijk gebruik immers vanaf 1 mei 1984 bij wijze van proef gedoogd en daarna officieel toegestaan. Het rondschrijven van de Belgische douanedienst van 1 mei 1984 heeft bovendien de verdienste, dat het ook betrekking heeft op het geval dat verscheidene werknemers te zamen naar hun woonland worden teruggebracht met een voertuig dat 's nachts in dat land blijft.

36. Op de hiervoor uiteengezette gronden ben ik derhalve van mening, dat die regeling definitief had moeten worden ingevoerd en niet enkel op proef (met de mogelijkheid ze zonder voorafgaande opzegging te beëindigen, zie blz. 7 van het rondschrijven van 1.5.1984), en dat het niet mogelijk mag zijn, de vrijstellingen in te trekken wanneer het voertuig ook voor privé-doeleinden wordt gebruikt.

37. Mitsdien geef ik in overweging, de vraag van het Hof van beroep te beantwoorden als volgt:

„De bepalingen van het gemeenschapsrecht, en met name die inzake de BTW, staan eraan in de weg, dat een Lid-Staat BTW heft bij tijdelijke invoer van een auto toebehorend aan een werkgever die is gevestigd in een andere Lid-Staat, waar BTW is betaald, wanneer dit voertuig door een in de eerste Lid-Staat wonende werknemer wordt gebruikt in het kader van de uitvoering van zijn arbeidsovereenkomst en in zijn vrije tijd."