ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 15ης Ιουλίου 2010 *

Στην υπόθεση C-582/08,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 226 ΕΚ λόγω παραβάσεως, η οποία ασκήθηκε στις 29 Δεκεμβρίου 2008,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την M. Afonso, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Ηνωμένου Βασίλειου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, εκπροσωπούμενου από την I. Rao και τον S. Hathaway, επικουρούμενους από τον K. Lasok, QC,

καθού,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, E. Juhász, Γ. Αρέστη, T. von Danwitz (εισηγητή) και D. Šváby, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen
γραμματέας: M.-A. Gaudissart, προϊστάμενος μονάδας,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 10ης Φεβρουαρίου 2010,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 20ής Μαΐου 2010,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με την προσφυγή της, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, αρνούμενο την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισροών για ορισμένες πράξεις διενεργούμενες από υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους εκτός επικράτειας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πα-

ρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 169 έως 171 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), και από το άρθρο 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας 86/560/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Νοεμβρίου 1986, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκείμενους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος της Κοινότητας (ΕΕ L 326, σ. 40, στο εξής: δέκατη τρίτη οδηγία).

Το νομικό πλαίσιο

Οι ρυθμίσεις του δικαίου της Ένωσης

2 Το άρθρο 17, παράγραφοι 3 και 4, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/66/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Απριλίου 2004 (ΕΕ L 168, σ. 35, στο εξής: έκτη οδηγία), σε συνδυασμό με το άρθρο 28στ, σημείο 1, της ίδιας οδηγίας, όριζε τα εξής:

«3. Τα κράτη μέλη παρέχουν επίσης σε κάθε υποκείμενο στον φόρο την προαναφερόμενη στην παράγραφο 2 έκπτωση ή επιστροφή του [ΦΠΑ], στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες:

α) πράξεών του που εκτελούνται στο εξωτερικό και που ανάγονται στις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, οι οποίες θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας·

β) συναλλαγές που απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου 14, παράγραφος 1 υπό ζ΄, και i, 15, 16, παράγραφος 1, Β, Γ, Δ ή Ε ή 2 ή 28γ Α και Γ·

γ) πράξεών του που απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 13, σημείο Β, στοιχεία α΄ και δ΄, περιπτώσεις 1 έως 5, όταν ο λήπτης είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας ή όταν οι πράξεις αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά προοριζόμενα να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας.

4. Η επιστροφή του [ΦΠΑ] που προβλέπεται στην παράγραφο 3 γίνεται:

— υπέρ των υποκειμένων στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας, αλλά σε άλλο κράτος μέλος, σύμφωνα με τις λεπτομέρειες εφαρμογής που να ορίζονται από την οδηγία 79/1072/ΕΟΚ·

— υπέρ των υποκειμένων στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος της Κοινότητας, σύμφωνα με τις λεπτομέρειες εφαρμογής που καθορίζονται από την οδηγία 86/560/ΕΟΚ.

[…]»

3 Το άρθρο 17, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, στην αρχική του διατύπωση, όριζε τα εξής:

«Το Συμβούλιο θα καταβάλει προσπάθεια να εκδώσει ομοφώνως προ της 31ης Δεκεμβρίου 1977, προτάσει της Επιτροπής, τους κοινοτικούς κανόνες εφαρμογής, βάσει των οποίων θα γίνονται οι επιστροφές σύμφωνα με την παράγραφο 3, σε υποκειμένους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας. Μέχρι να τεθούν σε ισχύ αυτοί οι κοινοτικοί κανόνες εφαρμογής, τα Κράτη μέλη καθορίζουν μόνα τους τον τρόπο με τον οποίο θα γίνεται η επιστροφή. Εάν ο υποκείμενος στον φόρο δεν είναι εγκατεστημένος στο έδαφος της Κοινότητος, τα Κράτη μέλη έχουν την δυνατότητα να αρνούνται την επιστροφή ή να την υποβάλλουν σε συμπληρωματικές προϋποθέσεις.»

4 Τα άρθρα 169 έως 171 της οδηγίας περί ΦΠΑ αντικατέστησαν το άρθρο 17, παράγραφοι 3 και 4, της έκτης οδηγίας με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2007.

5 Το άρθρο 169 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Εκτός από την έκπτωση που αναφέρεται στο άρθρο 168, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αναφέρεται στο άρθρο αυτό, εφόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ακόλουθες πράξεις:

α) τις πράξεις του που ανάγονται στις δραστηριότητες του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, οι οποίες πραγματοποιούνται εκτός του κράτους μέλους στο οποίο οφείλεται ή καταβάλλεται ο φόρος αυτός και θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης εάν είχαν πραγματοποιηθεί εντός του εν λόγω κράτους μέλους,

β) τις πράξεις του που απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 138, 142 και 144, τα άρθρα 146 έως 149, τα άρθρα 151, 152, 153 και 156, το άρθρο 157, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, τα άρθρα 158 έως 161 και το άρθρο 164,

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

6 Το άρθρο 170 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος, κατά την έννοια του άρθρου 1 της οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ, του άρθρου 1 της οδηγίας 86/560/ΕΟΚ και του άρθρου 171 της παρούσας οδηγίας, δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί αγορές αγαθών και υπηρεσιών ή εισαγωγές αγαθών που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, δικαιούται επιστροφή του φόρου αυτού κατά τον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τους εξής σκοπούς:

α) πράξεις του άρθρου 169,

β) πράξεις για τις οποίες υπόχρεος του φόρου είναι αποκλειστικά ο αποκτών τα αγαθά ή ο λήπτης των υπηρεσιών σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199.»

7 Το άρθρο 171 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«1. Η επιστροφή του ΦΠΑ στους υποκείμενους στον φόρο, που δεν είναι εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιούν αγορές αγαθών και υπηρεσιών ή εισαγωγές αγαθών που επιβαρύνονται με φόρο, αλλά είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος, πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διαδικασίες εφαρμογής που προβλέπονται από την οδηγία 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου.

[…]

2. Η επιστροφή του ΦΠΑ στους υποκείμενους στον φόρο, που δεν είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος της Κοινότητας, πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διαδικασίες εφαρμογής που καθορίζονται από την οδηγία 86/560/ΕΟΚ.

[…]

3. Οι οδηγίες 79/1072/ΕΟΚ και 86/560/ΕΟΚ δεν ισχύουν για τις παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από τον φόρο ή που μπορούν να τύχουν απαλλαγής, σύμφωνα με το άρθρο 138, όταν τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αποκτώντα ή για λογαριασμό του.»

8 Οι απαλλασσόμενες πράξεις τις οποίες αφορά το άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι, κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο α΄ έως στ΄, ιδίως ασφαλιστικές και χρηματοοικονομικές πράξεις που προσδιορίζονται εγγύτερα από την τελευταία αυτή διάταξη.

9 Το άρθρο 2 της όγδοης οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 1, στο εξής: όγδοη οδηγία), ορίζει τα εξής:

«Κάθε Κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενον στον φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας αλλά εγκατεστημένος σε ένα άλλο Κράτος μέλος, υπό τους όρους που καθορίζονται κατωτέρω, τον [ΦΠΑ] που επεβάρυνε υπηρεσίες οι οποίες του παρεσχέθησαν ή κινητά που του παρεδόθησαν στο εξωτερικό της χώρας από άλλους υποκειμένους στον φόρο, ή που επεβάρυνε την εισαγωγή αγαθών στη χώρα, εφ όσον τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες [των διαλαμβανόμενων στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχεία α΄ και β΄, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ πράξεων ή των διαλαμβανόμενων στο άρθρο 1, περίπτωση β΄, παροχών].»

10 Το άρθρο 8 της όγδοης οδηγίας, το οποίο καταργήθηκε με το άρθρο 7 της δέκατης τρίτης οδηγίας, όριζε:

«Σε ό,τι αφορά τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος της Κοινότητος, κάθε Κράτος μέλος έχει τη δυνατότητα να τους αποκλείσει από την επιστροφή ή να συναρτήσει την επιστροφή από ειδικές προϋποθέσεις.

Η επιστροφή δεν μπορεί να επιτραπεί με όρους ευνοϊκότερους εκείνων που εφαρμόζονται στους υποκειμένους στον φόρο της Κοινότητος.»

11 Η υποβληθείσα από την Επιτροπή αιτιολογική έκθεση της προτάσεως όγδοης οδηγίας του Συμβουλίου, της 3ης Ιανουαρίου 1978 [(COM(77) 721 τελικό] (στο εξής: πρόταση όγδοης οδηγίας), αναφέρει σχετικά με το άρθρο 2 της εν λόγω προτάσεως:

«Από την περιλαμβανόμενη στο άρθρο 17, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ("κατά την παράγραφο 3") αναφορά προκύπτει ότι επιστέφεται μόνον ο φόρος με τον οποίο βαρύνονται οι αγορές αγαθών και υπηρεσιών ή οι εισαγωγές αγαθών που χρησιμοποιούνται από τον αλλοδαπό υπόχρεο για τις διαλαμβανόμενες στο άρθρο 17, παράγραφος 3, της οδηγίας δραστηριότητες. Επομένως, από τις τρεις περιπτώσεις που απαριθμούνται στα στοιχεία α΄, β΄ και γ΄, της παραγράφου αυτής, προφανώς γίνεται αναφορά μόνο στις δυο πρώτες [...]

[...]

Αναφορικά με τις διαλαμβανόμενες στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περιπτώσεις, δεδομένου ότι οι απαριθμούμενες ασφαλιστικές ή τραπεζικές πράξεις λαμβάνουν πάντοτε χώρα σε τρίτο κράτος, ο εγκατεστημένος σε κράτος μέλος πάροχος δεν μπορεί ποτέ να θεωρηθεί ότι διενεργεί την πράξη στο κράτος όπου λαμβάνει χώρα η επιστροφή: οι περιπτώσεις αυτές εμπίπτουν συνεπώς σε αυτές που απαριθμεί το στοιχείο α΄ (αλλοδαπός υπόχρεος που δεν διενεργεί πράξη φορολογητέα στο κράτος όπου λαμβάνει χώρα η επιστροφή) και διέπονται από τα εκεί οριζόμενα.»

12 Το άρθρο 2 της προτάσεως της όγδοης οδηγίας, το οποίο έγινε δεκτό από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, αφορούσε την επιστροφή ΦΠΑ με τον οποίο βαρύνονται αγαθά ή υπηρεσίες «καθό μέτρο τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των πράξεων του άρθρου 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας».

13 Στη δεύτερη αιτιολογική σκέψη της δέκατης τρίτης οδηγίας αναφέρεται:

«ότι η Κοινότητα πρέπει να διασφαλίσει την αρμονική ανάπτυξη των εμπορικών σχέσεών της με τις τρίτες χώρες, εμπνεόμενη από τις διατάξεις της οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ, λαμβάνοντας παράλληλα υπόψη τη διαφοροποίηση των καθεστώτων που ισχύουν στις τρίτες χώρες».

14 Το άρθρο 2 της δέκατης τρίτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη των άρθρων 3 και 4, κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος σε έδαφος της Κοινότητας, υπό τους όρους που ορίζονται κατωτέρω, τον [ΦΠΑ] με τον οποίο επιβαρύνονται οι υπηρεσίες που του έχουν παρασχεθεί ή τα κινητά που του έχουν παραδοθεί στο εσωτερικό της χώρας από άλλους υποκειμένους στον φόρο, ή με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η εισαγωγή αγαθών στη χώρα, στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχεία α΄ και β΄, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ ή της παροχής υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο 1, σημείο 1, στοιχείο β΄, της παρούσας οδηγίας.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να θέσουν ως προϋπόθεση της επιστροφής που αναφέρεται στην παράγραφο 1 τη χορήγηση ανάλογων πλεονεκτημάτων από τα τρίτα κράτη στον τομέα των φόρων κύκλου εργασιών.

[…]»

15 Το άρθρο 4 της δέκατης τρίτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, το δικαίωμα επιστροφής προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, όπως εφαρμόζεται στο κράτος μέλος της επιστροφής του φόρου.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν ωστόσο να αποκλείσουν ορισμένες δαπάνες ή να θέσουν συμπληρωματικές προϋποθέσεις για την επιστροφή.

3. Η παρούσα οδηγία δεν εφαρμόζεται στις παραδόσεις αγαθών τα οποία απαλλάσσονται ή δύνανται να απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου 15, σημείο 2, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ.»

16 Κατά το άρθρο 5 της οδηγίας 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ, σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος (ΕΕ L 44, σ. 23), η οποία αντικατέστησε την όγδοη οδηγία με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2010:

«Κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο κράτος μέλος επιστροφής κάθε ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας ο οποίος επιβλήθηκε για αγαθά που παραδόθηκαν ή υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν από άλλους υποκείμενους στον φόρο στο εν λόγω κράτος μέλος ή για την εισαγωγή

αγαθών στο εν λόγω κράτος μέλος, εφόσον τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο των κατωτέρω πράξεων:

α) πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 169 στοιχεία α΄ και β΄ της οδηγίας 2006/112/ΕΚ·

β) πράξεων που απευθύνονται σε πρόσωπο το οποίο είναι υπόχρεο στην πληρωμή φόρου προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, όπως εφαρμόζεται στο κράτος μέλος επιστροφής.

Με την επιφύλαξη του άρθρου 6, για το σκοπό της παρούσας οδηγίας, η ύπαρξη αξίωσης για επιστροφή του φόρου επί των εισροών προσδιορίζεται σύμφωνα με την οδηγία 2006/112/ΕΚ όπως εφαρμόζεται στο κράτος μέλος επιστροφής.»

Η εθνική νομοθεσία

17 Όπως προκύπτει από τα άρθρα 26 και 39 του Value Added Tax Act 1994 [νόμου του 1994 περί φόρου προστιθέμενης αξίας], το άρθρο 3 του Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999 [διατάγματος του 1999 περί φόρου προστιθέμενης αξίας (φόρος επί των εισροών) (συγκεκριμένες κτήσεις αγαθών)] και το άρθρο 190 των Value Added Tax (amendment) (No 4) Regulations 2004 [κανονιστικής πράξεως του 2004 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας (τέταρτη τροποποίηση)], οι μη εγκατεστημένοι εντός της ΕΕ συναλλασσόμενοι δεν δικαιούνται επιστροφής του φόρου επί των εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκαν για τις απαριθμούμενες στο άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ πράξεις.

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

18 Στις 13 Ιανουαρίου 2006, η Επιτροπή γνωστοποίησε στις αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου ότι, κατά την άποψή της, το άρθρο 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας δεν μπορεί να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι αποκλείεται επιστροφή του ΦΠΑ με τον οποίο βαρύνονται αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούμενα για τις ασφαλιστικές και χρηματοοικονομικές πράξεις που απαριθμούνται στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας, το περιεχόμενο του οποίου επαναλαμβάνεται στο άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Με την από 12 Μαΐου 2006 ηλεκτρονική επιστολή, το Ηνωμένο Βασίλειο εξέφρασε αντίθετη άποψη, ισχυριζόμενο ότι η νομοθεσία του ήταν σύμφωνη με την εφαρμοστέα νομοθεσία της Ένωσης.

19 Κατόπιν τούτου, η Επιτροπή αποφάσισε να κινήσει τη διαδικασία του άρθρου 226 ΕΚ απευθύνοντας στο Ηνωμένο Βασίλειο το από 12 Οκτωβρίου 2006 έγγραφο οχλήσεως με το οποίο προσήπτε στο εν λόγω κράτος μέλος παράβαση των υποχρεώσεων που υπέχει από το άρθρο 17, παράγραφοι 3 και 4, της έκτης οδηγίας και από το άρθρο 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας.

20 Η Επιτροπή, επειδή δεν πείστηκε από τα επιχειρήματα που διατύπωσε το Ηνωμένο Βασίλειο στην από 14 Δεκεμβρίου 2006 απαντητική επιστολή του, απέστειλε, στις 27 Ιουνίου 2007, αιτιολογημένη γνώμη ζητώντας από το εν λόγω κράτος μέλος να λάβει όλα τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να συμμορφωθεί προς τις επιταγές των άρθρων 169 έως 171 της οδηγίας περί ΦΠΑ και του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας εντός προθεσμίας δυο μηνών από την παραλαβή της αιτιολογημένης γνώμης.

21 Το Ηνωμένο Βασίλειο απάντησε στην ως άνω αιτιολογημένη γνώμη με το από 29 Αυγούστου 2007 έγγραφο εμμένοντας στη διδόμενη από αυτό ερμηνεία της δέκατης τρίτης οδηγίας και των άρθρων 169 έως 171 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Η Επιτροπή, αμφισβητώντας αυτή την ερμηνεία και εμμένοντας στην άποψή της ότι οι σχετικές ρυθμίσεις που ισχύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν είναι συμβατές με τις επιταγές που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης, αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.

Επί της προσφυγής

22 Προκαταρκτικώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι είναι αναντίρρητο ότι συναλλασσόμενος εγκατεστημένος εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν έχει, δυνάμει των ισχυουσών στο Ηνωμένο Βασίλειο ρυθμίσεων, δικαίωμα επιστροφής φόρου επί των εισροών ο οποίος καταβλήθηκε σε αυτό το κράτος μέλος για αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούμενα στο πλαίσιο πράξεων που εμπίπτουν στις διαλαμβανόμενες στο άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ κατηγορίες, δηλαδή ορισμένων ασφαλιστικών και χρηματοοικονομικών πράξεων.

23 Ως εκ τούτου, η προσφυγή αφορά μόνον το ζήτημα εάν τα άρθρα 169 έως 171 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθώς και το άρθρο 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας παρέχουν αυτό το δικαίωμα σε συναλλασσόμενους εγκατεστημένους εκτός Ένωσης.

24 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας, κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο έδαφος της Ένωσης τον ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι υπηρεσίες που του έχουν παρασχεθεί ή τα κινητά που του έχουν παραδοθεί στο εσωτερικό της χώρας από άλλους υποκειμένους στον φόρο, ή με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η εισαγωγή αγαθών στη χώρα, στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των πράξεων που απαριθμούνται στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχεία α΄ και β΄, της έκτης οδηγίας.

25 Ως προς το ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας παραπέμπει στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχεία α΄ και β΄, της έκτης οδηγίας, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι, αφενός, το γράμμα της πρώτης από τις ως άνω οδηγίες δεν υπέστη προσαρμογή μετά τη θέση σε ισχύ της οδηγίας περί ΦΠΑ, το άρθρο 169, στοιχεία α΄ και β΄, της οποίας αντικατέστησε το προαναφερθέν άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχεία α΄ και β΄. Επομένως, το άρθρο 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας πρέπει να λογίζεται ως αναφερόμενο στο εν λόγω άρθρο 169, στοιχεία α΄ και β΄.

26 Αφετέρου, επιβάλλεται η επισήμανση ότι το άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ αναφέρεται στις επίμαχες στην υπό κρίση υπόθεση ασφαλιστικές και χρηματοοικονομικές πράξεις.

27 Το Ηνωμένο Βασίλειο, στηριζόμενο στο γράμμα του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας, το οποίο αναφέρεται ρητώς μόνο στις διαλαμβανόμενες στο άρθρο 169, στοιχεία α΄ και β΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ πράξεις, συνάγει το συμπέρασμα ότι δεν ισχύει δικαίωμα επιστροφής για τις διαλαμβανόμενες στο άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της εν λόγω οδηγίας πράξεις.

28 Αντιθέτως, η Επιτροπή, αποδεχόμενη ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας δεν αναφέρεται στις διαλαμβανόμενες στο άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ πράξεις, υποστηρίζει, με επιχειρήματα αντλούμενα από τις προπαρασκευαστικές εργασίες, την όλη οικονομία και τους σκοπούς των επίμαχων διατάξεων, ότι το εν λόγω άρθρο 2, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με τα άρθρα 169 έως 171 της οδηγίας περί ΦΠΑ, έχει την έννοια ότι παρέχει δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ και για τις διαλαμβανόμενες στο άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ πράξεις.

29 Επιβάλλεται συνεπώς να εξεταστεί εάν τα επιχειρήματα που προβάλλει η Επιτροπή προς στήριξη της ερμηνείας που δίνει στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας και στα άρθρα 169 έως 171 της οδηγίας περί ΦΠΑ μπορούν να δικαιολογήσουν την άποψη ότι τα εν λόγω άρθρα παρέχουν δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ για τις διαλαμβανόμενες στο άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ πράξεις μολονότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, παραπέμπει, κατά το σαφές και ακριβές γράμμα του, αποκλειστικώς στο άρθρο 169, στοιχεία α΄ και β΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

30 Κατά την Επιτροπή, το δικαίωμα συναλλασσομένων που είναι εγκατεστημένοι εκτός Ένωσης να ζητήσουν επιστροφή του καταβληθέντος σε κράτος μέλος φόρου επί των εισροών για τις ανάγκες των διαλαμβανόμενων στο άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ πράξεων προκύπτει ήδη από τα άρθρα 169 έως 171 αυτής της οδηγίας. Το άρθρο 170 της εν λόγω οδηγίας κατοχυρώνει το ως άνω δικαίωμα για όλες τις πράξεις στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 169 αυτής, χωρίς να εισάγει κάποια

παρέκκλιση. Δεδομένου ότι η οδηγία περί ΦΠΑ καθιερώνει τον γενικό κανόνα ενώ η δέκατη τρίτη οδηγία περιλαμβάνει απλώς εκτελεστικές διατάξεις αναφορικά με τις λεπτομέρειες της επιστροφής, το αδιαφιλονίκητο γράμμα του άρθρου 170 της οδηγίας περί ΦΠΑ κατισχύει υποχρεωτικώς του άρθρου 2 της δέκατης τρίτης οδηγίας.

31 Βεβαίως, το άρθρο 170 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθιερώνει εν γένει, με διατύπωση όμοια αυτής του προϊσχύσαντος άρθρου 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, δικαίωμα επιστροφής του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που βαρύνονται με τον ΦΠΑ χρησιμοποιούνται για τις «πράξεις του άρθρου 169» της οδηγίας περί ΦΠΑ.

32 Περαιτέρω, δεν αμφισβητείται ότι σκοπός της όγδοης οδηγίας είναι ο καθορισμός των λεπτομερειών επιστροφής του ΦΠΑ που καταβάλλουν σε ένα κράτος μέλος υποκείμενοι στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος και, ως εκ τούτου, η εναρμόνιση του δικαιώματος επιστροφής όπως αυτό απορρέει από το άρθρο 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας (βλ. αποφάσεις της 13ης Ιουλίου 2000, C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena, Συλλογή 2000, σ. I-6109, σκέψη 20, και της 15ης Μαρτίου 2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, Συλλογή 2007, σ. I-2425, σκέψη 26), πράγμα το οποίο ισχύει και για τη δέκατη τρίτη οδηγία, αναφορικά με υποκείμενους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε τρίτα κράτη.

33 Εντούτοις, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, δεν πρέπει να συναχθεί ότι το άρθρο 170 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθιστά δυνατή ενδεχόμενη παρέκκλιση από το σαφές και ακριβές γράμμα του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας.

34 Συγκεκριμένα, η δέκατη τρίτη οδηγία δεν περιορίζεται στον καθορισμό των τυπικών λεπτομερειών ασκήσεως του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ, αλλά εισάγει ορισμένες παρεκκλίσεις από αυτό το δικαίωμα, πράγμα το οποίο αναγνωρίζει η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της χωρίς να αμφισβητεί το κύρος των παρεκκλίσεων.

Μεταξύ των παρεκκλίσεων συγκαταλέγεται η δυνατότητα των κρατών μελών να εξαρτούν, βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, την επιστροφή από την εκ μέρους τρίτων κρατών χορήγηση ανάλογων πλεονεκτημάτων και να αποκλείουν, βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, ορισμένες δαπάνες από την επιστροφή ή να θέτουν συμπληρωματικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή της.

35 Ακολούθως, οι διατάξεις της δέκατης τρίτης οδηγίας, και ιδίως το άρθρο 2, παράγραφος 1, αυτής, πρέπει να λογίζονται ως lex specialis σε σχέση με τα άρθρα 170 και 171 της οδηγίας περί ΦΠΑ, και επομένως αποκλείουν την άποψη ότι το δικαίωμα επιστροφής, που κατοχυρώνεται εν γένει στο άρθρο 170, κατισχύει του σαφούς και ακριβούς γράμματος του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας.

36 Εξ αυτού έπεται ότι το ζήτημα εάν τα κράτη μέλη υποχρεούνται να παρέχουν δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ σε συναλλασσόμενους εγκατεστημένους εκτός Ένωσης για τις διαλαμβανόμενες στο άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ πράξεις πρέπει να επιλυθεί αποκλειστικώς με βάση το άρθρο 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας.

37 Όσον αφορά την ερμηνεία του προμνησθέντος άρθρου 2, παράγραφος 1, η Επιτροπή ισχυρίζεται, κατ' αρχάς, ότι, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες δεν συνάγεται βούληση του νομοθέτη της Ένωσης, με την αναφορά του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας μόνο σε όσες πράξεις απαριθμούνται στο άρθρο 169, στοιχεία α΄ και β΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ, να αποκλείσει την επιστροφή του ΦΠΑ για όσες πράξεις διαλαμβάνονται στο άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της εν λόγω οδηγίας. Το γράμμα του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας διατυπώθηκε με βάση εσφαλμένη εκτίμηση του νομοθέτη της Ένωσης κατά τον χρόνο που αυτός θέσπισε το άρθρο 2 της όγδοης οδηγίας, το οποίο έχει διατύπωση σχεδόν πανομοιότυπη με αυτή του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας και αποτέλεσε βάση για τη διαμόρφωση του άρθρου αυτού.

38 Συναφώς, η Επιτροπή, στηριζόμενη, πρώτον, στην αιτιολογική έκθεση της προτάσεως της όγδοης οδηγίας, επισημαίνει ότι, κατά τη θέσπιση της εν λόγω οδηγίας, ο νομοθέτης παρέλειψε την αναφορά στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας, επειδή εσφαλμένως έκρινε ότι οι σχετικές πράξεις είχαν ήδη ληφθεί υπόψη από το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α΄, αυτής, μνεία του οποίου γίνεται στην απαρίθμηση του άρθρου 2 της όγδοης οδηγίας.

39 Εν συνεχεία, κατά την Επιτροπή, από τη λογική του συστήματος του ΦΠΑ προκύπτει ότι πρέπει να παρέχεται δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ για τις διαλαμβανόμενες στο άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ πράξεις. Συγκεκριμένα, κατά τη λογική αυτή όπως και κατά τη διεθνή πρακτική, δεν οφείλεται φόρος κατά την εξαγωγή αγαθών ή υπηρεσιών. Σε σχέση, ειδικότερα, με απαλλασσόμενες πράξεις, όπως οι ασφαλιστικές και χρηματοοικονομικές πράξεις, για τις οποίες λογικά δεν υφίσταται δυνατότητα επιστροφής καταβληθέντος φόρου επί των εισροών, το άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ αποσκοπεί να καταστήσει δυνατή την επιστροφή του ΦΠΑ ο οποίος καταβλήθηκε ως τμήμα της τιμής κτήσεως αγαθών και υπηρεσιών προοριζόμενων για τη διενέργεια των ως άνω πράξεων. Επομένως, η παροχή δικαιώματος επιστροφής ΦΠΑ έχει ως συνέπεια την αποφυγή δυσμενούς μεταχειρίσεως συναλλασσόμενου εγκατεστημένου εντός Ένωσης σε σύγκριση με τους εγκατεστημένους εκτός αυτής ανταγωνιστές του.

40 Τέλος, η Επιτροπή εκτιμά ότι η σύγκριση μεταξύ του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας και του άρθρου 2 της όγδοης οδηγίας καταδεικνύει ότι οι δυο διατάξεις πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο ομοιόμορφο. Εντούτοις, παρά τη σχεδόν πανομοιότυπη διατύπωση των εν λόγω διατάξεων, το Ηνωμένο Βασίλειο ερμηνεύει το άρθρο 2 της όγδοης οδηγίας ως αναφερόμενο και στις διαλαμβανόμενες στο άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ πράξεις, κατά συνέπεια, η άποψη που πρεσβεύει το εν λόγω κράτος μέλος ενέχει αντίφαση. Κατά την Επιτροπή, η προτεινόμενη από το Ηνωμένο Βασίλειο ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας πρέπει, εφόσον είναι ορθή, να ισχύσει και για το άρθρο 2 της όγδοης οδηγίας, επαγόμενη συνέπειες και για όσα κράτη μέλη προκρίνουν αυτή την ερμηνεία του άρθρου 2.

41 Κατ' αρχάς, το τελευταίο επιχείρημα δεν ευσταθεί και πρέπει, ως εκ τούτου, να απορριφθεί.

42 Ειδικότερα, η υπό κρίση προσφυγή κατά παραβάσεως αφορά αποκλειστικώς το ζήτημα εάν το Ηνωμένο Βασίλειο, αρνούμενο τη δυνατότητα επιστροφής του ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλαν υποκείμενοι στον φόρο μη εγκατεστημένοι εντός της επικράτειας της Ένωσης για διαλαμβανόμενες στο άρθρο 169, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ πράξεις, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 169 έως 171 της οδηγίας περί ΦΠΑ και από το άρθρο 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας.

43 Πάντως, ούτε το γεγονός ότι το Ηνωμένο Βασίλειο καθώς και τα λοιπά κράτη μέλη παρέχουν σε αυτή την περίπτωση, δυνάμει της όγδοης οδηγίας, δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ στους εγκατεστημένους εντός της Ένωσης συναλλασσόμενους ούτε το γεγονός ότι ενδεχομένως ελλείπουν λόγοι για τους οποίους δικαιολογείται διαφορετική αντιμετώπιση, αφενός, των συναλλασσομένων που εμπίπτουν στην προαναφερθείσα οδηγία και, αφετέρου, των συναλλασσομένων που εμπίπτουν στη δέκατη τρίτη οδηγία ούτε οι επιπτώσεις που ενδεχομένως έχει, σε επίπεδο κρατών μελών, η απουσία τέτοιων λόγων αποτελούν στοιχεία προς επίρρωση της ερμηνείας την οποία προκρίνει η Επιτροπή αναφορικά με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας.

44 Εν συνεχεία, όσον αφορά το επιχείρημα που αντλείται από τις προπαρασκευαστικές εργασίες, επιβάλλεται ευθύς εξ αρχής να επισημανθεί ότι το άρθρο 2 της προτάσεως της όγδοης οδηγίας, στην οποία περιλαμβάνεται η μνημονευόμενη από την Επιτροπή αιτιολογική έκθεση, αναφερόταν, χωρίς περαιτέρω διευκρίνιση, στις «πράξεις του άρθρου 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας». Επομένως, ουδόλως προκύπτει ότι το γράμμα του άρθρου 2 της όγδοης οδηγίας ή αυτό του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας είναι πράγματι προϊόντα της εσφαλμένης εκτιμήσεως στην οποία υπέπεσε ενδεχομένως η Επιτροπή στην προμνησθείσα αιτιολογική έκθεση.

45 Επιπλέον, το άρθρο 5 της οδηγίας 2008/9, η οποία αντικατέστησε την όγδοη οδηγία, παραπέμπει, όπως και το άρθρο 2 της ίδιας της όγδοης οδηγίας, στο άρθρο 169, «[στοιχεία] α΄ και β΄», της οδηγίας περί ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, η αποδοχή της απόψεως της Επιτροπής προϋποθέτει, αφενός, ότι ο νομοθέτης της Ένωσης υπέπεσε σε σφάλμα κατά τη θέσπιση της όγδοης οδηγίας, το οποίο επαναλήφθηκε και στη δέκατη τρίτη οδηγία, και, αφετέρου, ότι ο εν λόγω νομοθέτης υπέπεσε στο ίδιο σφάλμα κατά τη θέσπιση της οδηγίας 2008/9.

46 Όσον αφορά το ως άνω προβαλλόμενο σφάλμα καθώς και το επιχείρημα της Επιτροπής ότι η προτεινόμενη από αυτήν ερμηνεία των επίμαχων διατάξεων συνάδει με τη λογική του κοινού συστήματος ΦΠΑ, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, έστω και αν υποτεθεί ότι οι εκτιμήσεις της Επιτροπής είναι ορθές, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 65 των προτάσεών του, να προβεί σε μια τέτοια διορθωτική ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας.

47 Το Δικαστήριο έκρινε συναφώς, στην απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2004, C-475/01, Επιτροπή κατά Ελλάδας (Συλλογή 2004, σ. I-8923), ότι η Ελληνική Δημοκρατία μπορούσε, χωρίς να διαπράττει παράβαση, να στηρίξει την εθνική νομοθεσία στο γράμμα του άρθρου 23, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά (ΕΕ L 316, σ. 21), και, ακολούθως, να επιβάλλει ειδικό φόρο στο ούζο με συντελεστή κατώτερο του ελάχιστου ορίου. Με βάση αυτό το σκεπτικό, το Δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή της Επιτροπής, με την οποία αυτή ζητούσε να διαπιστωθεί η παράλειψη συμμορφώσεως του εν λόγω κράτους μέλους προς τις υποχρεώσεις που υπείχε από το άρθρο 90, πρώτο εδάφιο, ΕΚ, ισχυριζόμενη ότι τα κράτη μέλη, ακόμη και όταν το παράγωγο δίκαιο τούς παρέχει ρητώς τη δυνατότητα να λάβουν μέτρο όπως το προαναφερθέν, δεν απαλλάσσονται από την υποχρέωση τηρήσεως του πρωτογενούς δικαίου με συνέπεια, σε περίπτωση που το εθνικό μέτρο κριθεί ασύμβατο με το πρωτογενές δίκαιο, το κράτος μέλος να μην επιτρέπεται πλέον να κάνει χρήση της ως άνω δυνατότητας.

48 Κατά τον ίδιο τρόπο, δεν μπορεί να προσαφθεί στο Ηνωμένο Βασίλειο, του οποίου οι εσωτερικές ρυθμίσεις είναι σύμφωνες με το σαφές και ακριβές γράμμα του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας, ότι παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει

από αυτήν ακριβώς τη διάταξη, με το σκεπτικό ότι παρέλειψε να προβεί σε διορθωτική ερμηνεία της εν λόγω διατάξεως προκειμένου να συμμορφωθεί προς την όλη λογική του κοινού συστήματος ΦΠΑ και να θεραπεύσει το εικαζόμενο κατά την Επιτροπή σφάλμα του κοινοτικού νομοθέτη που προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση της προτάσεως της όγδοης οδηγίας.

49 Κατά πάγια νομολογία, η αρχή της ασφαλείας δικαίου επιβάλλει όπως οι ρυθμίσεις του δικαίου της Ένωσης επιτρέπουν στους ενδιαφερομένους να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων που τους επιβάλλουν. Συγκεκριμένα, οι πολίτες πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να γνωρίζουν σαφώς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους και να λαμβάνουν ως εκ τούτου τα μέτρα τους (απόφαση της 10ης Μαρτίου 2009, C-345/06, Heinrich, Συλλογή 2009, σ. I-1659, σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

50 Μολονότι η νομολογία αυτή αφορά τις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών και δημοσίων αρχών, εντούτοις, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 64 των προτάσεών του, ισχύει επίσης και στο πλαίσιο μεταφοράς στην εσωτερική έννομη τάξη οδηγίας στον τομέα της φορολογίας.

51 Ειδικότερα, δεν επιτρέπεται διορθωτική ερμηνεία διατάξεως με σαφή και ακριβή διατύπωση, όπως αυτή του άρθρου 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας, με σκοπό τη διεύρυνση των υποχρεώσεων που υπέχουν τα κράτη μέλη από τη διάταξη αυτή (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-48/07, Les Vergers du Vieux Tauves, Συλλογή 2008, σ. I-10627, σκέψη 44).

52 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων επιβάλλεται η απόρριψη της προσφυγής της Επιτροπής.

Επί των δικαστικών εξόδων

53 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Επειδή το Ηνωμένο Βασίλειο ζήτησε την καταδίκη της Επιτροπής, η οποία και ηττήθηκε, αυτή πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφασίζει:

1) Απορρίπτει την προσφυγή.

2) Καταδικάζει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

(υπογραφές)