ARREST VAN HET HOF
VAN 1 APRIL 1982 [1]

Staatssecretaris van Financiën tegen Hong-Kong Trade Development Council (verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden)

„Teruggave van BTW"

Zaak 89/81

Samenvatting

Fiscale bepalingen — Harmonisatie van wetgeving — Omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde — Belastingplichtige — Begrip — Verrichter van diensten om niet daarvan uitgesloten
(Richtlijn nr. 67/228 van de Raad, artikel 4)

Hij die regelmatig, doch uitsluitend om niet, diensten verricht jegens ondernemers, kan niet worden aangemerkt als belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de Tweede richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting.

In zaak 89/81,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van de Hoge Raad der Nederlanden, in het aldaar aanhangig geding tussen

STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

en

HONG-KONG TRADE DEVELOPMENT COUNCIL, te Amsterdam,

1 — Procestaal: Nederlands.

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 4 en 11, lid 2, eerste alinea, van de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB van 1967, blz. 1303),

HET HOF VAN JUSTITIE

samengesteld als volgt: J. Mertens de Wilmars, president, G. Bosco, A. Touffait en O. Due, kamerpresidenten, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, T. Koopmans, U. Everling, A. Chloros en F. Grévisse, rechters,

advocaat-generaal: P. VerLoren van Themaat
griffier: P. Heim

het navolgende

ARREST

De feiten

I — De feiten en het procesverloop

De Hong-Kong Trade Development Council is een in 1966 volgens het recht van Hong Kong opgerichte organisatie ter bevordering van de handel tussen Hong Kong en andere landen. Zijn rechtsvorm is volgens de Hoge Raad verwant aan die van een bedrijfschap of een produktschap naar Nederlands recht, dat wil zeggen van een publiekrechtelijk instituut of organisatie. Hij heeft in verschillende belangrijke handelscentra kantoren geopend, waaronder, in 1972, een kantoor in Amsterdam.

De werkzaamheden van dit kantoor in Amsterdam bestaan uit het desgevraagd geven van inlichtingen en voorlichting over Hong Kong en de handelsmogelijkheden met Hong Kong aan ondernemers uit Nederland en uit Europa in het algemeen, alsmede het geven van dezelfde voorlichting over Nederland en Europa aan ondernemers in Hong Kong. Dit alles gebeurt om niet.

Hoewel de directeur van het kantoor te Amsterdam in overleg met de „Council" door de gouverneur van Hong Kong wordt benoemd, is hij niet in dienst van de overheid van Hong Kong.

Het Amsterdams kantoor wordt bekostigd door de organisatie in Hong Kong, wier inkomsten bestaan uit een bijdrage van de regering van Hong Kong en uit de opbrengst van een heffing van 0,5 % over de waarde van in Hong Kong ingevoerde en de uit dat gebied uitgevoerde produkten.

In 1973 verzocht verweerder in het hoofdgeding om opneming in de ondernemersadministratie; tot 1978 werd hem door de Inspecteur van de omzetbelasting te Amsterdam op zijn verzoek steeds teruggaaf verleend van de door hem betaalde voorbelasting, doch steeds „onder voorbehoud van correctie bij later onderzoek".

Na een controle in het begin van 1978 stelde de Inspecteur zich op het standpunt dat verweerder in het hoofdgeding geen ondernemer was, en legde hij een naheffingsaanslag op voor de bedragen die de Nederlandse belastingdienst tussen 1973 en 1978 had teruggegeven. Op het bezwaarschrift verminderde de Inspecteur de aanslag met het daarin begrepen bedrag dat betrekking had op 1978, te weten HFL 9 987,06.

In zijn arrest van 6 mei 1980 overwoog het Gerechtshof te Amsterdam, waarbij beroep tegen de beschikking van de Inspecteur was ingesteld, dat verweerder in het hoofdgeding een ondernemer was, daar hij regelmatig en zelfstandig economische activiteiten verricht in het maatschappelijk verkeer door te voorzien in de maatschappelijke behoefte aan voorlichting en hulp, en dat hij dientengevolge de omzetbelasting welke hem door andere ondernemers in rekening was gebracht, mocht aftrekken.

De Staatssecretaris van Financiën heeft deze beslissing in cassatie bestreden, stellende dat het Gerechtshof niet had mogen beslissen dat belanghebbende als ondernemer in de zin van de wet moest worden aangemerkt, in de eerste plaats op grond dat hij niet als ondernemer naar Nederlands recht kon worden aangemerkt daar hij zijn werkzaamheden om niet verrichtte, en in de tweede plaats omdat artikel 11 van de Tweede richtlijn zich tegen teruggaaf van voorbelasting aan verweerder verzette.

Conform de conclusie van advocaat-generaal Van Soest, besloot de Hoge Raad de procedure te schorsen en legde hij het Hof de volgende twee vragen voor:

„1. Kan iemand, die regelmatig jegens ondernemers diensten verricht, worden aangemerkt als belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de Tweede richtlijn indien deze diensten om niet worden verricht?

2. Indien vraag 1 bevestigend wordt beantwoord:

Belet artikel 11, lid 2, eerste volzin, van de Tweede richtlijn de aftrek van de omzetbelasting, drukkende op goederen en diensten welke worden gebruikt voor het verrichten van prestaties als vorenbedoeld?"

Het verwijzingsarrest is op 14 april 1981 ingekomen ter griffie van het Hof.

Krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. H. A. Plug, plaatsvervangend secretaris-generaal van het ministerie van Buitenlandse Zaken, als gemachtigde; verweerder in het hoofdgeding, vertegenwoordigd door G. H. Warning; en de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Gilmour, bijgestaan door Th. van Rijn, beiden leden van de juridische dienst, als gemachtigden.

Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

II — Schriftelijke opmerkingen, ingediend krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG

A — De eerste vraag

De *Nederlandse regering* meent dat bij de beantwoording van de vragen ook het doel en de strekking van het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (BTW) moeten worden betrokken. In dit verband acht zij de tekst van artikel 2 van de Eerste richtlijn en die van artikel 2 van de Tweede richtlijn van belang. Uit deze bepalingen volgt dat, indien het gaat om handelingen die om niet worden verricht en mitsdien niet belastbaar zijn, het gemeenschappelijk systeem van belasting over de toegevoegde waarde niet meer werkt en in feite het consumptiestadium is bereikt.

Met betrekking tot de eerste vraag stelt de Nederlandse regering dat verweerder in het hoofdgeding niet belastingplichtig kan worden geacht, omdat er geen sprake is van economische bedrijvigheid als bedoeld in bijlage A bij de Tweede richtlijn, sub 2 ad artikel 4, in een geval waarin iemand uitsluitend om niet diensten verricht. Wanneer een handelaar daarentegen incidenteel een dienst verricht zonder tegenwaarde, dan betekent dat niet dat er geen sprake is van een dienstverrichter in de zin van de Tweede richtlijn; dit geval deed zich trouwens voor in zaak 154/80 (arrest van 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Jurispr. 1981, blz. 445).

De Nederlandse regering meent voor haar opvatting steun te vinden in artikel 12, lid 2, van de Tweede richtlijn en in bijlage A, sub 25, ad artikel 12, lid 2, die eisen dat de belastingplichtige een factuur uitreikt waarop de prijs exclusief belasting en de belasting volgens het bijbehorende tarief afzonderlijk moeten worden vermeld. Het stellen van deze eisen zou weinig zinvol moeten worden genoemd voor zover als belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de Tweede richtlijn mede zou moeten worden aangemerkt de leverancier of dienstverrichter die een levering van goederen of een dienst om niet verricht.

De Nederlandse regering is derhalve van mening, dat iemand die regelmatig jegens ondernemers diensten verricht, niet als belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de Tweede richtlijn kan worden aangemerkt indien deze diensten om niet worden verricht. In verband hiermee dient de eerste vraag naar haar oordeel in ontkennende zin te worden beantwoord.

Verweerder in het hoofdgeding merkt op, dat de BTW het neutraliteitsbeginsel moet respecteren. Wat de BTW betreft, wordt de maximale neutraliteit bereikt indien de groep van hen die als belastingplichtigen zijn aangewezen, zo ruim mogelijk is. Om deze reden bepaalt artikel 4 van de Tweede richtlijn uitdrukkelijk, dat voor het zijn van belastingplichtige geen winstoogmerk nodig is.

In bijlage A, sub 2, ad artikel 4, wordt in de eerste alinea nader uitgelegd dat de term „werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter" in ruime zin moet worden opgevat, terwijl in de tweede alinea wordt bepaald dat, indien een Lid-Staat zou overwegen bepaalde werkzaamheden niet te belasten, hij dit dient te doen door middel van vrijstellingen en niet door beperking van het begrip belastingplichtige. Volgens de derde alinea tenslotte hebben de Lid-Staten de mogelijkheid om degenen die, ook al is het niet regelmatig handelingen verrichten die het karakter hebben van

een economische bedrijvigheid, als belastingplichtig aan te merken. Dezelfde elementen worden aangetroffen in artikel 4 van de Zesde richtlijn.

In het karakter van de Europese omzetbelasting past dus alleen een ruime uitlegging van het begrip belastingplichtige.

Deze uitlegging vindt verder bevestiging in de artikelen 2 en 6 van de Tweede richtlijn.

Volgens artikel 2 zijn aan BTW onderworpen diensten die in het binnenland door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Wanneer aan een van deze drie voorwaarden niet is voldaan, is er nog wel sprake van een dienst, maar niet meer van een belastbare dienst. Zo is een door een belastingplichtige in het buitenland verrichte dienst, een dienst (zie artikel 11, lid 2, tweede alinea, van de Tweede richtlijn).

Dienstverrichtingen om niet kunnen dus in beginsel eveneens worden beschouwd als diensten in de zin van de Tweede richtlijn.

Volgens verweerder in het hoofdgeding moet de vraag of een prestatie om niet kan worden beschouwd als een dienst in de zin van de Tweede richtlijn, worden getoetst aan artikel 6 van de richtlijn, dat elke prestatie die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is, als „dienst" beschouwt. Deze definitie is zo ruim, dat ook om niet verrichte werkzaamheden eronder vallen.

Voor de conclusie dat degene die deze diensten verricht, een belastingplichtige is, is echter volgens artikel 4 van de Tweede richtlijn bovendien nog nodig dat de betrokken werkzaamheden een „economische bedrijvigheid" omvatten. Deze laatste uitdrukking, die in bijlage A, sub 2, ad artikel 4, wordt gebruikt, moet in ruime zin worden opgevat.

Verweerder in het hoofdgeding komt tot de slotsom, dat enerzijds uit het karakter van de BTW en anderzijds uit de artikelen 2, 4 en 6 van de Tweede richtlijn, in onderling verband beschouwd, zich de conclusie uitkristalliseert dat iemand die regelmatig en om niet diensten verricht welke van een economische activiteit getuigen, moet worden aangemerkt als belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de Tweede richtlijn.

De *Commissie* merkt in de eerste plaats op, dat uit de bewoordingen van de wettelijke regeling van Hong Kong, waarbij de Trade Development Council is ingesteld, lijkt te volgen dat het in casu gaat om een organisatie die zowel uit een oogpunt van structuur als wat haar werkterrein betreft, eerder tot de overheidssector behoort dan tot de privésector; of hier inderdaad sprake is van een overheidslichaam, is een vraag die de Nederlandse rechter aan de hand van het Nederlandse recht en van het recht van Hong Kong moet beoordelen.

Vervolgens plaatst zij artikel 4 van de Tweede richtlijn tegen de achtergrond van de richtlijn als geheel, alvorens de vraag te behandelen of de Hong-Kong Trade Development Council een belastingplichtige is in de zin van genoemd artikel 4. Zij meent dat voor de uitlegging van deze bepalingen mede acht moet worden geslagen op artikel 4 van de Zesde richtlijn, die onder meer beoogde een nadere omschrijving te geven van het begrip belastingplichtige.

Volgens de Commissie is verweerder in het hoofdgeding *op het eerste gezicht* een belastingplichtige, daar hij een instantie is die diensten verricht, ook al is dit zonder winstoogmerk, en die derhalve valt onder de duidelijke strekking van het betrokken artikel.

Bovendien is noch bijlage A, noch artikel 4 van de Zesde richtlijn in tegenspraak met de kennelijke strekking van artikel 4, en de Commissie meent dat nauwelijks

kan worden betwijfeld dat handel stimulerende activiteiten als door verweerder in het hoofdgeding verricht, een economisch karakter dragen en dat niet van belang is dat deze activiteiten niet door de rechtstreeks belanghebbenden worden beloond.

De enige grond om de juistheid van deze conclusies te betwijfelen, kan worden ontleend aan bijlage A, sub 2, van de Tweede richtlijn, waar is bepaald dat publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtigen worden aangemerkt voor werkzaamheden die zij ter uitoefening van het openbaar gezag verrichten. Maar de Nederlandse rechter zal moeten beslissen of verweerder in het hoofdgeding een dergelijk publiekrechtelijk lichaam is dat niet onder het begrip belastingplichtige valt.

De Commissie geeft daarom in overweging, de eerste vraag te beantwoorden als volgt:

„Hij die regelmatig aan ondernemers diensten verleent om niet, kan als belastingplichtige worden aangemerkt in de zin van artikel 4 van de Tweede richtlijn."

B — De tweede vraag

Daar de *Nederlandse regering* de eerste vraag ontkennend heeft beantwoord, meent zij dat de tweede vraag geen beantwoording behoeft.

Verweerder in het hoofdgeding meent vooreerst dat deze vraag niet enkel moet worden bezien in het licht van artikel 11 van de Tweede richtlijn — in welk geval het antwoord zo simpel is, dat aangenomen moet worden dat een dergelijk eenvoudig antwoord niet dat is waarnaar de Hoge Raad der Nederlanden op zoek is — maar dat bij de behandeling daarvan mede moet worden gelet op de relatie tussen de Tweede richtlijn en de Nederlandse Wet op de Omzetbelasting.

De vraag waarom het werkelijk gaat, is immers of de Nederlandse belastingadministratie een beroep mag doen op de Tweede richtlijn indien deze, zoals in casu, een beperkter aftrekrecht kent dan de Nederlandse Wet op de Omzetbelasting 1968.

De vraag is of ook de nationale overheid — op dezelfde voet als particulieren — zich onder bepaalde omstandigheden in rechte op bepalingen van richtlijnen kan beroepen, met name indien zij aan een richtlijn een verdergaand recht kan ontlenen dan aan haar eigen wetgeving. De in casu relevante bepaling van de Nederlandse wet, artikel 15, sluit de aftrek van voorbelasting niet uit voor prestaties welke worden gebruikt voor onbelaste handelingen. Uit deze bepaling blijkt dat de Nederlandse wetgever de in artikel 11, lid 2, eerste alinea, van de Tweede richtlijn vervatte verplichting niet heeft overgenomen.

Voor dit soort conflicten kent het EEG-Verdrag een bijzondere procedure, neergelegd in de artikelen 169 en 170 van het Verdrag; het is niet juist om te trachten hetzelfde te bereiken via artikel 177.

Bovendien zijn de belangen van de Nederlandse regering niet geschaad, aangezien zij de wet zelf heeft gemaakt. Meent zij dat haar belangen zijn geschaad, dan behoeft zij deze wet slechts te wijzigen.

Tenslotte is in de rechtspraak van het Hof de rechtstreekse werking van richtlijnen verdedigd met aan de rechtvaardigheid ontleende overwegingen. Met name in het arrest van 6 oktober 1970 (zaak 9/70, Grad, Jurispr. 1970, blz. 825) en daar inzonderheid in rechtsoverweging 5, vierde alinea, blijkt het Hof de bescherming van de justitiabelen voor ogen te hebben gestaan. Ook volgens de

rechtsleer kunnen richtlijnen geen verplichtingen, doch enkel rechten voor de burgers in het leven roepen.

Op grond hiervan meent verweerder in het hoofdgeding dat de Nederlandse overheid niet het recht toekomt om met een beroep op de Tweede richtlijn het recht op vooraftrek te beperken tot niet-belaste handelingen.

Voor zover de tweede vraag antwoord behoeft, meent de *Commissie* dat men in gedachten moet houden dat artikel 11, lid 2, eerste volzin, duidelijk verhindert dat de belasting over de toegevoegde waarde, drukkende op goederen en diensten welke worden gebruikt voor het verrichten van de door Hong Kong Trade Development Council verleende diensten, aftrekbaar is. Uit artikel 2 volgt immers dat alleen diensten die onder bezwarende titel worden verleend, aan BTW zijn onderworpen (zie arrest van 5 februari 1980, reeds aangehaald, r.o. 12). Derhalve mag geen aftrek plaatsvinden van BTW voor goederen en diensten die worden gebruikt voor het verrichten van diensten en het verschaffen van goederen om niet, aangezien het hier niet-belastbare handelingen betreft.

De Commissie merkt nog op dat het voor wat de aftrek van BTW betreft, geen verschil maakt of verweerder in het hoofdgeding al dan niet als belastingplichtige wordt beschouwd. Het resultaat is hetzelfde: aftrek is niet mogelijk.

De Commissie geeft derhalve in overweging, de tweede vraag te beantwoorden als volgt:

„Op grond van artikel 11, lid 2, eerste volzin van de Tweede richtlijn, is niet aftrekbaar de omzetbelasting op goederen en diensten welke worden gebruikt voor het verlenen van diensten om niet."

III — Mondelinge behandeling

Ter terechtzitting van 12 januari 1982 hebben de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door de deskundige D. B. Bijl als gemachtigde, en de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door Th. van Rijn als gemachtigde, mondelinge opmerkingen gemaakt en vragen van het Hof beantwoord.

De advocaat-generaal heeft ter terechtzitting van 2 maart 1982 conclusie genomen.

In rechte

1 Bij arrest van 8 april 1981, ingekomen bij het Hof op 14 april 1981, heeft de Hoge Raad der Nederlanden krachtens artikel 177 EEG-Verdrag twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 4 en 11 van de Tweede richtlijn (nr. 67/228) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB van 1967, blz. 1303).

2 Deze vragen zijn gerezen in het kader van een geding tussen de Nederlandse staatssecretaris van Financiën en de Hong-Kong Trade Development Council, een in 1966 te Hong Kong opgerichte organisatie ter bevordering van de handel tussen Hong Kong en andere landen, die in 1972 in Amsterdam een kantoor heeft geopend. Zijn werkzaamheden in Nederland bestaan in het gratis geven van voorlichting en inlichtingen aan ondernemers over Hong Kong en de handelsmogelijkheden met dit gebied, alsmede in het geven van overeenkomstige inlichtingen over de Europese markt aan ondernemers in Hong Kong. De inkomsten van het kantoor in Amsterdam bestaan uit een vaste jaarlijkse bijdrage van de regering van Hong Kong en uit de opbrengst van een heffing ten bedrage van 0,5 % van de in Hong Kong ingevoerde respectievelijk uit Hong Kong uitgevoerde goederen.

3 Aanleiding tot het geding a quo vormde het feit dat de Nederlandse belastingdienst, na genoemde organisatie tot 1978 „onder voorbehoud van correctie bij later onderzoek" teruggaaf te hebben verleend van het bedrag dat haar als belasting over de toegevoegde waarde in rekening was gebracht door ondernemingen die diensten voor haar hadden verricht of haar goederen hadden geleverd, haar vervolgens niet langer als belastingplichtige erkende en dientengevolge het genoemde — volgens de fiscus ten onrechte teruggegeven — bedrag van haar terugvorderde. Nadat de zaak voor de Hoge Raad was gebracht, heeft deze het Hof de volgende twee vragen gesteld:

„1. Kan iemand, die regelmatig jegens ondernemers diensten verricht, worden aangemerkt als belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de Tweede richtlijn indien deze diensten om niet worden verricht?

2. Indien vraag 1 bevestigend wordt beantwoord:

Belet artikel 11, lid 2, eerste volzin, van de Tweede richtlijn de aftrek van de omzetbelasting, drukkende op goederen en diensten welke worden gebruikt voor het verrichten van prestaties als vorenbedoeld?"

4 Het in vraag 1 genoemde artikel 4 bepaalt:

„Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die zelfstandig en regelmatig, met of zonder winstoogmerk, handelingen verricht welke tot de werkzaamheden van een fabrikant, handelaar, of dienstverrichter behoren."

5 Wanneer de nationale rechter de nadruk legt op het feit dat het in de aan hem voorgelegde casus gaat om een organisatie die haar diensten uitsluitend om niet verricht, dan is dat omdat in de definitie van belastingplichtige in artikel 4 de „handelingen" welke tot de werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter behoren, niet nader worden omschreven, terwijl artikel 2 van dezelfde richtlijn bepaalt dat enkel diensten welke onder bezwarende titel door de belastingplichtige worden verricht, aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen. Beziet men deze twee artikelen, waarvan een tekstanalyse op het eerste gezicht niet bijdraagt tot de oplossing van de vraag of een organisatie die gewoonlijk diensten om niet verricht, al dan niet als belastingplichtige kan worden beschouwd, dan blijkt dat men de relevante kenmerken van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde moet zoeken in het licht van de doelstelling van dit stelsel.

6 Deze doelstelling, waarop in de considerans van de Tweede richtlijn wordt gezinspeeld met een verwijzing naar de Eerste richtlijn (nr. 67/227 van dezelfde datum, PB van 1967, blz. 1301), blijkt uit de considerans van laatstgenoemde; hierin wordt gesproken van de noodzaak een harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting tot stand te brengen, welke ten doel heeft de factoren die de mededingingsvoorwaarden zouden kunnen vervalsen, uit te schakelen om aldus te komen tot neutraliteit ten aanzien van de mededinging in die zin, dat binnen elk land op soortgelijke goederen dezelfde belastingdruk zal rusten ongeacht de lengte van de produktie- en distributieketen.

7 Om dit doel te verwezenlijken bepaalt artikel 2, eerste alinea, van de Eerste richtlijn dat het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het produktie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.

8 De toepassing van dit op de prijs van de goederen en diensten berustende beginsel wordt in de tweede alinea van artikel 2 op de volgende wijze uitgewerkt:

„Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het [geldende] tarief . . ., verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast."

De derde alinea bepaalt dat het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase.

9 Uit dit stelsel volgt, dat de belasting niet meer aftrekbaar is zodra men aan het eind van de transactieketen is gekomen. De belasting wordt dus geheven van de eindverbruiker, die het bedrag ervan niet op anderen kan afwentelen, daar er geen verdere transactie tegen een bepaalde prijs meer is.

10 Wanneer iemands werkzaamheden uitsluitend bestaan in het verschaffen van prestaties zonder directe tegenprestatie, ontbreekt een belastinggrondslag; deze prestaties om niet zijn dus niet onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde. In dat geval moet zo iemand worden gelijkgesteld met een eindverbruiker, daar de produktie- en distributieketen bij hem ophoudt. Zijn band met degene voor wie het goed of de dienst is bestemd, behoort immers niet tot het soort transacties dat kan worden onderworpen aan een fiscale harmonisatie welke op neutraliteit ten aanzien van de mededinging is gericht; onder deze omstandigheden onderscheiden prestaties om niet zich naar hun aard van belastbare handelingen die, in het kader van het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde, onderstellen dat een prijs of tegenwaarde is bedongen.

11 De context van de bepaling waarvan uitlegging wordt verzocht, vormt hiervan het bewijs. Het bezwarende karakter van de belastbare handelingen wordt bevestigd door het feit dat er bij de in bijlage A, sub 2, eerste alinea, bedoelde economische bedrijvigheid van de belastingplichtigen sprake moet

zijn van werkzaamheden die zijn verricht met het oog op het verkrijgen van een tegenwaarde of die met een tegenwaarde kunnen worden gecompenseerd. Wanneer zij immers bij uitsluiting om niet zijn, vallen zij niet binnen het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde, aangezien zij ingevolge artikel 8 geen belastinggrondslag kunnen vormen. Dat dit bezwarende karakter noodzakelijk is, volgt eveneens uit artikel 12 van de richtlijn, volgens hetwelk iedere belastingplichtige voor goederen geleverd aan en diensten verricht voor een andere belastingplichtige, een factuur moet uitreiken, een boekhouding moet voeren die controle door de belastingadministratie mogelijk maakt, en elke maand een aangifte moet indienen waarin alle voor de berekening van de belasting benodigde gegevens voorkomen.

12 De context van artikel 4 van de Tweede richtlijn, waarvan uitlegging is verzocht, en de samenhang van het stelsel tonen dus duidelijk aan, dat degene die uitsluitend diensten om niet verricht, niet kan worden aangemerkt als belastingplichtige in de zin van genoemd artikel.

13 Op de eerste vraag moet derhalve worden geantwoord, dat hij die regelmatig, doch uitsluitend om niet, diensten verricht jegens ondernemers, niet kan worden aangemerkt als belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de Tweede richtlijn.

14 Nu de eerste vraag van de Hoge Raad ontkennend is beantwoord, behoeft niet te worden ingegaan op de tweede vraag.

Kosten

15 De kosten door de Nederlandse regering en door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun 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,

uitspraak doende op de door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 8 april 1981 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Hij die regelmatig, doch uitsluitend om niet, diensten verricht jegens ondernemers, kan niet worden aangemerkt als belastingplichtige in de zin van artikel 4 van richtlijn nr. 67/228 van de Raad van 11 april 1967.

Mertens de Wilmars Bosco Touffait

Due Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe

Koopmans Everling Chloros Grévisse

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 1 april 1982.

Voor de griffier
J. A. Pompe
adjunct-griffier

De waarnemend president
G. Bosco
(president van de Eerste kamer)