ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

15 juli 2010 *

In zaak C-582/08,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 29 december 2008,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Afonso als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, vertegenwoordigd door I. Rao en S. Hathaway als gemachtigden, bijgestaan door K. Lasok, QC,

verweerder,

* Procestaal: Engels.

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (rapporteur) en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,
griffier: M.-A. Gaudissart, hoofd van administratieve eenheid,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 10 februari 2010,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 20 mei 2010,

het navolgende

Arrest

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, door voor bepaalde transacties, verricht door niet op het grondgebied van de Europese Unie gevestigde belastingplichtigen, teruggaaf te weigeren van de als voorbelasting betaalde belasting

over de toegevoegde waarde (hierna: „btw"), de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens 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 (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn"), en krachtens 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 (PB L 326, blz. 40; hierna: „Dertiende richtlijn").

Rechtskader

Unieregeling

2 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 (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/66/EG van de Raad van 26 april 2004 (PB L 168, blz. 35; hierna: „Zesde richtlijn"), in de versie van artikel 28 septies, punt 1, van die richtlijn bepaalde:

„3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde [btw], voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader van de in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden;

b) handelingen die overeenkomstig artikel 14, lid 1, sub g en i, artikel 15, artikel 16, lid 1, B, C, D, en E, of lid 2, of artikel 28 quater, A en C, zijn vrijgesteld;

c) door de belastingplichtige verrichte handelingen die krachtens artikel 13, B, sub a en d, punten 1 tot en met 5, zijn vrijgesteld, wanneer de ontvanger buiten de Gemeenschap gevestigd is of wanneer de handelingen rechtstreeks samenhangen met goederen die bestemd zijn om te worden uitgevoerd uit de Gemeenschap.

4. Teruggaaf van de in lid 3 bedoelde [btw] vindt plaats

— aan belastingplichtigen die niet in het binnenland, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, volgens de bij richtlijn 79/1072/EEG [...] vastgestelde uitvoeringsbepalingen;

— aan belastingplichtigen die niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigd zijn, volgens de bij richtlijn 86/560/EEG [...] vastgestelde uitvoeringsbepalingen.

[…]”

3 Artikel 17, lid 4, van de Zesde richtlijn luidde oorspronkelijk als volgt:

„De Raad zal zich beijveren om voor 31 december 1977 op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen communautaire uitvoeringsbepalingen aan te nemen volgens welke overeenkomstig lid 3 teruggaaf aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen moet geschieden. Tot de inwerkingtreding van die communautaire uitvoeringsbepalingen, bepalen de lidstaten zelf de voorschriften voor het verrichten van de teruggaaf. Is de belastingplichtige niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigd, dan kunnen de lidstaten de teruggaaf weigeren of hiervoor bijkomende voorwaarden stellen."

4 Met ingang van 1 januari 2007 is artikel 17, leden 3 en 4, van de Zesde richtlijn vervangen door de artikelen 169 tot en met 171 van de btw-richtlijn.

5 Artikel 169 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Naast de in artikel 168 bedoelde aftrek heeft de belastingplichtige recht op aftrek van de in dat artikel bedoelde btw, voor zover de goederen en de diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

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, bedoelde werkzaamheden, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in die lidstaat zouden zijn verricht;

b) door de belastingplichtige verrichte handelingen waarvoor overeenkomstig de artikelen 138, 142 en 144, de artikelen 146 tot en met 149, de artikelen 151, 152, 153 en 156, artikel 157, lid 1, sub b, de artikelen 158 tot en met 161 en artikel 164 vrijstelling is verleend;

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

6 In artikel 170 van voornoemde richtlijn wordt bepaald:

„Een belastingplichtige die in de zin van artikel 1 van richtlijn 79/1072/EEG, artikel 1 van richtlijn 86/560/EEG en artikel 171 van deze richtlijn, niet gevestigd is in de lidstaat waar hij goederen en diensten aankoopt of aan btw onderworpen goederen invoert, heeft recht op teruggaaf van de btw indien de goederen en diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) de in artikel 169 bedoelde handelingen;

b) de handelingen waarvoor de belasting overeenkomstig de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199 alleen door de afnemer verschuldigd is."

7 Artikel 171 van de btw-richtlijn luidt:

„1. De teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat waar zij goederen en diensten aankopen of aan btw onderworpen goederen invoeren, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, geschiedt volgens de bij richtlijn 79/1072/EEG van de Raad vastgestelde uitvoeringsbepalingen.

[…]

2. De teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigd zijn, geschiedt volgens de bij richtlijn 86/560/EEG van de Raad vastgestelde uitvoeringsbepalingen.

[…]

3. De richtlijnen 79/1072/EEG en 86/560/EEG zijn niet van toepassing op goederenleveringen waarvoor krachtens artikel 138 vrijstelling is verleend of kan worden verleend indien de aldus geleverde goederen door of voor rekening van de afnemer worden verzonden of vervoerd."

8 De in artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn bedoelde vrijgestelde handelingen betreffen overeenkomstig artikel 135, lid 1, sub a tot en met f, met name verzekeringshandelingen en financiële handelingen, zoals deze in laatstgenoemde bepaling zijn gepreciseerd.

9 Artikel 2 van 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") 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)."

10 In artikel 8 van de Achtste richtlijn, dat is ingetrokken krachtens artikel 7 van de Dertiende richtlijn, werd bepaald:

„Ten aanzien van niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen kan elke lidstaat de teruggaaf weigeren of hiervoor bijzondere voorwaarden stellen.

De voorwaarden waaronder aan deze belastingplichtigen teruggaaf kan worden verleend, mogen niet gunstiger zijn dan die welke voor belastingplichtigen uit de Gemeenschap gelden."

11 De toelichting bij het voorstel van de Commissie voor een Achtste richtlijn van de Raad van 3 januari 1978 [(COM(77) 721 def.] (hierna: „voorstel voor een Achtste richtlijn"), bepaalt met betrekking tot artikel 2 van dat voorstel:

„De verwijzing in artikel 17, lid 4, van de Zesde richtlijn („overeenkomstig lid 3") houdt in dat alleen voor teruggaaf in aanmerking komt die belasting welke op de aankoop van goederen en het verkrijgen van diensten alsmede bij de invoer van goederen is geheven, voor zover die goederen en diensten door de buitenlandse belastingplichtige voor in artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn bedoelde activiteiten worden gebruikt. Van de sub a, b en c van dat lid bedoelde gevallen komen blijkbaar alleen de eerste twee in aanmerking. […]

[…]

De sub c van artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn bedoelde gevallen ten slotte kunnen tot die van sub a (buitenlandse belastingplichtige die in het land van teruggaaf geen enkele belastbare handeling verricht) worden gerekend en volgen dus dezelfde regeling, aangezien de aldaar bedoelde bank- en verzekeringstransacties altijd in een derde land plaatsvinden en de dienstverrichter uit een lidstaat dus nooit kan worden beschouwd als handelend in het land van teruggaaf."

12 Het door het Europees Parlement goedgekeurde artikel 2 van het voorstel voor een Achtste richtlijn heeft betrekking op de teruggaaf van btw over diensten of goederen „voor zover deze goederen en diensten zijn gebruikt ten behoeve van handelingen bedoeld in artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn".

13 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."

14 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.

[…]"

15 In artikel 4 van de Dertiende richtlijn wordt bepaald:

„1. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt het recht op teruggaaf vastgesteld overeenkomstig artikel 17 van richtlijn 77/388/EEG, zoals toegepast in de lidstaten van de teruggaaf.

2. De lidstaten kunnen evenwel bepaalde uitgaven uitsluiten of aan de teruggaaf extra voorwaarden verbinden.

3. Deze richtlijn is niet van toepassing op leveringen van goederen die zijn vrijgesteld of die kunnen worden vrijgesteld krachtens artikel 15, punt 2, van richtlijn 77/388/EEG."

16 Artikel 5 van richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG 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 (PB L 44, blz. 23), die de Achtste richtlijn met ingang van 1 januari 2010 heeft vervangen, bepaalt:

„Elke lidstaat verleent iedere niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige teruggaaf van de btw die werd geheven ter zake van de voor genoemde belastingplichtige door andere belastingplichtigen in deze lidstaat verrichte goederen-

leveringen of diensten, of ter zake van de invoer van goederen in deze lidstaat, voor zover deze goederen of diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) de handelingen bedoeld in artikel 169, punten a en b, van richtlijn 2006/112/EG;

b) handelingen, waarvan de afnemer overeenkomstig de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199 van richtlijn 2006/112/EG, als toegepast in de lidstaat van teruggaaf, tot voldoening van de belasting is gehouden.

Onverminderd artikel 6 wordt voor de toepassing van deze richtlijn het recht op teruggaaf van voorbelasting bepaald overeenkomstig richtlijn 2006/112/EG, als toegepast in de lidstaat van teruggaaf."

Nationale regeling

17 Krachtens Sections 26 en 39 van de Value Added Tax Act 1994 (wet op de btw van 1994), Section 3 van de Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999 en Section 190 van de Value Added Tax Regulations 1995, zoals gewijzigd bij de Value Added Tax (Amendment) (No. 4) Regulations van 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.

Precontentieuze procedure

18 Op 13 januari 2006 heeft de Commissie de autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk in kennis gesteld van haar standpunt dat artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn niet aldus kan worden uitgelegd dat het de teruggaaf uitsluit van de btw die is geheven over goederen of diensten die worden gebruikt voor de verzekeringshandelingen en financiële handelingen genoemd in artikel 17, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn, waarvan de inhoud is overgenomen in artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn. In een e-mail van 12 mei 2006 heeft het Verenigd Koninkrijk verklaard het met dit standpunt niet eens te zijn, stellende dat zijn wettelijke regeling in overeenstemming was met de toepasselijke Unieregeling.

19 Daarop heeft de Commissie de procedure van artikel 226 EG ingeleid en het Verenigd Koninkrijk op 12 oktober 2006 een aanmaningsbrief gezonden waarin zij die lidstaat verwijt de verplichtingen niet te zijn nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 17, leden 3 en 4, van de Zesde richtlijn en artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn.

20 Aangezien de door het Verenigd Koninkrijk in zijn antwoord van 14 december 2006 aangevoerde argumenten de Commissie niet konden overtuigen, heeft zij op 27 juni 2007 een met redenen omkleed advies uitgebracht waarin zij deze lidstaat verzocht de nodige maatregelen te nemen om binnen twee maanden na ontvangst van dit met redenen omkleed advies te voldoen aan de eisen die voortvloeien uit de artikelen 169 tot en met 171 van de btw-richtlijn, en artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn.

21 Het Verenigd Koninkrijk heeft op dit met redenen omkleed advies geantwoord bij brief van 29 augustus 2007, waarin het zijn uitlegging van de Dertiende richtlijn en van de artikelen 169 tot en met 171 van de btw-richtlijn heeft bevestigd. De Commissie, die deze uitlegging heeft bestreden en haar standpunt inzake de onverenigbaarheid van de betrokken wettelijke regeling van het Verenigd Koninkrijk met de uit het Unierecht voortvloeiende vereisten heeft gehandhaafd, heeft besloten het onderhavige beroep in te stellen.

Beroep

22 Om te beginnen staat vast dat een buiten de Unie gevestigde marktdeelnemer ingevolge de regeling van het Verenigd Koninkrijk geen recht heeft op teruggaaf van de voorbelasting die in die lidstaat is betaald voor goederen of diensten die worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn, te weten bepaalde verzekeringshandelingen en financiële handelingen.

23 Het beroep heeft derhalve enkel betrekking op de vraag of de artikelen 169 tot en 171 van de btw-richtlijn en artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn een dergelijk recht toekennen aan buiten de Unie gevestigde marktdeelnemers.

24 Overeenkomstig artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn geeft elke lidstaat aan iedere niet op het grondgebied van de Unie gevestigde belastingplichtige 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 de Zesde richtlijn.

25 Over de verwijzing — in artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn — naar artikel 17, lid 3, sub a en b, van de Zesde richtlijn, moet worden opgemerkt dat, enerzijds, de tekst van laatstgenoemde richtlijn niet is aangepast na de inwerkingtreding van de btw-richtlijn, waarvan artikel 169, sub a en b, voornoemd artikel 17, lid 3, sub a en b, heeft vervangen. Artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn moet derhalve aldus worden gelezen, dat het betrekking heeft op voornoemd artikel 169, sub a en b.

26 Anderzijds dient te worden opgemerkt dat de in de onderhavige zaak aan de orde zijnde verzekeringshandelingen en financiële handelingen worden genoemd in artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn.

27 Het Verenigd Koninkrijk concludeert op grond van de bewoordingen van artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn, hetwelk enkel uitdrukkelijk verwijst naar handelingen bedoeld in artikel 169, sub a en b, van de btw-richtlijn, dat er geen recht bestaat op teruggaaf van de btw voor de in artikel 169, sub c, van die richtlijn bedoelde handelingen.

28 De Commissie, die weliswaar erkent dat artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn niet verwijst naar de in artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn bedoelde handelingen, betoogt daarentegen, op basis van argumenten ontleend aan de ontstaansgeschiedenis, de opzet en het doel van de betrokken bepalingen, dat voornoemd artikel 2, lid 1, gelezen in samenhang met de artikelen 169 tot en met 171 van de btw-richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat het ook een recht op teruggaaf van btw toekent voor de handelingen bedoeld in artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn.

29 Derhalve moet worden nagegaan of de door de Commissie ter onderbouwing van haar uitlegging van artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn en de artikelen 169 tot en met 171 van de btw-richtlijn aangevoerde argumenten kunnen rechtvaardigen dat deze artikelen aldus worden uitgelegd dat zij een recht op teruggaaf van de btw toekennen voor de handelingen bedoeld in artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn, ook al verwijzen de duidelijke en precieze bewoordingen van voornoemd artikel 2, lid 1, enkel naar artikel 169, sub a en b, van laatstgenoemde richtlijn.

30 Volgens de Commissie vloeit het recht van buiten de Unie gevestigde marktdeelnemers op teruggaaf van de in een lidstaat voor de in artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn bedoelde handelingen betaalde voorbelasting reeds voort uit de artikelen 169 tot en met 171 van die richtlijn. Artikel 170 van de btw-richtlijn legt dit recht vast

voor alle handelingen bedoeld in artikel 169 ervan, en voorziet niet in uitzonderingen. Aangezien in de btw-richtlijn de basisregel is neergelegd, terwijl de Dertiende richtlijn enkel uitvoeringsbepalingen voor de regeling voor teruggaaf bevat, dienen de onvoorwaardelijke bewoordingen van artikel 170 van de btw-richtlijn voorrang te hebben boven de formulering van artikel 2 van de Dertiende richtlijn.

31 Inderdaad voorziet artikel 170 van de btw-richtlijn, net als daarvóór artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn, in algemene bewoordingen, in een recht op teruggaaf van de als voorbelasting betaalde btw wanneer de goederen en diensten waarover btw is geheven worden gebruikt voor „de in artikel 169 [van de btw-richtlijn] bedoelde handelingen".

32 Evenzo staat vast dat de Achtste richtlijn strekt tot vaststelling van de regeling voor de teruggaaf van btw die in een lidstaat is betaald door in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtigen, en dus een harmonisatie beoogt van het recht op teruggaaf zoals dat uit artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn voortvloeit (zie arresten van 13 juli 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Jurispr. blz. I-6109, punt 20, en 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Jurispr. blz. I-2425, punt 26), hetgeen in het geval van de Dertiende richtlijn ook geldt voor in derde landen gevestigde belastingplichtigen.

33 Daaruit kan evenwel niet worden afgeleid, zoals de Commissie betoogt, dat artikel 170 van de btw-richtlijn toestaat af te wijken van de duidelijke en precieze bewoordingen van artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn.

34 De Dertiende richtlijn beperkt zich immers niet tot de formele regeling van de toepassing van het recht op teruggaaf van btw, maar voorziet in bepaalde uitzonderingen op dit recht, zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen erkent, zonder de

geldigheid hiervan te betwisten. Tot die uitzonderingen behoort de mogelijkheid voor de lidstaten om deze teruggaaf, krachtens artikel 2, lid 2, van die richtlijn, afhankelijk stellen van de toekenning door derde staten van vergelijkbare voordelen en, conform artikel 4, lid 2, van die richtlijn, bepaalde uitgaven van die teruggaaf uit te sluiten of hieraan extra voorwaarden te verbinden.

35 Bijgevolg moeten de bepalingen van de Dertiende richtlijn, en met name artikel 2, lid 1, ervan, worden beschouwd als lex specialis ten opzichte van de artikelen 170 en 171 van de btw-richtlijn, die eraan in de weg staat dat aan het recht op teruggaaf, dat in algemene bewoordingen is neergelegd in voornoemd artikel 170, voorrang kan worden gegeven boven de duidelijke en precieze bewoordingen van artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn.

36 Hieruit volgt dat de vraag of de lidstaten aan buiten de Unie gevestigde belastingplichtigen een recht op teruggaaf van btw moeten toekennen voor de handelingen bedoeld in artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn, enkel moet worden beantwoord aan de hand van artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn.

37 Aangaande de uitlegging van genoemd artikel 2, lid 1, betoogt de Commissie allereerst dat uit de ontstaansgeschiedenis blijkt dat er niet van uit kan worden gegaan dat de Uniewetgever, door in artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn enkel de transacties te noemen waarnaar in artikel 169, sub a en b, van de btw-richtlijn wordt verwezen, de teruggaaf van btw voor de handelingen bedoeld in artikel 169, sub c, van die richtlijn heeft willen uitsluiten. De bewoordingen van artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn berusten op een onjuiste beoordeling van de Uniewetgever bij de vaststelling van artikel 2 van de Achtste richtlijn, waarvan de bewoordingen nagenoeg identiek zijn aan die van artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn en voor de formulering van laatstgenoemde bepaling model hebben gestaan.

38 De Commissie beroept zich in dit verband om te beginnen op de toelichting bij het voorstel voor een Achtste richtlijn, en stelt dat de wetgever bij de vaststelling van die richtlijn heeft verzuimd te verwijzen naar artikel 17, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn, omdat hij er ten onrechte van uit was gegaan dat met de betrokken handelingen reeds rekening was gehouden in artikel 17, lid 3, sub a, ervan, dat wordt genoemd in de opsomming in artikel 2 van de Achtste richtlijn.

39 Voorts vereist volgens de Commissie de logica van het btw-stelsel dat voor de handelingen bedoeld in artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn een recht op teruggaaf van btw wordt toegekend. Volgens die logica en in overeenstemming met de internationale praktijk mag immers geen belasting verschuldigd zijn wanneer de goederen en diensten worden uitgevoerd. Wat inzonderheid de vrijgestelde handelingen betreft, zoals verzekeringshandelingen en financiële handelingen, waarvoor normalerwijze niet de mogelijkheid bestaat van teruggaaf van de betaalde voorbelasting, beoogt artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn, de teruggaaf mogelijk te maken van de btw die is inbegrepen in de prijs van verwerving van de goederen en diensten die zijn bestemd voor het verrichten van die handelingen. Aldus wordt met het toekennen van een recht op teruggaaf van btw verhinderd dat de binnen de Unie gevestigde marktdeelnemer wordt benadeeld ten opzichte van zijn concurrenten buiten de Unie.

40 Ten slotte is de Commissie van mening dat de vergelijking tussen artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn en artikel 2 van de Achtste richtlijn aantoont dat die twee bepalingen eenvormig moeten worden uitgelegd. Ondanks de vrijwel identieke bewoordingen van bovengenoemde bepalingen legt het Verenigd Koninkrijk artikel 2 van de Achtste richtlijn aldus uit dat het de in artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn genoemde handelingen omvat, waarmee deze lidstaat dus een tegenstrijdig standpunt inneemt. Volgens de Commissie zou de door het Verenigd Koninkrijk voorgestelde uitlegging van artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn, indien zij juist zou zijn, ook moeten gelden voor artikel 2 van de Achtste richtlijn en gevolgen hebben voor alle lidstaten die dat artikel 2 aldus uitleggen.

41 Om te beginnen moet dit laatste argument worden afgewezen als zijnde irrelevant.

42 Het onderhavige beroep wegens niet-nakoming heeft immers enkel betrekking op de vraag of het Verenigd Koninkrijk, door voor de handelingen bedoeld in artikel 169, sub c, van de btw-richtlijn, verricht door niet op het grondgebied van de Europese Unie gevestigde belastingplichtigen, teruggaaf te weigeren van de als voorbelasting betaalde btw, al dan niet de verplichtingen is nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 169 tot en met 171 van de btw-richtlijn en artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn.

43 Noch het feit dat het Verenigd Koninkrijk en de andere lidstaten krachtens de Achtste richtlijn een dergelijk recht op teruggaaf van btw toekennen aan binnen de Unie gevestigde marktdeelnemers, noch het mogelijkerwijs ontbreken van redenen die een afwijkende praktijk rechtvaardigen ten aanzien van, enerzijds, de in die richtlijn bedoelde marktdeelnemers, en, anderzijds, marktdeelnemers die onder de Dertiende richtlijn vallen, noch de mogelijke gevolgen op het niveau van de lidstaten wanneer dergelijke redenen ontbreken, vormen factoren die de door de Commissie voorgestelde uitlegging van artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn kunnen ondersteunen.

44 Wat vervolgens het argument betreft inzake de ontstaansgeschiedenis, zij er meteen al op gewezen dat artikel 2 van het voorstel voor een Achtste richtlijn dat de toelichting bevat waaraan de Commissie refereert, zonder nadere precisering verwijst naar de „in artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn bedoelde activiteiten". Derhalve kan niet bewezen worden geacht dat de mogelijk onjuiste beoordeling die volgens de Commissie in die toelichting is gemaakt, daadwerkelijk aan de basis stond van de formulering van artikel 2 van de Achtste richtlijn of van artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn.

45 Bovendien verwijst artikel 5 van richtlijn 2008/9, die de Achtste richtlijn heeft vervangen, net als artikel 2 van laatstgenoemde richtlijn, naar artikel 169, „[sub] a en b", van de btw-richtlijn. Aldus impliceert de these van de Commissie, enerzijds, dat de Uniewetgever bij het vaststellen van de Achtste richtlijn een vergissing heeft gemaakt, welke vergissing is overgenomen in de Dertiende richtlijn, en, anderzijds, dat deze wetgever bij het vaststellen van richtlijn 2008/9 die vergissing opnieuw heeft gemaakt.

46 Wat die gestelde vergissing betreft, alsmede het argument van de Commissie dat haar lezing van de betrokken bepalingen meer in overeenstemming is met de logica van het gemeenschappelijk btw-stelsel, moet worden vastgesteld dat, zelfs indien de beweringen van de Commissie kloppen, het, zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in punt 65 van zijn conclusie, niet aan het Hof staat om een dergelijke uitlegging, die ertoe strekt artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn te corrigeren, te geven.

47 Dienaangaande heeft het Hof, in het arrest van 5 oktober 2004, Commissie/Griekenland (C-475/01, Jurispr. blz. I-8923), geoordeeld dat de Helleense Republiek haar nationale wettelijke regeling rechtmatig kon doen steunen op de duidelijke bewoordingen van artikel 23, lid 2, van richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (PB L 316, blz. 21), krachtens hetwelk zij op ouzo een tarief mocht toepassen dat lager was dan het minimumtarief. Derhalve verwierp het Hof het beroep waarmee de Commissie stelde dat die lidstaat de verplichtingen van artikel 90, eerste alinea, EG niet was nagekomen en waarmee zij betoogde dat de lidstaten, zelfs indien zij naar afgeleid recht over een dergelijke uitdrukkelijke goedkeuring beschikken, niet bevrijd zijn van de verplichting tot eerbiediging van het primaire recht, hetgeen betekent dat wanneer de nationale maatregel daarmee onverenigbaar blijkt te zijn, de lidstaat van die goedkeuring geen gebruik mag maken.

48 Evenzo kan het Verenigd Koninkrijk, wiens nationale regeling in overeenstemming is met de duidelijke en precieze bewoordingen van artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn, niet worden verweten dat het de juist krachtens die bepaling op hem

rustende verplichtingen niet is nagekomen door hiervan geen uitlegging te geven die ertoe strekt die bepaling te corrigeren teneinde haar in overeenstemming te brengen met de algemene logica van het gemeenschappelijke btw-stelsel en een door de Commissie gestelde vergissing van de gemeenschapswetgever, die volgens de Commissie voortvloeit uit de toelichting bij het voorstel voor een Achtste richtlijn, niet te herstellen.

49 Volgens vaste rechtspraak vereist het rechtszekerheidsbeginsel dat een Unieregeling de belanghebbenden met name in staat stelt de omvang van de verplichtingen die zij hun oplegt, nauwkeurig te kennen. De justitiabelen moeten immers ondubbelzinnig hun rechten en verplichtingen kunnen kennen en dienovereenkomstig hun voorzieningen kunnen treffen (arrest van 10 maart 2009, Heinrich, C-345/06, Jurispr. blz. I-1659, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 Die rechtspraak handelt weliswaar over de betrekkingen tussen particulieren en de overheid, doch is, zoals de advocaat-generaal opmerkt in punt 64 van zijn conclusie, ook relevant in het kader van de omzetting van een richtlijn op fiscaal gebied.

51 Van een bepaling als artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn kan immers niet in weerwil van de duidelijke en precieze bewoordingen ervan een uitlegging worden gegeven die ertoe strekt die bepaling te corrigeren en aldus de desbetreffende verplichtingen van de lidstaten uit te breiden (zie naar analogie arrest van 22 december 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, Jurispr. blz. I-10627, punt 44).

52 Uit al het voorgaande volgt dat het beroep van de Commissie moet worden verworpen.

Kosten

53 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dat is gevorderd. Aangezien de Commissie in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van het Verenigd Koninkrijk in de kosten te worden verwezen.

Het Hof (Derde kamer) verklaart:

1) Het beroep wordt verworpen.

2) De Europese Commissie wordt verwezen in de kosten.

ondertekeningen