

V?c C-582/08

Evropská komise

v.

Spojené království Velké Británie a Severního Irska

„Nesplnění povinnosti státem – Da? z p?idané hodnoty – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánky 169 až 171 – T?ináctá sm?rnice 86/560/EHS – ?lánek 2 – Vrácení – Osoby povinné k dani neusazené v Unii – Pojistné ?innosti– Finan?ní ?innosti“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Navrácení dan? osobám povinným k dani neusazeným na území Unie

[Sm?rnice Rady 86/560, ?l. 2 odst. 1, a 2006/112, ?l. 169 písm. c), ?lánky 170 a 171]

?lenský stát, který vylou?il vrácení dan? z p?idané hodnoty zaplacené na vstupu z pojistných ?inností a finan?ních ?inností uvedených v ?l. 169 písm. c) sm?rnice 2006/112 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty, uskute?ovaných osobami povinnými k dani, které nejsou usazeny na území Unie, neporušil povinnosti, které pro n?j vyplývají z ?lánek? 169 až 171 sm?rnice 2006/112 a z ?l. 2 odst. 1 t?inácté sm?rnice 86/560 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu.

Ustanovení t?inácté sm?rnice, a zejména její ?l. 2 odst. 1, který neodkazuje na plnění uvedená v ?l. 169 písm. c) sm?rnice 2006/112, tak musí být ve vztahu k ?lánek?m 170 a 171 sm?rnice 2006/112 považována za *lex specialis* bránící tomu, aby nárok na vrácení dan?, stanovený obecn? v uvedeném ?lánku 170, mohl mít p?ednost p?ed jasným a p?esným ustanovením ?l. 2 odst. 1 t?inácté sm?rnice.

Za p?edpokladu, že neexistence odkazu na ?l. 169 písm. c) sm?rnice 2006/112 je chybou zákonodárce Unie, Soudnímu dvoru nep?ísluší, aby p?istoupil k výkladu sm??ujícím k oprav? výše uvedeného ?l. 2 odst. 1. Mimoto nelze ?lenskému státu, jehož právní úprava je v souladu s jasným a p?esným zn?ním tohoto ?l. 2 odst. 1 vytýkat, že nesplnil povinnosti, které pro n?j vyplývají práv? z uvedeného ustanovení z d?vodu, že opomenul provést výklad sm??ující k oprav? uvedeného ustanovení za ú?elem dosáhnout souladu s obecnou logikou spole?ného systému dan? z p?idané hodnoty a napravit tak pochybení zákonodárce Spole?enství. V tomto ohledu zásada právní jistoty vyžaduje, aby právní úprava Unie umožnila dot?eným osobám p?esn? se seznámit s rozsahem povinností, které jim ukládá. Právní subjekty totiž musí mít možnost jednozna?n? znát svá práva a povinnosti a postupovat podle toho. Tato zásada je rovn?ž relevantní v rámci provedení sm?rnice v oblasti da?ového práva. Nelze totiž p?istoupit k výkladu, který by navzdory jasnému a p?esnému zn?ní výše uvedeného ?l. 2 odst. 1 sm??oval k oprav? uvedeného ustanovení, a takto rozši?ovat i s ním související povinnosti ?lenských stát?.

(viz body 35, 46, 48–51)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

15. července 2010(*)

„Nesplnění povinnosti státem – Daž z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – články 169 až 171 – Třináctá směrnice 86/560/EHS – článek 2 – Vrácení – Osoby povinné k dani neusazené v Unii – Pojistné činnosti– Finanční činnosti“

Ve věci C-582/08,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 29. prosince 2008,

Evropská komise, zastoupená R. Lyalem a M. Afonso, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Spojenému království Velké Británie a Severního Irsku, zastoupenému I. Rao a S. Hathawayem, jako zmocněnci, ve spolupráci s K. Lasokem, QC,

žalovanému,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (zpravodaj) a D. Šváby, soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: M.-A. Gaudissart, vedoucí oddělení,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 10. února 2010,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 20. května 2010,

vydává tento

Rozsudek

1 Komise Evropských společenství svou žalobou žádá Soudní dvůr, aby určil, že Spojené království Velké Británie a Severního Irsku tím, že odmítlo vrácení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na vstupu u některých plnění uskutečňovaných osobami povinnými k dani

neusazenými na území Evropské unie, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 169 až 171 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“) a z čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (Úř. věst. L 326, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 129, dále jen „třináctá směrnice“).

Právní rámec

Právní úprava Unie

2 Článek 17 odst. 3 a 4 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) ve znění směrnice Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004 (Úř. věst. L 168, 35, dále jen „šestá směrnice“), ve znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1 uvedené směrnice, stanovil:

„3. Členské státy mohou přiznat každé osobě povinné k dani nárok na odpočet nebo vrácení [DPH] uvedený v odstavci 2, je-li zboží a služby použito za účelem:

- a) plnění souvisejících s hospodářskými činnostmi uvedenými v čl. 4 odst. 2, která byla uskutečněna v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku;
- b) plnění, která jsou osvobozena od daně podle čl. 14 odst. 1 písm. g) a i), článku 15 a čl. 16 odst. 1 bodů B, C, D nebo E nebo odst. 2 nebo čl. 28c bodů A a C;
- c) jakýchkoli plnění osvobozených od daně podle čl. 13 části B písm. a) a d) bodů 1 až 5, je-li zákazník usazen mimo Společenství nebo je-li takové plnění přímo vázáno na zboží určené k vývozu do země mimo Společenství.

4. [DPH] se podle odstavce 3 vrací:

- osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku, ale usazeným v jiném členském státě, v souladu s prováděcími pravidly stanovenými směrnicí 79/1072/EHS,
- osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství, v souladu s prováděcími pravidly stanovenými směrnicí 86/560/EHS.

[...]

3 Článek 17 odst. 4 šesté směrnice ve svém původním znění stanovil:

„Rada stanoví pokud možno do 31. prosince 1977 jednomyslně na návrh Komise prováděcí pravidla Společenství upravující vrácení daně v souladu s odstavcem 3 osobám povinným k dani, které nejsou usazeny v tuzemsku. Dokud nevstoupí tato pravidla Společenství v platnost, stanoví členské státy samy způsoby, kterými bude dotyčné vrácení daně uskutečňováno. Není-li osoba povinná k dani usazena na území Společenství, mohou členské státy vrácení daně odmítnout nebo je vázat na splnění dalších podmínek.“

4 Články 169 až 171 směrnice o DPH nahradily čl. 17 odst. 3 a 4 šesté směrnice s účinností od 1. ledna 2007.

5 ?lánek 169 sm?rnice o DPH stanoví:

„Krom? odpo?tu podle ?lánku 168 má osoba povinná k dani nárok na odpo?et dan? podle uvedeného ?lánku, jsou-li zboží a služby použity za ú?elem t?chto jejích pln?ní:

- a) pln?ní spo?ívajících v ?innostech uvedených v ?l. 9 odst. 1 druhém pododstavci, která byla uskute?n?na mimo ?lenský stát, v n?mž je daná da? splatná nebo byla odvedena, a u kterých by jí vznikl nárok na odpo?et dan?, kdyby byla uskute?n?na v tomto ?lenském stát?;
- b) pln?ní osvobozených od dan? podle ?lánk? 138, 142 a 144, ?lánk? 146 až 149, ?lánk? 151, 152, 153 a 156, ?l. 157 odst. 1 písm. b), ?lánk? 158 až 161 a ?látku 164;
- c) pln?ní osvobozených od dan? podle ?l. 135 odst. 1 písm. a) až f), je-li p?íjemce usazen mimo Spole?enství nebo jsou-li tato pln?ní p?ímo vázána na zboží ur?ené k vývozu ze Spole?enství.“

6 ?lánek 170 uvedené sm?rnice stanoví:

„Každá osoba povinná k dani, která je ve smyslu ?lánku 1 sm?rnice 79/1072/EHS, ?lánku 1 sm?rnice 86/560/EHS a ?lánku 171 této sm?rnice neusazená v ?lenském stát?, ve kterém uskute?uje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jež jsou p?edm?tem DPH, má nárok na vrácení této dan?, pokud jsou dané zboží nebo dané služby použity pro tyto ú?ely:

- a) pln?ní podle ?lánku 169;
- b) pln?ní, z nichž je da? povinen odvést výlu?n? po?izovatel nebo p?íjemce v souladu s ?lánky 194 až 197 a ?lánkem 199.“

7 ?lánek 171 sm?rnice o DPH stanoví:

„1. Osobám povinným k dani neusazeným v ?lenském stát?, ve kterém uskute?ují nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jež jsou p?edm?tem DPH, ale usazeným v jiném ?lenském stát? se da? vrací v souladu s provád?cími pravidly stanovenými sm?rnici 79/1072/EHS.

[...]

2. Osobám povinným k dani neusazeným na území Spole?enství se da? vrací v souladu s provád?cími pravidly stanovenými sm?rnici 86/560/EHS.

[...]

3. Sm?rnice 79/1072/EHS a 86/560/EHS se nevztahují na dodání zboží, která jsou nebo mohou být osvobozena od dan? podle ?lánku 138, pokud je takto dodané zboží odesláno nebo p?epraveno po?izovatelem nebo na jeho ú?et.“

8 Pln?ní osvobozená od dan? uvedená v ?l. 169 písm. c) sm?rnice o DPH se v souladu s ?l. 135 odst. 1 písm. a) až f) týkají zejména takových pojiš?ovacích a finan?ních ?inností, jako jsou ?innosti uvedené v posledn? uvedeném ustanovení.

9 ?lánek 2 osmé sm?rnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení dan? z p?idané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Ú?. v?st. L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79, dále jen „osmá sm?rnice“) stanoví:

„Každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené v tuzemsku, avšak usazené v jiném členském státě, za níže stanovených podmínek [DPH], která byla vybrána buď u služeb poskytnutých fyzickými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) směrnice 77/388/EHS anebo pro služby uvedené v čl. 1 písm. b) této směrnice.“

10 Článek 8 osmé směrnice, zrušený na základě článku 7 jiné směrnice, stanovil:

„Není-li osoba povinná k dani usazena ve Společenství, mohou členské státy vrácení daně odmítnout nebo je vázat na splnění dalších podmínek.

Daň nelze vrátet za podmínek výhodnějších, než jsou podmínky pro osoby povinné k dani usazené ve Společenství.“

11 Odůvodnění návrhu osmé směrnice Rady ze dne 3. ledna 1978 předloženého Komisí [KOM(77) 721 konečný] (dále jen „návrh osmé směrnice“) uvádí, pokud jde o článek 2 tohoto návrhu:

„Odkaz uvedený v čl. 17 odst. 4 šesté směrnice (v souladu s odstavcem 3') znamená, že může být vrácena pouze daň, která byla vybrána při pořízení zboží a služeb nebo u dovozu zboží, pokud jsou toto zboží nebo tyto služby použity zahraniční osobou povinnou k dani pro činnosti uvedené v čl. 17 odst. 3 směrnice. Ze tří případů uvedených v písmenech a), b) a c) tohoto odstavce se prvním patrně týká pouze dvou prvních případů. [...]

[...]

Pokud jde o případy uvedené v písmeni c) čl. 17 odst. 3 směrnice, vzhledem k tomu, že se pojistné nebo bankovní činnosti, které jsou tam uvedeny, vždy uskutečňují ve třetích státech, poskytovatel z členského státu nemůže být nikdy považován za osobu poskytující plnění ve státu vrácení daně: takové případy tak patří mezi případy uvedené v písmeni a) (zahraniční osoba povinná k dani, která neuskutečňuje ve státu vrácení daně žádná zdanitelná plnění) a jsou v souladu s právní úpravou tohoto ustanovení.“

12 Článek 2 návrhu osmé směrnice, který byl schválen Evropským parlamentem, se týkal vrácení DPH ze zboží nebo služeb, „pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 šesté směrnice“.

13 Druhý bod odůvodnění jiné směrnice uvádí:

„vzhledem k tomu, že je třeba zajistit harmonický rozvoj obchodních vztahů mezi Společenstvím a třetími zeměmi na základě ustanovení směrnice 79/1072/EHS, s přihlédnutím k odlišným poměrům ve třetích zemích.“

14 Článek 2 jiné směrnice stanoví:

„1. Aniž jsou dotčeny články 3 a 4, vrátí každý členský stát osobě povinné k dani neusazené na území Společenství za níže stanovených podmínek [DPH], která byla vybrána buď u služeb poskytnutých fyzickými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) směrnice 77/388/EHS, anebo pro služby uvedené v čl. 1 bodu 1 písm. b) této směrnice.

2. členské státy mohou podmínit vrácení daní podle odstavce 1 poskytnutím srovnatelných výhod v oblasti daní z obrátu tětými zemími.

[...]"

15 článek 4 tčínácté smčrnice stanoví:

„1. Pro účely této smčrnice je nárok na vrácení daní vymezen v souladu s článkem 17 smčrnice 77/388/EHS, jak je uplatčován v členském státč, v němž se dá vrací.

2. členské státy však mohou stanovit vyloučení některých výdajů nebo vázat vrácení daní na splnění dalších podmínek.

3. Tato smčrnice se nevztahuje na dodání zboží, které je nebo může být osvobozeno od daní na základč čl. 15 bodu 2 smčrnice 77/388/EHS.“

16 Podle článku 5 smčrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví provádčcí pravidla pro vrácení daní z pčídáné hodnoty stanovené smčrnici 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státč vrácení daní, ale v jiném členském státč (Úč. včst. L 44, s. 23), jež osmou smčrnici nahradila s účinností od 1. ledna 2010:

„Každý členský stát vrátí osobč povinné k dani neusazené v členském státč vrácení daní DPH účtovanou za zboží nebo službu, které jí dodala nebo poskytla jiná osoba povinná k dani v tomto členském státč, nebo při dovozu zboží do tohoto členského státu, pokud se toto zboží a tyto služby použijí pro účely tčchto plnění:

a) plnění uvedená v čl. 169 písm. a) a b) smčrnice 2006/112/ES;

b) plnění pro osobu, která je osobou povinnou odvést dá podle článků 194 až 197 a článku 199 smčrnice 2006/112/ES, jak jsou uplatčovány v členském státč vrácení daní.

Aniž je dotčen článek 6, určí se nárok na vrácení daní na vstupu pro účely této smčrnice podle smčrnice 2006/112/ES, jak je uplatčována v členském státč vrácení daní.“

Vnitrostátní právní úprava

17 Z článků 26 a 39 Value Added Act 1994 (zákon o dani z pčídáné hodnoty z roku 1994), článku 3 Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999 [načizení o dani z pčídáné hodnoty (dá na vstupu) (vybraná plnění) z roku 1999], a článku 190 Value Added Tax (amendment) (No 4) Regulations 2004 [načizení o dani z pčídáné hodnoty (novela) (číslo 4) z roku 2004], vyplývá, že subjekty, které nejsou usazeny v Unii, nemají nárok na vrácení daní odvedené na vstupu z plnění uvedených v čl. 169 písm. c) smčrnice o DPH.

Postup před zahájením soudního řízení

18 Komise oznámila dne 13. ledna 2006 orgánčm Spojeného království, že je toho názoru, že čl. 2 odst. 1 tčínácté smčrnice nemče být vykládán v tom smyslu, že vyloučuje vrácení DPH odvedené ze zboží nebo služeb použitých pro finanční a pojiščovací činnosti uvedené v čl. 17 odst. 3 písm. c) šesté smčrnice, jehož obsah byl pčevzat do čl. 169 písm. c) smčrnice. Spojené království v e-mailu ze dne 12. kvčtna 2006 vyjádřilo opačný názor a uvedlo, že jeho právní pčedpisy jsou v souladu s použitelnými právními pčedpisy Unie.

19 Komise se pak rozhodla zahájit řízení podle článku 226 ES a dne 12. číjna 2006 zaslala

Spojenému království výzvu dopisem, ve kterém uvedenému členskému státu vytkla, že nesplnil povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 17 odst. 3 a 4 šesté směrnice a čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice.

20 Komise nebyla přesvědčena argumentací předloženou Spojeným královstvím v jeho odpovědi ze dne 14. prosince 2006, a vydala proto dne 27. března 2007 odvodné stanovisko, ve kterém uvedený členský stát vyzvala, aby přijal opatření nezbytná k tomu, aby ve lhůtě dvou měsíců ode dne doručení tohoto odvodného stanoviska vyhověl požadavkům, které vyplývají z článků 169 až 171 směrnice o DPH a čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice.

21 Spojené království na uvedené odvodné stanovisko odpovědělo dopisem ze dne 29. srpna 2007, ve kterém potvrdilo svůj výklad třinácté směrnice a článků 169 až 171 směrnice o DPH. Komise, jež takový výklad zpochybnila a setrvala na svém názoru ohledně neslučitelnosti dotčených právních předpisů Spojeného království s požadavky, které vyplývají z práva Unie, se rozhodla podat projednávanou žalobu.

K žalobě

22 Úvodem je třeba uvést, že není sporu o tom, že subjekt usazený mimo Unii nemá podle právních předpisů Spojeného království nárok na vrácení daní odvedené na vstupu ze zboží a služeb použitých v takovém členském státu pro potřeby plnění náležitých do kategorií uvedených v čl. 169 písm. c) směrnice o DPH, tedy některých pojistných a finančních činnostech.

23 Žaloba se tak týká jediné otázky, a to zda články 169 až 171 směrnice o DPH, jakož i čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice takový nárok subjektům usazeným mimo Unii přiznávají.

24 V souladu s čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené na území Unie DPH, která byla vybrána buď u služeb poskytnutých či movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) šesté směrnice.

25 Pokud jde o odkaz na čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) šesté směrnice uvedený v čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice, je třeba jednak poznamenat, že znění třinácté směrnice nebylo upraveno po nabytí účinnosti směrnice o DPH, jejíž čl. 169 odst. a) a b) nahradil uvedený čl. 17 odst. 3 písm. a) a b). Článek 2 odst. 1 třinácté směrnice tedy musí být chápán tak, že odkazuje na uvedený čl. 169 písm. a) a b).

26 Krom toho je třeba uvést, že pojistné a finanční činnosti dotčené v projednávané věci jsou uvedeny v čl. 169 písm. c) směrnice o DPH.

27 Spojené království, které se opírá o znění čl. 2 pododstavce 1 třinácté směrnice, jež výslovně odkazuje pouze na činnosti uvedené v čl. 169 písm. a) a b) směrnice o DPH, uvádí, že neexistuje nárok na vrácení DPH pokud jde o činnosti uvedené v čl. 169 písm. c) uvedené směrnice.

28 Naopak Komise sice připouští, že čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice neodkazuje na plnění uvedená v čl. 169 písm. c) směrnice o DPH, avšak tvrdí – a opírá se přitom o argumenty vycházející z právních prací, systematiky a účelu dotčených ustanovení – že uvedený čl. 2 odst. 1 ve spojení s články 169 až 171 směrnice o DPH musí být chápán v tom smyslu, že přiznává nárok na vrácení DPH též u plnění uvedených v čl. 169 písm. c) směrnice o DPH.

29 Je tedy třeba určit, zda argumenty uvedené Komisí na podporu jejího výkladu čl. 2 odst. 1

třinácté směrnice a články 169 až 171 směrnice o DPH jsou takové povahy, jež odvoduje to, že uvedené články mají být chápány v tom smyslu, že přiznávají nárok na vrácení DPH z plnění uvedených v čl. 169 písm. c) směrnice o DPH, a to i přesto že jasné a přesné znění uvedeného čl. 2 odst. 1 odkazuje pouze na čl. 169 písm. a) a b) směrnice o DPH.

30 Nárok subjektů usazených mimo Unii na vrácení daní odvedené na vstupu v členském státu pro potřeby plnění uvedených v čl. 169 písm. c) směrnice o DPH vyplývá podle Komise již z článků 169 až 171 této směrnice. Článek 170 uvedené směrnice takový nárok zakotvuje pro všechna plnění uvedená v článku 169 směrnice o DPH a nestanoví žádnou odchylku. Vzhledem k tomu, že směrnice o DPH zavádí základní pravidlo, zatímco třináctá směrnice obsahuje pouze prováděcí úpravu stanovící podrobnosti vrácení daní, musí mít bezpodmínečné znění článku 170 směrnice o DPH přednost před článkem 2 třinácté směrnice.

31 Článek 170 směrnice o DPH skutečně obecně stanoví, stejně jako dříve čl. 17 odst. 3 šesté směrnice, nárok na vrácení DPH odvedené na vstupu, pokud jsou zboží a služby, jež jsou předmětem DPH, použity pro „plnění podle článku 169“ směrnice o DPH.

32 Stejně tak není sporu o tom, že osmá směrnice stanoví podmínky vrácení DPH odvedené v členském státu osobami povinnými k dani usazenými v jiném členském státu; jejím cílem tak je harmonizace nároku na vrácení daní, jak je upraven v čl. 17 odst. 3 šesté směrnice (viz rozsudky ze dne 13. července 2000, *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, Recueil, s. I-6109, bod 20, a ze dne 15. března 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Sb. rozh. s. I-2425, bod 26), což platí stejně pro třináctou směrnici, pokud jde o osoby povinné k dani usazené ve třetích státech.

33 Z toho nicméně nelze dovést, jak tvrdí Komise, že článek 170 směrnice o DPH umožňuje odchýlit se od jasného a přesného znění čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice.

34 Třináctá směrnice se totiž neomezuje na stanovení formálních prováděcích pravidel nároku na vrácení DPH, ale stanoví některé odchylky z tohoto nároku, jak Komise uznává ve svém písemném vyjádření, aniž v něm zpochybňuje jejich platnost. Mezi těmito odchylkami je uvedena pro členské státy možnost podmínit podle čl. 2 odst. 2 uvedené směrnice vrácení daní poskytnutím srovnatelných výhod třetím zemím a možnost stanovit v souladu s čl. 4 odst. 2 uvedené směrnice vyloučení některých výdajů z uvedeného vrácení daní nebo vázat vrácení daní na splnění dalších podmínek.

35 Ustanovení třinácté směrnice, a zejména její čl. 2 odst. 1 tak musí být ve vztahu k článkům 170 a 171 směrnice o DPH považována za *lex specialis* bránící tomu, aby nárok na vrácení daní, stanovený obecně v uvedeném článku 170, mohl mít přednost před jasným a přesným ustanovením čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice.

36 Z toho vyplývá, že otázka, zda jsou členské státy povinny přiznat nárok na vrácení DPH z plnění uvedených v čl. 169 písm. c) směrnice o DPH osobám povinným k dani usazeným mimo Unii, musí být zodpovězena pouze na základě čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice.

37 Pokud jde o výklad uvedeného čl. 2 odst. 1, Komise nejprve tvrdí, že z právních prací vyplývá, že nelze dovozovat, že zákonodárce Unie chtěl na základě toho, že v čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice uvedl pouze plnění uvedená v čl. 169 písm. a) a b) směrnice o DPH, vrácení DPH vyloučit u plnění stanovených v čl. 169 písm. c) této směrnice. Znění čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice je založeno na nesprávném posouzení, kterého se dopustil zákonodárce Unie při přijímání článku 2 osmé směrnice, který má znění téměř totožné se zněním čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice a jehož formulace byla vzorem pro vypracování posledně uvedeného ustanovení.

38 Komise se v tomto ohledu opírá především o odvodňující návrh osmé směrnice a tvrdí, že

při přijímání uvedené směrnice zákonodárce vynechal odkaz na čl. 17 odst. 3 písm. c) šesté směrnice z důvodu, že se nesprávně domníval, že dotyčná plnění již byla vzata v úvahu v čl. 17 odst. 3 písm. a) uvedené směrnice, který je uveden ve výřtu obsaženém v článku 2 osmé směrnice.

39 Podle Komise dále logika systému DPH vyžaduje, aby byl nárok na vrácení DPH z plnění uvedených v čl. 169 písm. c) směrnice o DPH přiznáván. Podle této logiky a v souladu s mezinárodními zvyklostmi nesmí být žádná daň vybírána při vývozu zboží a služeb. Pokud jde konkrétně o taková plnění osvobozená od daně, jakými jsou pojistné a finanční operace, u kterých běžně neexistuje nárok na vrácení daně odvedené na vstupu, čl. 169 písm. c) směrnice o DPH má za cíl umožnit vrácení DPH, která je obsažena v ceně nabytí zboží a služeb určených k poskytování takových plnění. Přiznání nároku na vrácení DPH tak umožní zabránit tomu, aby byl subjekt usazený v Unii znevýhodněn ve srovnání se svými soutěžiteli mimo Unii.

40 Komise konečně soudí, že srovnání čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice a článku 2 osmé směrnice ukazuje, že tato dvě ustanovení musí být vykládána jednotně. Navzdory těmto totožným zněním uvedených ustanovení vyložilo přitom Spojené království článek 2 osmé směrnice tak, že zahrnuje plnění uvedená v čl. 169 písm. c) směrnice o DPH, a tím se postoj zaujatý uvedeným členským státem stává rozporným. Podle Komise by výklad čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice, který zastává Spojené království, musel – kdyby byl správný – platit rovněž ohledně článku 2 osmé směrnice a musel by dopadat na všechny členské státy, které článek 2 vykládají takovým způsobem.

41 Nejprve je třeba vyloučit jako irelevantní poslední uvedený argument .

42 Projednávaná žaloba pro nesplnění povinnosti se totiž týká pouze otázky, zda Spojené království nesplnilo povinnosti, které pro ně vyplývají z článků 169 až 171 směrnice o DPH a čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice tím, že odmítlo vrácení DPH zaplacené na vstupu z plnění uvedených v čl. 169 písm. c) směrnice o DPH, uskutečňovaných osobami povinnými k dani, které nejsou usazeny na území Unie.

43 Ani skutečnost, že Spojené království, jakož i ostatní členské státy přiznávají podle osmé směrnice takový nárok na vrácení DPH subjektům usazeným v Unii, ani případná neexistence důvodů ospravedlňujících odlišnou praxi, pokud jde jednak o subjekty, na které se vztahuje uvedená směrnice, a jednak o ty, kterých se týká třináctá směrnice, ani případné dopady na úrovni členských států v případě neexistence takových důvodů, přitom nepředstavují skutečnosti, které by podporovaly výklad zastávaný Komisí pokud jde o čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice.

44 Dále, pokud jde o argument vycházející z případných prací, je třeba rovnou uvést, že článek 2 návrhu osmé směrnice, ve kterém je obsaženo odvodnění, na které odkazuje Komise, odkazoval bez dalších podrobností na „plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 šesté směrnice“. Proto nelze považovat za prokázané, že případné nesprávné posouzení obsažené – podle Komise – v uvedeném odvodnění, bylo skutečně u zrodu znění článku 2 osmé směrnice nebo čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice.

45 Mimoto článek 5 směrnice 2008/9, která nahradila osmou směrnicí odkazuje, stejně jako článek 2 osmé směrnice, na čl. 169 „písm. a) a b)“ směrnice o DPH. Teze Komise tudíž předpokládá jednak to, že se zákonodárce Unie dopustil chyby při přijímání osmé směrnice a k této chybě došlo opět ve třinácté směrnicí, a jednak to, že se zákonodárce dopustil stejné chyby při přijímání směrnice 2008/9.

46 Pokud jde o tuto tvrzenou chybu, jakož i o argument Komise, podle kterého je její výklad dotčených ustanovení více v souladu s logikou společného systému DPH, je třeba konstatovat, že

i za předpokladu, že by tvrzení Komise byla správná, nepřísluší Soudnímu dvoru, jak uvedl generální advokát v bodu 65 svého stanoviska, aby přistoupil k takovému výkladu směrnice k opravě čl. 2 odst. 1 druhé směrnice.

47 Soudní dvůr v tomto ohledu v rozsudku ze dne 5. října 2004, Komise v. Řecko (C-475/01, Sb. rozh. s. I-8923) rozhodl, že řecká republika mohla legitimně opírat své vnitrostátní právní předpisy o jasné znění čl. 23 odst. 2 směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (Úř. v. st. L 316, s. 21; Zvl. vyd. 09/01, s. 206), umožňující použít u ouza sazbu spotřební daně, která byla nižší než minimální sazba. Soudní dvůr tak zamítl žalobu Komise, ve které tvrdila, že uvedený řecký stát nesplnil povinnosti vyplývající z čl. 90 prvního pododstavce ES a že řecké státy nejsou ani v případě takového výslovného povolení v sekundárním právu zbaveny povinnosti dodržovat primární právo, která znamená, že v případech, kdy se vnitrostátní opatření ukáže jako neslučitelné s primárním právem, řecký stát nebyl takové povolení oprávněně využít.

48 Stejně tak nelze Spojenému království, jehož právní úprava je v souladu s jasným a přesným zněním čl. 2 odst. 1 druhé směrnice, vytýkat, že nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají právě z uvedeného ustanovení z důvodu, že opomenulo provést výklad směrnice k opravě uvedeného ustanovení za účelem dosáhnout souladu s obecnou logikou společného systému DPH a napravit tak pochybení zákonodávce Společenství, o němž Komise tvrdí, že vyplývá z odvodnění návrhu osmé směrnice.

49 Podle ustálené judikatury zásada právní jistoty vyžaduje, aby právní úprava Unie umožnila dotčeným osobám přesně se seznámit s rozsahem povinností, které jim ukládá. Právní subjekty totiž musí mít možnost jednoznačně znát svá práva a povinnosti a postupovat podle toho (rozsudek ze dne 10. března 2009, Heinrich, C-345/06, Sb. rozh. s. I-1659, bod 44 a citovaná judikatura).

50 Citovaná judikatura se samozřejmě týká vztahů mezi jednotlivci a veřejnými orgány. Nicméně, jak uvedl generální advokát v bodu 64 svého stanoviska, uvedená judikatura je rovněž relevantní v rámci provedení směrnice v oblasti daňového práva.

51 Navzdory jasnému a přesnému znění takového ustanovení, jako je čl. 2 odst. 1 druhé směrnice, nelze totiž přistoupit k výkladu, který by směrnice k opravě uvedeného ustanovení, a takto rozšiřovat i s ním související povinnosti řeckých států (viz obdobný rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, Sb. rozh. s. I-10627, bod 44).

52 Z veškerých výše uvedených skutečností vyplývá, že žalobu Komise je třeba zamítnout.

K nákladům řízení

53 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Spojené království požadovalo náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné uložit poslední uvedené náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

- 1) **Žaloba se zamítá.**
- 2) **Evropské komisi se ukládá náhrada nákladů řízení.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.