FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT GIUSEPPE TESAURO

föredraget den 1 februari 1996 *

1. Föreliggande begäran om förhandsavgörande har förelagts domstolen av Gerechtshof te 's-Gravenhage och gäller tolkningen av artikel 17.2 och 17.3 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [1] (nedan kallat sjätte direktivet) och av artiklarna 3 b och 5 första stycket i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium [2] (nedan kallat åttonde direktivet).

2. För att kunna bedöma skälen till att den nationella domstolen inkommit med hänskjutandet i fråga, är det lämpligt att i korthet återge lydelsen av de relevanta gemenskapsbestämmelser som var i kraft vid tiden för händelserna, liksom händelserna i målet inför den nationella domstolen.

3. För målet relevanta delar av artikel 17 i det sjätte direktivet har följande lydelse:

"2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...

3. Medlemsstaterna skall också medge varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna och tjänsterna används för:

a) Transaktioner som avser de näringsgrenar som anges i artikel 4.2 och som bedrivs i

* Originalspråk: italienska.

1 — EGT nr L 145, s.1.

2 — EGT nr L 331, s.11.

något annat land och som skulle uppfylla villkoren för avdrag av skatt om de hade ägt rum inom landets territorium.

....

4. Rådet skall sträva efter att, på grundval av ett förslag från kommissionen och enhälligt, före den 31 december 1977 införa gemenskapsregler om fastställelse av de regler enligt vilka återbetalningar skall göras i enlighet med punkt 3 till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom landets territorium".

Sådana regler infördes av rådet genom det åttonde direktivet. I artikel 2 i det direktivet förtydligas att "[v]arje medlemsstat skall till varje skattskyldig som inte är etablerad i dess territorium men som är etablerad i en annan medlemsstat, på de villkor som fastställs nedan, återbetala all mervärdesskatt som debiterats avseende tjänster eller lös egendom som tillhandahållits honom av andra skattskyldiga personer inom landets territorium ..., i den mån dessa varor och tjänster används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a och b i direktiv 77/388/EEG ...".

Vad beträffar villkoren för återbetalning förtydligas i artikel 3 särskilt följande:

"För att komma i fråga för återbetalning skall varje skattskyldig person som avses i artikel 2 och som inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses tillhandahållna i det landets territorium göra följande:

...

b) Förete bevis, i form av ett intyg utfärdat av behörig myndighet i den stat i vilken han är etablerad, om att han betraktas som skattskyldig vad gäller mervärdesskatt i den staten. Då den behöriga myndighet som avses i artikel 9 första stycket redan innehar sådant intyg, skall den skattskyldiga personen inte vara tvungen att förete nytt intyg under en tid av ett år från den dag då det första intyget utfärdades av myndigheten i den stat i vilken han är etablerad. Medlemsstaterna får inte utfärda sådana intyg till skattskyldiga personer som åtnjuter skattebefrielse i enlighet med artikel 24.2 i direktiv 77/388/EEG [som etablerar en övergångsordning för små företag].

c) Skriftligen intyga att han inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses ha tillhandahållits i landets territorium ....

I artikel 5 första stycket stadgas vidare att "[v]id tillämpningen av detta direktiv skall rätten till återbetalning bedömas i enlighet med artikel 17 i direktiv 77/388/EEG såsom denna artikel tillämpas i återbetalningsstaten".

4. Vi kommer nu till de händelser som har givit upphov till föreliggande mål. Debouche, en i Belgien verksam jurist som är sökande i målet inför den nationella domstolen, hyrde hos ett leasingbolag i Nederländerna ett motorfordon som han uteslutande använde i sin yrkesverksamhet i Belgien. I januari 1991 ansökte Debouche hos de nederländska myndigheterna om återbetalning av den mervärdesskatt som hade debiterats honom avseende priset för hyrning av fordonet under perioden 1 januari — 31 oktober 1990. Till ansökan, som lämnades i överensstämmelse med artiklarna 17 och 33 i Wet op de omzetbelasting (lag om omsättningsskatt) av år 1968, genom vilka det åttonde direktivets bestämmelser införlivats i den nederländska rättsordningen, bifogades ett intyg om skattskyldighet som utfärdats av de belgiska myndigheterna i enlighet med kraven i samma direktiv. Av intyget framgick att sökanden "inte är skattskyldig vad gäller mervärdesskatt i Belgien emedan han tillhandahåller tjänster som är undantagna enligt artikel 28.3 b samt bilaga F i det sjätte direktivet om mervärdesskatt av den 17 maj 1977 (77/388/EEG)" [3]. På grundval av detta intyg avslog de nederländska skattemyndigheterna återbetalningsansökan.

5. I den därefter väckta talan vid Gerechtshof i Haag bestred Debouche beslutet i fråga och gjorde gällande att enligt artikel 3 b i det åttonde direktivet skall alla de som med stöd av artikel 4.1 i det sjätte direktivet är att anse som skattskyldiga personer i det land de är etablerade, det vill säga alla de som där utövar oberoende ekonomisk verksamhet, anses skattskyldiga vad gäller mervärdesskatt och således berättigade till återbetalning. Huruvida de berörda genomför skattepliktiga transaktioner i etableringslandet och faktiskt betalar in skatten, skulle däremot vara en irrelevant omständighet.

Debouche hävdade dessutom att hänvisningen i artikel 5 i det åttonde direktivet till artikel 17 i det sjätte "såsom denna artikel tillämpas i återbetalningsstaten" vid bedömningen av det konkreta innehållet i rätten till återbetalning, inte kan anses ha någon annan innebörd än att återbetalning av skatt skall ske i alla de fall då sökandens verksamhet ger denne rätten att göra avdrag för erlagd ingående skatt om verksamheten bedrivs i det land där återbetalningen begärs. Således skulle man inte beakta eventuella särskilda regler om undantag från skatten som föreskrivs i lagstiftningen i den stat där sökanden är etablerad. Eftersom tillhandahållandet av

3 — Belgien har nämligen utnyttjat rätten som medlemsstaterna tillerkänns i artikel 28.3 i det sjätte direktivet att fortsätta att undanta ett antal verksamheter som anges i bilaga F i direktivet, särskilt — vad föreliggande fall beträffar och som uttryckligen stadgas i bilagans punkt nr 2 — med avseende på tjänster som tillhandahålls av jurister.

juristtjänster är skattepliktigt vad gäller mervärdesskatt i Nederländerna, borde de nederländska myndigheterna bevilja den belgiske juristen återbetalning av den skatt som tagits ut på tjänster som utförts åt honom inom landet och som använts för transaktioner i Belgien, eftersom rätt till avdrag skulle ha förelegat om samma transaktioner hade genomförts i Nederländerna.

6. Mot den bakgrunden har Gerechtshof te 's-Gravenhage, som anser att lösningen på tvisten beror på tolkningen av de ovan nämnda bestämmelserna i det sjätte och det åttonde direktivet om mervärdesskatt och deras inbördes förhållande, beslutat att vilandeförklara målet och i huvudsak be domstolen att fastställa villkoren för rätten till återbetalning av mervärdesskatt som har betalats i en annan medlemsstat än den där den berörde är etablerad. Den nationella domstolen vill i synnerhet ha klarhet i om en skattskyldig har rätt att med stöd av det åttonde direktivet erhålla återbetalning av mervärdesskatt som betalats i en annan medlemsstat än etableringsstaten, även i det fall han inte har någon rätt till avdrag eller återbetalning av skatt i etableringsstaten, på grund av att han där genomför transaktioner som är undantagna enligt rådande nationell lagstiftning.

7. För att besvara frågan är det lämpligt att först fastställa vilket samband som finns mellan det sjätte och det åttonde direktivet om mervärdesskatt, liksom de målsättningar som man söker uppnå genom lagstiftningen i fråga.

I syfte att säkerställa att mervärdesskatten inte verkar diskriminerande med avseende på handeln med varor och tjänster inom gemenskapen och därigenom bidra till medlemsstaternas ekonomiska integration, har i artikel 17 i det sjätte direktivet skattskyldiga personer tillerkänts dels rätt att göra avdrag för ingående skatt som erlagts för varor och tjänster som har använts för transaktioner utomlands och som skulle ge rätt till avdrag om de hade genomförts inom landets territorium, dels rätt till återbetalning av skatt som betalats i en annan stat än etableringsstaten. Med avseende på det senare fallet hänvisades i artikel 17.4 likväl till en senare rättsakt beträffande harmoniseringen på gemenskapsnivå av återbetalningsreglerna, och medlemsstaterna tilläts att själva fastställa villkor och gränser för återbetalning tills en sådan reglering hade trätt i kraft.

Det framgår tydligt av bestämmelsen i fråga att återbetalningen av mervärdesskatt till förmån för skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium fyller samma funktion, och således skall underställas samma regler som gäller för det avdrag som de skattskyldiga personer som är etablerade inom landet tillämpar. Som bekant tillåter mervärdesskattesystemet varje skattskyldig person att göra avdrag för den skatt han är skyldig att betala, och att överföra den skatt som påförts den skattskyldige från dennes leverantör till den senare förvärvaren. På det sättet blir uttagandet av skatten, som i slutänden belastar den slutgiltige konsumenten som inte har möjlighet att i sin tur kompensera sig, fullständigt likgiltigt för dem som medverkar i produktions-och distributionsleden, eftersom var och en får ersättning för skatten — som delvis har erlagts till leverantören och delvis till skattemyndigheten — genom att föra den vidare på köparen.

På samma princip, det vill säga principen om att skatten skall vara neutral i konkurrenshänseende [4], skall man återföra återbetalningsreglerna som avses i artikel 17.4 och som inom ramen för genomförandet av den inre marknaden syftar till att hindra att den skattskyldige skall förbli ansvarig för erlagd ingående skatt när denne förvärvar de varor eller tjänster som han behöver för att bedriva sin verksamhet i ett annat land än det han är etablerad i. Det är således tydligt att de båda regelverken för avdrag respektive återbetalning, med hänsyn till systemets funktion, är inbördes likvärdiga.

8. Genomförandebestämmelserna för artikel 17.4 har, som redan sagts, antagits genom det åttonde direktivet, som har sin rättsliga grund just i den bestämmelsen. Av motiveringen, särskilt det andra och det tredje övervägandet i ingressen, framgår att det syftar till att "[s]killnaderna mellan de regler som ... gäller i olika medlemsländer, och som i vissa fall leder till att handeln och konkurrensen snedvrids, bör undanröjas" och att "[f]ör att undvika dubbelbeskattning krävs regler som möjliggör att skattskyldiga som är etablerade inom ett medlemslands territorium kan begära återbetalning av skatt som debiterats [... i en annan] medlemsstat".

4 — Se i det avseendet dom av den 12 juni 1979, Nederlandse Spoorwegen (126/78, Rec. s. 2041, särskilt punkterna 6 och 7), för en senare bekräftelse av principen, se även dom av den 22 juni 1993, Sofitam (C-333/91, Rec. s. I-3513, särskilt punkt 10), dom av den 2 augusti 1993, Lange (C-111/92, Rec. s. I-4677, särskilt punkterna 16 och 17), samt dom av den 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, REG s. I-983, särskilt punkt 26).

Med beaktande av syftet med det åttonde direktivet — det vill säga fullföljandet av regleringen i det sjätte direktivet genom att även reglerna för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade i landet harmoniseras för att undanröja problemet med dubbelbeskattning inom gemenskapen — kan inte dess bestämmelser tolkas annat än mot bakgrund av principerna för de gemenskapsregler om mervärdesskatt som fastslås i det sjätte direktivet, vilket hävdats såväl av kommissionen som av den nederländska och den portugisiska regeringen under förfarandet.

9. På grundval av artikel 17.2, till vilken det indirekt hänvisas i artikel 17.4 genom artikel 17.3, är en skattskyldig person berättigad att från den skatt som han är skyldig att betala dra av den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats avseende varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas av någon annan skattskyldig person, endast om och i den mån som varorna och tjänsterna används i samband med dennes skattepliktiga transaktioner. Med andra ord kan den ingående skatten dras av endast i den mån som de varor och tjänster på vilken den uttagits utgör "priskomponenter" i en skattepliktig transaktion.

Bestämmelsens ordalydelse, liksom systemets inre logik, lämnar ingen tvekan kring det faktum att den som principiellt skall anses skattskyldig på grund av att han bedriver ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i samma direktiv, men vars transaktioner är undantagna på grundval av

gemenskapsrätten, inte kan komma i åtnjutande av avdragsrätten. En sådan *undantagen skattskyldig* som inte har möjligheten att föra över mervärdesskatten på tredje man, framstår nämligen som en slutlig konsument [5].

10. Samma principer måste beaktas vid avgörandet av huruvida en skattskyldig person har rätt att få mervärdesskatten återbetald, eftersom de båda fallen är likvärdiga. Detta förefaller mig bekräftas av själva ordalydelsen i det åttonde direktivet, där det enligt artikel 3 b är en förutsättning för rätten till återbetalning att den skattskyldige företer bevis "i form av ett intyg utfärdat av behörig myndighet i den stat i vilken han är etablerad, om att han betraktas som skattskyldig vad gäller mervärdesskatt i den staten".

Debouche har likväl åberopat den bestämmelsen, särskilt i dennas engelska version enligt vilken sökanden skall "produce evidence ... that he is a taxable person for the purposes of value added tax in that State", till stöd för sitt påstående att det, med avseende på återbetalning, skulle vara tillräckligt att en sökande bevisar sin egenskap av skattskyldig enligt artikel 4 i det sjätte direktivet. Det är sant att utformningen av artikel 3 b inte är lika enhetlig i alla direktivets språkversioner. Om nämligen användningen av perfekt particip i de flesta av dessa, exempelvis den franska ("tout assujetti ... doit ... justifier ... qu'il est *assujetti* à la taxe sur la valeur ajoutée dans cet Etat"), den italienska ("ogni soggetto passivo ... deve ... comprovare ... che egli è *assoggettato* all'imposta sul valore aggiunto in tale Stato"), den nederländska ("een belastingplichtige ... moet ... aantonen dat hij in die Staat *onderworpen* is aan de belasting over de toegevoegde waarde") och den spanska ("todo sujeto pasivo ... estará obligado a ... justificar ... que está *sometido* al impuesto sobre el valor añadido en dicho Estado"), gör det uppenbart att avsikten varit att göra den skattskyldiges rätt till återbetalning beroende av att skattepliktiga transaktioner har utförts i etableringslandet, måste likväl medges att andra språkversioner, särskilt den engelska men även den tyska, enligt vilken den sökande måste visa "daß er Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates ist", möjliggör en viss tvetydighet i tolkningen.

Enligt domstolens fasta rättspraxis utesluter kravet på att gemenskapsrätten skall tillämpas enhetligt att en version, när olika språkversioner av en gemenskapsbestämmelse skiljer sig åt, betraktas isolerat, och gör det nödvändigt att vidta en tolkning som tar hänsyn till lagstiftarens faktiska vilja och de syften denne sökt uppnå [6]. Mot bakgrund av ovanstående resonemang kan utan tvekan en tolkning av artikel 3 b, som innebär att det är en förutsättning för rätten till återbetalning

5 — Se i det avseendet dom av den 19 januari 1982, Becker (8/81, Rec. s. 53), samt i föregående not nämnda dom av den 6 april 1995, mål C-4/94.

6 — Se dom av den 12 november 1969, Stauder (26/96, Rec. s. 419, särskilt punkterna 3 och 4), dom av den 28 mars 1985, kommissionen mot Förenade kungariket (100/84, Rec. s. 1169, särskilt punkt 17), samt dom av den 17 oktober 1991, kommissionen mot Danmark (C-100/90, Rec. s. I-5089, särskilt punkterna 7 och 8).

att den skattskyldiga personen faktiskt genomför skattepliktiga transaktioner i etableringslandet, sägas ansluta närmare till logiken i gemenskapens mervärdesskattesystem och det åttonde direktivets specifika syften, särskilt det att undvika att konkurrensen snedvrids. Om rätt till återbetalning skulle tillerkännas i ett fall som det föreliggande, det vill säga till förmån för en skattskyldig som utför tjänster som inte är skattepliktiga, skulle resultatet i slutänden bli att en så att säga till noll nedsatt skattesats tillämpades på dennes verksamhet, det vill säga undantagen verksamhet med rätt att dra av ingående skatt, vilket är ett förfarande som generellt förbjuds i det sjätte direktivet [7].

11. Argument till stöd för den motsatta tolkningen förefaller mig inte finna stöd i den sista meningen i artikel 3 b enligt vilken "[m]edlemsstaterna [inte] får ... utfärda sådana intyg till skattskyldiga personer som åtnjuter skattebefrielse i enlighet med artikel 24.2 i direktiv 77/388/EEG", en bestämmelse i vilken som bekant fastslås särskilda åtgärder för små företag. Sökanden i målet vid den nationella domstolen hävdar att det ur bestämmelsen skall härledas *motsatsvis* att intyget i fråga skall utfärdas till varje skattskyldig som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt enligt artikel 4 i det sjätte direktivet, men som åtnjuter skattebefrielse på grundval av andra bestämmelser än den här nämnda. Det är svårt att hävda, även mot bakgrund av bestämmelsens ursprung, att detta skulle vara det syfte gemenskapslagstiftaren sökt uppnå.

Meningen i fråga förekom nämligen inte i förslaget till det åttonde direktivet som kommissionen lade fram [8], och i det närslutna meddelandet [9] sade sig denna tvärtom stödja att rätten till återbetalning av mervärdesskatt tillerkändes de små företag som undantogs enligt artikel 24.2 i det sjätte direktivet. Enligt kommissionen skulle en sådan återbetalning inte ha snedvridande effekter på konkurrensen, eftersom det för att regleringen skulle vara tillämplig hur som helst var nödvändigt att sökanden inte hade genomfört någon skattepliktig transaktion i återbetalningsstaten. Den sista meningen infördes i den slutgiltiga text som antogs av rådet just i syfte att undvika tvivel kring viljan att utesluta återbetalning till de skattskyldiga som ändå åtnjöt skattebefrielse [10]. Detta argument som hänför sig till lydelsen av bestämmelsen, kan alltså inte med fog användas för att bekräfta en tolkningshypotes som står i uppenbar motsättning till gemenskapslagstiftarens uttalade vilja.

12. Till stöd för en sådan åsikt kan heller inte artikel 5 första stycket i det åttonde direktivet anföras, enligt vilket "rätten till återbetalning [skall] bedömas i enlighet med artikel 17 i direktiv 77/388/EEG *såsom denna artikel tillämpas i återbetalningsstaten*", i syfte att därur härleda att återbetalning av mervärdesskatt, i de fall som beaktas

7 — Se artikel 28.2 i det sjätte direktivet.

8 — EGT 1978, nr C 26, s. 5.

9 — COM (77) 721 def, av den 3 januari 1978. Dokumentet publicerades i *Intertax — European Tax Review*, 1978, s. 47.

10 — Se i det avseendet Terra och Kajus: "A guide to the European VAT Directives; commentary on the value added tax of the European Community", Amsterdam, 1993, kapitel XI, s. 97 f.

i bestämmelserna i fråga, i sin helhet regleras av lagstiftningen i den medlemsstat där ansökan görs, varför endast eventuella special- och undantagsregler som förekommer i denna således beaktas. På denna grund skulle således återbetalning beviljas i alla de fall som sökanden skulle ha rätt att göra avdrag för ingående skatt om han bedrev sin verksamhet i återbetalningsstaten.

En sådan tolkning av artikel 5 första stycket förefaller inte korrekt. Bestämmelsen i fråga, liksom bestämmelserna i det åttonde direktivet i dess helhet, måste nämligen tolkas mot bakgrund av de principer som fastställs i det sjätte direktivet. Att rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt ges endast i den mån de varor och tjänster till vilken skatten kan hänföras används för den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner, utgör, som vi redan sagt, en hörnsten i gemenskapens mervärdesskattesystem.

I själva verket har artikel 5 första stycket [11] ett annat syfte, vilket bekräftas i det till kommissionens förslag bifogade meddelandet. I frånvaro av en fullständig harmonisering av avdragsrätten var det nämligen nödvändigt att fastslå om en utgift skulle räknas in bland dem som berättigade till återbetalning av tillhörande mervärdesskatt på grundval av gällande avdragssystem i den sökandes etableringsstat, eller på grundval av systemet i återbetalningsstaten. Gemenskapslagstiftaren valde det senare alternativet, vilket fått till följd att en skattskyldig som inte är etablerad i landet inte kan erhålla återbetalning av mervärdesskatt för utgifter som är undantagna från avdragsrätten i återbetalningsstaten, även om avdraget skulle ha beviljats i den stat han är bosatt. Artikel 5 syftar således till att förtydliga vilka belopp som kan komma i fråga för återbetalning, men har ingen som helst inverkan på de villkor som ger upphov till rätten och som fastslås i det sjätte direktivet.

13. Det förefaller mig heller inte som om mina slutsatser vederläggs av de invändningar som anförts av den tyska regeringen angående de svårigheter som medlemsstaternas skattemyndigheter skulle ställas inför om de, innan de återbetalar mervärdesskatt till en skattskyldig som inte är etablerad i landet, måste kontrollera om denne är skyldig att betala skatt i det land han är etablerad. Detta har hävdats med hänsyn till den snabba utveckling som kännetecknar de nationella rättsordningarna inom det här området och till antalet ansökningar om återbetalning som inkommer varje år. Vad den saken beträffar vill jag påpeka för det första att lösningen på de rättsliga problemen i vilket fall som helst inte kan göras beroende av praktiska problem, och för det andra, att just det intyg som avses i artikel 3 b i stor utsträckning borde kunna komma till rätta med de svårigheter som är förknippade med en sådan kontroll.

14. För övrigt innebär inte ens den föreslagna tolkningen av artiklarna 3 b och 5 första stycket att risken för snedvridningar av konkurrensen eller förskjutningar av

11 — Noteras bör att den text som antogs för artikel 5 första stycket i det åttonde direktivet är identisk med den i kommissionens ursprungliga förslag.

handeln inom gemenskapen med säkerhet undviks. Att detta kan bli resultatet framgår särskilt om man beaktar att, mot bakgrund av stadgandet i artikel 5.1 och den ännu endast delvis genomförda harmoniseringen av bestämmelserna om avdragsrätt, en skattskyldig kan drivas till att införskaffa de varor och tjänster han behöver för sin verksamhet i de stater som har de förmånligaste avdragsreglerna.

I själva verket är det tydligt att mervärdesskattens neutralitet, en egenskap som i stor utsträckning motiverat dess införande, kan garanteras på ett fullgott sätt endast om det inte finns någon form av skattelättnader eller specialregler och måste ske genom en fullständig harmonisering av avdragsrätten. Ett sådant resultat kommer alltså att uppnås helt och hållet endast genom avskaffandet av de övergångsbestämmelser som ännu tillåts i enlighet med artikel 28.3 jämfört med bilaga F.

15. Det förefaller mig heller inte finnas fog för den åsikt som framförts under förfarandet att den föreslagna tolkningen i slutänden skulle leda till att jurister etablerade i Belgien kommer att i medlemsländerna i återbetalningshänseende behandlas mindre gynnsamt än "nationella" jurister. I själva verket är, som påpekats, en förutsättning för tillämpningen av det åttonde direktivet att den icke etablerade skattskyldige inte har genomfört skattepliktiga transaktioner i återbetalningsstaten. Om en belgisk jurist likväl tillhandahåller tjänster i Nederländerna, tillerkänns han en sådan rätt, vilket kommissionen redan har understrukit, i kraft av bestämmelserna i artikel 21.1 b i det sjätte direktivet jämfört med artiklarna 1 b och 2 *in fine* i det åttonde direktivet. I den förra bestämmelsen fastslås nämligen att den person som är ansvarig för betalning av skatten är den som tillhandahålls tjänsten när den som tillhandahåller denna är en skattskyldig person bosatt utomlands, medan de senare bestämmelserna i återbetalningshänseende jämställer fallet med en icke etablerad skattskyldig person som har tillhandahållit någon av tjänsterna enligt artikel 21.1 b, med fallet då den skattskyldige inte har genomfört någon skattepliktig transaktion i återbetalningsstaten.

I varje fall följer därav att rätten till avdrag eller återbetalning skulle tillerkännas en belgisk jurist, liksom en nederländsk, endast i den utsträckning som den skattskyldiga personen har genomfört skattepliktiga transaktioner. Detta överensstämmer uppenbart med de principer som fastställs i det sjätte direktivet.

16. Slutligen kan jag inte hålla med om den invändning som i första hand anförts av sökanden och av den tyska regeringen att den föreslagna tolkningen skulle strida mot artikel 3.2 i direktiv 85/560/EEG [12] om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom gemenskapens territorium enligt vilken artikel "[å]terbetalning [inte] får ... ske på villkor

12 — Rådets trettonde direktiv av den 17 november 1986, 86/560/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium (EGT nr L 326, s. 40).

som är gynnsammare än de som gäller för skattskyldiga personer i gemenskapen". I det avseendet har understrukits att de skattskyldiga personer som inte är etablerade inom gemenskapens territorium och som, i analogi med vad som stadgas i det åttonde direktivet för i gemenskapen etablerade skattskyldiga personer, inte har genomfört skattepliktiga transaktioner i återbetalningsstaten, beträffande återbetalning av mervärdesskatt endast skall intyga, i överensstämmelse med artikel 3.1 i direktiv 86/560/EEG, att de bedriver sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 4.1 i det sjätte direktivet. Således krävs inte att de skall bevisa att de är skattskyldiga vad gäller en med mervärdesskatt jämförbar skatt i det land där de är etablerade. Därav följer att beaktandet av gemenskapens skattskyldigas faktiska skyldighet att betala skatten i fråga i etableringslandet kan leda till att, som i föreliggande fall, mer restriktiva och mindre förmånliga återbetalningsvillkor tillämpas än de som tillämpas på likvärdiga fall avseende personer som inte kommer från gemenskapen.

Ett sådant påpekande förefaller mig sakna grund, eftersom det i målet inte är fråga om de konkreta villkoren för återbetalning, vilka faktiskt avses i den nämnda artikel 3.2, utan om vem som har rätt till förmånen i fråga, en rätt för vilken med nödvändighet olika förutsättningar måste gälla med anledning av de olika relationer till gemenskapen som skattskyldiga personer har beroende på om de är etablerade inom gemenskapen eller inte.

17. Mot bakgrund av ovanstående resonemang föreslår jag att domstolen besvarar frågan från den nationella domstolen på följande sätt:

"Bestämmelserna i artiklarna 3 b och 5 första stycket i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium och i artikel 17.2 och 17.3 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, skall i förening tolkas så, att för att en skattskyldig person skall komma i åtnjutande av återbetalning av mervärdesskatt i en annan medlemsstat än den han är etablerad i, måste denne ha en motsvarande rätt till avdrag av ingående skatt i etableringslandet".