UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

15 päivänä heinäkuuta 2010 *

Asiassa C-582/08,

jossa on kyse EY 226 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 29.12.2008,

Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja M. Afonso, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, asiamiehinään I. Rao ja S. Hathaway, avustajanaan K. Lasok, QC,

vastaajana,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (esittelevä tuomari) ja D. Šváby,

julkisasiamies: N. Jääskinen,
kirjaaja: yksikönpäällikkö M.-A. Gaudissart,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 10.2.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 20.5.2010 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta ei ole noudattanut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 169–171 artiklan eikä

jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annetun neuvoston kolmannentoista arvonlisäverodirektiivin 86/560/ETY (EYVL L 326, s. 40; jäljempänä kolmastoista direktiivi) 2 artiklan 1 kohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on evännyt ostoihin sisältyvän arvonlisäveron takaisin saamisen tiettyjen Euroopan unionin alueelle sijoittautumattomien verovelvollisten liiketoimien osalta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

2 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 26.4.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/66/EY (EUVL L 168, s. 35; jäljempänä kuudes direktiivi), 17 artiklan 3 ja 4 kohdassa säädetään jälkimmäisen direktiivin 28 f artiklan 1 kohdan mukaisessa versiossaan seuraavaa:

”3. Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavaroita tai palveluja käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

a) verovelvollisen 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan liittyviin liiketoimiin, jotka suoritetaan ulkomailla ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu maan alueella;

b) verovelvollisen 14 artiklan 1 kohdan g ja i alakohdan, 15 artiklan, 16 artiklan 1 kohdan B, C, D ja E alakohdan ja 2 kohdan sekä 28 c artiklan A ja C kohdan perusteella vapautettuihin liiketoimiin;

c) verovelvollisen 13 artiklan B kohdan a alakohdan ja d alakohdan 1–5 alakohdan perusteella vapautettuihin liiketoimiin, jos vastaanottaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai jos liiketoimet välittömästi liittyvät yhteisön ulkopuolelle vietäviksi tarkoitettuihin tavaroihin.

4. Edellä 3 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron palautus on suoritettava:

– maan alueelle sijoittautumattomien, mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden verovelvollisten hyväksi, direktiivissä 79/1072/ETY – – säädettyjä soveltamista koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä noudattaen,

– yhteisön alueelle sijoittautumattomien verovelvollisten hyväksi direktiivissä 86/560/ETY säädettyjä soveltamista koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä noudattaen.

– –”

3 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 4 kohdan alkuperäisessä versiossa säädettiin seuraavaa:

”Neuvosto pyrkii 31 päivään joulukuuta 1977 mennessä yksimielisesti komission ehdotuksesta vahvistamaan yhteisön yksityiskohtaiset soveltamissäännöt, joiden mukaan 3 kohdan mukaiset palautukset on myönnettävä maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille. Tämän menettelyn voimaantuloon asti jäsenvaltioiden on itse säädettävä palautuksessa noudatettavista yksityiskohtaisista säännöistä. Jos verovelvollinen ei ole sijoittautunut yhteisön alueelle, jäsenvaltiot voivat evätä palautuksen tai asettaa sille lisäehtoja.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 169–171 artikla on 1.1.2007 lähtien korvannut kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 ja 4 kohdan.

5 Arvonlisäverodirektiivin 169 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 168 artiklassa tarkoitetun vähennyksen lisäksi verovelvollisella on oikeus vähentää kyseisessä artiklassa tarkoitettu arvonlisävero, siltä osin kuin tavaroita tai palveluja käytetään seuraavien liiketoimien tarkoituksiin:

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

b) verovelvollisen 138, 142, 144, 146–149, 151, 152, 153 ja 156 artiklan, 157 artiklan 1 kohdan b alakohdan, 158–161 ja 164 artiklan mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin;

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

6 Direktiivin 170 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Verovelvollisella, joka ei ole sijoittautunut neuvoston direktiivin 79/1072/ETY 1 artiklassa, neuvoston direktiivin 86/560/ETY 1 artiklassa ja tämän direktiivin 171 artiklassa tarkoitetulla tavalla siihen jäsenvaltioon, jossa verovelvollinen ostaa tavaroita ja palveluja tai tuo maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, on oikeus saada kyseinen arvonlisävero palautuksena, jos tavaroita ja palveluja käytetään seuraaviin liiketoimiin:

a) 169 artiklassa tarkoitettuihin liiketoimiin

b) liiketoimiin, joiden osalta yksinomaan hankkija on veronmaksuvelvollinen 194–197 ja 199 artiklan mukaisesti."

7 Arvonlisäverodirektiivin 171 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveron palautus on suoritettava verovelvollisille, jotka eivät ole sijoittautuneet siihen jäsenvaltioon, jossa verovelvolliset ostavat tavaroita ja palveluja tai tuovat maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, mutta jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon, noudattaen neuvoston direktiivissä 79/1072/ETY säädettyjä soveltamista koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä.

– –

2. Arvonlisäveron palautus on suoritettava yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille noudattaen direktiivissä 86/560/ETY säädettyjä soveltamista koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä.

– –

3. Direktiivejä 79/1072/ETY ja 86/560/ETY ei sovelleta tavaroiden luovutuksiin, jotka on 138 artiklan mukaisesti vapautettu tai voitaisiin vapauttaa verosta, jos hankkija tai joku muu tämän puolesta lähettää tai kuljettaa näin luovutetut tavarat.”

8 Arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohdassa tarkoitettuja verosta vapautettuja liiketoimia ovat 135 artiklan 1 kohdan a–f alakohdan mukaan muun muassa vakuutustoiminnat ja rahoitusliiketoimet, sellaisina kuin ne ovat täsmennettyinä jälkimmäisessä säännöksessä.

9 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY (EYVL L 331, s. 11; jäljempänä kahdeksas direktiivi) 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kunkin jäsenvaltion on palautettava jokaiselle maan alueelle sijoittautumattomalle, mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle jäljempänä vahvistetuin edellytyksin arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten kyseiselle verovelvolliselle maan alueella suorittamista palveluista tai luovuttamasta irtaimesta omaisuudesta taikka tavaran maahantuonnista maan alueelle, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien tai 1 artiklan b alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suorittamiseen.”

10 Kahdeksannen direktiivin 8 artiklassa, joka on kumottu kolmannentoista direktiivin 7 artiklalla, säädettiin seuraavaa:

”Jos verovelvollinen ei ole sijoittautunut yhteisön alueelle, jäsenvaltiot voivat evätä tältä palautukset tai asettaa niille erityisiä edellytyksiä.

Palautuksia ei saa myöntää yhteisön verovelvollisiin sovellettavia edellytyksiä edullisemmin edellytyksin.”

11 Neuvoston kahdeksatta direktiiviä koskevasta ehdotuksesta 3.1.1978 esitetyissä komission perusteluissa (KOM(77) 721 lopullinen, jäljempänä kahdeksatta direktiiviä koskeva ehdotus) todetaan ehdotuksen 2 artiklan osalta seuraavaa:

”Kuudennen direktiivin 17 artiklan 4 kohtaan sisältyvä viittaus (’3 kohdan mukaiset’) merkitsee sitä, että on palautettava vain sellaisten tavaroiden ja palvelujen hankinnasta taikka sellaisten tavaroiden tuonnista kannettu vero, joita ulkomainen verovelvollinen on käyttänyt direktiivin 17 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuihin toimiin. Tämän kohdan a, b, ja c alakohdassa tarkoitetuista kolmesta tapauksesta tämä koskee kuitenkin vain kahta ensin mainittua. – –

– –

Koska sitä vastoin direktiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohdassa tarkoitetut vakuutusalan tai pankkialan liiketoimet sijaitsevat aina kolmannessa maassa, jäsenvaltion palvelunsuorittajan ei voida koskaan katsoa suorittavan liiketoimea palautusmaassa; nämä tapaukset kuuluvat siis a alakohdassa tarkoitettuihin (ulkomainen verovelvollinen, joka ei suorita mitään verotettavaa liiketoimea palautusmaassa) ja niihin on sovellettava sen säännöstä.”

12 Kahdeksatta direktiiviä koskevan ehdotuksen 2 artikla, jonka Euroopan parlamentti hyväksyi, koski tavaroihin ja palveluihin liittyvän arvonlisäveron palautusta, ”jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään [kuudennen] direktiivin 17 artiklan 3 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien suorittamiseen”.

13 Kolmannentoista direktiivin toisessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”olisi varmistettava yhteisön ja kolmansien maiden välisten kauppasuhteiden tasapainoinen kehittyminen direktiivin 79/1072/ETY säännösten mukaisesti, ottaen huomioon kolmansien maiden vaihtelevat tilanteet”.

14 Kolmannentoista direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on jäljempänä vahvistetuin edellytyksin palautettava yhteisön alueelle sijoittautumattomalle verovelvolliselle arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten maan alueella kyseiselle verovelvolliselle suorittamista palveluista tai irtaimen omaisuuden luovutuksista taikka tavaroiden maahantuonnista tähän maahan, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin tai tämän direktiivin 1 artiklan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuihin palvelujen suorituksiin, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 3 ja 4 artiklan soveltamista.

2. Jäsenvaltiot voivat asettaa 1 kohdassa tarkoitetun palautuksen edellytykseksi kolmansien valtioiden myöntämät vastaavat liikevaihtoveroihin liittyvät etuudet.

– –”

15 Kolmannentoista direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tätä direktiiviä sovellettaessa oikeus palautukseen määräytyy direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan mukaisesti, sellaisena kuin sitä sovelletaan jäsenvaltiossa, jossa palautus suoritetaan.

2. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin säätää tiettyjen kustannusten jättämisestä soveltamisen ulkopuolelle tai lisäedellytysten asettamisesta palautukselle.

3. Tätä direktiiviä ei sovelleta tavaroiden luovutuksiin, jotka on vapautettu tai voidaan vapauttaa verosta direktiivin 77/388/ETY 15 artiklan 2 kohdan mukaisesti.”

16 Yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/9/EY (EUVL L 44, s. 23), joka on korvannut kahdeksannen direktiivin 1.1.2010 lähtien, 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kunkin jäsenvaltion on palautettava jokaiselle palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomalle verovelvolliselle arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten kyseiselle verovelvolliselle kyseisessä jäsenvaltiossa luovuttamista tavaroista tai suorit-

tamista palveluista taikka tavaroiden maahantuonnista kyseiseen jäsenvaltioon, siltä osin kuin tavaroita tai palveluita käytetään seuraavien liiketoimien suorittamiseen:

a) direktiivin 2006/112/EY 169 artiklan a ja b alakohdassa tarkoitetut liiketoimet;

b) liiketoimet henkilölle, joka on veronmaksuvelvollinen direktiivin 2006/112/EY 194–197 ja 199 artiklan mukaisesti sellaisina kuin niitä sovelletaan palautusjäsenvaltiossa.

Tätä direktiiviä sovellettaessa oikeus veron palautukseen määritetään direktiivin 2006/112/EY mukaisesti sellaisena kuin sitä sovelletaan palautusjäsenvaltiossa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 6 artiklan soveltamista.”

Kansallinen säännöstö

17 Vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) 26 ja 39 §:stä, vuoden 1999 tiettyihin ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta annetun asetuksen (Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999) 3 §:stä ja vuoden 1995 arvonlisäveromääräysten (Value Added Tax Regulations 1995) 190 §:stä, sellaisena kuin se on vuoden 2004 arvonlisäveromääräysten muutoksen nro 4 (Value Added Tax (Amendment) (N:o 4) Regulations 2004) mukaisessa versiossaan, seuraa, että unionin ulkopuolelle sijoittautuneilla talouden toimijoilla ei ole oikeutta saada takaisin ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka on kannettu arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista.

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

18 Komissio ilmoitti 13.1.2006 Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisille katsovansa, ettei kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa voida tulkita niin, että siinä suljettaisiin pois sellaisen arvonlisäveron palautus, joka on kannettu kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohdassa – jonka sisältö toistetaan arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohdassa – mainittuihin vakuutus- ja rahoitusalan liiketoimiin käytetyistä tavaroista ja palveluista. Yhdistynyt kuningaskunta ilmaisi 12.5.2006 päivätyssä kirjeessään päinvastaisen kantansa väittäen, että sen lainsäädäntö oli asiaan sovellettavan unionin oikeuden mukainen.

19 Komissio päätti siksi aloittaa EY 226 artiklassa määrätyn menettelyn ja lähetti 12.10.2006 Yhdistyneelle kuningaskunnalle virallisen huomautuksen, jossa se moitti kyseistä jäsenvaltiota kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 ja 4 kohdan sekä kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaisten velvoitteiden noudattamatta jättämisestä.

20 Koska Yhdistyneen kuningaskunnan 14.12.2006 päivätyssä vastauksessa esittämät argumentit eivät vakuuttaneet komissiota, komissio lähetti 27.6.2007 perustellun lausunnon, jossa se kehotti kyseistä jäsenvaltiota toteuttamaan arvonlisäverodirektiivin 169–171 artiklan ja kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdan noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden määräajassa lausunnon vastaanottamisesta lähtien.

21 Yhdistynyt kuningaskunta vastasi perusteltuun lausuntoon 29.8.2007 päivätyllä kirjeellä, jossa se vahvisti kolmattatoista direktiiviä ja arvonlisäverodirektiivin 169–171 artiklaa koskevan tulkintansa. Komissio kiisti tulkinnan ja pysyi kannassaan, jonka mukaan Yhdistyneen kuningaskunnan kyseessä oleva lainsäädäntö on ristiriidassa unionin oikeudesta johtuvien vaatimusten kanssa, ja se päätti nostaa nyt käsiteltävän kanteen.

Kanne

22 Aluksi on todettava olevan selvää, että unionin ulkopuolelle sijoittautuneella talouden toimijalla ei ole Yhdistyneen kuningaskunnan säännöstön nojalla oikeutta saada takaisin kyseisessä jäsenvaltiossa maksettua, arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohdassa mainittuihin luokkiin kuuluviin liiketoimiin eli tiettyihin vakuutus- ja rahoitusalan liiketoimiin käytettyjen tavaroiden ja palvelujen ostoon sisältynyttä arvonlisäveroa.

23 Kanne koskee siten ainoastaan kysymystä siitä, annetaanko arvonlisäverodirektiivin 169–171 artiklassa ja kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tällainen oikeus unionin ulkopuolelle sijoittautuneille talouden toimijoille.

24 Kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on palautettava unionin alueelle sijoittautumattomalle verovelvolliselle arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten maan alueella kyseiselle verovelvolliselle suorittamista palveluista tai irtaimen omaisuuden luovutuksista taikka tavaroiden maahantuonnista kyseiseen maahan, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin.

25 Kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa olevasta viittauksesta kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohtaan on huomautettava yhtäältä, että ensin mainitun direktiivin sanamuotoa ei ole mukautettu arvonlisäverodirektiivin voimaantulon jälkeen; sen 169 artiklan a ja b alakohta korvasivat mainitun 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdan. Kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohta on näin ollen ymmärrettävä niin, että siinä viitataan mainitun 169 artiklan a ja b alakohtaan.

26 Toisaalta on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohdassa tarkoitetaan nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevia vakuutus- ja rahoitusalan liiketoimia.

27 Yhdistynyt kuningaskunta tukeutuu kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdan sanamuotoon, jossa viitataan nimenomaisesti vain arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan a ja b alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin, ja se päättelee, että mainitun direktiivin 169 artiklan c alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta ei ole oikeutta arvonlisäveron palautukseen.

28 Komissio sitä vastoin myöntää, että kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa ei viitata arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin, mutta se väittää valmistelutöihin sekä kyseisten säännösten rakenteeseen ja tavoitteeseen perustuviin argumentteihin vedoten, että 2 artiklan 1 kohta luettuna yhdessä arvonlisäverodirektiivin 169–171 artiklan kanssa on ymmärrettävä niin, että siinä annetaan myös oikeus arvonlisäveron palautukseen arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista.

29 On siis ratkaistava, ovatko komission kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja arvonlisäverodirektiivin 169–171 artiklan tulkinnan tueksi esittämät väitteet omiaan tukemaan kyseisten artiklojen ymmärtämistä niin, että niillä annetaan oikeus arvonlisäveron palautukseen arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta siitä huolimatta, että mainitun 2 artiklan 1 kohdan selvä ja täsmällinen sanamuoto viittaa vain arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan a ja b alakohtaan.

30 Komission mukaan unionin ulkopuolelle sijoittautuneiden talouden toimijoiden oikeus saada palautus jäsenvaltiossa arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohdassa tarkoitettuja liiketoimia varten maksetusta ostoihin sisältyvästä verosta johtuu jo kyseisen direktiivin 169–171 artiklasta. Sen mukaan mainitun direktiivin 170 artiklassa

myönnetään tämä oikeus kaikille 169 artiklassa tarkoitetuille liiketoimille eikä siinä säädetä mistään poikkeuksesta. Koska arvonlisäverodirektiivi sisältää perussäännön mutta kolmastoista direktiivi vain palautusta koskevat yksityiskohtaiset soveltamissäännöt, arvonlisäverodirektiivin 170 artiklan ehdottoman sanamuodon olisi oltava ensisijainen kolmannentoista direktiivin 2 artiklan sanamuotoon nähden.

31 Arvonlisäverodirektiivin 170 artiklassa säädetään tosin kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdassa aikaisemmin säädetyn kaltaisin yleisin ilmaisuin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautusoikeudesta silloin, kun tavarat ja palvelut, joista arvonlisävero on kannettu, käytetään arvonlisäverodirektiivin ”169 artiklassa tarkoitettuja liiketoimia varten”.

32 Samoin on selvää, että kahdeksannella direktiivillä pyritään vahvistamaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden verovelvollisten maksaman arvonlisäveron palauttamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt, ja sen tavoitteena on siten yhdenmukaistaa kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan mukainen oikeus palautukseen (ks. asia C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena, tuomio 13.7.2000, Kok., s. I-6109, 20 kohta ja asia C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomio 15.3.2007, Kok., s. I-2425, 26 kohta), mikä pätee myös kolmannentoista direktiivin osalta kolmansiin valtioihin sijoittautuneisiin verovelvollisiin.

33 Ei kuitenkaan voida päätellä, kuten komissio väittää, että arvonlisäverodirektiivin 170 artiklan perusteella olisi mahdollista poiketa kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdan selvästä ja täsmällisestä sanamuodosta.

34 Kolmannellatoista direktiivillä paitsi säännellään arvonlisäveron palautusoikeuden täytäntöönpanoa koskevia muodollisia yksityiskohtaisia sääntöjä myös säädetään tiettyjä poikkeuksia kyseisestä oikeudesta, kuten komissio toteaa kirjallisissa

huomautuksissaan sen pätevyyttä kiistämättä. Näihin poikkeuksiin kuuluu jäsenvaltioiden mahdollisuus asettaa palautuksen edellytykseksi mainitun direktiivin 2 artiklan 2 kohdan nojalla se, että kolmannet valtiot myöntävät vastaavia etuja, sekä 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu mahdollisuus sulkea tietyt menot palautuksen ulkopuolelle tai säätää niille lisäedellytyksiä.

35 Näin ollen kolmannentoista direktiivin säännösten ja erityisesti sen 2 artiklan 1 kohdan on katsottava olevan lex specialis arvonlisäverodirektiivin 170 ja 171 artiklaan nähden, mikä estää sen, että mainitussa 170 artiklassa yleisin ilmaisuin säädetty palautusoikeus voisi saada etusijan kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdan selvään ja täsmälliseen sanamuotoon nähden.

36 Tästä seuraa, että kysymys siitä, onko jäsenvaltioilla velvollisuus myöntää arvonlisäveron palautusoikeus arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta unionin ulkopuolelle sijoittautuneille verovelvollisille, on ratkaistava yksinomaan kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdan perusteella.

37 Mainitun 2 artiklan 1 kohdan tulkinnasta komissio väittää aluksi, että valmistelutöistä ilmenee, ettei unionin lainsäätäjän voida olettaa halunneen mainitsemalla kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan a ja b alakohdassa tarkoitetut liiketoimet sulkea pois arvonlisäveron palautuksen saman direktiivin 169 artiklan c alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta. Kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdan sanamuoto perustuu virhearviointiin, johon unionin lainsäätäjä on päätynyt antaessaan kahdeksannen direktiivin 2 artiklan, jonka sanamuoto on lähes sama kuin kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja toiminut mallina jälkimmäisen valmistelulle.

38 Tässä komissio tukeutuu aluksi kahdeksatta direktiiviä koskevan ehdotuksen perusteluihin ja väittää, että kyseistä direktiiviä antaessaan lainsäätäjä jätti pois viittauksen kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohtaan siksi, että se katsoi virheellisesti kyseisten liiketoimien tulleen jo otetuiksi huomioon 17 artiklan 3 kohdan a alakohdassa, joka mainitaan kahdeksannen direktiivin 2 artiklassa olevassa luettelossa.

39 Komission mukaan myös arvonlisäverojärjestelmän logiikka vaatii, että arvonlisäveron palautusoikeus koskee arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohdassa tarkoitettuja liiketoimia. Tämän logiikan ja kansainvälisen käytännön mukaan veroa ei olisi maksettava, jos tavarat ja palvelut viedään maan ulkopuolelle. Erityisesti vakuutus- ja rahoitusalan liiketoimien kaltaisten verosta vapautettujen liiketoimien – joiden yhteydessä ei normaalisti ole mahdollisuutta saada takaisin ostoihin sisältyvää veroa – osalta arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohdan tarkoituksena on sallia näihin käytettyjen tavaroiden ja palvelujen hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron palautus. Näin arvonlisäveron palautusoikeuden myöntämisellä voidaan välttää se, että unioniin sijoittautunut talouden toimija olisi huonommassa asemassa kuin kilpailijat, jotka ovat sijoittautuneet unionin ulkopuolelle.

40 Lopuksi komissio katsoo kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja kahdeksannen direktiivin 2 artiklan vertailun osoittavan, että näitä kahta säännöstä on tulkittava samalla tavalla. Niiden lähes samanlaisesta sanamuodosta huolimatta Yhdistynyt kuningaskunta tulkitsee komission mukaan kahdeksannen direktiivin 2 artiklaa niin, että se sisältää arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohdassa mainitut liiketoimet, joten kyseisen jäsenvaltion omaksuma näkemys on ristiriitainen. Komission mukaan Yhdistyneen kuningaskunnan puoltaman kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdan tulkinnan, mikäli se olisi oikea, pitäisi päteä myös kahdeksannen direktiivin 2 artiklaan ja aiheuttaa vaikutuksia kaikissa jäsenvaltioissa, jotka tukeutuvat 2 artiklan tällaiseen tulkintaan.

41 Jälkimmäinen argumentti on ensinnäkin hylättävä asiaan kuulumattomana.

42 Nyt käsiteltävä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne koskee vain kysymystä siitä, onko Yhdistynyt kuningaskunta jättänyt noudattamatta arvonlisäverodirektiivin 169–171 artiklan ja kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on evännyt unioniin sijoittautumattomalta verovelvolliselta oikeuden saada takaisin arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan c alakohdassa tarkoitettuja liiketoimia varten tehtyihin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron.

43 Se, että Yhdistynyt kuningaskunta ja muut jäsenvaltiot myöntävät kahdeksannen direktiivin nojalla tällaisen arvonlisäveron palautusoikeuden unioniin sijoittautuneille talouden toimijoille, tai se, ettei mahdollisesti ole syitä, jotka oikeuttaisivat erilaisen menettelyn yhtäältä mainitussa direktiivissä tarkoitettujen talouden toimijoiden ja toisaalta kolmannentoista direktiivin soveltamisalaan kuuluvien toimijoiden suhteen, tai se, että jäsenvaltiotasolla syntyy mahdollisia vaikutuksia tällaisten syiden puuttuessa, eivät ole seikkoja, jotka tukisivat komission kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdasta esittämää tulkintaa.

44 Valmistelutöitä koskevista väitteistä on aluksi täsmennettävä, että kahdeksatta direktiiviä koskevan ehdotuksen 2 artiklassa, johon sisältyvät komission mainitsemat perustelut, viitattiin ilman muunlaista täsmennystä ”kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin”. Näin ollen ei voida katsoa näytetyksi toteen, että mahdollinen virhearviointi, joka komission mukaan sisältyi kyseisiin perusteluihin, olisi todella ollut kahdeksannen direktiivin 2 artiklan tai kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdan sanamuodon syy.

45 Lisäksi kahdeksannen direktiivin korvanneen direktiivin 2008/9 5 artiklassa viitataan kahdeksannen direktiivin 2 artiklan tavoin arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan a ja b alakohtaan. Näin ollen komission väite merkitsee yhtäältä sitä, että unionin lainsäätäjä on tehnyt kahdeksannen direktiivin antamisen yhteydessä virheen, joka on siirtynyt kolmanteentoista direktiiviin, ja toisaalta sitä, että mainittu lainsäätäjä on tehnyt saman virheen direktiivin 2008/9 antamisen yhteydessä.

46 Tästä väitetystä virheestä sekä komission väitteestä, jonka mukaan sen tulkinta kyseisistä säännöksistä on enemmän yhteisen arvonlisäverojärjestelmän logiikan mukainen, on todettava, että vaikka oletettaisiinkin komission väitteiden pitävän paikkansa, ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä tehdä tulkintaa, jolla on tarkoitus korjata kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 65 kohdassa.

47 Tästä on todettu asiassa C-475/01, komissio vastaan Kreikka, 5.10.2004 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-8923), että Helleenien tasavalta saattoi oikeutetusti perustaa kansallisen lainsäädäntönsä alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19.10.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/83/ETY (EYVL L 316, s. 21) 23 artiklan 2 kohdan selvään sanamuotoon, jossa annettiin sille lupa soveltaa ouzoon vähimmäisverokantaa alhaisempaa valmisteverokantaa. Näin tuomiossa hylättiin komission kanne, jossa se väitti, että kyseinen jäsenvaltio oli jättänyt noudattamatta EY 90 artiklan ensimmäisen kohdan mukaisia velvoitteitaan ja että jäsenvaltiot eivät vapaudu edes tällaisen johdettuun oikeuteen sisältyvän nimenomaisen luvan perusteella noudattamasta primaarioikeutta, mikä merkitsee, ettei jäsenvaltiolla ei ole oikeutta käyttää tällaista lupaa silloin, kun kansallinen toimenpide osoittautuu ristiriitaiseksi primaarioikeuden kanssa.

48 Samaten ei myöskään voida moittia Yhdistynyttä kuningaskuntaa, jonka kansallinen säännöstö on yhteensopiva kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdan selvän ja täsmällisen sanamuodon kanssa, siitä, ettei se ole noudattanut nimenomaan kyseisen

säännöksen mukaisia velvoitteitaan, koska se on jättänyt tekemättä tulkinnan, jonka tarkoituksena on korjata mainittua säännöstä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleiseen logiikkaan mukautumiseksi ja sen virheen korjaamiseksi, jonka komissio väittää yhteisön lainsäätäjän tehneen ja joka sen mukaan ilmenee kahdeksatta direktiiviä koskevan ehdotuksen perusteluista.

49 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeusvarmuuden periaate edellyttää, että unionin lainsäädännön perusteella ne, joita asia koskee, voivat saada selville tarkasti, minkä laajuisia niille kyseisessä lainsäädännössä asetetut velvoitteet ovat. Yksityisten oikeussubjektien on nimittäin yksiselitteisesti voitava saada tieto oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan ja ryhtyä niiden johdosta asianmukaisiin toimenpiteisiin (asia C-345/06, Heinrich, tuomio 10.3.2009, Kok., s. I-1659, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Mainittu oikeuskäytäntö koskee tosin yksityisten oikeussubjektien ja julkisen vallan välisiä suhteita. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 64 kohdassa, se on kuitenkin keskeistä myös pantaessa täytäntöön verotukseen liittyvää direktiiviä.

51 Niin ei nimittäin voida toimia, että kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdan kaltaisen säännöksen selvästä ja täsmällisestä sanamuodosta huolimatta tehtäisiin tulkinta, jonka tarkoituksena on korjata kyseistä säännöstä ja laajentaa jäsenvaltioiden siihen liittyviä velvollisuuksia (ks. analogisesti asia C-48/07, Les Vergers du Vieux Tauves, tuomio 22.12.2008, Kok., s. I-10627, 44 kohta).

52 Edellä todettujen seikkojen perusteella komission kanne on hylättävä.

Oikeudenkäyntikulut

53 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on hävinnyt asian ja Yhdistynyt kuningaskunta on vaatinut oikeudenkäyntikulujensa korvaamista, komissio on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Kanne hylätään.

2) Euroopan komissio velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Allekirjoitukset