SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA NIILA JÄÄSKINENA, predstavljeni 20. maja 2010[1]

1. Ta tožba zaradi neizpolnitve obveznosti zadeva pravico oseb iz tretjih držav, ki imajo sedež zunaj Evropske unije ter zagotavljajo finančne in zavarovalne storitve prejemnikom, katerih sedež je prav tako zunaj EU, do odbitka ali vračila vstopnega DDV na blago in storitve, pridobljene v EU.

2. Komisija predlaga Sodišču, naj ugotovi, da Združeno kraljestvo s tem, da je zavračalo vračilo vstopnega davka glede določenih transakcij, ni izpolnilo obveznosti iz členov 169, 170 in 171 Direktive o DDV[2] ter člena 2(1) Trinajste direktive o DDV[3].

3. V skladu s členoma 169 in 170 Direktive o DDV imajo vsi davčni zavezanci pravico do odbitka ali vračila vstopnega davka v treh primerih, navedenih v členu 169.[4] Člen 169(c) Direktive o DDV[5] se nanaša na finančne in zavarovalne transakcije, če ima prejemnik sedež zunaj EU.

4. Vendar v podrobnih izvedbenih pravilih za pridobivanje vračil,[6] kot jih vsebuje Trinajsta direktiva o DDV v zvezi z osebami iz tretjih držav, možnost pridobitve vračila pri finančnih in zavarovalnih transakcijah ni navedena. Člen 2(1) navedene direktive določa, da države članice vrnejo vsak obračunani DDV, če se zadevni blago ali storitve uporabljajo za namene transakcij iz člena 169(a) in (b) Direktive o DDV[7], ne sklicuje pa se izrecno

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV). S to direktivo je bil nadomeščen člen 17(3) in (4) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva o DDV).

3 – Trinajsta direktiva Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti (UL L 326, str. 40, v nadaljevanju: Trinajsta direktiva o DDV).

4 – Člena 169 in 170 Direktive o DDV (prej člen 17(3) Šeste direktive o DDV).

5 – Prej člen 17(3)(c) Šeste direktive o DDV.

6 – V skladu s členom 171 Direktive o DDV (prej člen 17(4) Šeste direktive o DDV), ki se sklicuje na Osmo direktivo Sveta 79/1072/EGS z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (UL L 331, str. 11, v nadaljevanju: Osma direktiva o DDV) in na Trinajsto direktivo o DDV.

7 – Prej člen 17(3)(a) in (b) Šeste direktive o DDV.

na finančne in zavarovalne storitve iz pododstavka (c) zadnjenavedenega člena.

I – Pravni okvir

Pravo Evropske unije

5. Komisija meni, da je treba člen 2(1) Trinajste direktive o DDV razumeti tako, da vključuje finančne in zavarovalne transakcije, ker je taka obveznost del splošne logike sistema DDV.

– Šesta direktiva o DDV in Direktiva o DDV

8. Nastanek in obseg pravice do odbitka sta bila prvič določena v členu 17 Šeste direktive o DDV.[8] Z Direktivo o DDV, ki velja od 1. januarja 2007[9], je bila Šesta direktiva o DDV preoblikovana, vendar namen preoblikovanja ni bil spremeniti njene vsebine.[10] Ustrezne določbe člena 17 Šeste direktive o DDV so

6. Združeno kraljestvo pa trdi, da je njegova zakonodaja v skladu z besedilom člena 2(1) Trinajste direktive o DDV in da zato ne krši prava EU.

7. Sodišče je torej postavljeno pred izbiro, ki je po eni strani preprosta, po drugi pa težavna, in sicer med besedno razlago določbe in njeno teleološko razlago, ki bi lahko bolje ustrezala sistemu DDV kot celoti.

8 – Člen 17(2), (3) in (4) je bil spremenjen s členom 28f Šeste direktive o DDV, ki je bil vstavljen s tremi direktivami: Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL L 376, str. 1), Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi novih ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost – obseg določenih oprostitev in praktična ureditev za njihovo izvajanje (UL L 102, str. 18) ter Direktivo Sveta 2004/66/ES z dne 26. aprila 2004 o prilagoditvi Direktiv 1999/45/ES, 2002/83/ES, 2003/37/ES in 2003/59/ES Evropskega parlamenta in Sveta ter Direktiv 77/388/EGS, 91/414/EGS, 96/26/ES, 2003/48/ES in 2003/49/ES Sveta na področjih prostega pretoka blaga, svobode opravljanja storitev, kmetijstva, prometne politike in obdavčitve zaradi pristopa Češke, Estonije, Cipra, Latvije, Litve, Madžarske, Malte, Poljske, Slovenije in Slovaške (UL L 168, str. 35).

9 – Člen 413 Direktive o DDV.

10 – Uvodni izjavi 1 in 3 Direktive o DDV.

zdaj zajete v členih od 168 do 171 Direktive o DDV.[11]

9. V skladu s členoma 169 in 170 Direktive o DDV[12] ima vsak davčni zavezanec „pravico do odbitka“ ali „vračila“ za blago in storitve, ki se uporabljajo za namene:[13]

„(a) transakcij v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1)[14], opravljene [opravljenih] zunaj države članice, v kateri je davek dolgovan ali plačan, v zvezi s katerimi bi imel pravico do odbitka DDV, če bi bile opravljene v tej državi članici;

(b) […][15]

(c) transakcij, ki so oproščene v skladu s točkami (a) do (f) člena 135(1)[16], če ima prejemnik sedež zunaj [EU] ali če so te transakcije neposredno povezane z blagom, namenjenim za izvoz iz [EU].“

10. Člen 171 Direktive o DDV[17] določa, da se „[v]račilo DDV […] opravi v skladu s podrobnimi izvedbenimi pravili iz“ Osme direktive o DDV (za osebe, ki imajo sedež v EU) in Trinajste direktive o DDV (za osebe, ki nimajo sedeža v EU).

11 – V skladu s Prilogo XII k Direktivi o DDV, naslovljeno „Primerjalna tabela“, člen 28f(1) Šeste direktive o DDV, s katerim je nadomeščen člen 17(3)(a), (b) in (c) Šeste direktive o DDV, ustreza členu 169(a), (b) in (c) ter členu 170(a) in (b) Direktive o DDV. Člen 28(1) Šeste direktive o DDV, s katerim je bil nadomeščen člen 17(4) Šeste direktive o DDV, ustreza členu 171 Direktive o DDV.

12 – Prej člen 17(3) Šeste direktive o DDV.

13 – Zanimivo je opozoriti, da je v skladu s Šesto direktivo o DDV zavezanec „upravičen“ do odbitka ali vračila, medtem ko ima na podlagi Direktive o DDV „pravico“ do odbitka ali vračila. Vendar menim, da se vsebina navedenih določb s tem ne spremeni, saj zakonodajalec take spremembe ni navedel izrecno.

14 – V tej določbi je gospodarska dejavnost opredeljena kot vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi, dejavnostmi samostojnih poklicev ter izkoriščanjem premoženja v pravicah, ki je namenjeno doseganju dohodka.

15 – Ta pododstavek za namene te tožbe ni pomemben. Nanaša se na oprostitve v zvezi z dobavami blaga znotraj Skupnosti, nekaterimi prevoznimi storitvami in mednarodnim prevozom, uvozom, nekaterimi transakcijami, ki se obravnavajo kot izvoz, storitvami, ki jih opravijo posredniki, in transakcijami, povezanimi z mednarodnim trgovanjem.

16 – Prej člen 13B(a) in (d) Šeste direktive o DDV, in sicer v zvezi s finančnimi in zavarovalnimi transakcijami.

17 – Prej člen 17(4) Šeste direktive o DDV.

– Osma direktiva o DDV

11. Člen 2 določa:

„Vsaka država članica pod spodaj navedenimi pogoji vrne davčnemu zavezancu, ki nima sedeža na ozemlju države, ima pa sedež v drugi državi članici, vsakršen davek na dodano vrednost, zaračunan za storitve ali za premičnine, ki so mu jih dobavili drugi davčni zavezanci na ozemlju države, ali zaračunan ob uvozu blaga v državo, v kolikor se to blago oz. storitve uporabljajo za namene transakcij iz člena 17(3)(a) in (b) [Šeste direktive o DDV] in za opravljanje storitev iz člena 1(b)."

– Trinajsta direktiva o DDV

12. Besedilo člena 2(1) Trinajste direktive o DDV je podobno. Ta določa:

„1. Brez poseganja v člena 3 in 4 vsaka država članica vrne vsakemu davčnemu zavezancu, ki nima stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti, pod spodaj določenimi pogoji vsak davek na dodano vrednost, ki mu je bil obračunan za opravljene storitve ali dobavljene premičnine na ozemlju države s strani drugih davčnih zavezancev ali mu je bil obračunan ob uvozu blaga v državo, kolikor je tako blago ali storitve uporabljeno za namene transakcij iz člena 17(3)(a) in (b) [Šeste direktive o DDV] ali za opravljanje storitev iz točke 1(b) člena 1 te direktive."

13. Besedilo Trinajste direktive o DDV kljub poznejšemu začetku veljavnosti Direktive o DDV še vedno vsebuje sklice na določbe Šeste direktive o DDV, to je na njen člen 17(3) (a) in (b).

Nacionalno pravo

14. Na podlagi oddelkov 26 in 39 Value Added Tax Act 1994 (zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1994), člena 3 Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999 (sklep o davku na dodano vrednost (vstopni davek – posebne storitve) iz leta 1999) in predpisa 190 Value Added Tax (amendment) (No. 4) Regulations 2004 (uredba o davku na dodano vrednost (sprememba

št. 4) iz leta 2004) gospodarski subjekti, ki nimajo sedeža v EU, niso upravičeni do vračila vstopnega davka, obračunanega za transakcije iz člena 169(c) Direktive o DDV.

II – Predhodni postopek

15. Združeno kraljestvo je leta 2004 spremenilo zakonodajo zaradi sodbe Court of Appeal of England and Wales, ki je razsodilo, da transakcije iz člena 17(3)(c) Šeste direktive o DDV niso upravičene do odbitka vstopnega davka, ker niso navedene v členu 2(1) Trinajste direktive o DDV.[18]

16. Komisija je zaradi te spremembe Združenemu kraljestvu poslala pisni opomin, v katerem je izrazila dvome o združljivosti nove zakonodaje te države s pravom EU. Ker ni bila zadovoljna z odgovori Združenega kraljestva na poslana pisni opomin in poznejše obrazloženo mnenje, je vložila to tožbo na podlagi člena 226 ES.[19]

18 – Sodba WHA Limited and others proti HM Commissioners of Customs and Excise, [2004] STC 1081, točke od 123 do 125.

19 – Zdaj člen 258 Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL 2008, C 115, str. 47).

III – Analiza

A – *Časovni obseg tožbe*

17. Združeno kraljestvo trdi, da se tožba zaradi neizpolnitve obveznosti, ki jo je vložila Komisija, nanaša na obdobje od 1. januarja 2007, ko je začela veljati Direktiva o DDV, ker so v obrazloženem mnenju navedeni samo členi 169, 170 in 171 Direktive o DDV, ne pa člen 17(3) in (4) Šeste direktive o DDV. Člen 17(3) in (4) je naveden samo v pisnem opominu, ki je bil Združenemu kraljestvu poslan pred začetkom veljavnosti Direktive o DDV.

18. Po drugi strani Komisija navaja, da to ne vpliva na to tožbo, ker se besedilo členov teh dveh direktiv ne razlikuje bistveno.

19. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča lahko tožba zaradi neizpolnitve obveznosti temelji samo na trditvah in razlogih, ki so bili že navedeni v obrazloženem mnenju.[20]

20 – Sodba z dne 16. decembra 1992 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-210/91, Recueil, str. I-6735, točka 10 in navedena sodna praksa).

20. Vendar po mojem mnenju to ne velja za primere, kakršen je obravnavani. Namen takega pravila je zagotoviti, da se spoštuje pravica države članice do obrambe in da je država članica seznanjena z očitki, izraženimi zoper njo.[21]

21. V obravnavnem primeru ni nevarnosti kršenja teh pravic. Trditve in razlogi v pisnem opominu so enaki kot v obrazloženem mnenju. Po mojem mnenju poskus Združenega kraljestva, da bi omejilo obseg tožbe, ne more uspeti, saj je namen Direktive o DDV preoblikovati Šesto direktivo o DDV, ne da bi se s tem spremenila njena vsebina.[22] Poleg tega se člen, ki ga je Komisija navedla v pisnem opominu, izrecno enači s členi, navedenimi v obrazloženem mnenju.[23] Če bi Svet želel spremeniti zakonski sistem, ki je veljal pred Direktivo o DDV, bi člene od 169 do 171 opredelil kot določbe, s katerimi se v prej veljavno zakonodajo uvajajo spremembe.[24] Vendar tega ni storil.

22. Zato se tožba ne sme omejiti na časovni okvir, ki ga predlaga Združeno kraljestvo.

B – *Ali so države članice dolžne vrniti DDV izvajalcem finančnih in zavarovalnih transakcij iz tretjih držav?*

23. V okviru postopka zaradi neizpolnitve obveznosti mora Komisija dokazati, da država članica ni izpolnila obveznosti na podlagi Pogodbe.

24. To dolžnost je v tem primeru težko izpolniti, saj bi bili zaradi jasnega in nedvoumnega besedila neke določbe za drugačno razlago te določbe potrebni zelo posebni razlogi.[25]

1. Besedilo člena 2(1) Trinajste direktive o DDV

25. Besedna razlaga člena 2(1) Trinajste direktive o DDV ne omogoča vračil izvajalcem finančnih in zavarovalnih transakcij iz tretjih držav.

21 – Sodba z dne 11. julija 1984 v zadevi Komisija proti Italiji (51/83, Recueil, str. 2793, točka 4); za novejši primer glej sodbo z dne 11. septembra 2008 v zadevi Komisija proti Litvi (C-274/07, ZOdl., str. I-7117, točka 20).

22 – Uvodna izjava 3 Direktive o DDV.

23 – Priloga XII k Direktivi o DDV, v delu o členu 28f, točka (1), s katerim je bil nadomeščen člen 17(2), (3) in (4) Šeste direktive o DDV.

24 – Zadnji stavek uvodne izjave 3 Direktive o DDV.

25 – Sodbi z dne 28. februarja 2008 v zadevi Carboni e derivati (C-263/06, ZOdl., str. I-1077, točka 48) in z dne 22. decembra 2008 v zadevi Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, ZOdl., str. I-10627, točka 44).

26. Razlaga, ki jo bo sprejelo Sodišče, ne bi smela preveč odstopati od dejanskega besedila določbe. Če je v določbi izrecno navedeno, da se uporablja za pododstavka (a) in (b), je ni mogoče razlagati tako, da velja tudi za pododstavek (c), ker bi taka razlaga odstopala od pomena jezika, uporabljenega v navedeni določbi.

27. Vendar besedna razlaga in jasen pomen nista nujno isto,[26] saj je lahko dobesedni pomen določbe dvoumen.

28. Če je besedilo določbe dvoumno ali protislovno, lahko Sodišče zavrne besedno razlago in namesto nje uporabi drugo, ki je bolj združljiva s ciljem zadevne zakonodaje.

29. Po eni strani pomen člena 2(1) Trinajste direktive o DDV ni dvoumen: kot je poudarilo Združeno kraljestvo, se besedilo s številkami in črkami – to je s simboli, ne z besedami – sklicuje na dva od treh pododstavkov Šeste direktive o DDV. Taki simboli v nasprotju z besedami ne morejo biti dvoumni, zato na prvi pogled ni potrebe po preučevanju njihovega pomena.

30. Vendar obstaja med členom 2(1) Trinajste direktive o DDV in členom 169 Direktive o DDV neskladje.

31. Zato je treba analizirati cilje člena 169 Direktive o DDV in člena 2(1) Trinajste direktive o DDV. Preambuli teh direktiv ne določata ciljev navedenih določb. V teh okoliščinah je koristno analizirati pripravljalne dokumente v zvezi z navedenima določbama.

2. Razlaga člena 2(1) Trinajste direktive o DDV

32. Jasnih navedb o razlogih za sprejetje člena 169(c) Direktive o DDV ali člena 17(3) Šeste direktive o DDV ni mogoče najti v nobenem dokumentu. Vendar je bila po navedbah nekaterih komentatorjev možnost odbitka ali vračila določena zato, da bi se izvajalcem finančnih in zavarovalnih storitev, ki imajo sedež v EU, zagotovila konkurenčna nevtralnost na mednarodnih finančnih trgih, in sicer z uvedbo možnosti za zmanjšanje kaskadnosti davka, to je nevračljivega skritega vstopnega DDV pri nakupih blaga in storitev, ki bremeni strukturo stroškov teh izvajalcev.[27]

26 – Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca H. Mayrasa, predstavljene v zadevi Fellinger (sodba z dne 28. februarja 1980, 67/79, Recueil, str. 535), str. 550.

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

33. Finančne in zavarovalne storitve so v EU oproščene DDV,[28] kar pomeni, da pravica do odbitka vstopnega davka ne obstaja, saj oproščene storitve niso obdavčene z izstopnim davkom.[29] Brez možnosti odbitka ali ustreznega vračila bodo davčni zavezanci, ki imajo sedež v EU ter izvajajo finančne in zavarovalne transakcije, pri poslovanju s prejemniki zunaj EU prisiljeni kriti vstopni davek, ki ga ni mogoče odbiti. Ker bodo navedeni davčni zavezanci s sedežem v EU nezmožnost odbitka vstopnega DDV prenesli na prejemnike storitev v obliki višjih stroškov, bodo v slabšem konkurenčnem položaju glede na davčne zavezance s sedežem na ozemljih, na katerih struktura stroškov ne vključuje skritega DDV.

34. Torej se zdi možnost odbitka ali vračila potrebna zaradi ohranitve mednarodne konkurenčnosti finančnega sektorja EU.

35. Vendar ta politična izbira na pomeni, da je treba podobne možnosti odobriti izvajalcem finančnih in zavarovalnih transakcij iz tretjih držav.

36. Čeprav drži, da imajo vsi davčni zavezanci, vključno s tistimi, ki imajo sedež zunaj EU, možnost pridobiti vračilo, ker je opredelitev „davčnega zavezanca“ v sistemu davka na dodano vrednost v EU vseobsegajoča,[30] osebam, ki nimajo sedeža v EU, ni bila podeljena brezpogojna pravica do tega, da zahtevajo vračilo na podlagi člena 17(3) Šeste direktive o DDV. Prvotno je bilo s členom 17(4) navedene direktive državam članicam dovoljeno zavrniti vračilo ali naložiti dodatne pogoje osebam, ki niso imele sedeža v EU. Člen 17(4) Šeste direktive o DDV je bil pozneje nadomeščen, tako da je bilo vanj najprej vključeno sklicevanje na Osmo direktivo o DDV, nato pa še na Trinajsto direktivo o DDV. V Trinajsti direktivi o DDV so v zvezi z odobritvami vračila še vedno mogoče nekatere omejitve: države članice lahko za odobritev vračila postavijo pogoj, da tretje države omogočajo podobne ugodnosti,[31] in zahtevajo imenovanje davčnega zastopnika.[32]

37. Trinajsta direktiva o DDV je bila sprejeta šele po dolgi razpravi s Svetom, ki je bila potrebna predvsem zaradi dejstva, da ni bilo mogoče doseči soglasja glede seznama izdatkov, ki niso upravičeni do vračila.[33]

38. V preambuli Trinajste direktive o DDV je navedeno, da je namen te direktive

28 – Na podlagi člena 135 Direktive o DDV (prej člen 13 Šeste direktive o DDV).

29 – Sodba z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group (C-4/94, Recueil, str. I-983, točka 28); glej tudi sodbo z dne 26. septembra 1996 v zadevi Debouche (C-302/93, Recueil, str. I-4495, točka 16).

30 – Člen 9 Direktive o DDV.

31 – Člen 2(2) Trinajste direktive o DDV.

32 – Člen 2(3) Trinajste direktive o DDV.

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

razviti usklajene trgovinske odnose s tretjimi državami.[34]

39. V skladu z obrazložitvenim memorandumom k predlogu Trinajste direktive o DDV je njen namen tudi preprečiti, da bi države članice različno obravnavale gospodarske subjekte, ki nimajo sedeža v EU, ker te razlike povzročajo preusmeritev trgovinskih tokov v EU.[35]

40. Poleg tega se obrazložitveni memorandum k predlogu Trinajste direktive o DDV izrecno sklicuje na ureditev in razprave, ki so pripeljale do sprejetja Osme direktive o DDV.[36] Če se oba obrazložitvena memo randuma upošteva povezano, jasno izhaja, da je namen Trinajste direktive o DDV ureditev, ki velja za subjekte iz EU, razširiti na tiste, ki imajo sedež zunaj EU.

41. V ta namen je v pripravljalnih dokumentih Osme direktive o DDV navedeno, da je ta direktiva samo prvi ukrep za uvedbo načela vračanja DDV vsem davčnim zavezancem nerezidentom, temu ukrepu pa bodo sčasoma sledili predlogi za rešitev težave vračanja DDV davčnim zavezancem s sedežem v tretjih državah.[37] Tudi Evropski parlament je menil, da razlikovanje med davčnimi zavezanci s sedežem v Skupnosti in tistimi, ki nimajo sedeža v Skupnosti, ni zadovoljivo, ker se s tem v odmerjanje davka vnaša element kopičenja, ki je v nasprotju z načelom sistema DDV.[38]

42. Tako so bile s Trinajsto direktivo o DDV obravnavane nekatere iste težave kot z Osmo direktivo o DDV: preprečiti preusmeritev trgovinskih tokov v EU kot posledico različnih pravil o vračilih, ki jih uporabljajo države članice.

43. Komisija trdi, da to pomeni, da je treba ti direktivi razlagati enako. Po njenem mnenju ni mogoče sklepati, da so finančne in zavarovalne storitve v eno direktivo vključene, v drugo pa ne.

44. Ali je mogoče razlago, uporabljeno za podobno ubesedeno določbo druge direktive,

34 – Druga uvodna izjava Trinajste direktive o DDV.

35 – Odstavka 3 in 4 obrazložitvenega memoranduma k predlogu Trinajste direktive Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti (v nadaljevanju: obrazložitveni memorandum k predlogu Trinajste direktive o DDV), COM(82) 443.

36 – *Ibidem*, odstavek 4.

37 – Odstavek 3 Resolucije Evropskega parlamenta z mnenjem Evropskega parlamenta o predlogu Komisije Evropskih skupnosti Svetu za Osmo direktivo Sveta o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (UL 1979, C 39, str. 14, v nadaljevanju: Resolucija Evropskega parlamenta).

38 – *Ibidem*, odstavek 4.

prenesti po analogiji, je treba presoditi ob upoštevanju ciljev obeh direktiv.[39]

45. Menim, da se v tem primeru Osma in Trinajsta direktiva o DDV kljub delnemu prekrivanju njunih ciljev ne smeta razlagati enako, ker Osma direktiva o DDV zadeva davčne zavezance s sedežem v EU, Trinajsta direktiva o DDV pa tiste s sedežem v tretjih državah.

46. Združeno kraljestvo utemeljuje različno obravnavanje davčnih zavezancev, ki izvajajo finančne in zavarovalne transakcije ter zanje velja Osma direktiva o DDV, in tistih, ki so zajeti s Trinajsto direktivo o DDV, s tem da splošni načeli enakega obravnavanja in prepovedi diskriminacije, določeni s pogodbami, za prve veljata, za druge pa ne.

47. Ta pristop je v skladu s sodno prakso, po kateri je treba vsako določbo razlagati glede na pravna pravila višje veljave in dajati prednost tisti razlagi, ki je združljiva s temi pravnimi pravili višje veljave.[40] Zato lahko obravnavanje davčnih zavezancev s sedežem v EU pripelje do drugačnih rezultatov kot obravnavanje tistih brez sedeža v EU.

48. V pripravljalnih dokumentih ni izrecne navedbe o obravnavi finančnih in zavarovalnih storitev. Vendar menim. da ni nepomembno to, da se prvotni predlog Osme direktive o DDV sklicuje na celotni člen 17(3) Šeste direktive o DDV, medtem ko se sprejeta direktiva sklicuje samo na pododstavka (a) in (b) navedenega člena. To kaže, da se je zakonodajalec namerno odločil, da finančnih in zavarovalnih storitev ne vključi, saj je bila ta posledica gotovo opažena med spreminjanjem prvotnega predloga Komisije.

49. Komisija v obravnavanem primeru trdi, da je bil izpust pododstavka (c) v Osmi direktivi o DDV napaka. V podporo tej trditvi se sklicuje na obrazložitveni memorandum k predlogu Osme direktive o DDV, v katerem Komisija navaja, da bodo primeri, ki spadajo v okvir pododstavka (c), verjetno zajeti s pododstavkom (a). Komisija zdaj priznava, da je to stališče skoraj gotovo napačno.

50. Trditev, da je bil izpust napaka, se mi ne zdi prepričljiva. Tudi če bi bilo tako, to po mojem mnenju nima nobene pravne posledice. Ne zdi se mi verjetno, da ta napaka do danes, tri desetletja po pripravi Osme direktive o DDV, še ne bi bila odpravljena, zlasti ker je domnevna napaka ohranjena v Direktivi Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v [Direktivi o DDV],

39 – Sodba z dne 9. februarja 1982 v zadevi Polydor in RSO Records (270/80, Recueil, str. 329, točke od 14 do 18). Glej novejšo sodbo z dne 12. novembra 2009 v zadevi Grimme (C-351/08, ZOdl., str. I-10777, točka 29).

40 – Sodba z dne 13. decembra 1983 v zadevi Komisija proti Svetu (218/82, Recueil, str. 4063, točka 15). Za novejši primer glej sodbo z dne 4. oktobra 2007 v zadevi Schutzverband der Spirituosen-Industrie (C-457/05, ZOdl., str. I-8075, točka 22).

davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici (v nadaljevanju: Direktiva 2008/9)[41], ta direktiva pa je začela veljati leta 2008.

51. Zato po mojem mnenju na podlagi namena ali zakonodajne zgodovine člena 2(1) Trinajste direktive o DDV ni mogoče jasno sklepati, da je treba to določbo razumeti tako, da vključuje člen 169(c) Direktive o DDV.

3. Ali obstajajo nujni razlogi za odstopanje od dobesednega pomena?

52. Menim, da lahko Komisija v tem primeru uspe samo, če dokaže, da obstajajo nujni razlogi za razlago člena 2(1) Trinajste direktive o DDV, ki odstopa od njegovega besedila. Za to bi morala biti po mojem mnenju Trinajsta direktiva o DDV ali člen 169(c) Direktive o DDV nesmiselna ali neučinkovita, razen če bi se člen 2(1) Trinajste direktive o DDV razlagal tako, da vključuje implicitno sklicevanje na zgoraj navedeni člen 169(c).

41 – UL L 44, str. 23.

53. Razlaga, ki je v skladu z načelom, na katerem temelji preučevana določba, ima prednost pred razlago, zaradi katere bi bilo to načelo neučinkovito ali nesmiselno.[42]

54. Vendar v tem primeru ne bi bila ne Trinajsta direktiva o DDV ne člen 169(c) Direktive o DDV nesmiselna ali neučinkovita, če bi Sodišče upoštevalo izrecno besedilo člena 2(1) Trinajste direktive o DDV: člen 169(c) Direktive o DDV bi še vedno veljal za osebe s sedežem v zadevni državi članici, Trinajsta direktiva o DDV pa bi se še vedno uporabljala za vračila v zvezi z osebami brez sedeža v EU, za katere se uporabljata preostala pododstavka člena 169 Direktive o DDV.

55. Poleg tega Komisija trdi, da je Trinajsta direktiva o DDV samo izvedbeni ukrep in da bi zato morala ob morebitnem protislovju prevladati upravičenost do odbitka ali vračila, določena v Direktivi o DDV.

56. Besedilo člena 171 Direktive o DDV se izrecno sklicuje na Osmo in Trinajsto direktivo o DDV kot na „podrobna izvedbena pravila“.

42 – Sodbi z dne 4. februarja 1988 v zadevi Murphy in drugi (157/86, Recueil, str. 673, točka 10) in z dne 22. septembra 1988 v zadevi Land de Sarre in drugi (187/87, Recueil, str. 5013, točka 19). Za novejši primer glej sodbo z dne 9. marca 2006 v zadevi Zuid-Hollandse Milieufederatie in Natuur en Milieu (C-174/05, ZOdl., str. I-2443, točka 20).

Na tej podlagi bi se lahko ti direktivi obravnavali kot podrejeni Direktivi o DDV.

57. Seveda so v hierarhiji predpisov Šesta in Trinajsta direktiva o DDV ter Direktiva o DDV enakovredne, ker so vse direktive Sveta, sprejete na podlagi istih določb Pogodbe. Zato je uporaba načela *lex superior* zanje izključena. Obstaja pa razlika v sorazmerni zakonodajni razvrstitvi teh direktiv glede razmerja med njimi samimi ter med njimi in Pogodbami.

58. Načeloma to pomeni, da lahko podrobna izvedbena pravila Trinajste direktive o DDV odstopajo od določb Šeste direktive o DDV. Mogoče je, da se zakonodajalec pri izvajanju predhodnega zakonodajnega akta odloči, da nekaterih njegovih določb ne bo izvedel, s čimer implicitno spremeni akt ali vsaj prepusti izvajanje navedenih določb poznejšim odločitvam.[43]

59. Vendar je razumno predpostaviti, da mora določba v izvedbenem aktu težiti k usklajenosti s prvotnim aktom, če ni jasna.

60. Dejansko je Sodišče odločilo, da cilj Osme direktive o DDV ni vzbuditi dvom o Šesti direktivi o DDV, ampak uskladiti pravico do vračila, določeno v členu 17(3) Šeste direktive o DDV. V skladu s tem je treba člen 2 Osme direktive o DDV šteti za instrument, s katerim se utrjuje člen 17(3) Šeste direktive o DDV, enako pa velja tudi za člen 2(1) Trinajste direktive o DDV[44].

4. Sklepne ugotovitve o obstoju obveznosti vračila DDV izvajalcem finančnih in zavarovalnih transakcij iz tretjih držav

61. Po mojem mnenju v tej fazi razvoja prava EU države članice niso dolžne vrniti DDV davčnim zavezancem iz člena 169(c) Direktive o DDV, ki nimajo sedeža v EU.

62. Menim, da so različna pravila o odbitkih in vračilih v sistemu DDV posledica odločitev davčne politike, ne pa logičnih ali pravnih potreb. Primeri iz preteklosti kažejo, da lahko zakonodajalec na področju DDV včasih sprejme zakonodajne odločitve, ki so z vidika

43 – Dodati je treba, da je to mogoče samo pri aktih na isti zakonodajni ravni. Z izvedbenim ukrepom EU, ki je v hierarhiji predpisov manj pomemben, ali nacionalnim izvedbenim ukrepom ali ukrepom za prenos ni mogoče spremeniti obsega ali pomena določb akta, ki ga je treba izvesti.

44 – Sodba Debouche (navedena v opombi 29, točka 18) in sodba z dne 15. marca 2007 v zadevi Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, ZOdl., str. I-2425, točka 25).

gospodarske ali davčne politike neskladne ali celo nesmiselne.[45]

63. Tudi če bi razlaga člena 2 Trinajste direktive o DDV, kot jo je predlagala Komisija, z vidika davčne politike bolj ustrezala sedanjemu sistemu DDV, se v tej razlagi ne izraža besedilo zadevne določbe, zlasti ker se je zakonodajalec zavestno odločil, da se glede tega vprašanja ne opredeli.[46] Torej je naloga zakonodajalca, da ta izpust popravi.[47]

64. Stališče Združenega kraljestva temelji na izrecnem in nedvoumnem besedilu določbe Direktive o DDV, ki jo mora ta država prenesti in izvesti. Načelo pravne varnosti nasprotuje temu, da bi se člen 2(1) Trinajste direktive o DDV razlagal tako, da se nanaša na člen 169(c) Direktive o DDV, če taka razlaga ne izhaja iz uporabljenih besed.[48] Združeno kraljestvo se lahko v podporo svojemu stališču sklicuje na to načelo, ki je zlasti pomembno na področju davčnega prava, na katerem mora biti davčnim zavezancem in davčnim organom omogočeno, da se oprejo na besedilo zakonodaje EU.

65. Stališče Komisije se mi zdi problematično tudi z ustavnega in institucionalnega vidika. Če Komisija v resnici trdi, da je v besedilu Osme in Trinajste direktive o DDV del izpuščen po pomoti, ni smiselno, da ne uporabi svoje pravice do zakonodajne pobude za odpravo te napake. Storila je ravno nasprotno: domnevno napako je ohranila v predlogu nove direktive 2008/9 in hkrati začela postopek zaradi neizpolnitve obveznosti zoper državo članico, ki se opira na dobesedni pomen besedila zadevne določbe.

66. Nazadnje, Komisija poudarja tudi, da se pojavita dve praktični težavi, če se člen 2(1) Trinajste direktive o DDV ne razlaga tako, da se nanaša na člen 169(c) Direktive o DDV. Prvič, razlaga Osme direktive o DDV naj bi postala negotova zaradi podobnega besedila člena 2 Osme in Trinajste direktive o DDV,

45 – V preteklosti je bilo treba sistem DDV prilagajati, predvsem na področju odbitkov, da bi se preprečilo obdavčevanje z bistveno višjimi stopnjami od tistih, ki so bile obračunane v okviru kumulativnega sistema prometnega davka. Taki posegi v sistem „čistega“ DDV se pojavljajo še danes. Uvedeno je bilo na primer „pravilo zapore“ („buffer rule“), s katerim je bila pravica do odbitka dolgovanega zneska DDV v davčnem obdobju omejena, preostanek pa se je prenesel v naslednje obdobje. To pravilo se še vedno lahko uporablja na podlagi člena 183 Direktive o DDV (prej člen 18(4) Šeste direktive o DDV). Glej Terra, B., „Developments in VAT – the deduction of input tax“, *VAT monitor*, vol. 7, št. 2, marec-april, 1996, str. 52.

46 – Kot je navedel profesor Kaarle Makkonen, je lahko zakonodajalec nestanoviten. Glej Makkonen, K., *Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Eine strukturanalytische Studie*, Annales Universitatis Turkuensis Ser. B Humaniora 93, Turku 1965, str. 203.

47 – Sodba z dne 9. julija 1981 v zadevi Gondrand in Garancini (169/80, Recueil, str. 1931, točki 16 in 17). Glej tudi zadnjo točko sklepnih predlogov generalnega pravobranilca G. Slynna, predstavljenih v tej zadevi, str. 1949. Glej novejšo sodbo z dne 11. junija 2009 v zadevi Nijemeisland (C-170/08, ZOdl., str. I-5127, točka 44).

48 – Sodba z dne 1. oktobra 2009 v zadevi Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, ZOdl., str. I-9225, točka 38). Zanimivo je opozoriti, da je v tem primeru Sodišče zavrnilo razlago na podlagi ciljev in sistema zakonodaje ter upoštevalo dobesedno razlago določbe, čeprav je zakonodajalec s poznejšo direktivo spremenil zadevno določbo.

ter, drugič, večina držav članic naj bi kršila Trinajsto direktivo o DDV, ker trenutno omogočajo osebam, ki nimajo sedeža v EU, vračila za transakcije, navedene v členu 169(c) Direktive o DDV.

67. Po mojem mnenju ni nobeden od teh praktičnih pomislekov zadosten pravni razlog za to, da bi se člen 2(1) Trinajste direktive o DDV razlagal tako, da se ne nanaša na člen 169(c) Direktive o DDV.

68. Poleg tega je mogoče take težave odpraviti s sprejetjem ustreznih zakonskih določb, s katerimi se pojasni obseg pravice izvajalcev finančnih in zavarovalnih transakcij, ki nimajo sedeža v EU, do vračila, če se bo to zdelo potrebno po odločitvi v tem primeru.

IV – Predlog

69. Ob upoštevanju zgornjih ugotovitev menim, da Komisiji ni uspelo dokazati, da je Združeno kraljestvo kršilo člene od 169 do 171 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ali člen 2(1) Trinajste direktive Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti. Zato Sodišču predlagam, naj tožbo zavrne.