CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL C. GULMANN van 12 mei 1992 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. De Commissie heeft overeenkomstig artikel 169 EEG-Verdrag het Hof verzocht vast te stellen, dat het Koninkrijk Spanje de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 6, lid 4, van richtlijn 69/169/EEG van de Raad inzake de harmonisatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen met betrekking tot de vrijstellingen van omzetbelastingen en accijnzen die bij invoer worden geheven in het internationale reizigersverkeer. [1]

Volgens de Commissie handelt Spanje in strijd met artikel 6, lid 4, van de richtlijn door de terugbetaling van BTW [2] bij de *uitvoer* van goederen die reizigers in hun persoonlijke bagage meevoeren, afhankelijk te stellen van de overlegging van een bijzondere factuur, die is opgesteld op een speciaal, door de autoriteiten goedgekeurd modelformulier.

2. Zoals al uit de titel van richtlijn 69/169 blijkt, hebben de belangrijkste bepalingen van de richtlijn betrekking op de vrijstelling van omzetbelastingen bij *invoer* in de Lid-Staten van goederen die uit derde landen of uit andere Lid-Staten komende reizigers in hun persoonlijke bagage meevoeren. Het Hof heeft in verscheidene zaken met deze bepalingen te maken gehad en weet derhalve ook, dat voor de belastingvrijstelling bepaalde voorwaarden gelden, zoals die volgens welke de vrijstelling slechts kan worden toegestaan voor goederen waarvan de waarde een bepaald bedrag niet overschrijdt. [3]

Artikel 6 bevat regels betreffende de teruggave van de belastingen bij de uitvoer van goederen die reizigers in hun persoonlijke bagage meevoeren, zowel wanneer zij naar derde landen als wanneer zij naar andere Lid-Staten reizen. Die bepaling heeft primair tot doel, te vermijden dat „dubbele belastingheffing" plaatsvindt, dat wil zeggen dat de reiziger zowel in het land van uitvoer als in het land van invoer BTW moet betalen. Wat de uitvoer naar andere Lid-Staten betreft, is de in artikel 6 voorziene terugbetaling van de BTW dan ook beperkt tot de gevallen waarin de richtlijn geen belastingvrijstelling bij invoer toestaat (zie artikel 6, lid 3, tweede alinea).

De richtlijn is meermalen gewijzigd, de tekst van artikel 6 driemaal. [4]

* Oorspronkelijke taal: Deens.

1 — PB 1969, L 133, blz. 6.

2 — De richtlijn heeft zowel betrekking op omzetbelastingen als op accijnzen, maar artikel 6, lid 2, in fine, bepaalt met zoveel woorden, dat met betrekking tot accijnzen geen ontheffing bij uitvoer mag worden verleend.

3 — Het Hof heeft de richtlijn onder meer uitgelegd in zijn arrest van 14 februari 1984 (zaak 278/82, Rewe II, Jurispr. 1984, blz. 721).

4 — Het lijkt mij gewenst, dat op een of andere manier een geconsolideerde versie van de richtlijn tot stand wordt gebracht. Dit zou niet alleen de rechtszekerheid voor de burger vergroten, maar ook de daadwerkelijke toepassing van de richtlijn in de Lid-Staten ten goede komen.

De huidige tekst van artikel 6 luidt als volgt:

„1. De Lid-Staten treffen passende maatregelen om te voorkomen dat leveringen aan reizigers die in een Lid-Staat hun woonplaats of hun gewone verblijfplaats, dan wel het centrum van hun beroepsbezigheden hebben en van de in deze richtlijn vervatte regeling gebruikmaken, van belasting worden ontheven.

2. Onverminderd de regeling welke van toepassing is op de verkoop vanuit onder douanetoezicht staande verkoopinrichtingen in luchthavens en op de verkoop aan boord van vliegtuigen, nemen de Lid-Staten de nodige maatregelen ten aanzien van de verkoop in de kleinhandelsfase teneinde het, in de gevallen en onder de voorwaarden die in de leden 3 en 4 zijn vastgesteld, mogelijk te maken dat ontheffing van omzetbelasting wordt verleend voor leveringen van goederen welke de reizigers bij het verlaten van een Lid-Staat in hun persoonlijke bagage meevoeren. Van accijnzen mag geen enkele ontheffing worden verleend.

3. Ten aanzien van reizigers die hun woonplaats of hun gewone verblijfplaats buiten de Gemeenschap hebben, heeft elke Lid-Staat de bevoegdheid de grenzen en de wijze van toepassing van de belastingontheffing vast te stellen.

Voor reizigers die hun woonplaats of hun gewone verblijfplaats, dan wel het centrum van hun beroepsbezigheden in een Lid-Staat hebben, is belastingontheffing slechts toegestaan voor voorwerpen waarvan de waarde voor elk voorwerp afzonderlijk, inclusief belastingen, hoger is dan het in artikel 2, lid 1, vermelde bedrag.

De Lid-Staten kunnen hun ingezetenen van de belastingontheffing uitsluiten.

4. De belastingontheffing is afhankelijk:

a) voor de in lid 3, eerste alinea, bedoelde gevallen, van de overlegging van een exemplaar van de factuur of, in plaats daarvan, van een ander bewijsstuk, waarop door de douane van de Lid-Staat van uitvoer is aangeduid dat de goederen zijn uitgevoerd;

b) voor de in lid 3, tweede alinea, bedoelde gevallen, van de overlegging van een exemplaar van de factuur of, in plaats daarvan, van een ander bewijsstuk, voorzien van een aanduiding inzake definitieve invoer van de douane van de Lid-Staat of van een andere op het gebied van omzetbelasting bevoegde instantie van deze Lid-Staat, waarmee wordt aangetoond dat de omzetbelasting is of zal worden toegepast.

5. Voor de toepassing van dit artikel dient te worden verstaan:

— onder woonplaats (...)

— onder voorwerp (...).”

In haar oorspronkelijke versie bevatte de richtlijn enkel de bepaling die thans het eerste lid van artikel 6 vormt. De leden 2 tot en met 5 zijn ingevoegd bij de Tweede richtlijn (72/230/EEG) van de Raad van 12 juni 1972. [5] Nadien zijn de leden 2 en 3 op enkele punten gewijzigd bij de Derde richtlijn (78/1032/EEG) van de Raad van 19 december 1978. [6] Zo zijn de Lid-Staten thans ver-

5 — PB 1972, L 139, blz. 28.
6 — PB 1978, L 366, blz. 28.

plicht de ontheffing toe te staan, wanneer aan de in de leden 3 en 4 vermelde voorwaarden is voldaan. En ten slotte heeft richtlijn 85/348/EEG van de Raad van 8 juli 1985 aan lid 4, sub b, een — vrij onbelangrijke — bepaling toegevoegd. [7]

3. Partijen zijn het erover eens, dat de Spaanse regering een regeling heeft ingevoerd volgens welke belastingontheffing slechts kan worden verkregen door gebruik te maken van een speciaal formulier — door de Spaanse regering „bijzondere factuur" genoemd — dat bij de bevoegde Spaanse autoriteiten tegen betaling van 25 PTA verkrijgbaar is.

4. De Spaanse regering betoogt, dat het gebruik van de bijzondere factuur garandeert, dat de belastingadministratie beschikt over alle informatie die nodig is om belastingontheffing te kunnen toestaan. Het verplichte gebruik van het betrokken formulier is haars inziens dan ook enkel in het voordeel van de reiziger die terugbetaling van de BTW verlangt, daar dat gebruik verzekert dat die terugbetaling zonder problemen kan plaatsvinden.

5. De Commissie bestrijdt niet, dat het betrokken formulier geen andere inlichtingen verlangt dan die welke geschikt zijn om terugbetaling van de BTW te verzekeren.

Zij acht het echter in strijd met artikel 6, lid 4, dat het gebruik van het formulier naar Spaans recht verplicht is, zodat dit het enige bewijsmiddel is dat kan worden gebruikt om voor ontheffing in aanmerking te komen. Volgens de Commissie volgt uit artikel 6, lid 4, dat een gewone factuur, die voldoet aan de voorwaarden die de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 [8] en de nationale BTW-wetgeving aan facturen stellen, ook moet worden geaccepteerd als grondslag voor terugbetaling van de BTW.

6. Het probleem is dus simpel. Het gaat om de uitlegging van artikel 6, lid 4. Deze bepaling stelt de belastingontheffing bij uitvoer naar derde landen afhankelijk van de aanduiding door de douane van de Lid-Staat van uitvoer, dat de uitvoer heeft plaatsgevonden, en die bij uitvoer naar andere Lid-Staten van de aanduiding door een autoriteit van de Lid-Staat van invoer, dat het goed is ingevoerd. In beide gevallen is de ontheffing bovendien afhankelijk van de „overlegging van een exemplaar van de factuur of, in plaats daarvan, van een ander bewijsstuk".

7. Volgens de Spaanse regering volgt uit artikel 22, lid 3, sub c, juncto artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn, dat de Lid-Staten bijzondere voorwaarden kunnen vaststellen waaraan de in het kader van het BTW-stelsel te gebruiken facturen moeten voldoen. De Spaanse regering verwijst in dit verband naar het arrest in de zaak Jeunehomme [9], waarin het Hof vaststelde, dat genoemde bepalingen van de Zesde richtlijn de Lid-Staten machtigen te verlangen, dat de facturen die voor de uitoefening van het recht op aftrek moeten worden gebruikt, andere vermeldingen bevatten dan de in artikel 22, lid 3, sub b, van

7 — PB 1985, L 183, blz. 24.

8 — 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; hierna: „Zesde richtlijn").

9 — Arrest van 14 juli 1988 (gevoegde zaken 123/87 en 330/87, Jurispr. 1988, blz. 4517).

de Zesde richtlijn genoemde. Volgens de Spaanse regering kunnen de Lid-Staten van deze mogelijkheid ook gebruik maken om bijzondere eisen te stellen aan de facturen die moeten worden gebruikt in verband met de in richtlijn 69/169 bedoelde belastingontheffing. Het gebruik van bijzondere facturen ter verkrijging van belastingontheffing is niet alleen gerechtvaardigd omdat hierdoor de praktische toepassing van de ontheffing voor de reiziger wordt vereenvoudigd, maar ook omdat die facturen het werk van de administratie vergemakkelijken en oneigenlijk gebruik van de ontheffingsregeling helpen te voorkomen.

8. Ik wil eerst kort ingaan op de vraag, of de Commissie gelijk heeft waar zij stelt, dat de omstreden regel zodanige gevolgen heeft, dat hij op het eerste gezicht kan worden geacht in strijd te zijn met artikel 6, lid 4, uitgelegd in het licht van het doel van die bepaling. Daarna zal ik onderzoeken, of de Spaanse regering terecht stelt, dat de omstreden regel zijn rechtsgrondslag vindt in genoemde bepalingen van de Zesde richtlijn.

9. Ik twijfel er niet aan, dat de reiziger die terugbetaling van de door hem betaalde belasting wenst, er belang bij kan hebben, dat de verkoper van de aan die belasting onderworpen goederen bij de opstelling van de factuur gebruik maakt van het voorgeschreven bijzondere formulier. Ik twijfel er echter evenmin aan, dat de Commissie gelijk heeft waar zij stelt, dat het verplichte gebruik van een dergelijke bijzondere factuur ook tot gevolg kan hebben, dat de reiziger geen terugbetaling kan verkrijgen in gevallen waarin hij met behulp van een gewone factuur kan aantonen, dat aan de materiële voorwaarden voor het recht op terugbetaling is voldaan. Het lijkt evident, dat het zich in de praktijk zeer wel kan voordoen, dat koper noch verkoper zich bewust is van het bestaan van de verplichting tot gebruikmaking van de bijzondere factuur, of dat de verkoper om de een of andere reden niet in het bezit is van het bijzondere formulier. Het staat voor mij dan ook vast, dat het omstreden vereiste belemmeringen kan meebrengen voor de feitelijke terugbetaling van de reeds betaalde BTW, waarop de reiziger ingevolge artikel 6, leden 2 en 3, recht heeft. Hierdoor kan het Spaanse vereiste ertoe leiden, dat de reiziger uiteindelijk zowel in het land van uitvoer als in het land van invoer BTW betaalt, hetgeen op gespannen voet staat met het doel van de door richtlijn 69/169 ingevoerde ontheffingsregeling.

10. Uit 's Hofs rechtspraak volgt inderdaad, dat artikel 22, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn de Lid-Staten machtigt, met betrekking tot de inhoud van een factuur andere vereisten te formuleren dan die welke rechtstreeks uit artikel 22 voortvloeien. Ik geloof echter niet, dat die bepaling — op basis waarvan de Spaanse autoriteiten overigens bijkomende vereisten hebben geformuleerd

met betrekking tot de inhoud van de gewone factuur — zo ruim kan worden opgevat, dat zij de Lid-Staten tevens het recht verleent, bijzondere vereisten te formuleren met betrekking tot de facturen die moeten worden gebruikt als bewijsmiddel in het kader van de terugbetaling van BTW in het internationale reizigersverkeer. Gezien het doel van richtlijn 69/169 is de meest voor de hand liggende uitlegging van artikel 6, lid 4, dat de reiziger zijn recht op terugbetaling van de BTW ook met behulp van een gewone factuur moet kunnen bewijzen.

11. Ik zie geen reden de verschillen tussen de inhoud van een gewone factuur en die van een bijzonder factuur nader te onderzoeken. Zoals ik al zei, is het duidelijk, dat op het bijzondere formulier meer gegevens moeten worden ingevuld dan op een gewone factuur, en dat die extra gegevens van pas komen wanneer tot terugbetaling van de BTW moet worden overgegaan. Daarentegen heeft de Spaanse regering niet aangetoond, dat terugbetaling van de belasting in de praktijk niet kan plaatsvinden op basis van een gewone factuur, noch dat het gebruik van het bijzondere formulier noodzakelijk is om oneigenlijk gebruik van de ontheffingsregeling te voorkomen. Dat een gewone factuur een geschikt en genoegzaam bewijsmiddel is, blijkt alleen al uit het door de Commissie gesignaleerde feit, dat de overige Lid-Staten een dergelijke factuur als een genoegzaam bewijsmiddel in de zin van artikel 6, lid 4, van richtlijn 69/169 beschouwen. [10]

12. Gelet op een en ander ben ik van mening, dat het Koninkrijk Spanje verplicht is, in het kader van de ontheffingsregeling van artikel 6 van richtlijn 69/169 als bewijsmiddel een gewone factuur te accepteren. Voor zover ik kan beoordelen, staat niets eraan in de weg, dat de Spaanse autoriteiten handelaars en reizigers daarnaast een bijzonder formulier ter beschikking stellen, dat dezen naar eigen goeddunken kunnen gebruiken als een alternatief middel om het recht op terugbetaling geldend te maken. Het Spaanse vereiste inzake de overlegging van een bijzondere factuur is dus slechts in strijd met de richtlijn voor zover het uitsluit, dat ook een gewone factuur als bewijsmiddel kan worden gebruikt.

Conclusie

13. Ik geeft het Hof derhalve in overweging, de Commissie in het gelijk te stellen en

10 — Niets in het dossier wijst erop, dat dit komt doordat in de overige Lid-Staten aan gewone facturen strengere eisen worden gesteld dan in Spanje.

— vast te stellen dat het Koninkrijk Spanje, door te bepalen dat ter verkrijging van de BTW-ontheffing in het internationale reizigersverkeer een met een officieel model overeenstemmend formulier, „bijzondere factuur" genaamd, moet worden overgelegd, en door aldus de belastingontheffing te onthouden aan reizigers die in het bezit zijn van een gewone factuur die in overeenstemming is met de Spaanse wetgeving en de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977, de krachtens richtlijn 69/169/EEG van de Raad op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen;

— het Koninkrijk Spanje in de kosten te verwijzen.