FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT N. JÄÄSKINEN

fremsat den 20. maj 2010[1]

1. Det foreliggende traktatbrudssøgsmål vedrører den ret, som personer fra tredjelande, der er etableret uden for Den Europæiske Union, og som leverer finansielle og forsikringsydelser til kunder, ligeledes uden for EU, har til at fradrage eller få tilbagebetalt indgående moms på varer og tjenesteydelser, som er erhvervet i EU.

2. Kommissionen har nedlagt påstand om, at Domstolen fastslår, at Det Forenede Kongerige har undladt at opfylde sine forpligtelser i medfør af momsdirektivets[2] artikel 169-171 og trettende momsdirektivs[3] artikel 2, stk. 1, ved at afvise tilbagebetaling af indgående moms vedrørende visse transaktioner.

3. I henhold til momsdirektivets artikel 169 og 170 har alle afgiftspligtige personer ret til at fradrage eller få indgående moms tilbagebetalt i de tre situationer, som er anført i artikel 169[4]. Momsdirektivets[5] artikel 169, litra c), vedrører finansielle og forsikringstransaktioner, hvor kunden er etableret uden for EU.

4. Gennemførelsesbestemmelserne for tilbagebetaling[6] som omhandlet i trettende momsdirektiv vedrørende personer fra tredjelande omtaler imidlertid ikke muligheden for tilbagebetaling i forbindelse med finansielle transaktioner og forsikringstransaktioner. I henhold til dette direktivs artikel 2, stk. 1, tilbagebetaler medlemsstaterne den merværdiafgift, som er blevet opkrævet, i det omfang de pågældende goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med de i momsdirektivets[7] artikel 169, litra a) og b), omfattede transaktioner, men bestemmelsen henviser

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets direktiv 2006/112/EØF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«), EUT L 347, s. 1, erstatter artikel 17, stk. 3 og 4, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1 (herefter »sjette momsdirektiv«).

3 — Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17.11.1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område, EFT L 326, s. 40 (herefter »trettende momsdirektiv«).

4 — Momsdirektivets artikel 169 og 170 (tidligere sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 3).

5 — Tidligere sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 3, litra c).

6 — I medfør af momsdirektivets artikel 171 (tidligere sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 4), der henviser til Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6.12.1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11, herefter »ottende momsdirektiv«) og trettende momsdirektiv.

7 — Tidligere sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 3, litra a) og b).

ikke udtrykkeligt til finansielle og forsikringsydelser, som er omhandlet i litra c).

I — Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

5. Ifølge Kommissionen skal trettende momsdirektivs artikel 2, stk. 1, fortolkes således, at finansielle transaktioner og forsikringstransaktioner er omfattet, idet en sådan forpligtelse er indbygget i momssystemets logik.

Sjette momsdirektiv og momsdirektivet

8. Fradragsrettens indtræden og omfang blev første gang beskrevet i sjette momsdirektivs [8] artikel 17. Momsdirektivet, som trådte i kraft den 1. januar 2007 [9], er en omarbejdning af sjette momsdirektiv, men har ikke til formål at ændre dets indhold [10]. De tilsvarende bestemmelser i sjette momsdirektivs

6. Det Forenede Kongerige har derimod gjort gældende, at landets lovgivning stemmer overens med den udtrykkelige ordlyd af trettende momsdirektivs artikel 2, stk. 1, og at EU-retten derfor ikke er tilsidesat.

7. Domstolen er således stillet over for et simpelt, men vanskeligt valg mellem en bogstavelig fortolkning af bestemmelsen og en formålsfortolkning, der muligvis vil passe bedre til momssystemet som helhed.

8 — Artikel 17, stk. 2-4, blev ændret ved sjette momsdirektivs artikel 28f, som blev indsat ved tre rådsdirektiver: Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT L 376, s. 1), Rådets direktiv 95/7/EF af 10.4.1995 ændring af direktiv 77/388/EØF og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms – anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18) og Rådets direktiv 2004/66/EF af 26.4.2004 om tilpasning af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 1999/45/EF, 2002/83/EF, 2003/37/EF og 2003/59/EF og Rådets direktiv 77/388/EØF, 91/414/EØF, 96/26/EF, 2003/48/EF og 2003/49/EF på området frie varebevægelser, fri udveksling af tjenesteydelser, landbrug, transportpolitik og beskatning som følge af Den Tjekkiske Republiks, Estlands, Cyperns, Letlands, Litauens, Ungarns, Maltas, Polens, Sloveniens og Slovakiets tiltrædelse (EUT L 168, s. 35).

9 — Momsdirektivets artikel 413.

10 — Første og tredje betragtning til momsdirektivet.

artikel 17 indgår nu i momsdirektivets [11] artikel 168-171.

9. I henhold til momsdirektivets [12] artikel 169-170 har alle afgiftspligtige personer »ret til at fradrage« eller »få [...] moms[en] tilbagebetalt« for varer og ydelser, der anvendes til følgende formål [13]:

»a) [...] transaktioner i forbindelse med de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, [14] omhandlede former for virksomhed, som udføres uden for den medlemsstat, hvor afgiften skal betales eller er betalt, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for denne medlemsstat

b) [...] [15]

c) [...] transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til artikel 135, stk. 1, litra a)-f) [16], såfremt kunden er etableret uden for [EU], eller såfremt de pågældende transaktioner er knyttet direkte til varer, som er bestemt til udførsel fra [EU]«.

10. Momsdirektivets [17] artikel 171 fastslår, at »[t]ilbagebetaling af momsen [...] foretages i henhold til de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i« ottende momsdirektiv (vedrørende personer, der er etableret i EU), og i trettende momsdirektiv (vedrørende personer, der er etableret uden for EU).

11 — I henhold til momsdirektivets bilag XII, som har overskriften »Sammenligningstabel«, svarer sjette momsdirektivs artikel 28f, nr. 1), der erstatter sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 3, litra a), b) og c), til momsdirektivets artikel 169, litra a), b) og c), og artikel 170, litra a) og b). Sjette momsdirektivs artikel 28, stk. 1, der erstatter sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 4, svarer til momsdirektivets artikel 171.

12 — Tidligere artikel 17, stk. 3, i sjette momsdirektiv.

13 — Det er interessant at bemærke, at den engelske version af sjette momsdirektiv anvendte ordet »right« i forbindelse med fradragsret eller ret til tilbagebetaling, mens momsdirektivet anvender »entitlement« i forbindelse med retten til at fradrage eller få tilbagebetalt moms. Jeg anser dog ikke dette for at udgøre en væsentlig indholdsmæssig forskel mellem disse bestemmelser, eftersom lovgiver ikke udtrykkeligt har nævnt denne ændring.

14 — I denne bestemmelse defineres »økonomisk virksomhed« som alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv, herunder udnyttelse af immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter.

15 — Litra b) er ikke relevant i denne forbindelse. Bestemmelsen angår fritagelser vedrørende levering af varer inden for Fællesskabet, i forbindelse med visse transportydelser og internationale transporter, vedrørende indførsel, vedrørende visse transaktioner, der sidestilles med udførsel, i forbindelse med ydelser, der udføres af formidlere, og for transaktioner i forbindelse med international varehandel.

16 — Tidligere sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra a) og d), dvs. finansielle og forsikringstransaktioner.

17 — Tidligere sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 4.

Ottende momsdirektiv

11. Artikel 2 bestemmer:

»Hver enkelt medlemsstat tilbagebetaler på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, men som er etableret i en anden medlemsstat, den merværdiafgift, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af en anden afgiftspligtig, eller som han er blevet pålagt ved indførsel af goder til landet i det omfang, hvor disse goder og disse tjenesteydelser anvendes til brug ved de i [sjette momsdirektiv], artikel 17, stk. 3, litra a) og b), omhandlede transaktioner eller de i artikel 1, litra b), omhandlede tjenesteydelser.«

Trettende momsdirektiv

12. Trettende momsdirektivs artikel 2 har en tilsvarende formulering. Den fastsætter følgende:

»1. Med forbehold af artikel 3 og 4 tilbagebetaler hver enkelt medlemsstat på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret på Fællesskabets område, den merværdiafgift, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af andre afgiftspligtige personer, eller som han er blevet pålagt ved indførsel af goder til landet, i det omfang disse goder og disse tjenesteydelser anvendes i forbindelse med de i artikel 17, stk. 3, litra a) og b), i [sjette momsdirektiv] omhandlede transaktioner eller de i artikel 1, nr. 1), litra b), i nærværende direktiv omhandlede tjenesteydelser.«

13. Ordlyden af trettende momsdirektiv henviser stadig til sjette direktivs bestemmelser, nemlig artikel 17, stk. 3, litra a) og b), på trods af at momsdirektivet i mellemtiden er trådt i kraft.

National ret

14. Som følge af section 26 og 39 i Value Added Tax Act 1994, artikel 3 i Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999 og Regulation 190 i Value Added Tax (amendment) (No 4) Regulations 2004 har

handlende, som ikke er etableret i EU, ikke ret til tilbagebetaling af indgående moms på de i momsdirektivets artikel 169, litra c), omhandlede transaktioner.

II — Den administrative procedure

15. Det Forenede Kongerige ændrede sin lovgivning i 2004 som følge af en dom afsagt af Court of Appeal of England & Wales, hvor det blev fastslået, at eftersom der i trettende momsdirektivs artikel 2, stk. 1, ikke blev henvist til de i sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 3, litra c), omhandlede transaktioner, var der ingen ret til at fradrage indgående afgift [18].

16. Som følge af ændringen sendte Kommissionen en åbningsskrivelse til Det Forenede Kongerige, hvori det betvivledes, at Det Forenede Kongeriges nye lovgivning var forenelig med EU-retten. Da Kommissionen ikke var tilfreds med Det Forenede Kongeriges svar på åbningsskrivelsen og den efterfølgende begrundede udtalelse, har den anlagt det foreliggende søgsmål i henhold til artikel 226 EF [19].

18 — WHA Limited m.fl. mod HM Commissioners of Customs and Excise [2004] STC 1081, præmis 123-125.

19 — Nu artikel 258 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, EUT 2008 C 115, s. 47.

III — Retlig bedømmelse

A — *Det tidsmæssige anvendelsesområde*

17. Det Forenede Kongerige har gjort gældende, at Kommissionens traktatbrudssøgsmål vedrører perioden fra den 1. januar 2007, datoen for momsdirektivets ikrafttrædelse, da den begrundede udtalelse kun omtaler momsdirektivets artikel 169-171 og ikke sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 3 og 4. Artikel 17, stk. 3 og 4, nævnes kun i åbningsskrivelsen, som blev sendt til Det Forenede Kongerige, før momsdirektivet trådte i kraft.

18. Kommissionen har derimod bemærket, at dette ikke påvirker dette søgsmål, eftersom artiklerne i de to direktiver ikke afviger betydeligt fra hinanden i deres ordlyd.

19. I henhold til fast praksis kan et traktatbrudssøgsmål kun støttes på den begrundelse og de anbringender, der allerede er fremført i den begrundede udtalelse [20].

20 — Jf. dom af 16.12.1992, sag C-210/91, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 6735, præmis 10 og den deri nævnte praksis.

20. Jeg mener dog ikke, at dette vedrører situationer som den, der er aktuel i denne sag. Formålet med denne regel er at sikre iagttagelsen af medlemsstatens ret til forsvar, og at medlemsstaten kender klagepunkterne i den sag, der er anlagt mod denne [21].

21. I nærværende sag er der ingen risiko for, at disse rettigheder krænkes. Begrundelse og anbringender er de samme i åbningsskrivelsen som i den begrundede udtalelse. Det Forenede Kongeriges forsøg på at begrænse søgsmålet kan efter min mening ikke godtages, eftersom formålet med momsdirektivet var at omarbejde sjette momsdirektiv uden at foretage indholdsmæssige ændringer [22]. Endvidere er det udtrykkeligt anført, at den artikel, som Kommissionen nævner i åbningsskrivelsen, svarer til de i den begrundede udtalelse anførte artikler [23]. Hvis Rådet havde haft til hensigt at ændre den retlige ordning, som gjaldt før momsdirektivet, ville det have angivet artikel 169-171 som bestemmelser, hvorved den tidligere ordning blev ændret [24], hvilket det ikke gjorde.

22. Derfor bør sagen ikke begrænses til den tidsramme, som Det Forenede Kongerige har gjort gældende.

21 — Jf. dom af 11.7.1984, sag 51/83, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 2793, præmis 4, og senest dom af 11.9.2008, sag C-274/07, Kommissionen mod Litauen, Sml. I, s. 7117, præmis 20.

22 — Tredje betragtning til momsdirektivet.

23 — Bilag XII til momsdirektivet under afsnittet om artikel 28f, nr. 1), der erstatter sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 2, 3 og 4.

24 — Sidste punktum i tredje betragtning til momsdirektivet.

B — *Spørgsmålet, om medlemsstater har pligt til at tilbagebetale moms til personer fra tredjelande, der udfører finansielle og forsikringstransaktioner*

23. I forbindelse med et traktatbrudssøgsmål tilkommer det Kommissionen at påvise, at medlemsstaten har undladt at opfylde sine forpligtelser i henhold til traktaten.

24. Dette krav er svært at opfylde i denne sag, eftersom det, henset til en bestemmelses klare og utvetydige ordlyd, ville kræve en helt særlig begrundelse, hvis bestemmelsen skulle fortolkes anderledes [25].

1. Ordlyden af trettende momsdirektivs artikel 2, stk. 1

25. Ifølge en bogstavelig fortolkning af trettende momsdirektivs artikel 2, stk. 1, er det ikke muligt at tilbagebetale moms til personer fra tredjelande, som udfører finansielle og forsikringstransaktioner.

25 — Jf. dom af 28.2.2008, sag C-263/06, Carboni e derivati, Sml. I, s. 1077, præmis 48, og af 22.12.2008, sag C-48/07, Les Vergers du Vieux Tauves, Sml. I, s. 10627, præmis 44.

26. Domstolens fortolkning bør ikke afvige for meget fra bestemmelsens faktiske ordlyd. Hvis det i en bestemmelse er udtrykkeligt anført, at den gælder for litra a) og b), kan den ikke fortolkes således, at den gælder for litra c), uden at man afviger fra betydningen af den formulering, der er anvendt i denne bestemmelse.

27. Den bogstavelige fortolkning og den klare betydning behøver dog ikke være synonyme [26], da den bogstavelige betydning af en bestemmelse kan være tvetydig.

28. Når en bestemmelses udtrykkelige ordlyd er tvetydig eller selvmodsigende, kan Domstolen afvise en bogstavelig fortolkning til fordel for en anden fortolkning, der stemmer mere overens med formålene med den pågældende lovgivning.

29. På den ene side er betydningen af trettende momsdirektivs artikel 2, stk. 1, ikke tvetydig. Som Det Forenede Kongerige har påpeget, henviser teksten til to af de tre litraer i sjette momsdirektiv ved brug af bogstaver og tal, dvs. symboler, ikke ord. I modsætning til ord kan sådanne symboler ikke være tvetydige, så der er ved første øjekast ingen grund til at undersøge deres betydning.

30. Der er dog en vis uoverensstemmelse mellem trettende momsdirektivs artikel 2, stk. 1, og momsdirektivets artikel 169.

31. Derfor er det nødvendigt at analysere formålet med henholdsvis momsdirektivets artikel 169 og trettende momsdirektivs artikel 2, stk. 1. I betragtningerne til de to direktiver henvises ikke til formålene med disse bestemmelser. Under disse omstændigheder er det hensigtsmæssigt at analysere forarbejderne til disse bestemmelser.

2. Fortolkningen af trettende momsdirektivs artikel 2, stk. 1

32. Baggrunden for vedtagelsen af momsdirektivets artikel 169, litra c), og sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 3, fremgår ikke klart i noget dokument. Der er dog kommentatorer, der har foreslået, at muligheden for fradrag eller tilbagebetaling blev indført for at sikre EU's leverandører af finansielle og forsikringsydelser konkurrencemæssig neutralitet på internationale finansielle markeder ved at give mulighed for at forhindre flerledsbeskatning, dvs. en skjult indgående moms på varer og tjenesteydelser, som belaster omkostningsstrukturen, og som ikke kan refunderes [27].

26 — Jf. generaladvokat Mayras' forslag til afgørelse i Fellingersagen (dom af 28.2.1980, sag 67/79, Sml. 535, på s. 550).

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

33. I EU er finansielle og forsikringstjenesteydelser fritaget for moms [28], hvilket indebærer, at der ikke burde være fradragsret for indgående afgift, da fritagne ydelser ikke pålægges udgående afgift [29]. Uden mulighed for fradrag eller tilsvarende tilbagebetaling tvinges afgiftspligtige personer, der er etableret i EU og udfører finansielle transaktioner og forsikringstransaktioner, til at bære en ikke-fradragsberettiget indgående afgift, som indgår i deres transaktioner med kunder uden for EU. Da de vil overføre deres manglende mulighed for at fradrage indgående moms til kunderne via højere omkostninger, vil disse afgiftspligtige personer i EU være konkurrencemæssigt dårligere stillet end afgiftspligtige personer fra andre jurisdiktioner, hvis omkostningsstruktur ikke indeholder skjult moms.

34. En mulighed for fradrag eller tilbagebetaling synes derfor at være ønskværdig for at bevare EU's finansielle sektors internationale konkurrenceevne.

35. Dette politiske valg indebærer dog ikke, at personer fra tredjelande, som udfører finansielle og forsikringstransaktioner, bør have tilsvarende muligheder.

36. Selv om alle afgiftspligtige personer, herunder personer etableret uden for EU, har mulighed for at få tilbagebetalt momsen, fordi definitionen af »afgiftspligtige personer« inden for EU's momssystem er global [30], har personer, der ikke er etableret i EU, ikke fået en ubetinget ret til tilbagebetaling i henhold til sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 3. Dette direktivs artikel 17, stk. 4, gav oprindeligt medlemsstater mulighed for at afvise tilbagebetaling eller pålægge yderligere betingelser for personer, der ikke er etableret i EU. Sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 4, blev senere erstattet, så bestemmelsen indeholdt henvisninger til først ottende momsdirektiv og senere også trettende momsdirektiv. I trettende momsdirektiv er der stadig mulighed for visse begrænsninger vedrørende tilbagebetaling: Medlemsstaterne kan gøre tilbagebetaling betinget af, at tredjestater indrømmer tilsvarende fordele [31], og medlemsstaterne kan kræve, at der udpeges en repræsentant over for skatte- og afgiftsmyndighederne [32].

37. Trettende momsdirektiv blev først vedtaget efter langvarige drøftelser i Rådet, som især var nødvendige, fordi der ikke kunne opnås enighed om en fortegnelse over udgifter, som ikke kunne tilbagebetales [33].

38. Ifølge betragtningerne havde trettende momsdirektiv til formål at udvikle

28 — I henhold til momsdirektivets artikel 135 (tidligere sjette momsdirektivs artikel 13).

29 — Jf. dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP, Sml. I, s. 983, præmis 28, og af 26.9.1996, sag C-302/93, Debouche, Sml. I, s. 4495, præmis 16.

30 — Momsdirektivets artikel 9.

31 — Artikel 2, stk. 2, i trettende momsdirektiv.

32 — Artikel 2, stk. 3, i trettende momsdirektiv.

33 — B. Terra og J. Kajus, *A guide to the European VAT directives*, IBFD, 2004- , 11.6.4 »The Thirteenth VAT Directive«.

harmoniske handelsrelationer med tredjelande [34].

39. I henhold til begrundelsen til forslaget til trettende momsdirektiv havde direktivet endvidere til formål at afskaffe medlemsstaters forskelsbehandling af handlende, der er etableret uden for EU, da en sådan behandling forårsagede skævhed i samhandelen inden for EU [35].

40. Desuden henviste begrundelsen til forslaget til trettende momsdirektiv udtrykkeligt til den ordning, der gjaldt, og de drøftelser, der gik forud for vedtagelsen af ottende momsdirektiv [36]. Når disse to begrundelser sammenholdes, fremgår det, at trettende momsdirektiv havde til formål at udvide behandlingen af EU-handlende, så den også gjaldt for handlende, der er etableret uden for EU.

41. Af forarbejderne til ottende momsdirektiv fremgår det, at ottende momsdirektiv blev anset for det første skridt på vejen mod gennemførelse af princippet om tilbagebetaling af moms til alle afgiftspligtige personer, der ikke er etableret inden for landets grænser, som senere ville blive efterfulgt af forslag til løsning af spørgsmålet om tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der er etableret i tredjelande [37]. Europa-Parlamentet fandt desuden sondringen mellem afgiftspligtige personer, der er etableret i Fællesskabet, og afgiftspligtige personer, der er etableret i tredjelande, for utilfredsstillende, da dette indførte et kumulativt element i afgiftsopkrævningen, som var i modstrid med princippet for momssystemets funktion [38].

42. Trettende momsdirektiv behandlede således nogle af de samme problemer som ottende momsdirektiv, nemlig hvordan man undgik skævhed i samhandelen inden for EU som følge af medlemsstaternes forskellige regler for tilbagebetaling.

43. Kommissionen mener, at dette indebærer, at de to direktiver bør fortolkes på samme måde. Ifølge Kommissionen kan man ikke anse finansielle og forsikringsydelser for at være omfattet af det ene direktiv, men ikke af det andet.

44. Hvorvidt fortolkningen af en bestemmelse med tilsvarende ordlyd i et andet direktiv

34 — Anden betragtning til trettende momsdirektiv.

35 — Punkt 3 og 4 i begrundelsen til forslaget til Rådets trettende direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område, KOM(82) 443.

36 — Punkt 4 i begrundelsen til forslaget til trettende momsdirektiv, ibidem.

37 — Europa-Parlamentets beslutning med udtalelse fra Europa-Parlamentet om forslag fra Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber til Rådet til ottende direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret inden for landets grænser, EFT 1979 C 39, s. 14, punkt 3.

38 — Europa-Parlamentets beslutning, ibidem, punkt 4.

automatisk kan overføres, skal afgøres på grundlag af de to direktivers formål [39].

45. Selv om ottende og trettende momsdirektivs formål overlapper hinanden, mener jeg ikke, at de i denne sag skal fortolkes på samme måde, da ottende momsdirektiv omhandler afgiftspligtige personer, der er etableret i EU, mens trettende momsdirektiv omhandler afgiftspligtige personer, der er etableret i tredjelande.

46. Det Forenede Kongerige begrunder den anderledes behandling af afgiftspligtige personer, der udfører finansielle transaktioner og forsikringstransaktioner, og som er omfattet af ottende momsdirektiv, i forhold til afgiftspligtige personer, der er omfattet af trettende momsdirektiv, med, at traktaternes almindelige principper om ligebehandling og forbud mod forskelsbehandling finder anvendelse på de førstnævnte, men ikke de sidstnævnte.

47. Denne synsvinkel stemmer overens med retspraksis, hvorefter alle bestemmelser skal fortolkes i lyset af højere retsregler, og den fortolkning, der er forenelig med disse højere retsregler, skal foretrækkes [40]. Behandlingen af afgiftspligtige personer, der er etableret i EU, kan således føre til andre resultater end behandlingen af personer, der er etableret uden for EU.

48. I forarbejderne siges intet udtrykkeligt om behandlingen af finansielle transaktioner og forsikringstransaktioner. Efter min opfattelse er det imidlertid ikke uvæsentligt, at der i det oprindelige forslag til ottende momsdirektiv fandtes en generel henvisning til sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 3, mens det direktiv, som blev endeligt vedtaget, kun henviser til denne artikels litra a) og b). Dette peger på, at lovgiver bevidst valgte ikke at lade bestemmelsen omfatte finansielle og forsikringsydelser, da man tydeligvis må have bemærket denne konsekvens af ændringen af Kommissionens oprindelige forslag.

49. Kommissionen har i denne sag hævdet, at udeladelsen af litra c) i ottende momsdirektiv var en fejl. Kommissionen har til støtte for sin påstand henvist til begrundelsen til forslaget til ottende momsdirektiv, hvor Kommissionen forklarer, at situationer, som hører under litra c), sandsynligvis vil være dækket af litra a). Kommissionen erkender nu, at dette synspunkt næsten med sikkerhed er fejlagtigt.

50. Jeg er ikke overbevist af argumentet om, at udeladelsen var en fejl. Selv om det skulle være tilfældet, er det efter min opfattelse uden retlig relevans. Jeg finder det usandsynligt, at en sådan fejl ikke ville være blevet korrigeret nu, tre årtier efter at forslaget til ottende momsdirektiv blev udarbejdet, især

39 — Jf. dom af 9.2.1982, sag 270/80, Polydor og RSO, Sml. s. 329, præmis 14-18, og senest dom af 12.11.2009, sag C-351/08, Grimme, Sml. I, s. 10777, præmis 29.

40 — Jf. dom af 13.12.1983, sag 218/82, Kommissionen mod Rådet, Sml. s. 4063, præmis 15, og senest dom af 4.10.2007, sag C-457/05, Schutzverband der Spirituosen-Industrie, Sml. I, s. 8075, præmis 22.

da Rådets direktiv 2008/9/EF af 12. februar 2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til [momsdirektivet] til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat (herefter »direktiv 2008/9«) [41], der trådte i kraft i 2008, har bibeholdt den påståede fejl.

51. Derfor mener jeg ikke, at det kan fastslås uden tvivl på grundlag af formålet med eller den retlige baggrund for trettende momsdirektivs artikel 2, stk. 1, at momsdirektivets artikel 169, litra c), skal indfortolkes i den bestemmelse.

3. Spørgsmålet, om der er tvingende grunde til at afvige fra den bogstavelige betydning

52. Efter min mening kan Kommissionen kun vinde denne sag ved at påvise, at der er tvingende grunde til at fortolke trettende momsdirektivs artikel 2, stk. 1, i strid med ordlyden. Dette ville efter min opfattelse indebære, at trettende momsdirektiv eller momsdirektivets artikel 169, litra c), blev indholdsløs eller virkningsløs, medmindre der blev indfortolket en underforstået henvisning til denne bestemmelse i trettende momsdirektivs artikel 2.

53. En fortolkning, der stemmer overens med det princip, som ligger til grund for den tekst, som skal fortolkes, vil blive foretrukket frem for en fortolkning, som ville medføre, at princippet mistede sin virkning eller sit indhold [42].

54. I denne sag ville imidlertid hverken trettende direktiv eller momsdirektivets artikel 169, litra c), miste betydning eller virkning, hvis Domstolen fulgte den udtrykkelige ordlyd af trettende momsdirektivs artikel 2, stk. 1. Momsdirektivets artikel 169, litra c), vil stadig gælde for personer, der er etableret i den pågældende medlemsstat, og trettende momsdirektiv vil stadig finde anvendelse på tilbagebetaling vedrørende personer, der ikke er etableret i den pågældende medlemsstat, som de to øvrige litraer i momsdirektivets artikel 169 finder anvendelse på.

55. Kommissionen har videre gjort gældende, at trettende momsdirektiv blot er en gennemførelsesforanstaltning, hvorfor retten til fradrag og tilbagebetaling i henhold til momsdirektivet bør have forrang i tilfælde af konflikt.

56. Ordlyden af momsdirektivets artikel 171 henviser udtrykkeligt til ottende og trettende momsdirektiv som »gennemførelsesbestemmelser«. På grundlag heraf kan de

41 — EUT L 44, s. 23.

42 — Jf. dom af 4.2.1988, sag 157/86, Murphy m.fl., Sml. s. 673, præmis 10, af 22.9.1988, sag 187/87, Saarland m.fl., Sml. s. 5013, præmis 19, og senest af 9.2.2006, sag C-174/05, Zuid-Hollandse Milieufederatie og Natuur en Milieu, Sml. I, s. 2443, præmis 20.

anses for at være sekundære i forhold til momsdirektivet.

57. Sjette og trettende momsdirektiv samt momsdirektivet er naturligvis ligestillede i den retlige trinfølge, da de alle er rådsdirektiver, som er vedtaget med hjemmel i de samme traktatbestemmelser. Det er derfor udelukket, at lex superior-princippet kan anvendes i denne forbindelse. Der er forskel på disse direktivers relative retlige trinfølge og trinfølgen mellem dem og traktaterne.

58. I princippet betyder dette, at de detaljerede gennemførelsesbestemmelser, der indgår i trettende momsdirektiv, kan afvige fra bestemmelserne i sjette momsdirektiv. Det kan tænkes, at lovgiver ved gennemførelsen af en tidligere retsakt beslutter at undlade at gennemføre nogle af bestemmelserne og herved foretager en underforstået ændring af retsakten eller i hvert fald overlader gennemførelsen af disse bestemmelser til senere beslutninger [43].

59. Det er dog rimeligt at gå ud fra, at hvis der er mulighed for fortolkning af en bestemmelse i gennemførelsesretsakten, bør fortolkningen så vidt muligt være i overensstemmelse med den oprindelige retsakt.

60. Domstolen har nemlig fastslået, at ottende momsdirektiv ikke har til formål at anfægte sjette momsdirektiv, men at harmonisere retten til tilbagebetaling som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 3 [44]. Ifølge denne tankegang skal ottende momsdirektivs artikel 2 anses for at styrke sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 3, og det samme er tilfældet med trettende momsdirektivs artikel 2, stk. 1.

4. Konklusion vedrørende eksistensen af en forpligtelse til at foretage tilbagebetaling til personer, som leverer finansielle og forsikringsydelser

61. Således eksisterer der efter min mening på EU-rettens nuværende udviklingstrin ingen forpligtelse for medlemsstaterne til at tilbagebetale moms til afgiftspligtige personer omhandlet i momsdirektivets artikel 169, litra c), som ikke er etableret i EU.

62. De forskellige regler vedrørende fradrag og tilbagebetaling i momssystemet er efter min opfattelse en konsekvens af finanspolitiske valg snarere end en logisk eller retlig nødvendighed. Historiske eksempler viser, at lovgiver til tider kan træffe lovgivningsvalg på

43 — Det bør tilføjes, at dette kun er muligt ved retsakter, der er på samme retlige niveau. En EU-gennemførelsesforanstaltning på et lavere retligt niveau eller en national gennemførelsesforanstaltning kan ikke ændre anvendelsesområdet for eller betydningen af bestemmelserne i den retsakt, som skal gennemføres.

44 — Debouche-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 29, præmis 18, og dom af 15.3.2007, sag C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, Sml. I, s. 2425, præmis 25.

momsområdet, som er inkonsekvente eller endog dysfunktionelle set ud fra en økonomi- eller finanspolitisk synsvinkel [45].

63. Selv om den fortolkning af trettende momsdirektivs artikel 2, som Kommissionen har foreslået, muligvis ville passe bedre til det nuværende momssystem set ud fra en finanspolitisk synsvinkel, afspejler denne fortolkning ikke ordlyden af denne bestemmelse, især i betragtning af at lovgiver bevidst har besluttet ikke at omtale dette spørgsmål [46]. Det tilkommer derfor lovgiver at rette op på udeladelsen [47].

64. Det Forenede Kongeriges synspunkt er baseret på den udtrykkelige og utvetydige ordlyd af en bestemmelse i momsdirektivet, som landet har pligt til at gennemføre og anvende. Retssikkerhedsprincippet er til hinder for, at artikel 169, litra c), kan indfortolkes i trettende momsdirektivs artikel 2, stk. 1, når en sådan fortolkning ikke følger af den anvendte ordlyd [48]. Det Forenede Kongerige kan til støtte for sit synspunkt påberåbe sig dette princip, som er særlig vigtigt på det skatteretlige område, hvor både afgiftspligtige personer og skattemyndighederne skal kunne påberåbe sig EU-rettens ordlyd.

65. Jeg finder også Kommissionens synspunkt problematisk set ud fra en forfatningsmæssig og institutionel synsvinkel. Hvis Kommissionen virkelig hævder, at der ved en fejl er sket en udeladelse i teksten til ottende og trettende momsdirektiv, er det urimeligt, at den ikke gør brug af sin lovgivningsmæssige initiativret til at rette op på situationen. Den gør præcis det modsatte, idet den på samme tid gentager den påståede fejl i sit forslag til det nye direktiv 2008/9 og indleder en sag mod en medlemsstat, som påberåber sig den bogstavelige betydning af den pågældende bestemmelses ordlyd.

66. Endelig har Kommissionen ligeledes påberåbt sig to praktiske problemer, som opstår, hvis momsdirektivets artikel 169, litra c), ikke indfortolkes i trettende momsdirektivs artikel 2, stk. 1. For det første at fortolkningen af ottende momsdirektiv ville blive uklar på grund af den ensartede ordlyd af ottende og trettende momsdirektivs artikel 2, og for det

45 — Historisk set var det nødvendigt at manipulere momssystemet, primært inden for fradrag, så man undgik væsentligt højere momssatser end dem, der blev opkrævet inden for det kumulative omsætningsafgiftssystem. Denne form for indgriben i et »rent« momssystem forekommer stadig. Man indførte f.eks. en »stopklods« eller »stødpuderegel«, der begrænsede retten til at fradrage det skyldige momsbeløb i en afgiftsperiode, hvor restbeløbet blev overført til den efterfølgende periode. Denne regel er stadig tilladt i henhold til momsdirektivets artikel 183 (tidligere sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 4). Jf. B. Terra, »Developments in VAT – the deduction of input tax«, VAT monitor, årg. 7, nr. 2, marts/april, 1996, s. 52.

46 — Som professor Kaarle Makkonen har udtrykt det, kan lovgiver være uudgrundelig. Jf. K. Makkonen, Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Eine strukturanalytische Studie, Annales Universitatis Turkuensis Ser B Humaniora 93, Turku, 1965, s. 203.

47 — Jf. dom af 9.7.1981, sag 169/80, Gondrand og Garancini, Sml. s. 1931, præmis 16 og 17. Jf. desuden sidste punkt i generaladvokat Slynns forslag til afgørelse i denne sag, på s. 1949. Jf. senest dom af 11.6.2009, sag C-170/08, Nijemeisland, Sml. I, s. 5127, præmis 44.

48 — Jf. dom af 1.10.2009, sag C-247/08, Gaz de France - Berliner Investissement, Sml. I, s. 9225, præmis 38. Det er interessant at bemærke, at Domstolen i denne sag afviste en fortolkning på grundlag af lovgivningens formål og opbygning til fordel for bestemmelsens udtrykkelige ordlyd, skønt den pågældende bestemmelse var blevet ændret af lovgiver i et efterfølgende direktiv.

andet at størstedelen af medlemsstaterne ville overtræde trettende momsdirektiv, da de på nuværende tidspunkt giver mulighed for tilbagebetaling til personer, der ikke er etableret i EU, og som udfører de i momsdirektivets artikel 169, litra c), omhandlede transaktioner.

67. Efter min opfattelse er ingen af disse praktiske overvejelser gyldige retlige grunde til at indfortolke momsdirektivets artikel 169, litra c), i trettende momsdirektivs artikel 2, stk. 1.

68. Endvidere kan disse vanskeligheder overvindes med vedtagelsen af passende lovbestemmelser, der præciserer rækkevidden af den ret til tilbagebetaling, som personer, der ikke er etableret i EU, og som udfører finansielle og forsikringstransaktioner, har, hvis dette anses for nødvendigt efter afgørelsen i denne sag.

IV — Forslag til afgørelse

69. I lyset af ovenstående konkluderer jeg, at Kommissionen ikke har været i stand til at påvise, at Det Forenede Kongerige har tilsidesat hverken artikel 169-171 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem eller artikel 2, stk. 1, i Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17. november 1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område. Jeg foreslår derfor Domstolen at frifinde Det Forenede Kongerige.