CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL P. MENGOZZI van 15 februari 2007 [1]

1. Met dit verzoek om een prejudiciële beslissing vraagt het Finanzgericht Köln (Duitsland) het Hof om 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 (hierna: „Dertiende richtlijn"). [2]

2. De verwijzende rechter vraagt, zakelijk weergegeven, of die bepaling aldus moet worden uitgelegd, dat de mogelijkheid die de lidstaten daarin wordt geboden om de teruggaaf van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen, 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 verdragsluitende partijen bij de Algemene overeenkomst inzake de handel in diensten (General Agreement on Trade in Services; hierna: „GATS") op de meestbegunstigingsclausule van artikel II, lid 1, van de GATS kunnen beroepen.

3. Deze vraag is gerezen in een procedure die door een in Tsjechië gevestigde onderneming, Řízení Letového Provozu ČR, s. p. (hierna: „verzoekster"), was aangespannen tegen het Bundesamt für Finanzen (Duitse federale belastingdienst) en die betrekking had op de vraag of laatstgenoemde de afwijzing van het verzoek van verzoekster om teruggaaf van de btw die zij in 2002 in Duitsland had betaald voor diensten die zij op het Duitse grondgebied had ontvangen, terecht had bevestigd.

Juridisch referentiekader

4. Bij besluit van 22 december 1994 [3] heeft de Raad namens de Gemeenschap voor wat

1 — Oorspronkelijke taal: Italiaans.

2 — PB L 326, blz. 40.

3 — Besluit 94/800/EG van de Raad van 22 december 1994 betreffende de sluiting namens de Europese Gemeenschap voor wat betreft de onder haar bevoegdheid vallende aangelegenheden, van de uit de handelsbesprekingen in het kader van de Uruguayronde (1986-1994) voortvloeiende overeenkomsten (PB L 336, blz. 1).

betreft de onder haar bevoegdheid vallende aangelegenheden, de uit de handelsbesprekingen in het kader van de Uruguayronde (1986-1994) voortvloeiende overeenkomsten goedgekeurd en in het bijzonder de Overeenkomst tot oprichting van de Wereldhandelsorganisatie (World Trade Organisation; hierna:„WTO") en de in de bijlagen 1, 2 en 3 bij die overeenkomst opgenomen overeenkomsten, waaronder als bijlage 1B de GATS.

5. Artikel II van de GATS, getiteld „Meestbegunstiging", bepaalt in lid 1:

„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."

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 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, onder a) en b), van richtlijn 77/388/EEG of de diensten bedoeld in artikel 1, punt 1, onder 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.

[...]"

7. § 18, lid 9, zesde volzin, van het „Umsatzsteuergesetz" 1999 (Duitse wet op de omzetbelasting van 1999; hierna: „UStG") [4] luidt als volgt:

„Aan een ondernemer die niet op het grondgebied van de Gemeenschap is gevestigd, wordt de voorbelasting enkel teruggegeven indien in het land waar die ondernemer gevestigd is, geen omzetbelasting of vergelijkbare belasting wordt geheven, dan wel, indien een dergelijke belasting

4 — BGBl. 1999 I, blz. 1270.

wel wordt geheven, zij aan de in het binnenland gevestigde ondernemers wordt teruggegeven."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

8. Verzoekster is een Tsjechische onderneming die diensten verricht in de sector luchtvaartbeveiliging in het luchtruim boven het grondgebied van Tsjechië. Voorts biedt zij vliegtrainingen aan die uitsluitend in datzelfde gebied plaatsvinden.

9. In het kader van laatstgenoemde werkzaamheid maakte zij in 2002 gebruik van trainingen met een vluchtsimulator en andere opleidingscursussen die in Duitsland door Duitse ondernemingen werden verzorgd en in die staat aan btw waren onderworpen. Nadat zij de btw over deze prestaties had betaald, verzocht zij bij een op 7 juli 2003 bij het Bundesamt für Finanzen ingekomen verzoekschrift om teruggaaf hiervan tot een bedrag van 29 013,60 EUR, voor de periode januari tot en met december 2002.

10. Bij beschikking van 12 februari 2004 wees laatstgenoemde dit verzoek af op grond dat in casu niet zou zijn voldaan aan de wederkerigheidsvoorwaarde van § 18, lid 9, zesde volzin, UStG. Om dezelfde reden wees hij vervolgens bij beschikking van 27 april 2004 het tegen eerstgenoemde beschikking gerichte verzoek tot herziening af.

11. Daarom stelde verzoekster op 5 mei 2004 beroep in bij het Finanzgericht Köln.

12. In de verwijzingsbeschikking merkt de verwijzende rechter op, dat teruggaaf aan verzoekster van de in Duitsland betaalde voorbelasting is uitgesloten op grond van § 18, lid 9, zesde volzin, UStG. Hij stelt vast, dat Tsjechië in het referentietijdvak voor de terugbetaling een omzetbelasting hief, zonder echter aan Duitse ondernemingen toe te staan om voorbelasting terug te vorderen.

13. De verwijzende rechter vraagt zich echter af of § 18, lid 9, zesde volzin, UStG wel in overeenstemming is met het bepaalde in artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn, waarop eerstgenoemde bepaling nochtans is gebaseerd en waarvan het de letterlijke bewoordingen heeft overgenomen. Hij vraagt zich af of artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn niet eng moet worden uitgelegd met betrekking tot landen die lid zijn van de WTO en dus verdragsluitende partijen bij de GATS, op grond van de meestbegunstigingsclausule van artikel II, lid 1, van de GATS;

met andere woorden, of men zich, gelet op laatstgenoemde bepaling, niet op het standpunt moet stellen dat de in artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn gegeven mogelijkheid om de teruggaaf van voorbelasting van een vereiste van wederkerigheid afhankelijk te stellen, niet geldt ten aanzien van staten die lid zijn van de WTO.

14. De verwijzende rechter stelt vast dat Tsjechië en de Europese Gemeenschap sinds 1 januari 1995 leden zijn van de WTO en dus ook verdragsluitende partijen bij de GATS en dat de lidstaten van de Europese Gemeenschap ervan afzien onderling wederkerigheidsvoorwaarden als die van artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn te stellen. Het lijdt voor hem dan ook geen twijfel, dat ook Tsjechië op grond van artikel 2, lid 1, kan rekenen op een behandeling waarbij geen wederkerigheid wordt verlangd. [5]

15. De verwijzende rechter merkt overigens op, dat de GATS een zuiver volkenrechtelijke overeenkomst is die enkel voor haar leden onderling rechten en verplichtingen schept, en dat inbreuken op de GATS in beginsel enkel moeten worden behandeld volgens het in het kader van de WTO vastgestelde Memorandum van overeenstemming inzake de regels en procedures betreffende de beslechting van geschillen. Volgens de verwijzende rechter betekent dat echter niet, dat de Europese Gemeenschap en haar instellingen vóór de toetreding tot de WTO vastgestelde regelingen van afgeleid gemeenschapsrecht, waaronder de Dertiende richtlijn, niet overeenkomstig de GATS zouden moeten uitleggen en toepassen. Immers overeenkomsten als de GATS die zijn gesloten onder de voorwaarden van artikel 300, lid 7, EG, waarnaar artikel 133, lid 3, EG uitdrukkelijk verwijst, zijn verbindend voor de instellingen van de Gemeenschap en voor de lidstaten en vormen een volwaardig onderdeel van de communautaire rechtsorde.

16. Omdat de beslissing in het bij hem aanhangig geding volgens de verwijzende rechter afhing van de vraag of § 18, lid 9, zesde volzin, UStG verenigbaar was met artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn, en hij twijfels koesterde over de juiste uitlegging van laatstgenoemde bepaling, heeft hij de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende vraag voorgelegd:

„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

5 — Volgens de verwijzende rechter volgt dit ook uit het feit dat, hoewel artikel II, lid 2, uitdrukkelijk voorziet in de mogelijkheid om van de werkingssfeer van artikel II, lid 1, van de GATS maatregelen uit te sluiten die in strijd zijn met de meestbegunstigingsclausule, mits deze maatregelen worden genoemd in de desbetreffende bijlage bij de overeenkomst en aan de daar genoemde voorwaarden voldoen, er in genoemde bijlage geen enkel voorbehoud van dien aard is gemaakt voor artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn.

voordelen op het gebied van de omzetbelasting, niet geldt ten aanzien van staten die zich als verdragsluitende partijen bij de Algemene overeenkomst inzake de handel in diensten (GATS) op de meestbegunstigingsclausule (artikel II, lid 1, GATS) kunnen beroepen?"

Juridische analyse

17. Degenen die op grond van artikel 23 van het Statuut van het Hof schriftelijke opmerkingen bij het Hof hebben ingediend — te weten de Cyprische en de Poolse regering en de Commissie — zijn het er alle, zij het op deels verschillende gronden, over eens dat de prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord. [6]

18. Ook ik ben het daarmee eens, om redenen die ik hierna uiteen zal zetten.

19. Het lijkt mij zinvol om allereerst aandacht te besteden aan de redenering die de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen vrij omstandig heeft uitgewerkt en die erop neerkomt, dat een handelaar die in een derde land is gevestigd — zoals verzoekster ten tijde van de feiten [7] — niet in een positie mag worden geplaatst die zelfs gunstiger is dan die van de handelaren die in de Gemeenschap zijn gevestigd.

20. De Commissie merkt op dat, zoals het Hof in het arrest Debouche [8] duidelijk heeft gemaakt, de regeling voor teruggaaf van btw ten gunste van niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, die overeenkomstig richtlijn 79/1072/EEG [9] geldt voor handelaren die binnen de Gemeenschap zijn gevestigd, wordt gekenmerkt door de principiële samenhang tussen het recht op teruggaaf en het recht op aftrek van voorbelasting. Volgens dat arrest heeft een belastingplichtige die vrijstelling geniet en bijgevolg geen recht heeft op aftrek van in het binnenland betaalde voorbelasting, overeenkomstig het doel van het stelsel van de btw-richtlijnen evenmin recht op teruggaaf van in een andere lidstaat betaalde btw. [10]

21. Een dergelijke oplossing zou a fortiori moeten gelden ten aanzien van de teruggaaf van de btw die als voorbelasting was betaald door in derde landen gevestigde handelaren.

6 — De Poolse regering verzoekt het Hof echter in elk geval de werking van zijn uitspraak in de tijd te beperken zo het de prejudiciële vraag bevestigend mocht beantwoorden.

7 — Tsjechië is, zoals bekend, pas sinds 1 mei 2004 lid van de Europese Gemeenschap.

8 — Arrest van 26 september 1996 (C-302/93, Jurispr. blz. I-4495).

9 — Achtste richtlijn 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).

10 — Arrest Debouche, reeds aangehaald, punt 15.

Dit mede krachtens artikel 3, lid 2, van de Dertiende richtlijn, op grond waarvan de in artikel 2, lid 1, van die richtlijn bedoelde teruggaaf niet mag worden verleend onder gunstiger voorwaarden dan die welke voor belastingplichtigen uit de Gemeenschap gelden. Indien een in een derde land gevestigde handelaar aldaar niet aan btw is onderworpen, kan hij daar geen aanspraak maken op rechten met betrekking tot de betaalde voorbelasting. Daarom zou hij evenmin aanspraak moeten kunnen maken op teruggaaf door lidstaten van de Gemeenschap waaraan hij eventueel voorbelasting had betaald. Een tegengestelde oplossing zou ertoe leiden, dat die handelaar een gunstiger behandeling zou krijgen dan de binnen de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen.

22. Verder verklaart de Commissie dat „de mogelijkheid om de voorbelasting als belastingplichtige in zijn eigen land van oorsprong af te trekken eigenlijk een soort gemeenschapsrechtelijk wederkerigheidsvereiste vormt" en dat de „in andere lidstaten van de Gemeenschap gevestigde ondernemingen overigens ook gebruik kunnen maken van het instrument van aftrek van voorbelasting". Daardoor ontstaat een „wederkerigheid" tussen de lidstaten van de Gemeenschap. [11]

23. Volgens de Commissie is de weigering van de Duitse instanties om over te gaan tot de door verzoekster gevorderde teruggaaf overigens niet in strijd met de meestbegunstigingsclausule van de GATS. Deze weigering benadeelt verzoekster niet ten opzichte van de in de Gemeenschap gevestigde ondernemingen, maar is juist in overeenstemming met het communautaire btw-stelsel en het algemene gelijkheidsbeginsel doordat zij voorkomt dat verzoekster, die volgens de Commissie geen belastingplichtige is in de zin van richtlijn 77/388/EEG [12], in een gunstiger positie wordt geplaatst dan de ondernemingen die in de Gemeenschap zijn gevestigd.

24. Of de hier besproken redenering van de Commissie — die berust op het feitelijke uitgangspunt dat verzoekster ten tijde van de feiten in de staat waar zij was gevestigd, niet onderworpen was aan enige omzetbelasting — feitelijk en rechtens juist is, is mijns inziens van geen enkel belang voor de prejudiciële vraag zelf, die volgens haar formulering zuiver om uitlegging van de teksten gaat, geheel los van de bijzondere omstandigheden van het onderhavige geval.

25. Wat dit betoog wel aan de orde lijkt te stellen, is of de prejudiciële vraag wel relevant is voor de beslissing die het Finanzgericht Köln moet nemen en daarmee of de prejudiciële vraag zelf wel ontvankelijk is.

11 — Schriftelijke opmerkingen van de Commissie, punt 20 in fine.

12 — Zesde richtlijn 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 (PB L 145, blz. 1).

26. Zou immers blijken dat verzoekster in het relevante tijdvak in Tsjechië niet aan enige omzetbelasting was onderworpen, of dit wel was maar in die staat geen aftrek van voorbelasting genoot, dan zou haar beroep op een zelfde behandeling als die welke Duitsland — op grond van een uitlegging van artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn die aansluit bij artikel II, lid 1, GATS — op het gebied van teruggaaf van als voorbelasting betaalde btw verzekert aan gemeenschapsondernemingen, haar in geen enkel geval kunnen baten in de zin dat zij hierdoor de gevraagde teruggaaf zou krijgen.

27. De uitlegging die de Commissie aan de hand van het arrest Debouche geeft van de regeling betreffende de teruggaaf van btw aan in andere lidstaten van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen komt mij juist voor. Het Hof heeft hierin de band duidelijk gemaakt tussen het recht op aftrek in de lidstaat van vestiging en het recht op teruggaaf in een andere lidstaat, waar de uitgaven zijn gedaan. Het heeft immers geoordeeld, dat een belastingplichtige die vrijstelling geniet en bijgevolg geen recht heeft op aftrek van in de lidstaat van vestiging betaalde voorbelasting, overeenkomstig het doel van het stelsel van de btw-richtlijnen evenmin recht heeft op teruggaaf van in een andere lidstaat betaalde btw. [13]

28. Na dit alles meen ik desondanks dat niet ernstig kan worden getwijfeld aan de ontvankelijkheid in verband met de relevantie van de prejudiciële vraag van de verwijzende rechter voor de beslissing in het hoofdgeding.

29. Ik herinner er in dit verband aan, dat het volgens vaste rechtspraak in het kader van de in artikel 234 EG neergelegde samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt. Wanneer de vragen betrekking hebben op de uitlegging van gemeenschapsrecht, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden. [14] Het verzoek van een nationale rechter kan slechts worden afgewezen, wanneer duidelijk blijkt dat de door deze rechter gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk of rechtens, die voor hem noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen. [15]

13 — In die termen, onder verwijzing naar het reeds genoemde arrest Debouche (punt 15), arrest van 13 juli 2000, Monte dei Paschi di Siena (C-136/99, Jurispr. blz. I-6109, punt 23).

14 — Arresten van 15 december 1995, Bosman e.a. (C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 59); 26 november 1998, Bronner (C-7/97, Jurispr. blz. I-7791, punt 16), en 23 november 2006, Asnef-Equifax (C-238/05, Jurispr. blz. I-11125, punt 15).

15 — Reeds aangehaalde arresten Bosman e.a., punt 61; Bronner, punt 17, en Asnef-Equifax, punt 17.

30. Uit het betoog van de Commissie in de onderhavige zaak, blijkt niet dat een van de voornoemde situaties zich hier voordoet.

31. Ik merk in dit verband allereerst op, dat de feitelijke premisse waarop dit betoog berust, te weten dat verzoekster ten tijde van de feiten in Tsjechië niet aan omzetbelasting was onderworpen, niet meer is dan een simpele verklaring van de Commissie die niet door gegevens in de verwijzingsbeschikking wordt geschraagd.

32. Laatstgenoemde bevat geen nauwkeurige gegevens over het belastingstelsel dat ten tijde van de feiten in Tsjechië van kracht was. Op blz. 5 van die beschikking verklaart de rechter, onder cc), dat „de aan verzoekster opgelegde belastingen [...] ook als voorbelasting aftrekbaar [zijn] omdat verzoekster de belastingen zelf verschuldigd was". Op blz. 6, onder bbb), heet het vervolgens, dat „in Tsjechië [...] in het tijdvak van teruggaaf weliswaar omzetbelasting werd geheven maar [dat] aan binnenlandse ondernemingen [...] geen teruggaaf van voorbelasting [werd] verleend". De rechter vervolgt met de zijns inziens essentiële vaststelling, dat aan Duitse ondernemingen geen overeenkomstige teruggaaf van in Tsjechië betaalde voorbelasting wordt verleend.

33. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt op geen enkele wijze dat verzoekster ten tijde van de feiten in Tsjechië niet aan omzetbelasting onderworpen zou zijn geweest. Hoewel de tweede van de door mij in het voorafgaande punt geciteerde passages uit de verwijzingsbeschikking lijkt te suggereren dat verzoekster in Tsjechië in elk geval niet voor aftrek van voorbelasting in aanmerking kwam, kan mijns inziens niet worden gezegd dat dit ondubbelzinnig en dus duidelijk uit de verwijzingsbeschikking zelf blijkt.

34. Maar zelfs indien dat wel zou komen vast te staan, verliest de prejudiciële vraag van de verwijzende rechter daarmee nog niet noodzakelijkerwijs haar relevantie voor de beslissing in het hoofdgeding. Er zij in dit verband aan herinnerd, dat het Bundesamt für Finanzen volgens de verwijzingsbeschikking zijn weigering om de gevorderde bedragen terug te geven, eenvoudig baseerde op het ontbreken van wederkerigheid in de zin van § 18, lid 9, zesde volzin, UStG, en dat de verwijzende rechter zich afvraagt of deze motivering wel juist is daar hij twijfel koestert over de verenigbaarheid van die bepaling met artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn.

35. Wat de verwijzende rechter dus lijkt te interesseren, is of het Bundesamt für Finanzen verzoekster rechtsgeldig het gebrek aan wederkerigheid tussen Tsjechië en Duitsland kon tegenwerpen wat betreft de toekenning van het recht op teruggaaf van omzetbelas-

ting die in een van beide staten als voorbelasting was betaald door in de andere staat gevestigde handelaren, terwijl Duitsland voor de toekenning van dit recht aan handelaren uit andere lidstaten van de Gemeenschap geen wederkerigheid verlangt.

36. Omdat de in punt 22 van deze conclusie weergegeven overwegingen van de Commissie enigszins dubbelzinnig zijn, lijkt het mij nuttig om hierbij aan te tekenen, dat niet kan worden betoogd dat het door de btw-richtlijnen afgebakende rechtsstelsel de lidstaten toestaat om voor de toepassing van de nationale bepalingen tot omzetting van de gemeenschapsbepalingen betreffende teruggaaf van btw aan belastingplichtigen die in een andere lidstaat zijn gevestigd, wederkerigheid te verlangen. Het feit dat een component van dit rechtsstelsel, wat deze teruggaaf betreft, lijkt op een onderlinge erkenning van de nationale bepalingen betreffende de belastingplichtigheid en het recht op aftrek van voorbelasting, wil echter nog niet zeggen dat de lidstaten voor de toekenning van dit voordeel een wederkerigheidvereiste mogen stellen. Elke lidstaat is verplicht om zijn interne recht zodanig aan te passen, dat aan in andere lidstaten gevestigde handelaren onder de in de gemeenschapsregeling neergelegde voorwaarden teruggaaf wordt verzekerd van de btw die door hen als voorbelasting is betaald over transacties die op zijn grondgebied hebben plaatsgevonden, en dit ongeacht of de andere lidstaten deze verplichting daadwerkelijk zijn nagekomen.

37. Zo verzoekster in het betrokken tijdvak aan omzetbelasting was onderworpen en aftrek van de in haar land van vestiging betaalde voorbelasting genoot, zou een bevestigend antwoord op de prejudiciële vraag impliceren dat zij in Duitsland recht zou hebben op de gevraagde teruggaaf overeenkomstig hetgeen Duitsland doet voor handelaren uit de Gemeenschap die zich in dezelfde situatie bevinden.

38. Zo verzoekster daarentegen in dat tijdvak niet aan omzetbelasting was onderworpen of althans de in haar land van vestiging betaalde voorbelasting niet kon aftrekken, dan zou zij de gevorderde teruggaaf zeker niet met een beroep op communautaire behandeling kunnen krijgen. Een bevestigend antwoord op de prejudiciële vraag impliceert echter wel, dat een beslissing om een dergelijke teruggaaf te weigeren, niet kan worden gebaseerd op de overwegingen waarvan het Bundesamt für Finanzen zich bedient.

39. Ook in dit tweede geval is het dus — ondanks het feit dat verzoekster de gevorderde teruggaaf niet kan krijgen — niet uitgesloten dat de prejudiciële vraag voor de verwijzende rechter relevant is voor het wijzen van zijn vonnis, in het bijzonder met het oog op een eventuele vervanging van de

gronden voor de beschikking van het Bundesamt für Finanzen. [16]

40. Onverminderd het feit dat het aan de verwijzende rechter is om, indien de prejudiciële vraag bevestigend wordt beantwoord, vast te stellen of verzoekster ten tijde van de feiten in Tsjechië aan omzetbelasting was onderworpen en aldaar recht op aftrek van voorbelasting had, ben ik van mening dat het zojuist door mij besproken betoog van de Commissie niet alleen geen invloed heeft op de inhoudelijke kant van de prejudiciële vraag, maar zelfs niet aantoont dat die vraag kennelijk irrelevant voor de beslissing van de verwijzende rechter en dus, volgens de rechtspraak van het Hof met betrekking tot artikel 234 EG, niet-ontvankelijk is.

41. Met betrekking tot de vraag zelf acht ik allereerst niet gegrond het argument van de Poolse regering, dat artikel II, lid 1, van de GATS in casu niet relevant zou zijn, aangezien de daarin neergelegde regel uitsluitend van toepassing zou zijn op het verrichten van diensten en niet op de daarvoor geldende fiscale behandeling. Zoals de Commissie terecht opmerkt in haar antwoord op een desbetreffende schriftelijke vraag van het Hof, zijn maatregelen van fiscale aard niet aan de werking van de GATS onttrokken.

42. De definitie van de maatregelen die onder de werkingssfeer van de GATS vallen, is buitengewoon ruim. Luidens artikel I, lid 1, van de GATS is de overeenkomst van toepassing op „maatregelen van leden die de handel in diensten raken" [17], waarbij ingevolge artikel I, lid 3, sub a, onder „maatregelen van leden" moet worden verstaan maatregelen genomen door „centrale, regionale of lokale overheden en autoriteiten" en door „niet-gouvernementele organisaties bij de uitoefening van door centrale, regionale of lokale overheden of autoriteiten gedelegeerde bevoegdheden". Zoals de Commissie laat zien, preciseert artikel XXVIII, sub a, van de GATS bovendien dat voor de toepassing van die overeenkomst onder „maatregel" moet worden verstaan „elke maatregel van een lid, in de vorm van een wet, regeling, voorschrift, procedure, besluit, administratieve handeling, dan wel in enigerlei andere vorm". Ten slotte bevatten andere bepalingen van de GATS — zoals artikel XIV, sub d en e, en artikel XXVIII, sub o, specifieke verwijzingen naar fiscale aangelegenheden.

16 — Het verdient overigens opmerking, dat uit de verwijzingsbeschikking blijkt dat verzoekster haar beroep voor het Finanzgericht Köln niet doet steunen op de meestbegunstigingsclausule van artikel II, lid 1, van de GATS, maar dat de verwijzende rechter de prejudiciële vraag ambtshalve lijkt te hebben gesteld.

17 — Volgens het beroepsorgaan van de WTO geeft het gebruik van het woord „raken" in artikel I, lid 1, van de GATS, waarmee maatregelen worden geïdentificeerd die van invloed zijn op de handel in diensten, de bedoeling van de opstellers van de GATS weer om deze overeenkomst een ruime werkingssfeer te geven [rapport WT/DS27/AB/R, *„European Communities — Bananas"*, van 25 september 1997 (te vinden op de website van de WTO: www.wto.org), punt 220].

43. Ik wil overigens nog een ander aspect belichten, waaraan noch in de verwijzingsbeschikking, noch in de schriftelijke opmerkingen voor het Hof aandacht is besteed en dat betrekking heeft op de zogenoemde „gemeenschapspreferentie" als afwijking op de in artikel II, lid 1, van de GATS vermelde meestbegunstigingsclausule.

44. Afgezien van de specifieke afwijkingen op grond van artikel II, lid 2, van de GATS, die in de desbetreffende bijlage bij de GATS zelf moeten zijn vermeld, voorziet de GATS namelijk in een aantal andere afwijkingen op de behandeling van meestbegunstigde natie, waaronder de afwijking *ratione personae*, genoemd in artikel V, dat gaat over „Economische integratie".

45. Dit artikel preciseert in lid 1, dat de GATS „voor geen enkel lid een beletsel [vormt] partij te zijn of te worden bij een overeenkomst tot liberalisering van de handel in diensten tussen de bij de overeenkomst aangesloten partijen", mits aan een aantal voorwaarden is voldaan, te weten dat de overeenkomst „een brede sectorale toepassing heeft" (artikel V, lid 1, sub a); dat discriminerende maatregelen worden opgeheven en/of de invoering van nieuwe en of strengere discriminerende maatregelen wordt verboden (artikel V, lid 1, sub b), en dat dit gebeurt met het oogmerk om de handel tussen de partijen bij die overeenkomst te vereenvoudigen zonder het algemene niveau van belemmeringen in de handel in diensten in de desbetreffende sectoren en subsectoren te verhogen voor leden die geen partij bij de overeenkomst zijn (artikel V, lid 4).

46. Mits aan deze voorwaarden is voldaan, laat artikel V dus in essentie maatregelen toe die zijn vastgesteld op grond van overeenkomsten betreffende economische integratie — welke typisch gesproken erop gericht zijn om tussen de partijen bij de maatregel onderling een hogere graad van liberalisatie tot stand te brengen dan tussen de leden van de WTO bestaat — die anders onverenigbaar zouden zijn met de meestbegunstigingsclausule van artikel II. [18]

47. Indien en voor zover het EG-Verdrag aan de voorwaarden van artikel V van de GATS voldoet, kan een staat die lid is van de WTO en niet van de Gemeenschap dus niet met een beroep op artikel II, lid 1, van de GATS verlangen, dat een op zijn grondgebied gevestigde dienstverlener van een lidstaat van de Gemeenschap de behandeling krijgt die deze lidstaat op grond van het gemeenschapsrecht voorbehoudt aan dienstverleners die in een andere lidstaat van de Gemeenschap zijn gevestigd. Onder dergelijke omstandigheden kan het antwoord op de prejudiciële vraag niet anders dan ontkennend luiden.

48. Dit gezegd zijnde, acht ik het niet nodig om voor de onderhavige prejudiciële procedure na te gaan of het EG-Verdrag inderdaad aan alle genoemde voorwaarden voldoet, een onderzoek dat nogal gecompliceerd kan zijn,

18 — Rapport van het panel WT/DS139/R en WT/DS142/R „*Canada — Certain Measures Affecting the automotive Industry*", van 11 februari 2000 (te vinden op de website van de WTO: www.wto.org), punt 10.271.

in het bijzonder met betrekking tot de voorwaarde dat het algemene niveau van belemmeringen in de handel in diensten *in de desbetreffende sectoren en subsectoren* niet wordt verhoogd voor leden die geen partij zijn bij de overeenkomst.

49. Immers, zelfs aangenomen dat men tot de conclusie zou kunnen komen, dat het EG-Verdrag niet aan deze voorwaarden voldoet en dat de situatie van verzoekster zich dus in theorie op grond van artikel II, lid 1, van de GATS leent voor een communautaire behandeling, dan nog is het mijns inziens op grond van de rechtspraak van het Hof betreffende de werking van de overeenkomsten van de WTO binnen de Gemeenschap, zonneklaar dat de prejudiciële vraag niet anders dan ontkennend kan worden beantwoord.

50. In dit verband zij er allereerst aan herinnerd, gelijk al degenen hebben gedaan die schriftelijke opmerkingen hebben ingediend, dat volgens vaste rechtspraak de overeenkomsten van de WTO, gelet op hun aard en opzet, in beginsel niet behoren tot de normen waaraan het Hof de wettigheid van handelingen van de gemeenschapsinstellingen toetst.[19] Anderzijds, en om dezelfde redenen, acht het Hof de overeenkomsten van de WTO niet geschikt om voor particulieren rechten in het leven te roepen waarop deze zich krachtens het gemeenschapsrecht voor de rechter rechtstreeks kunnen beroepen.[20]

51. Slechts ingeval de Gemeenschap uitvoering heeft willen geven aan een in het kader van de WTO aangegane bijzondere verplichting of indien de gemeenschapshandeling uitdrukkelijk naar specifieke bepalingen van de WTO-overeenkomsten verwijst, dient het Hof de wettigheid van de betrokken gemeenschapshandeling aan de WTO-regels te toetsen.[21]

52. Constaterend dat de Gemeenschap in casu geen uitvoering heeft willen geven aan een in het kader van de WTO aangegane bijzondere verplichting en dat de Dertiende richtlijn niet uitdrukkelijk naar specifieke bepalingen van de WTO-overeenkomsten verwijst, stellen de Cyprische en de Poolse regering, dat de hierboven in punt 50 vermelde rechtspraak meebrengt dat de prejudiciële vraag van het Finanzgericht Köln ontkennend moet worden beantwoord.

53. Het verdient echter wel opmerking dat artikel II, lid 1, van de GATS in casu niet is ingeroepen om de geldigheid van artikel 2,

19 — Arresten van 23 november 1999, Portugal/Raad (C-149/96, Jurispr. blz. I-8395, punt 47), en 14 december 2000, Dior e.a. (C-300/98 en C-392/98, Jurispr. blz. I-11307, punt 43); beschikking van 2 mei 2001, OGT Fruchthandelsgesellschaft (C-307/99, Jurispr. blz. I-3159, punt 24), en arrest van 1 maart 2005, Van Parys (C-377/02, Jurispr. blz. I-1465, punt 39).

20 — Arrest Dior e.a., reeds aangehaald, punt 44, en beschikking OGT Fruchthandelsgesellschaft, reeds aangehaald, punt 25.

21 — Reeds aangehaalde arresten Portugal/Raad, punt 49, en Van Parys, punt 40.

lid 2, van de Dertiende richtlijn te betwisten. De prejudiciële vraag gaat, zoals de Commissie terecht opmerkt, niet over de eventuele rechtstreekse werking [22] van de meestbegunstigingsclausule van de GATS, maar over hoe de wederkerigheidsclausule op het gebied van de teruggaaf van voorbelasting als bedoeld in de Dertiende richtlijn, overeenkomstig het WTO-recht moet worden uitgelegd. [23]

54. De verwijzende rechter merkt in dit verband terecht op, dat internationale akkoorden die, zoals de GATS, onder de in artikel 228 EG (thans 300 EG) vastgestelde voorwaarden zijn gesloten, ingevolge lid 7 van dat artikel verbindend zijn voor de instellingen van de Gemeenschap en voor de lidstaten.

55. Omdat door de Gemeenschap gesloten volkenrechtelijke overeenkomsten van hogere orde zijn dan de bepalingen van afgeleid gemeenschapsrecht, moeten laatstgenoemde bepalingen volgens de rechtspraak van het Hof zoveel mogelijk in overeenstemming met die overeenkomsten worden uitgelegd. [24]

56. Dit standpunt van het Hof wordt bevestigd en versterkt door de uitspraken waarin het Hof, onder verwijzing naar de in punt 50 van deze conclusie aangehaalde rechtspraak, vaststelt dat op een gebied waarop de Overeenkomst inzake de handelsaspecten van de intellectuele eigendom (hierna: TRIPs) — die als bijlage 1 C aan de Overeenkomst tot oprichting van de WTO is gehecht — van toepassing is en waarop de Gemeenschap reeds regelgevend is opgetreden, zoals met het merkenrecht het geval is, de rechterlijke autoriteiten van de lidstaten, wanneer zij met toepassing van hun nationale recht voorlopige maatregelen treffen ter bescherming van rechten die tot dat gebied behoren, krachtens het gemeenschapsrecht hun nationale regels zoveel mogelijk moeten

22 — Net zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen, gebruik ik de uitdrukking „rechtstreekse werking" in ruime zin, zodat daaronder naast de „substitutie"werking (of -inroepbaarheid) — dat wil zeggen de geschiktheid van de bepaling van de internationale overeenkomst om als bron van rechten en verplichtingen in het concrete geval te worden toegepast in plaats van de daarmee strijdige bepaling van nationaal recht of afgeleid gemeenschapsrecht die anders van toepassing zou zijn geweest — ook de „uitsluitings"werking (of -inroepbaarheid) valt — dat wil zeggen het vermogen van die bepaling om als wettigheidmaatstaf te verhinderen dat de gewraakte bepaling wordt toegepast zonder echter in de plaats daarvan te treden. Voor het conceptuele onderscheid tussen de substitutiewerking en de uitsluitingswerking, zij het in de context van de verhouding tussen gemeenschapsrichtlijnen en bepalingen van nationaal recht van de lidstaten, verwijs ik naar de conclusies van de advocaten-generaal Saggio in de gevoegde zaken C-240/98–C-244/98, Océano Grupo Editorial en Salvat Editores, waarin uitspraak is gedaan bij arrest van 27 juni 2000 (Jurispr. blz. I-4941, punten 37-39), en Léger, in zaak C-287/98, Linster, waarin uitspraak is gedaan bij arrest van 19 september 2000 (Jurispr. blz. I-6917, punten 55-77).

23 — Ik merk toch op, dat de Dertiende richtlijn van eerdere datum is dan de overeenkomsten van de WTO (die in 1994 zijn gesloten) en dat zij nooit is gewijzigd, waardoor zij niet uitdrukkelijk naar specifieke bepalingen van die overeenkomsten verwijst en de Gemeenschap met deze regeling ook geen uitvoering heeft kunnen willen geven aan een in het kader van de WTO aangegane bijzondere verplichting. Bovendien laat de tekst van de richtlijn niet de opvatting toe dat de Gemeenschap met de vaststelling daarvan uitvoering heeft willen geven aan een bijzondere verplichting die voortvloeide uit de Algemene overeenkomst inzake tarieven en handel (hierna: „GATT") van 1947, die hoe dan ook niet van toepassing was op de sector diensten.

24 — Arrest van 10 september 1996, Commissie/Duitsland (C-61/94, Jurispr. blz. I-3989, punt 52). Reeds in het arrest van 24 november 1992, Poulsen en Diva Navigation (C-286/90, Jurispr. blz. I-6019, punten 9 en 11), heeft het Hof, uitgaande van het beginsel dat de bevoegdheden van de Gemeenschap moeten worden uitgeoefend in overeenstemming met het volkenrecht, verklaard dat artikel 6 van verordening (EEG) nr. 3094/86 van de Raad van 7 oktober 1986 houdende technische maatregelen voor de instandhouding van de visbestanden (PB 1986, L 288, blz. 1), moest worden uitgelegd, en zijn werkingssfeer moest worden afgebakend, met inachtneming van de relevante regels van het internationale zeerecht, waaronder de bepalingen van het in 1982 door de Gemeenschap gesloten Verdrag inzake de instandhouding van zalm in de Noord-Atlantische Oceaan (PB 1982, L 378, blz. 25). Verder heeft het Hof in de arresten van 17 oktober 1995, Werner (C-70/94, Jurispr. blz. I-3189, punt 23), en Leifer e.a. (C-83/94, Jurispr. blz. I-3231, punt 24), verwezen naar artikel XI van de GATT en verklaard dat dit „voor de uitlegging van een gemeenschapsregeling op het gebied van de internationale handel als relevant kan worden beschouwd".

toepassen in het licht van de bewoordingen en het doel van artikel 50 van de TRIPs. [25]

57. Anders dan de Cyprische en de Poolse regering menen, ontheft het feit dat de WTO-akkoorden geen rechtstreekse werking hebben, volgens de rechtspraak van het Hof de gemeenschapsrechter en de nationale rechter niet van de verplichting bepalingen van afgeleid gemeenschapsrecht zoveel mogelijk in overeenstemming met de bepalingen van die akkoorden uit te leggen.

58. Deze verplichting wordt echter, zoals de Commissie terecht opmerkt, beperkt door het begrip „zoveel mogelijk". Dat betekent dat de uit te leggen gemeenschapsbepaling voor meer dan een mogelijke uitlegging vatbaar moet zijn. Is de betekenis echter ondubbelzinnig en in strijd met de strekking van de bepaling van hogere orde van het internationale akkoord, dan is zij niet vatbaar voor uitlegging conform het akkoord, en is het dus enkel mogelijk om tot een hiermee strokend resultaat te komen, door de bepaling contra legem uit te leggen en haar dus iedere betekenis te ontnemen. Voor een dergelijke neutralisering van de gemeenschapsbepaling om te voldoen aan de eisen van de bepaling van het internationale akkoord, moet dit laatste echter binnen de rechtsorde van de Gemeenschap wel een zekere rechtstreekse werking hebben, en wel op zijn minst een „uitsluitingseffect". [26] Op grond van de in de punten 50 en 51 van deze conclusie vermelde rechtspraak kan een dergelijke werking in casu echter niet worden toegekend.

59. Welnu, artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn laat mijns inziens geen ruimte voor twijfel met betrekking tot de identificatie van de derde staten waarvan de lidstaten van de Gemeenschap voor de in lid 1 van dat artikel bedoelde teruggaaf van de btw die als voorbelasting is betaald door een niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige, wederkerigheid mogen verlangen. De bepaling verwijst duidelijk en zonder onderscheid naar alle derde staten, zonder plaats te laten voor mogelijke uitzonderingen.

60. Gezien zijn ondubbelzinnige tekst leent artikel 2, lid 2, van de Dertiende richtlijn zich mijns inziens dus niet voor een enge uitlegging als de in de prejudiciële vraag gesuggereerde.

25 — Arrest Dior e.a., reeds aangehaald, punt 47, en arrest van 16 november 2004, Anheuser-Busch (C-245/02, Jurispr. blz. I-10989, punt 55).

26 — Zie voetnoot 22 van deze conclusie.

Conclusie

61. In het licht van de voorafgaande overwegingen geef ik het Hof in overweging, de vraag van het Finanzgericht Köln te beantwoorden als volgt:

„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 van de mogelijkheid die de lidstaten daarin wordt geboden om de teruggaaf van de btw die als voorbelasting is betaald door niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen, afhankelijk te stellen van de toekenning door de derde staten van vergelijkbare voordelen op het gebied van de omzetbelasting, gebruik kan worden gemaakt jegens alle derde staten, met inbegrip van die welke zich als verdragsluitende partijen bij de Algemene overeenkomst inzake de handel in diensten, op de meestbegunstigingsclausule van artikel II, lid 1, van die overeenkomst kunnen beroepen."