beperkte bevoegdheid hebben die hun door de bepalingen van die richtlijn is toegekend, aan geen van die bepalingen de bevoegdheid ontlenen om een bijzonder bewijsdocument te verlangen, terwijl artikel 6, lid 4, van de richtlijn enkel de overlegging van een factuur of, in plaats daarvan, van een ander bewijsstuk voorschrijft. In de tweede plaats gaat het betrokken vereiste de grenzen van hetgeen noodzakelijk is voor de controle van de inning van de belasting, en uit dien hoofde door artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn is toegestaan, te buiten en kan het 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.

RAPPORT TER TERECHTZITTING
in zaak C-96/91 *

I — De toepasselijke bepalingen en de precontentieuze procedure

1. *De gemeenschapsregeling*

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"), voorzag 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 de 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.

Gezien de technische moeilijkheden die zich bij de toepassing ervan voordeden en ten einde gevallen van dubbele belastingheffing te vermijden, werd het stelsel waarbij belastingontheffing bij uitvoer verboden was, geleidelijk versoepeld. Zo verleende artikel 4 van richtlijn 72/230/EEG van de Raad van 12 juni 1972 (PB 1972, L 139, blz. 28) 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/EEG van de Raad van 19 december 1978 (PB 1978, L 366, blz. 28) die bevoegdheid tot een verplichting.

* Procestaal: Spaans.

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/EEG van de Raad van 8 juli 1985 (PB 1985, L 183, blz. 24), bevat uiteindelijk in drie van haar leden de regeling inzake de belastingontheffing die wordt toegestaan bij de uitvoer van goederen die worden meegevoerd in de persoonlijke bagage van reizigers die een Lid-Staat verlaten.

Lid 2 van dat artikel legt de Lid-Staten de resultaatsverplichting op, die ontheffing onder de in de leden 3 en 4 vastgestelde voorwaarden toe te staan.

Ingevolge lid 3 wordt de ontheffing toegestaan binnen bepaalde grenzen, die variëren al naar gelang het type reiziger:

— voor reizigers die hun woonplaats of hun gewone verblijfplaats buiten de Gemeenschap hebben, is elke Lid-Staat bevoegd die grenzen 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 hoger is dan het in het kader van het intracommunautaire reizigersverkeer vastgestelde vrijstellingsbedrag; dat bedrag is in richtlijn 88/664/EEG van de Raad van 21 december 1988 (PB 1988, L 382, blz. 41) vastgesteld op 390 ECU;

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

Lid 4 ten slotte bepaalt, dat de belastingontheffing afhankelijk is:

a) voor de in een derde land woonachtige reizigers, 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 een Lid-Staat woonachtige reizigers, van de overlegging van een zelfde document, 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 belasting is of zal worden toegepast.

2. *De nationale regeling*

De relevante Spaanse bepalingen zijn neergelegd in artikel 9 van wet 30/85 van 2 augustus 1985 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, en in verscheidene artikelen van de bij koninklijk besluit 2028/85 van 30 oktober 1985 vastgestelde regeling tot uitvoering van die wet.

Ingevolge artikel 15 van die regeling dient ter verkrijging van de BTW-vrijstelling in het reizigersverkeer gebruik te worden gemaakt van een formulier, „bijzondere factuur" genaamd, dat in overeenstemming moet zijn met het door het Ministerie van Economische zaken en Financiën goedgekeurde officiële model.

Volgens artikel 86 van diezelfde regeling, zoals gewijzigd bij artikel 6 van koninklijk besluit 2105/86 van 25 september 1986, is de belastingontheffing bij uitvoer afhankelijk van de overlegging, door de belastingplichtige die de goederen levert, van een factuur die in overeenstemming is met een officieel model.

De model-facturen zijn vastgesteld bij ministeriële besluiten van 20 december 1985 en 5 december 1986. Laatstgenoemd besluit preciseert de kenmerken waaraan het document moet voldoen, dat moet worden overgelegd ter verkrijging van ontheffing van de BTW die wordt geheven bij uitvoer van door reizigers meegevoerde goederen.

3. *De precontentieuze procedure*

Daar de Commissie van oordeel was, dat het bij uitsluiting voorschrijven van het gebruik van een bijzonder, met een officieel model overeenstemmend document, zonder hetwelk het recht op ontheffing van de in het reizigersverkeer geheven BTW niet kan worden uitgeoefend, onverenigbaar was met het gemeenschapsrecht, zond zij de Spaanse regering op 29 mei 1989 een aanmaningsbrief met het verzoek, overeenkomstig artikel 169 haar opmerkingen dienaangaande te maken.

In antwoord daarop legden de Spaanse autoriteiten op 21 november 1989 een rapport over met de conclusie, dat het vereiste dat ter verkrijging van de BTW-ontheffing in het reizigersverkeer een bijzondere, met een officieel model overeenstemmende factuur wordt overgelegd, niet in strijd is met de gemeenschapsbepalingen inzake de harmonisatie van die belasting.

De Commissie bleef echter bij haar aanvankelijke standpunt en besloot derhalve het in artikel 169 EEG-Verdrag bedoelde met redenen omkleed advies uit te brengen, dat het Koninkrijk Spanje op 2 juli 1990 werd meegedeeld.

Nadat de Spaanse autoriteiten op 5 juli 1990 hadden verzocht om verlenging van de termijn die hun was gegeven om hun opmerkingen te maken, dienden zij deze uiteindelijk bij schrijven van 16 oktober 1990 in. Zij bleven bij hun standpunt, dat de door de Commissie bestreden maatregel niet in strijd was met het gemeenschapsrecht.

II — Schriftelijke procedure en conclusies van partijen

Het verzoekschrift van de Commissie is op 20 maart 1991 ter griffie van het Hof ingeschreven.

Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en de advocaat-generaal gehoord, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan. Het heeft partijen echter verzocht om overlegging van de tekst van de relevante Spaanse wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende de wijze van facturering op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde.

De *Commissie* concludeert dat het den Hove behage:

— 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, de krachtens richtlijn 69/169/EEG op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen;

— het Koninkrijk Spanje in de kosten te verwijzen.

Het *Koninkrijk Spanje* concludeert dat het den Hove behage:

— het beroep te verwerpen;

— de Commissie in de kosten te verwijzen.

III — Middelen en argumenten van partijen

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, beperkt zij de uitoefening van een door de gemeenschapswetgever erkend recht, waardoor de strekking van de richtlijn wordt miskend, en is zij volstrekt onevenredig aan het doel dat zij geacht wordt na te streven.

Waar artikel 6, lid 4, van de richtlijn de belastingontheffing enkel afhankelijk stelt van „de overlegging van een factuur of, in plaats daarvan, van een ander bewijsstuk", kan een Lid-Staat geen regeling vaststellen die de belastingontheffing onthoudt aan reizigers die in het bezit zijn van een gewone factuur of, in plaats daarvan, van een ander bewijsstuk, doch geen bijzonder, met een officieel model overeenstemmend document kunnen overleggen.

Daar de richtlijn als voornaamste doel heeft, het reizigersverkeer te vergemakkelijken door de grenscontroles geleidelijk te vereenvoudigen, en de in geding zijnde bepalingen specifiek beogen, de regelingen inzake belastingontheffing in de kleinhandelsfase te harmoniseren, teneinde gevallen van dubbele heffing te vermijden, is een regeling als de thans in geding zijnde niet aanvaardbaar. Zij bemoeilijkt immers de verkrijging van de ontheffing en draagt het gevaar in zich van dubbele belastingheffing op het grondgebied van de Gemeenschap.

In dit verband betoogt de Commissie onder verwijzing naar het arrest van het Hof van 14 februari 1984 (zaak 278/82, Rewe, Jurispr. 1984, blz. 721, r. o. 31), dat de bij de richtlijn ingevoerde regeling een uitputtend karakter heeft, zodat de Lid-Staten nog slechts over een beperkte bevoegdheid beschikken, die overeenkomstig de bepalingen en het doel van de richtlijn moet worden uitgeoefend.

Ofschoon de Lid-Staten ingevolge artikel 22 van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn") over bepaalde bevoegdheden beschikken met betrekking tot de vaststelling van de verplichtingen waaraan de BTW-plichtigen moeten voldoen, vinden die bevoegdheden noodzakelijkerwijs hun begrenzing in de regels van het gemeenschapsrecht. Zo verklaarde het Hof in zijn arrest van 14 juli 1988 (gevoegde zaken 123/87 en 330/87, Jeunehomme e. a., Jurispr.

1988, blz. 4517, r. o. 16 en 17), dat de Lid-Staten bevoegd zijn bijkomende vermeldingen te verlangen op de in de Zesde richtlijn bedoelde factuur, doch enkel „voor zover die bijkomende vermeldingen noodzakelijk zijn om de inning van de belasting over de toegevoegde waarde en de controle daarvan door de belastingadministratie te verzekeren". Bovendien „mogen die vermeldingen niet zo talrijk of technisch zijn, dat zij de uitoefening van het recht op aftrek nagenoeg onmogelijk of overdreven moeilijk maken".

Ofschoon het Koninkrijk Spanje wel degelijk bevoegd is, bepaalde formaliteiten en voorwaarden op het gebied van facturering voor te schrijven, kan het de uitoefening door de reiziger van het hem krachtens het gemeenschapsrecht toekomende recht op ontheffing niet beperken door het opleggen van technische voorwaarden die in strijd zijn met richtlijn 69/169 en verder gaan dan strikt noodzakelijk is. Het vereiste van een bijzondere factuur nu is onevenredig aan het doel dat de Spaanse regering ermee stelt na te streven, te weten de uitoefening van controle ter voorkoming van fraude.

Elke gewone, overeenkomstig de Zesde richtlijn en de Spaanse wetgeving opgestelde factuur stelt de belastingadministratie of de douane in staat, alle voor die controle noodzakelijke verificaties te verrichten. Een dergelijke factuur moet immers de volgende vermeldingen bevatten: omschrijving en prijs van de goederen, tarief en bedrag van de verschuldigde belasting, naam en adres van de verkoper en de koper, datum en plaats van opstelling van de factuur, alsmede het nummer van de factuur en de serie waartoe zij behoort. Bovendien dient de reiziger die voor de BTW-ontheffing in aanmerking wenst te komen, naar Spaans recht de factuur bij het verlaten van het land door de douane te laten afstempelen, wat de douane de gelegenheid biedt, elk van de verlangde vermeldingen te verifiëren.

De bewering van de Spaanse regering, dat het vereiste van een bijzondere factuur het recht op ontheffing niet beperkt, daar de belastingplichtigen de desbetreffende formulieren zonder enig probleem en onbeperkt kunnen verkrijgen, strookt niet met de realiteit. De reiziger kan de belastingontheffing immers mislopen indien de belastingplichtige niet of niet meer over bijzondere facturen beschikt, waarbij nog zij aangetekend dat een dergelijk document zelfs niet bij de douane verkrijgbaar is.

Bovendien is de kans reëel, dat een dergelijke maatregel zowel tot dubbele belastingheffing op het grondgebied van de Gemeenschap als tot verleggingen van het handelsverkeer binnen één staat leidt. Enerzijds zijn in andere Lid-Staten woonachtige, uit Spanje komende reizigers verplicht, in de Lid-Staat van definitieve invoer aangifte te doen van de goederen waarvan de waarde de vrijstellingsgrens overschrijdt, zodat zij twee maal BTW moeten betalen indien zij de ontheffing bij uitvoer zijn misgelopen. Anderzijds kunnen kleine handelaars of handelaars die zijn gevestigd in plaatsen waar de officiële formulieren moeilijker verkrijgbaar zijn, hierdoor een deel van hun klantenkring aan andere handelaars verliezen.

De Commissie brengt tot slot in herinnering, dat de overige Lid-Staten — in sommige gevallen na daartoe door de Commissie in een procedure krachtens artikel 169 EEG-Verdrag te zijn aangemaand — terugbetaling van de BTW toestaan overeenkomstig de

bepalingen van de richtlijn, dat wil zeggen na overlegging door de reiziger van hetzij de gewone factuur, hetzij, in voorkomend geval, van een ander bewijsstuk in plaats van die factuur.

Het *Koninkrijk Spanje* erkent, dat richtlijn 69/169 de Lid-Staten de resultaatsverplichting oplegt, in de gevallen en onder de voorwaarden welke in die richtlijn zijn vastgesteld, ontheffing van de omzetbelastingen toe te staan voor goederen die worden meegevoerd in de persoonlijke bagage van reizigers die een Lid-Staat verlaten. Zij stelt evenwel, een dergelijke verplichting geenszins te miskennen.

De Zesde richtlijn, die op het gebied van de harmonisatie van de bepalingen betreffende de belasting over de toegevoegde waarde de basisregeling vormt, verleent de Lid-Staten de bevoegdheid, bepaalde regels vast te stellen die nodig zijn om de inning van de belasting te controleren. Evenals de Commissie verwijst de Spaanse regering in dit verband naar het arrest Jeunehomme van 14 juli 1988 (reeds aangehaald), waarin is gepreciseerd welke grenzen de Lid-Staten bij de uitoefening van die bevoegdheid in acht moeten nemen.

Naar het oordeel van de Spaanse regering gaat de door de Commissie gelaakte regeling de aldus door het gemeenschapsrecht getrokken grenzen in geen enkel opzicht te buiten.

De voorgeschreven model-factuur kan immers niet worden beschouwd als een technisch vereiste dat de daadwerkelijke uitoefening van het recht op ontheffing onmogelijk maakt. Dat model, dat geen ander doel heeft dan de controle van de voor het recht op terugbetaling gestelde voorwaarden te vergemakkelijken, geeft met het oog daarop aan, welke vermeldingen de factuur moet bevatten; het bepaalt echter niet die voorwaarden als zodanig.

Daar elke handelaar zich dergelijke formulieren kan en moet verschaffen op een wijze die vergelijkbaar is met die waarop hij aan de voor de aangifte en voldoening van de BTW vereiste formulieren moet komen, kan het verplichte gebruik van die model-factuur niet worden geacht excessief te zijn en de uitoefening van het recht op terugbetaling of ontheffing praktisch onmogelijk te maken.

Dankzij het gebruik van dat officiële document wordt juist vermeden, dat door onwetendheid of bij vergissing bepaalde gegevens die voor de toekenning van het recht op ontheffing onontbeerlijk zijn, worden weggelaten, wat onvermijdelijk zou meebrengen, dat dat recht wordt geweigerd aan de reiziger die niet alle benodigde inlichtingen heeft verstrekt.

IV — Antwoorden op het verzoek om overlegging van stukken

De *Commissie* heeft de volgende teksten overgelegd:

— de artikelen 67, 157 en 158 van wet 30/85 van 2 augustus 1985 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde;

— de artikelen 15 en 86 van de bij het koninklijk besluit van 30 oktober 1985 vastgestelde regeling betreffende de belasting over de toegevoegde waarde;

— artikel 3 van het koninklijk besluit van 18 december 1985 betreffende de verplichting tot opstelling en afgifte van facturen;

— de model-factuur voor de BTW-ontheffing bij uitvoer van door reizigers meegevoerde goederen, goedgekeurd bij besluit van 5 december 1986.

Het *Koninkrijk Spanje* heeft de volgende teksten overgelegd:

— de volledige tekst van de bij het koninklijk besluit van 30 oktober 1985 vastgestelde regeling betreffende de belasting over de toegevoegde waarde;

— besluiten van 20 december 1985 en 5 december 1986, houdende goedkeuring van, respectievelijk, diverse model-facturen en de model-factuur voor de BTW-ontheffing bij uitvoer van door reizigers meegevoerde goederen;

— de bij het besluit van 5 december 1986 goedgekeurde model-factuur.

F. Grévisse
rechter-rapporteur