

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. MAZÁK

van 28 juni 2011 (1)

Zaak C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, in liquidatie

tegen

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

[verzoek van het Finanzgericht Hamburg (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Zesde btw-richtlijn — Uitlegging van artikel 9, lid 2, sub e — Beschikbaar stellen van personeel — Beschikbaar stellen van chauffeurs die niet in loondienst zijn bij dienstverrichter — Plaats waar diensten worden verricht — Terugbetaling”

I – Inleiding

1. Bij beslissing van 20 april 2010, ingekomen bij het Hof op 6 mei 2010, heeft het Finanzgericht Hamburg (Duitsland) het Hof krachtens artikel 267 VWEU prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging 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(2) (hierna: „Zesde richtlijn”).
2. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen ADV Allround Vermittlungs AG, in liquidatie (hierna: „ADV Allround”), en het Finanzamt Hamburg-Bergedorf (Belastingkantoor Hamburg-Bergedorf) betreffende de vraag of het beschikbaar stellen van zelfstandige vrachtwagenchauffeurs aan buitenlandse klanten, op grond van de plaats van uitvoering, onderworpen is aan btw in het jaar 2005.
3. In de eerste plaats wenst de verwijzende rechter met zijn vragen in wezen te vernemen of artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de term „beschikbaar stellen van personeel” ook het beschikbaar stellen omvat van zelfstandigen die niet in dienst zijn van de handelaar die de dienst verstrekt.
4. In de tweede plaats wenst hij te vernemen of het nationale procedurele recht, overeenkomstig de Zesde richtlijn, moet verzekeren dat één en dezelfde transactie, die in casu bestaat in het verrichten van diensten, voor de btw-heffing op dezelfde manier wordt beoordeeld ten aanzien van de belastingplichtige die de dienst verricht als ten aanzien van de

belastingplichtige die deze dienst afneemt. Hij verzoekt eveneens om verduidelijking inzake de periode waarin laatstbedoelde de over de ontvangen dienst geheven voorbelasting mag aftrekken.

II – Rechtskader

A – De Zesde richtlijn

5. Artikel 9 van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Diensten”, bepaalt, voor zover hier van belang:

„1. Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

2. In afwijking hiervan is

[...]

(e) de plaats van de hieronder vermelde diensten, die worden verleend aan ontvangers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of aan belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

[...]

– het beschikbaar stellen van personeel;

[...]”

6. Artikel 17 van de Zesde richtlijn, getiteld „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, bepaalt, voor zover hier van belang:

„[...]

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de [btw] welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten

[...]

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, 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 – *Relevante nationale wettelijke regeling*

7. Voor zover hier van belang, bepaalt § 3a van de Umsatzsteuergesetz (Wet op de omzetbelasting) (hierna: „UStG”), dat betrekking heeft op de plaats waar de andere dienst wordt verricht, in de versie die gold tot en met 31 december 2009:

„1. Behoudens het bepaalde in de §§ 3b en 3f wordt een andere dienst verricht op de plaats waar de ondernemer zijn bedrijf uitoefent.

[...]

3. Indien de afnemer van een in lid 4 genoemde andere dienst een ondernemer is, wordt de andere dienst, in afwijking van het bepaalde in lid 1, verricht waar de afnemer zijn bedrijf uitoefent.

[...]

4. Andere diensten in de zin van lid 3 zijn: [...] 7. het beschikbaar stellen van personeel;

[...]"

III – **Feiten, procesverloop en prejudiciële vragen**

8. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de activiteiten van ADV Allround in 2005, het in casu aan de orde zijnde jaar, bestonden uit het beschikbaar stellen van zelfstandige vrachtwagenchauffeurs aan vervoersondernemingen in Duitsland en in andere landen, voornamelijk in Italië (Zuid-Tirol).

9. Daartoe werden met de chauffeurs schriftelijke overeenkomsten, zogenaamde „agentuurovereenkomsten”, afgesloten. De vervoersondernemingen konden van de hun aangeboden dienst gebruikmaken door ADV Allround te bellen wanneer zij een chauffeur nodig hadden.

10. De chauffeurs brachten hun arbeid, namelijk het besturen van de vrachtwagens die door de vervoersondernemingen ter beschikking werden gesteld, in rekening aan ADV Allround. Laatstbedoelde factureerde op haar beurt aan de vervoersondernemingen, waarbij zij een prijsmarge toepaste, gaande van 8 % voor langlopende opdrachten tot 20 % voor eenmalige opdrachten.

11. Oorspronkelijk rekende ADV Allround aan haar buitenlandse klanten, zoals in casu de Italiaanse vervoersondernemingen, geen omzetbelasting aan, aangezien zij ervan uitging dat de betrokken dienst als „beschikbaar stellen van personeel” in de zin van § 3a, lid 4, 7, van de UStG moest worden aangemerkt en dat de plaats van verrichting en dus ook van belasting bijgevolg in Italië lag, waar de afnemers van die dienst waren gevestigd.

12. Naar aanleiding van een bijzonder onderzoek naar de door ADV Allround in de eerste drie kwartalen van 2005 betaalde omzetbelasting, stelde het Belastingkantoor Hamburg-Bergedorf op 3 juli 2006 een auditverslag op waarin het verklaarde dat het „beschikbaar stellen van personeel” in de zin van bovenvermelde bepaling enkel het beschikbaar stellen van de eigen werknemers van een onderneming (uitzendarbeid) betrof, zodat de verrichtingen in casu waren gesitueerd op de plaats waar ADV Allround haar bedrijf uitoefende, namelijk in Duitsland.

13. Dientengevolge begon ADV Allround ook haar Italiaanse klanten omzetbelasting aan te rekenen, tegen het toenmalige tarief van 16 %. Bovendien stelde zij gewijzigde facturen op voor alle diensten die zij in 2005 had verstrekt, waarbij zij wel omzetbelasting aanrekende. Zij veronderstelde dat de omzetbelasting aan de Italiaanse klanten zou worden terugbetaald en dat het, behalve de bijkomende administratieve last die met de terugbetaling gepaard gaat, economisch gezien geen verschil zou uitmaken dat de handeling in Duitsland belastbaar is.

14. Het Bundeszentralamt für Steuern (Centraal Belastingbureau), dat verantwoordelijk is voor de terugbetaling van de voorbelasting, was het echter niet eens met het Belastingkantoor Hamburg-Bergedorf en stelde dat het begrip „beschikbaar stellen van personeel” in § 3a, lid 4, 7, van de UStG ook betrekking had op het beschikbaar stellen van chauffeurs zoals in casu aan de orde. Overeenkomstig dat standpunt waren deze transacties dus niet belastbaar in Duitsland, zodat in de gewijzigde facturen ten onrechte omzetbelasting was aangerekend en deze omzetbelasting niet kon worden terugbetaald. De door afzonderlijke klanten gedane verzoeken om terugbetaling van de omzetbelasting, werden afgewezen.

15. De Italiaanse klanten weigerden daarop aan ADV Allround nog langer de bijkomend gefactureerde omzetbelasting te betalen. Met prijzen die toen 16 % hoger lagen, kon ADV Allround onmogelijk concurreren op de markt, omdat haar klanten geen terugbetaling van de omzetbelasting konden verkrijgen en de belasting dus daadwerkelijk op hen drukte. Aangezien haar marge tussen 8 en 20 % lag, staakte zij haar activiteiten en is zij momenteel in liquidatie.

16. Het Finanzgericht Hamburg, waarbij de zaak aanhangig is, stelt ten eerste dat er onzekerheid bestaat over de vraag of de term „beschikbaar stellen van personeel” in artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn en in § 3a, lid 4, punt 7, UStG, waarbij deze bepaling in Duits recht is omgezet, slechts betrekking heeft op personen die in loondienst zijn, dus werknemers, of ook op zelfstandigen, zoals de vrachtwagenchauffeurs in het onderhavige geval. Het geeft echter aan dat het in de praktijk moeilijk is om werknemers van zelfstandigen te onderscheiden en om de ontvanger van de diensten daartoe het nodige bewijs te verschaffen, en dat dit ervoor kan pleiten het beschikbaar stellen van zelfstandigen deel te laten uitmaken van het „beschikbaar stellen van personeel”, gelet op de doelstelling van de Zesde richtlijn om het verrichten van diensten op de Europese interne markt te vergemakkelijken.

17. Aangezien er volgens hem een materieel verband bestaat tussen belastbaarheid en belastingplichtigheid enerzijds, en recht op aftrek van voorbelasting anderzijds, stelt de verwijzende rechter de vraag of en hoe die materieelrechtelijke verhouding in procedureel recht moet worden weerspiegeld, in het bijzonder of het bestaan van een dergelijk verband tussen de belastbaarheid en de aftrek inzake eenzelfde transactie betekent dat inhoudelijk tegenstrijdige beslissingen moeten worden vermeden en, zo ja, hoe.

18. Ten derde merkt hij op dat het Hof zich nog niet heeft uitgesproken over de in het Duitse recht bepaalde periode van slechts zes maanden na het einde van het kalenderjaar waarin het recht op terugbetaling ontstond, waarbinnen de ontvanger van een dienst om aftrek mag verzoeken. Het is onduidelijk of die periode, overeenkomstig de Zesde richtlijn en gelet op de beginselen van rechtszekerheid en doeltreffendheid, kan verstrijken vóór de vaststelling van een voor de dienstverrichter bindende beslissing over de belastbaarheid en de belastingplichtigheid.

19. Daarop heeft het Finanzgericht Hamburg de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient artikel 9, lid 2, sub e, zesde streepje, 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: „richtlijn 77/388”) [later: artikel 56, lid 1, sub f, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, in de versie die gold tot en met 31 december 2009; hierna: „richtlijn 2006/112”] aldus te worden uitgelegd dat „het beschikbaar stellen van personeel” ook de terbeschikkingstelling van zelfstandigen omvat, die niet in dienstbetrekking werkzaam zijn bij de dienstverrichter?

2) Dienen artikel 17, lid 1, lid 2, sub a, en lid 3, sub a, en artikel 18, lid 1, sub a, van richtlijn 77/388 [thans de artikelen 167, 168, sub a, 169, sub a, en 178, sub a, van richtlijn 2006/112] aldus te worden uitgelegd dat het nationale procedurerecht in maatregelen moet voorzien, zodat de belastbaarheid van en de belastingplicht voor een en dezelfde dienst bij de dienstverrichter en de afnemer op dezelfde wijze worden beoordeeld, ook indien voor elk van hen een verschillende belastingdienst bevoegd is?

Enkel indien het antwoord op de tweede vraag bevestigend is:

3) Dienen artikel 17, lid 1, lid 2, sub a, en lid 3, sub a, en artikel 18, lid 1, sub a, van richtlijn 77/388 [thans de artikelen 167, 168, sub a, 169, sub a, en 178, sub a, van richtlijn 2006/112] aldus te worden uitgelegd dat de termijn waarbinnen de afnemer zijn recht op voorbelastingaftrek voor een ontvangen dienst kan uitoefenen, niet mag verstrijken voordat jegens de ondernemer die de dienst heeft verricht, onherroepelijk is beslist over de belastbaarheid en de belastingplicht?”

IV – Beoordeling in rechte

A – Eerste vraag

20. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de term „beschikbaar stellen van personeel” ook betrekking heeft op het beschikbaar stellen van zelfstandigen die niet in dienst zijn van de dienstverrichter.

1. Standpunt van partijen

21. In het onderhavige geding hebben de Duitse regering en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Behalve deze twee partijen was ook ADV Allround op de terechtzitting van 30 maart 2011 vertegenwoordigd.

22. De Duitse regering en de Commissie stellen dat het begrip „beschikbaar stellen van personeel” in artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn geen betrekking heeft op het beschikbaar stellen van zelfstandigen die niet in dienst zijn van de onderneming die de dienst verricht, zodat de eerste vraag ontkennend moet worden beantwoord.

23. Zij betogen in wezen dat de term „personeel” doorgaans eerder betrekking heeft op werkrachten die in loondienst zijn van de dienstverrichter. Deze uitlegging vindt steun in het feit dat deze term ook deze betekenis heeft in de artikelen 5, lid 6, 6, lid 2, en 13, A, sub k, van de Zesde richtlijn, die op een uniforme manier moet worden uitgelegd, evenals in andere gebieden van Unierecht. Bovendien zou de opzet en de doelstelling van artikel 9 van de Zesde richtlijn in gevaar worden gebracht indien het begrip „beschikbaar stellen van personeel” ook het beschikbaar stellen van zelfstandigen zou omvatten.

24. ADV Allround meent daarentegen dat de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord. Dat artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn eveneens betrekking heeft op het

beschikbaar stellen van zelfstandigen, vindt volgens haar doorgaans in het bijzonder steun in overwegingen inzake rechtszekerheid en praktische uitvoerbaarheid. Het betwist dat deze uitlegging de dienstverrichter de mogelijkheid biedt tot manipulatie en belastingontwijking.

2. Beoordeling

25. Ik wil meteen opmerken dat een letterlijke uitlegging van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn volgens mij niet doorslaggevend is om te bepalen of het „beschikbaar stellen van personeel” in die bepaling ook betrekking heeft op het beschikbaar stellen van zelfstandigen, zoals in deze zaak aan de orde.

26. In dit opzicht moet ten eerste worden opgemerkt dat artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn, althans in bepaalde taalversies, de meer algemene term „personeel” of daarmee overeenstemmende termen (zoals „Personal” in het Duits, „personnel” in het Frans en „personal” in het Spaans) gebruikt, in plaats van een meer specifieke term zoals „arbeider” of „werknemer”, en dat deze algemene term dus niet noodzakelijk naar personen in loondienst verwijst.

27. Anders dan het standpunt waarop zowel de Commissie als de Duitse regering zich lijken te baseren, staat het ten tweede bovendien niet onomstotelijk vast dat het begrip „personeel” eerder betrekking heeft op de verhouding tussen de dienstverrichter en de ter beschikking gestelde personen dan op de verhouding tussen die personen en de afnemer van de dienst. Het „beschikbaar stellen van personeel” in artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn duidt met andere woorden niet noodzakelijk op een dienst waarbij een belastingplichtige zijn eigen personeel ter beschikking stelt van iemand anders. Het voornaamste kenmerk van een dergelijke dienst zou kunnen zijn dat aan die andere persoon personeel of werkkrachten beschikbaar worden gesteld, ongeacht de aard van de contractuele verhouding tussen de aanbieder van die dienst en de beschikbaar gestelde personen.

28. Ook moet worden opgemerkt dat de term „personeel” niet noodzakelijk dezelfde betekenis heeft in artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn als in de andere bepalingen van die richtlijn, en zeker niet als in andere bepalingen van Unierecht, aangezien rekening moet worden gehouden met de specifieke context van elke bepaling waarin dit begrip voorkomt.

29. Zo zijn artikel 5, lid 6, en artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn, die het woord „personeel” bevatten en in dit verband door de Commissie worden aangehaald, bedoeld om te verzekeren dat belastingplichtigen die goederen of diensten voor eigen gebruik of dat van hun personeel aanwenden, op gelijke voet worden behandeld met eindgebruikers⁽³⁾, terwijl de bepalingen waar artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn deel van uitmaakt een totaal ander doel hebben, namelijk de plaats vaststellen waar een dienst wordt geacht te zijn verricht.

30. Bijgevolg moet voorts worden onderzocht of artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn, gelet op de context van deze bepaling en de doelstellingen van de regels waar zij deel van uitmaakt⁽⁴⁾, aldus moet worden uitgelegd dat het beschikbaar stellen van zelfstandigen, zoals in het onderhavige geval, ook als het „beschikbaar stellen van personeel” moet worden beschouwd en dus belastbaar is in het land waar de ontvanger van de dienst is gevestigd.

31. Eerst en vooral moet eraan worden herinnerd dat artikel 9 van de Zesde richtlijn regels bevat om de plaats te bepalen waar diensten voor belastingdoeleinden worden geacht te zijn verricht. Deze regels zijn bedoeld om bevoegdheidsconflicten, die tot dubbele belasting of eventueel tot niet-belasting kunnen leiden, te vermijden.⁽⁵⁾

32. Volgens de algemene regel, die artikel 9, lid 1, in dit verband bepaalt, wordt de dienst geacht te zijn verricht op de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd.(6)

33. Daarbij zij opgemerkt dat deze regel zelf een afwijking van het strikte territorialiteitsbeginsel vormt en, zoals het Hof heeft gesteld, een fictie uitmaakt, aangezien de dienst — eenvoudigheidshalve(7) — wordt geacht te zijn verricht op de plaats waar de dienstverrichter zijn bedrijf uitoefent of zijn bedrijfszetel heeft, ongeacht waar deze dienst in werkelijkheid is verricht.(8)

34. Ten aanzien van specifieke diensten, waarvoor de wetgever het niet opportuun achtte de regel toe te passen dat diensten worden verricht op de plaats van het bedrijf of de bedrijfszetel van de dienstverrichter, legt artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn evenwel een aantal specifieke gevallen vast waarin diensten worden geacht te zijn verricht op de vestigingsplaats van de klant.(9)

35. Wat de verhouding tussen het eerste en het tweede lid van artikel 9 van de Zesde richtlijn betreft, zij er bovendien aan herinnerd dat het Hof steeds heeft geoordeeld dat artikel 9, lid 1, geenszins voorrang heeft op artikel 9, lid 2, wat inhoudt dat laatstbedoelde bepaling geen eng uit te leggen uitzondering vormt.(10)

36. Veeleer moet telkens wanneer, zoals in het onderhavige geval, zelfstandige vrachtwagenchauffeurs beschikbaar worden gesteld aan in het buitenland gevestigde belastingplichtigen, worden nagegaan of die situatie onder één van de in artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn bedoelde gevallen valt, dus in casu onder het begrip „beschikbaar stellen van personeel” in artikel 9, lid 2, sub e, van deze richtlijn. Indien dat niet zo is, valt zij binnen de werkingssfeer van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn.(11)

37. In dat opzicht moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn er, overeenkomstig de zevende overweging van de considerans van deze richtlijn, in zijn geheel toe strekt een speciale regeling in het leven te roepen voor diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen.(12)

38. Wat deze ruimere doelstelling betreft, zijn de kosten voor het beschikbaar stellen van personeel, zoals in casu voor het beschikbaar stellen van vrachtwagenchauffeurs, opgenomen in de prijs van de door de afnemer vervaardigde goederen of verrichte diensten(13), ongeacht of het beschikbaar gestelde personeel bij de dienstverrichter in loondienst is, dan wel of het, zoals in casu, gaat om zelfstandigen die louter door middel van een agentuurovereenkomst aan de dienstverrichter zijn verbonden.

39. In de tweede plaats moet in dezelfde zin worden opgemerkt dat de Zesde richtlijn zelf weliswaar geen aanwijzingen geeft over de bijzondere reden waarom het beschikbaar stellen van personeel specifiek als categorie is opgenomen in artikel 9, lid 2, van deze richtlijn, maar dat de wetgever dergelijke diensten blijkbaar niet wilde onderwerpen aan de algemene regel van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn, waarbij zij voor belastingdoeleinden zouden geacht worden te zijn verricht op de plaats waar de dienstverrichter zijn bedrijf uitoefent of zijn bedrijfszetel heeft.(14) De wetgever overwoog dat veeleer de plaats waar de ontvanger van het beschikbaar gestelde personeel gevestigd is of zijn activiteiten uitoefent, onder wiens leiding en toezicht de ter beschikking gestelde werkrachten arbeiden, de belangrijkste aanknopingsplaats is en dus als referentieplaats moet dienen voor de territoriale bevoegdheid voor belastingdoeleinden ten aanzien van dergelijke diensten.

40. Ook in het licht van deze overwegingen lijkt er geen objectieve reden te bestaan — de Commissie of de Duitse regering hebben evenmin een dergelijke reden aangevoerd — waarom

voor de vaststelling van de plaats van belasting het beschikbaar stellen van personeel anders zou moeten worden behandeld naargelang de betrokken personen wel of niet in loondienst van de dienstverrichter zijn en waarom dit bijgevolg een wezenlijk kenmerk zou uitmaken van het „beschikbaar stellen van personeel” krachtens artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn.

41. Integendeel kan worden betoogd dat, indien het noodzakelijk wordt geacht om, ingeval het beschikbaar gestelde personeel in loondienst blijft van de dienstverrichter, van de algemene regel van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn af te wijken en ervan uit te gaan dat het betrokken personeel beschikbaar is gesteld op de plaats waar de afnemer zijn bedrijf uitoefent of zijn bedrijfszetel heeft, het dan des te meer gerechtvaardigd lijkt om hier eveneens van uit te gaan ingeval de beschikbaar gestelde personen niet in loondienst van de dienstverrichter zijn en dus minder nauw aan hem en aan zijn plaats van bedrijfsuitoefening of vestiging zijn verbonden.

42. Zoals ADV Allround terecht heeft opgemerkt, strookt een dergelijke uitlegging beter met het door artikel 9 van de Zesde richtlijn nagestreefde doel, namelijk te zorgen voor een rationele afbakening van de fiscale bevoegdheden. Zij maakt immers een eenvoudiger beheer mogelijk, vermijdt praktische problemen en versterkt de rechtszekerheid bij de tenuitvoerlegging van de collisieregels van dat artikel(15) vergeleken met een situatie waarin, bij het ter beschikking stellen van personeel, de plaats van de belasting zou variëren naargelang de betrokken personen in loondienst van de dienstverrichter zijn of zelfstandige zijn, hoewel in beide gevallen hetzelfde doel wordt nagestreefd.

43. Tot slot kan het argument van de Duitse regering, dat indien de term „beschikbaar stellen van personeel” in artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn ook van toepassing zou zijn op zelfstandige chauffeurs, deze zelfstandigen de plaats van belasting van een bepaalde dienst, zoals in casu hun diensten als chauffeur, zouden kunnen beïnvloeden of kiezen door deze diensten al dan niet middels een tussenpersoon te verschaffen, niet worden aanvaard.

44. Voor onder meer de toepassing van de in de Zesde richtlijn neergelegde regels inzake de plaats van belasting, moet elke handeling objectief worden gedefinieerd en ingedeeld, rekening houdend met alle kenmerken en omstandigheden ervan.(16)

45. Bijgevolg moet in een context zoals die van het hoofdgeding worden vastgesteld of het voornaamste kenmerk of doel van de dienst in kwestie het ter beschikking van belastingplichtigen stellen is van arbeidskrachten, in casu vrachtwagenchauffeurs, zodat de handeling moet worden aangeduid als het beschikbaar stellen van personeel, dan wel of dit direct het uitvoeren van de transportdiensten door de dienstverrichter is, waarbij het beschikbaar stellen van werknemers of zelfstandige onderaannemers een deel van deze dienstverrichting vormt. Bovendien gaat het in dergelijke omstandigheden doorgaans over verschillende onderscheiden handelingen die voor belastingdoeleinden afzonderlijk dienen te worden onderzocht, zoals de dienst die de zelfstandige vrachtwagenchauffeurs in het kader van de agentuurovereenkomst verstrekken aan de handelsagent of degene die het personeel beschikbaar stelt, de dienst die deze handelsagent verstrekt aan de buitenlandse vervoersondernemingen en tot slot de vervoersdiensten die deze vervoersondernemingen eventueel voor hun klanten verrichten.

46. Uit alle voorgaande overwegingen volgt dat op de eerste prejudiciële vraag moet worden geantwoord dat artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat „het beschikbaar stellen van personeel” ook betrekking heeft op het beschikbaar stellen van zelfstandigen die niet bij de verrichter van deze dienst in loondienst zijn.

B – Tweede vraag

47. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of en in

hoeverre de Zesde richtlijn, en in het bijzonder de daarin neergelegde bepalingen inzake het recht op aftrek, vereist dat in het nationale procedurele recht bepalingen worden vastgesteld om ervoor te zorgen dat de belastbaarheid van en de belastingplicht voor één bepaalde dienst op dezelfde wijze worden beoordeeld bij de handelaar die de dienst verricht en bij de handelaar die de dienst ontvangt, zelfs indien voor deze twee handelaars verschillende belastingdiensten bevoegd zijn, zodat tegenstrijdige beslissingen op dit gebied worden vermeden of uitgesloten.

1. Standpunten van partijen

48. De Commissie stelt dat het nationale procedurele recht moet verzekeren dat één bepaalde handeling voor de btw-heffing eenvormig wordt beoordeeld bij de verrichter en bij de afnemer van de dienst.

49. Zij betoogt dat de procedurele autonomie van de lidstaten niet zover mag gaan dat het fundamentele recht op aftrek en terugbetaling van de btw in gevaar wordt gebracht. Dit recht is immers bedoeld om de handelaars volledig te bevrijden van de last van de btw die zij in het kader van hun economische activiteiten verschuldigd zijn of betaald hebben en om er dus voor te zorgen dat de belasting van alle economische activiteiten volstrekt neutraal is.

50. Volgens de Commissie zijn de lidstaten, overeenkomstig hun plicht tot loyale samenwerking, verplicht situaties te vermijden waarin uiteenlopende standpunten van verschillende belastingautoriteiten ertoe zouden kunnen leiden dat belastingplichtigen de hun aangerekende btw niet volledig zouden aftrekken of geen volledige terugbetaling van deze btw zouden kunnen verkrijgen. Daartoe dienen de verschillende op grond van het nationale recht bevoegde belastingautoriteiten en gerechtelijke instanties met elkaar samen te werken.

51. ADV Allround, dat zich in wezen aansluit bij het standpunt van de Commissie, verwijst vooral naar het beginsel van neutraliteit van de btw en het rechtszekerheidsbeginsel. In het bijzonder overweegt zij dat andere betrokken belastingautoriteiten in het geding voor de nationale rechter zouden moeten kunnen worden geroepen.

52. De Duitse regering betwist dit standpunt en voert aan dat het Unierecht niet vereist dat in het nationale recht specifieke bepalingen worden vastgesteld om te verzekeren dat de belastbaarheid en de belastingplicht van één bepaalde dienst op dezelfde wijze wordt behandeld ten aanzien van de verrichter als ten aanzien van de afnemer van de dienst, zelfs indien voor de betrokken belastingplichtigen verschillende belastingautoriteiten bevoegd zijn.

53. Zij beklemtoont dat het, bij gebreke van een Unierechtelijke regeling ter zake, een aangelegenheid van de interne rechtsorde van elke lidstaat is om de bevoegde rechterlijke instanties aan te wijzen en de procedureregels vast te stellen voor rechtsvorderingen die ertoe strekken de rechten te beschermen die de justitiabelen aan het Unierecht ontleen, met inachtneming van het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel, die in de onderhavige context evenwel niet zijn geschonden.

54. Zij voert aan dat nooit volledig kan worden vermeden dat belastingautoriteiten of rechterlijke instanties binnen één lidstaat of in verschillende lidstaten tegenstrijdige beslissingen nemen. Dit vormt eigenlijk bij uitstek een organisatorisch probleem, dat via de hiërarchische structuur van zowel de belastingadministratie als de belastingrechtbanken moet worden opgelost.

55. Tot slot zet de Duitse regering uiteen dat de door de Commissie voorgestane samenwerking tussen de belastingautoriteiten en/of rechterlijke instanties, met het oog op het waarborgen van de uniformiteit, in de praktijk onuitvoerbaar is. Zij haalt in dit verband de talrijke praktische en juridische problemen aan die een dergelijke samenwerking kan veroorzaken, in het

bijzonder gelet op het rechtszekerheidsbeginsel en de kracht van gewijsde van administratieve en rechterlijke beslissingen.

2. Beoordeling

56. Vooraf zij eraan herinnerd dat uit de vaste rechtspraak van het Hof voortvloeit dat het, bij ontbreken van een Unierechtelijke regeling ter zake, in beginsel een aangelegenheid van de interne rechtsorde van elke lidstaat is om de bevoegde rechterlijke en administratieve instanties aan te wijzen en de procedureregels vast te stellen voor rechtsvorderingen die ertoe strekken de rechten te beschermen die de justitiabelen aan het Unierecht ontleen.(17)

57. Deze procedureregels mogen niet ongunstiger zijn dan die welke gelden voor soortgelijke nationale vorderingen (gelijkwaardigheidsbeginsel), en evenmin mogen zij de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel).(18)

58. In dit opzicht moet eerst en vooral worden opgemerkt dat de nationale bevoegdheidsverdeling in btw-aangelegenheden, op grond waarvan voor de btw-plichtigheid van de dienstverrichter, enerzijds, en het verzoek om aftrek van de voorbelasting door de afnemers van de dienst, anderzijds, verschillende belastingautoriteiten bevoegd zijn, in de onderhavige zaak als zodanig niet ter discussie is gesteld.

59. De vraag van de verwijzende rechter komt veeleer voort uit de omstandigheid dat de betrokken autoriteiten in deze administratieve procedure de regels van de Zesde richtlijn inzake de plaats van belasting en dus ook de regels inzake de belastingplicht van de belastingplichtige die de dienst heeft verricht, verschillend hebben uitgelegd, waardoor de ene belastinginstantie de betrokken handeling belastbaar achtte in Duitsland, terwijl de andere het verzoek om aftrek van de bij deze handeling betaalde voorbelasting afwees.

60. Tegen die achtergrond en gelet op het materiële verband tussen aftrek van voorbelasting en inning van de btw in een later stadium(19), wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of op grond van het Unierecht bijzondere nationale procedureregels moeten worden vastgesteld om te verzekeren dat de regels inzake de plaats van belasting en belastingplicht, in een belastingzaak zoals de onderhavige, eenvormig worden uitgelegd en toegepast indien zij dezelfde handeling betreffen. Hoewel de formulering van de tweede vraag hierover niet geheel duidelijk is, lijkt de verwijzende rechter in dit verband in de eerste plaats te doelen op procedureregels betreffende gerechtelijke procedures, zoals de vordering in het hoofdgeding.

61. In dit opzicht moet worden opgemerkt dat de nationale rechterlijke instanties en administratieve autoriteiten inderdaad in het algemeen binnen hun respectieve bevoegdheidssferen moeten verzekeren dat de rechtstreeks toepasselijke regels van Unierecht onverkort worden toegepast.(20)

62. Uit vaste rechtspraak volgt ook duidelijk dat het Unierecht in de gehele Unie juist en eenvormig moet worden uitgelegd en toegepast. Dit vereiste is eigenlijk inherent aan de voorrang van het Unierecht.(21)

63. Procedureel gezien wordt deze uniforme toepassing en uitlegging van het Unierecht, in het overigens gedecentraliseerde handhavingssysteem, doorgaans verzekerd door de procedure voor het stellen van vragen over de uitlegging of geldigheid van een bepaling van Unierecht overeenkomstig artikel 267 VWEU, die een mechanisme van gerechtelijke samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof in het leven roept.(22)

64. Op grond van dat stelsel mogen nationale rechterlijke instanties waarvan de beslissingen volgens het nationale recht vatbaar zijn voor hoger beroep, aan het Hof een prejudiciële vraag om uitlegging stellen. Enkel de rechterlijke instanties waarvan de beslissingen niet vatbaar zijn voor hoger beroep, zijn in beginsel verplicht om, wanneer voor hen een relevante vraag van Unierecht wordt opgeworpen, hierover aan het Hof een prejudiciële vraag te stellen.(23)
65. Deze verplichting beoogt in het bijzonder te voorkomen dat zich in een lidstaat een nationale rechtspraak ontwikkelt die niet met de regels van het Unierecht strookt.(24)
66. Dit bij artikel 267 VWEU ingevoerde stelsel van gerechtelijke samenwerking is daarentegen niet bedoeld om een eenvormige uitlegging en toepassing van het Unierecht in alle individuele gevallen en op alle niveaus van rechtspraak tot stand te brengen, en nog minder om in dit opzicht eventuele verschillen tussen nationale autoriteiten te voorkomen, hetzij binnen één lidstaat, hetzij tussen verschillende lidstaten.
67. De uniformiteit bij de toepassing en uitlegging van de door het Unierecht verleende rechten moet veeleer in elk van de lidstaten als geheel worden verzekerd door middel van hun respectieve gerechtelijke stelsels en in laatste instantie door het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof.
68. Indien een lidstaat daadwerkelijke rechterlijke bescherming tegen beslissingen van administratieve instanties verzekert, bestaat er voor het overige geen verplichting om de administratieve procedures zodanig op elkaar af te stemmen dat de betrokken instanties in elk individueel geval een uniforme houding ten aanzien van de bepaling van Unierecht aannemen.
69. In het onderhavige geval moet in dit verband worden opgemerkt dat de Commissie heeft betoogd dat de diverse belastingautoriteiten en rechterlijke instanties die op grond van het nationale recht bevoegd zijn, moeten samenwerken om ervoor te zorgen dat inzake een bepaalde handeling eenvormige beslissingen worden gegeven, maar dat zij niet heeft gespecificeerd hoe deze doelstelling in de praktijk kan worden bereikt in het geval van twee onderscheiden administratieve procedures die bij verschillende belastingautoriteiten en door verschillende partijen aanhangig zijn gemaakt en die weliswaar betrekking hebben op dezelfde dienst, maar een verschillende hoofddoelstelling hebben.
70. Bovendien moet worden opgemerkt dat het niet enkel moeilijk is om tot een dergelijke samenwerking te komen, maar dat uit het arrest Genius(25), door de verwijzende rechter in deze context aangehaald, niet volgt dat de verrichter of de afnemer van een bepaalde aan btw onderworpen dienst het recht heeft te verzoeken dat die handeling, wat de plaats van belasting en de belastingplicht betreft, in de procedure die de andere belastingplichtige voor een andere belastingautoriteit heeft ingesteld, op dezelfde wijze zou worden ingedeeld als door zijn eigen belastingautoriteit. In dat arrest heeft het Hof louter geoordeeld dat er enkel recht op aftrek bestaat voor belasting die daadwerkelijk verschuldigd is, dat wil zeggen belasting ter zake van een aan de btw onderworpen handeling of die is voldaan voor zover zij verschuldigd was, en dat dit recht zich daarom niet uitstrekt tot belasting die uitsluitend is verschuldigd op grond van de vermelding ervan op de factuur.(26)

71. Voorts moet er belang aan worden gehecht dat de afnemers van de dienst in het onderhavige geval geen beroep hebben ingesteld tegen de administratieve beslissing van het Bundeszentralamt für Steuern waarbij hun verzoek om aftrek van voorbelasting is afgewezen. In het licht van het door de verwijzende rechter aangehaalde doeltreffendheidsbeginsel⁽²⁷⁾ blijkt bijgevolg niet dat de procedurele regels inzake de terugbetaling van omzetbelasting op zich de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten, zoals het recht van de afnemers van de betrokken dienst op aftrek van voorbelasting, in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken.

72. Voor zover het gaat om procedureregels betreffende gerechtelijke procedures zoals deze voor de verwijzende rechter, blijkt tot slot uit de verwijzingsbeslissing en uit de opmerkingen van de Duitse regering dat de administratieve beslissingen van het Bundeszentralamt für Steuern inzake de verzoeken om terugbetaling van de afnemers van de dienst definitief zijn geworden ten aanzien van die instantie en deze afnemers. Bijgevolg zou elke poging om de bindende kracht van de door de verwijzende rechter te geven beslissing inzake de plaats van belasting en de belastingplicht van de betrokken dienst tot de afnemers van deze dienst uit te breiden — hetzij door het Bundeszentralamt für Steuern en/of de afnemers van de dienst in de procedure te laten tussenkomen, hetzij anderszins — in strijd zijn met de kracht van gewijsde die aan voornoemde beslissingen van het Bundeszentralamt für Steuern is verbonden.

73. In dit opzicht zij eraan herinnerd dat het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt dat regels die rechterlijke of administratieve beslissingen kracht van gewijsde verlenen zowel voor de rechtsorde van de Unie als voor de nationale rechtsorden belangrijk zijn, aangezien zij bijdragen aan het beginsel van rechtszekerheid, een fundamenteel beginsel van het Unierecht.⁽²⁸⁾

74. Het Hof heeft inderdaad geoordeeld dat nationale rechtsregels die beslissingen kracht van gewijsde verlenen in bepaalde omstandigheden ter discussie kunnen worden gesteld in het licht van de werking en de gevolgen van het Unierecht, maar dit geldt enkel in uitzonderlijke omstandigheden en met inachtneming van erg strikte voorwaarden⁽²⁹⁾ die in casu in verschillende opzichten niet zijn vervuld.

75. In dit opzicht kan op grond van het Unierecht niet worden vereist dat het nationale procedurele recht zou bepalen dat de door een nationale rechter ten aanzien van de dienstverrichter te geven beslissing inzake de plaats van belasting en de belastingplicht, in omstandigheden zoals in de onderhavige zaak ook geldt ten aanzien van de afnemers van die dienst.

76. Gelet op een en ander, moet op de tweede prejudiciële vraag worden geantwoord dat de Zesde richtlijn, en in het bijzonder de daarin neergelegde bepalingen inzake het recht op aftrek, niet vereist dat in het nationale procedurele recht bepalingen worden opgenomen om te verzekeren dat de belastbaarheid en belastingplicht van één bepaalde dienst, in omstandigheden zoals die van de onderhavige zaak, op dezelfde wijze worden beoordeeld ten aanzien van de handelaar die de dienst verricht als ten aanzien van de handelaar die de dienst ontvangt, zelfs indien voor deze twee handelaars verschillende belastingautoriteiten bevoegd zijn.

C – Derde vraag

77. Gelet op het antwoord op de tweede vraag, behoeft de derde vraag niet te worden beantwoord.

V – Conclusie

78. Ik geef het Hof derhalve in overweging de prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„— Artikel 9, lid 2, sub e, 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, moet aldus worden uitgelegd dat ‚het beschikbaar stellen van personeel’ ook betrekking heeft op het beschikbaar stellen van zelfstandigen die niet bij de verrichter van deze dienst in loondienst zijn;

— de Zesde richtlijn, en in het bijzonder de daarin neergelegde bepalingen inzake het recht op aftrek, vereist niet dat in het nationale procedurele recht bepalingen worden opgenomen om te verzekeren dat de belastbaarheid en belastingplicht van één bepaalde dienst, in omstandigheden zoals die van de onderhavige zaak, op dezelfde wijze worden beoordeeld ten aanzien van de handelaar die de dienst verricht als ten aanzien van de handelaar die de dienst ontvangt, zelfs indien voor deze twee handelaars verschillende belastingautoriteiten bevoegd zijn.”

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – PB 1977, L 145, blz. 1, in de versie zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/66/EG van de Raad van 26 april 2004 (PB L 168, blz. 35).

3 – Zie in die zin arresten van 6 mei 1992, De Jong (C?20/91, Jurispr. blz. I?2847, punt 15), en 16 oktober 1997, Fillibeck (C?258/95, Jurispr. blz. I?5577, punt 25).

4 – Zie onder meer arresten van 9 maart 2006, Gillan Beach (C?114/05, Jurispr. blz. I?2427, punt 21), en 7 juni 2005, VEMW e.a. (C?17/03, Jurispr. blz. I?4983, punt 41).

5 – Zie in die zin arresten van 5 juni 2003, Design Concept (C?438/01, Jurispr. blz. I?5617, punt 22), en 26 september 1996, Dudda (C?327/94, Jurispr. blz. I?4595, punt 20).

6 – Zie in die zin arrest van 12 mei 2005, RAL (Channel Islands) e.a. (C?452/03, Jurispr. blz. I?3947, punt 23).

7 – Zie in die zin arrest van 15 maart 1989, Hamann (51/88, Jurispr. blz. 767, punt 17).

8 – Zie arrest van 23 januari 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Jurispr. blz. 231, punt 15).

9 – Zie onder meer het in voetnoot 8 aangehaalde arrest Trans Tirreno Express, punt 16, en het in voetnoot 6 aangehaalde arrest RAL (Channel Islands) e.a., punt 23.

10 – Zie in die zin arresten van 15 maart 2001, SPI (C?108/00, Jurispr. blz. I?2361, punten 16 en 17); 7 september 2006, Heger (C?166/05, Jurispr. blz. I?7749, punt 17), en 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, Jurispr. blz. I?8255, punt 25).

11 – Zie ook met name arrest van 6 december 2007, Commissie/Duitsland (C?401/06, Jurispr. blz. I?10609, punt 30).

12 – Zie in voetnoot 4 aangehaald arrest Gillan Beach, punt 17.

13 – Hoewel de zevende overweging enkel verwijst naar ontvangers van diensten die zelf goederen vervaardigen, is de redenering ervan evenzeer toepasselijk op de situatie waarin de ontvangers van diensten zelf ook diensten verrichten: zie in die zin arrest van 17 november 1993, Commissie/Frankrijk (C?68/92, Jurispr. blz. I?5881, punt 15), en conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de in voetnoot 5 aangehaalde zaak Design Concept, punt 23.

14 – Zie in die context bovenvermeld punt 34 en arrest van 6 november 1997, Reisebüro Binder, C?116/96, Jurispr. blz. I?6103, punt 13.

15 – Zie in die zin het in voetnoot 14 aangehaalde arrest Reisebüro Binder, punt 12, en het in voetnoot 10 aangehaalde arrest Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, punten 30?33.

16 – Zie in die zin onder meer arrest van 16 december 2010, Macdonalds Resorts Limited (C?270/09, Jurispr. blz. I-13179, punt 46); in voetnoot 10 aangehaald arrest SPI, punt 20, en arrest van 9 oktober 2001, Cantor Fitzgerald International (C?108/99, Jurispr. blz. I?7257, punt 33).

17 – Zie in die zin onder meer arresten van 21 januari 2010, Alstom Power Hydro (C?472/08, Jurispr. blz. I-623, punt 17); 17 november 1998, Aprile (C?228/96, Jurispr. blz. I?7141, punt 18), en 21 september 1983, Deutsche Milchkontor e.a. (205/82–215/82, Jurispr. blz. 2633, punt 17).

18 – Zie onder meer arresten van 18 maart 2010, Alassini (C?317/08–C?320/08, Jurispr. blz. I-2213, punt 48), en 8 maart 2011, Lesoochranárske zoskupenie (C?240/09, Jurispr. blz. I-1255, punt 48).

19 – Zie in die zin onder meer arrest van 22 december 2010, RBS Deutschland Holding (C?277/09, Jurispr. blz. I-13805, punt 35).

20 – Zie in die zin onder meer arresten van 8 september 2010, Winner Wetten (C?409/06, Jurispr. blz. I-8015, punt 55); 13 januari 2004, Kühne & Heitz (C?453/00, Jurispr. blz. I?837, punt 20); 24 oktober 1996, Kraaijeveld e.a. (C?72/95, Jurispr. blz. I?5403, punten 55?61), en 22 juni 1989, Costanzo (103/88, Jurispr. blz. 1839, punt 33).

21 – Zie in die zin onder meer het in voetnoot 20 aangehaalde arrest Winner Wetten, punt 61; arresten van 18 oktober 2007, Österreichischer Rundfunk (C?195/06, Jurispr. blz. I?8817, punt 24); 6 december 2005, Gaston Schul Douane-expediteur (C?461/03, Jurispr. blz. I?10513, punt 21), en 15 september 2005, Intermodal Transports (C?495/03, Jurispr. blz. I?8151, punten 33 en 38).

22 – Het Hof bekleemtoonde in het in voetnoot 21 aangehaalde arrest Intermodal Transports (punt 38) dat de samenwerkingsprocedure van artikel 267 VWEU louter geldt tussen rechterlijke instanties.

23 – Zie het in voetnoot 21 aangehaalde arrest Intermodal Transports, punten 28?31.

24 – Zie in het bijzonder arresten van 4 juni 2002, Lyckeskog (C?99/00, Jurispr. blz. I?4839, punt 14), en 22 februari 2001, Gomes Valente (C?393/98, Jurispr. blz. I?1327, punt 17).

25 – Arrest van 13 december 1989, Genius (C?342/87, Jurispr. blz. 4227).

26 – Idem; zie in die zin de punten 13 en 19.

27 – Zie hierboven punt 57.

28 – Zie in die zin met name arrest van 16 maart 2006, Kapferer (C-234/04, Jurispr. blz. I-2585, punt 20), en het in voetnoot 20 aangehaalde arrest Kühne & Heitz, punt 24.

29 – Zie punten 26 en 27 van het in voetnoot 20 aangehaalde arrest Kühne & Heitz: ten eerste moet het bestuursorgaan op grond van het nationale recht bevoegd zijn om op het besluit terug te komen; ten tweede moet het administratieve besluit in kwestie definitief zijn geworden ten gevolge van een uitspraak van een nationale rechterlijke instantie in laatste aanleg; ten derde moet die uitspraak zijn gebaseerd op een uitlegging van het Unierecht die, gelet op een later arrest van het Hof, onjuist was en was gegeven zonder dat dit Hof was verzocht om een prejudiciële beslissing in de omstandigheden van artikel 267, derde alinea, VWEU; ten vierde moet de belanghebbende zich tot het bestuursorgaan hebben gewend onmiddellijk na kennis te hebben genomen van dat arrest van het Hof.