DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

15. juli 2010 *

I sag C-582/08,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 29. december 2008,

Europa-Kommissionen ved R. Lyal og M. Afonso, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland ved I. Rao og S. Hathaway, som befuldmægtigede, bistået af K. Lasok, QC,

sagsøgt, har

* Processprog: engelsk.

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (refererende dommer) og D. Šváby,

generaladvokat: N. Jääskinen
justitssekretær: kontorchef M.-A. Gaudissart,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. februar 2010,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 20. maj 2010,

afsagt følgende

Dom

1 I sin stævning har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber nedlagt påstand om, at det fastslås, at Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland har undladt at opfylde sine forpligtelser i henhold til artikel 169-171 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347,

s. 1, herefter »momsdirektivet«) og artikel 2, stk. 1, i trettende direktiv 86/560/EØF af 17. november 1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område (EFT L 326, s. 40, herefter »trettende direktiv«), ved at afvise tilbagebetaling af indgående afgift for visse transaktioner gennemført af afgiftspligtige personer, som ikke er etableret på Den Europæiske Unions område.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

2 Artikel 17, stk. 3 og 4, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2004/66/EF af 26. april (EUT L 168, s. 35, herefter »sjette direktiv«), i den affattelse, som bestemmelsen blev givet ved direktivets artikel 28f, nr. 1), bestemmer:

»3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede [moms], dersom goderne og tjenesteydelserne anvendes til:

a) hans transaktioner i forbindelse med de i artikel 4, stk. 2, omhandlede former for økonomisk virksomhed, som udføres i udlandet, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført i indlandet

b) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til artikel 14, stk. 1, litra g) og i), artikel 15, artikel 16, stk. 1, punkt B, C, D og E, og stk. 2, samt artikel 28c, punkt A og C

c) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til artikel 13, punkt B, litra a), og litra d), nr. 1) til 5) såfremt aftageren er etableret uden for Fællesskabet, eller såfremt de pågældende transaktioner er knyttet direkte til goder, som er bestemt til udførsel til steder uden for Fællesskabet.

4. Den i stk. 3 omhandlede tilbagebetaling af [momsen] foretages:

— til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, men i en anden medlemsstat, i henhold til de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i direktiv 79/1072/EØF

— til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i Fællesskabet, i henhold til de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i direktiv 86/560/EØF.

[…]«

3 Sjette direktivs artikel 17, stk. 4, fastsatte i sin oprindelige affattelse følgende:

»Rådet bestræber sig på inden 31. december 1977 på forslag af Kommissionen og med enstemmighed at vedtage fællesskabsretlige gennemførelsesbestemmelser, hvorefter tilbagebetaling skal ske i henhold til stk. 3, når der er tale om afgiftspligtige personer, som ikke er etableret i indlandet. Indtil disse fællesskabsretlige gennemførelsesbestemmelser træder i kraft, bestemmer medlemsstaterne selv, efter hvilke regler tilbagebetaling skal finde sted. Hvis den afgiftspligtige person ikke er etableret på Fællesskabets område, kan medlemsstaterne afslå tilbagebetaling eller kræve yderligere betingelser opfyldt herfor.«

4 Momsdirektivets artikel 169-171 erstattede med virkning fra den 1. januar 2007 sjette direktivs artikel 17, stk. 3 og 4.

5 Momsdirektivets artikel 169 bestemmer:

»Foruden det i artikel 168 omhandlede fradrag har den afgiftspligtige person ret til at fradrage den i nævnte artikel omhandlede moms, såfremt varerne og ydelserne anvendes til følgende:

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

b) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til artikel 138, 142 og 144, artikel 146-149, artikel 151, 152, 153 og 156, artikel 157, stk. 1, litra b), artikel 158-161 og artikel 164

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

6 Direktivets artikel 170 foreskriver:

»Enhver afgiftspligtig person, der ifølge artikel 1 i direktiv 79/1072/EØF, artikel 1 i direktiv 86/560/EØF og artikel 171 i nærværende direktiv ikke er etableret i den medlemsstat, hvor han køber varer og ydelser eller indfører momspligtige varer, har ret til at få denne moms tilbagebetalt, såfremt varerne og ydelserne anvendes til følgende formål:

a) de i artikel 169 omhandlede transaktioner

b) transaktioner, for hvilke momsen udelukkende påhviler kunden i henhold til artikel 194-197 og 199.«

7 Momsdirektivets artikel 171 bestemmer:

»1. Tilbagebetaling af momsen til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor de køber varer og ydelser eller indfører momspligtige varer, men i en anden medlemsstat, foretages i henhold til de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i direktiv 79/1072/EØF.

[…]

2. Tilbagebetaling af momsen til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område, foretages i henhold til de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i direktiv 86/560/EØF.

[…]

3. Direktiv 79/1072/EØF og 86/560/EØF finder ikke anvendelse på levering af varer, der er fritaget eller kan fritages for afgift i henhold til artikel 138, når de således leverede varer forsendes eller transporteres af erhververen eller for hans regning.«

8 De afgiftsfritagne transaktioner, der henvises til i momsdirektivets artikel 169, litra c), vedrører, jf. artikel 135, stk. 1, litra a)-f), bl.a. forsikringstransaktioner og finansielle transaktioner som fastsat i sidstnævnte bestemmelse.

9 Artikel 2 i Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11, herefter »ottende direktiv«), foreskriver:

»Hver enkelt medlemsstat tilbagebetaler på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, men som er etableret i en anden medlemsstat, den merværdiafgift, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af en anden afgiftspligtig, eller som han er blevet pålagt ved indførsel af goder til landet i det omfang, hvor disse goder og disse tjenesteydelser anvendes til brug ved de i direktiv 77/388/EØF, artikel 17, stk. 3, litra a), og b), omhandlede transaktioner eller de i artikel 1, litra b), omhandlede tjenesteydelser.«

10 Ottende direktivs artikel 8, som blev ophævet ved trettende direktivs artikel 7, bestemte:

»For så vidt angår afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område, har hver medlemsstat ret til ikke at yde disse tilbagebetaling eller til at stille særlige betingelser herfor.

Tilbagebetaling må ikke finde sted på gunstigere betingelser end dem, der gælder for afgiftspligtige personer fra Fællesskabet.«

11 Begrundelsen til Kommissionens forslag af 3. januar 1978 til Rådets ottende direktiv (KOM(77) 721 endelig) (herefter »forslaget til ottende direktiv«) udtaler for så vidt angår artikel 2 i dette forslag:

»Henvisningen i det sjette direktiv, artikel 17, stk. 4 (i henhold til stk. 3), medfører, at der kun må tilbagebetales afgift, der er pålagt indkøb af goder og tjenesteydelser eller indførsel af goder, som den afgiftspligtige udlænding har anvendt til den i direktivets, artikel 17, stk. 3, nævnte virksomhed. Men det ser ud, som om det kun er de to første af de i dette stykke, litra a), b) og c), nævnte tre tilfælde, der berøres. [...]

[…]

Hvad angår de i direktivets artikel 17, stk. 3, litra c), omhandlede tilfælde kan tjenesteyderen i en medlemsstat i betragtning af, at de i denne artikel omhandlede forsikrings- eller banktransaktioner altid finder sted i tredieland, aldrig betragtes som udførende en transaktion i tilbagebetalingslandet: Disse tilfælde falder under de i litra a) omhandlede afgiftspligtige udlændinge, som ikke udfører nogen i tilbagebetalingslandet afgiftspligtig transaktion og følger bestemmelserne herfor.«

12 Artikel 2 i forslaget til ottende direktiv, som blev godkendt af Europa-Parlamentet, vedrørte tilbagebetaling af moms på tjenesteydelser eller goder »hvor disse goder og tjenesteydelser anvendes til brug ved de i […] sjette direktiv[s] […] artikel 17, stk. 3, omhandlede transaktioner.«

13 Anden betragtning til trettende direktiv har følgende ordlyd:

»[D]et bør sikres, at Fællesskabets handelsforbindelser med tredjelande udvikler sig harmonisk på baggrund af bestemmelserne i direktiv 79/1072/EØF og under hensyntagen til de forskelligartede forhold i de enkelte tredjelande.«

14 Trettende direktivs artikel 2 bestemmer:

»1. Med forbehold af artikel 3 og 4 tilbagebetaler hver enkelt medlemsstat på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret på Fællesskabets område, den [moms], som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af andre afgiftspligtige personer, eller som han er blevet pålagt ved indførsel af goder til landet, i det omfang disse goder og disse tjenesteydelser anvendes i forbindelse med de i artikel 17, stk. 3, litra a) og b), i direktiv 77/388/EØF omhandlede transaktioner eller de i artikel 1, nr. 1), litra b), i nærværende direktiv omhandlede tjenesteydelser.

2. Medlemsstaterne kan gøre den i stk. 1 omhandlede tilbagebetaling betinget af, at tredjelande yder tilsvarende fordele med hensyn til omsætningsafgifter.

[…]«

15 Trettende direktivs artikel 4 foreskriver:

»1. For så vidt angår dette direktiv fastsættes retten til tilbagebetaling efter bestemmelserne i artikel 17 i direktiv 77/388/EØF, således som denne finder anvendelse i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen.

2. Medlemsstaterne kan dog udelukke visse udgifter eller underkaste tilbagebetalingen yderligere betingelser.

3. Dette direktiv finder ikke anvendelse på leveringer af goder, som er fritaget eller kan fritages for afgifter i henhold til artikel 15, nr. 2), i direktiv 77/388/EØF.«

16 Artikel 5 i Rådets direktiv 2008/9/EF af 12. februar 2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat (EUT L 44, s. 23), som erstatter ottende direktiv med virkning fra den 1. januar 2010, er affattet således:

»Hver medlemsstat tilbagebetaler til en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, moms, der er pålagt varer eller ydelser, der er leveret til ham af andre afgiftspligtige personer i denne medlemsstat, eller for import af varer

til denne medlemsstat, forudsat at sådanne varer og ydelser anvendes til følgende transaktioner:

a) transaktioner omhandlet i artikel 169, litra a) og b), i direktiv 2006/112/EF

b) transaktioner til en person, der er betalingspligtig for moms i medfør af artikel 194-197 og artikel 199 i direktiv 2006/112/EF som anvendt af tilbagebetalingsmedlemsstaten.

Uanset artikel 6 fastsættes med henblik på dette direktiv retten til tilbagebetaling af en indgående afgift efter direktiv 2006/112/EF som anvendt af tilbagebetalingsmedlemsstaten.«

Nationale bestemmelser

17 Det følger af section 26 og 39 i Value Added Tax Act 1994, af artikel 3 i Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999 og af regulation 190 i Value Added Tax Regulations 1995 som affattet efter Added Tax (Amendment) (No. 4) Regulations 2004, at en erhvervsdrivende, der ikke er etableret i Unionen, ikke er berettiget til tilbagebetaling af indgående afgift, der er pålagt de transaktioner, der er henvist til i momsdirektivets artikel 169, litra c).

Den administrative procedure

18 Kommissionen meddelte den 13. januar 2006 myndighederne i Det Forenede Kongerige, at trettende direktivs artikel 2, stk. 1, efter Kommissionens opfattelse ikke kan fortolkes således, at den udelukker tilbagebetaling af moms opkrævet af varer eller tjenesteydelser, som anvendes ved de forsikrings- og finansielle transaktioner, som er nævnt i sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra c), der i sit indhold gentages i momsdirektivets artikel 169, litra c). Ved e-mail af 12. maj 2006 gav Det Forenede Kongerige udtryk for den modsatte opfattelse og fastholdt, at dets lovgivning var i overensstemmelse med den relevante EU-lovgivning.

19 Kommissionen besluttede således at indlede den procedure, der er omhandlet i artikel 226 EF, og tilsendte den 12. oktober 2006 Det Forenede Kongerige en åbningsskrivelse, i hvilken den kritiserede denne medlemsstat for at have tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3 og 4, og trettende direktivs artikel 2, stk. 1.

20 Da Kommissionen ikke fandt Det Forenede Kongeriges argumentation i svarskrivelse af 14. december 2006 overbevisende, sendte den den 27. juni 2007 en begrundet udtalelse til medlemsstaten, hvori den opfordrede denne til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme de krav, som følger af momsdirektivets artikel 169-171 og trettende direktivs artikel 2, stk. 1, inden for en frist på to måneder fra modtagelsen.

21 Det Forenede Kongerige svarede på den begrundede udtalelse ved skrivelse af 29. august 2007, i hvilken det bekræftede sin fortolkning af trettende direktiv og momsdirektivets artikel 169-171. Kommissionen, der bestred denne fortolkning og fastholdt sit synspunkt angående uforeneligheden af den omhandlede lovgivning i Det Forenede Kongerige med de krav, der følger af EU-retten, besluttede derefter at indlede dette søgsmål.

Om søgsmålet

22 Det bemærkes indledningsvis, at det er uomtvistet, at en erhvervsdrivende, som er etableret uden for Unionen, ikke i henhold til Det Forenede Kongeriges lovgivning er berettiget til tilbagebetaling af indgående afgift, som i denne medlemsstat er betalt for varer eller tjenesteydelser, der anvendes til transaktioner, der hører under de i momsdirektivets artikel 169, litra c), nævnte kategorier, nemlig visse forsikrings- og finansielle transaktioner.

23 Sagen vedrører således kun det ene spørgsmål, om momsdirektivets artikel 169-171 og trettende direktivs artikel 2, stk. 1, giver erhvervsdrivende, der er etableret uden for Unionen, en sådan ret.

24 I henhold til trettende direktivs artikel 2, stk. 1, tilbagebetaler hver enkelt medlemsstat til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret på Unionens område, den moms, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af andre afgiftspligtige personer, eller som han er blevet pålagt ved indførsel af goder til landet, i det omfang disse goder og disse tjenesteydelser anvendes til brug ved de i sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a) og b), omhandlede transaktioner.

25 Det bemærkes for så vidt angår den i trettende direktivs artikel 2, stk. 1, indeholdte henvisning til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a) og b), for det første, at ordlyden i trettende direktiv ikke er blevet ændret efter ikrafttrædelsen af momsdirektivet, hvis artikel 169, litra a) og b), har erstattet nævnte artikel 17, stk. 3, litra a) og b). Trettende direktivs artikel 2, stk. 1, skal derfor forstås som refererende til denne artikel 169, litra a) og b).

26 For det andet bemærkes det, at de i denne sag omhandlede forsikrings- og finansielle transaktioner er nævnt i momsdirektivets artikel 169, litra c).

27 Det Forenede Kongerige, der henholder sig til ordlyden af trettende direktivs artikel 2, stk. 1, som kun udtrykkeligt henviser til de i momsdirektivets artikel 169, litra a) og b), omhandlede transaktioner, slutter deraf, at der ikke findes en ret til tilbagebetaling af moms for så vidt angår de transaktioner, der henvises til i direktivets artikel 169, litra c).

28 Kommissionen fastholder modsætningsvist, samtidig med at den medgiver, at trettende direktivs artikel 2, stk. 1, ikke henviser til de i momsdirektivets artikel 169, litra c), nævnte transaktioner, at nævnte artikel 2, stk. 1, sammenholdt med momsdirektivets artikel 169-171, skal forstås således, at bestemmelsen ligeledes giver ret til tilbagebetaling af moms for så vidt angår de i momsdirektivets artikel 169, litra c), nævnte transaktioner, idet Kommissionen herved støtter sig til argumenter baseret på forarbejderne til, opbygningen af og formålet med de omhandlede bestemmelser.

29 Det skal således afgøres, om de anbringender, som Kommissionen har anført til støtte for sin fortolkning af trettende direktivs artikel 2, stk. 1, og momsdirektivets artikel 169-171, er af en sådan karakter, at de kan begrunde, at disse bestemmelser skal forstås således, at de giver ret til tilbagebetaling af moms for de i momsdirektivets artikel 169, litra c), nævnte transaktioner, og det selv om den klare og præcise ordlyd i artikel 2, stk. 1, kun henviser til momsdirektivets artikel 169, litra a) og b).

30 Ifølge Kommissionen følger det allerede af momsdirektivets artikel 169-171, at erhvervsdrivende, som er etableret uden for Unionen, har ret til tilbagebetaling af indgående afgift betalt i en medlemsstat vedrørende de i dette direktivs artikel 169, litra c), nævnte transaktioner. Direktivets artikel 170 sikrer denne ret og foreskriver

ikke nogen undtagelser. Da momsdirektivet fastsætter grundlæggende bestemmelser, mens trettende direktiv kun indeholder bestemmelser, der omhandler fremgangsmåden ved tilbagebetaling, bør den ubetingede ordlyd i momsdirektivets artikel 170 have forrang for bestemmelsen i trettende direktivs artikel 2.

31 Ganske vist foreskriver momsdirektivets artikel 170 i almindelige vendinger — således som det tidligere var fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 3 — en ret til tilbagebetaling af indgående moms, når de goder og tjenesteydelser, som er blevet pålagt moms, anvendes til »de i artikel 169 omhandlede transaktioner«.

32 Det er ligeledes uomtvistet, at ottende direktiv har til formål at fastsætte nærmere bestemmelser for tilbagebetaling af den moms, der er betalt i en medlemsstat af afgiftspligtige personer, der er etableret i en anden medlemsstat, hvorved direktivets formål således er at harmonisere retten til tilbagebetaling, som den fremgår af sjette direktivs artikel 17, stk. 3 (jf. dom af 13.7.2000, sag C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena, Sml. I, s. 6109, præmis 20, og af 15.3.2007, sag C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, Sml. I, s. 2425, præmis 26), hvilket ligeledes gælder for trettende direktiv for så vidt angår afgiftspligtige, der er etableret i tredjelande.

33 Det kan imidlertid ikke udledes deraf, således som Kommissionen anfører, at momsdirektivets artikel 170 tillader en fravigelse fra den klare og præcise ordlyd i trettende direktivs artikel 2, stk. 1.

34 Faktisk begrænser trettende direktiv sig ikke til at fastsætte formelle bestemmelser til gennemførelse af retten til tilbagebetaling af moms, men foreskriver visse undtagelser til denne ret, således som Kommissionen anerkender i sine skriftlige indlæg uden at

anfægte gyldigheden deraf. Blandt disse undtagelser er medlemsstaternes mulighed for i henhold til direktivets artikel 2, stk. 2, at gøre tilbagebetalingen betinget af tredjestaters tildeling af tilsvarende fordele og for i henhold til direktivets artikel 4, stk. 2, at undtage visse udgifter fra tilbagebetalingen eller at underkaste denne yderligere betingelser.

35 Bestemmelserne i trettende direktiv, og herunder i særdeleshed artikel 2, stk. 1, skal derfor anses for at være lex specialis i forhold til momsdirektivets artikel 170 og 171, og de er til hinder for, at den i artikel 170 i almindelige vendinger fastsatte ret til tilbagebetaling kan have forrang for den klare og præcise ordlyd i trettende direktivs artikel 2, stk. 1.

36 Det følger heraf, at spørgsmålet, om medlemsstaterne er forpligtede til at tildele en ret til tilbagebetaling af moms for de i momsdirektivets artikel 169, litra c), nævnte transaktioner til afgiftspligtige personer, der er etableret uden for Unionen, udelukkende skal afgøres på grundlag af trettende direktivs artikel 2, stk. 1.

37 For så vidt angår fortolkningen af artikel 2, stk. 1, anfører Kommissionen for det første, at det fremgår af forarbejderne, at det ikke kan antages, at EU-lovgiver ved i trettende direktivs artikel 2, stk. 1 kun at nævne de transaktioner, der henvises til i momsdirektivets artikel 169, litra a) og b), har villet udelukke tilbagebetaling af moms for de transaktioner, der er nævnt i direktivets artikel 169, litra c). Ordlyden i trettende direktivs artikel 2, stk. 1, bygger på en fejlagtig opfattelse hos EU-lovgiver ved vedtagelsen af ottende direktivs artikel 2, som er affattet så godt som identisk med trettende direktivs artikel 2, stk. 1, og hvis ordlyd tjente som mønster for udarbejdelsen af sidstnævnte.

38 I den henseende støtter Kommissionen sig først og fremmest på begrundelsen til forslaget til ottende direktiv og anfører, at ved vedtagelsen af dette direktiv havde lovgiver undladt henvisningen til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra c), grundet den omstændighed, at lovgiver fejlagtigt mente, at de omhandlede transaktioner allerede var omfattet af samme direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), som er nævnt i den opregning, som findes i ottende direktivs artikel 2.

39 Endvidere kræves det efter logikken i momsordningen ifølge Kommissionen, at der tildeles en ret til tilbagebetaling af moms for de i momsdirektivets artikel 169, litra c), nævnte transaktioner. Ifølge denne logik og i overensstemmelse med international praksis bør ingen afgift nemlig pålægges, når varer og tjenesteydelser eksporteres. For så vidt i særdeleshed angår fritagne transaktioner, såsom forsikrings- og finansielle transaktioner, for hvilke der normalt ikke er nogen mulighed for at få godtgjort den indgående afgift, tilsigter momsdirektivets artikel 169, litra c), at tillade en godtgørelse af den moms, der er indeholdt i prisen på goder og tjenesteydelser, som anskaffes til brug ved udførelsen af disse transaktioner. Således kan det ved tildelingen af en ret til tilbagebetaling undgås, at en erhvervsdrivende, der er etableret inden for Unionen, bliver mindre gunstigt stillet end sine konkurrenter, der er etableret uden for Unionen.

40 Endelig anfører Kommissionen, at sammenligningen af trettende direktivs artikel 2, stk. 1, og ottende direktivs artikel 2 viser, at de to bestemmelser skal fortolkes ens. På trods af bestemmelsernes så godt som identiske ordlyd fortolker Det Forenede Kongerige ottende direktivs artikel 2 således, at den omfatter de i momsdirektivets artikel 169, litra c), nævnte transaktioner, således at den af denne medlemsstat indtagne stilling er selvmodsigende. Ifølge Kommissionen ville den fortolkning af trettende direktivs artikel 2, stk. 1, som Det Forenede Kongerige forsvarer, hvis den var korrekt, ligeledes være gyldig for så vidt angår ottende direktivs artikel 2, og den ville have konsekvenser for samtlige medlemsstater, som foretager en sådan fortolkning af denne artikel 2.

41 Allerførst må dette sidste anbringende forkastes som værende irrelevant.

42 Dette traktatbrudssøgsmål vedrører udelukkende det ene spørgsmål, om Det Forenede Kongerige har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler dette i henhold til momsdirektivets artikel 169-171 og trettende direktivs artikel 2, stk. 1, ved at afvise tilbagebetaling af indgående afgift for de i momsdirektivets artikel 169, litra c), nævnte transaktioner gennemført af afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Unionens område.

43 Imidlertid kan hverken den omstændighed, at Det Forenede Kongerige såvel som de andre medlemsstater i henhold til ottende direktiv tildeler en sådan ret til tilbagebetaling af moms til erhvervsdrivende, der er etableret inden for Unionen, eller fraværet af mulige grunde, der begrunder en forskellig praksis for så vidt angår på den ene side de erhvervsdrivende, der omhandles i dette direktiv, og på den anden side de erhvervsdrivende, som omfattes af trettende direktiv, eller de mulige konsekvenser på medlemsstatsniveau i tilfælde af fraværet af sådanne grunde, udgøre omstændigheder af en karakter, som kan støtte den fortolkning, Kommissionen forsvarer for så vidt angår trettende direktivs artikel 2, stk. 1.

44 Endvidere bemærkes det for så vidt angår det argument, som bygger på forarbejderne, for det første, at artikel 2 i det forslag til ottende direktiv, hvortil den begrundelse, som Kommissionen henviser til, hører, uden yderligere præcisering henviste til »de i […] artikel 17, stk. 3, omhandlede transaktioner«. Det kan derfor ikke anses for bevist, at den mulige fejlagtige antagelse, som ifølge Kommissionen indgår i denne begrundelse, faktisk ligger til grund for ordlyden af ottende direktivs artikel 2 eller trettende direktivs artikel 2, stk. 1.

45 Derudover henviser artikel 5 i direktiv 2008/9, som har erstattet ottende direktiv, fuldstændig som dette direktivs artikel 2, til momsdirektivets artikel 169, »litra a) og b)«. Således indebærer Kommissionens påstand for det første, at EU-lovgiver skulle have begået en fejl ved vedtagelsen af ottende direktiv, og at denne fejl skulle være blevet videreført i trettende direktiv, og for det andet, at lovgiver gentog den samme fejl ved vedtagelsen af direktiv 2008/9.

46 Det bemærkes for så vidt angår denne påståede fejl såvel som hvad angår Kommissionens anbringende om, at dens forståelse af de omtvistede bestemmelser er i bedre overensstemmelse med den logiske opbygning af den fælles momsordning, at selv under antagelse af, at Kommissionens anbringender var korrekte, tilkommer det ikke Domstolen at foretage en sådan fortolkning for at berigtige trettende direktivs artikel 2, stk. 1, således som generaladvokaten har anført i punkt 65 i forslaget til afgørelse.

47 Domstolen har i den henseende ved dom af 5. oktober 2004, Kommissionen mod Grækenland (sag C-475/01, Sml. I, s. 8923), fastslået, at Den Hellenske Republik lovligt kunne begrunde sin nationale lovgivning med den klare ordlyd i artikel 23, stk. 2, i Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (EFT L 316, s. 21), som tillod Grækenland at anvende en lavere punktafgiftssats på ouzo end minimumssatsen. Domstolen afviste således at give Kommissionen medhold i søgsmålet, hvorunder den gjorde gældende, at medlemsstaten havde tilsidesat de forpligtelser, som følger af artikel 90, stk. 1, EF, og hævdede, at medlemsstaterne selv i tilfælde af en udtrykkelig bemyndigelse i den afledte ret ikke var fritaget fra forpligtelsen til at overholde den primære ret med den følge, at i tilfælde, hvor den nationale bestemmelse viste sig uforenelig med den primære ret, var medlemsstaten ikke berettiget til at gøre brug af denne bemyndigelse.

48 På samme måde kan Det Forenede Kongerige, hvis nationale lovgivning er i overensstemmelse med den klare og præcise ordlyd i trettende direktivs artikel 2, stk. 1, ikke kritiseres for at have tilsidesat de forpligtelser, som påhviler denne medlemsstat

i henhold til netop denne bestemmelse, på grundlag af den omstændighed, at det har undladt at anvende en fortolkning, der tilsigter at rette denne bestemmelse med henblik på at være i overensstemmelse med den generelle opbygning af den fælles momsordning og at udbedre en fejl, som fællesskabslovgiver ifølge Kommissionen skulle have begået, og som ifølge denne fremgår af begrundelsen til forslaget til ottende direktiv.

49 Det fremgår af fast retspraksis, at retssikkerhedsprincippet forudsætter, at en EU-retlig bestemmelse giver de berørte mulighed for at få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der derved pålægges dem. Borgerne skal nemlig ikke være i tvivl om deres rettigheder og forpligtelser og skal kunne handle derefter (dom af 10.3.2009, sag C-345/06, Heinrich, Sml. I, s. 1659, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

50 Ganske vist omhandler denne retspraksis forholdet mellem borgere og offentlige myndigheder. Som generaladvokaten imidlertid har anført i punkt 64 i forslaget til afgørelse, er denne retspraksis ligeledes relevant i relation til gennemførelsen af et direktiv inden for det skatteretlige område.

51 Der kan således ikke foretages en fortolkning, som på trods af den klare og præcise ordlyd af en bestemmelse som trettende direktivs artikel 2, stk. 1, tilsigter at rette denne bestemmelse og herved at udvide de forpligtelser, som påhviler de berørte medlemsstater (jf. analogt dom af 22.12.2008, sag C-48/07, Les Vergers du Vieux Tauves, Sml. I, s. 10627, præmis 44).

52 Kommissionens søgsmål kan under hensyntagen til det foregående ikke tages til følge.

Sagens omkostninger

53 I medfør af procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Det Forenede Kongerige har nedlagt påstand om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger, og da Kommissionen har tabt sagen, bør det pålægges denne at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Tredje Afdeling):

1) Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland frifindes.

2) Europa-Kommissionen betaler sagens omkostninger.

Underskrifter