STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA NIILA JÄÄSKINENA

přednesené dne 20. května 2010[1]

1. Projednávaná žaloba pro nesplnění povinnosti státem se týká nároku osob ze třetích států usazených mimo Evropskou unii, které poskytují finanční a pojistné služby zákazníkům, kteří jsou rovněž usazeni mimo EU, na odpočet nebo vrácení DPH odvedené na vstupu ze zboží a služeb obdržených v EU.

2. Komise žádá, aby Soudní dvůr určil, že Spojené království tím, že odmítlo vrácení daně na vstupu u některých plnění, nesplnilo povinnosti, které pro ně vyplývají z článků 169, 170 a 171 směrnice o DPH[2] a čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice o DPH[3].

3. Každá osoba povinná k dani má podle článků 169 a 170 směrnice o DPH nárok na odpočet nebo vrácení DPH odvedené na vstupu ve třech situacích uvedených v článku 169[4]. Článek 169 písm. c)[5] směrnice o DHP se týká finančních a pojistných operací v případech, kdy je příjemce usazen mimo EU.

4. Nicméně prováděcí pravidla pro vrácení daně[6], která jsou stanovena ve třináctě směrnici pro osoby ze třetích států, nestanoví možnost vrácení daně v případě finančních a pojistných operací. Článek 2 odst. 1 uvedené směrnice stanoví, že členský stát vrátí DPH tehdy, když jsou zboží a služby použity pro plnění uvedená v čl. 169 písm. a) a b) směrnice o DPH[7], ale

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) (Úř. věst. L 347, s. 1). Uvedené články nahrazují čl. 17 odst. 3 a 4 šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice o DPH“) (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

3 — Třináctá směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení 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 o DPH“).

4 — Články 169 a 170 směrnice o DPH (dříve čl. 17 odst. 3 šesté směrnice o DPH).

5 — Dříve čl. 17 odst. 3 písm. c) šesté směrnice o DPH.

6 — Na základě článku 171 směrnice o DPH (dříve čl. 17 odst. 4 šesté směrnice o DPH), který odkazuje na osmou směrnici Rady ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Úř. věst. L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79) (dále jen „osmá směrnice“) a třináctou směrnici o DPH.

7 — Dříve čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) šesté směrnice o DPH.

výslovně neodkazuje na finanční a pojistné operace uvedené v písmeni c).

I – Právní kontext

Právo Evropské unie

5. Komise je toho názoru, že finanční a pojistné operace musí být výkladem zahrnuty do čl. 2 odst. 1 třináctého směrnice o DPH, protože taková povinnost je inherentní logice systému DPH.

– Šestá směrnice o DPH a směrnice o DPH

6. Spojené království naopak tvrdí, že jeho právní předpisy jsou v souladu s doslovným zněním čl. 2 odst. 1 třináctého směrnice o DPH, a tudíž neporušilo právo EU.

8. Původ a rozsah nároku na odpočet se nejprve nacházel v článku 17 šesté směrnice o DPH [8]. Směrnice o DPH, která nabyla účinnosti dne 1. ledna 2007 [9], přeformulovala šestou směrnici o DPH, aniž by však jejím cílem bylo měnit její věcný obsah [10]. Ustanovení odpovídající článku 17 šesté směrnice o DPH se

7. Soudní dvůr je tak stavěn před jednoznačnou, avšak složitou volbu mezi doslovným výkladem ustanovení a jeho teleologickým výkladem, který může lépe zapadat do systému DPH jako celku.

8 — Článek 17 odst. 2, 3 a 4 byl změněn článkem 28f šesté směrnice o DPH, který by vložen třemi směrnicemi: směrnicí Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 1); směrnicí Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí nová zjednodušení pro daň z přidané hodnoty – oblast působnosti určitých osvobození od daně a praktické podrobnosti jejich uplatňování (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274), a směrnicí Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004, kterou se z důvodu přistoupení České republiky, Estonska, Kypru, Lotyšska, Litvy, Maďarska, Malty, Polska, Slovinska a Slovenska upravují směrnice Evropského parlamentu a Rady 1999/45/ES, 2002/83/ES, 2003/37/ES a 2003/59/ES a směrnice Rady 77/388/EHS, 91/414/EHS, 96/26/ES, 2003/48/ES a 2003/49/ES v oblastech volného pohybu zboží, volného pohybu služeb, zemědělství, dopravní politiky a daní (Úř. věst. L 168, s. 35).

9 — Článek 413 směrnice o DPH.

10 — Body 1 a 3 odůvodnění směrnice o DPH.

nyní nachází v článcích 168 až 171 směrnice o DPH [11].

9. Podle článků 169 a 170 směrnice o DPH [12] má osoba povinná k dani „nárok na odpočet“ nebo „nárok na vrácení“ DPH za zboží a služby použité pro účely [13]:

„a) plnění spočívajících v činnostech uvedených v čl. 9 odst. 1 [14] druhém pododstavci, která byla uskutečněna mimo členský stát, v němž je daná daň splatná nebo byla odvedena, a u kterých by jí vznikl nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tomto členském státě;

b) […] [15];

c) plnění osvobozených od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. a) až f) [16], je-li příjemce usazen mimo [EU] nebo jsou-li tato plnění přímo vázána na zboží určené k vývozu z [EU].“

10. Článek 171 směrnice o DPH [17] stanoví, že se „daň vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými“ osmou směrnicí o DPH (osobám usazeným v EU) a třináctou směrnicí o DPH (osobám neusazeným v EU).

11 — Podle přílohy XII směrnice o DPH, nazvané „Srovnávací tabulka“, článek 28f šesté směrnice o DPH, nahrazující čl. 17 odst. 3 písm. a), b) a c) šesté směrnice o DPH, odpovídá čl. 169 písm. a), b) a c) a čl. 170 písm. a) a b) směrnice o DPH. Článek 28 odst. 1 šesté směrnice o DPH, nahrazující čl. 17 odst. 4 šesté směrnice o DPH, odpovídá článku 171 směrnice o DPH.

12 — Dříve čl. 17 odst. 3 šesté směrnice o DPH.

13 — Tato poznámka pod čarou se netýká českého znění stanoviska.

14 — Uvedené ustanovení definuje ekonomickou činnost jako veškerou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání včetně využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání příjmu.

15 — Uvedené ustanovení se netýká projednávané věci. Zabývá se osvobozeními od daně, jež se týkají dodání zboží uvnitř Společenství, některých služeb dopravy a mezinárodní přepravy, dovozu, některých plnění, která jsou považována za vývoz, dodání služeb zprostředkovateli, a plnění souvisejících s mezinárodním obchodem.

16 — Dříve čl. 13 část B písm. a) a d) šesté směrnice o DPH, tedy finanční a pojistné operace.

17 — Dříve čl. 17 odst. 4 šesté směrnice o DPH.

– Osmá směrnice o DPH

11. Článek 2 stanoví:

„Každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené v tuzemsku, avšak usazené v jiném členské státě, za níže stanovených podmínek daň z přidané hodnoty, 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 o DPH] anebo pro služby uvedené v čl. 1 písm. b) této směrnice."

– Třináctá směrnice o DPH

12. Článek 2 odst. 1 třinácté směrnice o DPH je formulován podobným způsobem. 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 daň z přidané hodnoty, 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) směrnice 77/388/EHS anebo pro služby uvedené v čl. 1 bodu 1 písm. b) této směrnice."

13. Znění třinácté směrnice stále odkazuje na ustanovení šesté směrnice, tedy na její čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) navzdory tomu, že následně nabyla účinnosti směrnice o DPH.

Vnitrostátní právo

14. Obchodníci, kteří nejsou usazeni v EU, nemají na základě článků 26 a 39 Value Added Act 1994 (zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1994), článku 3 Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999 [nařízení o dani z přidané hodnoty (daň na vstupu) (vybraná plnění) z roku 1999],

a článku 190 Value Added Tax (amendment) (No 4) Regulations 2004 [nařízení o dani z přidané hodnoty (novela) (číslo 4) z roku 2004], nárok na vrácení daně z přidané hodnoty vybrané z plnění uvedených v čl. 169 písm. c) směrnice o DPH.

II – Postup před zahájením soudního řízení

15. Spojené království změnilo své právní předpisy v roce 2004 v důsledku rozsudku Court of Appeal of England and Wales, který rozhodl, že – vzhledem k tomu, že plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. b) šesté směrnice o DPH nejsou uvedena v čl. 2 odst. 1 třináctés směrnice – nárok na odpočet daně u nich neexistuje [18].

16. Vzhledem k uvedené změně Komise Spojenému království zaslala výzvu dopisem, ve které zpochybnila slučitelnost nových právních předpisů Spojeného království s právem EU. Jelikož Komise nebyla spokojená s odpovědí Spojeného království na svou výzvu dopisem a následné odůvodněné stanovisko, podala na základě článku 226 ES [19] projednávanou žalobu.

18 — WHA Limited a další v. HM Commissioners of Customs and Excise (2004) STC 1081, body 123 až 125.

19 — Nyní článek 258 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. C 115, s. 47).

III – Analýza

A – *Časová působnost*

17. Spojené království tvrdí, že se žaloba Komise pro nesplnění povinnosti státem vztahuje k období od 1. ledna 2007, tedy ke dni, kdy směrnice o DPH nabyla účinnosti, protože odůvodněné stanovisko uvádí pouze články 169, 170 a 171 směrnice o DPH, a nikoliv čl. 17 odst. 3 a 4 šesté směrnice o DPH. Článek 17 odst. 3 a 4 je zmíněn toliko ve výzvě dopisem, která byla zaslána Spojenému království před tím, než směrnice o DPH nabyla účinnosti.

18. Komise naopak uvádí, že tvrzenou skutečností není projednávaná žaloba dotčena, jelikož znění článků uvedených dvou směrnic se významným způsobem neliší.

19. Podle ustálené judikatury Soudního dvora může být žaloba pro nesplnění povinnosti státem založena toliko na žalobních důvodech a argumentech již uvedených v odůvodněném stanovisku [20].

20 — Rozsudek ze dne 16. prosince 1992, Komise v. Řecko (C-210/91, Recueil, s. I-6735, bod 10 a citovaná judikatura).

20. To se však podle mého soudu netýká takové situace, jaká existuje v projednávané věci. Cílem takového pravidla je zajistit, aby bylo dodrženo právo členského státu na obranu a aby byl seznámen se skutečnostmi, které mu jsou vytýkány [21].

21. V projednávané věci nebezpečí porušení těchto práv neexistuje. Argumenty a žalobní důvody jsou totožné ve výzvě dopisem i v odůvodněném stanovisku. Snaha Spojeného království o omezení žaloby podle mého názoru nemůže být úspěšná, protože cílem směrnice o DPH bylo přeformulovat šestou směrnici o DPH bez provedení věcných změn [22]. Dále článek identifikovaný Komisí ve výzvě dopisem [23] přesně odpovídá článku uvedenému v odůvodněném stanovisku. Pokud by bylo záměrem Rady změnit legislativní režim, který předcházel směrnici o DPH, identifikovala by články 169 až 171 jako ustanovení zavádějící změny do již existujícího režimu [24]. Rada tak neučinila.

22. Žaloba se tudíž nemůže omezit na časový rámec uvedený Spojeným královstvím.

21 — Rozsudky ze dne 11. července 1984, Komise v. Itálie (51/83, Recueil, s. 2793, bod 4), a nověji ze dne 11. září 2008, Komise v. Litva (C-274/07, Sb. rozh. s. I-7117, bod 20).

22 — Bod 3 odůvodnění směrnice o DPH.

23 — Příloha XII ke směrnici o DPH v části týkající se čl. 28f bodu 1, který nahrazuje čl. 17 odst. 2, 3 a 4 šesté směrnice o DPH.

24 — Poslední věta bodu 3 odůvodnění směrnice o DPH.

B – *Má členský stát povinnost vracet daň osobám ze třetích států, které uskutečňují finanční a pojistné operace?*

23. V kontextu řízení o nesplnění povinnosti státem přísluší Komisi, aby prokázala, že členský stát nesplnil povinnosti, které pro něj vyplývají ze Smlouvy.

24. Takové břemeno je v projednávané věci obtížné unést, protože ve světle jasného a jednoznačného znění ustanovení bude třeba mimořádného odůvodnění k tomu, aby bylo možné vyložit dané ustanovení jiným způsobem [25].

1. Znění čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice o DPH

25. Doslovný výklad čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice o DPH neumožňuje vrácení daně osobám ze třetích států, které uskutečňují finanční a pojistné operace.

25 — Rozsudky ze dne 28. února 2008, Carboni i derivati (C-263/06, Sb. rozh. s. I-1077, bod 48), a ze dne 22. prosince 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, Sb. rozh. s. I-10627, bod 44).

26. Výklad přijatý Soudním dvorem nemůže být příliš vzdálen skutečné formulaci použité v ustanovení. Pokud ustanovení výslovně stanoví, že se použije na písmena a) a b), nemůže být vykládáno tak, že se použije na písmeno c), aniž by došlo k odchýlení od jazykového významu takového ustanovení.

27. Doslovný výklad a jasný význam však nemusí být synonymy [26], jelikož doslovný význam ustanovení může být nejednoznačný.

28. Je-li výslovné znění ustanovení nejednoznačné nebo obsahuje rozpory, Soudní dvůr může odmítnout doslovný výklad a upřednostnit výklad jiný, který je více slučitelný s cíli dotčeného právního předpisu.

29. Význam čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice o DPH na jednu stranu není nejednoznačný: jak zdůraznilo Spojené království, jeho znění odkazuje na dvě ze tří písmen šesté směrnice o DPH tím, že používá čísla a písmena, tedy symboly, a nikoliv slova. Takové symboly, na rozdíl od slov, nemohou být nejednoznačné, takže zde na první pohled nevzniká potřeba zkoumat jejich význam.

30. Existuje však rozpor mezi čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice o DPH a článkem 169 směrnice o DPH.

31. Je proto nezbytné analyzovat cíle článku 169 směrnice o DPH a čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice o DPH. Odůvodnění uvedených směrnic neodkazuje na cíle těchto ustanovení. Za takových okolností je užitečné analyzovat *travaux préparatoires* související s uvedenými ustanoveními.

2. K výkladu čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice o DHP

32. Důvody pro přijetí čl. 169 písm. c) směrnice o DPH nebo čl. 17 odst. 3 šesté směrnice o DPH nebyly jasně uvedeny v žádném dokumentu. Nicméně některé z výkladů uvádějí, že možnost odpočtu nebo vrácení daně byla přiznána za účelem zajištění konkurenční neutrality poskytovatelů pojistných a finančních služeb usazených v EU na mezinárodních finančních trzích zavedením možnosti zmírnění řetězení daně, tedy nevratné skryté DPH na vstupu z pořízení zboží a služeb zatěžujících jejich nákladovou strukturu [27].

26 — Stanovisko generálního advokáta Mayrase ve věci Fellinger (rozsudek 67/79 ze dne 28. února 1980, Recueil s. 535).

27 — Henkow, O., *Financial Activities in European VAT, Kluwer Law International*, 2008, s. 286.

33. V EU jsou finanční a pojistné služby osvobozeny od DPH [28], což znamená, že nemá existovat nárok na odpočet daně na vstupu, jelikož služby osvobozené od daně nepodléhají dani na výstupu [29]. Bez možnosti odpočtu nebo odpovídajícího vrácení daně budou osoby povinné k dani usazené v EU, které poskytují finanční a pojistné služby, nuceny absorbovat neodpočitatelnou daň na vstupu v obchodech se zákazníky usazenými mimo území EU. Vzhledem k tomu, že budou přenášet nemožnost odpočíst DPH na vstupu na své zákazníky prostřednictvím vyšších nákladů, budou tyto osoby povinné k dani usazené v EU konkurenčně znevýhodněné ve srovnání s osobami povinnými k dani, jež spadají do jiných právních řádů, jejichž nákladová struktura neobsahuje skrytou DPH.

34. Možnost odpočtu nebo vrácení daně se tudíž jeví žádoucí pro zachování mezinárodní konkurenceschopnosti finančního odvětví EU.

35. Nicméně taková politická volba neznamená, že by podobné možnosti měly být přiznány osobám ze třetích států, které uskutečňují finanční a pojistné operace.

36. Ačkoliv je pravda, že všechny osoby povinné k dani, včetně osob usazených mimo EU, mají možnost vrácení daně, protože definice „osoby povinné k dani“ podle systému DPH Evropské unie je globální [30], osobám, které nejsou usazené v EU, nebylo přiznáno bezpodmínečné právo na vrácení daně na základě čl. 17 odst. 3 šesté směrnice o DPH. Článek 17 odst. 4 uvedené směrnice původně členským státům umožňoval, aby odmítaly vracet daň nebo aby stanovily dodatečné podmínky pro osoby neusazené v EU. Článek 17 odst. 4 šesté směrnice byl později nahrazen tak, aby zahrnoval odkazy nejprve na osmou směrnici o DPH a poté též na třináctou směrnici o DPH. Podle třinácté směrnice o DPH jsou některá omezení přiznání nároku na vrácení daně stále možná: členský stát může podmínit vrácení daně poskytnutím srovnatelných výhod ve třetích státech [31] a požadovat ustanovení daňového zástupce [32].

37. Třináctá směrnice o DPH byla přijata až po zdlouhavé rozpravě v Radě, která byla způsobena zejména skutečností, že nebylo možné dosáhnout dohody ohledně seznamu výdajů nezpůsobilých pro vrácení daně [33].

38. Její odůvodnění uvádí, že cílem třinácté směrnice o DPH je rozvoj harmonických obchodních vztahů se třetími státy [34].

28 — Podle článku 135 směrnice o DPH (dříve článek 13 šesté směrnice o DPH).

29 — Rozsudek ze dne 6. dubna 1995, BLP (C-4/94, Recueil, s. I-983, bod 28); viz rovněž rozsudek ze dne 26. září 1996, Debouche (C-302/93, Recueil, s. I-4495, bod 16).

30 — Článek 9 směrnice o DPH.

31 — Článek 2 odst. 2 třinácté směrnice o DPH.

32 — Článek 2 odst. 3 třinácté směrnice o DPH.

33 — Terra, B. a Kajus, J., *A guide to the European VAT directives, IBFD*, 2004- , 11.6.4 „The Thirteenth VAT Directive“.

34 — Bod 2 odůvodnění třinácté směrnice o DPH.

39. Podle vysvětlujícího prohlášení k návrhu třinácté směrnice o DPH bylo cílem směrnice též eliminovat rozdílné zacházení s obchodníky neusazenými v EU ze strany členských států, jelikož takové rozdíly způsobovaly deformaci obchodu uvnitř EU [35].

40. Vysvětlující prohlášení k návrhu třinácté směrnice dále výslovně odkazovalo na systém a diskuse vedoucí k přijetí osmé směrnice o DPH [36]. Společným výkladem obou vysvětlujících prohlášení je zřejmé, že cílem třinácté směrnice o DPH bylo rozšíření zacházení přiznaného obchodníkům z EU na obchodníky usazené mimo EU.

41. Za tímto účelem *travaux préparatoires* k osmé směrnici o DPH uvádí, že osmá směrnice o DPH není považována za nic jiného nežli za první opatření provádějící zásadu vrácení DPH všem osobám povinným k dani-nerezidentům, které mělo být poté následováno návrhy na řešení problému vracení daně osobám povinným k dani usazeným ve třetích státech [37]. Evropský parlament rovněž považoval rozdíly mezi osobami povinnými k dani usazenými ve Společenství a osobami neusazenými ve Společenství za neuspokojivé, protože tím byl zaveden prvek akumulace při výběru daně, který je v rozporu s zásadou systému DPH [38].

42. Třináctá směrnice o DPH se tak zabývala některými z týchž problémů jako osmá směrnice o DPH – zamezení deformace obchodu v EU v důsledku odlišných pravidel používaných členskými státy.

43. Komise soudí, že to znamená, že tyto dvě směrnice musí být vykládány stejně. Podle jejího názoru není možně rozhodnout tak, že finanční a pojistné služby jsou zahrnuty v jedné směrnici, nikoliv však ve druhé.

44. To, zda může být výklad podobně formulovaného ustanovení jiné směrnice použit

35 — Body 3 a 4 vysvětlujícího prohlášení k návrhu třinácté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (dále jen „vysvětlující prohlášení ke třinácté směrnici o DPH"), KOM(82) 443.

36 — Bod 4 vysvětlujícího prohlášení k návrhu třinácté směrnice o DPH, tamtéž.

37 — Bod 3 usnesení Evropského parlamentu obsahující stanovisko Evropského parlamentu k návrhu osmé směrnice o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku Komise Evropských společenství, předloženému Komisí Evropských společenství (dále jen „usnesení Evropského parlamentu") (Úř. věst. C 39, s. 14).

38 — Usnesení Evropského parlamentu, tamtéž, bod 4.

obdobně, musí být určeno ve světle cílů uvedených směrnic [39].

45. V projednávané věci však – navzdory cílům osmé a třináctého směrnice o DPH, které se částečně překrývají – nejsem toho názoru, že musí být vykládány stejným způsobem, jelikož osmá směrnice o DPH se zabývá osobami povinnými k dani, které jsou usazeny v EU, zatímco třináctá směrnice o DPH se zabývá osobami usazenými ve třetích státech.

46. Odlišné zacházení s osobami povinnými k dani, které uskutečňují finanční a pojistné operace, jež spadají do rámce osmé směrnice o DPH ve srovnání s osobami povinnými k dani, na které se vztahuje třináctá směrnice o DPH, odůvodňuje Spojené království tím, že obecné zásady rovného zacházení a zákazu diskriminace uvedené ve Smlouvách se použijí na prvně uvedené osoby, nikoliv však na osoby uvedené na druhém místě.

47. Tento přístup je v souladu s judikaturou, podle které musí být každý právní předpis vykládán ve světle norem vyšší právní síly a výklad, který je slučitelný s takovými normami vyšší právní síly, má být upřednostněn [40]. Proto zacházení s osobami povinnými k dani, které jsou usazené v EU, může vést k odlišným výsledkům nežli zacházení přiznané osobám povinným k dani, které v EU usazeny nejsou.

48. *Travaux préparatoires* výslovně neuvádí nic ohledně zacházení s finančními a daňovými službami. Nicméně podle mého názoru nepostrádá významu skutečnost, že původní návrh osmé směrnice o DPH odkazoval na čl. 17 odst. 3 šesté směrnice o DPH v jeho obecné podobě, zatímco směrnice, která byla nakonec schválena, odkazuje jen na písmena a) a b) uvedeného článku. To značí, že se zákonodárce úmyslně rozhodl nezahrnout finanční a pojistné služby, protože o takovém důsledku jasně muselo existovat povědomí při změně původního návrhu Komise.

49. Komise v projednávané věci tvrdí, že vynechání písmena c) v osmé směrnici o DPH bylo pochybením. Pro podporu odkazuje na vysvětlující prohlášení k návrhu osmé směrnice o DPH, ve kterém Komise vysvětluje, že situace upravené písmenem c) budou pravděpodobně spadat pod písmeno a). Komise nyní akceptuje, že takový názor je téměř jistě mylný.

50. Nejsem přesvědčen argumentem, podle kterého bylo toto opominutí pochybením. I kdyby to byla pravda, tato skutečnost podle mého názoru postrádá právní relevantnost. Považuji za nepravděpodobné, že by taková chyba nebyla dosud, třicet let po přijetí osmé směrnice o DPH, opravena, zejména proto,

39 — Rozsudek ze dne 9. února 1982, Polydor a RSO (270/80, Recueil, s. 329, body 14 až 18). Viz nejnověji rozsudek ze dne 12. listopadu 2009, Grimme (C-351/08, Sb. rozh. s. I-10777, bod 29).

40 — Rozsudek ze dne 13. prosince 1983, Komise v. Rada (218/83, Recueil, s. 4063, bod 15). Viz nověji rozsudek ze dne 4. října 2007, Schutzverband der Spirituosen-Industrie (C-457/05, Sb. rozh. s. I-8075, bod 22).

že směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené [směrnicí o DPH] osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (dále jen „směrnice 2008/9“) [41], která nabyla účinnosti v roce 2008, údajné pochybení zachovala.

51. Podle mého názoru proto nemůže být z účelu nebo legislativní historie čl. 2 odst. 1 třináctého směrnice o DPH zjištěno, že by do uvedeného ustanovení měl být výkladem zahrnut čl. 169 písm. c) směrnice o DPH.

3. Existují přesvědčivé důvody pro odklon od doslovného výkladu?

52. Jedinou možností, jak Komise může uspět v projednávané věci, je podle mého názoru prokázat, že existují přesvědčivé důvody pro výklad čl. 2 odst. 1 třináctého směrnice v rozporu s jeho zněním. To by podle mého názoru vyžadovalo, aby třináctá směrnice o DPH nebo čl. 169 písm. c) směrnice o DPH byly zbaveny významu nebo účinku, pokud by odkaz mlčky na uvedené ustanovení nebyl zahrnut výkladem do článku 2 třináctého směrnice o DPH.

41 — Úř. věst. L 44, s. 23.

53. Výklad, který je v souladu se zásadou tvořící základ ustanovení, které má být vyloženo, bude upřednostněn před výkladem, který by zásadu zneplatňoval nebo ji činil neužitečnou [42].

54. V projednávané věci však nebudou ani třináctá směrnice, ani čl. 169 písm. c) směrnice o DPH zbaveny významu či účinku, pokud bude Soudní dvůr vycházet z doslovného znění čl. 2 odst. třináctého směrnice o DPH: čl. 169 písm. c) směrnice o DPH se bude nadále používat na osoby usazené v dotyčném členském státu a třináctá směrnice o DPH se nadále bude používat na vrácení daně osobám, které nejsou usazeny v EU, na které se použijí ostatní dvě písmena článku 169 směrnice o DPH.

55. Komise dále tvrdí, že třináctá směrnice o DPH pouhým prováděcím opatřením, a v případě střetu by měl proto převážit nárok na odpočet a vrácení daně stanovený ve směrnici o DPH.

56. Znění článku 171 směrnice o DPH výslovně odkazuje na osmou a třináctou směrnici o DPH jako na „prováděcí pravidla“. Na

42 — Rozsudky ze dne 4. února 1988, Murphy a další (157/86, Recueil, s. 673, bod 10), a ze dne 22. září 1988, Land de Sarre a další (187/87, Recueil, s. 5013, bod 19). Viz nověji rozsudek ze dne 9. března 2006, Zuid-Hollandse Milieufederatie et Natuur en Milieu (C-174/05, Sb. rozh. s. I-2443, bod 20).

takovém základě by mohly být považovány za směrnice podřízené směrnici o DPH.

57. Šestá a třináctá směrnice o DPH, stejně jako směrnice o DPH jsou ovšem v hierarchii právních norem rovnocenné, jelikož všechny jsou směrnicemi Rady přijatými na základě stejných ustanovení Smlouvy. Proto je mezi nimi vyloučeno použití zásady *lex superior*. Existuje rozdíl ohledně relativní normativní síly uvedených směrnic mezi nimi samotnými a mezi nimi a Smlouvami.

58. V zásadě to znamená, že se prováděcí pravidla, která se nachází v třinácté směrnici o DPH mohou odchylovat od ustanovení šesté směrnice o DPH. Je myslitelné, aby se zákonodárce při provádění předchozího legislativního aktu rozhodl, že ponechá některá z jeho ustanovení neprovedená a tím akt mlčky pozmění nebo přinejmenším ponechá provedení takových ustanovení na pozdějším rozhodnutí [43].

59. Je však rozumné postupovat podle předpokladu, podle kterého, existuje-li prostor pro výklad ustanovení v prováděcím aktu, musí výklad usilovat o soulad s původním aktem.

60. Soudní dvůr rozhodl, že cílem osmé směrnice o DPH není narušování šesté směrnice o DPH, ale harmonizace nároku na vrácení daně, který je stanoven v čl. 17 odst. 3 šesté směrnice o DPH [44]. V návaznosti na takovou logiku musí být článek 2 osmé směrnice o DPH chápán tak, že posiluje čl. 17 odst. 3 šesté směrnice o DPH a totéž platí pro čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice o DPH.

4. Závěr týkající se povinnosti vracet daň osobám ze třetích států, které uskutečňují finanční a pojistné operace

61. V této fázi vývoje práva EU podle mého názoru neexistuje povinnost členských států vracet daň osobám povinným k dani uvedeným v čl. 169 písm. c) šesté směrnice o DPH, které nejsou usazeny v EU.

62. Různá pravidla upravující odpočty a vrácení DPH podle mého názoru odráží volby fiskální politiky, a nikoliv logické nebo právní potřeby. Historické příklady ukazují, že zákonodárce v oblasti DPH může zvolit formu

43 — Je třeba dodat, že je to možné pouze u právních aktů na stejné normativní úrovni. Prováděcí opatření EU nižší normativní hierarchické síly nebo vnitrostátní prováděcí opatření nemůže změnit působnost nebo význam ustanovení aktu, který má být proveden.

44 — Rozsudek Debouche citovaný výše v poznámce pod čarou 32, bod 18; rozsudek ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Sb. rozh. s. I-2425, bod 25).

regulace, která je z hlediska hospodářské nebo fiskální politiky nesoudržná či dokonce nefunkční [45].

63. I když výklad článku 2 třináctého směrnice o DPH navrhovaný Komisí může lépe zapadat do stávajícího systému DPH z hlediska fiskální politiky, neodráží takový výklad znění uvedeného ustanovení, a to zejména pokud se zákonodárce vědomě rozhodl o této otázce pomlčet [46]. Náprava takového opominutí proto přísluší zákonodárci [47].

64. Postoj Spojeného království je založen na výslovném a jednoznačném znění ustanovení směrnice o DPH, které je povinno provést a používat. Právní jistota vylučuje zahrnutí čl. 169 písm. c) směrnice o DPH formou výkladu do čl. 2 odst. 1 třináctého směrnice o DPH, pokud takový výklad nevyplývá z významu použitých slov [48]. Spojené království se na podporu svého postoje může dovolávat této zásady, jež je obzvláště významná v oblasti daňového práva, kde jak osoby povinné k dani, tak daňové orgány musí být schopny opírat se o znění právních předpisů EU.

65. Postoj Komise považuji za problematický rovněž z ústavního a institucionálního hlediska. Pokud Komise skutečně tvrdí, že ve znění osmé a třináctého směrnice došlo k chybnému opominutí, je nedůvodné, že nevyužila svého práva legislativní iniciativy k nápravě takové situace. Činí právě opak – opakuje údajnou chybu ve svém návrhu nové směrnice 2008/9 a zároveň zahajuje řízení pro nesplnění povinnosti proti členskému státu, který se opírá o doslovný výklad znění relevantního ustanovení.

66. Komise se konečně rovněž dovolává dvou praktických problémů, nebude-li čl. 169 písm. c) směrnice o DPH výkladem zahrnut do čl. 2 odst. 1 třináctého směrnice o DPH. Zaprvé se jedná o skutečnost, že by se výklad osmé směrnice o DPH stal nejistým z důvodu podobného znění článku 2 v osmé a třináctého

45 — Historicky existovala potřeba manipulovat se systémem DPH, primárně v oblasti odpočtů, aby bylo možné vyhnout se zdanění podstatně vyššími sazbami, než které byly používány v rámci systému kumulované daně z obratu. Takové zásahy do „čistého" systému DPH dodnes existují. Bylo například zavedeno pravidlo o „nárazníku" („butoir" nebo „buffer"), které omezilo nárok na odpočet DPH splatné za určité daňové období s tím, že zbývající část se převede do dalšího období. Takové pravidlo je stále přípustné podle článku 183 směrnice o DPH (dříve čl. 18 odst. 4 šesté směrnice o DPH). Viz Terra, B., „Developments in VAT – the deduction of input tax", *VAT monitor*, Sv. 7, č. 2, březen/duben 1996, s. 52.

46 — Jak uvedl profesor Kaarle Makkonen, zákonodárce může být rozmarný. Viz Makkonen, K., *Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Eine strukturanalytische Studie*, Annales Universitatis Turkuensis Ser B Humaniora 93, Turku 1965, s. 203.

47 — Rozsudek ze dne 9. července 1981, Gondrand a Garancini (169/80, Recueil, s. 1931, body 16 a 17) Viz rovněž poslední bod stanoviska generálního advokáta Slynna v uvedené věci (Recueil s. 1949). Viz nejnověji rozsudek ze dne 11. června 2009, Nijemeisland (C-170/08, Sb. rozh. s. I-5127, bod 44).

48 — Rozsudek ze dne 1. října 2009, Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, Sb. rozh. s. I-9225, bod 38). Je zajímavé zmínit, že i když bylo v uvedené věci dotčené ustanovení změněno zákonodárcem v pozdější směrnici, Soudní dvůr odmítl výklad založený na cílech a systematice právního předpisu ve prospěch doslovného znění ustanovení.

směrnici o DPH těchto dvou ustanovení, a zadruhé o to, že by většina členských států porušovala třináctou směrnici, protože nyní umožňují vracení daně osobám, které nejsou usazeny v EU a které uskutečňují plnění uvedená v čl. 169 písm. c) směrnice o DPH.

67. Podle mého názoru žádná z uvedených praktických úvah není platným právním důvodem pro to, aby byl čl. 169 písm. c) směrnice o DPH zahrnut formou výkladu do čl. 2 odst. 1 třináctého směrnice o DPH.

68. Takové obtíže mohou být navíc zhojeny přijetím odpovídajícího právního předpisu, který by objasnil rozsah nároku na vrácení daně u osob, které nejsou usazeny v EU a které uskutečňují finanční a pojistné operace, pokud to bude po uzavření projednávané věci považováno za nezbytné.

IV – Závěry

69. Ve světle výše uvedených skutečností konstatuji, že se Komisi nepodařilo prokázat, že Spojené království porušilo články 169 až 171 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, nebo čl. 2 odst. 1 třináctého směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr žalobu zamítl.