ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

7 juni 2007 *

In zaak C-335/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Finanzgericht Köln (Duitsland) bij beslissing van 24 augustus 2005, ingekomen bij het Hof op 15 september 2005, in de procedure

Řízení Letového Provozu ČR, s. p.

tegen

Bundesamt für Finanzen,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, R. Schintgen (rapporteur), A. Tizzano, M. Ilešič en E. Levits, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: P. Mengozzi,
griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— de Cypriotische regering, vertegenwoordigd door E. Simeonidou als gemachtigde,

— de Poolse regering, vertegenwoordigd door J. Pietras als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 15 februari 2007,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 2, lid 2, 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 (PB L 326, blz. 40; hierna: „Dertiende richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap naar Tsjechisch recht Řízení Letového Provozu ČR, s. p. (hierna: „ŘLP") en het Bundesamt für Finanzen (federale belastingdienst), dat in Duitsland bevoegd is voor de heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw"), inzake de teruggaaf van de btw die ŘLP in Duitsland heeft betaald.

Toepasselijke bepalingen

Internationale overeenkomsten

3 Met besluit 94/800/EG van 22 december 1994 betreffende de sluiting, namens de Europese Gemeenschap voor wat betreft de onder haar bevoegdheid vallende aangelegenheden, van de uit de multilaterale handelsbesprekingen in het kader van de Uruguayronde (1986-1994) voortvloeiende overeenkomsten (PB L 336, blz. 1), heeft de Raad van de Europese Unie de Overeenkomst tot oprichting van de Wereldhandelsorganisatie goedgekeurd, alsmede de overeenkomsten die in de bijlagen 1, 2 en 3 bij deze overeenkomst zijn opgenomen, waaronder de Algemene Overeenkomst inzake de handel in diensten (hierna: „GATS").

4 Artikel II, lid 1, GATS bepaalt:

„Ten aanzien van alle maatregelen die onder deze Overeenkomst vallen, behandelt ieder lid diensten en dienstverleners van een ander lid terstond en onvoorwaardelijk niet ongunstiger dan soortgelijke diensten en dienstverleners uit enig ander land."

Gemeenschapsregeling

5 De tweede overweging van de considerans van de Dertiende richtlijn luidt:

„Overwegende dat een evenwichtige ontwikkeling van de handelsbetrekkingen van de Gemeenschap met derde landen moet worden gewaarborgd door uit te gaan van het bepaalde in richtlijn 79/1072/EEG, zonder daarbij de verscheidenheid aan situaties in derde landen uit het oog te verliezen."

6 Artikel 2 van de Dertiende richtlijn bepaalt:

„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 [btw] 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.

2. De lidstaten kunnen de in lid 1 bedoelde teruggaaf afhankelijk stellen van de toekenning door de derde staten van vergelijkbare voordelen op het gebied van de omzetbelasting.

3. De lidstaten kunnen de aanwijzing van een fiscaal vertegenwoordiger eisen."

Nationale regeling

7 § 18, lid 9, zesde volzin, van het Umsatzsteuergesetz 1999 (Duitse wet op de omzetbelasting van 1999, BGBl. 1999 I, blz. 1270; hierna: „UStG"), luidt:

„Aan een ondernemer die niet op het grondgebied van de Gemeenschap is gevestigd, wordt de voorbelasting slechts teruggegeven indien in het land waar de ondernemer zijn zetel heeft, geen omzetbelasting of soortgelijke belasting wordt geheven of in geval van heffing aan [op Duits grondgebied] gevestigde ondernemingen wordt terugbetaald."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

8 ŘLP is een in de Tsjechische Republiek gevestigde onderneming die diensten verricht op het gebied van de veiligheid van de luchtvaart. Haar werkzaamheden zijn weliswaar beperkt tot het grondgebied van de Tsjechische Republiek, maar zij worden niet alleen ten behoeve van Tsjechische, maar ook van Duitse onderdanen verricht. Daarnaast biedt ŘLP vliegtrainingen aan die in de Tsjechische Republiek worden georganiseerd. Bij deze lessen heeft zij echter gebruikgemaakt van trainingen op vluchtnabootsers en andere opleidingen die in Duitsland werden verstrekt. Aangezien in deze laatste staat btw is geheven over die prestaties, heeft ŘLP verzocht om teruggaaf van deze belasting voor het jaar 2002.

9 Het Bundesamt für Finanzen heeft dit verzoek afgewezen op grond dat in casu niet was voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van § 18, lid 9, zesde volzin, UStG, meer bepaald niet aan het vereiste van wederkerigheid.

10 Ook het bezwaar tegen dit besluit is afgewezen. Daarop heeft ŘLP beroep ingesteld bij het Finanzgericht Köln.

11 Volgens het Finanzgericht Köln hief de Tsjechische Republiek in de relevante periode weliswaar omzetbelasting, maar voorzag zij noch in aftrek van de voorbelasting, noch in terugbetaling van deze belasting aan buitenlandse ondernemers. Dit gerecht wenst dan ook te vernemen of, rekening houdend met artikel II, lid 1, GATS, verzoekster in het hoofdgeding niet van deze belasting diende te worden vrijgesteld. In dit verband merkt het op dat de GATS een volkenrechtelijke overeenkomst is, die enkel tussen haar leden rechten en verplichtingen in het leven roept. Bij schending van een uit de GATS voortvloeiende verplichting is alleen het in het kader van de Wereldhandelsorganisatie gesloten memorandum van overeenstemming over de beslechting van geschillen van toepassing.

12 Overeenkomstig artikel 300, lid 7, EG is een overeenkomst zoals de GATS evenwel verbindend voor de instellingen van de Gemeenschap en voor de lidstaten en vormt zij een volwaardig onderdeel van de communautaire rechtsorde. Het afgeleide gemeenschapsrecht dient dan ook te worden uitgelegd tegen de achtergrond van deze overeenkomst, met name de in artikel II, lid 1, daarvan opgenomen meestbegunstigingsclausule.

13 Van oordeel dat de uitkomst van het hoofdgeding afhing van de verenigbaarheid van het UStG met artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn en in twijfel over de juiste uitlegging die rekening houdend met de GATS aan deze bepaling diende te worden gegeven, heeft het Finanzgericht Köln de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn [...] restrictief worden uitgelegd in dier voege dat de mogelijkheid die de lidstaten daarin wordt geboden om de teruggaaf van belasting over de toegevoegde waarde afhankelijk te stellen van de

toekenning door derde staten van vergelijkbare voordelen op het gebied van de omzetbelasting, niet geldt ten aanzien van staten die zich als verslagsluitende partijen bij de [GATS] [...] op de meestbegunstigingsclausule (artikel II, lid 1, GATS) kunnen beroepen?"

Prejudiciële vraag

14 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de daarin gebruikte uitdrukking „derde staten" ook betrekking heeft op de derde staten die zich op de in artikel II, lid 1, GATS opgenomen meestbegunstigingsclausule kunnen beroepen.

15 In dit verband dient te worden vastgesteld dat, zoals de advocaat-generaal in punt 59 van zijn conclusie heeft opgemerkt, artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn, evenals de overige bepalingen van deze richtlijn, duidelijk zonder onderscheid naar alle derde staten verwijst.

16 Met betrekking tot de invloed die een internationale overeenkomst waarbij de Gemeenschap partij is, zoals de GATS, kan uitoefenen op de uitlegging van een bepaling van afgeleid recht, is het vaste rechtspraak dat de door de Gemeenschap gesloten internationale overeenkomsten van hogere rang zijn dan de bepalingen van afgeleid gemeenschapsrecht, zodat deze bepalingen zo veel mogelijk in overeenstemming met die overeenkomsten moeten worden uitgelegd (arresten van 10 september 1996, Commissie/Duitsland, C-61/94, Jurispr. blz. I-3989, punt 52; 1 april 2004, Bellio F.lli, C-286/02, Jurispr. blz. I-3465, punt 33; 12 januari 2006, Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, C-311/04, Jurispr. blz. I-609, punt 25, en 8 maart 2007, Thomson en Vestel France, C-447/05 en C-448/05, Jurispr. blz. I-2049, punt 30).

17 In casu volstaat het echter vast te stellen dat artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn, dat bepaalt dat de lidstaten de in artikel 2, lid 1, bedoelde teruggaaf afhankelijk kunnen stellen van de toekenning door de derde staten van vergelijkbare voordelen, de lidstaten geen verplichting oplegt, maar deze enkel een mogelijkheid biedt, en hun geenszins belet de verbintenissen na te komen die zij krachtens een internationale overeenkomst zoals de GATS kunnen zijn aangegaan.

18 Aangezien artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn iedere lidstaat vrijlaat om ten aanzien van elke derde staat te beoordelen of al dan niet wederkerigheid moet worden vereist, stelt het de lidstaten immers in staat om, naarmate overeenkomsten met bepaalde derde staten deze beoordelingsmarge beperken, hun wetgeving af te stemmen op die overeenkomsten.

19 In die omstandigheden verlangt het vereiste dat het afgeleide gemeenschapsrecht zo veel mogelijk in overeenstemming met de door de Gemeenschap gesloten internationale overeenkomsten moet worden uitgelegd, niet dat de in artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn gebruikte uitdrukking „derde staten" aldus wordt uitgelegd dat zij enkel betrekking heeft op derde staten die zich niet op de in artikel II, lid 1, van de GATS opgenomen meestbegunstigingsclausule kunnen beroepen.

20 Artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn belet evenmin, dat de lidstaten de verplichtingen die krachtens internationale overeenkomsten zoals de GATS op hen rusten kunnen nakomen en daarvoor de verantwoordelijkheid dragen.

21 Gelet op het voorgaande dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de daarin gebruikte uitdrukking „derde staten" alle derde staten betreft, en dat deze bepaling niet belet dat de lidstaten de verplichtingen die krachtens internationale overeenkomsten zoals de GATS op hen rusten kunnen nakomen en daarvoor de verantwoordelijkheid dragen.

Kosten

22 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 2, lid 2, 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, moet aldus worden uitgelegd dat de daarin gebruikte uitdrukking „derde staten" alle derde staten betreft, en dat deze bepaling niet belet dat de lidstaten de verplichtingen die krachtens internationale overeenkomsten zoals de Algemene Overeenkomst inzake de handel in diensten op hen rusten kunnen nakomen en daarvoor de verantwoordelijkheid dragen.

ondertekeningen