FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JÄÄSKINEN

föredraget den 20 maj 2010[1]

1. Förevarande talan om fördragsbrott avser rätten för personer etablerade utanför Europeiska unionen som tillhandahåller finansiella tjänster och försäkringstjänster för kunder utanför EU att dra av eller erhålla återbetalning av ingående mervärdesskatt för varor och tjänster som förvärvats i EU.

2. Kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Förenade kungariket har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 169, 170 och 171 i mervärdesskattedirektivet[2] samt artikel 2.1 i trettonde mervärdesskattedirektivet[3] genom att neka återbetalning av ingående mervärdesskatt för vissa transaktioner.

3. Alla beskattningsbara personer har enligt artiklarna 169 och 170 i mervärdesskattedirektivet rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående mervärdesskatt i de tre situationer som förtecknas i artikel 169.[4] Artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet[5] avser finansiella transaktioner och försäkringstransaktioner när köparen är etablerad utanför EU.

4. I genomföranderegleрna om återbetalning[6], vilka återfinns i trettonde mervärdesskattedirektivet avseende personer från tredjeland, nämns emellertid inte möjligheten att erhålla återbetalning i fall av finansiella transaktioner och försäkringstransaktioner. I artikel 2.1 i det direktivet anges att medlemsstaterna ska återbetala all mervärdesskatt som debiterats, i den mån varorna eller tjänsterna används för de transaktioner som avses i artikel 169 a och b i mervärdesskattedirektivet,[7] men artikeln innehåller ingen uttrycklig

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) (EUT L 347, s. 1). Dessa artiklar ersätter artikel 17.3 och 17.4 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet) (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

3 — Rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium (EGT L 326, s. 40; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 130) (nedan kallat trettonde mervärdesskattedirektivet).

4 — Artiklarna 169 och 170 i mervärdesskattedirektivet (f.d. artikel 17.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet).

5 — F.d. artikel 17.3 c i sjätte mervärdesskattedirektivet.

6 — I enlighet med artikel 171 i mervärdesskattedirektivet (f.d. artikel 17.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet), där det hänvisas till rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84) (nedan kallat åttonde mervärdesskattedirektivet) och trettonde mervärdesskattedirektivet.

7 — F.d. artikel 17.3 a och b i sjätte mervärdesskattedirektivet.

hänvisning till finansiella tjänster och försäkringstjänster enligt led c.

I – Tillämpliga bestämmelser

A – *Gemenskapslagstiftningen*

5. Kommissionen anser att artikel 2.1 i trettonde mervärdesskattedirektivet bör tolkas så att den omfattar finansiella transaktioner och försäkringstransaktioner, eftersom en sådan skyldighet utgör ett naturligt inslag i mervärdesskattesystemets logik.

1. Sjätte mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattedirektivet

8. Bestämmelserna om avdragsrättens inträde och räckvidd fastställdes ursprungligen i artikel 17 i sjätte mervärdesskattedirektivet. [8] Sjätte mervärdesskattedirektivet har omarbetats genom mervärdesskattedirektivet, som är i kraft sedan den 1 januari 2007, [9] dock utan syfte att ändra sakinnehållet. [10] Bestämmelser motsvarande dem i artikel 17 i sjätte

6. Förenade kungariket har gjort gällande att landets lagstiftning överensstämmer med den uttryckliga lydelsen i artikel 2.1 i trettonde mervärdesskattedirektivet och att EU-rätten således inte har åsidosatts.

7. Domstolen står således inför ett enkelt men ändå svårt val mellan en bokstavstolkning av bestämmelserna och en teleologisk tolkning, vilken kanske skulle överensstämma bättre med mervärdesskattesystemet som helhet.

8 — Artikel 17.2, 17.3 och 17.4 har ändrats genom artikel 28f i sjätte mervärdesskattedirektivet, vilken infogades genom tre direktiv: rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33), rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt - tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18) och rådets direktiv 2004/66/EG av den 26 april 2004 om anpassning av Europaparlamentets och rådets direktiv 1999/45/EG, 2002/83/EG, 2003/37/EG och 2003/59/EG och av rådets direktiv 77/388/EEG, 91/414/EEG, 96/26/EG, 2003/48/EG och 2003/49/EG angående fri rörlighet för varor, frihet att tillhandahålla tjänster, jordbruk, transportpolitik och beskattning, till följd av Tjeckiens, Estlands, Cyperns, Lettlands, Litauens, Ungerns, Maltas, Polens, Sloveniens och Slovakiens anslutning (EUT L 168, s. 1).

9 — Artikel 413 i mervärdesskattedirektivet.

10 — Skälen 1 och 3 i ingressen till mervärdesskattedirektivet.

mervärdesskattedirektivet återfinns nu i artiklarna 168–171 i mervärdesskattedirektivet. [11]

9. Enligt artiklarna 169 och 170 i mervärdesskattedirektivet [12] ska alla beskattningsbara personer ”ha rätt till avdrag” eller ”rätt till återbetalning” för varor och tjänster som används för följande transaktioner: [13]

”a) Transaktioner som avser de i artikel [9].1 andra stycket angivna verksamheterna,[[14]] som utförs utanför den medlemsstat där skatten skall betalas eller har betalats och som skulle ha medfört rätt till avdrag för mervärdesskatt om de hade genomförts i medlemsstaten.

b) …[[15]]

c) Transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artikel 135.1 a–f,[[16]] om köparen är etablerad utanför [EU] eller om transaktionerna är direkt kopplade till varor som skall exporteras ut ur [EU].”

10. I artikel 171 i mervärdesskattedirektivet [17] föreskrivs att ”[å]terbetalning av mervärdesskatt … skall ske i enlighet med genomförandereglerna i” åttonde mervärdesskattedirektivet (avseende personer etablerade i EU) och trettonde mervärdesskattedirektivet (avseende personer etablerade utanför EU).

11 — Enligt bilaga XII till mervärdesskattedirektivet, med rubriken ”Jämförelsetabell”, motsvarar artikel 28f.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet, som har ersatt artikel 17.3 a, b och c i sjätte mervärdesskattedirektivet, artikel 169 a, b och c samt artikel 170 a och b i mervärdesskattedirektivet. Artikel 28.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet, som har ersatt artikel 17.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet, motsvarar artikel 171 i mervärdesskattedirektivet.

12 — F.d. artikel 17.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

13 — [Motsvarande fotnot i originalversionen saknar relevans för den svenska versionen. Övers. anm.]

14 — I den bestämmelsen definieras ekonomisk verksamhet som varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken, särskilt utnyttjande av immateriella tillgångar i syfte att vinna intäkter.

15 — Denna punkt är inte relevant i förevarande mål. Den avser transaktioner som är undantagna från skatteplikt i samband med gemenskapsintern leverans av varor, vissa transporttjänster och internationella transporter, import, vissa med export likställda transaktioner, tillhandahållande av tjänster som utförs av förmedlare och transaktioner i samband med internationella varutransporter.

16 — F.d. artikel 13B a och d i sjätte mervärdesskattedirektivet, det vill säga finansiella transaktioner och försäkringstransaktioner.

17 — F.d. artikel 17.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

2. Åttonde mervärdesskattedirektivet

11. Artikel 2 har följande lydelse:

”Varje medlemsstat skall till varje skattskyldig som inte är etablerad i dess territorium men som är etablerad i en annan medlemsstat, på de villkor som fastställs nedan, återbetala all mervärdeskatt som debiterats avseende tjänster eller lös egendom som tillhandahållits honom av andra skattskyldiga personer inom landets territorium eller som debiterats med anledning av import till landet, i den mån dessa varor och tjänster används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a och b i [sjätte mervärdesskattedirektivet] eller för tillhandahållande av sådana tjänster som avses i artikel 1 b.”

– Trettonde mervärdesskattedirektivet

12. Artikel 2 i trettonde mervärdesskattedirektivet har en liknande lydelse. Där föreskrivs följande:

”1. Utan hinder av artiklarna 3 och 4 skall varje medlemsstat till skattskyldiga som inte är etablerade i gemenskapens territorium på nedan angivna villkor återbetala all mervärdeskatt som debiterats för tjänster som utförts åt honom eller lös egendom som tillhandahållits honom i landet av andra skattskyldiga personer eller som debiterats på grund av varuimport till landet, i den mån varorna eller tjänsterna används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a och b i [sjätte mervärdesskattedirektivet] eller för tillhandahållande av de tjänster som avses i artikel 1.1 b i det här direktivet.”

13. I trettonde direktivet hänvisas fortfarande till bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet, det vill säga artikel 17.3 a och b, trots att mervärdesskattedirektivet trätt i kraft sedan dess.

B – *Nationell rätt*

14. Enligt avsnitten 26 och 39 i 1994 års lag om mervärdesskatt (Value Added Tax Act 1994), artikel 3 i 1999 års beslut om mervärdesskatt (Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999) och artikel 190 i 2004 års förordning om mervärdesskatt (Value Added Tax (amendment) (No 4) Regulations 2004) har handlare som inte är

etablerade i EU inte rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt som debiterats för de transaktioner som avses i artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet.

II – Det administrativa förfarandet

15. Förenade kungariket ändrade sin lagstiftning år 2004 till följd av en dom av Court of Appeal (England and Wales), där det slogs fast att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt inte förelåg, eftersom det i artikel 2.1 i trettonde mervärdesskattedirektivet inte hänvisas till de transaktioner som avses i artikel 17.3 c i sjätte mervärdesskattedirektivet. [18]

16. På grund av ändringen sände kommissionen en formell underrättelse till Förenade kungariket och ifrågasatte huruvida Förenade kungarikets nya lagstiftning var förenlig med EU-rätten. Eftersom kommissionen inte var tillfreds med Förenade kungarikets svar på underrättelsen och det därpå följande motiverade yttrandet, väckte den talan enligt artikel 226 EG. [19]

18 — *WHA Limited and others v HM Commissioners of Customs and Excise*, 2004, STC 1081, punkterna 123–125.

19 — Nu artikel 258 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT C 115, 2008, s. 47).

III – Bedömning

A – *Tidsmässigt tillämpningsområde*

17. Förenade kungariket har gjort gällande att kommissionens talan om fördragsbrott avser perioden från och med den 1 januari 2007, den dag då mervärdesskattedirektivet trädde i kraft, eftersom kommissionen i det motiverade yttrandet endast nämner artiklarna 169, 170 och 171 i mervärdesskattedirektivet, men inte artikel 17.3 och 17.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Artikel 17.3 och 17.4 nämns endast i den formella underrättelsen, som sändes till Förenade kungariket innan mervärdesskattedirektivet trädde i kraft.

18. Kommissionen har påpekat att detta inte påverkar talan i förevarande mål, eftersom lydelsen i artiklarna i de båda direktiven inte skiljer sig åt på något betydande sätt.

19. Domstolen har i sin rättspraxis konsekvent slagit fast att en talan om fördragsbrott endast kan grundas på de argument och grunder som har angetts i det motiverade yttrandet. [20]

20 — Dom av den 16 december 1992 i mål C-210/91, kommissionen mot Grekland (REG 1992, s. I-6735), punkt 10 och där angiven rättspraxis.

20. Detta gäller emellertid enligt min åsikt inte en sådan situation som i det förevarande målet. Syftet med denna regel är att säkerställa att medlemsstatens rätt till försvar iakttas och att den har kännedom om grunderna för talan. [21]

21. I förevarande mål finns det ingen risk för att medlemsstatens rättigheter åsidosätts. Argumenten och grunderna är de samma i den formella underrättelsen som i det motiverade yttrandet. Förenade kungarikets försök att begränsa talan kan enligt min åsikt inte godtas, eftersom avsikten med mervärdesskattedirektivet var att omarbeta sjätte mervärdesskattedirektivet utan att ändra dess sakinnehåll. [22] Den artikel som kommissionen hänvisar till i den formella underrättelsen motsvarar dessutom uttryckligen de artiklar som den hänvisar till i det motiverade yttrandet. [23] Om rådet hade haft för avsikt att ändra den lagstiftning som föregick mervärdesskattedirektivet, skulle det ha angett att artiklarna 169–171 innebar ändringar av den tidigare lagstiftningen. [24] Det gjorde rådet emellertid inte.

22. Talan bör därför inte begränsas till den tidsram som Förenade kungariket har gjort gällande.

21 — Dom av den 11 juli 1984 i mål 51/83, kommissionen mot Italien (REG 1984, s. 2793), punkt 4, och av den 11 september 2008 i mål C-274/07, kommissionen mot Litauen (REG 2008, s. I-7117), punkt 20.

22 — Skäl 3 i ingressen till mervärdesskattedirektivet.

23 — Bilaga XII till mervärdesskattedirektivet, där det anges att artikel 28f.1 ersätter artikel 17.2, 17.3 och 17.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

24 — Sista meningen i skäl 3 i ingressen till mervärdesskattedirektivet.

B – *Har medlemsstaterna skyldighet att återbetala mervärdesskatt till personer i tredjeland som genomför finansiella transaktioner och försäkringstransaktioner?*

23. Inom ramen för en talan om fördragsbrott är det upp till kommissionen att visa att medlemsstaten har underlåtit att fullgöra sina skyldigheter enligt fördraget.

24. Detta krav är svårt att uppfylla i förevarande mål, eftersom det när en bestämmelse har en klar och otvetydig lydelse krävs extraordinära skäl för att tolka bestämmelsen på ett annat sätt. [25]

1. Lydelsen i artikel 2.1 i trettonde mervärdesskattedirektivet

25. Enligt en bokstavstolkning av artikel 2.1 i trettonde mervärdesskattedirektivet ska mervärdesskatt avseende finansiella transaktioner och försäkringstransaktioner inte återbetalas till personer från tredjeland.

25 — Dom av den 28 februari 2008 i mål C-263/06, Carboni e derivati (REG 2008, s. I-1077), punkt 48, och av den 22 december 2008 i mål C-48/07, Les Vergers du Vieux Tauves (REG 2008, s. I-10627), punkt 44.

26. Domstolens tolkning bör inte ligga alltför långt från bestämmelsens faktiska lydelse. Om det i en bestämmelse uttryckligen anges att den är tillämplig på leden a och b, kan den inte tolkas som att den är tillämplig på led c utan att avvika från innebörden av formuleringen i bestämmelsen.

27. Bokstavstolkningen och den tydliga innebörden behöver emellertid inte överensstämma med varandra, [26] eftersom den bokstavliga innebörden av en bestämmelse kan vara tvetydig.

28. När en bestämmelses uttryckliga lydelse är tvetydig eller motstridig kan domstolen i stället för en bokstavstolkning välja en tolkning som är mer förenlig med syftet med lagstiftningen i fråga.

29. Innebörden av artikel 2.1 i trettonde mervärdesskattedirektivet är inte tvetydig: som Förenade kungariket har påpekat hänvisas det i texten till två av de tre leden i sjätte mervärdesskattedirektivet med användning av siffror och bokstäver, det vill säga symboler och inte ord. Sådana symboler kan till skillnad från ord inte vara tvetydiga och det finns därför vid en första anblick inget behov av att undersöka deras innebörd.

30. Det finns emellertid en bristande överensstämmelse mellan artikel 2.1 i trettonde mervärdesskattedirektivet och artikel 169 i mervärdesskattedirektivet.

31. Det är därför nödvändigt att analysera syftena med artikel 169 i mervärdesskattedirektivet respektive artikel 2.1 i trettonde mervärdesskattedirektivet. I ingresserna till direktiven sägs inget om syftena med dessa bestämmelser. Under dessa omständigheter är det lämpligt att analysera förarbetena till bestämmelserna.

2. Tolkningen av artikel 2.1 i trettonde mervärdesskattedirektivet

32. Skälen till att artikel 169.c i mervärdesskattedirektivet eller artikel 17.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet antogs är inte klart angivna i något dokument. En del kommentatorer har emellertid ansett att rätten till avdrag eller återbetalning medgavs i syfte att garantera lika konkurrensvillkor för tillhandahållare av finansiella tjänster och försäkringstjänster i EU på internationella finansmarknader genom att införa en möjlighet att förhindra beskattning i flera led, det vill säga en dold ingående mervärdesskatt avseende varor och tjänster som inte kan återfås och belastar deras kostnadsstruktur. [27]

26 — Generaladvokaten Mayras förslag till avgörande i mål 67/79, Fellinger (REG 1980, s. 535, på s. 550).

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

33. I EU är finansiella tjänster och försäkringstjänster undantagna från mervärdesskatteplikt, [28] vilket innebär att det inte borde finnas någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, eftersom utgående mervärdesskatt inte tas ut på undantagna tjänster. [29] Utan möjlighet till avdrag eller till en motsvarande återbetalning skulle beskattningsbara personer som är etablerade i EU och som utför finansiella transaktioner och försäkringstransaktioner vara tvungna att absorbera icke avdragsgill ingående mervärdesskatt avseende transaktioner med köpare utanför EU. Eftersom oförmågan att dra av ingående mervärdesskatt skulle överföras på deras köpare genom högre kostnader, skulle dessa beskattningsbara personer i EU ha en konkurrensnackdel jämfört med beskattningsbara personer från andra jurisdiktioner vars kostnadsstruktur inte innehåller dold mervärdesskatt.

34. En möjlighet till avdrag eller återbetalning är således önskvärd i syfte att upprätthålla den internationella konkurrenskraften hos EU:s finanssektor.

35. Denna policy innebär dock inte att liknande möjligheter bör beviljas personer i tredjeland som genomför finansiella transaktioner och försäkringstransaktioner.

36. Även om det är riktigt att alla beskattningsbara personer, inbegripet de som är etablerade utanför EU, har möjlighet att erhålla återbetalning, eftersom definitionen av vad som avses med beskattningsbar person i EU:s mervärdesskattesystem är global, [30] har personer som inte är etablerade i EU inte en ovillkorlig rätt till återbetalning på grundval av artikel 17.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 17.4 i det direktivet fick medlemsstaterna ursprungligen vägra återbetalning eller införa tilläggsvillkor för personer som inte var etablerade i EU. Artikel 17.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet ersattes senare så att den innehöll hänvisningar först till åttonde mervärdesskattedirektivet och sedan även till trettonde mervärdesskattedirektivet. I det trettonde mervärdesskattedirektivet är vissa begränsningar av möjligheten att återbetala mervärdesskatt fortfarande möjliga: Medlemsstaterna får göra återbetalning beroende av att motsvarande fördelar beviljas av tredjeland. [31] Medlemsstaterna får även kräva att en skatterepresentant utses. [32]

37. Trettonde mervärdesskattedirektivet antogs först efter en långvarig diskussion i rådet, som föranleddes särskilt av att enighet inte kunde nås om en förteckning över utgifter som inte berättigade till återbetalning. [33]

38. I ingressen till trettonde mervärdesskattedirektivet anges att syftet med direktivet är

28 — Enligt artikel 135 i mervärdesskattedirektivet (f.d. artikel 13 i sjätte mervärdesskattedirektivet).

29 — Dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP (REG 1995, s. I-983), punkt 28, och av den 26 september 1996 i mål C-302/93, Debouche (REG 1996, s. I-4495), punkt 16.

30 — Artikel 9 i mervärdesskattedirektivet.

31 — Artikel 2.2 i trettonde mervärdesskattedirektivet.

32 — Artikel 2.3 i trettonde mervärdesskattedirektivet.

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

att utveckla harmoniska handelsförbindelser med tredjeländer. [34]

39. Enligt motiveringen till förslaget till ett trettonde mervärdesskattedirektiv var ett av syftena med direktivet även att förhindra att medlemsstaterna behandlade handlare etablerade utanför EU annorlunda, eftersom sådana skillnader orsakade en snedvridning av handeln inom EU. [35]

40. I motiveringen till förslaget till ett trettonde mervärdesskattedirektiv hänvisas dessutom uttryckligen till systemet och diskussionerna som ledde fram till antagandet av åttonde mervärdesskattedirektivet. [36] Om dessa båda motiveringar läses tillsammans framgår det att trettonde mervärdesskattedirektivets syfte var att utsträcka den behandling som beviljades handlare i EU till handlare etablerade utanför EU.

41. Av förarbetena till åttonde mervärdesskattedirektivet framgår att åttonde mervärdesskattedirektivet ansågs som en första åtgärd för att genomföra principen om återbetalning av mervärdesskatt till alla beskattningsbara personer som inte är bosatta inom landets territorium, och som sedan skulle följas av förslag som syftade till att lösa problemet med återbetalning till beskattningsbara personer bosatta i tredjeländer. [37] Även Europaparlamentet ansåg att åtskillnaden mellan beskattningsbara personer etablerade i gemenskapen och de som inte var etablerade i gemenskapen var otillfredsställande, eftersom detta ledde till ackumulering vid uppbörd av skatten, vilket strider mot principen bakom mervärdesskattesystemet. [38]

42. Trettonde mervärdesskattedirektivet var således delvis inriktat på samma problem som åttonde mervärdesskattedirektivet: att undvika en snedvridning av handeln inom EU till följd av medlemsstaternas olika regler för återbetalning.

43. Kommissionen anser att detta innebär att de båda direktiven bör tolkas på samma sätt. Enligt kommissionen är det inte möjligt att hävda att finansiella tjänster och försäkringstjänster omfattas av det ena direktivet, men inte av det andra.

44. Huruvida tolkningen av en bestämmelse med liknande lydelse i ett annat direktiv kan överföras genom en analogi måste

34 — Andra skälet i ingressen till trettonde mervärdesskattedirektivet.

35 — Tredje och fjärde punkterna i motiveringen till förslaget till rådets trettonde direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium, KOM(82)0443 (nedan kallad motiveringen till förslaget till trettonde mervärdesskattedirektivet).

36 — Fjärde punkten i motiveringen till förslaget till trettonde mervärdesskattedirektivet, ibidem.

37 — Punkt 3 i Europaparlamentets resolution innefattande Europaparlamentets yttrande om förslaget från Europeiska gemenskapernas kommission till rådet om ett åttonde direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom landets territorium (EGT C 39, 1979, s. 14) (nedan kallat Europaparlamentets resolution).

38 — Europaparlamentets resolution, ibidem, punkt 4.

avgöras mot bakgrund av syftena med de båda direktiven. [39]

45. I förevarande mål anser jag emellertid att åttonde och trettonde mervärdesskattedirektiven trots de delvis överlappande syftena inte ska tolkas på samma sätt, eftersom åttonde mervärdesskattedirektivet avser beskattningsbara personer etablerade i EU, medan trettonde mervärdesskattedirektivet avser beskattningsbara personer etablerade i tredjeländer.

46. Förenade kungarikets motivering till att beskattningsbara personer som utför finansiella transaktioner och försäkringstransaktioner och omfattas av åttonde mervärdesskattedirektivet behandlas annorlunda än beskattningsbara personer som omfattas av trettonde mervärdesskattedirektivet är att de allmänna principerna om likabehandling och icke-diskriminering i fördragen är tillämpliga på de förstnämnda, men inte på de senare.

47. Detta synsätt överensstämmer med rättspraxis att varje bestämmelse ska tolkas mot bakgrund av högre rättsliga normer och att den tolkning som är förenlig med dessa högre rättsliga normer ska ges företräde. [40] Behandlingen av beskattningsbara personer som är etablerade i EU kan således leda till ett annat resultat än den behandling som beviljas dem som inte är etablerade där.

48. I förarbetena sägs inte uttryckligen något om hur finansiella tjänster och försäkringstjänster ska behandlas. Det är enligt min mening inte oväsentligt att det ursprungliga förslaget till åttonde mervärdesskattedirektivet innehöll en allmän hänvisning till artikel 17.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet, medan det direktiv som slutligen antogs innehåller en hänvisning endast till leden a och b i den artikeln. Detta visar enligt min åsikt att lagstiftaren avsiktligt valde att inte inkludera finansiella tjänster och försäkringstjänster, eftersom det står klart att denna konsekvens måste ha noterats när kommissionens ursprungliga förslag ändrades.

49. Kommissionen har i förevarande mål gjort gällande att utelämnandet av en hänvisning till led c i åttonde mervärdesskattedirektivet var ett misstag. Kommissionen stöder sig på motiveringen till förslaget till åttonde mervärdesskattedirektivet, där kommissionen förklarade att situationer som omfattas av led c troligen kommer att täckas av led a. Kommissionen medger nu att detta antagande nästan säkert var felaktigt.

50. Jag är inte övertygad av argumentet att utelämnandet var ett misstag. Men även om så vore fallet, är det enligt min åsikt inte relevant i rättsligt hänseende. Jag finner det osannolikt att ett sådant misstag inte skulle ha rättats till vid det här laget, tre årtionden efter det att åttonde mervärdesskattedirektivet utarbetades, särskilt som det påstådda misstaget kvarstår i rådets direktiv 2008/9/EG

39 — Dom av den 9 februari 1982 i mål 270/80, Polydor och RSO (REG 1982, s. 329; svensk specialutgåva, volym 6, s. 309), punkterna 14–18. Se mera nyligen dom av den 12 november 2009 i mål 351/08, Grimme (REG 2009, s. I-10777), punkt 29.

40 — Dom av den 13 december 1983 i mål 218/82, kommissionen mot rådet (REG 1983, s. 4063), punkt 15. Se även mera nyligen dom av den 4 oktober 2007 i mål C-457/05, Schutzverband der Spirituosen-Industrie (REG 2007, s. I-8075), punkt 22.

av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt [mervärdesskattedirektivet] av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (nedan kallat direktiv 2008/9), [41] som trädde i kraft 2008.

51. Det kan därför enligt min åsikt inte med stöd av syftet eller lagstiftningshistoriken bakom artikel 2.1 i trettonde mervärdesskattedirektivet klart visas att artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet ska förstås som en hänvisning till denna bestämmelse.

3. Finns det tvingande skäl att avvika från den bokstavliga innebörden?

52. Kommissionens enda möjlighet att vinna framgång i förevarande mål är enligt min åsikt att den kan visa att det finns tvingande skäl att tolka artikel 2 i trettonde mervärdesskattedirektivet i strid med dess lydelse. Detta skulle enligt min åsikt innebära att trettonde mervärdesskattedirektivet eller artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet berövades sin innebörd eller sin ändamålsenliga verkan, om inte artikel 2 i trettonde mervärdesskattedirektivet tolkades så att den innehåller en hänvisning till denna bestämmelse.

41 — EUT L 44, 2008, s. 23.

53. En tolkning som är förenlig med den underliggande principen för en rättsakt ska ges företräde före en tolkning som skulle göra att principen berövades sin ändamålsenliga verkan och sitt innehåll. [42]

54. Vare sig trettonde direktivet eller artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet berövas emellertid sin innebörd eller ändamålsenliga verkan om domstolen i förevarande fall väljer att följa den uttryckliga lydelsen i artikel 2.1 i trettonde mervärdesskattedirektivet: Artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet fortsätter att vara tillämplig på personer etablerade i den aktuella medlemsstaten, och trettonde mervärdesskattedirektivet fortsätter att vara tillämpligt på återbetalning till personer som inte är etablerade i EU och på vilka de två andra leden i artikel 169 i mervärdesskattedirektivet är tillämpliga.

55. Kommissionen har även gjort gällande att trettonde mervärdesskattedirektivet enbart är en genomförandeåtgärd och bestämmelserna om rätt till avdrag och återbetalning i mervärdesskattedirektivet har således företräde vid en eventuell konflikt.

56. I artikel 171 i mervärdesskattedirektivet hänvisas uttryckligen till åttonde och trettonde mervärdesskattedirektiven som ”ge-

42 — Dom av den 4 februari 1988 i mål 157/86, Murphy m.fl. (REG 1988, s. 673; svensk specialutgåva, volym 9, s. 349), punkt 10, av den 22 september 1988 i mål 187/87, Land de Sarre m.fl. (REG 1988, s. 5013; svensk specialutgåva, volym 9, s. 643), punkt 19. Se mera nyligen dom av den 9 mars 2006 i mål C-174/05, Zuid-Hollandse Milieufederatie och Natuur en Milieu (REG 2006, s. I-2443), punkt 20.

nomföranderegler". De kan på denna grundval betraktas som sekundära till mervärdesskattedirektivet.

57. Sjätte och trettonde mervärdesskattedirektiven samt mervärdesskattedirektivet är naturligtvis likvärdiga i normhierarkin, eftersom de alla är rådsdirektiv som antagits på grundval av samma fördragsbestämmelser. Det är således uteslutet att tillämpa principen om högre rättskälla (*lex superior*) mellan dem. Det finns en skillnad när det gäller den relativa normativa rangen mellan dessa direktiv och mellan dem och fördragen.

58. Detta innebär i princip att genomföranderegleрna i trettonde mervärdesskattedirektivet kan avvika från bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet. Det är möjligt att lagstiftaren vid genomförandet av en tidigare rättsakt beslutar att lämna några av dess bestämmelser ogenomförda och på så sätt gör en underförstådd ändring av rättsakten eller åtminstone överlåter genomförandet av bestämmelserna i fråga till senare beslut. [43]

59. Det är emellertid rimligt att utgå ifrån antagandet att harmoni med den ursprungliga rättsakten bör eftersträvas, när det finns utrymme för tolkning av en bestämmelse i en genomföranderättsakt.

60. Domstolen har slagit fast att syftet med åttonde mervärdesskattedirektivet inte är att ifrågasätta sjätte mervärdesskattedirektivet, utan snarare att harmonisera den rätt till återbetalning som följer av artikel 17.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet. [44] Enligt denna logik ska artikel 2 i åttonde mervärdesskattedirektivet ses som att den förstärker artikel 17.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet, och det samma gäller för artikel 2.1 i trettonde mervärdesskattedirektivet.

4. Huruvida det föreligger en skyldighet att återbetala mervärdesskatt till personer från tredjeland som genomför finansiella transaktioner och försäkringstransaktioner

61. Medlemsstaterna har således i detta skede av EU-rättens utveckling enligt min åsikt ingen skyldighet att bevilja återbetalning till beskattningsbara personer enligt artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet som inte är etablerade i EU.

62. Mervärdesskattesystemets olika regler om avdrag och återbetalning speglar enligt min åsikt skattepolitiska val snarare än logiska eller rättsliga nödvändigheter. Historiska exempel visar att lagstiftaren ibland har valt att införa mervärdesskattebestämmelser som

43 — Det bör tilläggas att detta är möjligt endast när det gäller rättsakter på samma normativa nivå. En EU-genomföranderåtgärd med lägre normativ hierarkisk rang eller en nationell genomförande- eller införlivandeåtgärd kan inte ändra räckvidden eller innebörden av bestämmelserna i den rättsakt som ska genomföras.

44 — Domen i målet Debouche (ovan fotnot 29), punkt 18, och dom av den 15 mars 2007 i mål C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken (REG 2007, s. I-2425), punkt 25.

är oförenliga eller till och med fungerar dåligt ur ekonomisk eller skattepolitisk synvinkel. [45]

63. Även om den tolkning av artikel 2 i trettonde mervärdesskattedirektivet som kommissionen föreslagit kanske passar bättre in i nuvarande mervärdesskattesystem ur skattepolitisk synvinkel, speglar en sådan tolkning inte texten i bestämmelsen, särskilt inte eftersom lagstiftaren medvetet har beslutat att förbli tyst i denna fråga. [46] Det är upp till lagstiftaren att åtgärda utelämnandet. [47]

64. Förenade kungarikets ståndpunkt grundar sig på den uttryckliga och otvetydiga lydelsen hos en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet som landet är skyldigt att införliva och tillämpa. Kraven på rättssäkerhet hindrar att artikel 2.1 i trettonde mervärdesskattedirektivet tolkas så att den omfattar artikel 169 c när en sådan tolkning inte följer av lydelsen. [48] Förenade kungariket kan åberopa denna princip, som är särskilt viktig inom det skatterättsliga området där såväl de beskattningsbara personerna som skattemyndigheterna måste kunna åberopa texten i EU:s lagstiftning till stöd för sina ståndpunkter.

65. Kommissionens ståndpunkt är problematisk även ur konstitutionell och institutionell synvinkel. Om kommissionen verkligen vill hävda att ett utelämnande av misstag gjorts i åttonde och trettonde mervärdesskattedirektiven, är det orimligt att den inte använder sin initiativrätt när det gäller lagstiftning för att åtgärda situationen. Den gör precis tvärtom: den upprepar det påstådda misstaget i sitt förslag till det nya direktivet 2008/9 samtidigt som den väcker talan om fördragsbrott mot en medlemsstat som åberopar den ordagranna innebörden hos texten i den aktuella bestämmelsen.

66. Kommissionen har slutligen även åberopat två praktiska problem som uppstår om artikel 2.1 i trettonde mervärdesskattedirektivet inte tolkas så att den omfattar artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet. Dels den omständigheten att tolkningen av åttonde mervärdesskattedirektivet skulle bli osäker på grund av den liknande lydelse som artikel 2 har i åttonde respektive trettonde mervärdesskattedirektivet, dels att en majoritet av medlemsstaterna skulle bryta mot trettonde mervärdesskattedirektivet, eftersom de för

45 — Historiskt sett har det funnits ett behov av att manipulera mervärdesskattesystemet, främst inom området avdrag, för att undvika betydligt högre skattesatser än de som tagits ut inom ramen för det kumulativa mervärdesskattesystemet. Sådana ingripanden i ett ”rent” mervärdesskattesystem förekommer fortfarande. Till exempel har en begränsningsregel införts för att begränsa rätten att dra av mervärdesskatt som betalats under en beskattningsperiod, varvid det överskjutande beloppet förs över till nästa period. Denna regel tillämpas fortfarande enligt artikel 183 i mervärdesskattedirektivet (f.d. artikel 18.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet). Se Terra, B., *Developments in VAT – the deduction of input tax*, VAT monitor, volym 7, nr 2, mars/april, 1996, s. 52.

46 — Som professor Kaarle Makkonen uttryckte det: lagstiftaren kan vara nyckfull. Se Makkonen, K., *Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Eine strukturanalytische Studie*, Annales Universitatis Turkuensis Ser B Humaniora 93, Åbo 1965, s. 203.

47 — Dom av den 9 juli 1981 i mål C-169/80, Gondrand och Garancini (REG 1981, s. 1931), punkterna 16–17. Se även sista punkten i generaladvokaten Slynns förslag till avgörande i samma mål, s. 1949. Se mera nyligen dom av den 11 juni 2009 i mål C-170/08, Nijemeisland (REG 2009, s. I-5127), punkt 44.

48 — Dom av den 1 oktober 2009 i mål C-247/08, Gaz de France - Berliner Investissement (REG 2009, s. I-9225), punkt 38. Det är intressant att notera att domstolen i det målet, trots att bestämmelsen i fråga hade ändrats av lagstiftaren i ett senare direktiv, avvisade en tolkning som grundade sig på lagstiftningens syften och systematik och i stället följde den uttryckliga ordalydelsen i bestämmelsen.

närvarande beviljar återbetalning för personer som inte är etablerade i EU och genomför de transaktioner som anges i artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet.

67. Inget av dessa praktiska överväganden utgör enligt min åsikt ett giltigt legalt skäl för att tolka artikel 2.1 i trettonde mervärdesskattedirektivet så att den omfattar artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet.

68. Svårigheter av detta slag kan för övrigt åtgärdas genom att anta lämpliga lagbestämmelser som klargör räckvidden av rätten till återbetalning för personer som inte är etablerade i EU och utför finansiella transaktioner och försäkringstransaktioner, om detta anses vara nödvändigt efter det att domen i förevarande mål avkunnats.

IV – Förslag till avgörande

69. Mot bakgrund av det ovanstående anser jag att kommissionen inte med framgång har visat att Förenade kungariket har åsidosatt artiklarna 169–171 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt eller artikel 2.1 i rådets direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium. Jag föreslår därför att domstolen ogillar talan.