CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL N. JÄÄSKINEN van 20 mei 2010 [1]

1. De onderhavige niet-nakomingsprocedure heeft betrekking op het recht van personen uit derde landen die financiële en verzekeringstransacties ten behoeve van eveneens buiten de Unie gevestigde afnemers verrichten, om de voorbelasting over in de Unie verworven goederen en diensten af te trekken of terug te vorderen.

2. De Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat het Verenigd Koninkrijk de krachtens de artikelen 169, 170 en 171 van de btw-richtlijn [2], en artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn [3] op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen door de teruggaaf van btw voor bepaalde transacties te weigeren.

3. Alle belastingplichtigen hebben volgens de artikelen 169 en 170 van de btw-richtlijn recht op aftrek of teruggaaf van voorbelasting in de drie in artikel 169 genoemde situaties. [4] Artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn [5] heeft betrekking op financiële en verzekeringstransacties waarbij de afnemer buiten de Unie gevestigd is.

4. De gedetailleerde uitvoeringsbepalingen inzake btw-teruggaaf met betrekking tot personen uit derde landen [6], die zijn neergelegd in de Dertiende richtlijn, voorzien echter niet in de mogelijkheid van teruggaaf bij financiële en verzekeringstransacties. Artikel 2, lid 1, van die richtlijn bepaalt dat de lidstaten de btw teruggeven voor zover de betrokken goederen en diensten worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 169, sub a en b, van de btw-richtlijn [7], maar verwijst niet uitdrukkelijk naar de in artikel 169,

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn") (PB L 347, blz. 1), vervangt artikel 17, leden 3 en 4, van de Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: „Zesde richtlijn") (PB L 145, blz. 1).

3 — Dertiende richtlijn 86/560/EEG van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen (hierna: „Dertiende richtlijn") (PB L 326, blz. 40).

4 — Artikelen 169 en 170 van de btw-richtlijn (ex artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn).

5 — Ex artikel 17, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn.

6 — Zie artikel 171 van de btw-richtlijn (ex artikel 17, lid 4, van de Zesde richtlijn), dat verwijst naar de Achtste richtlijn 79/1072/EEG van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11; hierna: „Achtste richtlijn") en de Dertiende richtlijn.

7 — Ex artikel 17, lid 3, sub a en b, van de Zesde richtlijn.

sub c, van die richtlijn vermelde financiële en verzekeringstransacties.

I — Rechtskader

A — *Recht van de Unie*

5. De Commissie is van mening dat artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het ook van toepassing is op financiële en verzekeringstransacties, omdat een dergelijke verplichting overeenkomt met de logica van het btw-stelsel.

— Zesde richtlijn en btw-richtlijn

8. Het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek waren aanvankelijk geregeld in artikel 17 van de Zesde richtlijn.[8] De btw-richtlijn, die sinds 1 januari 2007 van kracht is[9], behelst een herschikking van de bepalingen van de Zesde richtlijn, zonder evenwel hun inhoud te wijzigen.[10] De bepalingen van artikel 17 van de Zesde richtlijn zijn thans

6. Het Verenigd Koninkrijk stelt van zijn kant dat zijn wetgeving voldoet aan de uitdrukkelijke bewoordingen van artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn en derhalve niet in strijd is met het recht van de Unie.

7. Het Hof staat derhalve voor de simpele, maar moeilijke keuze tussen een letterlijke uitlegging van de bepaling en een teleologische uitlegging ervan, die eventueel beter aansluit bij het btw-stelsel in zijn geheel.

8 — Artikel 17, leden 2, 3 en 4, is gewijzigd bij artikel 28 septies van de Zesde richtlijn, dat door drie richtlijnen van de Raad is ingevoegd: richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1), richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde — werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18) en richtlijn 2004/66/EG van de Raad van 26 april 2004 tot aanpassing van de richtlijnen 1999/45/EG, 2002/83/EG, 2003/37/EG en 2003/59/EG van het Europees Parlement en de Raad en de richtlijnen 77/388/EEG, 91/414/EEG, 96/26/EG, 2003/48/EG en 2003/49/EG, op het gebied van vrij verkeer van goederen, vrijheid van dienstverlening, landbouw, vervoer en belastingen, in verband met de toetreding van Tsjechië, Estland, Cyprus, Letland, Litouwen, Hongarije, Malta, Polen, Slovenië en Slowakije (PB L 168, blz. 35).

9 — Artikel 413 van de btw-richtlijn.

10 — Punten 1 en 3 van de considerans van de btw-richtlijn.

opgenomen in de artikelen 168 tot en met 171 van de btw-richtlijn. [11]

9. Volgens de artikelen 169 en 170 van de btw-richtlijn [12] hebben alle belastingplichtigen „recht op aftrek" of „recht op teruggaaf" ten aanzien van goederen en diensten die worden gebruikt voor de volgende handelingen [13]:

„a) door de belastingplichtige buiten de lidstaat waar de belasting verschuldigd of voldaan is verrichte handelingen in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea [14], bedoelde werkzaamheden, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in die lidstaat zouden zijn verricht;

b) [...]; [15]

c) door de belastingplichtige verrichte handelingen waarvoor krachtens artikel 135, lid 1, punten a tot en met f [16], vrijstelling is verleend, indien de afnemer buiten de [EU] gevestigd is of indien de handelingen rechtstreeks samenhangen met goederen die bestemd zijn om uit de [EU] te worden uitgevoerd."

10. Volgens artikel 171 van de btw-richtlijn [17] geschiedt de „teruggaaf van de btw [...] volgens de [...] uitvoeringsbepalingen" van de Achtste richtlijn (voor in de Unie gevestigde personen) en de Dertiende richtlijn (voor niet in de Unie gevestigde personen).

11 — Volgens de concordantietabel in bijlage XII bij de btw-richtlijn komt artikel 28 septies, lid 1, van de Zesde richtlijn, dat artikel 17, lid 3, sub a, b en c, van de Zesde richtlijn vervangt, overeen met artikel 169, sub a, b en c, en artikel 170, sub a en b, van de btw-richtlijn. Artikel 28, lid 1, dat artikel 17, lid 4, van de Zesde richtlijn vervangt, komt overeen met artikel 171 van de btw-richtlijn.

12 — Ex artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn.

13 — Interessant is dat in de Engelse versie van de Zesde richtlijn het begrip „right", in de btw-richtlijn daarentegen het begrip „entitlement" op aftrek of teruggaaf wordt gebruikt. Ik zie hierin echter geen wezenlijk verschil wat de inhoud van deze bepalingen betreft, aangezien de wetgever niet uitdrukkelijk heeft aangegeven dat hij een wijziging voor ogen had.

14 — Deze bepaling definieert „economische activiteit" als alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, waaronder de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen, met inbegrip van de exploitatie van een onlichamelijke zaak, om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

15 — Artikel 169, sub b, is in casu niet relevant. Het heeft betrekking op vrijstellingen voor onder meer intracommunautaire leveringen van goederen, bepaalde vervoerdiensten en internationaal vervoer, invoer, bepaalde transacties die als uitvoer worden beschouwd, door tussenpersonen verrichte diensten en het internationale goederenverkeer.

16 — Ex artikel 13, B, sub a en d, van de Zesde richtlijn, dus financiële en verzekeringstransacties.

17 — Ex artikel 17, lid 4, van de Zesde richtlijn.

— Achtste richtlijn

11. Artikel 2 bepaalt:

„Elke lidstaat geeft aan iedere niet in het binnenland maar in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, onder de in de hierna volgende artikelen gestelde voorwaarden, de belasting over de toegevoegde waarde terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen, dan wel ter zake van de invoer van goederen in het betrokken land, een en ander voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 17, lid 3, sub a en b, van richtlijn 77/388/EEG of de dienstverrichtingen bedoeld in artikel 1, sub b."

— Dertiende richtlijn

12. Artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn is op vrijwel dezelfde wijze geformuleerd:

„1. Onverminderd de artikelen 3 en 4, geeft elke lidstaat aan iedere niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige, onder de hierna volgende voorwaarden, de belasting over de toegevoegde waarde terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen, dan wel ter zake van de invoer van goederen in het betrokken land, een en ander voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 17, lid 3, sub a en b, van richtlijn 77/388/EEG of de diensten bedoeld in artikel 1, punt 1, sub b, van de onderhavige richtlijn.

[...]"

13. De tekst van de Dertiende richtlijn verwijst nog steeds naar de bepalingen van de Zesde richtlijn, namelijk naar artikel 17, lid 3, sub a en b, ervan, alhoewel inmiddels de btw-richtlijn van kracht is geworden.

B — *Nationaal recht*

14. Krachtens de Sections 26 en 39 van de Value Added Tax Act 1994 (wet op de btw van 1994), artikel 3 van de Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999 en Regulation 190 van de Value Added Tax (amendment) (No 4) Regulations 2004

hebben handelaren die niet in de Unie gevestigd zijn, geen recht op teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde die is geheven ter zake van de in artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn bedoelde handelingen.

II — Precontentieuze procedure

15. Het Verenigd Koninkrijk heeft zijn wetgeving in 2004 gewijzigd naar aanleiding van een uitspraak van de Court of Appeal of England and Wales, die had beslist dat voor de in artikel 17, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn bedoelde handelingen geen recht op aftrek bestond omdat zij niet in artikel 2, lid 1, van de Dertiende btw-richtlijn worden vermeld. [18]

16. Na die wijziging zond de Commissie het Verenigd Koninkrijk een aanmaningsbrief waarin zij twijfels uitte aan de verenigbaarheid van de nieuwe wetgeving van het Verenigd Koninkrijk met het recht van de Unie. Aangezien de Commissie het antwoord van het Verenigd Koninkrijk op de aanmaningsbrief en het daaropvolgende, met redenen omkleed advies niet bevredigend achtte, heeft zij het onderhavige beroep krachtens artikel 226 EG ingesteld. [19]

18 — Arrest WHA Limited and others/HM Commissioners of Customs and Excise [2004] STC 1081, paragrafen 123-125.

19 — Thans artikel 258 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB 2008, C 115, blz. 47).

III — Analyse

A — *Temporele werkingssfeer*

17. Het Verenigd Koninkrijk stelt dat het beroep wegens niet-nakoming uitsluitend betrekking heeft op de periode vanaf 1 januari 2007, de datum waarop de btw-richtlijn in werking trad, aangezien in het met redenen omkleed advies alleen de artikelen 169, 170 en 171 van de btw-richtlijn, en niet artikel 17, leden 3 en 4, van de Zesde richtlijn worden genoemd. Artikel 17, leden 3 en 4, van de Zesde richtlijn wordt alleen vermeld in de aanmaningsbrief die de Commissie vóór de inwerkingtreding van de btw-richtlijn aan het Verenigd Koninkrijk heeft gezonden.

18. De Commissie stelt dat dit niet relevant is, aangezien de betrokken artikelen van de twee richtlijnen redactioneel niet wezenlijk van elkaar verschillen.

19. Volgens vaste rechtspraak kan een beroep wegens niet-nakoming slechts op de gronden en middelen berusten die reeds in het met redenen omkleed advies zijn aangevoerd. [20]

20 — Arrest van 16 december 1992, Commissie/Griekenland (C-210/91, Jurispr. blz. I-6735, punt 10, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20. Mijns inziens geldt dit echter niet voor gevallen als het onderhavige. Het voornoemde beginsel dient te waarborgen dat het recht van verweer van de lidstaat wordt geëerbiedigd en dat de lidstaat weet welke feiten hem ten laste wordt gelegd. [21]

21. In het onderhavige geval bestaat er geen risico dat deze rechten worden geschonden. De gronden en middelen in de aanmaningsbrief zijn identiek aan die van het met redenen omkleed advies. De poging van het Verenigd Koninkrijk om het beroep in te perken, kan in mijn ogen niet slagen, aangezien de btw-richtlijn bedoeld was om de bepalingen van de Zesde richtlijn te herschikken zonder hierin inhoudelijke veranderingen aan te brengen. [22] Bovendien is het door de Commissie in het aanmaningschrijven vermelde artikel uitdrukkelijk gelijkgesteld met de artikelen waarnaar zij in het met redenen omkleed advies verwijst. [23] Indien het in de bedoeling van de Raad had gelegen de regeling geldend voor de btw-richtlijn te wijzigen, dan had hij de artikelen 169 tot en met 171 vermeld onder de bepalingen die wijzigingen van die regeling bevatten. [24] Dit heeft hij echter niet gedaan.

22. Het beroep behoort derhalve niet te worden beperkt tot het door het Verenigd Koninkrijk bepleite tijdsbestek.

21 — Arrest van 11 juli 1984, Commissie/Italië (51/83, Jurispr. blz. 2793, punt 4), en meer recent arrest van 11 september 2008, Commissie/Litouwen (C-274/07, Jurispr. blz. I-7117, punt 20).

22 — Punt 3 van de considerans van de btw-richtlijn.

23 — Bijlage XII bij de btw-richtlijn; zie de passage betreffende artikel 28 septies, lid 1, dat artikel 17, leden 2, 3 en 4, van de Zesde richtlijn vervangt.

24 — Punt 3 van de considerans van de btw-richtlijn.

B — *Zijn de lidstaten verplicht tot teruggaaf van btw aan personen uit derde landen die financiële en verzekeringstransacties verrichten?*

23. In het kader van een niet-nakomingsprocedure is het aan de Commissie aan te tonen dat de lidstaat niet aan zijn verplichtingen krachtens het Verdrag heeft voldaan.

24. In casu is het moeilijk aan deze verplichting te voldoen, aangezien in het geval van een duidelijk en ondubbelzinnig geformuleerde bepaling buitengewone redenen vereist zijn om een andere uitlegging aan die bepaling te geven. [25]

1. De tekst van artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn

25. Naar de letter van artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn is teruggaaf aan personen uit derde landen die financiële en verzekeringstransacties verrichten, niet toegestaan.

25 — Arresten van 28 februari 2008, Carboni e derivati (C-263/06, Jurispr. blz. I-1077, punt 48), en 22 december 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, Jurispr. blz. I-10627, punt 44).

26. De door het Hof te geven uitlegging mag niet te ver afwijken van de tekst van de betrokken bepaling. Wanneer een bepaling uitdrukkelijk vermeldt dat zij van toepassing is op artikel 169, sub a en b, kan zij niet zo worden uitgelegd dat zij ook van toepassing is op het bepaalde sub c, zonder van de betekenis van de in die bepaling gebruikte bewoordingen af te wijken.

27. Nu behoeven letterlijke uitlegging en duidelijke betekenis niet synoniem te zijn [26], aangezien de letterlijke betekenis van een bepaling dubbelzinnig kan zijn.

28. Wanneer de uitdrukkelijke bewoordingen van een bepaling dubbelzinnig of tegenstrijdig zijn, kan het Hof afzien van een letterlijke uitlegging en in plaats daarvan voor een uitlegging kiezen die beter strookt met de doelstellingen van de regeling in kwestie.

29. Aan de ene kant is de inhoud van artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn niet dubbelzinnig. Zoals het Verenigd Koninkrijk opmerkt, verwijst de tekst naar twee van de drie subalinea's van de Zesde richtlijn met behulp van nummers en letters, dus met symbolen en niet woorden. Symbolen kunnen in tegenstelling tot woorden niet dubbelzinnig zijn, zodat er op het eerste gezicht geen reden is om na te gaan welke betekenis zij hebben.

30. Er bestaat echter een incoherentie tussen artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn en artikel 169 van de btw-richtlijn.

31. Derhalve is het noodzakelijk de doelstellingen van artikel 169 van de btw-richtlijn en artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn te analyseren. In de considerans van deze richtlijnen worden de doelstellingen van deze bepalingen niet genoemd. In dergelijke omstandigheden is het nuttig de ontstaansgeschiedenis van de bepalingen onder de loep te nemen.

2. De uitlegging van artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn

32. In geen enkel document wordt duidelijk uiteengezet welke redenen ten grondslag liggen aan de vaststelling van artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn of artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn. Door sommigen is gesuggereerd dat in de mogelijkheid van aftrek of teruggaaf is voorzien om de mededingingsneutraliteit voor de financiële instellingen en verzekeraars uit de Unie op de internationale financiële markten te waarborgen door middel van een verlichting van de cascadeheffing, die ontstaat door de niet voor teruggaaf vatbare verborgen voorbelasting op de aanschaf van goederen en diensten en waardoor de kostenstructuur van deze ondernemingen wordt verzwaard. [27]

26 — Conclusie van advocaat-generaal Mayras van 24 januari 1980 in de zaak Fellinger (67/79, Jurispr. blz. 535, punt 550).

27 — Henkow, O., „Financial Activities in European VAT", *Kluwer Law International*, 2008, blz. 286.

33. In de Unie zijn financiële en verzekeringstransacties vrijgesteld van btw [28], en aangezien vrijgestelde handelingen niet aan btw zijn onderworpen, hebben de betrokken ondernemingen geen recht op aftrek van de voorbelasting. [29] In de Unie gevestigde belastingplichtigen die financiële en verzekeringstransacties verrichten zonder over de mogelijkheid van aftrek of teruggaaf te beschikken, moeten bij hun transacties met niet in de Unie gevestigde klanten de niet aftrekbare btw absorberen. Aangezien zij de ontbrekende mogelijkheid van voorbelastingaftrek in de vorm van hogere kosten op hun klanten zullen afwentelen, kampen zij met een concurrentienadeel ten opzichte van belastingplichtigen uit landen waar de kostenstructuur geen verborgen btw bevat.

34. Derhalve is de mogelijkheid van aftrek of teruggaaf wenselijk om het concurrentievermogen van de financiële sector van de Unie op internationaal vlak te handhaven.

35. Deze beleidskeuze impliceert echter niet dat personen uit derde landen die financiële en verzekeringstransacties verrichten, dezelfde mogelijkheden zouden moeten worden toegekend.

36. Ondanks het feit dat alle belastingplichtigen, met inbegrip van buiten de Unie gevestigde personen, over teruggaafmogelijkheden beschikken, aangezien het btw-stelsel van de Unie een algemene definitie van „belastingplichtige" hanteert [30], is aan buiten de Unie gevestigde personen geen onvoorwaardelijk recht op teruggaaf overeenkomstig artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn toegekend. Artikel 17, lid 4, stond de lidstaten oorspronkelijk toe teruggaaf te weigeren aan niet in de Unie gevestigde personen, of bijkomende voorwaarden ter zake te stellen. Deze bepaling werd later vervangen en aangevuld met verwijzingen naar de Achtste en vervolgens de Dertiende richtlijn. De Dertiende richtlijn voorziet nog steeds in een aantal mogelijke beperkingen: de lidstaten kunnen de teruggaaf afhankelijk stellen van de toekenning van vergelijkbare voordelen door de derde landen [31] of eisen dat een fiscaal vertegenwoordiger wordt aangewezen. [32]

37. De vaststelling van de Dertiende richtlijn werd voorafgegaan door een langdurige discussie binnen de Raad, die vooral samenhing met het feit dat men het niet eens kon worden over een lijst van niet voor teruggaaf vatbare kosten. [33]

38. Blijkens de considerans van de Dertiende richtlijn bestaat haar doel erin een

28 — Artikel 135 van de btw-richtlijn (ex artikel 13 van de Zesde richtlijn).

29 — Arresten van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punt 28), en 26 september 1996, Debouche (C-302/93, Jurispr. blz. I-4495, punt 16).

30 — Artikel 9 van de btw-richtlijn.

31 — Artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn.

32 — Artikel 2, lid 3, van de Dertiende richtlijn.

33 — Terra, B., en Kajus, J., *A guide to the European VAT directives*, IBFD, 2004, 11.6.4 „The Thirteenth VAT Directive".

evenwichtige ontwikkeling van de handelsbetrekkingen met derde landen te waarborgen. [34]

39. Uit de toelichting bij het voorstel voor de Dertiende richtlijn volgt dat de richtlijn tevens ertoe strekte een einde te maken aan de verschillende behandeling van niet in de Unie gevestigde ondernemingen door de lidstaten, aangezien dergelijke verschillen tot verleggingen van de handel binnen de Unie leidden. [35]

40. Bovendien wordt in de toelichting bij het voorstel voor de Dertiende richtlijn uitdrukkelijk verwezen naar het oude stelsel en de discussies die voorafgingen aan de goedkeuring van de Achtste richtlijn. [36] Wanneer men de twee toelichtingen naast elkaar legt, blijkt dat met de Dertiende richtlijn werd beoogd de aan handelaren van de Unie toegekende mogelijkheden ook van toepassing te verklaren op handelaren buiten de Unie.

41. Uit de voorbereidende stukken van de Achtste richtlijn volgt in dit verband dat die richtlijn werd beschouwd als eerste maatregel ter verwezenlijking van het beginsel van teruggaaf van btw aan alle niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, waarop later eventueel voorstellen zouden volgen om het probleem van de teruggaaf aan in derde landen gevestigde belastingplichtigen op te lossen. [37] Ook het Europees Parlement achtte het onderscheid tussen in de Gemeenschap en niet in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen onbevredigend, aangezien hierdoor een cumulatief element in de belastingheffing werd ingevoerd dat indruiste tegen het beginsel van het btw-stelsel. [38]

42. De Dertiende richtlijn wilde dus voor een deel dezelfde problemen aanpakken als de Achtste richtlijn: het voorkomen van verleggingen in het handelsverkeer binnen de Unie als gevolg van uiteenlopende regels voor belastingteruggaaf in de lidstaten.

43. De Commissie is van mening dat dit impliceert dat die twee richtlijnen op dezelfde wijze moeten worden uitgelegd. Haars inziens kan het niet zo zijn dat financiële en verzekeringstransacties in de ene richtlijn wel, en in de andere daarentegen niet zijn opgenomen.

44. De vraag of de uitlegging van een vrijwel identiek geformuleerde bepaling in een andere richtlijn naar analogie kan worden getransponeerd, moet worden beoordeeld in

34 — Punt 2 van de considerans van de Dertiende richtlijn.

35 — Derde en vierde alinea van de toelichting bij het voorstel voor een dertiende richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen, COM(82) 443.

36 — Vierde alinea van de toelichting bij de Dertiende richtlijn, ibid.

37 — Punt 3 van de resolutie houdende advies van het Europees Parlement inzake het voorstel van de Commissie van de Europese Gemeenschappen aan de Raad voor een Achtste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — wijze van teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB 1979, C 39, blz.14).

38 — Resolutie van het Europees Parlement, ibid., punt 4.

het licht van de doelstellingen van die twee richtlijnen. [39]

45. In het onderhavige geval ben ik echter van mening dat, ondanks het feit dat de doelstellingen van de Achtste en de Dertiende richtlijn elkaar ten dele overlappen, zij niet op dezelfde wijze moeten worden uitgelegd, aangezien de Achtste richtlijn betrekking heeft op in de Unie gevestigde belastingplichtigen, de Dertiende richtlijn daarentegen op belastingplichtigen uit derde landen.

46. Het Verenigd Koninkrijk rechtvaardigt het feit dat onder de Achtste richtlijn vallende belastingplichtigen die financiële en verzekeringstransacties verrichten, anders worden behandeld dan degenen die onder de Dertiende richtlijn vallen, met erop te wijzen dat de in de Verdragen verankerde algemene beginselen van gelijke behandeling en non-discriminatie wel op de eerste, maar niet op de tweede groep van toepassing zijn.

47. Deze benadering strookt met de rechtspraak, dat elke bepaling in het licht van hogere rechtsnormen moet worden uitgelegd en dat de voorkeur moet worden gegeven aan de uitlegging die verenigbaar is met die hogere rechtsnormen. [40] Dit betekent dat de behandeling van in de Unie gevestigde belastingplichtigen tot andere resultaten kan leiden dan die van niet aldaar gevestigde personen.

48. In de voorbereidende stukken wordt niet uitdrukkelijk gesproken over de behandeling van financiële en verzekeringstransacties. Niet zonder belang is in mijn ogen echter dat het oorspronkelijke voorstel voor de Achtste richtlijn verwees naar artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn in het algemeen, terwijl de uiteindelijk vastgestelde richtlijn alleen nog de subalinea's a en b van dat artikel noemt. De wetgever heeft dus kennelijk bewust besloten financiële en verzekeringstransacties niet in de richtlijn op te nemen, aangezien deze consequentie bij de wijziging van het oorspronkelijke Commissievoorstel duidelijk moet zijn opgevallen.

49. De Commissie stelt dat subalinea c abusievelijk niet in de Achtste richtlijn is opgenomen. Zij verwijst daarbij naar de toelichting bij het voorstel voor de Achtste richtlijn, waarin zij had gesteld dat onder subalinea c vallende situaties waarschijnlijk door subalinea a werden gedekt. De Commissie aanvaardt thans dat deze opvatting vrijwel zeker onjuist was.

50. Het argument dat de omissie op een fout berust, weet mij niet te overtuigen. Maar zelfs al was het juist, zou het in juridisch opzicht niet relevant zijn. Het lijkt mij niet plausibel dat een dergelijke fout thans, ruim dertig jaar na het voorstel voor de Achtste richtlijn, nog

39 — Arrest van 9 februari 1982, Polydor en RSO (270/80, Jurispr. blz. 329, punten 14-18), en meer recent arrest van 12 november 2009, Grimme (C-351/08, Jurispr. blz. I-10777, punt 29).

40 — Arrest van 13 december 1983, Commissie/Raad (218/82, Jurispr. blz. 4063, punt 15), en meer recent arrest van 4 oktober 2007, Schutzverband der Spirituosen-Industrie (C-457/05, Jurispr. blz. I-8075, punt 22).

steeds niet zou zijn gecorrigeerd. Dit te meer omdat de vermeende fout in richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in [de btw-richtlijn] vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (hierna: „richtlijn 2008/9") [41], die in 2008 in werking is getreden, is gehandhaafd.

51. Ik ben derhalve van mening dat uit de strekking of de ontstaansgeschiedenis van artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn niet duidelijk volgt dat het aldus moet worden uitgelegd dat artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn hieronder valt.

3. Zijn er dwingende redenen om van de letterlijke betekenis af te wijken?

52. Mijns inziens kan de argumentatie van de Commissie in casu slechts slagen indien zij weet aan te tonen dat er dwingende redenen zijn om artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn afwijkend van de bewoordingen ervan uit te leggen. Dit zou mijns inziens vereisen dat de Dertiende richtlijn of artikel 169, sub c, zonder betekenis of niet doeltreffend zou zijn, indien in artikel 2 van de Dertiende richtlijn niet een stilzwijgende verwijzing naar die bepaling zou worden gelezen.

41 — PB L 44, blz. 23.

53. Een uitlegging in de lijn van het beginsel dat ten grondslag ligt aan de uit te leggen tekst, geniet de voorkeur boven een uitlegging die afbreuk doet aan de doeltreffendheid of de geldigheid van dat beginsel. [42]

54. In het onderhavige geval verliezen echter noch de Dertiende richtlijn, noch artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn hun betekenis of doeltreffendheid indien het Hof vasthoudt aan de uitdrukkelijke bewoordingen van artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn. Artikel 169, sub c, blijft van toepassing op in de Unie gevestigde personen en de Dertiende richtlijn blijft van toepassing aangaande de teruggaaf aan niet in de Unie gevestigde personen die onder artikel 169, sub a en b, van de btw-richtlijn vallen.

55. De Commissie stelt voorts dat de Dertiende richtlijn niet meer dan een uitvoeringsmaatregel is, zodat in geval van een conflict het recht op aftrek en teruggaaf volgens de btw-richtlijn prevaleert.

56. Artikel 171 van de btw-richtlijn verwijst uitdrukkelijk naar de Achtste en de Dertiende richtlijn als „uitvoeringsbepalingen". Zo

42 — Arresten van 4 februari 1988, Murphy e.a. (157/86, Jurispr. blz. 673, punt 10), en 22 september 1988, Saarland e.a. (187/87, Jurispr. blz. 5013, punt 19). Meer recent, arrest van 9 maart 2006, Zuid-Hollandse Milieufederatie en Natuur en Milieu (C-174/05, Jurispr. blz. I-2443, punt 20).

gezien zouden zij als ondergeschikt aan de btw-richtlijn kunnen worden beschouwd.

57. De Zesde en de Dertiende richtlijn alsook de btw-richtlijn staan in de normenhiërarchie vanzelfsprekend op dezelfde plaats, aangezien het alle richtlijnen van de Raad betreft die op basis van dezelfde Verdragsbepalingen zijn vastgesteld. Voor toepassing van het lex superior-beginsel in de verhouding tussen deze richtlijnen onderling is dus geen plaats. Er is een verschil in de relatieve normatieve rang tussen deze richtlijnen onderling en tussen die richtlijnen en de Verdragen.

58. Dit betekent in beginsel dat de uitvoeringsbepalingen van de Dertiende richtlijn kunnen afwijken van het bepaalde in de Zesde richtlijn. Het is mogelijk dat de wetgever bij de uitwerking van een eerdere regeling besluit sommige bepaalde bepalingen daarvan niet te implementeren, en ze aldus impliciet wijzigt of althans hun implementatie uitstelt tot een latere datum. [43]

59. Redelijkerwijs kan echter ervan worden uitgegaan dat wanneer er ruimte is voor interpretatie van een bepaling in de uitvoeringsmaatregel, de uitlegging zo veel mogelijk moet stroken met de oorspronkelijke handeling.

60. Zo heeft het Hof vastgesteld dat met de Achtste richtlijn niet werd beoogd het systeem van de Zesde richtlijn ter discussie te stellen, maar veeleer een harmonisatie van het recht op teruggaaf van artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn tot stand te brengen. [44] Hiervan uitgaande moet artikel 2 van de Achtste richtlijn als een versterking van artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn (thans artikelen 169 en 170 van de btw-richtlijn) worden beschouwd, hetgeen ook geldt voor artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn.

4. Samenvatting wat betreft het bestaan van een verplichting, teruggaaf te verlenen aan personen uit derde landen die financiële en verzekeringsdiensten verrichten

61. Mijns inziens zijn de lidstaten derhalve bij de huidige stand van het recht van de Unie niet verplicht tot teruggaaf aan belastingplichtigen in de zin van artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn, die niet in de Unie zijn gevestigd.

62. In de verschillende regels inzake aftrek en teruggaaf in het kader van het btw-stelsel komen mijns inziens eerder fiscale beleidskeuzes tot uitdrukking dan logische of juridische noodzakelijkheden. Voorbeelden uit het verleden tonen aan dat de wetgever soms voor

43 — Ik wil erop wijzen dat dit alleen maar mogelijk is bij handelingen op hetzelfde normatieve niveau. Een uitvoeringsbepaling van lagere normatieve rang of een nationale uitvoerings- of omzettingsmaatregel mag de omvang of de strekking van de bepalingen van de uit te voeren handeling niet wijzigen.

44 — Arrest Debouche (aangehaald in voetnoot 29, punt 18), en arrest van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Jurispr. blz. I-2425, punt 25).

regelingen op btw-gebied kiest, die vanuit het oogpunt van het economisch of fiscaal beleid incoherent of zelfs ondoelmatig zijn. [45]

63. Zelfs al zou de door de Commissie bepleite uitlegging van artikel 2 van de Dertiende richtlijn vanuit fiscaal oogpunt beter bij het huidige btw-stelsel passen, weerspiegelt zij toch niet de lijn van de tekst van die bepaling, in het bijzonder aangezien de wetgever bewust ervoor heeft gekozen zich niet ten aanzien van deze problematiek te uiten. [46] Het staat derhalve aan de wetgever deze leemte aan te vullen. [47]

64. Het standpunt van het Verenigd Koninkrijk is gebaseerd op de uitdrukkelijke en ondubbelzinnige tekst van een bepaling van de btw-richtlijn die het in nationaal recht moet omzetten en toepassen. Omwille van de rechtszekerheid mag artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn niet in artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn begrepen worden geacht, wanneer een dergelijke uitlegging niet uit de gebruikte formulering volgt. [48] Het Verenigd Koninkrijk kan zich op dit beginsel beroepen, dat van bijzonder belang is op het gebied van het fiscaal recht, waar zowel de belastingplichtigen als de belastingautoriteiten moeten kunnen vertrouwen op de tekst van de wetgeving van de Unie.

65. Ik heb echter ook vanuit constitutioneel en institutioneel oogpunt problemen met het standpunt van de Commissie. Als zij werkelijk van mening is dat de betrokken bepaling ten onrechte niet in de tekst van de Achtste en de Dertiende richtlijn is opgenomen, zou het toch voor de hand liggen dat zij gebruikmaakt van haar initiatiefrecht om verandering in die situatie te brengen. De Commissie doet echter juist het tegenovergestelde: zij herhaalt de vermeende fout in haar voorstel voor de nieuwe richtlijn 2008/9 en brengt tegelijkertijd een inbreukprocedure op gang tegen een lidstaat die zich op de letterlijke betekenis van de betrokken bepaling baseert.

66. De Commissie stelt ten slotte dat wanneer artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn niet in artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn begrepen wordt geacht, dit twee praktische problemen meebrengt. Ten eerste het feit dat de uitlegging van de Achtste richtlijn onzeker wordt gezien de soortgelijke formulering van artikel 2 in de Achtste en de Dertiende richtlijn. Ten tweede dat de meeste

45 — Historisch gezien was het noodzakelijk het btw-stelsel, vooral op het gebied van de aftrek zo te bewerken dat er niet veel hogere percentages werden toegepast dan onder het cumulatieve stelsel van omzetbelasting. Dergelijke interferenties met een „zuiver" btw-stelsel bestaan ook vandaag nog. Hier kan worden gedacht aan de zogenoemde „bufferregel", die het recht op aftrek van de voor een belastingtijdvak te betalen btw beperkte, waarbij het restant naar het volgende tijdvak moest worden overgebracht. Deze regel is nog steeds toegestaan uit hoofde van artikel 183 van de btw-richtlijn (ex artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn). Zie Terra, M., „Developments in VAT — the deduction of input tax", *VAT monitor*, deel 7, nr. 2, maart/april, 1996, blz. 52.

46 — Zoals professor Kaarle Makkonen heeft gesteld: de wetgever kan wispelturig zijn. Zie Makkonen, K., *Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Eine strukturanalytische Studie*, Annales Universitatis Turkuensis Ser B Humaniora 93, Turku 1965, blz. 203.

47 — Arrest van 9 juli 1981, Gondrand en Garancini (169/80, Jurispr. blz. 1931, punten 16-17). Zie ook het laatste punt van de conclusie van advocaat-generaal Slynn in die zaak (Jurispr. blz. 1949). Meer recent, arrest van 11 juni 2009, Nijemeisland (C-170/08, Jurispr. blz. I-5127, punt 44).

48 — Arrest van 1 oktober 2009, Gaz de France — Berliner Investissement (C-247/08, Jurispr. blz. I-9225, punt 38). Interessant is dat het Hof in die zaak, ondanks het feit dat de betrokken bepaling door de wetgever in een latere richtlijn was gewijzigd, een op de doelstellingen en de systematiek van de regeling gebaseerde uitlegging van de hand wees ten gunste van de uitdrukkelijke formulering van de bepaling.

lidstaten in strijd met de Dertiende richtlijn zouden komen, aangezien zij thans teruggaaf aan niet in de Unie gevestigde personen die de transacties als bedoeld in artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn verrichten, toestaan.

67. In mijn ogen vormt geen van deze praktische overwegingen een geldige juridische reden om artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn als in artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn begrepen te achten.

68. Overigens kunnen de voornoemde problemen worden verholpen door adequate wetgeving die de omvang van het recht op teruggaaf van niet in de Unie gevestigde personen die financiële en verzekeringstransacties verrichten, verduidelijkt, mocht dit tegen de achtergrond van het in casu te wijzen arrest noodzakelijk blijken.

IV — Conclusie

69. In het licht van het voorgaande stel ik vast dat de Commissie niet heeft weten aan te tonen dat het Verenigd Koninkrijk in strijd heeft gehandeld met de artikelen 169 tot en met 171 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, of met artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn 86/560/EEG van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen. Ik geef het Hof derhalve in overweging het beroep af te wijzen.