NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
NIILO JÄÄSKINEN
prednesené 20. mája 2010 [1]

1. Táto žaloba o nesplnenie povinnosti sa týka práva osôb z tretích krajín usadených mimo Európskej únie, poskytujúcich finančné a poisťovacie služby zákazníkom, ktorí sú tiež usadení mimo EÚ, na odpočet alebo vrátenie DPH na vstupe z tovarov alebo zo služieb získaných v EÚ.

2. Komisia navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Spojené kráľovstvo si tým, že v súvislosti s určitými činnosťami odmietlo vrátiť daň na vstupe, nesplnilo povinnosti podľa článkov 169, 170 a 171 smernice o DPH [2] a článku 2 ods. 1 trinástej smernice o DPH. [3]

3. Podľa článkov 169 a 170 smernice o DPH majú všetky zdaniteľné osoby právo na odpočet alebo vrátenie dane na vstupe v troch prípadoch uvedených v článku 169. [4] Článok 169 písm. c) smernice o DPH [5] sa vzťahuje na finančné a poisťovacie činnosti, ak je odberateľ usadený mimo EÚ.

4. Podrobné vykonávacie predpisy pre vrátenie dane, [6] tak ako sú uvedené v trinástej smernici o DPH, však vo vzťahu k osobám usadeným v tretích krajinách neuvádzajú možnosť vrátenia dane v prípade finančných a poisťovacích činností. Článok 2 ods. 1 tejto smernice stanovuje, že členské štáty vrátia účtovanú DPH v rozsahu, v akom sú tovary alebo služby použité na účely činností obsiahnutých v článku 169 písm. a) a písm. b) smernice o DPH, [7] avšak výslovne neodkazuje

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) (Ú. v. EÚ L 347, s. 1). Nahrádza článok 17 ods. 3 a 4 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ďalej len „šiesta smernica o DPH“), (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

3 — Trinásta smernica Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území spoločenstva (Ú. v. ES L 326, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 129, ďalej len „trinásta smernica o DPH“).

4 — Články 169 a 170 smernice o DPH (predtým článok 17 ods. 3 šiestej smernice o DPH).

5 — Predtým článok 17 ods. 3 písm. c) šiestej smernice o DPH.

6 — V zmysle článku 171 smernice o DPH (predtým článok 17 ods. 4 šiestej smernice o DPH), ktorý odkazuje na ôsmu smernicu Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79, ďalej len „ôsma smernica o DPH“), a na trinástu smernicu o DPH.

7 — Predtým článok 17 ods. 3 písm. a) a b) šiestej smernice o DPH.

na finančné a poisťovacie služby obsiahnuté v písm. c).

I — Právny rámec

Právna úprava Európskej únie

5. Komisia zastáva názor, že finančné a poisťovacie činnosti sa majú vykladať v zmysle článku 2 ods. 1 trinástej smernice o DPH, pretože takáto povinnosť je vlastná logike systému DPH.

— Šiesta smernica o DPH a smernica o DPH

8. Pôvod a rozsah práva na odpočet dane bol prvýkrát stanovený v článku 17 šiestej smernice o DPH.[8] Smernica o DPH, platná od 1. januára 2007[9], prepracováva šiestu smernicu o DPH, ale bez úmyslu zmeniť jej vecný obsah.[10] Príslušné ustanovenia článku 17

6. Spojené kráľovstvo naopak tvrdí, že jeho právna úprava je v súlade s doslovným znením článku 2 ods. 1 trinástej smernice o DPH, a teda že sa nedopustilo porušenia práva EÚ.

7. Súdny dvor preto čelí základnému, ale zložitému rozhodovaniu medzi doslovným výkladom tohto ustanovenia a jeho teleologickým výkladom, ktorý môže viac vyhovovať systému DPH ako celku.

8 — Článok 17 ods. 2, 3 a 4 boli zmenené a doplnené článkom 28f šiestej smernice o DPH, ktorý bol vložený do troch smerníc: smernice Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty a mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160); do smernice Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ktorá mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS a zavádza nové zjednodušujúce opatrenia pre daň z pridanej hodnoty – rozsah určitých výnimiek a praktické postupy pri ich uplatňovaní (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274); a do smernice Rady 2004/66/ES z 26. apríla 2004, ktorou sa z dôvodu pristúpenia Českej republiky, Estónska, Cypru, Lotyšska, Litvy, Maďarska, Malty, Poľska, Slovinska a Slovenska upravujú smernice Európskeho parlamentu a Rady 1999/45/ES, 2002/83/ES, 2003/37/ES a 2003/59/ES a smernice Rady 77/388/EHS, 91/414/EHS, 96/26/ES, 2003/48/ES a 2003/49/ES v oblastiach voľného pohybu tovaru, slobody poskytovania služieb, poľnohospodárstva, dopravnej politiky a daní (Ú. v. EÚ L 168, s. 35).

9 — Článok 413 smernice o DPH.

10 — Odôvodnenia č. 1 a 3 smernice o DPH.

šiestej smernice o DPH sa teraz nachádzajú v článkoch 168 až 171 smernice o DPH. [11]

9. Podľa článkov 169 a 170 smernice o DPH [12] všetky zdaniteľné osoby „majú právo na odpočítanie dane“ alebo „vrátenie dane“ v prípade tovaru a služieb, ktoré sú použité na tieto účely: [13]

„a) transakcie súvisiace s činnosťami uvedenými v druhom pododseku článku 9 ods. 1 [14] uskutočnenými mimo členského štátu, v ktorom je táto daň splatná alebo zaplatená, pri ktorých by vzniklo právo odpočítať DPH, ak by boli uskutočnené na území tohto členského štátu;

b) … [15]

c) transakcie, ktoré sú oslobodené od dane v súlade s článkom 135 ods. 1 písm. a) až f) [16], ak je odberateľ usadený mimo [EÚ], alebo ak sú tieto transakcie priamo spojené s tovarom určeným na vývoz mimo [EÚ].“

10. Článok 171 smernice o DPH [17] stanovuje, že „DPH sa vracia... v súlade s podrobnými vykonávacími predpismi“ ustanovenými v ôsmej smernici o DPH (vo vzťahu k osobám usadeným v EÚ) a v trinástej smernici o DPH (vo vzťahu k osobám usadeným mimo EÚ).

11 — Podľa prílohy XII k smernici o DPH s názvom „Tabuľka zhody“ zodpovedá článok 28f ods. 1 šiestej smernice o DPH, ktorý nahrádza článok 17 ods. 3 písm. a), b) a c) šiestej smernice o DPH, článku 169 písm. a), b) a c) a článku 170 písm. a) a b) smernice o DPH. Článok 28 ods. 1 šiestej smernice o DPH, ktorý nahrádza článok 17 ods. 4 šiestej smernice o DPH, zodpovedá článku 171 smernice o DPH.

12 — Predtým článok 17 ods. 3 šiestej smernice o DPH.

13 — Poznámka pod čiarou sa netýka slovenského znenia.

14 — Toto ustanovenie definuje ekonomickú činnosť ako každú činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní, vrátane využívania nehmotného majetku na účely získavania príjmu.

15 — Tento pododsek nie je relevantný pre naše účely. Zaoberá sa oslobodeniami od dane týkajúcimi sa nadobúdania tovarov v rámci Spoločenstva; niektorých prepravných služieb a medzinárodnej prepravy; pri dovoze; pri niektorých transakciách považovaných za vývoz; pri poskytovaní služieb prostredníctvom sprostredkovateľov; pri činnostiach spojených s medzinárodným obchodom.

16 — Predtým článok 13 B písm. a) a d) šiestej smernice o DPH, teda finančné a poisťovacie činnosti.

17 — Predtým článok 17 ods. 4 šiestej smernice o DPH.

– Ôsma smernica o DPH

11. Článok 2 stanovuje:

„Každý členský štát vráti platiteľovi dane, ktorý nemá sídlo na jeho území, ale má sídlo v niektorom inom členskom štáte, v závislosti na podmienkach uvedených nižšie, daň z pridanej hodnoty účtovanú v súvislosti so službami alebo hnuteľným majetkom, ktoré mu dodal iný platiteľ dane na území daného štátu alebo účtovanú v súvislosti s dovozom tovarov do krajiny, pokiaľ sa tieto tovary a služby použijú na účel obratov uvedených v článku 17 [ods. 3 písm.] a) a b) smernice 77/388/EHS a na služby poskytnuté podľa článku 1 [písm.] b).“

— Trinásta smernica o DPH

12. Článok 2 ods. 1 trinástej smernice o DPH znie podobne. Stanovuje:

„1. Bez toho, aby boli dotknuté články 3 a 4, vráti každý členský štát všetkým osobám podliehajúcim zdaneniu [všetkým zdaniteľným osobám – *neoficiálny preklad*], ktoré nesídlia na území spoločenstva, na základe podmienok stanovených v nasledujúcom texte daň z pridanej hodnoty, ktorou sú zaťažené poskytnuté služby alebo hnuteľný majetok dodané týmto osobám na príslušnom území alebo v príslušnej krajine inými osobami podliehajúcimi zdaneniu [inými zdaniteľnými osobami – *neoficiálny preklad*], alebo ktorou je zaťažený dovoz tovaru do tejto krajiny, pokiaľ sa tento tovar a služby použijú na účely plnení uvedených v článku 17 [ods. 3 písm.] a) a b) [šiestej smernice o DPH] alebo na zabezpečenie služieb uvedených v bode 1 [písm.] b) článku 1 tejto smernice.“

13. Znenie trinástej smernice naďalej odkazuje na ustanovenia šiestej smernice, a to na jej článok 17 ods. 3 písm. a) a b), napriek následnému nadobudnutiu účinnosti smernice o DPH.

Vnútroštátna právna úprava

14. V dôsledku článkov 26 a 39 Value Added Tax Act z roku 1994, článku 3 Valued Added Tax (Input Tax) Order z roku 1999 a článku 190 Value Added Tax Regulations z roku 1995 v znení vyplývajúcom z Value Added Tax (amendment) (No. 4) Regulations z roku

2004 obchodníci, ktorí sú usadení mimo EÚ, nemajú nárok na vrátenie dane na vstupe účtovanej v súvislosti s činnosťami uvedenými v článku 169 písm. c) šiestej smernice o DPH.

II — Konanie pred podaním žaloby

15. Spojené kráľovstvo zmenilo svoju právnu úpravu v roku 2004 v dôsledku rozsudku Court of Appeal England and Wales, ktorý rozhodol, že vzhľadom na to, že činnosti uvedené v článku 17 ods. 3 písm. c) šiestej smernice o DPH neboli uvedené v článku 2 ods. 1 trinástej smernice o DPH, nevznikol nijaký nárok na odpočítanie dane na vstupe. [18]

16. Vzhľadom na túto zmenu Komisia zaslala Spojenému kráľovstvu výzvu, v ktorej spochybnila súlad novej právnej úpravy Spojeného kráľovstva s právom EÚ. Keďže Komisia nebola spokojná v odpoveďou Spojeného kráľovstva na jej výzvu a následné odôvodnené stanovisko, podala túto žalobu podľa článku 226 Zmluvy o ES. [19]

18 — Rozsudok WHA Limited a i./HM Commissioners of Customs and Excise, [2004] STC 1081, body 123 až125.

19 — Teraz článok 258 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (Ú. v. EÚ C 115, 2008, s. 47).

III — Rozbor

A — *Časová pôsobnosť*

17. Spojené kráľovstvo tvrdí, že žaloba Komisie o nesplnenie povinnosti sa týka obdobia od 1. januára 2007, teda dátumu, keď smernica o DPH nadobudla účinnosť, pretože odôvodnené stanovisko uvádza len články 169, 170 a 171 smernice o DPH, a nie článok 17 ods. 3 a 4 šiestej smernice o DPH. Článok 17 ods. 3 a 4 je spomenutý len vo výzve, ktorá bola zaslaná Spojenému kráľovstvu, skôr než smernica o DPH nadobudla účinnosť.

18. Komisia naproti tomu poznamenáva, že táto skutočnosť nemá vplyv na prejednávanú vec, pretože znenie článkov obidvoch smerníc sa nijako významne nelíši.

19. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora môže byť konanie o nesplnenie povinnosti založené len na tvrdeniach a žalobných dôvodoch už uvedených v odôvodnenom stanovisku. [20]

20 — Rozsudok zo 16. decembra 1992, Komisia/Grécko, C-210/91, Zb. s. I-6735, bod 10 a tam citovaná judikatúra.

20. Zastávam však názor, že sa to netýka situácie, aká je v prejednávanej veci. Cieľom tohto pravidla je zabezpečiť, aby právo členského štátu na obhajobu bolo dodržané a aby mu bola známa podstata žaloby, ktorá bola proti nemu vznesená. [21]

21. V prejednávanej veci neexistuje nebezpečenstvo porušenia týchto práv. Tvrdenia a žalobné dôvody vo výzve sú rovnaké ako v odôvodnenom stanovisku. Snaha Spojeného kráľovstva obmedziť konanie podľa môjho názoru nemôže uspieť, pretože cieľom smernice o DPH bolo prepracovanie šiestej smernice o DPH bez toho, aby sa zmenila podstata. [22] Článok, ktorý Komisia označila vo výzve, sa navyše výslovne zhoduje s odôvodneným stanoviskom. [23] Ak by mala Rada v úmysle zmeniť právny režim, ktorý predchádzal smernici o DPH, potom by musela označiť články 169 až 171 ako ustanovenia, ktoré zavádzajú zmeny v už existujúcom režime. [24] To však neurobila.

22. Žaloba preto nemôže byť obmedzená na časové obdobie uvádzané Spojeným kráľovstvom.

21 — Rozsudok z 11. júla 1984, Komisia/Taliansko, 51/83, Zb. s. 2793, bod 4; pozri nedávny rozsudok z 11. septembra 2008, Komisia/Litva, C-274/07, Zb. s. I-7117, bod 20.

22 — Odôvodnenie č. 3 smernice o DPH.

23 — Príloha XII smernice o DPH, v časti týkajúcej sa článku 28f bodu 1, ktorý nahrádza článok 17 ods. 2, 3 a 4 šiestej smernice o DPH.

24 — Posledná veta odôvodnenia č. 3 smernice o DPH.

B — *Majú členské štáty povinnosť vrátiť daň osobám usadeným v tretích krajinách, ktoré uskutočňujú finančné a poisťovacie činnosti?*

23. V rámci konania o nesplnení povinnosti je na Komisii, aby preukázala, že členský štát si nesplnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy.

24. Toto bremeno je ťažké uspokojiť v prejednávanej veci, pretože vzhľadom na jasné a jednoznačné znenie ustanovenia by na účely iného výkladu ustanovenia boli potrebné mimoriadne dôvody. [25]

1. Znenie článku 2 ods. 1 trinástej smernice o DPH

25. Doslovný výklad článku 2 ods. 1 trinástej smernice o DPH neumožňuje vrátenie daní osobám usadeným v tretích krajinách, ktoré uskutočňujú finančné a poisťovacie činnosti.

25 — Rozsudky z 28. februára 2008, Carboni e derivati, C-263/06, Zb. s. I-1077, bod 48, a z 22. decembra 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, Zb. s. I-10627, bod 44.

26. Výklad prijatý Súdnym dvorom by nemal byť príliš vzdialený od skutočného znenia použitého v ustanovení. Ak ustanovenie výslovne uvádza, že sa vzťahuje na písmená a) a b), nemôže byť vykladané tak, že sa uplatňuje na písmeno c) bez odchýlenia sa od zmyslu jazyka použitého v tomto ustanovení.

27. Doslovný výklad a jasný význam však nemusia byť synonymami [26], keďže doslovný význam ustanovenia môže byť nejasný.

28. Ak je výslovné znenie ustanovenia nejasné alebo rozporuplné, môže Súdny dvor doslovný výklad zamietnuť v prospech iného znenia, ktoré je viac v súlade s cieľmi príslušných právnych predpisov.

29. Na jednej strane zmysel článku 2 ods. 1 trinástej smernice o DPH nie je nejasný: ako poznamenalo Spojené kráľovstvo, znenie odkazuje na dva z troch pododsekov šiestej smernice o DPH prostredníctvom čísel a písmen, teda symbolov, a nie slov. Tieto symboly, na rozdiel od slov, nemôžu byť nejasné, takže tu na prvý pohľad nie je potrebné skúmať ich význam.

30. Existuje tu však nesúlad medzi článkom 2 ods. 1 trinástej smernice o DPH a článkom 169 smernice o DPH.

31. Je preto nutné skúmať ciele článku 169 smernice o DPH a článku 2 ods. 1 trinástej smernice o DPH. Odôvodnenie smerníc neodkazuje na ciele týchto predpisov. Za týchto okolností je užitočné preskúmať *travaux préparatoires* týkajúce sa týchto ustanovení.

2. O výklade článku 2 ods. 1 trinástej smernice o DPH

32. Dôvody na prijatie článku 169 písm. c) smernice o DPH alebo článku 17 ods. 3 šiestej smernice o DPH neboli jasne uvedené ani v jednom dokumente. Niektorí komentátori však navrhli, aby možnosť odpočtu alebo vrátenia dane bola povolená na účely zabezpečenia konkurenčnej neutrality poskytovateľov finančných a poisťovacích služieb v rámci EÚ na medzinárodných finančných trhoch, a to zavedením možnosti zmierniť duplicitnú daň, ktorou je nevymožiteľná skrytá DPH na vstupe pri nákupe tovarov a služieb zaťažujúca ich štruktúru nákladov. [27]

26 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mayras vo veci Fellinger, C-67/79, Zb. s. 535, s. 550.

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

33. V EÚ sú finančné a poisťovacie služby oslobodené od DPH [28], čo znamená, že by nemalo existovať žiadne právo na odpočet dane na vstupe, pretože služby oslobodené od dane nie sú predmetom dane na výstupe. [29] Bez možnosti odpočítať daň alebo zodpovedajúcu náhradu budú zdaniteľné osoby usadené v EÚ a uskutočňujúce finančné a poisťovacie činnosti nútené absorbovať neodpočítateľnú daň na vstupe pri rokovaní s odberateľmi z krajín mimo EÚ. Vzhľadom na to, že neschopnosť odpočítať DPH na vstupe budú prenášať na svojich odberateľov prostredníctvom vyšších nákladov, tieto zdaniteľné osoby usadené v EÚ budú v konkurenčnej nevýhode oproti zdaniteľným osobám z iných právnych systémov, ktorých štruktúra nákladov nezahŕňa skrytú DPH.

34. Možnosť odpočítania alebo vrátenia dane sa preto zdá byť žiaduca pre udržanie medzinárodnej konkurencieschopnosti európskeho finančného sektora.

35. Táto politická voľba však neznamená, že podobné možnosti by mali byť priznané osobám z tretích krajín, ktoré uskutočňujú finančné a poisťovacie činnosti.

36. Aj keď je pravda, že všetky zdaniteľné osoby, vrátane tých, ktoré sú usadené mimo EÚ, majú možnosť vrátenia dane, pretože definícia „zdaniteľnej osoby“ v rámci systému DPH v EÚ je celosvetová [30], osobám, ktoré nie sú usadené v EÚ, nebolo udelené bezpodmienečné právo žiadať o vrátenie dane na základe článku 17 ods. 3 šiestej smernice o DPH. Článok 17 ods. 4 tejto smernice pôvodne umožňoval členským štátom, aby odmietli vrátenie dane alebo uložili dodatočné podmienky pre osoby, ktoré nie sú usadené v EÚ. Článok 17 ods. 4 šiestej smernice o DPH bol neskôr nahradený tak, aby najskôr zahŕňal odkazy na ôsmu smernicu o DPH a neskôr aj na trinástu smernicu o DPH. V trinástej smernici o DPH sú naďalej prípustné určité obmedzenia týkajúce sa vrátenia dane: členské štáty môžu podmieniť vrátenie dane poskytnutím porovnateľných výhod v tretích krajinách [31] a členské štáty môžu požadovať vymenovanie daňového zástupcu. [32]

37. Trinásta smernica o DPH bola prijatá až po dlhej diskusii v rámci Rady, a to najmä z toho dôvodu, že nebolo možné dosiahnuť žiadnu dohodu týkajúcu sa zoznamu výdavkov, ktoré neboli spôsobilé na vrátenie dane. [33]

38. Odôvodnenie trinástej smernice o DPH stanovuje, že jej cieľom je zabezpečiť rozvoj

28 — Podľa článku 135 smernice o DPH (predtým článok 13 šiestej smernice o DPH).

29 — Rozsudok zo 6. apríla 1995, BLP Group, C-4/94, Zb. s. I-983, bod 28; pozri tiež rozsudok z 26. septembra 1996, Debouche, C-302/93, Zb. s. I-4495, bod 16.

30 — Článok 9 smernice o DPH.

31 — Článok 2 ods. 2 trinástej smernice o DPH.

32 — Článok 2 ods. 3 trinástej smernice o DPH.

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

harmonických obchodných vzťahov s tretími krajinami. [34]

39. Podľa dôvodovej správy k návrhu trinástej smernice o DPH bolo cieľom smernice tiež odstrániť rozdielne zaobchádzanie s obchodníkmi z krajín mimo EÚ zo strany členských štátov, pretože takéto rozdiely spôsobovali deformáciu obchodovania v rámci EÚ. [35]

40. Dôvodová správa k návrhu trinástej smernice o DPH ďalej výslovne odkazuje na schému a diskusie vedúce k prijatiu ôsmej smernice o DPH. [36] Zo spoločného znenia týchto dvoch dôvodových správ jasne vyplýva, že cieľom trinástej smernice o DPH bolo rozšíriť zosúladené zaobchádzanie obchodníkmi z EÚ na obchodníkov usadených mimo EÚ.

41. V dôsledku toho z *travaux préparatoires* k ôsmej smernici o DPH vyplýva, že ôsma smernica o DPH bola považovaná len za prvé opatrenie zavádzajúce zásadu vrátenia DPH všetkým zdaniteľným osobám nerezidentom, po ktorom mohli časom nasledovať návrhy na riešenie problému vrátenia dane osobám usadeným v tretích krajinách. [37] Európsky parlament totiž považuje rozlíšenie medzi zdaniteľnými osobami usadenými v Spoločenstva a tými, ktoré nie sú usadené v Spoločenstve, za neuspokojivé, pretože pri vyberaní daní zavádza kumulatívny prvok, ktorý je v rozpore so zásadou systému DPH. [38]

42. Trinásta smernica o DPH teda riešila niektoré rovnaké problémy ako ôsma smernica o DPH: zamedzenie deformácie obchodu v rámci EÚ v dôsledku rôznych pravidiel vrátenia dane uplatňovaných členskými štátmi.

43. Komisia zastáva názor, že tieto dve smernice by sa mali vykladať rovnakým spôsobom. Podľa nej nie je možné konštatovať, že finančné a poisťovacie služby sú zahrnuté v jednej smernici, ale nie v druhej.

44. Ak sa dá výklad poskytnutý podobne znejúcemu ustanoveniu v inej smernici použiť

34 — Odôvodnenie č. 2 trinástej smernice o DPH.

35 — Body 3 a 4 dôvodovej správy k návrhu trinástej smernice Rady o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území Spoločenstva (ďalej len „dôvodová správa k návrhu trinástej smernice o DP“H), KOM(82) 443.

36 — Bod 4 dôvodovej správy k návrhu trinástej smernice o DPH, tamže.

37 — Bod 3 uznesenia Európskeho parlamentu obsahujúci stanovisko Európskeho parlamentu k návrhu Komisie Európskych spoločenstiev Rade o ôsmej smernici o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu [*neoficiálny preklad*] (ďalej len „uznesenie Európskeho parlamentu“) (Ú. v. ES C 39, 1979, s. 14).

38 — Uznesenie Európskeho parlamentu, tamže, bod 4.

analogicky, musí byť stanovený s ohľadom na ciele obidvoch smerníc. [39]

45. V prejednávanej veci, aj napriek čiastočne sa prekrývajúcim cieľom ôsmej a trinástej smernice o DPH, nezastávam názor, že by sa mali vykladať rovnakým spôsobom, pretože ôsma smernica o DPH sa týka dane z pridanej hodnoty zdaniteľných osôb usadených v EÚ, zatiaľ čo trinásta smernica o DPH sa týka tých osôb, ktoré sú usadené v tretích krajinách.

46. Spojené kráľovstvo odôvodňuje zaobchádzanie so zdaniteľnými osobami uskutočňujúcimi finančné a poisťovacie činnosti, ktoré spadajú do pôsobnosti ôsmej smernice o DPH, inak ako s tými, ktoré sú upravené v trinástej smernici o DPH, pretože všeobecné zásady rovnakého zaobchádzania a zákazu diskriminácie stanovené v Zmluvách sa budú uplatňovať na tie prvé, a nie na tie druhé.

47. Tento postoj je v súlade s ustálenou judikatúrou, podľa ktorej sa má každé ustanovenie vykladať s ohľadom na vyššie právne normy a výklad, ktorý je kompatibilný s týmito vyššími právnymi normami, sa má uprednostniť. [40] Zaobchádzanie so zdaniteľnými osobami usadenými v EÚ môže viesť k iným výsledkom ako zaobchádzanie s tými osobami, ktoré v EÚ usadené nie sú.

48. Travaux préparatoires sa nezaoberajú výslovne zaobchádzaním s finančnými a poisťovacími službami. Podľa môjho názoru však nie je bezvýznamné, že pôvodný návrh ôsmej smernice o DPH odkazuje na článok 17 ods. 3 šiestej smernice o DPH v jej všeobecnej forme, zatiaľ čo smernica vo svojej konečnej podobe odkazuje iba na písmená a) a b) tohto článku. To znamená, že zákonodarca sa rozhodol úmyselne nezaradiť finančné a poisťovacie služby, pretože tento dôsledok si musel jasne všimnúť, keď menil pôvodný návrh Komisie.

49. Komisia v prejednávanej veci tvrdí, že opomenutie písmena c) v ôsmej smernici o DPH bolo chybou. Na podporu svojho tvrdenia odkazuje na dôvodovú správu k návrhu ôsmej smernice o DPH, kde Komisia vysvetľuje, že situácie spadajúce pod písmeno c) budú pravdepodobne zahrnuté do písmena a). Komisia teraz uznáva, že tento názor je s najväčšou pravdepodobnosťou nesprávny.

50. Nie som presvedčený o tom, že opomenutie bolo chybou. Aj keby to bola pravda, nemá to podľa môjho názoru nijaký právny význam. Považujem za nepravdepodobné, že by chyba nebola opravená už tri desaťročia po prijatí ôsmej smernice o DPH, najmä preto, že v smernici Rady 2008/9/ES z 12. februára

39 — Rozsudok z 9. februára 1982, Polydor a RSO Records, 270/80, Zb. s. 329, body 14 až 18. Pozri nedávny rozsudok z 12. novembra 2009, Grimme, C-351/08, Zb. s. I-10777, bod 29.

40 — Rozsudok z 13. decembra 1983, Komisia/Rada, 218/82, Zb. s. 4063, bod 15. Pozri nedávny rozsudok zo 4. októbra 2007, Schutzverband der Spirituosen Industrie, C-457/05, Zb. s. I-8075, bod 22.

2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v [smernici o DPH] zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte (ďalej len „smernica 2008/9“) [41], ktorá nadobudla účinnosť v roku 2008, bola údajná chyba zachovaná.

51. Zastávam preto názor, že z cieľa alebo legislatívnej histórie článku 2 ods. 1 trinástej smernice o DPH sa nedá jednoznačne zistiť, že článok 169 písm. c) smernice o DPH mal byť súčasťou tohto ustanovenia.

3. Existujú naliehavé dôvody na odchýlenie sa od doslovného znenia?

52. Zastávam názor, že Komisia môže mať v prejednávanej veci úspech len vtedy, ak preukáže, že existujú závažné dôvody na výklad článku 2 ods. 1 trinástej smernice o DPH v rozpore s jej znením. To by si podľa môjho názoru vyžadovalo, aby trinásta smernica o DPH alebo článok 169 písm. c) smernice o DPH stratili svoj význam alebo účinnosť, okrem prípadu, že by implicitný odkaz na toto ustanovenie bol obsiahnutý v článku 2 trinástej smernice o DPH.

53. Výklad v súlade s princípom, ktorého podstatou je výklad textu, bude mať prednosť pred tým, ktorý by spôsobil neúčinnosť alebo neplatnosť princípu. [42]

54. V prejednávanej veci by však ani trinásta smernica, ani článok 169 písm. c) smernice o DPH nestratili svoj význam alebo účinnosť, ak by doslovné znenie článku 2 ods. 1 trinástej smernice o DPH Súdny dvor zachoval: článok 169 písm. c) smernice o DPH sa bude aj naďalej uplatňovať na osoby usadené v príslušnom členskom štáte a trinásta smernica o DPH sa bude naďalej uplatňovať na vrátenie dane vo vzťahu k osobám, ktoré nie sú usadené v EÚ, na ktoré sa uplatňujú dva ďalšie pododseky článku 169 smernice o DPH.

55. Komisia ďalej tvrdí, že trinásta smernica o DPH je len vykonávacím opatrením, a tak má v prípade konfliktu prednosť nárok na odpočet a vrátenie dane podľa smernice o DPH.

56. Znenie článku 171 smernice o DPH výslovne odkazuje na ôsmu a trinástu smernicu o DPH ako na „podrobné vykonávacie predpisy“. Na tomto základe by sa mohli považovať

41 — Ú. v. EÚ L 44, s. 23.

42 — Rozsudky zo 4. februára 1988, Murphy a i., 157/86, Zb. s. 673, bod 10, a z 22. septembra 1988, Land de Sarre a i., 187/87, Zb. s. 5013, bod 19. Pozri nedávny rozsudok z 9. marca 2006, Zuid Hollandse Milieufederatie a Natuur en Milieu, C-174/05, Zb. s. I-2443, bod 20.

za sekundárne predpisy vo vzťahu k smernici o DPH.

57. Šiesta a trinásta smernica o DPH, ako aj smernica o DPH sú si samozrejme hierarchicky rovné, pretože sú všetky smernicami Rady prijatými na základe rovnakých ustanovení Zmluvy. Uplatnenie zásady *lex superior* je tak medzi nimi vylúčené. Rozdiel existuje, pokiaľ ide o relatívne normatívne zaradenie týchto smerníc medzi sebou navzájom a medzi nimi a Zmluvami.

58. V zásade to znamená, že podrobné vykonávacie predpisy uvedené v trinástej smernici o DPH sa môžu odchyľovať od ustanovení uvedených v šiestej smernici o DPH. Je možné, že zákonodarca sa pri preberaní predchádzajúceho legislatívneho aktu rozhodne, že niektoré ustanovenia nepreberie, a tým umožní tichú zmenu aktu alebo aspoň ponechá prebratie týchto ustanovení na neskoršie rozhodnutia. [43]

59. Je však rozumné postupovať podľa predpokladu, že ak existuje priestor na výklad ustanovenia vo vykonávacom akte, má sa tento výklad usilovať o zosúladenie s pôvodným aktom.

60. Súdny dvor totiž rozhodol, že cieľom ôsmej smernice o DPH nie je spochybniť šiestu smernicu o DPH, ale skôr zosúladiť právo na vrátenie dane, tak ako je stanovené v článku 17 ods. 3 šiestej smernice o DPH. [44] Na základe tejto logiky sa článok 2 ôsmej smernice o DPH musí považovať za prvok posilňujúci článok 17 ods. 3 šiestej smernice o DPH, a to isté platí pre článok 2 ods. 1 trinástej smernice o DPH.

4. Záver týkajúci sa existencie povinnosti vrátenia dane osobám usadeným v tretích krajinách, ktoré uskutočňujú finančné a poisťovacie činnosti

61. Zastávam názor, že v tomto štádiu vývoja práva EÚ pre členské štáty neexistuje nijaká povinnosť vrátenia dane zdaniteľným osobám uvedeným v článku 169 písm. c) smernice o DPH, ktoré nie sú usadené v EÚ.

62. Zastávam názor, že rôzne pravidlá týkajúce sa odpočítania alebo vrátenia dane v rámci systému DPH odrážajú skôr voľby fiškálnej politiky než logické alebo právne potreby. Historické príklady ukazujú, že zákonodarca

43 — Je potrebné dodať, že je to možné len vtedy, pokiaľ ide o akty na rovnakej normatívnej úrovni. Vykonávacie opatrenie EÚ, ktoré má nižšie normatívne hierarchické postavenie, alebo vnútroštátne vykonávacie alebo preberacie opatrenie nemôže zmeniť rozsah pôsobnosti ani zmysel ustanovení aktu, ktorý sa má vykonať.

44 — Rozsudky Debouche, už citovaný v poznámke pod čiarou 29, bod 18, a z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Zb. s. I-2425, bod 25.

si môže niekedy vybrať regulatívne voľby v oblasti DPH, ktoré nie sú v súlade, alebo sú dokonca nefunkčné z hľadiska hospodárskej alebo fiškálnej politiky. [45]

63. Ak by aj výklad článku 2 trinástej smernice o DPH, ktorý predložila Komisia, lepšie vyhovoval existujúcemu systému DPH z hľadiska fiškálnej politiky, tento výklad neodráža znenie tohto ustanovenia, a to najmä preto, že sa zákonodarca vedome rozhodol mlčať o tejto otázke. [46] Je teda na zákonodarcovi, aby opomenutie napravil. [47]

64. Stanovisko Spojeného kráľovstva je založené na výslovnom a jednoznačnom znení ustanovenia smernice o DPH, ktoré sa má prebrať a uplatniť. Právna istota bráni tomu, aby sa článok 2 ods. 1 trinástej smernice o DPH vykladal tak, že zahŕňa článok 169 písm. c) smernice o DPH, ak takýto výklad nevyplýva z jeho znenia. [48] Spojené kráľovstvo sa môže dovolávať tejto zásady, ktorá je obzvlášť dôležitá v oblasti daňového práva, kde zdaniteľné osoby a daňové orgány musia mať možnosť odvolávať sa na znenie právnych predpisov EÚ na podporu svojho stanoviska.

65. Zastávam názor, že stanovisko Komisie je problematické z ústavného a inštitucionálneho pohľadu. Ak Komisia skutočne tvrdí, že v texte ôsmej a trinástej smernice o DPH existuje chybné opomenutie, je nepochopiteľné, prečo nevyužíva svoje právo zákonodarnej iniciatívy na nápravu situácie. Robí pravý opak: opakuje údajnú chybu vo svojom návrhu novej smernice 2008/9 a súčasne začne konanie o nesplnenie povinnosti členským štátom, ktoré je založené na doslovnom znení textu príslušného ustanovenia.

66. Nakoniec Komisia uvádza aj dva praktické problémy, pre ktoré sa článok 2 ods. 1 trinástej smernice o DPH vykladá tak, že zahŕňa článok 169 písm. c) smernice o DPH. Po prvé, skutočnosť, že výklad ôsmej smernice o DPH by sa stal neurčitým z dôvodu podobného znenia článku 2 v ôsmej a trinástej smernici, a po druhé, skutočnosť, že väčšina

45 — Historicky existovala potreba manipulovať systém DPH, a to najmä v oblasti odpočtov, takže stanoveniu podstatne vyšších sadzieb, ako boli účtované v rámci kumulatívneho systému dane z obratu, sa dalo predísť. Takéto zásahy s „čistým“ systémom DPH existujú ešte aj dnes. Napríklad „regulačné“ pravidlo, ktoré obmedzuje právo na odpočet sumy DPH splatnej v zdaňovacom období, bolo zavedené s tým, že zostatok bude prenesený do nasledujúceho obdobia. Toto pravidlo je stále povolené na základe článku 183 smernice o DPH (predtým článok 18 ods. 4 šiestej smernice o DPH). Pozri Terra, B.: Developments in VAT – the deduction of input tax. In: *VAT monitor*. Marec/apríl 1996, zv. 7, č. 2, s. 52.

46 — Ako uviedol profesor Kaarle Makkonen: zákonodarca môže byť vrtký. Pozri Makkonen, K.: Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Eine strukturanalytische Studie. In: *Annales Universitatis Turkuensis Ser*. Turku: B Humaniora 93, 1965, s. 203.

47 — Rozsudok z 9. júla 1981, Gondrand a Garancini, 169/80, Zb. s. 1931, body 16 a 17. Pozri tiež posledný bod návrhov, ktoré k tomuto rozsudku predniesol generálny advokát Slynn. Pozri nedávny rozsudok z 11. júna 2009, Nijemeisland, C-170/08, Zb. s. I-5127, bod 44.

48 — Rozsudok z 1. októbra 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, Zb. s. I-9225, bod 38. Je zaujímavé poznamenať, že v tejto veci, aj keď predmetné ustanovenie bolo zmenené a doplnené zákonodarcom v neskoršej smernici, Súdny dvor odmietol výklad založený na cieľoch a systéme právnych predpisov v prospech doslovného znenia ustanovenia.

členských štátov by porušovala trinástu smernicu o DPH, pretože v súčasnosti umožňujú vrátenie dane osobám, ktoré nie sú usadené v EÚ a ktoré uskutočňujú činnosti uvedené v článku 169 písm. c) smernice o DPH.

67. Zastávam názor, že ani jedna z týchto praktických úvah nie je platným právnym dôvodom na to, aby sa článok 2 ods. 1 trinástej smernice o DPH vykladal tak, že zahŕňa článok 169 písm. c) smernice o DPH.

68. Okrem toho je tieto problémy možné vyriešiť prijatím vhodných právnych predpisov s cieľom objasniť rozsah nároku na vrátenie dane v prípade osôb, ktoré nie sú usadené v EÚ a ktoré uskutočňujú finančné a poisťovacie činnosti, ak sa to považuje za nevyhnutné na vyriešenie tejto veci.

IV — Návrh

69. V zmysle uvedených úvah zastávam názor, že Komisia dostatočne nepreukázala, že Spojené kráľovstvo porušilo články 169 až 171 smernice Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty ani článok 2 ods. 1 trinástej smernice Rady č. 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území spoločenstva. Navrhujem preto, aby Súdny dvor žalobu zamietol.