ARREST VAN HET HOF
9 juni 1992 *

In zaak C-96/91,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Calleja y Crespo, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg bij R. Hayder, representant van haar juridische dienst, Centre Wagner, Kirchberg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk Spanje, vertegenwoordigd door A. J. Navarro Gonzalez, directeur-generaal Coördinatie juridische en institutionele aangelegenheden van de EG, en G. Calvo Díaz, abogado del Estado, als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg ter Spaanse ambassade, Boulevard Emmanuel Servais 4-6,

verweerder,

betreffende een verzoek aan het Hof om 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 dat het gebruik van andere formulieren is uitgesloten, 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 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), de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens richtlijn 69/169/EEG van de Raad van 28 mei 1969 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 (PB 1969, L 133, blz. 6),

* Procestaal: Spaans.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: R. Joliet, kamerpresident, waarnemend voor de president, F. Grévisse en P. J. G. Kapteyn, kamerpresidenten, J. C. Moitinho de Almeida, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Diez de Velasco en M. Zuleeg, rechters,

advocaat-generaal: C. Gulmann
griffier: D. Triantafyllou, administrateur

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de pleidooien van partijen ter terechtzitting van 7 april 1992,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 mei 1992,

het navolgende

Arrest

1 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 20 maart 1991, heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen krachtens artikel 169 EEG-Verdrag het Hof verzocht 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 dat het gebruik van andere formulieren is uitgesloten, 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 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"), de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens richtlijn 69/169/EEG van de Raad van 28 mei 1969 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 (PB 1969, L 133, blz. 6; hierna: „de richtlijn").

2 Volgens de Commissie is de door de Spaanse regeling opgelegde verplichting, vervat in de artikelen 15 en 86 van koninklijk besluit 2028/85 van 30 oktober 1985 — laatstgenoemde bepaling is gewijzigd bij artikel 6 van koninklijk besluit 2105/86 van 25 september 1986 — en in het ministerieel besluit van 20 december 1985, zoals gewijzigd bij ministerieel besluit van 5 december 1986, in strijd met artikel 6 van de richtlijn, in de versie die voortvloeit uit de wijzigingen die zijn aangebracht bij de Tweede richtlijn (72/230/EEG) van de Raad van 12 juni 1972 (PB 1972, L 139, blz. 28), de Derde richtlijn (78/1032/EEG) van de Raad van 19 december 1978 (PB 1978, L 366, blz. 28) en richtlijn 85/348/EEG van de Raad van 8 juli 1985 (PB 1985, L 183, blz. 24).

3 Voor een nadere uiteenzetting van de toepasselijke communautaire en nationale bepalingen, het procesverloop en de middelen en argumenten van partijen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting. Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof.

4 Om te beginnen zij eraan herinnerd, dat de artikelen 1 en 2 van richtlijn 69/169 voorzagen in een BTW-vrijstelling bij de invoer van goederen die deel uitmaakten van de persoonlijke bagage van reizigers, mits het invoer betrof waaraan elk handelskarakter vreemd was en de totale waarde van die goederen bepaalde grenzen — die varieerden al naar gelang er sprake was van intracommunautair reizigersverkeer dan wel reizigersverkeer tussen derde landen en de Gemeenschap — niet overschreed. Ingevolge artikel 6 van die richtlijn dienden de Lid-Staten passende maatregelen te treffen om te voorkomen, dat belastingontheffing bij uitvoer werd toegestaan aan degenen die voor de vrijstelling bij invoer in aanmerking kwamen.

5 Gezien de technische moeilijkheden die zich bij de toepassing van artikel 6 voordeden en teneinde gevallen van dubbele belastingheffing te vermijden, werd geleidelijk een regeling inzake belastingontheffing bij uitvoer in de kleinhandelsfase tot stand gebracht. Zo verleende artikel 4 van richtlijn 72/230 (reeds aangehaald) de Lid-Staten met betrekking tot de verkoop in de kleinhandelsfase de bevoegdheid, onder bepaalde voorwaarden ontheffing van de omzetbelastingen toe te staan voor goederen die werden meegevoerd in de persoonlijke bagage van reizigers die een Lid-Staat verlieten. Later maakte artikel 3 van richtlijn 78/1032 (reeds aangehaald) die bevoegdheid tot een verplichting.

6 De huidige versie van artikel 6 van de richtlijn, zoals deze voortvloeit uit de verschillende genoemde bepalingen en uit een extra precisering die is aangebracht bij artikel 1, lid 3, van richtlijn 85/348 (reeds aangehaald), bestaat uit vijf leden, waaronder de volgende:

„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."

7 Volgens de Commissie is de Spaanse regeling, die de ontheffing van BTW in het reizigersverkeer afhankelijk stelt van het gebruik van een bijzonder, met een officieel model overeenstemmend document, in strijd met het voorschrift van artikel 6, lid 4, van de richtlijn, dat de ontheffing enkel afhankelijk stelt van „de overlegging van een exemplaar van de factuur of, in plaats daarvan, van een ander bewijsstuk". Naar het oordeel van de Commissie beperkt die regeling de uitoefening van een door de gemeenschapswetgever erkend recht, waardoor de strekking van de richtlijn wordt miskend, is zij onevenredig aan het doel dat zij geacht wordt na te streven, en draagt zij onder meer het gevaar in zich van dubbele belastingheffing op het grondgebied van de Gemeenschap.

8 Het Koninkrijk Spanje betoogt, dat de Zesde richtlijn, die op het gebied van de harmonisatie van de bepalingen betreffende de belasting over de toegevoegde waarde de basisregeling vormt, de Lid-Staten de bevoegdheid verleent, bepaalde regels vast te stellen die nodig zijn om de inning van de belasting te controleren, in het bijzonder ten aanzien van de wijze van facturering. De door de Commissie gelaakte regeling, die geen ander doel heeft dan de controle van de door de richtlijn voor het recht op ontheffing gestelde voorwaarden te vergemakkelijken, zou de aldus door het gemeenschapsrecht getrokken grenzen niet te buiten gaan en zou in geen enkel opzicht indruisen tegen de door de richtlijn aan de Lid-Staten opgelegde resultaatsverplichting.

9 Dit betoog kan niet worden aanvaard.

10 Volgens vaste rechtspraak van het Hof hebben de Lid-Staten op het door richtlijn 69/169 bestreken terrein nog slechts de beperkte bevoegdheid die hun

is toegekend door de bepalingen van de richtlijn, alsmede door de bepalingen waarbij de richtlijn is gewijzigd (arresten van 7 juli 1981, zaak 158/80, Rewe, Jurispr. 1981, blz. 1805, r. o. 36; 14 februari 1984, zaak 278/82, Rewe II, Jurispr. 1984, blz. 721, r. o. 31; 12 juni 1990, zaak C-158/88, Commissie/Ierland, Jurispr. 1990, blz. I-2367, r. o. 7, en 6 december 1990, zaak C-208/88, Commissie/Denemarken, Jurispr. 1990, blz. I-4445, r. o. 7).

11 De richtlijn bevat evenwel geen bepaling die de Lid-Staten de bevoegdheid verleent, voor de toepassing van de ontheffing voor goederen die worden meegevoerd in de persoonlijke bagage van reizigers, een bijzonder bewijsdocument te verlangen, terwijl het hiervóór aangehaalde artikel 6, lid 4, enkel de overlegging van een factuur of, in plaats daarvan, van een ander bewijsstuk voorschrijft. Deze bepaling, die de technische modaliteiten van de uitoefening van het recht op ontheffing nader uitwerkt, biedt de reiziger die om terugbetaling van de belasting verzoekt, immers duidelijk twee mogelijkheden. Zij kan derhalve niet aldus worden uitgelegd, dat zij de Lid-Staten een keuze biedt op grond waarvan deze de uitoefening van dat recht kunnen beperken door het voor te behouden aan degenen die in het bezit zijn van een bijzondere factuur.

12 Het is juist, dat de Zesde richtlijn zelf in artikel 22, dat betrekking heeft op de verplichtingen van degenen die in het binnenlands verkeer tot voldoening van de BTW gehouden zijn, en dat onder meer een regeling geeft voor de wijze van facturering, een bepaling bevat op grond waarvan de Lid-Staten verplichtingen mogen opleggen die niet in de richtlijn zijn voorzien. Zo kunnen de Lid-Staten ingevolge lid 8 van dat artikel „andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude". Zoals het Hof echter in een door beide partijen aangehaald arrest heeft gepreciseerd, kan die bevoegdheid slechts worden uitgeoefend binnen de grenzen van hetgeen noodzakelijk is om de inning van de belasting over de toegevoegde waarde en de controle daarvan door de belastingadministratie te verzekeren. Bovendien mag de voorgeschreven wijze van facturering de uitoefening van het in andere bepalingen voorziene recht op aftrek niet nagenoeg onmogelijk of overdreven moeilijk maken (arrest van 14 juli 1988, gevoegde zaken 123/87 en 330/87, Jeunehomme, Jurispr. 1988, blz. 4517, r. o. 15 tot en met 17).

13 In casu is het vereiste dat ter verkrijging van de in artikel 6 van de richtlijn bedoelde ontheffing een bijzondere factuur wordt overgelegd, niet alleen om de in rechtsoverweging 11 van dit arrest genoemde redenen met dat artikel in strijd. Een dergelijke vereiste gaat ook de grenzen van hetgeen noodzakelijk is

voor de controle van de inning van de belasting te buiten en kan bovendien de uitoefening van het recht op ontheffing ernstig bemoeilijken en leiden tot dubbele belastingheffing, terwijl de betrokken bepalingen dit laatste juist beogen te voorkomen.

14 In de eerste plaats stellen, zoals de Commissie terecht heeft beklemtoond, de bepalingen betreffende de wijze van facturering in de algemene BTW-regeling en die welke de terugbetaling van de belasting in het reizigersverkeer afhankelijk stellen van een visum van de douane, in onderlinge samenhang gelezen, de bevoegde autoriteiten in staat, de voorwaarden voor de uitoefening van het aan de reiziger toegekende recht op ontheffing effectief te controleren, zonder dat het noodzakelijk is een bijzonder bewijsdocument te verlangen. Volgens eerstgenoemde bepalingen moet elke factuur immers het merendeel van de op dat document voorkomende vermeldingen bevatten, met uitzondering van die welke betrekking hebben op de bestemming van de gekochte goederen en het aanbrengen ervan bij de douane. Laatstgenoemde bepalingen verplichten de reiziger juist, ter verkrijging van het voor de uitoefening van het recht op ontheffing noodzakelijke visum de gekochte goederen hetzij aan te brengen bij de douane van het land van uitvoer, indien hij in een derde land woont, hetzij bij die van het land van invoer, indien hij in een Lid-Staat van de Gemeenschap woont.

15 In de tweede plaats blijkt uit de in de overwegingen van richtlijn 78/1032 (reeds aangehaald) gebezigde bewoordingen, dat artikel 6 van de richtlijn is gewijzigd om de regelingen inzake belastingontheffing in de kleinhandelsfase te harmoniseren, teneinde gevallen van dubbele belastingheffing te vermijden. De omstandigheid nu dat het voor in andere Lid-Staten woonachtige reizigers onmogelijk kan blijken, in Spanje ontheffing te verkrijgen, heeft tot gevolg, dat goederen waarvan de waarde het vastgestelde vrijstellingsbedrag overschrijdt en waarover in de Lid-Staat van definitieve invoer BTW moet worden voldaan, op het grondgebied van de Gemeenschap dubbel worden belast.

16 Ten slotte zij erop gewezen, dat ook indien, zoals het Koninkrijk Spanje stelt, elke handelaar of, in het algemeen, elke BTW-plichtige desgewenst zonder enig probleem het door de in geding zijnde nationale regeling voorgeschreven officiële model van de bijzondere factuur kan verkrijgen, de betrokken reiziger er nog geenszins van verzekerd is, dat hem een factuur volgens dat officiële model wordt afgegeven. Het is immers mogelijk, dat de belastingplichtige niet over het officiële model beschikt of afgifte van een gewone factuur eenvoudiger vindt. In dat geval wordt het de reiziger onmogelijk gemaakt, zijn recht op ontheffing uit te oefenen, zulks in strijd met het doel van de richtlijn.

17 Mitsdien moet worden vastgesteld 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 dat het gebruik van andere formulieren is uitgesloten, 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, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens richtlijn 69/169/EEG van de Raad van 28 mei 1969 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.

Kosten

18 Ingevolge artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering moet de in het ongelijk gestelde partij in de kosten worden verwezen. Daar het Koninkrijk Spanje in het ongelijk is gesteld, dient het in de kosten te worden verwezen.

HET HOF VAN JUSTITIE,

rechtdoende, verstaat:

1) 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 dat het gebruik van andere formulieren is uitgesloten, 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 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, is het Koninkrijk Spanje de verplichtingen niet nagekomen

die op hem rusten krachtens richtlijn 69/169/EEG van de Raad van 28 mei 1969 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.

2) Het Koninkrijk Spanje wordt verwezen in de kosten.

Joliet Grévisse Kapteyn

Rodríguez Iglesias Moitinho de Almeida Diez de Velasco Zuleeg

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 9 juni 1992.

De griffier

J.-G. Giraud

De waarnemend president

R. Joliet

kamerpresident