CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL G. TESAURO

van 1 februari 1996 *

1. Het onderhavig verzoek van het Gerechtshof te 's-Gravenhage aan het Hof om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 17, leden 2 en 3, sub a, van de Zesde richtlijn (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 [1] (hierna: „Zesde richtlijn"), en van de artikelen 3, sub b, en 5, eerste alinea, van de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen [2] (hierna: „Achtste richtlijn").

2. Voor de beoordeling van de achtergrond van deze prejudiciële verwijzing is het zinvol, in het kort te herinneren aan de relevante gemeenschapsbepalingen in de ten tijde van de feiten geldende formulering en de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten.

3. Artikel 17 van de Zesde richtlijn bepaalt, voor zover hier van belang:

„2. 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;

(...)

3. De Lid-Staten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader

* Oorspronkelijke taal: Italiaans.

1 — PB 1977, L 145, blz. 1.

2 — PB 1979, L 331, blz. 11.

van de in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden;

(...)

4. De Raad zal zich beijveren om vóór 31 december 1977 op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen communautaire uitvoeringsbepalingen aan te nemen volgens welke overeenkomstig lid 3 teruggaaf aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen moet geschieden (...)"

Deze uitvoeringsbepalingen zijn door de Raad vastgesteld bij de Achtste richtlijn. Artikel 2 van deze richtlijn bepaalt: „Elke Lid-Staat geeft aan iedere niet in het binnenland maar in een andere Lid-Staat gevestigde belastingplichtige, onder de in de hierna volgende artikelen gestelde voorwaarden, de belasting over de toegevoegde waarde terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen (...), 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 (...)"

Betreffende de voorwaarden voor deze teruggaaf bepaalt artikel 3 in het bijzonder:

„Een belastingplichtige als bedoeld in artikel 2, die geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het binnenland te zijn gelegen, moet, om teruggaaf te verkrijgen:

(...)

b) door middel van een verklaring, afgegeven door de overheid van de Staat waar hij gevestigd is, aantonen dat hij in die Staat onderworpen is aan de belasting over de toegevoegde waarde. Wanneer de in artikel 9, eerste alinea, bedoelde bevoegde dienst reeds over een dergelijke verklaring beschikt, behoeft de belastingplichtige gedurende een jaar te rekenen vanaf de datum van afgifte van de eerste verklaring door de overheid van de Staat waar hij is gevestigd, geen nieuwe verklaring te verstrekken. De Lid-Staten geven geen verklaring af aan belastingplichtigen die krachtens artikel 24, lid 2, van richtlijn 77/388/EEG [waarin een overgangsregeling voor kleine ondernemingen is getroffen] vrijstelling van belasting genieten;

c) schriftelijk verklaren dat hij gedurende de periode, bedoeld in artikel 7, lid 1, eerste alinea, eerste en tweede zin, geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het binnenland te zijn gelegen (...)"

Artikel 5, eerste alinea, bepaalt vervolgens: „Voor de toepassing van deze richtlijn wordt het recht op belastingteruggaaf bepaald op grond van artikel 17 van richtlijn 77/388/EEG, zoals dit wordt toegepast in de Lid-Staat waar de teruggaaf wordt verleend."

4. Dan kom ik nu toe aan de aan het onderhavige geding ten grondslag liggende feiten. Verzoeker in het hoofdgeding, Debouche, een in België gevestigd advocaat, huurde van een in Nederland gevestigde leasemaatschappij een auto die hij enkel in België ten behoeve van zijn beroepswerkzaamheden gebruikte. In januari 1991 diende Debouche bij de Nederlandse belastingdienst een verzoek in om teruggaaf van de BTW die hem over het tijdvak 1 januari tot en met 31 oktober 1990 over de huur van het voertuig in rekening was gebracht. Dit verzoek, dat werd ingediend ingevolge de artikelen 17 en 33 van de Wet op de omzetbelasting 1968, waarbij de Achtste richtlijn in Nederlands recht is omgezet, ging overeenkomstig het vereiste in die richtlijn vergezeld van een door de Belgische autoriteiten afgegeven verklaring betreffende de hoedanigheid van de belastingplichtige. Daaruit bleek, dat hij „niet onderworpen is aan de BTW in België omdat hij diensten verricht die vrijgesteld zijn bij toepassing van artikel 28, lid 3, sub b, en bijlage F van de Zesde BTW-richtlijn van 17 mei 1977 (77/388/EEG)". [3] Op grond van deze verklaring wees de Nederlandse belastinginspectie het verzoek om teruggaaf af.

5. In zijn vervolgens bij het Gerechtshof te 's-Gravenhage ingesteld beroep vocht Debouche deze beschikking aan met het argument, dat ingevolge artikel 3, sub b, van de Achtste richtlijn als belastingplichtig voor de BTW en dus als rechthebbende op teruggaaf moet worden beschouwd, eenieder die ingevolge artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn de hoedanigheid van belastingplichtige bezit in het land waar hij gevestigd is, dat wil zeggen eenieder die aldaar zelfstandig een economische activiteit verricht. Daarentegen is niet relevant, of de belanghebbende belastbare handelingen verricht in het land van vestiging en feitelijk belasting verschuldigd is.

Debouche betoogde voorts, dat de verwijzing in artikel 5 van de Achtste richtlijn naar artikel 17 van de Zesde richtlijn, „zoals dit wordt toegepast in de Lid-Staat waar de teruggaaf wordt verleend", teneinde de concrete inhoud van het recht op teruggaaf te bepalen, niet anders kan worden gelezen dan dat teruggaaf moet worden verleend in de gevallen waarin de handelingen van de verzoeker hem het recht op aftrek van voorbelasting zouden verlenen, indien zij zouden worden verricht in het land waar om teruggaaf wordt verzocht. Derhalve moet in het geheel geen rekening worden gehouden met eventuele bijzondere regelingen tot vrijstelling of ontheffing van de belasting in de Lid-Staat van vestiging van de verzoeker. Aangezien door advocaten verrichte diensten in

3 — In België is namelijk gebruik gemaakt van de aan de Lid-Staten tijdens de overgangsperiode bij artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn gegeven mogelijkheid om een aantal diensten genoemd in bijlage F van de richtlijn te blijven vrijstellen; dit is met name, voor zover hier van belang, gedaan met betrekking tot door advocaten verrichte diensten.

Nederland aan de BTW zijn onderworpen, moet de Nederlandse belastingdienst aan de Belgische advocaat teruggaaf van de belasting verlenen welke is geheven op verrichtingen in België, daar hiervoor recht op aftrek zou bestaan indien diezelfde verrichtingen in Nederland hadden plaatsgevonden.

6. In die omstandigheden heeft het Gerechtshof te 's-Gravenhage, van oordeel dat de beslechting van het geschil afhankelijk was van de uitlegging van vorengenoemde bepalingen van de Zesde en de Achtste BTW-richtlijn, gelezen in hun onderlinge samenhang, besloten de behandeling van de aldaar aanhangige zaak te schorsen en het Hof te verzoeken, zakelijk weergegeven, de voorwaarden te preciseren voor het recht op teruggaaf van BTW die is voldaan in een andere Lid-Staat dan die waarin de belanghebbende is gevestigd. In het bijzonder vraagt de verwijzende rechter zich af, of een belastingplichtige op grond van de Achtste richtlijn ook dan recht heeft op teruggaaf van in een andere Lid-Staat dan die van vestiging voldane BTW, wanneer hij in de Lid-Staat van vestiging geen recht heeft op aftrek of teruggaaf van de belasting, doordat hij handelingen heeft verricht die ingevolge de nationale wettelijke regeling zijn vrijgesteld.

7. Voor de beantwoording van de vraag moet in de eerste plaats worden gepreciseerd, wat de verhouding is tussen de Zesde en de Achtste richtlijn en welke doeleinden met de onderhavige regeling worden nagestreefd.

Teneinde de daadwerkelijke neutraliteit van de BTW in het intracommunautair verkeer van goederen en diensten te verzekeren en daardoor bij te dragen aan de economische vervlechting van de Lid-Staten, geeft artikel 17 van de Zesde richtlijn de belastingplichtigen met name, enerzijds, recht op teruggaaf van voorbelasting geheven op in het buitenland geleverde goederen en verrichte diensten, waarvoor recht op aftrek zou bestaan indien die goederen waren geleverd en die diensten verricht in het binnenland, en, anderzijds, recht op teruggaaf van de belasting die in een ander land dan het land van vestiging is voldaan. Voor dit tweede geval verlangt artikel 17, lid 4, voor de communautaire harmonisatie van de uitvoeringsbepalingen inzake de teruggaaf evenwel een latere handeling en machtigt het de Lid-Staten om tot de inwerkingtreding van die uitvoeringsbepalingen zelf de voorschriften en grenzen vast te stellen.

Uit deze bepaling blijkt duidelijk, dat de teruggaaf van BTW aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, uitgaat van dezelfde systematiek en dus volgens dezelfde regels geschiedt als de aftrek die de binnenslands wonende belastingplichtige toepast. Zoals bekend staat de BTW-regeling elke belastingplichtige toe, van de belasting die hij verschuldigd is en die hij aan zijn afnemer doorberekent, de door zijn leverancier aan hem doorberekende belasting af te trekken: op die manier is de toepassing van de belasting, die uiteindelijk drukt op de eindverbruiker die deze niet verder kan doorberekenen, geheel onafhankelijk van de belastingplichtigen in de tussenstadia van het produktie- en distributieproces, aangezien elk van hen, door deze aan de verkrijger door te berekenen, de gehele belasting terugkrijgt die hij deels aan zijn leverancier en deels aan de fiscus heeft betaald. Op hetzelfde beginsel, namelijk van de neutraliteit

van de belastingheffing ten aanzien van de mededinging [4], is de teruggaafregeling ingevolge artikel 17, lid 4, terug te voeren, die in het kader van de verwezenlijking van de interne markt beoogt te voorkomen, dat de voldane voorbelasting ten laste van de belastingplichtige blijft, indien deze zich de voor de uitoefening van zijn activiteit noodzakelijke goederen en diensten in een ander land verschaft dan waar hij is gevestigd. Duidelijk is dan ook, dat in de systematiek van de regeling de twee regelingen voor aftrek en teruggaaf van de belasting onderling gelijkwaardig zijn.

8. De bepalingen ter uitvoering van artikel 17, lid 4, zijn, zoals reeds gezegd, vastgesteld bij de Achtste richtlijn, die in dit artikel stellig haar rechtsgrondslag vindt. Blijkens de motivering, in het bijzonder de tweede en de derde overweging van de considerans, dient met de richtlijn „een eind (...) te worden gemaakt aan de verschillen tussen de (...) in de Lid-Staten geldende bepalingen welke soms de oorzaak zijn van verleggingen van het handelsverkeer en verstoringen van de mededingingsverhoudingen", en „vermeden (...) te worden dat een in een Lid-Staat gevestigde belastingplichtige de hem in een andere Lid-Staat (...) in rekening gebrachte belasting of de ter zake van invoer in die zelfde andere Lid-Staat voldane belasting definitief moet dragen, omdat hij aldus aan een dubbele belastingheffing zou zijn onderworpen".

4 — Zie in dit verband arrest van 12 juni 1979 (zaak 126/78, Nederlandse Spoorwegen, Jurispr. 1979, blz. 2041, r. o. 6 en 7); zie ook, voor een recente bevestiging van het beginsel, arresten van 22 juni 1993 (zaak C-333/91, Sofitam, Jurispr. 1993, blz. I-3513, r. o. 10), 2 augustus 1993 (zaak C-111/92, Lange, Jurispr. 1993, blz. I-4677, r. o. 16 en 17) en 6 april 1995 (zaak C-4/94, BLP Group, Jurispr. 1995, blz. I-983, r. o. 26).

Gelet op het doel van de Achtste richtlijn, namelijk aanvulling van de Zesde richtlijn door ook de modaliteiten voor de BTW-teruggaaf aan in een andere Lid-Staat gevestigde belastingplichtigen te harmoniseren teneinde het probleem van de dubbele heffing binnen de Gemeenschap op te lossen, kunnen de daarin vervatte bepalingen niet anders worden uitgelegd dan, gelijk in de procedure zowel door de Commissie als door de Nederlandse en de Portugese regering is betoogd, in het licht van de in de Zesde richtlijn vastgelegde beginselen van het communautaire BTW-stelsel.

9. Op grond van artikel 17, lid 2, waar lid 4 van hetzelfde artikel indirect, via lid 3, naar verwijst, mag een belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting de BTW aftrekken die is verschuldigd of voldaan 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, indien en voor zover die goederen of diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Met andere woorden, de voorbelasting mag alleen worden afgetrokken voor zover de goederen en diensten waarop deze is toegepast, „elementen van de prijs" van een belastbare handeling uitmaken.

De tekst van de bepaling en de systematiek van de regeling laten er geen twijfel over bestaan, dat voor aftrek niet in aanmerking komt degene die in beginsel als belastingplichtige is te beschouwen, daar hij een economische activiteit verricht in de zin van artikel 4 van de richtlijn, maar wiens handelingen ingevolge de gemeenschapswetgeving

zijn vrijgesteld. Deze *vrijgestelde belastingplichtige*, die de BTW niet aan derden kan doorberekenen, is derhalve in wezen een eindverbruiker. [5]

10. Gezien de tussen de twee gevallen bestaande gelijkwaardigheid moet met dezelfde beginselen te rade worden gegaan om te bepalen, of een belastingplichtige recht heeft op teruggaaf van BTW. Dit vindt, naar het mij voorkomt, bevestiging in de tekst van de Achtste richtlijn zelf, die in artikel 3, sub b, het recht op teruggaaf afhankelijk stelt van de overlegging door de belastingplichtige van een „verklaring, afgegeven door de overheid van de Staat waar hij gevestigd is, dat hij in die Staat onderworpen is aan de belasting over de toegevoegde waarde".

Debouche beroept zich niettemin juist op deze bepaling, in het bijzonder op de Engelse versie daarvan, volgens welke de belastingplichtige moet „produce evidence ... that he is a taxable person for the purposes of value added tax in that State", tot staving van de stelling dat het voor teruggaaf voldoende is, de hoedanigheid van belastingplichtige aan te tonen in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn. Het is waar, dat de formulering van artikel 3, sub b, niet in alle taalversies van de richtlijn eenduidig is: uit het gebruik van het voltooid deelwoord in de meeste versies, bij voorbeeld in de Franse versie („tout assujetti ... doit ... justifier qu'il est *assujetti* à la taxe sur la valeur ajoutée dans cet État"), de Italiaanse versie („ogni soggetto passivo ... deve ... comprovare che egli è *assoggettato* all'imposta sul valore aggiunto in tale Stato"), de Nederlandse versie [„een belastingplichtige (...) moet (...) aantonen dat hij in die Staat *onderworpen* is aan de belasting over de toegevoegde waarde"] en de Spaanse versie („todo sujeto pasivo ... estará obligado a ... justificar ... que está *sometido* al impuesto sobre el valor añadido en dicho Estado"), blijkt weliswaar dat de bedoeling is geweest, het ontstaan van het recht op teruggaaf van de belastingplichtige afhankelijk te stellen van de vraag of hij in het land van vestiging belastbare handelingen heeft verricht, maar men kan stellen dat andere taalversies, in het bijzonder de Engelse, maar ook de Duitse, volgens welke de aanvrager moet bewijzen „daß er Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates ist", zich in zekere mate lenen tot meer dan één uitlegging.

Volgens vaste rechtspraak van het Hof evenwel, is het, wanneer de verschillende taalversies van een communautaire tekst uiteenlopen, op grond van het vereiste van uniforme toepassing uitgesloten, een van de versies op zichzelf te beschouwen en gebiedt dit vereiste, dat de versie wordt uitgelegd op een wijze die de werkelijke wil van de wetgever en het doel dat hij zich ermee heeft gesteld, in aanmerking neemt. [6] Gelet op voorgaande overwegingen past het stellig beter in de systematiek van de communautaire BTW-regeling en de specifieke doelstellingen van de Achtste richtlijn, met name het vermijden van mededingingsdistorsies, een uitlegging van artikel 3, sub b,

5 — Zie in dit verband arresten van 19 januari 1982 (zaak 8/81, Becker, Jurispr. 1982, blz. 53) en 6 april 1995 (zaak C-4/94, aangehaald in de vorige voetnoot).

6 — Zie arresten van 12 november 1969 (zaak 29/69, Stauder, Jurispr. 1969, blz. 419, r. o. 3 en 4), 28 maart 1985 (zaak 100/84, Commissie/Verenigd Koninkrijk, Jurispr. 1985, blz. 1169, r. o. 17) en 17 oktober 1991 (zaak C-100/90, Commissie/Denemarken, Jurispr. 1991, blz. I-5089, r. o. 7 en 8).

die het recht op teruggaaf ervan afhankelijk stelt of de belastingplichtige in het land van vestiging daadwerkelijk belastbare handelingen heeft verricht. Indien een dergelijk recht immers zou worden erkend in een geval als het onderhavige, derhalve aan een belastingplichtige die handelingen verricht welke van heffing zijn vrijgesteld, dan zou uiteindelijk het resultaat zijn, dat op zijn activiteit het zogeheten nultarief wordt toegepast, dat wil zeggen ontheffing met recht op aftrek van voldane voorbelasting, een praktijk die door de Zesde richtlijn in algemene zin wordt verboden. [7]

De betrokken alinea kwam immers niet voor in het voorstel van de Commissie voor de Achtste richtlijn [8], die zich in het begeleidend verslag [9] juist vóór verlening van het recht op teruggaaf van BTW aan ingevolge artikel 24, lid 2, van de Zesde richtlijn vrijgestelde kleine ondernemingen had uitgesproken. Volgens de Commissie zou deze teruggaaf niet leiden tot mededingingsdistorsies, aangezien het voor de toepasselijkheid van de regeling hoe dan ook noodzakelijk was, dat de aanvrager in het land van teruggaaf geen enkele belastbare handeling had verricht. Welnu, de laatste zin is juist in de door de Raad vastgestelde tekst ingevoegd om elke twijfel te voorkomen aangaande de wens, teruggaaf aan alle belastingplichtigen die een of andere vrijstelling genoten, uit te sluiten. [10] Dit tekstargument kan derhalve niet worden ingeroepen voor een uitlegging die in duidelijke tegenspraak is met de uitdrukkelijke wil van de gemeenschapswetgever.

11. Naar het mij voorkomt, kunnen geen argumenten tot staving van de tegengestelde uitlegging worden ontleend aan de laatste alinea van artikel 3, sub b, volgens welke „de Lid-Staten geen verklaring afgeven aan belastingplichtigen die krachtens artikel 24, lid 2, van richtlijn 77/388/EEG vrijstelling van belasting genieten", welke bepaling, zoals gezegd, bijzondere maatregelen treft voor kleine ondernemingen. Verzoeker in het hoofdgeding betoogt, dat a contrario uit deze bepaling moet worden afgeleid, dat de desbetreffende verklaring moet worden afgegeven aan alle belastingplichtigen die binnen de werkingssfeer van de BTW in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn vallen, maar vrijstelling genieten ingevolge andere bepalingen dan de genoemde. Het is mede gezien de oorsprong van de bepaling moeilijk vol te houden, dat dit het doel is dat door de gemeenschapswetgever werd beoogd.

12. Evenmin kan tot staving van deze opvatting een beroep worden gedaan op artikel 5, eerste alinea, van de Achtste richtlijn, volgens welke „het recht op belastingteruggaaf [wordt] bepaald op grond van artikel 17 van richtlijn 77/388/EEG, *zoals dit wordt toegepast in de Lid-Staat waar de teruggaaf wordt verleend*", om hieruit af te leiden dat de teruggaaf van BTW in de in dit artikel bedoelde gevallen geheel wordt beheerst door de nationale wetgeving van de Lid-Staat waarin zij wordt aangevraagd, waarbij dus

7 — Zie dienaangaande artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn.

8 — PB 1978, C 26, blz. 5.

9 — COM(77) 721 def. van 3 januari 1978. Dit document is gepubliceerd in *Intertax — European Tax Review*, 1978, blz. 47.

10 — Zie in dit verband Terra en Kajus: *A guide tot the European VAT Directives; commentary on the value added tax of the European Community*, Amsterdam, 1993, hoofdstuk XI, blz. 97 e. v..

enkel rekening wordt gehouden met de eventuele bijzondere regelingen en vrijstellingen die aldaar zijn voorzien. In dat geval zou de teruggaaf evenwel moeten worden verleend in alle gevallen waarin de aanvrager recht op aftrek van voorbelasting zou hebben, indien hij zijn activiteiten in het land van teruggaaf zou verrichten.

Deze lezing van artikel 5, eerste alinea, lijkt mij niet juist. Deze bepaling moet immers, evenals de regeling van de Achtste richtlijn in haar geheel, worden uitgelegd in het licht van de in de Zesde richtlijn neergelegde beginselen. Het recht op aftrek of teruggaaf van de voldane voorbelasting, enkel voor zover de goederen en diensten waarop deze betrekking heeft, worden gebruikt voor belastbare handelingen van de belastingplichtige, is, zoals reeds gezegd, een van de kernpunten van het communautaire BTW-stelsel.

Zoals ook wordt bevestigd door het begeleidend verslag bij het voorstel van de Commissie, heeft artikel 5, eerste alinea [11], in wezen een ander doel. Bij gebreke van een volledige harmonisatie van het recht op aftrek moest immers worden vastgesteld, of een bepaalde uitgave behoorde tot die welke recht gaven op teruggaaf van de daarop betrekking hebbende BTW op grond van de in de Lid-Staat van vestiging van de aanvrager geldende aftrekregeling, dan wel op grond van de regeling van de Lid-Staat van teruggaaf. De gemeenschapswetgever heeft de tweede mogelijkheid gekozen, met als gevolg dat de niet in de Lid-Staat gevestigde belastingplichtige geen teruggaaf van BTW kan verkrijgen met betrekking tot uitgaven die in het land van teruggaaf zijn uitgesloten van het recht op aftrek, ook indien de aftrek in het land waarin hij gevestigd is, zou zijn toegestaan. Artikel 5 heeft dus tot doel, te preciseren, welke importen voor teruggaaf in aanmerking komen, maar heeft geen gevolgen voor de in de Zesde richtlijn vastgelegde voorwaarden voor het ontstaan van het recht.

13. Overigens lijkt mij, dat aan deze conclusie niet kan worden afgedaan door de bezwaren van de Duitse regering, dat het voor de belastingautoriteiten van de Lid-Staten moeilijk is, alvorens tot teruggaaf van BTW over te gaan, na te gaan, of een niet in de Lid-Staat gevestigde belastingplichtige in zijn land van vestiging belastingplichtig is, in het bijzonder gelet op de snelle ontwikkeling van alle nationale regelingen in deze sector en het grote aantal verzoeken om teruggaaf dat elk jaar wordt ingediend. Daaromtrent merk ik enerzijds op, dat het oplossen van juridische problemen in geen geval mag afhangen van praktische problemen, en anderzijds, dat de verklaring bedoeld in artikel 3, sub b, de moeilijkheden verbonden aan een dergelijke verificatie in hoge mate moet kunnen opvangen.

14. Overigens wordt juist door een uitlegging van de artikelen 3, sub b, en 5, eerste alinea, van de Achtste richtlijn in de voorgestelde zin stellig het gevaar vermeden, dat

11 — Ik wijs erop, dat de vastgestelde tekst van artikel 5, eerste alinea, van de Achtste richtlijn identiek is aan die van het oorspronkelijke voorstel van de Commissie.

zich verstoringen van de mededinging of verleggingen van het handelsverkeer binnen de Gemeenschap zullen voordoen. Dit kan zich met name voordoen, indien men bedenkt, dat gelet op artikel 5, eerste alinea, en de nog slechts gedeeltelijke harmonisering van de onderhavige regeling, een belastingplichtige ertoe kan worden aangezet, zich goederen en diensten in die landen te verschaffen waar de regeling van het recht op aftrek gunstiger is.

In wezen is duidelijk, dat de neutraliteit van de BTW, de eigenschap die haar invoering verregaand heeft gerechtvaardigd, alleen dan volledig kan worden verzekerd, indien er geen enkele belastingfaciliteit of bijzondere regeling bestaat en het recht op aftrek volledig is geharmoniseerd. Dit resultaat zal derhalve eerst worden bereikt door de intrekking van de overgangsregelingen die artikel 28, lid 3, juncto bijlage F, nog toestaat.

15. Anderzijds kan men mijns inziens niet stellen, zoals tijdens de procedure is gedaan, dat de voorgestelde uitlegging uiteindelijk in Nederland zal leiden tot een afwijkende, minder gunstige behandeling voor de teruggaaf aan in België gevestigde advocaten ten opzichte van „nationale" advocaten. Zoals reeds opgemerkt, wordt voor de toepassing van de Achtste richtlijn immers verondersteld, dat de niet binnenslands gevestigde belastingplichtige geen belastbare handelingen in het land van teruggaaf heeft verricht. Indien de Belgische advocaat evenwel diensten verricht in Nederland, heeft hij, zoals terecht door de Commissie is opgemerkt, dit recht ingevolge artikel 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn juncto de artikelen 1, sub b, en 2, laatste alinea, van de Achtste richtlijn. Eerstgenoemde bepaling bepaalt immers, dat de belastingplichtige de ontvanger is van de dienst, indien de dienstverrichter een in het buitenland gevestigd belastingplichtige is, terwijl in de andere twee bepalingen voor de teruggaaf de situatie van de niet binnenslands gevestigde belastingplichtige die één van de in artikel 21, lid 1, sub b, genoemde diensten heeft verricht, wordt gelijkgesteld met die van degene die in het land van teruggaaf geen enkele belastbare handeling heeft verricht.

In alle gevallen zou derhalve het recht op aftrek of teruggaaf de Belgische advocaat, evenals de Nederlandse, enkel dan worden verleend, voor zover de belastingplichtige handelingen heeft verricht die aan de belasting zijn onderworpen. Dit is duidelijk in overeenstemming met de in de Zesde richtlijn vastgelegde beginselen.

16. Ten slotte kan ik het niet eens zijn met het door verzoeker in het hoofdgeding en de Duitse regering opgeworpen bezwaar, dat de voorgestelde uitlegging in tegenspraak is met artikel 3, lid 2, van richtlijn 86/560/EEG [12], betreffende de teruggaaf van BTW aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen, dat bepaalt: „De teruggaaf mag niet worden verleend

12 — Dertiende richtlijn van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen (PB, L 326, blz. 40).

onder gunstiger voorwaarden dan die welke voor belastingplichtigen uit de Gemeenschap gelden." Dienaangaande moet worden beklemtoond, dat voor de teruggaaf van BTW de niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen, die bovendien, net als in de Achtste richtlijn is bepaald ten aanzien van in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen, in het land van teruggaaf geen belastbare handelingen mogen hebben verricht, ingevolge artikel 3, lid 1, van de Dertiende richtlijn enkel behoeven te bewijzen dat zij een economische activiteit hebben verricht overeenkomstig artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn. Vereist is dus niet, dat zij aantonen, onderworpen te zijn aan een met de BTW gelijk te stellen belasting in het land van vestiging. Het gevolg hiervan, volgens verzoeker in het hoofdgeding en de Duitse regering, zou zijn, dat doordat voor belastingplichtigen van de Gemeenschap in aanmerking wordt genomen of zij in het land van vestiging daadwerkelijk aan deze belasting zijn onderworpen, gelijk in het onderhavige geval, voor de teruggaaf restrictievere en minder gunstige voorwaarden worden gehanteerd dan in het overeenkomstige geval aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen.

Dit betoog komt mij ongegrond voor, daar in casu niet de concrete voorwaarden voor teruggaaf ter discussie staan, waarop eerdergenoemd artikel 3, lid 1, betrekking heeft, maar het in aanmerking komen voor het desbetreffende recht, hetgeen gelet op het verschil in verhouding tot de Gemeenschap van aldaar gevestigde belastingplichtigen en belastingplichtigen die niet aldaar gevestigd zijn, noodzakelijkerwijs tot uiteenlopende voorwaarden leidt.

17. Gelet op deze overwegingen geef ik het Hof in overweging, de nationale rechter te antwoorden als volgt:

„De artikelen 3, sub b, en 5, eerste alinea, van richtlijn 79/1072/EEG van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, en artikel 17, leden 2 en 3, sub a, van richtlijn 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, moeten aldus worden uitgelegd, dat een belastingplichtige om teruggaaf van BTW te kunnen verkrijgen in een andere Lid-Staat dan waar hij gevestigd is, een overeenkomstig recht op aftrek moet hebben van de in de Lid-Staat van vestiging voldane voorbelasting."