DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 15 juli 2010 *

I mål C-582/08,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 29 december 2008,

Europeiska kommissionen, företrädd av R. Lyal och M. Afonso, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, företrätt av I. Rao och S. Hathaway, båda i egenskap av ombud, biträdda av K. Lasok, QC,

svarande,

meddelar

* Rättegångsspråk: engelska.

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (referent) och D. Šváby,

generaladvokat: N. Jääskinen,
justitiesekreterare: enhetschefen M.-A. Gaudissart,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 februari 2010,

och efter att den 20 maj 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen ska fastställa att Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 169–171 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan

kallat mervärdesskattedirektivet) och artikel 2.1 i rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium (EGT L 326, s. 40) (nedan kallat trettonde direktivet) genom att inte medge återbetalning för ingående mervärdesskatt beträffande vissa transaktioner som genomförts av skattskyldiga personer som inte är etablerade inom Europeiska unionens territorium.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

2 I artikel 17.3 och 17.4 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1), i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i rådets direktiv 2004/66/EG av den 26 april 2004 (EUT L 168, s. 35) (nedan kallat sjätte direktivet), föreskrevs följande:

”3. Medlemsstaterna skall också bevilja varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna eller tjänsterna används för följande ändamål:

a) Transaktioner som avser de näringsgrenar som anges i artikel 4.2, som utförs i ett annat land, och som skulle vara avdragsgilla om de hade utförts inom landets territorium.

b) Transaktioner som är undantagna från skatt enligt artiklarna 14.1 g och i, 15, 16.1 B–E, 16.2 eller 28c A och C.

c) Transaktioner som är undantagna från skatt i enlighet med artikel 13 B a och 13 B d 1–5, om kunden är etablerad utanför gemenskapen eller om dessa transaktioner är direkt kopplade till varor som skall exporteras till ett land utanför gemenskapen.

4. Den återbetalning av mervärdesskatt som avses i punkt 3 skall ske

— till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom landets territorium men som är etablerade i en annan medlemsstat, i enlighet med de genomföranderegler som fastställs i direktiv 79/1072/EEG,

— till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom gemenskapens territorium, i enlighet med de genomföranderegler som fastställs i direktiv 86/560/EEG.

…”

3 I artikel 17.4 i sjätte direktivet föreskrevs, i dess ursprungliga lydelse, följande:

”Rådet skall sträva efter att, på grundval av ett förslag från kommissionen och enhälligt, före den 31 december 1977 införa gemenskapsregler om fastställelse av de regler enligt vilka återbetalningar skall göras i enlighet med punkt 3 till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom landets territorium. Till dess att dessa gemenskapsregler träder i kraft, skall medlemsstaterna själva bestämma metoden för återbetalningen i fråga. Då den skattskyldiga personen inte har sin hemvist i gemenskapens territorium, får medlemsstaterna vägra återbetalning eller införa tilläggsvillkor.”

4 Artiklarna 169–171 i mervärdesskattedirektivet har från och med den 1 januari 2007 ersatt artikel 17.3 och 17.4 i sjätte direktivet.

5 I artikel 169 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Förutom det avdrag som avses i artikel 168 skall den beskattningsbara personen ha rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i den artikeln i den mån varorna eller tjänsterna används för följande transaktioner:

a) Transaktioner som avser de i artikel 9.1 andra stycket angivna verksamheterna, som utförs utanför den medlemsstat där skatten skall betalas eller har betalats och som skulle ha medfört rätt till avdrag för mervärdesskatt om de hade genomförts i medlemsstaten.

b) Transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 138, 142 och 144, artiklarna 146–149, artiklarna 151, 152, 153 och 156, artikel 157.1 b, artiklarna 158–161 och artikel 164.

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

6 Artikel 170 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

"De beskattningsbara personer som i enlighet med artikel 1 i rådets direktiv 79/1072/EEG, artikel 1 i rådets direktiv 86/560/EEG och artikel 171 i detta direktiv inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor eller tjänster eller importerar varor som belastats med mervärdesskatt har rätt till återbetalning av den erlagda mervärdesskatten i den mån varorna och tjänsterna används för

a) de transaktioner som avses i artikel 169,

b) transaktioner för vilka mervärdesskatten endast skall betalas av förvärvaren i enlighet med artiklarna 194–197 och 199."

7 Artikel 171 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”1. Återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor och tjänster som belastats med mervärdesskatt eller importerar … varor som är belagda med mervärdesskatt, men som är etablerade i en annan medlemsstat, skall ske i enlighet med genomföranderegelerna i rådets direktiv 79/1072/EEG.

…

2. Återbetalning till beskattningsbara personer som inte är etablerade inom gemenskapens territorium skall ske i enlighet med genomföranderegelerna i direktiv 86/560/EEG.

…

3. Direktiven 79/1072/EEG och 86/560/EEG skall inte tillämpas på leveranser av varor vilka är eller kan bli undantagna från skatteplikt i enlighet med artikel 138, när varorna försänds eller transporteras av förvärvaren eller för hans räkning.”

8 De transaktioner som är undantagna från skatt enligt artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet är, i enlighet med artikel 135.1 a–f, framför allt sådana försäkringstransaktioner och finansiella transaktioner som anges i sistnämnda bestämmelse.

9 Artikel 2 i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11) (nedan kallat åttonde direktivet) har följande lydelse:

”Varje medlemsstat skall till varje skattskyldig som inte är etablerad i dess territorium men som är etablerad i en annan medlemsstat, på de villkor som fastställs nedan, återbetala all mervärdesskatt som debiterats avseende tjänster eller lös egendom som tillhandahållits honom av andra skattskyldiga personer inom landets territorium eller som debiterats med anledning av import till landet, i den mån dessa varor och tjänster används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a och b i direktiv 77/388/EEG eller för tillhandahållande av sådana tjänster som avses i artikel 1 b.”

10 I artikel 8 i åttonde direktivet, som har upphävts genom artikel 7 i trettonde direktivet, föreskrevs följande:

”När det gäller skattskyldiga personer som inte är etablerade inom gemenskapens territorium får medlemsstaterna vägra återbetalning eller ställa särskilda villkor.

Återbetalning får inte beviljas på mer gynnsamma villkor än dem som tillämpas avseende personer som är etablerade inom gemenskapens territorium.”

11 I motiveringen till förslaget till rådets åttonde direktiv av den 3 januari 1978, som lades fram av kommissionen (KOM(77) 721 slutlig) (nedan kallat förslaget till åttonde direktivet), anges följande beträffande artikel 2 i förslaget:

”Hänvisningen i artikel 17.4 i sjätte direktivet (’i enlighet med punkt 3’) innebär att återbetalning ska ske endast av den mervärdesskatt som debiterats avseende köp av varor och tjänster eller som debiterats med anledning av import av varor som används av en utländsk skattskyldig för de transaktioner som avses i artikel 17.3 i direktivet. Av de tre fall som avses i a, b och c i nämnda punkt förefaller dock endast de två första vara berörda. ...

…

När det gäller de fall som avses i artikel 17.3 c i direktivet, kan en leverantör i en medlemsstat aldrig anses genomföra transaktioner i det återbetalande landet, eftersom de försäkrings- och banktransaktioner som avses i nämnda artikel alltid sker i tredjeland. Dessa fall ingår alltså bland de som avses i a (utländsk skattskyldig som inte genomför några skattepliktiga transaktioner i det återbetalande landet) och följer de regler som gäller där.”

12 Artikel 2 i förslaget till åttonde direktivet, som har godtagits av Europaparlamentet, avsåg återbetalning av mervärdesskatt för varor och tjänster ”i den mån dessa varor och tjänster används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 i sjätte direktivet”.

13 I andra skälet i trettonde direktivet anges följande:

”Det finns behov av att säkerställa en harmonisk utveckling av handelsrelationerna mellan gemenskapen och tredjeland på grundval av direktiv 79/1072/EEG och samtidigt ta hänsyn till de varierande situationerna i olika länder utanför gemenskapen.”

14 I artikel 2 i trettonde direktivet föreskrivs följande:

”1. Utan hinder av artiklarna 3 och 4 skall varje medlemsstat till skattskyldiga som inte är etablerade i gemenskapens territorium på nedan angivna villkor återbetala all mervärdesskatt som debiterats för tjänster som utförts åt honom eller lös egendom som tillhandahållits honom i landet av andra skattskyldiga personer eller som debiterats på grund av varuimport till landet, i den mån varorna eller tjänsterna används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a och b i direktiv 77/388/EEG eller för tillhandahållande av de tjänster som avses i artikel 1.1 b i det här direktivet.

2. Medlemsstaterna får göra återbetalning enligt punkt 1 beroende av att motsvarande fördelar vad gäller omsättningsskatter beviljas av tredjeland.

…”

15 Artikel 4 i trettonde direktivet har följande lydelse:

”1. Rätt till återbetalning enligt detta direktiv skall bedömas i enlighet med artikel 17 i direktiv 77/388/EEG såsom detta tillämpas i den medlemsstat där återbetalning sker.

2. Medlemsstaterna får dock undanta vissa utgifter och göra återbetalning beroende av ytterligare villkor.

3. Detta direktiv skall inte gälla tillhandahållande av varor som är eller kan vara undantagna enligt artikel 15 punkt 2 i direktiv 77/388/EEG.”

16 Artikel 5 i rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (EUT L 44, s. 23), som har ersatt åttonde direktivet från och med den 1 januari 2010, har följande lydelse:

”Varje medlemsstat ska till en beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten återbetala mervärdesskatt som debiterats för varor som levererats eller tjänster som tillhandahållits till honom av andra beskattningsbara

personer i denna medlemsstat eller för import av varor till denna medlemsstat, i den mån varorna och tjänsterna används för följande transaktioner:

a) Transaktioner som avses i artikel 169 a och b i direktiv 2006/112/EG.

b) Transaktioner till en person som i enlighet med artiklarna 194–197 och 199 i direktiv 2006/112/EG, så som dessa tillämpas i den återbetalande medlemsstaten, är skyldig att betala mervärdesskatt.

Utan att det påverkar artikel 6 ska vid tillämpningen av detta direktiv rätten till en återbetalning av ingående skatt fastställas i enlighet med direktiv 2006/112/EG, så som detta tillämpas i den återbetalande medlemsstaten."

Den nationella lagstiftningen

17 Enligt artiklarna 26 och 39 i 1994 års lag om mervärdesskatt (Value Added Tax Act 1994), artikel 3 i 1999 års beslut om mervärdesskatt (Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999) och artikel 190 i 1995 års förordning om mervärdesskatt (Value Added Tax Regulations 1995), i dess lydelse enligt 2004 års förordning om mervärdesskatt (Value Added Tax (amendment) (No. 4) Regulations 2004), har aktörer som inte är etablerade i unionen inte rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt som debiterats för de transaktioner som avses i artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet.

Det administrativa förfarandet

18 Kommissionen underrättade den 13 januari 2006 myndigheterna i Förenade kungariket om att artikel 2.1 i trettonde direktivet, enligt kommissionens uppfattning, inte kan tolkas som att den utesluter återbetalning av mervärdesskatt, som debiterats avseende varor och tjänster vilka används för sådana försäkringstransaktioner och finansiella transaktioner som anges i artikel 17.3 c i sjätte direktivet, vars innehåll finns återgivet i artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet. Förenade kungariket uttryckte, i en e-post av den 12 maj 2006, en motsatt uppfattning och anförde att dess lagstiftning var förenlig med tillämplig unionslagstiftning.

19 Kommissionen beslutade då att inleda ett förfarande enligt artikel 226 EG, genom att den 12 oktober 2006 skicka en formell underrättelse till Förenade kungariket. I underrättelsen gjorde kommissionen gällande att denna medlemsstat hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 17.3 och 17.4 i sjätte direktivet och artikel 2.1 i trettonde direktivet.

20 Kommissionen fann inte att argumenten i Förenade kungarikets svar av den 14 december 2006 var övertygande och skickade därför den 27 juni 2007 ett motiverat yttrande med anmodan om att Förenade kungariket skulle vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter de krav som följer av artiklarna 169–171 i mervärdesskattedirektivet och artikel 2.1 i trettonde direktivet inom en frist på två månader från mottagandet av det motiverade yttrandet.

21 Förenade kungariket besvarade det motiverade yttrandet genom en skrivelse av den 29 augusti 2007. I denna skrivelse stod Förenade kungariket fast vid sin tolkning av trettonde direktivet och artiklarna 169–171 i mervärdesskattedirektivet. Kommissionen, som ifrågasatte denna tolkning och även förenligheten av den aktuella lagstiftningen i Förenade kungariket med unionsrättens krav, beslutade att väcka denna talan.

Talan

22 Domstolen konstaterar inledningsvis att det är ostridigt att en aktör som är etablerad utanför unionen enligt Förenade kungarikets lagstiftning inte har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt i denna medlemsstat för varor eller tjänster som används för transaktioner som avser de i artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet nämnda kategorierna, nämligen vissa försäkringstransaktioner och vissa finansiella transaktioner.

23 Talan avser således endast frågan huruvida artiklarna 169–171 i mervärdesskattedirektivet och artikel 2.1 i trettonde direktivet ger aktörer som är etablerade utanför unionen en sådan rätt.

24 Enligt artikel 2.1 i trettonde direktivet ska varje medlemsstat till skattskyldiga som inte är etablerade inom unionens territorium återbetala all mervärdesskatt som debiterats för tjänster som utförts åt honom eller lös egendom som tillhandahållits honom i landet av andra skattskyldiga personer eller som debiterats på grund av varuimport till landet, i den mån varorna eller tjänsterna används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a och b i sjätte direktivet.

25 Vad beträffar hänvisningen i artikel 2.1 i trettonde direktivet till artikel 17.3 a och b i sjätte direktivet, ska det för det första påpekas att formuleringen i trettonde direktivet inte har omarbetats efter ikraftträdandet av mervärdesskattedirektivet, vars artikel 169 a och b har ersatt nämnda artikel 17.3 a och b. Hänvisningen i artikel 2.1 i trettonde direktivet ska följaktligen anses avse artikel 169 a och b i mervärdesskattedirektivet.

26 För det andra behandlas de försäkringstransaktioner och finansiella transaktioner, som är aktuella i detta mål, i artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet.

27 Med åberopande av lydelsen i artikel 2.1 i trettonde direktivet, som endast hänvisar uttryckligen till transaktionerna i artikel 169 a och b i mervärdesskattedirektivet, har Förenade kungariket dragit slutsatsen att det inte finns någon rätt till återbetalning av mervärdesskatt vad beträffar de transaktioner som avses i artikel 169 c i nämnda direktiv.

28 Kommissionen har vitsordat att artikel 2.1 i trettonde direktivet inte hänvisar till de transaktioner som avses i artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet. Med stöd av argument rörande de aktuella bestämmelsernas förarbeten, systematik och syfte har kommissionen dock hävdat att nämnda artikel 2.1, jämförd med artiklarna 169–171 i mervärdesskattedirektivet, måste anses ge rätt till återbetalning av mervärdesskatt även när det gäller de transaktioner som avses i artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet.

29 Det ska således fastställas om de argument som framförts av kommissionen till stöd för dess tolkning av artikel 2.1 i trettonde direktivet och artiklarna 169–171 i mervärdesskattedirektivet kan rättfärdiga att dessa artiklar anses ge rätt till återbetalning av mervärdesskatt när det gäller de transaktioner som avses i artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet, trots att det enligt den klara och tydliga lydelsen av nämnda artikel 2.1 endast hänvisas till artikel 169 a och b i mervärdesskattedirektivet.

30 Enligt kommissionen följer rätten till återbetalning av ingående mervärdesskatt i en medlemsstat för de aktörer som är etablerade utanför unionen för de transaktioner som avses i artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet redan av artiklarna 169–171 i nämnda direktiv. Artikel 170 i mervärdesskattedirektivet ger denna rätt beträffande alla transaktioner som avses i artikel 169 i samma direktiv och den saknar undantag.

Eftersom grundregeln finns i mervärdesskattedirektivet, medan trettonde direktivet endast innehåller tillämpningsföreskrifter om villkoren för återbetalning, bör den ovillkorliga lydelsen i artikel 170 i mervärdesskattedirektivet ha företräde framför lydelsen i artikel 2 i trettonde direktivet.

31 I artikel 170 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs visserligen i allmänna ordalag, såsom tidigare i artikel 17.3 i sjätte direktivet, en rätt till återbetalning för ingående mervärdesskatt när de varor och tjänster som belastas med mervärdesskatt används för ”transaktioner som avses i artikel 169” i mervärdesskattedirektivet.

32 På samma sätt syftar åttonde direktivet till att fastställa regler för återbetalning av mervärdesskatt som skattskyldiga personer, som är etablerade i en medlemsstat, erlagt i en annan medlemsstat. Direktivets syfte är således att harmonisera den rätt till återbetalning som följer av artikel 17.3 i sjätte direktivet (se dom av den 13 juli 2000 i mål C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena, REG 2000, s. I-6109, punkt 20, och av den 15 mars 2007 i mål C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, REG 2007, s. I-2425, punkt 26), vilket även gäller för trettonde direktivet vad avser skattskyldiga personer som är etablerade i tredjeländer.

33 Domstolen delar kommissionens uppfattning att den slutsatsen dock inte kan dras att artikel 170 i mervärdesskattedirektivet gör det möjligt att avvika från den klara och tydliga lydelsen av artikel 2.1 i trettonde direktivet.

34 Trettonde direktivet inskränker sig nämligen inte till att fastställa de formella reglerna för genomförandet av rätten till återbetalning av mervärdesskatt, utan anger vissa undantag från denna rätt, vilket kommissionen vitsordar i sitt skriftliga yttrande utan

att ifrågasätta dess giltighet. Bland dessa undantag finns bland annat medlemsstaternas möjlighet att i enlighet med artikel 2.2 i trettonde direktivet göra återbetalningen beroende av att motsvarande fördelar beviljas av tredjeland, och möjligheten att i enlighet med artikel 4.2 i nämnda direktiv undanta vissa utgifter för återbetalningen eller göra återbetalningen beroende av ytterligare villkor.

35 Bestämmelserna i trettonde direktivet – särskilt artikel 2.1 – ska således betraktas som speciallag i förhållande till artiklarna 170 och 171 i mervärdesskattedirektivet, vilket utesluter att rätten till återbetalning, som formuleras i allmänna ordalag i artikel 170, skulle kunna få företräde framför den klara och tydliga lydelsen av artikel 2.1 i trettonde direktivet.

36 Därav följer att frågan huruvida medlemsstaterna måste bevilja en rätt till återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som är etablerade utanför unionen, när det gäller de transaktioner som avses i artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet, måste avgöras endast med artikel 2.1 i trettonde direktivet som utgångspunkt.

37 När det gäller tolkningen av artikel 2.1 i trettonde direktivet, hävdar kommissionen först att det följer av förarbetena att det inte kan förutsättas att unionslagstiftaren har velat utesluta återbetalning av mervärdesskatt beträffande de transaktioner som avses i artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet genom att i artikel 2.1 i trettonde direktivet endast nämna de transaktioner som avses i artikel 169 a och b i mervärdesskattedirektivet. Lydelsen av artikel 2.1 i trettonde direktivet grundar sig på en felaktig bedömning från unionslagstiftarens sida vid antagandet av artikel 2 i åttonde direktivet, som har en lydelse som är nästan identisk med den som finns i artikel 2.1 i trettonde direktivet och som har utgjort en förebild vid utformningen av denna sistnämnda bestämmelse.

38 Kommissionen stöder sig härvid främst på motiveringen till förslaget till åttonde direktivet och gör gällande att lagstiftaren, vid antagandet av detta direktiv, utelämnade hänvisningen till artikel 17.3 c i sjätte direktivet, eftersom denne felaktigt ansåg att de aktuella transaktionerna redan hade beaktats i artikel 17.3 a i samma direktiv, vilken nämns i uppräkningen i artikel 2 i åttonde direktivet.

39 Enligt kommissionen kräver vidare logiken i mervärdesskattesystemet att en rätt till återbetalning av mervärdesskatt beviljas när det gäller de transaktioner som avses i artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet. Av denna logik och internationell sedvänja följer nämligen att ingen skatt bör betalas vid export av varor och tjänster. När det särskilt gäller transaktioner som är undantagna från skatt, såsom försäkringstransaktioner och finansiella transaktioner, för vilka det normalt sett inte finns någon möjlighet till återbetalning av ingående mervärdesskatt, syftar artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet till att möjliggöra återbetalning av mervärdesskatt på inköpspriset för varor och tjänster som berörs vid genomförandet av dessa transaktioner. En rätt till återbetalning av mervärdesskatt skulle således förhindra att en aktör som är etablerad i unionen missgynnades i förhållande till sina konkurrenter, som är etablerade utanför unionen.

40 Kommissionen anser avslutningsvis att en jämförelse mellan artikel 2.1 i trettonde direktivet och artikel 2 i åttonde direktivet visar att dessa två bestämmelser måste tolkas enhetligt. Trots att lydelserna av dessa bestämmelser är nästan identiska tolkar emellertid Förenade kungariket artikel 2 i åttonde direktivet som att den inbegriper de transaktioner som nämns i artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet. Förenade kungarikets ståndpunkt är följaktligen motsägelsefull. Om Förenade kungarikets tolkning av artikel 2.1 i trettonde direktivet var korrekt, skulle den, enligt kommissionen, även gälla för artikel 2 i åttonde direktivet och medföra återverkningar för alla medlemsstater som gör en sådan tolkning av artikel 2.

41 Domstolen anser inledningsvis att det sista argumentet kan lämnas utan avseende, eftersom det saknar relevans.

42 Förevarande talan om fördragsbrott avser endast frågan huruvida Förenade kungariket har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 169–171 i mervärdesskattedirektivet och artikel 2.1 i trettonde direktivet genom att inte medge återbetalning för ingående mervärdesskatt beträffande de transaktioner som avses i artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet, vilka genomförts av skattskyldiga personer som inte är etablerade inom unionens territorium.

43 Varken den omständigheten att Förenade kungariket, liksom de andra medlemsstaterna, med stöd av åttonde direktivet beviljar en rätt till återbetalning av mervärdesskatt till aktörer som är etablerade inom unionen eller att det eventuellt saknas skäl som rättfärdigar en olik tillämpning i förhållande till å ena sidan de aktörer som avses i detta direktiv och å andra sidan de som avses i trettonde direktivet, eller eventuella återverkningar för medlemsstaterna om sådana skäl saknas, talar dock för kommissionens tolkning beträffande artikel 2.1 i trettonde direktivet.

44 När det sedan gäller argumentet rörande förarbetena ska det först klargöras att artikel 2 i förslaget till åttonde direktivet, som innehåller den motivering som kommissionen åberopar, utan något närmare förtydligande hänvisar till de ”transaktioner som avses i artikel 17.3 i sjätte direktivet”. Det kan följaktligen inte anses visat att den eventuellt felaktiga bedömningen i motiveringen, som kommissionen åberopat, faktiskt låg bakom lydelsen i artikel 2 i åttonde direktivet eller lydelsen i artikel 2.1 i trettonde direktivet.

45 Dessutom hänvisar artikel 5 i direktiv 2008/9, som har ersatt åttonde direktivet, liksom artikel 2 i sistnämnda direktiv, till artikel 169 ”a och b” i mervärdesskattedirektivet. Kommissionens ståndpunkt förutsätter således dels att unionslagstiftaren vid antagandet av åttonde direktivet begick ett fel, som återupprepades i trettonde direktivet, dels att nämnda lagstiftare begick samma fel vid antagandet av direktiv 2008/9.

46 När det gäller detta åberopade fel, liksom kommissionens argument att dess tolkning av de aktuella bestämmelserna är mer förenlig med logiken i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, ankommer det inte på domstolen, vilket generaladvokaten har påpekat i punkt 65 i sitt förslag till avgörande, att göra en sådan tolkning som syftar till att rätta till artikel 2.1 i trettonde direktivet, inte ens om kommissionens påstående skulle vara riktigt.

47 Domstolen har i dom av den 5 oktober 2004 i mål C-475/01, kommissionen mot Grekland (REG 2004, s. I-8923) funnit att Republiken Grekland hade rätt att grunda sin nationella lagstiftning på den klara lydelsen i artikel 23.2 i rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker (EGT L 316, p 21), genom att tillåta att Republiken Grekland tillämpade en punktskattesats för ouzo som understeg minimiskattesatsen. Domstolen ogillade således kommissionens talan, genom vilken kommissionen hade gjort gällande att denna medlemsstat hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 90 första stycket EG, och slog fast att medlemsstaterna, även vid ett uttryckligt medgivande enligt sekundärrätten, var skyldiga att iaktta primärrätten. Detta innebar, för det fall den nationella åtgärden skulle visa sig vara oförenlig med primärrätten, att medlemsstaten inte hade rätt att utnyttja nämnda medgivande.

48 På samma sätt kan inte Förenade kungariket, vars nationella lagstiftning är förenlig med den klara och tydliga lydelsen i artikel 2.1 i trettonde direktivet, klandras för att ha underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt denna bestämmelse på grund av sin

underlåtenhet att göra en tolkning som syftar till att rätta till nämnda bestämmelse, för att på så sätt iaktta den allmänna logiken i det gemensamma systemet för mervärdesskatt och avhjälpa gemenskapslagstiftarens fel, som åberopats av kommissionen och som enligt densamma har sin grund i motiveringen i förslaget till det åttonde direktivet.

49 Enligt fast rättspraxis kräver rättssäkerhetsprincipen att en unionsbestämmelse möjliggör för dem som berörs därav att få kännedom om den exakta omfattningen av de skyldigheter som de åläggs genom bestämmelsen. Enskilda ska nämligen på ett otvetydigt sätt kunna få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter och kunna vidta åtgärder i enlighet därmed (dom av den 10 mars 2009 i mål C-345/06, Heinrich, REG 2009, s. I-1659, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

50 Denna rättspraxis tar visserligen sikte på relationer mellan enskilda och myndigheter. I enlighet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 64 i sitt förslag till avgörande, har denna rättspraxis dock även betydelse när det gäller införlivandet av ett direktiv på skatteområdet.

51 Trots den klara och tydliga lydelsen av en bestämmelse likt den som finns i artikel 2.1 i trettonde direktivet, kan nämligen inte en tolkning göras som syftar till att rätta till bestämmelsen och därigenom utvidga medlemsstaternas skyldigheter enligt densamma (se, analogt, dom av den 22 december 2008 i mål C-48/07, Les Vergers du Vieux Tauves, REG 2008, s. I-10627, punkt 44).

52 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska kommissionens talan ogillas.

Rättegångskostnader

53 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Förenade kungariket har yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom kommissionen har tappat målet ska Förenade kungarikets yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) Talan ogillas.

2) Europeiska kommissionen ska ersätta rättegångskostnaderna.

Underskrifter