ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)
6 juli 1988 *

In zaak 127/86,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Hof van Beroep te Luik, in de aldaar dienende strafzaak tegen

Y. Ledoux,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de gemeenschapsregeling inzake belastingen en meer in het bijzonder inzake de BTW, ten einde de nationale rechter in staat te stellen uitspraak te doen over de verenigbaarheid met die gemeenschapsregeling van de Belgische wettelijke regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: G. C. Rodríguez Iglesias, kamerpresident, T. Koopmans en C. Kakouris, rechters,

advocaat-generaal: J. Mischo
griffier: B. Pastor, administrateur

gelet op de opmerkingen ingediend door

— het Belgische ministerie van Financiën, voor de schriftelijke behandeling vertegenwoordigd door J. Herbiet, advocaat, en ter terechtzitting door M. Neckebroeck als gemachtigde,

* Procestaal: Frans.

— de Deense regering, voor de schriftelijke behandeling en ter terechtzitting vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur L. Mikaelsen,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, voor de schriftelijke behandeling en ter terechtzitting vertegenwoordigd door haar juridisch hoofdadviseur H. Étienne als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting en ten vervolge op de mondelinge behandeling op 10 december 1987,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 9 februari 1988,

het navolgende

Arrest

1 Bij arrest van 12 maart 1986, ingekomen ten Hove op 26 mei daaraanvolgend, heeft het Hof van beroep te Luik krachtens artikel 177 EEG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van de gemeenschapsregeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW), ten einde te kunnen beoordelen of de Belgische wettelijke regeling inzake de BTW met de gemeenschapsregeling verenigbaar is.

2 Die vraag is gerezen in een strafzaak, door het openbaar ministerie en het ministerie van Financiën van het Koninkrijk België aanhangig gemaakt tegen Y. Ledoux, een in België wonende grensarbeider in dienst van een in Frankrijk gevestigde vennootschap. Deze had Ledoux de beschikking gegeven over een aan haar toebehorende auto die geregistreerd was in Frankrijk, waar ook de BTW was betaald; overeenkomstig zijn arbeidsovereenkomst gebruikte Ledoux deze auto voor het verrichten van zijn werk alsook in zijn vrije tijd.

3 De Belgische administratie der douane en accijnzen gedoogt reeds lang, dat een in België wonende grensarbeider een door zijn in een andere Lid-Staat gevestigde

werkgever te zijner beschikking gestelde auto gebruikt voor het traject tussen zijn arbeidsplaats en zijn woonplaats in België. Deze praktijk is bekrachtigd door een rondschrijven van de Belgische administratie van 1 mei 1984. Dit rondschrijven staat het gebruik van de auto echter slechts toe om zich naar de arbeidsplaats te begeven, met uitsluiting van ieder gebruik voor privé-doeleinden.

4 Op 22 februari 1983 werd Ledoux aangehouden toen hij de grens overschreed terwijl hij niet op weg was naar zijn arbeid. Hem werd frauduleuze invoer van een motorvoertuig ten laste gelegd, een strafbaar feit dat wordt bedreigd met inbeslagneming van het voertuig of met een geldboete ter hoogte van de waarde ervan.

5 De Correctionele rechtbank te Neufchâteau sprak Ledoux vrij op grond dat zijn geval nergens specifiek geregeld was. Tegen dit vonnis stelde de minister van Financiën beroep in bij het Hof van beroep te Luik, dat om het geschil te kunnen beslissen, de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende vraag heeft voorgelegd:

„Is het in overeenstemming met de gemeenschapsregeling op belastinggebied en in het bijzonder op het gebied van de BTW, wanneer de Belgische staat op grond van de wet van 3 juli 1969 houdende het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, de desbetreffende uitvoeringsbesluiten en de uitlegging daarvan door het ministerie van Financiën in de strafzaak tegen Y. Ledoux, wonende te Marcinelle, BTW heft over een voertuig toebehorend aan een in Frankrijk gevestigde vennootschap naar Frans recht en in Frankrijk aan BTW onderworpen, alwaar deze belasting is betaald, indien dat voertuig door een in België wonende werknemer van die vennootschap wordt gebruikt bij de uitvoering van zijn arbeidsovereenkomst en in zijn vrije tijd, terwijl voorts dit voertuig eigendom van de Franse werkgever blijft en de invoer in België slechts tijdelijk en voorlopig is ?"

6 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten in het hoofdgeding, de toepasselijke communautaire en nationale voorschriften, het procesverloop en de bij het Hof ingediende opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting. Deze elementen uit het dossier worden hierna slechts weergegeven voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof.

7 Opgemerkt zij, dat ten tijde van de feiten in het hoofdgeding richtlijn 83/182 van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstellingen bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen binnen de Gemeenschap (PB 1983, L 105, blz. 59), nog niet was vastgesteld. De toepasselijke gemeenschapsregeling was derhalve de Zesde richtlijn (77/388) 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: de Zesde richtlijn).

8 Met zijn vraag wenst de nationale rechter te vernemen, of de Zesde richtlijn eraan in de weg staat, dat een Lid-Staat BTW heft over een motorvoertuig toebehorend aan een werkgever die is gevestigd in een andere Lid-Staat, waar de BTW is betaald, en dat door een in de eerste Lid-Staat wonende grensarbeider in het kader van zijn arbeidsovereenkomst wordt gebruikt voor het verrichten van zijn werk en in zijn vrije tijd.

9 De Zesde richtlijn bepaalt in artikel 14, lid 1, dat, onverminderd andere communautaire bepalingen, de Lid-Staten onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de voorziene vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, vrijstelling verlenen voor — onder meer — de invoer van goederen die worden aangegeven in het kader van een douaneregeling voor tijdelijke invoer. Lid 2 van dat artikel voorziet de vaststelling in de toekomst van communautaire belastingregels waarbij de werkingssfeer en de wijze van toepassing van de in lid 1 bedoelde vrijstellingen nader worden omlijnd. Totdat die regels in werking treden, kunnen de Lid-Staten hun vigerende nationale voorschriften in het kader van de richtlijn blijven toepassen dan wel ze aanpassen om in het bijzonder dubbele heffing van BTW binnen de Gemeenschap te beperken.

10 Gezien deze bepalingen, dienen de voorwaarden die in de wettelijke regelingen van de Lid-Staten worden gesteld voor de vrijstelling van BTW van onder de douaneregeling voor tijdelijke invoer geplaatste voertuigen, in de eerste plaats rekening te houden met de doelstellingen van de harmonisatie op het gebied van de BTW — dit zijn volgens de considerans van de Zesde richtlijn de afschaffing van het belasten bij invoer en het ontlasten bij uitvoer, de voortgang van de daadwerkelijke vrijmaking van het personen- en goederenverkeer en de onderlinge vervlechting van de economieën — en in de tweede plaats met het doel fraude, ontwijking en misbruik in geval van tijdelijke invoer te voorkomen.

11 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat, zoals het Hof overwoog in zijn arrest van 3 oktober 1985 (zaak 249/84, Profant, Jurispr. 1985, blz. 3237), de autoriteiten van de Lid-Staten geen volledige beoordelingsvrijheid hebben met betrekking tot de wijze waarop zij de in artikel 14 van de Zesde richtlijn voorziene vrijstellingen hanteren, aangezien zij rekening moeten houden met de fundamentele doelstellingen van de harmonisatie-inspanning op het gebied van de BTW, zoals met name het vrije verkeer van personen en goederen en het voorkomen van dubbele belastingheffing. Hieruit volgt, dat artikel 14 van de Zesde richtlijn moet worden uitgelegd met inachtneming van alle fundamentele voorschriften van het gemeenschapsrecht.

12 In het licht van het voorgaande zou een Lid-Staat de krachtens artikel 5 EEG-Verdrag op de Lid-Staten rustende algemene samenwerkingsverplichting schenden indien hij door een nationale maatregel zou bijdragen tot de handhaving of invoering van een belemmering van het vrije verkeer van de werknemers die op zijn grondgebied wonen, maar arbeid verrichten in een andere Lid-Staat.

13 Ten einde na te gaan of dit het geval kan zijn in de in de prejudiciële vraag vermelde omstandigheden, dient eerst het geval te worden onderzocht dat een motorvoertuig beroepsmatig wordt gebruikt door een in de Lid-Staat van invoer wonende grensarbeider.

14 Bij de vaststelling van de in artikel 14, lid 1, van de Zesde richtlijn bedoelde voorwaarden voor verlening van de sub c van dit lid genoemde vrijstelling van BTW bij tijdelijke invoer, moeten de Lid-Staten het doel van de vrijstelling voor tijdelijke invoer eerbiedigen.

15 Het enkele feit dat een voertuig is ingevoerd in het land waar de gebruiker zijn verblijfplaats heeft, doet niet af aan het tijdelijke karakter van die invoer wanneer, enerzijds, het voertuig voor de duur van de arbeidsverhouding ter beschikking van de grensarbeider is gesteld door diens werkgever, aan wie het voertuig toebehoort en die gevestigd is in de aangrenzende staat, alwaar de BTW is betaald, het regelmatig weer wordt uitgevoerd naar deze staat en het wordt geacht daarnaar definitief terug te keren uiterlijk bij de beëindiging van de arbeidsverhouding met de grensarbeider, en wanneer, anderzijds, er geen enkele aanwijzing is voor fraude, belastingontwijking of misbruik.

16 In zijn arresten van 9 oktober 1980 (zaak 823/79, Carciati, Jurispr. 1980, blz. 2773) en 11 december 1984 (zaak 134/83, Abbink, Jurispr. 1984, blz. 4097) heeft het Hof weliswaar verklaard, dat met het oog op de vrijstelling van BTW voor een tijdelijk ingevoerd motorrijtuig de Lid-Staat van invoer de voorwaarde mag stellen, dat de importeur niet op zijn grondgebied woonachtig is, maar deze regel vindt zijn rechtvaardiging in het feit dat gewoonlijk de ingezetene van de Lid-Staat van invoer, die meestal ook eigenaar van het voertuig is, dit voor zijn duurzaam persoonlijk gebruik invoert. Een dergelijke rechtvaardiging bestaat echter niet in het geval dat een grensarbeider uit een Lid-Staat, zonder eigenaar van het voertuig te zijn, dit tijdelijk invoert in het kader van de uitoefening van zijn beroep.

17 Blijven nog de gevallen waarin het de grensarbeider ingevolge zijn arbeidsovereenkomst is toegestaan, het tijdelijk ingevoerde motorvoertuig niet enkel beroepsmatig te gebruiken in de zin zoals hiervóór aangegeven, maar ook voor andere doeleinden.

18 Daar niet-beroepsmatig gebruik ten opzichte van het beroepsmatig gebruik bijkomstig van aard is en, wanneer het in de arbeidsovereenkomst is geregeld, economisch gezien een onderdeel vormt van de beloning van de werknemer, moet er dezelfde regeling voor gelden als voor beroepsmatig gebruik. Een andere oplossing zou ertoe leiden, dat het een grensarbeider praktisch onmogelijk wordt gemaakt gebruik te maken van bepaalde, hem door zijn werkgever verleende voordelen, enkel omdat hij in de Lid-Staat van tijdelijke invoer woont. Deze werknemer zou daardoor ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden worden benadeeld ten opzichte van zijn collega's die in het land van hun werkgever wonen, wat rechtstreeks gevolgen zou hebben voor de uitoefening van zijn recht op vrij verkeer binnen de Gemeenschap.

19 Het staat aan de nationale rechter, in elk concreet geval op grond van alle feiten en omstandigheden te beoordelen, of het niet strikt beroepsmatig gebruik van ondergeschikt belang is ten opzichte van het beroepsmatig gebruik.

20 Mitsdien moet op de door het Hof van beroep te Luik gestelde vraag worden geantwoord, dat de Zesde richtlijn (77/388) 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, eraan in de weg staat, dat een Lid-Staat BTW heft over een motorvoertuig toebehorend aan een werkgever die is gevestigd in een andere Lid-Staat, waar

de BTW is betaald, en dat door een in de eerste Lid-Staat wonende grensarbeider in het kader van zijn arbeidsovereenkomst wordt gebruikt voor het verrichten van zijn werk en daarnaast ook in zijn vrije tijd.

Kosten

21 De kosten door de Belgische en de Deense regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

uitspraak doende op de door het Hof van Beroep te Luik bij arrest van 12 maart 1986 gestelde vraag, verklaart voor recht:

De Zesde richtlijn (77/388) 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, staat eraan in de weg, dat een Lid-Staat BTW heft over een motorvoertuig toebehorend aan een werkgever die is gevestigd in een andere Lid-Staat, waar de BTW is betaald, en dat door een in de eerste Lid-Staat wonende grensarbeider in het kader van zijn arbeidsovereenkomst wordt gebruikt voor het verrichten van zijn werk en daarnaast ook in zijn vrije tijd.

Rodríguez Iglesias Koopmans Kakouris

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 6 juli 1988.

De griffier

J.-G. Giraud

De president van de Vierde kamer

G. C. Rodríguez Iglesias