CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL A. SAGGIO

van 13 april 2000 *

1. Het onderhavige prejudiciële verzoek betreft het recht op teruggaaf van BTW krachtens artikel 17 van de Zesde 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 [1], van een vennootschap die niet gevestigd is in de staat waar zij de BTW heeft betaald en om teruggaaf heeft verzocht, en die vraagt om teruggaaf daarvan over uitgaven die betrekking hebben op in de lidstaat van vestiging verrichte handelingen die slechts ten dele aan de latere heffing van BTW zijn onderworpen.

De feiten en de prejudiciële vragen

2. De vennootschap Monte dei Paschi di Siena, verweerster in het hoofdgeding, is een bancaire en financiële instelling zonder zetel of filiaal in Frankrijk, waar zij alleen over een vertegenwoordiging beschikt. Op 6 december 1988 en op 27 maart 1990 diende zij bij de Franse Ministère du Budget en Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie twee verzoeken in om teruggaaf van de BTW over de jaren 1988 en 1989. Deze beide verzoeken werden afgewezen op grond dat de vennootschap deze uitgaven had gedaan ten behoeve van het verrichten van bancaire en financiële transacties in Italië, dat deze verrichtingen in de lidstaat van vestiging niet aan BTW waren onderworpen en er dus met betrekking tot de voorafgaand aan deze transacties ontvangen diensten en verworven goederen geen recht op teruggaaf van de BTW bestond.

De Italiaanse vennootschap vocht de twee beschikkingen aan voor het Tribunal administratif de Paris, dat de beroepen bij vonnis van 24 november 1992 verwierp. Tegen dit vonnis kwam zij op voor de Cour administrative d'appel de Paris, die haar bij arrest van 30 januari 1996 in het gelijk stelde en haar een gedeeltelijke teruggaaf toekende ten aanzien van de uitgaven die verband hielden met de handelingen die in Italië waren verricht en belast.

De Ministre du Budget en de Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie stelden tegen het arrest van de Cour d'appel beroep tot cassatie in bij de Conseil d'État.

* Oorspronkelijke taal: Italiaans.

1 — PB L 145, blz. 1.

3. De Conseil d'État heeft in het kader van dit geding het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Hebben de artikelen 2 en 5 van de Achtste richtlijn [78/1072/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 binnenland gevestigde belastingplichtigen [2]] al dan niet tot gevolg, dat belastingplichtigen die zijn gevestigd in een lidstaat van de Gemeenschap, waar slechts een gedeelte van hun omzet wordt belast, recht hebben op gedeeltelijke teruggaaf van de belasting die in een andere lidstaat is geheven op goederen of diensten die zij in de staat waar zij zijn gevestigd hebben gebruikt voor het verrichten van handelingen waarvan sommige niet worden belast?

2) Zo ja, volgens welke methode moet het gedeelte van de terug te geven belasting volgens deze bepalingen worden berekend, en, in het bijzonder, moet dit gedeelte worden berekend volgens de bepalingen van de staat waar de belastingplichtige is gevestigd, dan wel volgens die van de staat die tot teruggaaf gehouden is?"

2 — PB L 331, blz. 11.

Ten gronde

4. De hier relevante communautaire bepalingen zijn artikel 17, leden 2 en 3, sub a, van richtlijn 77/388 en de artikelen 2 en 5, eerste alinea, van richtlijn 79/1072.

5. Artikel 17 van de Zesde richtlijn kent het recht op aftrek van BTW ook toe aan belastingplichtigen die zijn gevestigd in het buitenland [3], dat wil zeggen in een andere staat dan die waarin zij aan de belasting zijn onderworpen en derhalve recht hebben op belastingaftrek. Lid 2 van dit artikel bepaalt: „Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken: a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten (...)". Verder wordt in lid 3 bepaald dat de lidstaten eveneens dit recht op aftrek of het bijbehorende recht op teruggaaf verlenen (uiteraard alleen wanneer de belasting werd geïnd), indien de goederen en diensten worden gebruikt voor „in het buitenland verrichte handelingen in het kader van de (...) economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ont-

3 — Krachtens artikel 4 van de Zesde richtlijn wordt als belastingplichtige beschouwd „ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit".

staan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden".

Artikel 2 van de Achtste richtlijn, die de uitvoeringsbepalingen bevat voor de in artikel 17 bedoelde teruggaaf van BTW, verplicht de lidstaten „aan iedere niet in het binnenland maar in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige (...) de belasting over de toegevoegde waarde terug [te geven] welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen, dan wel ter zake van de invoer van goederen in het betrokken land, een en ander voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 17, lid 3, sub a en b, van richtlijn 77/388/EEG of de dienstverrichtingen bedoeld in artikel 1, sub b", dat wil zeggen voor andere economische handelingen. Voorts wordt volgens artikel 5, eerste alinea, dit recht op teruggaaf „bepaald op grond van artikel 17 (...), zoals dit wordt toegepast in de lidstaat waar de teruggaaf wordt verleend".

6. Wat het nationale recht betreft merken de verwijzende rechter en de Franse regering op dat de Code général des impôts aan ondernemingen het recht op aftrek van BTW toekent voor door hen verrichte handelingen wanneer de BTW wordt geheven over „de prijsbestanddelen van een belastbare handeling" (artikel 271). De code kent dit recht eveneens toe aan in het buitenland gevestigde belastingplichtigen (artikel 242-O M), met name met betrekking tot in Frankrijk verworven of geïmporteerde diensten en goederen die zijn gebruikt voor in het buitenland verrichte handelingen, wanneer deze „recht op aftrek zouden geven indien [de] plaats van [BTW-]heffing in Frankrijk was gelegen".[4]

7. Alle partijen die opmerkingen hebben ingediend, zijn unaniem van mening dat artikel 17, lid 3, sub a, en de bijbehorende uitvoeringsbepalingen van de Achtste richtlijn (met name de artikelen 2 en 5) ongetwijfeld aldus moeten worden geïnterpreteerd, dat de ondernemingen die zijn gevestigd in een andere lidstaat dan die van de teruggaaf ook een recht op teruggaaf wordt toegekend in het geval waarin de uiteindelijke handelingen die de belastingplichtige in de lidstaat van vestiging verricht slechts ten dele recht op aftrek geven, dat wil zeggen slechts ten dele aan latere belasting zijn onderworpen, waardoor zij recht hebben op een gedeeltelijke teruggaaf van de in een eerder stadium geheven belasting.

4 — Artikel 271 van de Code général des impôts bepaalt dat „de belasting over de toegevoegde waarde die wordt geheven over de prijsbestanddelen van een belastbare handeling (...) aftrekbaar (is) van de voor die handeling geldende belasting over de toegevoegde waarde. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt." Voorts wordt in artikel 242-O M bepaald dat „in het buitenland gevestigde belastingplichtigen (...) teruggaaf van de hun regelmatig in rekening gebrachte belasting over de toegevoegde waarde (kunnen) krijgen, indien zij gedurende het kwartaal of het kalenderjaar waarop hun verzoek om teruggaaf betrekking heeft, in Frankrijk geen zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting noch hun woonplaats of gewone verblijfplaats hebben gehad en aldaar in dezelfde periode geen goederen hebben geleverd of diensten hebben verricht die binnen de werkingssfeer van de belasting over de toegevoegde waarde in de zin van de artikelen 256, 256 A tot en met 258 B en 259 tot en met 259 C van de Code général des impôts vallen". Ten slotte wordt krachtens 242-O N „[a]an in een lidstaat van de Europese Economische Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen (...) de belasting over de toegevoegde waarde teruggegeven welke is geheven ter zake van hun geleverde diensten of ter zake van onroerende goederen die zij in Frankrijk hebben verworven of ingevoerd tijdens het jaar of het kwartaal als bedoeld in artikel 242 O M, voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor de verrichting van of ten behoeve van: a) handelingen waarvan de plaats van belastingheffing in het buitenland is gelegen, maar die recht op aftrek zouden geven indien die plaats van belastingheffing in Frankrijk was gelegen".

8. Partijen verwijzen naar het arrest Debouche van 1996 [5], waarin het Hof onder meer de bovengenoemde bepalingen van de Zesde en de Achtste richtlijn heeft geïnterpreteerd en heeft vastgesteld dat buitenlandse belastingplichtigen recht hebben op teruggaaf in een andere lidstaat dan die waar zij gevestigd zijn, wanneer zij geen vrijstelling genieten ter zake van de in de lidstaat van vestiging verrichte handelingen die verband houden met verwerving van goederen of diensten waarvoor de BTW is voldaan en deze uitgaven in de staat van teruggaaf zijn vrijgesteld.

In dit verband heeft het Hof zich voornamelijk gebaseerd op twee overwegingen: in de eerste plaats volgt uit artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn dat een belastingplichtige die vrijstelling geniet voor een later te verrichten handeling, waar deze ook wordt verricht, geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. [6] In de tweede plaats mogen de uitvoeringsbepalingen ter zake van het recht op teruggaaf, zoals die zijn opgenomen in de Achtste richtlijn, er — overeenkomstig de vijfde overweging van de considerans van deze richtlijn — niet toe leiden dat belastingplichtigen verschillend worden behandeld „naar gelang van de lidstaat waar zij zijn gevestigd". Deze bepalingen moeten derhalve zonder onderscheid worden toegepast op alle ondernemingen, ongeacht of zij zijn gevestigd binnen het nationale grondgebied of in een andere lidstaat, zodat een niet-gevestigde belastingplichtige niet om teruggaaf kan verzoeken ter zake van een uitgave die niet als vrijgesteld van BTW wordt aangemerkt, ook al wordt deze gedaan door in het binnenland gevestigde belastingplichtigen.

De conclusie in dit arrest is wat dit betreft heel duidelijk: voor het verkrijgen van een recht op teruggaaf van BTW dient aan twee voorwaarden te worden voldaan, te weten dat de uiteindelijke handeling in de lidstaat van vestiging is belast en dat de belasting waarvan teruggaaf wordt gevraagd ook aftrekbaar is voor belastingplichtigen die gevestigd zijn binnen het grondgebied van de lidstaat waarin het desbetreffende verzoek wordt gedaan.

9. Gelet op de oorsprong van het recht op teruggaaf dat de Zesde richtlijn uitdrukkelijk toekent aan niet-gevestigde belastingplichtigen, en de omvang van dit recht dat krachtens artikel 17 alle tussenliggende handelingen omvat waarvoor het onmogelijk is de BTW op een later productie- of handelsstadium, en zodoende op de eindprijs van het product af te wentelen — en dit onafhankelijk van de lidstaat waarbinnen deze handelingen worden verricht — is het volkomen evident dat het recht op teruggaaf niet kan worden uitgesloten wanneer, zoals hier, de door een belastingplichtige in de lidstaat van vestiging verrichte handelingen slechts een gedeeltelijk recht op aftrek geven van de BTW die is betaald over de in een eerder stadium in een andere lidstaat verrichte verwervingen of ontvangen diensten.

5 — Arrest van 26 september 1996 (C-302/93, Jurispr. blz. I-4495).

6 — In het arrest Debouche verwijst het Hof naar het arrest van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punt 28).

10. In de onderhavige zaak draait het dus eerder om de vraag aan de hand van welke bepalingen moet worden vastgesteld welk percentage van de geheven BTW moet worden terugbetaald. Dit probleem vormt het voorwerp van de tweede prejudiciële vraag.

11. Volgens de Franse regering volgt uit artikel 5 van de Achtste richtlijn, dat bepaalt dat het recht op belastingteruggaaf dat recht is dat „wordt toegepast in de lidstaat waar de teruggaaf wordt verleend", dat in een geval als het onderhavige het terug te betalen gedeelte van de BTW moet worden vastgesteld aan de hand van de wettelijke bepalingen van deze staat.

Deze interpretatie kan niet worden gevolgd. Zij impliceert dat niet alle belastingen die aftrekbaar zijn voor zover zij zijn geheven op uitgaven die samenhangen met latere handelingen die volgens de wetgeving van de lidstaat van vestiging recht geven op aftrek, kunnen worden terugbetaald. Daarmee zou de door de Franse regering voorgestelde interpretatie van de bepalingen van de Achtste richtlijn tot gevolg hebben dat de omvang van het recht dat artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk aan ondernemingen toekent, wordt beperkt. De Achtste richtlijn — en hiermee ook artikel 5 van deze richtlijn — bevat, zoals het Hof in voornoemd arrest Debouche heeft vastgesteld, uitvoeringsbepalingen voor de Zesde richtlijn en kan niet worden opgevat als een handeling tot wijziging ervan. Zij kan derhalve niet van invloed zijn op de uitoefening van de rechten die door de eerdere richtlijn zijn toegekend. Bovendien bepaalt artikel 5 zelf uitdrukkelijk dat voor de toepassing van de Achtste richtlijn „het recht op belastingteruggaaf [wordt] bepaald op grond van artikel 17 van richtlijn 77/388/EEG". Het lijdt dan ook geen twijfel dat de aftrekbaarheid van belasting moet worden beoordeeld aan de hand van de bepalingen van de lidstaat waar de latere handeling wordt verricht die samenhangt met de uitgaven in de lidstaat van teruggaaf.

12. Wat is nu in casu de werkingssfeer van de Franse wettelijke regeling, dat wil zeggen van de wettelijke regeling van de lidstaat waar de teruggaaf wordt verleend? Op dit punt deel ik het standpunt van de Commissie dat wanneer eenmaal overeenkomstig de relevante bepalingen van de lidstaat van vestiging het percentage van de handelingen is vastgesteld waarvoor recht op aftrek bestaat, de lidstaat waarin de teruggaaf wordt verzocht op basis van dit voor teruggaaf in aanmerking komende percentage die uitgaven kan uitsluiten die volgens zijn nationale wetgeving geen recht geven op teruggaaf. Deze interpretatie strookt niet alleen met de hierboven genoemde uitlegging van het Hof in het arrest Debouche, maar ook met de inhoud van de Zesde richtlijn, waarvan artikel 17, lid 3, sub a, bepaalt dat de BTW wordt terugbetaald voor zover de goederen en diensten waarvoor aftrek wordt verzocht, zijn gebruikt voor handelingen „waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden", en dus niet voor die handelingen waarvoor dit recht is uitgesloten.

Dit wordt bevestigd door de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [7], waarvan artikel 11, lid 3, bepaalt dat „in geval van gedeeltelijke aftrek (...) het in aftrek te brengen bedrag voorlopig [wordt] bepaald aan de hand van door de lidstaat vastgestelde criteria; na het einde van het jaar wordt, wanneer het verhoudingsgetal van het jaar van verkrijging is berekend, de aftrek herzien". Voorts zij opgemerkt dat punt 21 van bijlage A bij de Tweede richtlijn ter zake van de toepassing van artikel 11, lid 2, dat eveneens handelt over het recht op aftrek, uitdrukkelijk bepaalt dat de lidstaten bevoegd zijn om „het recht op aftrek te beperken tot de handelingen welke betrekking hebben op goederen waarvan de levering in het binnenland belast is".

De latere richtlijnen inzake de harmonisatie van de BTW lijken de reikwijdte van deze bepalingen niet te hebben veranderd, zodat de artikelen 2 en 5 van de Achtste richtlijn in het licht van deze principes moeten worden geïnterpreteerd. In de considerans van deze laatste richtlijn staat immers 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 (...) definitief moet dragen" (tweede overweging) en dat de communautaire voorschriften inzake harmonisatie van teruggaaf „er niet toe [mogen] leiden dat belastingplichtigen verschillend worden behandeld naar gelang van de lidstaat waar zij zijn gevestigd" (vijfde overweging).

Op grond hiervan moet worden geconstateerd dat het betrokken percentage dient te worden bepaald op basis van het gedeelte van de handelingen dat recht geeft op aftrek in de lidstaat van vestiging van de belastingplichtige; binnen de grenzen van dit percentage worden in geen geval uitgaven terugbetaald die zijn vrijgesteld van belasting volgens de bepalingen van de lidstaat waarin teruggaaf wordt verzocht, welke bepalingen in ieder geval zonder onderscheid van toepassing dienen te zijn op alle belastingplichtigen die binnen het grondgebied van de Gemeenschap zijn gevestigd.

13. In haar mondelinge opmerkingen heeft de Franse regering te kennen gegeven dat de afwijzing van de door Monte dei Paschi di Siena gedane verzoeken om teruggaaf moet worden toegeschreven aan de praktische moeilijkheid om het aftrekpercentage te berekenen. Dit percentage, dat resulteert uit de verhouding tussen het jaarlijkse totaalbedrag, exclusief BTW, van de omzet met betrekking tot aftrekbare handelingen en het jaarlijkse totaalbedrag, exclusief BTW, van de omzet met betrekking tot niet-aftrekbare handelingen, had moeten worden berekend op basis van gegevens die ten tijde van de feiten nog niet beschikbaar waren, te weten het omzetcijfer van de belastingplichtige, het bedrag dat met de diverse handelingen is gemoeid en de aard van deze handelingen, met het oog op de beoordeling of er sprake was van recht op aftrek dan wel eventueel vrijstelling van

7 — PB 1967, 71, blz. 1303.

belasting. Daardoor was het volgens haar onvermijdelijk, en dus gerechtvaardigd, om toevlucht te nemen tot de nationale bepalingen.

Verweerster in het hoofdgeding bestrijdt dat er onvoldoende gegevens beschikbaar waren en voert aan dat zij ter ondersteuning van haar verzoeken en haar beroep bij de Cour administrative d'appel alle jaarlijkse aangiften vennootschapsbelasting, met de door de Ufficio IVA di Siena (BTW-bureau te Siena) voor eensluidend gewaarmerkte afschriften, alsmede de boekhoudkundige bescheiden betreffende de handelingen waarvoor teruggaaf was gevraagd en, meer in het bijzonder, de verklaringen van de voorzitter en de accountantscommissie van de bank, heeft overgelegd. Ook de Commissie heeft de verklaringen van de Franse regering bestreden door erop te wijzen dat de belastingplichtige die om teruggaaf verzoekt alle informatie met betrekking tot de aard van de verrichte handelingen en het bedrag van de BTW dient te verstrekken. Voorts dient de belastingplichtige het percentage aan te geven van de handelingen waarvoor de BTW aftrekbaar is — vanzelfsprekend volgens de wetgeving van de lidstaat van vestiging — en alle noodzakelijke bewijsstukken te verstrekken. Wanneer de autoriteiten van de staat van teruggaaf bij de berekening van het percentage moeilijkheden ondervinden, kunnen zij zich wenden tot de instanties van de staat van vestiging en om alle relevante informatie verzoeken.

Ook op dit punt deel ik het standpunt van de Commissie. De door de Franse regering voorgestelde oplossing voor de moeilijkheid om alle benodigde informatie voor de berekening van de terug te betalen BTW te verkrijgen, zou leiden tot niet-erkenning van het recht op teruggaaf van de BTW die wordt geheven over goederen en diensten in al die gevallen waarin deze worden gebruikt voor belastbare handelingen. Daarentegen is het juist om te stellen dat de belastingplichtige de nodige informatie dient te verstrekken. Krachtens artikel 3 van de Achtste richtlijn is de belastingplichtige immers gehouden om bij het verzoek om teruggaaf „de originele facturen of invoerdocumenten" te voegen, terwijl hij bovendien „door middel van een verklaring, afgegeven door de overheid van de staat waar hij gevestigd is, [moet] aantonen dat hij in die staat onderworpen is aan de [BTW]". Verder is er, zoals de Commissie aangeeft, geen enkele reden waarom de nationale autoriteiten, wanneer zij moeilijkheden ondervinden bij het vergaren van gegevens over de toepasselijke bepalingen of van feitelijke informatie, zich niet tot de instanties van de staat van vestiging zouden kunnen wenden.

Conclusie

14. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Conseil d'État te beantwoorden als volgt:

„De artikelen 2 en 5 van de Achtste 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 binnenland gevestigde belastingplichtigen, moeten aldus worden uitgelegd dat

— de belastingplichtige die in de lidstaat van vestiging ten dele vrijgestelde handelingen verricht, recht heeft op teruggaaf van de BTW over de uitgaven die hij heeft gedaan in een andere lidstaat dan die waarin hij is gevestigd, doch alleen met betrekking tot het percentage van de uitgaven die aftrekbaar zijn voor zover zij niet zijn gedaan ten behoeve van het verrichten van handelingen die volgens de wetgeving van de lidstaat van vestiging zijn vrijgesteld;

— dit percentage moet worden bepaald op basis van het pro rata van de handelingen die in de lidstaat van vestiging recht geven op aftrek; binnen de grenzen van dit percentage worden in geen geval uitgaven terugbetaald die volgens de bepalingen van de lidstaat waarin om teruggaaf wordt verzocht zijn vrijgesteld van belasting."