ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
NILO JÄÄSKINEN
της 20ής Μαΐου 2010 [1]

1. Η παρούσα προσφυγή λόγω ακυρώσεως αφορά το δικαίωμα εγκατεστημένων εκτός της Ευρωπαϊκής Ενώσεως προσώπων τρίτων χωρών, τα οποία παρέχουν χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες σε πελάτες ευρισκόμενους ομοίως εκτός της ΕΕ, να τυγχάνουν εκπτώσεως ή επιστροφής του ΦΠΑ επί των εισροών που βαρύνει αγαθά κτηθέντα και υπηρεσίες παρασχεθείσες εντός της ΕΕ.

2. Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι, αρνούμενο την επιστροφή του φόρου επί των εισροών για ορισμένες πράξεις, το Ηνωμένο Βασίλειο παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 169, 170 και 171 της οδηγίας περί ΦΠΑ [2], καθώς και από το άρθρο 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ [3].

3. Κατά τα άρθρα 169 και 170 της οδηγίας περί ΦΠΑ, όλοι οι υποκείμενοι στον φόρο δικαιούνται εκπτώσεως ή επιστροφής του φόρου επί των εισροών σε τρεις περιπτώσεις απαριθμούμενες στο άρθρο 169 [4]. Το άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ [5] αναφέρεται σε χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές πράξεις, ο αποδέκτης των οποίων είναι εγκατεστημένος εκτός της ΕΕ.

4. Πάντως, οι λεπτομερείς κανόνες εφαρμογής των επιστροφών [6] σε πρόσωπα τρίτων χωρών, οι οποίοι περιλαμβάνονται στη δέκατη τρίτη οδηγία περί ΦΠΑ, δεν αναφέρονται στη δυνατότητα χορηγήσεως εκπτώσεως όταν πρόκειται για χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές πράξεις. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οικείας οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη επιστρέφουν τον ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται τα αγαθά ή οι υπηρεσίες, χρήση των οποίων γίνεται για τους σκοπούς των απαντωσών στα άρθρα 169, στοιχεία α΄ και β΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ πράξεων [7], ουδεμία όμως ρητή αναφορά γίνεται στο στοιχείο γ΄

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ) (ΕΕ L 347, σ. 1). Τα εν λόγω άρθρα αντικαθιστούν το άρθρο 17, παράγραφοι 3 και 4, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (στο εξής: έκτη οδηγία περί ΦΠΑ) (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

3 — Δέκατη τρίτη οδηγία 86/560/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Νοεμβρίου 1986, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκείμενους στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος της Κοινότητας (ΕΕ L 326, σ. 40, στο εξής: δέκατη τρίτη οδηγία περί ΦΠΑ).

4 — Άρθρα 169 και 170 της οδηγίας περί ΦΠΑ (πρώην άρθρο 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ).

5 — Πρώην άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ.

6 — Δυνάμει του άρθρου 171 της οδηγίας περί ΦΠΑ (πρώην άρθρο 17, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ), το οποίο παραπέμπει στην όγδοη οδηγία 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκειμένους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111, στο εξής: όγδοη οδηγία περί ΦΠΑ), και στη δέκατη τρίτη οδηγία περί ΦΠΑ.

7 — Πρώην άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχεία α΄ και β΄, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ.

όσον αφορά την παροχή χρηματοοικονομικών υπηρεσιών και ασφαλιστικών υπηρεσιών.

5. Κατά την Επιτροπή, το άρθρο 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ θα έπρεπε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι περιλαμβάνει και τις χρηματοοικονομικές και τις ασφαλιστικές πράξεις καθόσον μια τέτοια υποχρέωση είναι σύμφυτη με τη λογική τού περί ΦΠΑ συστήματος.

6. Αφετέρου, το Ηνωμένο Βασίλειο ισχυρίζεται ότι η νομοθεσία του είναι σύμφωνη με τη ρητή διατύπωση του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ και ότι ως εκ τούτου δεν παραβιάζεται το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ενώσεως.

7. Υπό την έννοια αυτή, το Δικαστήριο καλείται να προβεί σε μια απλή αλλά δυσχερή επιλογή μεταξύ μιας γραμματικής ερμηνείας της διατάξεως αυτής και της τελολογικής ερμηνείας της η οποία θα άρμοζε καλύτερα με το περί ΦΠΑ σύστημα στο σύνολό του.

I — Νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ενώσεως

— Η έκτη οδηγία περί ΦΠΑ και η οδηγία περί ΦΠΑ

8. Η γένεση και η έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση απαντούν αρχικώς στο άρθρο 17 της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ [8]. Η οδηγία περί ΦΠΑ, η οποία άρχισε να ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2007 [9], αναδιατυπώνει την έκτη οδηγία περί ΦΠΑ, χωρίς όμως την πρόθεση επελεύσεως αλλαγών επί της ουσίας της [10]. Οι αντιστοιχούσες στο άρθρο 17 της έκτης

8 — Το άρθρο 17, παράγραφοι 2, 3 και 4, τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο προστέθηκε με τρεις διαδοχικές οδηγίες του Συμβουλίου: την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ L 376 της 31.12.1991, σ. 1), την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ L 102 της 5.5.1995, σ. 18), και την οδηγία 2004/66/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Απριλίου 2004, για την προσαρμογή των οδηγιών 1999/45/ΕΚ, 2002/83/ΕΚ, 2003/37/ΕΚ και 2003/59/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και των οδηγιών 77/388/ΕΟΚ, 91/414/ΕΟΚ, 96/26/ΕΚ, 2003/48/ΕΚ και 2003/49/ΕΚ του Συμβουλίου, στους τομείς της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, της γεωργίας, της πολιτικής μεταφορών και της φορολογίας, λόγω της προσχώρησης της Τσεχικής Δημοκρατίας, της Εσθονίας, της Κύπρου, της Λετονίας, της Λιθουανίας, της Ουγγαρίας, της Μάλτας, της Πολωνίας, της Σλοβενίας και της Σλοβακίας (ΕΕ L 168 της 1.5.2004, σ. 35).

9 — Άρθρο 413 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

10 — Πρώτη και τρίτη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου της οδηγίας περί ΦΠΑ.

οδηγίας διατάξεις απαντούν σήμερα στα άρθρα 168 έως 171 της οδηγίας περί ΦΠΑ [11].

9. Κατά τα άρθρα 169 και 170 της οδηγίας περί ΦΠΑ [12], όλοι οι υποκείμενοι στον φόρο «έχουν δικαίωμα εκπτώσεως» ή «δικαιούνται επιστροφής του φόρου» για αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν για τους ακόλουθους σκοπούς [13]:

«α) τις πράξεις που ανάγονται στις δραστηριότητες του άρθρου 9, παράγραφος 1 [14], και πραγματοποιούνται εκτός του κράτους μέλους όπου οφείλεται ή καταβάλλεται ο ΦΠΑ και θα παρείχαν δικαίωμα εκπτώσεως αν είχαν πραγματοποιηθεί εντός του οικείου κράτους μέλους,

β) […] [15],

γ) τις πράξεις που απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία α΄ έως στ΄ [16], όταν ο αποκτών είναι εγκατεστημένος εκτός [ΕΕ] ή όταν οι πράξεις αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που προορίζονται να εξαχθούν εκτός της [ΕΕ]».

10. Το άρθρο 171 της οδηγίας περί ΦΠΑ [17] ορίζει ότι «η επιστροφή του ΦΠΑ […] πραγματοποιείται σύμφωνα με τις» διαδικασίες εφαρμογής που προβλέπονται από την όγδοη οδηγία περί ΦΠΑ (όσον αφορά τα εγκατεστημένα εντός της ΕΕ πρόσωπα) και από την δέκατη τρίτη οδηγία περί ΦΠΑ (όσον αφορά τα εγκατεστημένα εκτός της ΕΕ πρόσωπα).

11 — Σύμφωνα με το παράρτημα XII της οδηγίας περί ΦΠΑ, τιτλοφορούμενο «πίνακας αντιστοιχιών», το άρθρο 28στ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχεία α΄, β΄ και γ΄, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ, αντιστοιχεί στα άρθρα 169, στοιχεία α΄, β΄ και γ΄, και 170, στοιχεία α΄ και β΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το άρθρο 28, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο αντικαθιστά το άρθρο 17, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ, αντιστοιχεί στο άρθρο 171 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

12 — Πρώην άρθρο 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ.

13 — Αξίζει να σημειωθεί ότι, ενώ η έκτη οδηγία περί ΦΠΑ αναφέρεται στο «δικαίωμα» («right») εκπτώσεως ή επιστροφής, η οδηγία περί ΦΠΑ κάνει λόγο για [«νόμιμη αξίωση»] («entitlement») προς μείωση ή έκπτωση. Πάντως, εκτιμώ ότι τούτο δεν συνεπάγεται ουσιαστική διαφορά στο περιεχόμενο των εν λόγω διατάξεων στον βαθμό κατά τον οποίο δεν εκφράστηκε ρητώς η βούληση του νομοθέτη.

14 — Σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, ως οικονομική δραστηριότητα νοείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων, με σκοπό την άντληση εσόδων.

15 — Το ανωτέρω στοιχείο δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω. Αφορά απαλλαγές: αναφέρεται στην εντός της Κοινότητας απόκτηση αγαθών, σε ορισμένες υπηρεσίες μεταφορών και διεθνών μεταφορών, σε εισαγωγές, σε ορισμένες πράξεις θεωρούμενες ως εξαγωγές, στην παροχή υπηρεσιών δια μεσαζόντων και σε πράξεις αναγόμενες στο διεθνές εμπόριο.

16 — Πρώην άρθρο 13Β, στοιχεία α΄ και δ΄, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο αφορά τις χρηματοοικονομικές και τις ασφαλιστικές πράξεις.

17 — Πρώην άρθρο 17, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ.

— Η όγδοη οδηγία περί ΦΠΑ

11. Το άρθρο 2 ορίζει:

«Κάθε Κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενο στο φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας αλλά σε ένα άλλο κράτος μέλος, υπό τους όρους που καθορίζονται κατωτέρω, τον φόρο προστιθέμενης αξίας που επιβάρυνε υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή κινητά που του παραδόθηκαν εκτός της χώρας από άλλους υποκειμένους στο φόρο, ή που επιβάρυνε την εισαγωγή αγαθών στη χώρα, εφόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται [για τους σκοπούς των πράξεων στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχεία α΄ και β΄, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ ή της παροχής υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο 1, στοιχείο β΄]».

— Η δέκατη τρίτη οδηγία περί ΦΠΑ

12. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ είναι διατυπωμένο κατά παρεμφερή τρόπο. Προβλέπει:

«1. Υπό την επιφύλαξη των άρθρων 3 και 4, κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο έδαφος της Κοινότητας, υπό τους όρους που ορίζονται κατωτέρω, τον φόρο προστιθέμενης αξίας με τον οποίο επιβαρύνονται οι υπηρεσίες που του έχουν παρασχεθεί ή τα κινητά που του έχουν παραδοθεί στο εσωτερικό της χώρας από άλλους υποκειμένους στον φόρο, ή με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η εισαγωγή αγαθών στη χώρα, στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς των πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχεία α΄ και β΄, της [έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ] ή της παροχής υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο 1, σημείο 1, στοιχείο β΄, της παρούσας οδηγίας.»

13. Η δέκατη τρίτη οδηγία εξακολουθεί να αναφέρεται στις διατάξεις της έκτης οδηγίας, ήτοι στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχεία α΄ και β΄, αυτής, παρά το ότι ακολούθησε η έναρξη ισχύος της οδηγίας περί ΦΠΑ.

Η *εθνική νομοθεσία*

14. Σύμφωνα με τις παραγράφους 26 και 39 του Value Added Tax Act 1994 [νόμος του 1994 περί φόρου προστιθέμενης αξίας], το άρθρο 3 του Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999 [διατάγματος του 1999 περί φόρου προστιθέμενης αξίας (φόρος επί των εισροών) (συγκεκριμένες κτήσεις αγαθών] και τη Regulation 190 of the Value Added Tax (amendment) (No 4) Regulations 2004 [κανονιστική ρύθμιση του 2004 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας

(τέταρτη τροποποίηση)], οι μη εγκατεστημένοι εντός της ΕΕ συναλλασσόμενοι δεν δικαιούνται επιστροφής του φόρου επί των εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκαν για τις απαριθμούμενες στο άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ πράξεις.

II — Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

15. Το Ηνωμένο Βασίλειο τροποποίησε τη νομοθεσία του το 2004 κατόπιν αποφάσεως του Court of Appeal of England and Wales, το οποίο έκρινε ότι, καθ' ο μέτρο οι αναφερόμενες στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ πράξεις δεν μνημονεύονταν στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν υφίστατο δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών [18].

16. Κατόπιν της αλλαγής αυτής, η Επιτροπή απηύθυνε στο Ηνωμένο Βασίλειο έγγραφο οχλήσεως με το οποίο αμφισβήτησε τη συμβατότητα της νέας νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου με το δίκαιο της ΕΕ. Δεδομένου ότι δεν έλαβε ικανοποιητική απάντηση από το Ηνωμένο Βασίλειο στο έγγραφο της οχλήσεως και αφού διατύπωσε συναφώς αιτιολογημένη γνώμη, η Επιτροπή άσκησε την παρούσα προσφυγή βάσει του άρθρου 226 ΕΚ [19].

18 — Απόφαση WHA Limited and others v HM Commissioners of Customs and Excise [2004] STC 1081, παράγραφοι 123 έως 125.

19 — Σήμερα άρθρου 258 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ενώσεως (ΕΕ 2008, C 115, σ. 47).

III — Ερμηνεία

Α — *Το κατά χρόνο πεδίο εφαρμογής*

17. Αφενός, το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει ότι η προσφυγή της Επιτροπής λόγω παραβάσεως αναφέρεται στο χρονικό διάστημα από 1ης Ιανουαρίου 2007, ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι στην αιτιολογημένη γνώμη γίνεται απλώς αναφορά των άρθρων 169, 170 και 171 της οδηγίας περί ΦΠΑ και όχι του άρθρου 17, παράγραφοι 3 και 4, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ. Το άρθρο 17, παράγραφοι 3 και 4, αναφέρεται μόνο στο έγγραφο οχλήσεως το οποίο είχε αποσταλεί στο Ηνωμένο Βασίλειο πριν από την έναρξη ισχύος της οδηγίας περί ΦΠΑ.

18. Αφετέρου, η Επιτροπή παρατηρεί ότι τούτο δεν επηρεάζει την παρούσα προσφυγή δεδομένου ότι η διατύπωση των άρθρων των δύο οδηγιών δεν διαφέρει σημαντικά.

19. Σύμφωνα με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η προσφυγή λόγω παραβάσεως μπορεί να στηρίζεται μόνο στους νομικούς λόγους και ισχυρισμούς που έχουν ήδη διατυπωθεί στην αιτιολογημένη γνώμη [20].

20 — Απόφαση του Δικαστηρίου της 16ης Δεκεμβρίου 1992, C-210/91, Επιτροπή κατά Ελλάδας (Συλλογή 1992, σ. I-6735, σκέψη 10 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

20. Κατά την άποψή μου, πάντως, τούτο είναι άσχετο προς καταστάσεις όπως αυτή της υπό κρίση υποθέσεως. Με έναν τέτοιο κανόνα σκοπείται η κατοχύρωση του δικαιώματος άμυνας του κράτους μέλους και η εκ μέρους του γνώση του αντικειμένου της διαφοράς [21].

21. Στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως, ουδείς κίνδυνος υφίσταται προσβολής των ανωτέρω δικαιωμάτων. Οι νομικοί ισχυρισμοί και τα επιχειρήματα ταυτίζονται τόσο στο έγγραφο οχλήσεως όσο και στην αιτιολογημένη γνώμη. Η απόπειρα του Ηνωμένου Βασιλείου να περιορίσει την προσφυγή ακυρώσεως δεν μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να ευοδωθεί καθόσον πρόθεση της οδηγίας περί ΦΠΑ ήταν η αναδιατύπωση της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ χωρίς την επέλευση αλλαγών επί της ουσίας [22]. Επιπλέον το απαριθμούμενο από την Επιτροπή στο έγγραφο οχλήσεως άρθρο εξομοιώνεται ρητώς με τα παρατιθέμενα στην αιτιολογημένη γνώμη άρθρα [23]. Αν πρόθεση του Συμβουλίου ήταν να τροποποιήσει το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς της οδηγίας περί ΦΠΑ θα είχε συμπεριλάβει στην απαρίθμηση του άρθρου 412 της οδηγίας περί ΦΠΑ τα άρθρα 169 έως 171 ως διατάξεις επιφέρουσες αλλαγές στο προϊσχύσαν σύστημα [24]. Αυτό δεν συνέβη.

22. Ως εκ τούτου, η προσφυγή δεν θα έπρεπε να περιοριστεί στο προτεινόμενο από το Ηνωμένο Βασίλειο χρονικό πλαίσιο.

Β — *Έχουν τα κράτη μέλη την υποχρέωση να προβαίνουν σε επιστροφή του φόρου σε πρόσωπα τρίτων χωρών τα οποία διενήργησαν χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές πράξεις;*

23. Στο πλαίσιο της διαδικασίας παραβάσεως, εναπόκειται στην Επιτροπή να αποδείξει ότι το κράτος μέλος αθέτησε τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη.

24. Ενόψει του σαφούς και μη επιδεχόμενου αμφισβήτηση γράμματος μιας διατάξεως, η διαφορετική ερμηνεία της διατάξεως θα απαιτούσε εξαιρετικούς λόγους [25], οπότε στην προκειμένη περίπτωση δεν είναι ευχερής η απάντηση στο ερώτημα ποιος φέρει το βάρος της αποδείξεως.

1. Το γράμμα του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ

25. Από τη γραμματική ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα περί επιστροφών όταν πρόκειται για χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές πράξεις διενεργούμενες εκ μέρους προσώπων τρίτων χωρών.

21 — Απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Ιουλίου 1984, 51/83, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1984, σ. 2793, σκέψη 4)· βλ. περαιτέρω την πλέον πρόσφατη απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, C-274/07, Επιτροπή κατά Λιθουανίας (Συλλογή 2008, σ. I-7117, σκέψη 20).

22 — Τρίτη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου της οδηγίας περί ΦΠΑ.

23 — Παράρτημα XII της οδηγίας περί ΦΠΑ, περιλαμβάνον πίνακα αντιστοιχίας του άρθρου 28στ, σημείο 1, το οποίο αντικαθιστά το άρθρο 17, παράγραφοι 2, 3 και 4, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ.

24 — Τελευταία περίοδος της τρίτης αιτιολογικής σκέψεως του προοιμίου της οδηγίας περί ΦΠΑ.

25 — Αποφάσεις του Δικαστηρίου της 28ης Φεβρουαρίου 2008, C-263/06, Carboni e derivati (Συλλογή 2008, σ. I-1077, σκέψη 48), και της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-48/07, Les Vergers du Vieux Tauves (Συλλογή 2008, σ. I-10627, σκέψη 44).

26. Η υιοθετηθείσα από το Δικαστήριο ερμηνεία δεν θα μπορούσε να μετακινηθεί υπερβολικά από το γράμμα της διατάξεως. Εφόσον μια διάταξη ορίζει ρητώς ότι εφαρμόζεται επί των στοιχείων α΄ και β΄ δεν μπορεί να ερμηνευθεί ότι η εφαρμογή της καταλαμβάνει και το στοιχείο γ΄ χωρίς τον κίνδυνο αποκλίσεως από το νόημα της χρησιμοποιούμενης στην εν λόγω διάταξη φρασεολογίας.

27. Πάντως, η γραμματική ερμηνεία και η σαφής έννοια ενδέχεται να μην είναι συνώνυμες [26] όταν η γραμματική έννοια μιας διατάξεως ενδέχεται να είναι αμφίσημη.

28. Οσάκις η ρητή διατύπωση μιας διατάξεως είναι αμφίσημη ή αντιφατική, το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει μια γραμματική ερμηνεία υπέρ μιας άλλης, περισσότερο συμβατής προς τους στόχους της επίδικης νομοθεσίας.

29. Αφενός, το νόημα του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ δεν είναι αμφίσημο: όπως επισήμανε το Ηνωμένο Βασίλειο, η διάταξη αναφέρεται στα δύο από τα τρία στοιχεία της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ με την προσφυγή σε αριθμούς και γράμματα, ήτοι σε σύμβολα, και όχι σε λέξεις. Τέτοια σύμβολα, σε αντίθεση με τις λέξεις, αδυνατούν να είναι αμφίσημα, οπότε εκ πρώτης όψεως δεν συντρέχει λόγος διερευνήσεως του νοήματός τους.

30. Πάντως, υφίσταται έλλειψη συνοχής μεταξύ του άρθρου 1, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ και του άρθρου 169 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

31. Απαιτείται, συνεπώς, η ανάλυση των στόχων του άρθρου 169 της οδηγίας περί ΦΠΑ και του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ. Το προοίμιο των οδηγιών δεν αναφέρεται στους στόχους των συγκεκριμένων διατάξεών τους. Υπό τις περιστάσεις αυτές, είναι σκόπιμο να αναλυθούν οι travaux préparatoires [προπαρασκευαστικές εργασίες] που αφορούν τις εν λόγω διατάξεις.

2. Επί της ερμηνείας του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ

32. Οι λόγοι θεσπίσεως του άρθρου 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ και του άρθρου 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ δεν διατυπώνονται με σαφήνεια σε κανένα έγγραφο. Πάντως, ορισμένοι σχολιαστές υπέθεσαν ότι η δυνατότητα εκπτώσεως ή επιστροφής αναγνωρίζεται προκειμένου να διασφαλίζεται η ανταγωνιστική ουδετερότητα των παρεχόντων χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες της ΕΕ στις διεθνείς χρηματοοικονομικές αγορές μέσω της προβλέψεως της δυνατότητας ελαφρύνσεως από φόρο επιβαλλόμενο σε διαδοχικά στάδια, ήτοι μη δυνάμενο να ανακτηθεί λανθάνοντα ΦΠΑ επί των εισροών σε περίπτωση αγοράς αγαθών και υπηρεσιών επιβαρύνοντας το διαμορφούμενο κόστος τους [27].

26 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα H. Mayras της 24ης Ιανουαρίου 1980 επί της υποθέσεως 67/79, Fellinger (Συλλογή τόμος 1980/I, σ. 283 επ., 287).

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

33. Εντός της ΕΕ, απαλλάσσονται από την καταβολή ΦΠΑ οι χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες [28], όπερ σημαίνει ότι δεν πρέπει να υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών σε περίπτωση κατά την οποία οι απαλλασσόμενες υπηρεσίες δεν υπόκεινται σε φόρο επί των εκροών [29]. Χωρίς τη δυνατότητα να εκπίπτουν ή να τυγχάνουν αντίστοιχης επιστροφής, οι υποκείμενοι σε φόρο οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι εντός της ΕΕ και οι οποίοι διενεργούν χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές πράξεις υποχρεώνονται να μετακυλίσουν τον μη δυνάμενο να εκπέσει φόρο επί των εισροών στις διαπραγματεύσεις τους με πελάτες εκτός της ΕΕ. Εφόσον τελούν σε αδυναμία να εκπέσουν τον ΦΠΑ επί των εισροών στους πελάτες τους μέσω υψηλότερου κόστους, τα εν λόγω υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα της ΕΕ βαρύνονται με ανταγωνιστικό μειονέκτημα σε σύγκριση με τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα τα οποία διέπονται από άλλα συστήματα και το κόστος των οποίων δεν περιλαμβάνει λανθάνοντα ΦΠΑ.

34. Ως εκ τούτου, η δυνατότητα εκπτώσεως ή επιστροφής καθίσταται επιθυμητή προκειμένου να διατηρηθεί η διεθνής ανταγωνιστικότητα του χρηματοοικονομικού τομέα της ΕΕ.

35. Πάντως, η συγκεκριμένη επιλογή πολιτικής δεν συνεπάγεται ότι παρεμφερείς δυνατότητες θα έπρεπε να αναγνωριστούν σε πρόσωπα τρίτων χωρών διενεργούντα χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές πράξεις.

36. Γεγονός μεν είναι ότι όλα τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, συμπεριλαμβανομένων των εγκατεστημένων εκτός της ΕΕ, έχουν τη δυνατότητα εισπράξεως επιστροφών δεδομένου ότι ο ορισμός του υποκειμένου στον φόρο, σύμφωνα με το διέπον τον ΦΠΑ της ΕΕ σύστημα, είναι ολιστικός [30], πλην όμως οι μη εγκατεστημένοι εντός της ΕΕ δεν απέκτησαν αναφαίρετο δικαίωμα να αξιώνουν επιστροφές βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ. Το άρθρο 17, παράγραφος 4, της ίδιας οδηγίας επέτρεπε αρχικώς στα κράτη μέλη να αρνούνται την επιστροφή ή να την εξαρτούν από επιπλέον προϋποθέσεις όταν πρόκειται για μη εγκατεστημένα εντός της ΕΕ πρόσωπα. Το άρθρο 17, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ μνημονεύεται, αντικατασταθέν, πρώτον στην όγδοη οδηγία περί ΦΠΑ και αργότερα στη δέκατη τρίτη οδηγία περί ΦΠΑ. Στο πλαίσιο της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ, εξακολουθούν να είναι δυνατοί ορισμένοι περιορισμοί αφορώντες τη χορήγηση επιστροφών: τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτούν τις επιστροφές από την εκ μέρους των τρίτων χωρών χορήγηση παρεμφερών πλεονεκτημάτων [31], αλλά και να απαιτούν ενδεχομένως τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου [32].

37. Η δέκατη τρίτη οδηγία περί ΦΠΑ εκδόθηκε μόλις μετά από μακρά συζήτηση εντός του Συμβουλίου την οποία είχε καταστήσει αναγκαία ειδικότερα το γεγονός ότι ήταν αδύνατη η επίτευξη συμφωνίας επί του καταλόγου των μη παρεχουσών δικαίωμα επιστροφής δαπανών [33].

38. Το προοίμιο της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι σκοπείται η

28 — Σύμφωνα με το άρθρο 135 της οδηγίας περί ΦΠΑ (πρώην άρθρο 13 της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ).

29 — Βλ. αποφάσεις του Δικαστηρίου της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94, BLP Group (Συλλογή 1995, σ. I-983, σκέψη 28), και της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-302/93, Debouche (Συλλογή 1996, σ. I-4495, σκέψη 16).

30 — Άρθρο 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

31 — Άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ.

32 — Άρθρο 2, παράγραφος 3, της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ.

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

διασφάλιση της αρμονικής αναπτύξεως των εμπορικών σχέσεων με τις τρίτες χώρες [34].

39. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση η οποία συνόδευε την πρόταση για τη δέκατη τρίτη οδηγία περί ΦΠΑ, σκοπός της οδηγίας ήταν επίσης η εξάλειψη της εκ μέρους των κρατών μελών διαφορετικής μεταχειρίσεως εγκατεστημένων εκτός της ΕΕ εμπόρων, καθόσον η διαφορετική αυτή μεταχείριση ήταν γενεσιουργός εκτροπής του εμπορίου εντός της ΕΕ [35].

40. Επιπλέον, στην αιτιολογική έκθεση της προτάσεως για την έκδοση της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ γινόταν ρητή αναφορά στο καθεστώς και στις συζητήσεις οι οποίες κατέληξαν στην έκδοση της όγδοης οδηγίας περί ΦΠΑ [36]. Από την από κοινού ανάγνωση των δύο αυτών παραγράφων της αιτιολογικής εκθέσεως καθίσταται σαφές ότι σκοπός της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ ήταν η αναγνωριζόμενη στους συναλλασσομένους της ΕΕ μεταχείριση να επεκταθεί και στους εγκατεστημένους εκτός αυτής.

41. Προς τον σκοπό αυτό, οι travaux préparatoires της όγδοης οδηγίας περί ΦΠΑ διευκρινίζουν ότι η εν λόγω οδηγία θεωρήθηκε απλώς ως πρώτο μέτρο εφαρμογής της αρχής της επιστροφής του ΦΠΑ σε όλα τα μη εγκατεστημένα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, μέτρο το οποίο επρόκειτο ενδεχομένως να ακολουθήσουν και άλλες προτάσεις ρυθμίσεως του ζητήματος της επιστροφής του φόρου σε υποκείμενα σε αυτόν πρόσωπα, κατοίκους τρίτων χωρών [37]. Πράγματι, και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο εκτίμησε ότι η διάκριση μεταξύ των εγκατεστημένων εντός της Κοινότητας υποκειμένων στον φόρο προσώπων και των μη εγκατεστημένων εντός της Κοινότητας δεν ήταν ικανοποιητική καθόσον εισήγαγε στοιχείο σωρεύσεως κατά την είσπραξη του φόρου, αντικείμενο προς την αρχή του συστήματος περί ΦΠΑ [38].

42. Έτσι, η δέκατη τρίτη οδηγία περί ΦΠΑ ρύθμισε ορισμένα από τα ίδια προβλήματα που ετίθεντο με την όγδοη οδηγία περί ΦΠΑ: την αποφυγή της εκτροπής του εμπορίου εντός της ΕΕ ως αποτέλεσμα των διαφορετικών περί επιστροφής κανόνων που εφαρμόζονταν από τα κράτη μέλη.

43. Η Επιτροπή εκλαμβάνει τούτο υπό την έννοια ότι οι δύο οδηγίες θα έπρεπε να ερμηνευθούν με τον ίδιο τρόπο. Κατά την άποψή της, είναι ανεδαφικό να υποστηρίζεται ότι οι χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες περιλαμβάνονται στη μια οδηγία αλλ' όχι στην άλλη.

44. Το αν η παρεμφερής φρασεολογία μιας διατάξεως μπορεί να μεταφερθεί σε έτερη

34 — Δεύτερη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ.

35 — Παράγραφοι 3 και 4 της αιτιολογικής εκθέσεως της προτάσεως για την έκδοση της δέκατης τρίτης οδηγίας του Συμβουλίου για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος της Κοινότητας (αιτιολογική έκθεση της προτάσεως για την έκδοση της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ), έγγραφο COM(82) 443.

36 — Παράγραφος 4 της αιτιολογικής εκθέσεως της προτάσεως για την έκδοση της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ.

37 — Σημείο 3 του ψηφίσματος του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου εμπεριέχοντος τη γνώμη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου επί της προτάσεως της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων προς το Συμβούλιο για την έκδοση της όγδοης οδηγίας για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (Ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου) (JO 1979, C 39, σ. 14), παράγραφος 3.

38 — Ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, παράγραφος 4.

είναι ζήτημα το οποίο πρέπει να επιλυθεί υπό το φως των στόχων των δύο αυτών οδηγιών [39].

45. Στην υπό κρίση, πάντως, υπόθεση, και παρόλον ότι οι σκοποί της όγδοης και της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ επικαλύπτονται εν μέρει, φρονώ ότι δεν υφίσταται ανάγκη ερμηνείας τους με τον ίδιο τρόπο καθόσον η όγδοη οδηγία περί ΦΠΑ διέπει τα υποκείμενα στον φόρο και εγκατεστημένα εντός της ΕΕ πρόσωπα, ενώ η δέκατη τρίτη οδηγία περί ΦΠΑ διέπει όσους είναι εγκατεστημένοι σε τρίτες χώρες.

46. Το Ηνωμένο Βασίλειο δικαιολογεί τη διαφορετική μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι ασκούν χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές δραστηριότητες εμπίπτουσες στην όγδοη οδηγία περί ΦΠΑ έναντι εκείνων τους οποίους διέπει η δέκατη τρίτη οδηγία περί ΦΠΑ εκ του λόγου ότι οι γενικές αρχές περί ίσης μεταχειρίσεως και απαγορεύσεως των διακρίσεων, οι οποίες εδράζονται στη Συνθήκη, εφαρμόζονται επί της πρώτης αλλ' όχι επί της δεύτερης κατηγορίας προσώπων.

47. Η προσέγγιση αυτή συνάδει προς τη νομολογία, σύμφωνα με την οποία μια διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται υπό το φως ιεραρχικώς υπέρτερων νομικών κανόνων, να προτιμάται δε εκείνη η ερμηνεία η οποία είναι συμβατή με τους ανωτέρω υπέρτερης ισχύος νομικούς κανόνες [40]. Υπό την έννοια αυτή, η μεταχείριση των εγκατεστημένων εντός της ΕΕ υποκειμένων στον φόρο προσώπων ενδέχεται να οδηγεί σε διαφορετικά αποτελέσματα σε σχέση με εκείνα εκ της επιφυλασσόμενης σε όσους δεν είναι εγκατεστημένοι εντός της ΕΕ μεταχειρίσεως.

48. Οι travaux préparatoires δεν αναφέρονται ρητώς στη ρύθμιση των χρηματοοικονομικών και των ασφαλιστικών υπηρεσιών. Πάντως, κατ' εμέ, δεν στερείται σημασίας το γεγονός ότι στην αρχική πρόταση της όγδοης οδηγίας περί ΦΠΑ γινόταν αναφορά στο άρθρο 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ εν γένει, ενώ η τελικώς εγκριθείσα οδηγία αναφέρεται μόνον στα στοιχεία α΄ και β΄ του οικείου άρθρου. Τούτο είναι ενδεικτικό του ότι ο νομοθέτης επέλεξε ηθελημένα να μη συμπεριλάβει τις χρηματοοικονομικές και τις ασφαλιστικές υπηρεσίες καθόσον η συγκεκριμένη συνέπεια πρέπει να είχε γίνει σαφώς αντιληπτή στο πλαίσιο της τροποποιήσεως της αρχικής προτάσεως της Επιτροπής.

49. Στην παρούσα υπόθεση, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η παράλειψη του στοιχείου γ΄ στην όγδοη οδηγία περί ΦΠΑ ήταν εσφαλμένη. Προς στήριξη του επιχειρήματός της, παραπέμπει στην αιτιολογική έκθεση της προτάσεως για την έκδοση της όγδοης οδηγίας περί ΦΠΑ όπου διευκρινίζεται ότι καταστάσεις εμπίπτουσες στο στοιχείο γ΄ θα διέπονται ενδεχομένως από το στοιχείο α΄. Η Επιτροπή παραδέχεται σήμερα ότι η άποψη αυτή είναι σχεδόν βέβαιο ότι είναι πεπλανημένη.

50. Το επιχείρημα ότι η συγκεκριμένη παράλειψη ήταν πεπλανημένη δεν πείθει. Ακόμη και αν ήταν αληθές, τούτο δεν θα ασκούσε, κατά την άποψή μου, οποιαδήποτε επιρροή σε νομικό επίπεδο. Θεωρώ απίθανο να διατηρείται σε ισχύ φερόμενη πλάνη και να μην έχει αποκατασταθεί τρεις δεκαετίες μετά την κατάργηση της όγδοης οδηγίας περί ΦΠΑ, ειδικότερα δε αν ληφθεί υπόψη ότι η οδηγία 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης

39 — Βλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 9ης Φεβρουαρίου 1982, 270/80, Polydor Limited και RSO (Συλλογή 1982, σ. 329, σκέψεις 14 έως 18). Βλ. και την πλέον πρόσφατη απόφαση του Δικαστηρίου της 12ης Νοεμβρίου 2009, C-351/08, Christian Grimme (δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 29).

40 — Βλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 13ης Δεκεμβρίου 1983, 218/82, Επιτροπή κατά Συμβουλίου (Συλλογή 1983, σ. 4063, σκέψη 15). Βλ. περαιτέρω την πλέον πρόσφατη απόφαση του Δικαστηρίου της 4ης Οκτωβρίου 2007, C-457/05, Schutzverband der Spirituosen-Industrie eV (Συλλογή 2007, σ. I-8075, σκέψη 22).

αξίας, που προβλέπεται [στην οδηγία περί ΦΠΑ] σε υποκειμένους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά σε άλλο κράτος μέλος (στο εξής: οδηγία 2008/9) [41], η οποία τέθηκε σε ισχύ το 2008, διατήρησε σε ισχύ τη φερόμενη πλάνη.

51. Φρονώ ως εκ τούτου ότι δεν μπορεί να συναχθεί με σαφήνεια, από τον σκοπό ή το ιστορικό θεσπίσεως του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγία περί ΦΠΑ, ότι το άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ θα έπρεπε να ερμηνευθεί με βάση την ανωτέρω διάταξη.

3. Υπάρχουν επιτακτικοί λόγοι αποκλίσεως από τη γραμματική ερμηνεία;

52. Κατ' εμέ, η μόνη διανοιγόμενη στην Επιτροπή δυνατότητα να κερδίσει την υπόθεση είναι να καταδείξει ότι συντρέχουν επιτακτικοί λόγοι ερμηνείας του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ αντίθετης προς το γράμμα του. Κατά την άποψή μου, τούτο θα απαιτούσε η δέκατη τρίτη οδηγία περί ΦΠΑ ή το άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ να στερηθεί της σημασίας ή της πρακτικής αποτελεσματικότητάς της/του εκτός και αν εκλαμβανόταν ότι γίνεται σιωπηρή μνεία με τη διάταξη αυτή στο άρθρο 2 της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ.

41 — ΕΕ L 44, σ. 23.

53. Η συνάδουσα προς την αρχή η οποία διέπει την πράξη ερμηνεία πρέπει να προτιμάται έναντι εκείνης η οποία θα καθιστούσε την αρχή αναποτελεσματική ή αλυσιτελή [42].

54. Πάντως, στην παρούσα υπόθεση ούτε η δέκατη τρίτη οδηγία ούτε το άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ θα στερούνταν της σημασίας ή της πρακτικής αποτελεσματικότητάς τους αν το Δικαστήριο επέλεγε ρητώς το γράμμα του άρθρου 2 της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ: το άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ θα εξακολουθεί να διέπει τα εγκατεστημένα εντός των οικείων κρατών μελών πρόσωπα, η δε δέκατη τρίτη οδηγία περί ΦΠΑ θα εξακολουθεί να εφαρμόζεται στις επιστροφές σε σχέση με μη εγκατεστημένα εντός της ΕΕ πρόσωπα επί των οποίων εφαρμόζονται τα άλλα δύο στοιχεία του άρθρου 169 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

55. Η Επιτροπή υποστηρίζει περαιτέρω ότι η δέκατη τρίτη οδηγία περί ΦΠΑ συνιστά απλώς μέτρο εφαρμογής, οπότε, σε περίπτωση διαφοράς, θα έπρεπε να υπερισχύει η περί εκπτώσεως και επιστροφής αξίωση η οποία προβλέπεται στην οδηγία περί ΦΠΑ.

56. Το γράμμα του άρθρου 171 της οδηγίας περί ΦΠΑ αναφέρεται στην όγδοη και τη δέκατη τρίτη οδηγία περί ΦΠΑ ως «διαδικασίες εφαρμογής». Επί της βάσεως αυτής, θα

42 — Βλ. αποφάσεις του Δικαστηρίου της 4ης Φεβρουαρίου 1988, 157/88, Murphy κ.λπ. (Συλλογή 1988, σ. 673, σκέψη 10), της 22ας Σεπτεμβρίου 1988, 187/87, Ομόσπονδο κράτος του Sarre κ.λπ. (Συλλογή 1988, σ. 5013, σκέψη 19), καθώς και την πλέον πρόσφατη απόφαση της 9ης Μαρτίου 2006, C-174/05, Zuid-Hollandse Milieufederatie και Stichting Natuur en Milieu (Συλλογή 2006, σ. I-2443, σκέψη 20).

μπορούσαν να εκληφθούν ως δευτερεύουσες έναντι της οδηγίας περί ΦΠΑ.

57. Ασφαλώς, η έκτη και η δέκατη τρίτη οδηγία περί ΦΠΑ, καθώς και η οδηγία περί ΦΠΑ, έχουν την ίδια ισχύ από απόψεως ιεραρχίας των κανόνων δικαίου, καθόσον πρόκειται για οδηγίες του Συμβουλίου οι οποίες εκδόθηκαν με θεμέλιο τις ίδιες διατάξεις της Συνθήκης. Ως εκ τούτου, αποκλείεται η εφαρμογή της αρχής του lex superior μεταξύ τους. Υφίσταται διαφορά ως προς τη σχετική κανονιστική σειρά των οδηγιών μεταξύ τους αλλά και αυτών προς τις Συνθήκες.

58. Κατ' αρχήν, τούτο σημαίνει ότι οι απαντώσες στη δέκατη τρίτη οδηγία περί ΦΠΑ διαδικασίες εφαρμογής μπορούν να παρεκκλίνουν από τις απαντώσες στην έκτη οδηγία περί ΦΠΑ διατάξεις. Είναι κατανοητό ότι ο νομοθέτης, εφαρμόζοντας προγενέστερη νομοθετική πράξη, αποφασίζει να αφήσει ορισμένες από τις διατάξεις της ανεφάρμοστες και να προβεί ως εκ τούτου σε σιωπηρή τροποποίηση της πράξεως ή τουλάχιστον αφήνει την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να εξαρτάται από μεταγενέστερες αποφάσεις [43].

59. Πάντως, είναι εύλογο να υποτίθεται ότι, οσάκις διάταξη της πράξεως εφαρμογής προσφέρεται προς ερμηνεία, η ερμηνεία θα έπρεπε να καταβάλλεται προσπάθεια ώστε να εναρμονίζεται με την αρχική πράξη.

60. Όντως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η όγδοη οδηγία περί ΦΠΑ δεν αποσκοπεί στο να θέσει υπό αμφισβήτηση την έκτη οδηγία περί ΦΠΑ, αλλά στο να εναρμονίσει το προβλεπόμενο στο άρθρο 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ δικαίωμα επιστροφής [44]. Σύμφωνα με την ως άνω λογική, το άρθρο 2 της όγδοης οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να εκληφθεί ως επιρρωννύον το άρθρο 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ, τούτο δε ισχύει και για το άρθρο 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ.

4. Συμπέρασμα ως προς την ύπαρξη υποχρεώσεως επιστροφής του φόρου σε πρόσωπα τρίτων χωρών διενεργούντα χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές πράξεις

61. Υπό την έννοια αυτή, κατά την άποψή μου, στην παρούσα φάση εξελίξεως του δικαίου της ΕΕ, δεν υφίσταται υποχρέωση των κρατών μελών επιστροφής φόρου στους κατά το άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι εντός της ΕΕ.

62. Φρονώ ότι οι διάφοροι κανόνες που διέπουν τις εκπτώσεις και τις επιστροφές στα πλαίσια του συστήματος περί ΦΠΑ αποτυπώνουν επιλογές φορολογικής πολιτικής παρά λογικές ή νομικές αναγκαιότητες. Ιστορικά παραδείγματα καταδεικνύουν ότι ο νομοθέτης επιλέγει ενίοτε ρυθμίσεις στον

43 — Προσθέτω ότι τούτο είναι εφικτό μόνο όταν πρόκειται για πράξεις τελούσες στο αυτό επίπεδο από ιεραρχική άποψη. Μέτρο εφαρμογής της ΕΕ χαμηλότερης κανονιστικώς ιεραρχικής σειράς ή εθνικό μέτρο εφαρμογής ή μεταφοράς δεν μεταβάλλουν το πεδίο εφαρμογής ή την έννοια των διατάξεων της προς εκτέλεση πράξεως.

44 — Βλ. προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 29 απόφαση Debouche (σκέψη 18) και απόφαση του Δικαστηρίου της 15ης Μαρτίου 2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken (Συλλογή 2007, σ. I-2425, σκέψη 25).

τομέα του ΦΠΑ οι οποίες παρίστανται ως στερούμενες συνοχής ή ακόμα και δυσλειτουργικές από οικονομική ή άποψη φορολογικής πολιτικής [45].

63. Ακόμη και αν η ερμηνεία του άρθρου 2 της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ την οποία προτείνει η Επιτροπή ήταν ενδεχομένως καλύτερα προσαρμοσμένη προς το ισχύον σύστημα ΦΠΑ από απόψεως φορολογικής πολιτικής, η ερμηνεία αυτή δεν αντανακλά το γράμμα της διατάξεως, ειδικότερα λόγω του ότι ο νομοθέτης αποφάσισε ενσυνειδήτως να σιωπήσει συναφώς [46]. Εναπόκειται στον νομοθέτη να προβλέψει την παράλειψη [47].

64. Η θέση του Ηνωμένου Βασιλείου θεμελιώνεται στο σαφές και απερίφραστο γράμμα μιας διατάξεως της οδηγίας περί ΦΠΑ την οποία καλείται να μεταφέρει στην εσωτερική του έννομη τάξη και να εφαρμόσει. Η ασφάλεια δικαίου απαγορεύει την ερμηνεία του άρθρου 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ, υπό το πρίσμα του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ όταν μια τέτοια ερμηνεία δεν είναι απόρροια του γράμματός του [48]. Το Ηνωμένο Βασίλειο έχει τη δυνατότητα να επικαλεστεί, ως υποστηρικτική της θέσεώς του, την ανωτέρω αρχή, η οποία είναι ιδιαιτέρως σημαντική στο πεδίο του φορολογικού δικαίου όπου αμφότεροι, υποκείμενοι στον φόρο και φορολογικές αρχές, πρέπει να είναι σε θέση να βασίζονται στο γράμμα της νομοθεσίας της ΕΕ.

65. Εκτιμώ επίσης ότι η στάση της Επιτροπής είναι προβληματική τόσον από συνταγματική όσον και από θεσμική άποψη. Αν η Επιτροπή ισχυρίζεται όντως ότι συντρέχει εσφαλμένη παράλειψη στις διατάξεις της έκτης και της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ, καθίσταται παράλογο το ότι δεν κάνει χρήση του δικαιώματός της της νομοθετικής πρωτοβουλίας προς θεραπεία της καταστάσεως. Πράττει μάλιστα ακριβώς το αντίθετο: ενώ επαναλαμβάνει τη φερόμενη πλάνη την οποία εμπεριέχει η πρότασή της για τη νέα οδηγία 2008/9, κινεί ταυτόχρονα διαδικασία λόγω παραβάσεως κατά κράτους μέλους το οποίο δίδει βάση στη γραμματική ερμηνεία της συναφούς διατάξεως.

66. Τέλος, η Επιτροπή επικαλείται επίσης δύο πρακτικής σημασίας προβλήματα που απορρέουν από τυχόν ερμηνεία του άρθρου 169, στοιχείο γ΄, της όγδοης οδηγίας περί ΦΠΑ ως διατάξεως κειμένης εκτός του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ. Πρώτον, το γεγονός ότι η ερμηνεία της όγδοης οδηγίας περί ΦΠΑ θα μπορούσε να καταστεί αβέβαιη λόγω της παρεμφερούς φρασεολογίας του άρθρου 2 της όγδοης και της δέκατης τρίτης οδηγίας περί

45 — Ιστορικώς, παρέστη ανάγκη χειραγωγήσεως του συστήματος περί ΦΠΑ, αρχικώς στον τομέα των εκπτώσεων, ώστε να αποφευχθεί η επιβολή ουσιωδώς υψηλότερων συντελεστών από εκείνους που θα επιβάρυναν το σύστημα της σωρεύσεως φόρων κύκλου εργασιών. Παρόμοιες παρεμβολές σε ένα «αμιγές» σύστημα ΦΠΑ εξακολουθούν να απαντούν και σήμερα. Επί παραδείγματι, ο κανόνας του οριακού φραγμού («butoir» ή «buffer rule»), ο οποίος θεσπίστηκε, περιόρισε το δικαίωμα εκπτώσεως του οφειλόμενου σε συγκεκριμένη φορολογική χρονική περίοδο ποσού του ΦΠΑ και τη μεταφορά του υπολοίπου στην επόμενη χρονική περίοδο. Ο συγκεκριμένος κανόνας εξακολουθεί να επιτρέπεται δυνάμει του άρθρου 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ (πρώην άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ): βλ. Terra, B., «Developments in VAT — the deduction of input tax», *VAT monitor,* τόμος 7, τεύχος 2, Μάρτιος/Απρίλιος, 1996, σ. 52.

46 — Όπως επισήμανε ο καθηγητής Kaarle Makkonen, ο νομοθέτης είναι ενδεχομένως άστατος («legislator can be capricious»): βλ. Makkonen, K., *Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Eine strukturanalytische Studie,* Χρονικά Universitatis Turkuensis, σειρά B, Humaniora 93, Turku, 1965, σ. 203.

47 — Βλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 9ης Ιουλίου 1981, 169/80, Gondrand και Garancini (Συλλογή 1981, σ. 1931, σκέψεις 16 και 17). Βλ. επίσης το τελευταίο σημείο των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα G. Slynn στην ίδια υπόθεση (αυτόθι, σ. 1949). Βλ., περαιτέρω, την πλέον πρόσφατη απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Ιουνίου 2009, C-170/08, Nijemeisland (που δεν έχει ακόμη δημοσιευθεί στη Συλλογή, σκέψη 44).

48 — Απόφαση του Δικαστηρίου της 1ης Οκτωβρίου 2009, C-247/08, Gaz de France - Berliner Investissement (δεν έχει ακόμη δημοσιευθεί στη Συλλογή, σκέψη 38). Σημειωτέον ότι στην περίπτωση αυτή, μολονότι η επίδικη διάταξη είχε τροποποιηθεί από τον νομοθέτη με μεταγενέστερη οδηγία, το Δικαστήριο απέρριψε ερμηνεία ερειδόμενη στους στόχους και το νομοθετικό πλαίσιο, τασσόμενο υπέρ του ρητού γράμματος της διατάξεως.

ΦΠΑ και, δεύτερον, το ότι η πλειονότητα των κρατών μελών θα παραβίαζε τη δέκατη τρίτη οδηγία περί ΦΠΑ καθόσον στην πραγματικότητα οι επίμαχες διατάξεις επιτρέπουν τις επιστροφές σε πρόσωπα μη εγκατεστημένα εντός της ΕΕ τα οποία διενεργούν τις διεπόμενες από το άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ πράξεις.

67. Κατ' εμέ, αμφότερες οι πρακτικές αυτές σκέψεις είναι ανερμάτιστες ως νομικοί λόγοι για την ερμηνεία του άρθρου 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ υπό το πρίσμα του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ.

68. Περαιτέρω, παρόμοιες δυσχέρειες μπορούν να εξαλειφθούν με την έκδοση των κατάλληλων νομοθετικών διατάξεων προς αποσαφήνιση του πεδίου εφαρμογής της αξιώσεως περί επιστροφών εκ μέρους προσώπων μη εγκατεστημένων εντός της ΕΕ και διενεργούντων χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές πράξεις εφόσον τούτο εκληφθεί ως αναγκαίο μετά την έκβαση της παρούσας δίκης.

IV — Πρόταση

69. Υπό το φως των προηγηθεισών σκέψεων, συμπεραίνω ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε επιτυχώς την εκ μέρους του Ηνωμένου Βασιλείου παράβαση των άρθρων 169 έως 171 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας ή του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας 86/560/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Νοεμβρίου 1986, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκείμενους στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος της Κοινότητας. Κατόπιν αυτού, προτείνω στο Δικαστήριο να απορρίψει την προσφυγή λόγω παραβάσεως.