JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIILO JÄÄSKINEN
20 päivänä toukokuuta 2010 [1]

1. Tämä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne koskee Euroopan unionin ulkopuolelle kolmansiin maihin sijoittautuneiden henkilöiden, jotka tarjoavat rahoitus- ja vakuutuspalveluja vastaanottajille, jotka myös ovat sijoittautuneet unionin ulkopuolelle, oikeutta vähentää tai saada palautuksena unionissa hankittuihin tavaroihin ja palveluihin sisältyvä arvonlisävero.

2. Komissio vaatii unionin tuomioistuinta toteamaan, että Yhdistynyt kuningaskunta ei ole noudattanut arvonlisäverodirektiivin [2] 169, 170 ja 171 artiklan eikä kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin [3] 2 artiklan 1 kohdan mukaisia velvoitteitaan, kun se on kieltänyt ostoihin sisältyvän veron saamisen takaisin tiettyjen liiketoimien osalta.

3. Arvonlisäverodirektiivin 169 ja 170 artiklan mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää tai saada palautuksena arvonlisävero 169 artiklassa luetellussa kolmessa tilanteessa. [4] Arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohta [5] koskee rahoitus- ja vakuutusalan liiketoimia, kun vastaanottaja on sijoittautunut EU:n ulkopuolelle.

4. Palautuksia [6] koskevissa yksityiskohtaisissa täytäntöönpanosäännöissä, jotka sisältyvät kolmanteentoista arvonlisäverodirektiiviin kolmansiin maihin sijoittautuneiden henkilöiden osalta, ei kuitenkaan mainita mahdollisuutta saada palautusta rahoitus- ja vakuutusalan liiketoimien osalta. Kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on palautettava kannettu arvonlisävero, jos tavaroita tai palveluja käytetään arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan a ja b alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin, [7] mutta siinä ei viitata nimenomaisesti

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi). Näillä artikloilla korvataan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 17 artiklan 3 ja 4 kohta.

3 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annettu kolmastoista neuvoston direktiivi 86/560/ETY (EYVL L 326, s. 40; jäljempänä kolmastoista arvonlisäverodirektiivi).

4 – Arvonlisäverodirektiivin 169 ja 170 artikla (aiempi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 3 kohta).

5 – Aiempi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohta.

6 – Arvonlisäverodirektiivin 171 artiklan (aiempi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 4 kohta) nojalla, jossa viitataan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveropalautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annettuun kahdeksanteen neuvoston direktiiviin 79/1072/ETY (EYVL L 331, s. 11; jäljempänä kahdeksas arvonlisäverodirektiivi).

7 – Aiempi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohta.

rahoitus- ja vakuutusalan liiketoimiin, joita tarkoitetaan c alakohdassa.

5. Komission mielestä rahoitus- ja vakuutusalan liiketoimien on katsottava kuuluvan kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, koska tällainen velvollisuus on arvonlisäverojärjestelmän systematiikan mukainen.

6. Yhdistynyt kuningaskunta puolestaan katsoo, että sen lainsäädäntö on kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan nimenomaisen sanamuodon mukainen eikä se näin ollen ole rikkonut unionin oikeutta.

7. Unionin tuomioistuimen on näin ollen tehtävä yksinkertainen mutta vaikea valinta säännöksen sanamuodon mukaisen tulkinnan ja sen tarkoituksen mukaisen tulkinnan välillä, joka saattaa sopia paremmin arvonlisäverojärjestelmään kokonaisuutena.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

– Kuudes arvonlisäverodirektiivi ja arvonlisäverodirektiivi

8. Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus määritettiin ensin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklassa.[8] Arvonlisäverodirektiivillä, joka tuli voimaan 1.1.2007,[9] laadittiin kuudes arvonlisäverodirektiivi uudelleen, mutta tarkoituksena ei ollut muuttaa sen asiasisältöä.[10] Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklaa vastaavat

8 – 17 artiklan 2, 3 ja 4 kohtaa muutettiin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 f artiklalla, joka lisättiin kolmella neuvoston direktiivillä: Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1), direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi – tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18) ja Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivien 1999/45/EY, 2002/83/EY, 2003/37/EY ja 2003/59/EY sekä neuvoston direktiivien 77/388/ETY, 91/414/ETY, 96/26/EY, 2003/48/EY ja 2003/49/EY mukauttamisesta tavaroiden vapaan liikkuvuuden, palveluiden vapaan tarjonnan, maatalouden, liikennepolitiikan ja verotuksen osalta Tšekin, Viron, Kyproksen, Latvian, Liettuan, Unkarin, Maltan, Puolan, Slovenian ja Slovakian Euroopan unioniin liittymisen johdosta 26.4.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/66/EY (EUVL L 168, s. 35).

9 – Arvonlisäverodirektiivin 413 artikla.

10 – Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan ensimmäinen ja kolmas perustelukappale.

säännökset ovat nyt arvonlisäverodirektiivin 168–171 artiklassa. [11]

9. Arvonlisäverodirektiivin 169 ja 170 artiklan [12] mukaan verovelvollisella ”on oikeus vähentää” arvonlisävero tai ”saada kyseinen arvonlisävero palautuksena”, jos tavarat ja palvelut käytetään seuraaviin tarkoituksiin: [13]

”a) verovelvollisen 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa [14] tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan kuuluviin liiketoimiin, jotka suoritetaan sen jäsenvaltion ulkopuolella, jossa kyseinen vero on maksettava tai maksettu, ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu tässä jäsenvaltiossa;

b) – – [15]

c) verovelvollisen 135 artiklan 1 kohdan a–f alakohdan [16] mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin, jos vastaanottaja on sijoittautunut [unionin] ulkopuolelle tai jos liiketoimet välittömästi liittyvät [unionin] ulkopuolelle vietäviksi tarkoitettuihin tavaroihin.”

10. Arvonlisäverodirektiivin 171 artiklassa [17] säädetään, että ”arvonlisäveron palautus on suoritettava noudattaen – – yksityiskohtaisia sääntöjä”, joista on säädetty kahdeksannessa arvonlisäverodirektiivissä (unioniin sijoittautuneiden henkilöiden osalta) ja kolmannessatoista arvonlisäverodirektiivissä (unionin ulkopuolelle sijoittautuneiden henkilöiden osalta).

11 – Arvonlisäverodirektiivin liitteen XII, jonka otsikko on ”Vastaavuustaulukko”, mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 f artiklan 1 kohta, jolla korvataan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 3 kohdan a, b ja c alakohta, vastaa arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan a, b ja c alakohtaa ja 170 artiklan a ja b alakohtaa. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan 1 kohta, jolla korvataan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 4 kohta, vastaa arvonlisäverodirektiivin 171 artiklaa.

12 – Aiempi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 3 kohta.

13 – Tämä alaviite koskee vain englanninkielistä versiota.

14 – Kyseisessä säännöksessä säädetään, että liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta, ja erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä tulonsaantitarkoituksessa.

15 – Tämä alakohta ei ole tässä asiassa merkityksellinen. Se koskee poikkeuksia, jotka liittyvät tavaroiden yhteisöluovutuksiin, tiettyihin kuljetuspalveluihin ja kansainväliseen kuljetukseen, tuontiin, tiettyihin vientinä pidettäviin liiketoimiin, välittäjien tarjoamiin palveluihin ja kansainväliseen kauppaan liittyviin liiketoimiin.

16 – Aiempi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 B artiklan a ja d alakohta; eli rahoitus- ja vakuutusalan liiketoimet.

17 – Aiempi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 4 kohta.

– Kahdeksas arvonlisäverodirektiivi

11. Kyseisen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”*2 artikla*

Kunkin jäsenvaltion on palautettava jokaiselle maan alueelle sijoittautumattomalle, mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle jäljempänä vahvistetuin edellytyksin arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten kyseiselle verovelvolliselle maan alueella suorittamista palveluista tai luovuttamasta irtaimesta omaisuudesta taikka tavaran maahantuonnista maan alueelle, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään [kuudennen arvonlisäverodirektiivin] 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien tai 1 artiklan b alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suorittamiseen.”

– Kolmastoista arvonlisäverodirektiivi

12. Kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan sanamuoto on samankaltainen. Siinä säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on jäljempänä vahvistetuin edellytyksin palautettava yhteisön alueelle sijoittautumattomalle verovelvolliselle arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten maan alueella kyseiselle verovelvolliselle suorittamista palveluista tai irtaimen omaisuuden luovutuksista taikka tavaroiden maahantuonnista tähän maahan, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään [kuudennen arvonlisäverodirektiivin] artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin tai tämän direktiivin 1 artiklan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuihin palvelujen suorituksiin, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 3 ja 4 artiklan soveltamista.”

13. Kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin sanamuodossa viitataan yhä kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännöksiin eli sen 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohtaan huolimatta siitä, että arvonlisäverodirektiivi on sittemmin tullut voimaan.

Kansallinen lainsäädäntö

14. Vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) 26 ja 39 §:n, vuoden 1999 tiettyihin ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta annetun asetuksen (Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999) 3 §:n ja vuoden 2004 arvonlisäverosäännösten (Value Added Tax (Amendment) (N:o 4) Regulations 2004) 190 §:n seurauksena

unionin ulkopuolelle sijoittautuneilla myyjillä ei ole oikeutta saada takaisin ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka on kannettu arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista.

II Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

15. Yhdistynyt kuningaskunta muutti lainsäädäntöään vuonna 2004, kun Court of Appeal (England & Wales) oli todennut antamassaan tuomiossa, että koska kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa ei viitata kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin, oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa ei ollut. [18]

16. Tämän muutoksen vuoksi komissio lähetti Yhdistyneelle kuningaskunnalle virallisen huomautuksen, jossa kyseenalaistettiin Yhdistyneen kuningaskunnan uuden lainsäädännön yhteensopivuus unionin oikeuden kanssa. Koska komissio ei ollut tyytyväinen vastauksiin, jotka Yhdistynyt kuningaskunta antoi virallisesta huomautuksesta ja tämän jälkeen lähetetystä perustellusta lausunnosta, se nosti käsiteltävänä olevan kanteen EY 226 artiklan nojalla. [19]

III Asian tarkastelu

A *Kanteen kohteena oleva ajanjakso*

17. Yhdistynyt kuningaskunta väittää, että komission jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne liittyy 1.1.2007 eli päivän, jona arvonlisäverodirektiivi tuli voimaan, jälkeiseen aikaan, koska perustellussa lausunnossa mainitaan ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 169, 170 ja 171 artikla eikä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 3 ja 4 kohtaa. Kyseiset 17 artiklan 3 ja 4 kohta mainitaan ainoastaan virallisessa huomautuksessa, joka lähetettiin Yhdistyneelle kuningaskunnalle ennen arvonlisäverodirektiivin voimaantuloa.

18. Komissio puolestaan huomauttaa, että tämä ei vaikuta käsiteltävänä olevaan asiaan, sillä näiden kahden direktiivin artiklojen sanamuodot eivät poikkea toisistaan merkittävästi.

19. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne voi perustua ainoastaan niihin syihin ja oikeudellisiin perusteisiin, jotka on esitetty jo perustellussa lausunnossa. [20]

18 – Asia WHA Ltd ym. v. HM Commissioners of Customs and Excise, 2004, STC 1081, 123–125 kohta.

19 – Tästä artiklasta on tullut Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (EUVL 2008, C 115, s. 47) 258 artikla.

20 – Asia C-210/91, komissio v. Kreikka, tuomio 16.12.1992 (Kok., s. I-6735, 10 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20. Tämä ei nähdäkseni kuitenkaan liity käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevan kaltaisiin tilanteisiin. Tällaisen periaatteen tarkoituksena on taata jäsenvaltion puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen ja se, että jäsenvaltio tietää, mihin sitä vastaan on vedottu. [21]

21. Käsiteltävänä olevassa asiassa ei ole näiden oikeuksien loukkaamisen vaaraa. Virallisessa huomautuksessa on esitetty samat syyt ja oikeudelliset perusteet kuin perustellussa lausunnossa. Yhdistyneen kuningaskunnan yritys rajoittaa kanteen kohdetta ei mielestäni voi menestyä, sillä arvonlisäverodirektiivillä oli tarkoitus laatia kuudes arvonlisäverodirektiivi uudelleen muuttamatta sen asiasisältöä. [22] Lisäksi artikla, jonka komissio yksilöi virallisessa huomautuksessa, on nimenomaisesti samastettu perustellussa lausunnossa yksilöityihin artikloihin. [23] Jos neuvosto olisi tarkoittanut muuttaa arvonlisäverodirektiiviä edeltänyttä lainsäädäntöjärjestelmää, se olisi yksilöinyt arvonlisäverodirektiivin 169–171 artiklan säännöksinä, joilla tehtiin muutoksia olemassa olleeseen järjestelmään. [24] Se ei toiminut näin.

22. Tämän vuoksi kannetta ei pidä rajata Yhdistyneen kuningaskunnan mainitsemaan ajanjaksoon.

21 – Asia 51/83, komissio v. Italia, tuomio 11.7.1984 (Kok., s. 2793, 4 kohta); ks. uudemmasta oikeuskäytännöstä asia C-274/07, komissio v. Liettua, tuomio 11.9.2008 (Kok., s. I-7117, 20 kohta).

22 – Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan kolmas perustelukappale.

23 – Arvonlisäverodirektiivin liitteen XII osa, joka koskee 28 f artiklan 1 kohtaa, jolla on korvattu kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2, 3 ja 4 kohta.

24 – Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan kolmannen perustelukappaleen viimeinen virke.

B *Onko jäsenvaltioilla velvollisuus myöntää palautus kolmansiin maihin sijoittautuneille henkilöille, jotka suorittavat rahoitus- ja vakuutusalan liiketoimia?*

23. Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa menettelyssä komission asiana on osoittaa, että jäsenvaltio ei ole noudattanut perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan.

24. Tämä todistustaakka on käsiteltävänä olevassa asiassa vaikea täyttää, sillä kun otetaan huomioon säännöksen selvä ja yksiselitteinen sanamuoto, olisi oltava olemassa poikkeuksellisia syitä, jotta säännöstä voitaisiin tulkita toisin. [25]

1. Kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan sanamuoto

25. Kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa ei sen sanamuodon mukaisen tulkinnan perusteella sallita palautuksia kolmansiin maihin sijoittautuneille henkilöille, jotka suorittavat rahoitus- ja vakuutusalan liiketoimia.

25 – Asia C-263/06, Carboni e derivati, tuomio 28.2.2008 (Kok., s. I-1077, 48 kohta) ja asia C-48/07, Les Vergers du Vieux Tauves, tuomio 22.12.2008 (Kok., s. I-10627, 44 kohta).

26. Unionin tuomioistuimen tulkinnan ei pitäisi poiketa liikaa säännöksessä tosiasiallisesti käytetystä sanamuodosta. Jos säännöksessä todetaan nimenomaisesti, että sitä sovelletaan a ja b alakohtaan, sitä ei voida tulkita siten, että sitä sovelletaan c alakohtaan, poikkeamatta kyseisessä säännöksessä käytetyn ilmaisun merkityksestä.

27. Sanamuodon mukainen tulkinta ei välttämättä tarkoita samaa kuin selvä merkitys, [26] sillä säännöksen sanamuodon mukainen merkitys saattaa olla moniselitteinen.

28. Kun säännöksen nimenomainen sanamuoto on moniselitteinen tai ristiriitainen, unionin tuomioistuin voi valita sanamuodon mukaisen tulkinnan sijasta toisenlaisen tulkinnan, joka on paremmin sopusoinnussa kyseessä olevan lainsäädännön tavoitteiden kanssa.

29. Yhtäältä on todettava, että kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan merkitys ei ole moniselitteinen: kuten Yhdistynyt kuningaskunta huomautti, tekstissä viitataan kahteen kuudennen arvonlisäverodirektiivin kolmesta alakohdasta käyttämällä numeroita ja kirjaimia eli symboleja eikä sanoja. Tällaiset symbolit, toisin kuin sanat, eivät voi olla moniselitteisiä, joten ensi näkemältä niiden merkitystä ei ole tarpeen tutkia.

30. Kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan ja arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan välillä on kuitenkin epäjohdonmukaisuus.

31. Tämän vuoksi on tarpeen analysoida arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan ja kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan tavoitteita. Direktiivien johdanto-osassa ei viitata näiden säännösten tavoitteisiin. Näissä olosuhteissa on hyödyllistä analysoida näihin säännöksiin liittyviä esitöitä.

2. Kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan tulkinta

32. Arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohdan tai kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 3 kohdan antamisen syitä ei ole todettu selvästi missään asiakirjassa. Jotkut kommentoijat ovat kuitenkin esittäneet, että vähennys- tai palautusmahdollisuus myönnettiin unionin rahoitus- ja vakuutuspalvelujen tarjoajien kilpailuneutraalisuuden takaamiseksi kansainvälisillä finanssimarkkinoilla antamalla mahdollisuus lieventää verojen kertautumista eli tavaroiden ja palvelujen ostoihin sisältyvää piilevää ja vähennykseen tai palautukseen oikeuttamatonta arvonlisäveroa, joka rasittaa palvelujen tarjoajien kustannusrakennetta. [27]

26 – Julkisasiamies Mayrasin 24.1.1980 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-67/79, Fellinger, tuomio 28.2.1980 (Kok., s. 535 ja 550).

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

33. Unionissa rahoitus- ja vakuutuspalvelut on vapautettu arvonlisäverosta, [28] mikä merkitsee, ettei oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa pitäisi olla olemassa, koska verovapaista palveluista ei ole suoritettava veroa myynnin yhteydessä. [29] Koska vähennys- tai palautusmahdollisuutta ei ole, verovelvollisten, jotka ovat sijoittautuneet unioniin ja jotka suorittavat rahoitus- ja vakuutusalan liiketoimia, on vastattava vähennykseen oikeuttamattomasta ostoihin sisältyvästä verosta liiketoimissaan unionin ulkopuolelle sijoittautuneiden asiakkaiden kanssa. Koska ne siirtävät ostoihin sisältyvän, vähennykseen oikeuttamattoman veron, asiakkaidensa maksettavaksi korkeampien kulujen muodossa, nämä unionissa verovelvolliset henkilöt kärsivät kilpailuhaittaa verrattuna sellaisiin muissa oikeusjärjestelmissä verovelvollisiin henkilöihin nähden, joiden kustannusrakenne ei sisällä piilevää arvonlisäveroa.

34. Näin ollen vähennys- tai palautusmahdollisuus vaikuttaa tavoiteltavalta unionin finanssialan kansainvälisen kilpailukyvyn säilyttämiseksi.

35. Tämä poliittinen valinta ei kuitenkaan merkitse sitä, että samankaltaiset mahdollisuudet pitäisi myöntää kolmansiin maihin sijoittautuneille henkilöille, jotka suorittavat rahoitus- ja vakuutusalan liiketoimia.

36. Vaikka on totta, että kaikilla verovelvollisilla, mukaan lukien unionin ulkopuolelle sijoittautuneet verovelvolliset, on mahdollisuus saada palautuksia, koska unionin arvonlisäverojärjestelmässä verovelvollisen määritelmä on kattava, [30] unionin ulkopuolelle sijoittautuneille verovelvollisille ei ole myönnetty ehdotonta oikeutta saada palautuksia kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 3 kohdan perusteella. Kyseisen direktiivin 17 artiklan 4 kohdassa sallittiin alun perin se, että jäsenvaltiot kieltäytyvät palautuksista tai asettavat lisäedellytyksiä unionin ulkopuolelle sijoittautuneille henkilöille. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 4 kohtaa muutettiin myöhemmin siten, että siinä viitattiin ensin kahdeksanteen arvonlisäverodirektiiviin ja tämän jälkeen myös kolmanteentoista arvonlisäverodirektiiviin. Kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin mukaan tietyt palautuksen myöntämisen rajoitukset ovat yhä mahdollisia. Jäsenvaltiot voivat asettaa palautuksen edellytykseksi kolmansien valtioiden myöntämät vastaavat etuudet, [31] ja jäsenvaltiot voivat vaatia veroedustajan nimeämistä. [32]

37. Kolmastoista arvonlisäverodirektiivi annettiin vasta neuvostossa käydyn pitkällisen keskustelun päätteeksi, ja neuvottelut pitkittyivät erityisesti siksi, ettei sellaisten kulujen luettelosta, joiden osalta palautusta ei myönnetä, pystytty sopimaan. [33]

38. Kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin johdanto-osassa todetaan, että direktiivin

28 – Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan nojalla (aiempi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artikla).

29 – Asia C-4/94, BLP, tuomio 6.4.1995 (Kok., s. I-983, 28 kohta); ks. myös asia C-302/93, Debouche, tuomio 26.9.1996 (Kok., s. I-4495, 16 kohta).

30 – Arvonlisäverodirektiivin 9 artikla.

31 – Kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 2 kohta.

32 – Kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 3 kohta.

33 – Terra, B. ja Kajus, J., *A guide to the European VAT directives*, IBFD, 2004, 11.6.4 "The Thirteenth VAT Directive".

päämääränä on yhteisön ja kolmansien maiden välisten kauppasuhteiden tasapainoinen kehittyminen. [34]

39. Kolmattatoista arvonlisäverodirektiiviä koskevan ehdotuksen perustelujen mukaan direktiivin tavoitteena oli myös poistaa unionin ulkopuolelle sijoittautuneiden myyjien erilainen kohtelu eri jäsenvaltioissa, sillä tällaiset erot aiheuttivat kaupan siirtymistä unionin sisällä. [35]

40. Lisäksi kolmattatoista arvonlisäverodirektiiviä koskevan ehdotuksen perusteluissa viitattiin nimenomaisesti ennen kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin antamista käytyihin keskusteluihin ja kahdeksannen direktiivin sisältöön. [36] Kun näitä molempia perustelumuistioita luetaan yhdessä, voidaan havaita, että kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin tavoitteena oli ulottaa unioniin sijoittautuneiden myyjien kohtelu unionin ulkopuolelle sijoittautuneisiin myyjiin.

41. Tältä osin kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin esityöt osoittavat, että kahdeksatta arvonlisäverodirektiiviä pidettiin ensimmäisenä toimenpiteenä sen periaatteen toteuttamiseksi, jonka mukaan kaikille ulkomailla asuville verovelvollisille myönnetään arvonlisäveron palautus, ja ajatuksena oli, että tämän toimenpiteen jälkeen mahdollisesti ehdotettaisiin toimenpiteitä sen ongelman ratkaisemiseksi, joka koskee palautusten myöntämistä kolmansissa maissa asuville verovelvollisille. [37] Euroopan parlamentti nimittäin katsoi myös, että yhteisöön sijoittautuneiden verovelvollisten ja yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneiden verovelvollisten erottaminen toisistaan ei ollut tyydyttävää, sillä tämä aiheutti veron kantamisessa arvonlisäverojärjestelmän periaatteen vastaista veron kertaantumista. [38]

42. Näin ollen kolmannessatoista arvonlisäverodirektiivissä käsiteltiin osittain samoja ongelmia kuin kahdeksannessa arvonlisäverodirektiivissä: sen välttämistä, että kauppa siirtyy unionin sisällä jäsenvaltioiden soveltamien erilaisten palautussääntöjen seurauksena.

43. Komission mielestä tämä merkitsee, että näitä kahta direktiiviä on tulkittava samalla tavoin. Sen mukaan ei ole mahdollista, että rahoitus- ja vakuutuspalvelut sisältyisivät yhteen direktiiviin mutteivät toiseen.

44. Se, voidaanko toisen direktiivin samankaltaisesti muotoillun säännöksen tulkintaa soveltaa analogian perusteella, on

34 – Kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan toinen perustelukappale.

35 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – annettavaa kolmattatoista neuvoston direktiiviä koskevan ehdotuksen perustelujen kolmas ja neljäs kohta, KOM(82) 443.

36 – Em. kolmattatoista neuvoston direktiiviä koskevan ehdotuksen perustelujen neljäs kohta.

37 – Euroopan parlamentin päätöslauselman, joka sisältää Euroopan parlamentin lausunnon Euroopan yhteisöjen komission ehdotuksesta kahdeksanneksi neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt (EYVL 1979, C 39, s.14; jäljempänä Euroopan parlamentin päätöslauselma), 3 kohta.

38 – Euroopan parlamentin päätöslauselman 4 kohta.

ratkaistava näiden kahden direktiivin tavoitteiden valossa. [39]

45. Käsiteltävänä olevassa asiassa kahdeksannen ja kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin osittain päällekkäisistä tavoitteista huolimatta en katso, että näitä direktiivejä olisi tulkittava samalla tavoin, sillä kahdeksas arvonlisäverodirektiivi koskee unioniin sijoittautuneita verovelvollisia, kun taas kolmastoista arvonlisäverodirektiivi koskee kolmansiin maihin sijoittautuneita verovelvollisia.

46. Yhdistynyt kuningaskunta katsoo olevan perusteltua, että rahoitus- ja vakuutusalan liiketoimia suorittavia verovelvollisia, jotka kuuluvat kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan, kohdellaan eri tavoin kuin niitä verovelvollisia, jotka kuuluvat kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan, koska perustamissopimukseen sisältyviä yhdenvertaisen kohtelun ja syrjimättömyyden yleisiä periaatteita sovelletaan ensiksi mainittuihin muttei viimeksi mainittuihin.

47. Tämä lähestymistapa on sen oikeuskäytännön mukainen, jonka mukaan säännöksiä on tulkittava ylempitasoisten oikeussääntöjen valossa ja on suositttava tulkintaa, joka on sopusoinnussa kyseisten ylempitasoisten oikeussääntöjen kanssa. [40] Näin ollen unioniin sijoittautuneiden verovelvollisten kohtelu voi johtaa erilaisiin tuloksiin kuin unionin ulkopuolelle sijoittautuneiden verovelvollisten kohtelu.

48. Kyseisissä esitöissä ei sanota nimenomaisesti mitään rahoitus- ja vakuutuspalvelujen kohtelusta. Mielestäni ei kuitenkaan ole merkityksetöntä, että kahdeksatta arvonlisäverodirektiiviä koskevassa alkuperäisessä ehdotuksessa viitattiin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 3 kohtaan yleisesti, kun taas lopulta annetussa direktiivissä viitataan ainoastaan kyseisen artiklan a ja b alakohtaan. Tämä osoittaa, että lainsäätäjä halusi tarkoituksellisesti jättää rahoitus- ja vakuutuspalvelut säännöksen ulkopuolelle, sillä tämä seuraus on varmasti huomattu alkuperäistä komission ehdotusta muutettaessa.

49. Komissio väittää käsiteltävänä olevassa asiassa, että c alakohdan poisjättäminen kahdeksannesta arvonlisäverodirektiivistä oli erehdys. Komissio viittaa kahdeksatta arvonlisäverodirektiiviä koskevan ehdotuksen perusteluihin, joissa komissio selittää, että a alakohta tulee todennäköisesti kattamaan c alakohdan soveltamisalaan kuuluvat tilanteet. Komissio myöntää nyt, että tämä näkemys on melko varmasti virheellinen.

50. En ole vakuuttunut väitteestä, jonka mukaan poisjättäminen oli erehdys. Vaikka se pitäisikin paikkansa, sillä ei mielestäni ole oikeudellista merkitystä. Minusta ei ole uskottavaa, että erehdystä ei olisi korjattu tähän mennessä eli kolme vuosikymmentä kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin laatimisen jälkeen, erityisesti, koska väitetty erehdys on

39 – Asia 270/80, Polydor ja RSO, tuomio 9.2.1982 (Kok., s. 329, Kok. Ep. VI, s. 322, 14–18 kohta). Ks. uudemmasta oikeuskäytännöstä asia C-351/08, Grimme, tuomio 12.11.2009 (Kok., s. I-10777, 29 kohta).

40 – Asia 218/82, komissio v. neuvosto, tuomio 13.12.1983 (Kok., s. 4063, 15 kohta). Ks. uudemmasta oikeuskäytännöstä asia C-457/05, Schutzverband der Spirituosen-Industrie, tuomio 4.10.2007 (Kok., s. I-8075, 22 kohta).

pidetty ennallaan yksityiskohtaisista säännöistä [arvonlisäverodirektiivissä] säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetussa neuvoston direktiivissä 2008/9/EY,[41] joka tuli voimaan vuonna 2008.

51. Tämän vuoksi kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan tarkoituksen tai lainsäädäntöhistorian perusteella ei nähdäkseni voida selvästi varmistaa, että tässä säännöksessä olisi tulkittava viitattavan arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohtaan.

3. Onko sanamuodon mukaisesta tulkinnasta poikkeamiselle pakottavia syitä?

52. Mielestäni komission kanne voidaan hyväksyä vain, jos komissio osoittaa, että kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan sanamuodon vastaiselle tulkinnalle on olemassa pakottavia syitä. Tämä edellyttäisi mielestäni sitä, että kolmastoista arvonlisäverodirektiivi tai arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohta tulisi merkityksettömäksi tai tehottomaksi, ellei kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa tulkittaisi viitattavan hiljaisesti kyseiseen säännökseen.

41 – EUVL L 44, s. 23.

53. Tulkintaa, joka on tutkittavan säädöksen taustalla olevan periaatteen mukainen, suositaan sellaiseen tulkintaan nähden, jonka vuoksi periaate tulisi tehottomaksi tai turhaksi.[42]

54. Käsiteltävänä olevassa asiassa kolmastoista arvonlisäverodirektiivi tai arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohta eivät kuitenkaan kumpikaan tulisi merkityksettömiksi tai tehottomiksi, jos unionin tuomioistuin tulkitsisi kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohtaa sen sanamuodon mukaisesti: arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohtaa sovelletaan edelleen jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin henkilöihin ja kolmattatoista arvonlisäverodirektiiviä sovelletaan edelleen palautuksiin unionin ulkopuolelle sijoittautuneille henkilöille, joihin sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan kahta muuta alakohtaa.

55. Komissio väittää lisäksi, että rahoitus- ja vakuutusalan liiketoimien sisällyttäminen kolmanteentoista arvonlisäverodirektiiviin sopii myös paremmin lainsäädännön yleiseen rakenteeseen. Komission mukaan kolmastoista arvonlisäverodirektiivi on pelkkä täytäntöönpanotoimi, ja näin ollen ristiriitatilanteessa arvonlisäverodirektiivissä säädetyllä vähennys- ja palautusoikeudella pitäisi olla etusija.

56. Arvonlisäverodirektiivin 171 artiklan sanamuodossa viitataan nimenomaisesti kahdeksanteen ja kolmanteentoista arvonlisäverodirektiiviin ”soveltamista koskevina yksityiskohtaisina sääntöinä”. Tällä

42 – Asia 157/86, Murphy ym., tuomio 4.2.1988 (Kok., s. 673, Kok. Ep. IX, s. 353, 10 kohta); asia 187/87, Saarland ym., tuomio 22.9.1988 (Kok., s. 5013, Kok. Ep. IX, s. 663, 19 kohta). Ks. uudemmasta oikeuskäytännöstä asia C-174/05, Zuid-Hollandse Milieufederatie ja Natuur en Milieu, tuomio 9.3.2006 (Kok., s. I-2443, 20 kohta).

perusteella niiden voitaisiin katsoa olevan toissijaisia arvonlisäverodirektiiviin nähden.

57. Kuudes ja kolmastoista arvonlisäverodirektiivi samoin kuin arvonlisäverodirektiivi ovat tietenkin samantasoisia normihierarkiassa, sillä ne kaikki ovat neuvoston direktiivejä, jotka on annettu perustamissopimuksen samojen määräysten nojalla. Näin ollen niihin ei voida soveltaa lex superior -periaatetta. Näiden direktiivien keskinäinen normatiivinen järjestys on erilainen kuin niiden ja perustamissopimusten välinen järjestys.

58. Lähtökohtaisesti tämä merkitsee sitä, että kolmannessatoista arvonlisäverodirektiivissä olevissa täytäntöönpanosäännöissä voidaan poiketa kuudennen arvonlisäverodirektiivin sisältämistä säännöksistä. Voidaan ajatella, että pannessaan täytäntöön aiempaa lainsäädäntötoimea lainsäätäjä päättää jättää panematta täytäntöön osaa sen säännöksistä ja siten hiljaisesti muuttaa lainsäädäntötoimea tai ainakin jättää kyseisten säännösten täytäntöön panemisen myöhempien päätösten varaan. [43]

59. On kuitenkin järkevää lähteä siitä oletamasta, että jos täytäntöönpanotoimen säännöksessä on tulkinnan varaa, tulkinnalla on pyrittävä sopusointuun alkuperäisen toimen kanssa.

60. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan nimittäin kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin tarkoituksena ei ole horjuttaa kuudennella arvonlisäverodirektiivillä toteutettua järjestelmää vaan yhdenmukaistaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 3 kohdassa (josta on tullut arvonlisäverodirektiivin 169 ja 170 artikla) tarkoitettu oikeus saada palautus. [44] Tämän logiikan mukaisesti on katsottava, että kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklalla vahvistetaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 3 kohta, ja sama pätee kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohtaan.

4. Päätelmä siitä, onko jäsenvaltioilla velvollisuutta palauttaa arvonlisävero rahoitus- ja rakennusalan liiketoimia suorittaville, kolmansiin maihin sijoittautuneille henkilöille

61. Nähdäkseni unionin oikeuden nykytilassa jäsenvaltioilla ei näin ollen ole velvollisuutta myöntää palautusta arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohdassa mainituille unionin ulkopuolelle sijoittautuneille verovelvollisille.

62. Yhdistyneen kuningaskunnan kanta perustuu arvonlisäverodirektiivin, joka sen on pantava täytäntöön ja jota sen on sovellettava, säännöksen nimenomaiseen ja yksiselitteiseen sanamuotoon. Oikeusvarmuus on esteenä sille, että kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tulkittaisiin viitattavan arvonlisäverodirektiivin

43 – On lisättävä, että tämä on mahdollista ainoastaan samalla normatiivisella tasolla olevissa toimissa. Alempitasoisella unionin täytäntöönpanotoimella tai kansallisella täytäntöönpanotoimella ei voida muuttaa täytäntöön pantavan toimen säännösten soveltamisalaa tai merkitystä.

44 – Edellä 29 kohdassa mainittu asia Debouche, tuomion 18 kohta ja asia C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomio 15.3.2007 (Kok., s. I-2425, 25 kohta).

169 artiklan c alakohtaan, kun tällainen tulkinta ei seuraa käytetystä sanamuodosta. [45] Yhdistynyt kuningaskunta voi vedota oikeusvarmuuden periaatteeseen, joka on erityisen tärkeä vero-oikeuden alalla, jolla sekä verovelvollisten ja veroviranomaisten on voitava luottaa unionin lainsäädännön sanamuotoon kantansa tueksi.

63. Vähennyksiä ja palautuksia koskevat arvonlisäverojärjestelmän eri säännöt heijastelevat nähdäkseni pikemminkin veropolitiikan valintoja kuin systeemisiä tai oikeudellisia tarpeita. Historian esimerkit osoittavat, että lainsäätäjä saattaa joskus tehdä arvonlisäverolainsäädäntöä koskevia valintoja, jotka ovat talous- tai veropoliittisesta näkökulmasta epäjohdonmukaisia tai jopa sääntelyn toimintaperiaatteiden vastaisia. [46]

64. Vaikka komission ehdottama kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan tulkinta saattaa sopia paremmin nykyiseen arvonlisäverojärjestelmään veropolitiikan näkökulmasta, tämä tulkinta ei heijastele tämän säännöksen sanamuotoa, kun otetaan huomioon erityisesti se, että lainsäätäjä on tietoisesti päättänyt olla sääntelemättä mainittua kysymystä. [47] Puutteen korjaaminen kuuluu lainsäätäjälle. [48]

65. Pidän komission kantaa ongelmallisena myös perustuslaillisesta ja institutionaalisesta näkökulmasta. Jos komissio todella väittää, että kahdeksannen ja kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin tekstiin on erehdyksessä jäänyt puute, olisi järkevää, että se käyttäisi lainsäädännöllistä aloiteoikeuttaan korjatakseen tilanteen. Se toimii täysin päinvastoin: se toistaa väitetyn erehdyksen ehdotuksessaan uudeksi direktiiviksi 2008/9 ja samanaikaisesti aloittaa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn sellaista jäsenvaltiota vastaan, joka tukeutuu kyseisen säännöksen sanamuodon mukaiseen merkitykseen.

66. Lopuksi komissio esittää kaksi käytännön ongelmaa, jotka seuraavat siitä, että kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa ei tulkita viitattavan arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohtaan. Ensiksi kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin tulkinnasta tulisi epävarmaa kahdeksannen ja kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklojen samankaltaisen muotoilun vuoksi, ja toiseksi suurin osa jäsenvaltioista rikkoisi kolmattatoista

45 – Asia C-247/08, Gaz de France – Berliner Investissement, tuomio 1.10.2009 (Kok., s. I-9225, 38 kohta). On mielenkiintoista huomata, että kyseisessä asiassa on niin, että vaikka lainsäätäjä oli muuttanut kyseistä säännöstä myöhemmällä direktiivillä, yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi lainsäädännön tavoitteisiin ja rakenteeseen perustuvan tulkinnan ja omaksui säännöksen nimenomaisen sanamuodon mukaisen tulkinnan.

46 – Aiemmin arvonlisäverojärjestelmää oli tarpeen manipuloida ensisijaisesti vähennysten osalta, jotta voitiin välttää verotus, joka olisi huomattavasti korkeamman verokannan mukainen kuin kertaantuvan liikevaihtoveron järjestelmässä. Tällaista puuttumista ”puhtaaseen” arvonlisäverojärjestelmään esiintyy vielä nykyäänkin. Esimerkiksi on otettu käyttöön ”butoir” eli ”puskurisääntö”, jolla rajoitettiin oikeutta vähentää verokaudelta maksettavaksi tulevan arvonlisäveron ylittäviä veron määriä ja säädettiin jäännöksen siirtämisestä seuraavalle verokaudelle. Tämä sääntö on yhä sallittu arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan nojalla (aiempi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohta). Ks. Terra, B., ”Developments in VAT – the deduction of input tax”, *VAT monitor*, osa 7, nro 2, maalis–huhtikuu, 1996, s. 52.

47 – Kuten professori Kaarle Makkonen on todennut, lainsäätäjä saattaa olla oikukas. Ks. Makkonen, K., *Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Eine strukturanalytische Studie*, Annales Universitatis Turkuensis Ser. B Humaniora 93, Turku, 1965, s. 203.

48 – Asia C-169/80, Gondrand ja Garancini, tuomio 9.7.1981 (Kok., s. 1931, 16 ja 17 kohta). Ks. myös julkisasiamies Slynnin samassa asiassa esittämän ratkaisuehdotuksen viimeinen kohta, s. 1949. Ks. uudemmasta oikeuskäytännöstä asia C-170/08, Nijemeisland, tuomio 11.7.2009 (Kok., s. I-5127, 44 kohta).

arvonlisäverodirektiiviä, sillä ne sallivat nykyään palautukset unionin ulkopuolelle sijoittautuneille henkilöille, jotka suorittavat arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohdassa tarkoitettuja liiketoimia.

67. Mielestäni kumpikaan näistä käytännön seikkoja koskevista toteamuksista ei ole pätevä oikeudellinen peruste sille, että kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tulkittaisiin viitattavan arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohtaan.

68. Lisäksi tällaiset vaikeudet voidaan voittaa antamalla asianmukaisia oikeussääntöjä palautusoikeuden laajuuden selventämiseksi unionin ulkopuolelle sijoittautuneiden, rahoitus- ja vakuutusalan liiketoimia suorittavien henkilöiden osalta, jos tämä katsotaan tarpeelliseksi käsiteltävänä olevan asian ratkaisemisen jälkeen.

IV Ratkaisuehdotus

69. Edellä esitetyn perusteella totean, että komissio ei ole onnistunut osoittamaan, että Yhdistynyt kuningaskunta olisi rikkonut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 169–171 artiklaa tai jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annetun kolmannentoista neuvoston direktiivin 86/560/ETY 2 artiklan 1 kohtaa. Tämän vuoksi ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää kanteen.