ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ Г-Н N. JÄÄSKINEN
представено на 20 май 2010 година[1]

1. Настоящият иск за установяване на неизпълнение на задължения се отнася до правото на лица от трети страни, които не са установени в Европейския съюз и предоставят финансови и застрахователни услуги на получатели, които също са установени извън Съюза, да приспадат или да получават възстановяване на платения по получени доставки ДДС, начислен за придобити в Съюза стоки и услуги.

2. Комисията иска от Съда да установи, че като е отказало да възстанови платения по получени доставки данък, начислен за някои сделки, Обединеното кралство не е изпълнило задълженията си по членове 169, 170 и 171 от Директивата относно ДДС[2] и член 2, параграф 1 от Тринадесета директива относно ДДС[3].

3. Съгласно членове 169 и 170 от Директивата относно ДДС всички данъчнозадължени лица имат право да приспаднат или да получат възстановяване на платения по получени доставки ДДС в изброените в член 169 три хипотези[4]. Член 169, буква в) от Директивата относно ДДС[5] се отнася до финансовите и застрахователните сделки, получателят по които е установен извън Съюза.

4. Въпреки това в свързаните с възстановяването подробни правила за прилагане[6], установени в Тринадесета директива относно ДДС за лица от трети страни, не се предвижда възможност за възстановяване в случаите на финансови и застрахователни сделки. Член 2, параграф 1 от тази директива предвижда, че държавите членки възстановяват начисления ДДС, при условие че стоките или услугите се използват за целите на сделките, уредени в член 169, букви а) и б) от Директивата относно ДДС[7], но в него не се посочват изрично

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата относно ДДС“) (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), с която се заместват член 17, параграфи 3 и 4 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по нататък „Шеста директива относно ДДС“).

3 — Тринадесета директива 86/560/ЕИО на Съвета от 17 ноември 1986 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки в областта на данъка върху оборота — правила за възстановяване на данъка върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на Общността (ОВ L 326, стр. 40; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 81, наричана по-нататък „Тринадесета директива относно ДДС“).

4 — Членове 169 и 170 от Директивата относно ДДС (предишен член 17, параграф 3 от Шеста директива относно ДДС).

5 — Предишен член 17, параграф 3, буква в) от Шеста директива относно ДДС.

6 — Съгласно член 171 от Директивата относно ДДС (предишен член 17, параграф 4 от Шеста директива относно ДДС), който препраща към Осма директива 79/1072/ЕИО на Съвета от 6 декември 1979 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху търговския оборот — режим на възстановяване на данък добавена стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката (ОВ L 331, стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 34, наричана по-нататък „Осма директива относно ДДС“) и към Тринадесета директива относно ДДС.

7 — Предишен член 17, параграф 3, букви а) и б) от Шеста директива относно ДДС.

финансовите и застрахователните сделки, уредени в буква в).

I — Правна уредба

Право на Съюза

5. Според Комисията член 2, параграф 1 от Тринадесета директива относно ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че обхваща финансовите и застрахователните сделки, тъй като подобно задължение е присъщо на логиката на системата на ДДС.

— Шеста директива относно ДДС и Директивата относно ДДС

8. Възникването и обхватът на правото на приспадане първоначално са уредени в член 17 от Шеста директива относно ДДС [8]. С Директивата относно ДДС, която е в сила от 1 януари 2007 г. [9], се преработва Шеста директива относно ДДС, без тя да се променя по същество [10]. Съответните разпоредби на член 17 от Шеста директива относно ДДС вече се

6. От своя страна Обединеното кралство поддържа, че законодателството му е в съответствие с изричния текст на член 2, параграф 1 от Тринадесета директива относно ДДС и че поради това то не е нарушило правото на Съюза.

7. Следователно Съдът е изправен пред ясен, но труден избор между буквалното и телеологичното тълкуване на разпоредбата, като последното може да съответства в по-голяма степен на системата на ДДС като цяло.

8 — Член 17, параграфи 2—4 е изменен с член 28е от Шеста директива относно ДДС, който е въведен с три директиви: Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед премахването на фискалните граници (ОВ L 376, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110); Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година за изменение на Директива 77/388/ЕИО и за въвеждане на нови мерки за опростяване във връзка с данъка върху добавената стойност — обхват на някои освобождавания от данъка и практически правила за тяхното прилагане (ОВ L 102, стр. 18) и Директива 2004/66/ЕО на Съвета от 26 април 2004 година за адаптиране на Директиви 1999/45/ЕО, 2002/83/ЕО, 2003/37/ЕО и 2003/59/ЕО на Европейския парламент и на Съвета и Директиви 77/388/ЕИО, 91/414/ЕИО, 96/26/ЕО, 2003/48/ЕО и 2003/49/ЕО на Съвета в областта на свободното движение на стоки, свободното предоставяне на услуги, земеделие, транспортна политика и данъчно облагане, вследствие на присъединяването на Чешката република, Естония, Кипър, Латвия, Литва, Унгария, Малта, Полша, Словения и Словакия (ОВ L 168, стр. 35; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 5, стр. 87).

9 — Член 413 от Директивата относно ДДС.

10 — Съображения 1 и 3 от преамбюла на Директивата относно ДДС.

намират в членове 168—171 от Директивата относно ДДС [11].

9. Съгласно членове 169 и 170 от Директивата относно ДДС [12] всички данъчнозадължени лица „има[т] право да приспадн[ат]“ или „да получат възстановяване“ за стоки и услуги, използвани за целите на следните сделки: [13]

„а) сделки, свързани с дейностите, посочени в член 9, параграф 1, втора алинея [14], които се извършват извън държавата членка, в която този данък се дължи или е платен, по отношение на ко[и]то ДДС би могъл да бъде приспаднат, ако те са били извършени на територията на тази държава членка;

б) [...] [15];

в) сделки, които са освободени съгласно член 135, параграф 1, букви а)—е) [16], когато [получателят на доставката] е установен извън Общността или когато сделките са пряко свързани със стоките, предназначени за износ извън Общността“.

10. Член 171 от Директивата относно ДДС [17] предвижда, че „ДДС се възстановява [...] в съответствие с подробните правила за изпълнение“, изложени в Осма директива относно ДДС (във връзка с установени в Съюза лица) и в Тринадесета директива относно ДДС (във връзка с установени извън Съюза лица).

11 — Съгласно приложение XII към Директивата относно ДДС, озаглавено „Таблица на съответствието“, член 28e, параграф 1 от Шеста директива относно ДДС, заместващ член 17, параграф 3, букви а), б) и в) от Шеста директива относно ДДС, отговаря на член 169, букви а), б) и в) и член 170, букви а) и б) от Директивата относно ДДС. Член 28, параграф 1 от Шеста директива относно ДДС, заменящ член 17, параграф 4 от Шеста директива относно ДДС, отговаря на член 171 от Директивата относно ДДС.

12 — Предишен член 17, параграф 3 от Шеста директива относно ДДС.

13 — Интересно е да се отбележи, че докато в текста на Шеста директива относно ДДС на английски език се говори за „right to deduct or obtain a refund“, то в Директивата относно ДДС се говори за „entitlement to deduct or obtain a refund“. Според мен обаче не става въпрос за съществена разлика в съдържанието на тези разпоредби, тъй като подобна промяна не е изрично указана от законодателя.

14 — Тази разпоредба определя като икономическа дейност всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на миното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии, включително експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея.

15 — Тази буква не е релевантна за настоящото изложение. Тя се отнася до освобождавания: относно вътреобщностната доставка на стоки, относно някои свързани с превоз услуги и относно международния превоз, относно вноса, относно някои сделки, разглеждани като износ, относно доставката на услуги от посредници, относно свързани с международната търговия сделки.

16 — Предишен член 13, част Б, букви а) и г) от Шеста директива относно ДДС, тоест финансови и застрахователни сделки.

17 — Предишен член 17, параграф 4 от Шеста директива относно ДДС.

— Осма директива относно ДДС

11. Член 2 гласи:

„Всяка държава членка възстановява на всяко данъчно облагаемо лице, което не е установено на територията на страната, но е установено в друга държава членка, и при условията, определени в настоящата директива, сумата на данък добавена стойност, начислена му с оглед услуги или движимо имущество, предоставени му от други данъчно облагаеми лица на територията на страната или наложена му във връзка с внос на стоки в тази страна, и доколкото тези стоки или услуги се използват за целите на сделки, посочени в член 17, параграф 3, букви а) и б) от [Шеста директива относно ДДС], и разпоредбите за услуги, посочени в член 1, буква б)“.

възстановява на всяко данъчнозадължено лице, което не е установено на територията на Общността, при спазване на указаните по-долу условия, данъка върху добавената стойност, платен за получени от него услуги или доставено му движимо имущество на територията на страната от други данъчнозадължени лица, или платен при внос на стоки в страната, при условие че тези стоки или услуги се използват за целите на сделките по член 17, параграф 3, букви а) и б) от [Шеста директива относно ДДС] или за извършване на услуги по член 1, точка 1, буква б) от настоящата директива“.

13. Текстът на Тринадесета директива продължава да препраща към разпоредбите на Шеста директива, а именно към член 17, параграф 3, букви а) и б) от нея, въпреки последващото влизане в сила на Директивата относно ДДС.

— Тринадесета директива относно ДДС

12. Член 2, параграф 1 от Тринадесета директива относно ДДС е формулиран по сходен начин. Той гласи:

„1. Без да се засягат разпоредбите на членове 3 и 4, всяка от държавите членки

Национално право

14. От членове 26 и 39 от Value Added Tax Act 1994, член 3 от Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999 и член 190 от Value Added Tax (Amendment) (No. 4) Regulations 2004 следва, че неустановените в Съюза оператори нямат право

на възстановяване на платения по получени доставки данък, начислен за уредените в член 169, буква в) от Директивата относно ДДС сделки.

II — Досъдебна процедура

15. През 2004 г. Обединеното кралство изменя законодателството си вследствие решението на Court of Appeal of England and Wales, в което се постановява, че след като в член 2, параграф 1 от Тринадесета директива относно ДДС не се препраща към сделките, посочени в член 17, параграф 3, буква в) от Шеста директива относно ДДС, не е налице право на приспадане на платения по получени доставки данък [18].

16. След това изменение Комисията изпраща официално уведомително писмо на Обединеното кралство, в което повдига въпроса за съвместимостта на новия британски закон с правото на Съюза. Тъй като не намира за задоволителни отговорите на Обединеното кралство на официалното ѝ уведомително писмо и на последващото мотивирано становище, Комисията предявява настоящия иск на основание член 226 ЕО [19].

III — Анализ

А — *Периодът, за който се отнася искът*

17. Обединеното кралство поддържа, че искът на Комисията за установяване на неизпълнение на задължения се отнася до периода след 1 януари 2007 г. — дата, на която Директивата относно ДДС влиза в сила, тъй като в мотивираното становище се посочват само членове 169, 170 и 171 от Директивата относно ДДС, но не и член 17, параграфи 3 и 4 от Шеста директива относно ДДС. Член 17, параграфи 3 и 4 се споменава само в официалното уведомително писмо, изпратено на Обединеното кралство преди влизането в сила на Директивата относно ДДС.

18. От друга страна, Комисията отбелязва, че посоченото не засяга настоящия иск, тъй като текстът на двете директиви не се различава съществено.

19. Съгласно постоянната практика на Съда искът за установяване на неизпълнение на задължения може да се основава единствено на доводите и правните основания, които вече са изложени в мотивираното становище [20].

18 — Решение по дело *WHA Limited and others* v *HM Commissioners of Customs and Excise,* [2004] STC 1081, точки 123—125.

19 — Понастоящем член 258 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ОВ C 115, 2008 г., стр. 47).

20 — Решение от 16 декември 1992 г. по дело Комисия/Гърция (C-210/91, Recueil, стр. I-6735, точка 10 и цитираната съдебна практика).

20. Според мен обаче този принцип не важи в положения като това по настоящото дело. Целта на подобно правило е да се гарантира, че правото на защита на държавата членка е спазено и че тя е запозната с отправените срещу нея твърдения за нарушение [21].

21. В настоящото дело няма опасност от нарушаване на тези права. Доводите и правните основания, изложени в официалното уведомително писмо, са същите като изложените в мотивираното становище. Според мен Обединеното кралство не може да ограничи периода, за който се отнася искът, тъй като целта на Директивата относно ДДС е да преработи Шеста директива относно ДДС, без да я променя по същество [22]. Освен това изрично се посочва, че цитираните от Комисията разпоредби в официалното уведомително писмо са еквивалентни на цитираните в мотивираното становище [23]. Ако Съветът е имал намерение да измени предхождащата приемането на Директивата относно ДДС правна уредба, той е щял да уточни, че изменения в действащата до този момент правна уредба се въвеждат с членове 169—171 [24]. Той не е направил това.

22. Следователно периодът, за който се отнася искът, не трябва да се ограничава до очертаната от Обединеното кралство времева рамка.

Б — *Държавите членки длъжни ли са да възстановяват данъка на лица от трети страни, които извършват финансови и застрахователни сделки?*

23. В рамките на производство за установяване на неизпълнение на задължения Комисията трябва да докаже, че държавата членка не е изпълнила задълженията си, произтичащи от Договора.

24. В настоящия случай е трудно да се докаже това неизпълнение, тъй като предвид ясния и недвусмислен текст на дадена разпоредба трябва да се изтъкнат изключително убедителни съображения, за да може тази разпоредба да се тълкува по различен начин [25].

1. Текстът на член 2, параграф 1 от Тринадесета директива относно ДДС

25. Буквалното тълкуване на член 2, параграф 1 от Тринадесета директива относно ДДС не позволява възстановяването на данъка на лица от трети страни, които извършват финансови и застрахователни сделки.

21 — Решение от 11 юли 1984 г. по дело Комисия/Италия (51/83, Recueil, стр. 2793, точка 4), вж. постановеното неотдавна Решение от 11 септември 2008 г. по дело Комисия/Литва (C-274/07, Сборник, стр. I-7117, точка 20).

22 — Съображение 3 от преамбюла на Директивата относно ДДС.

23 — Приложение XII към Директивата относно ДДС, в частта относно член 28e, параграф 1, заменящ член 17, параграфи 2—4 от Шеста директива относно ДДС.

24 — Последно изречение от съображение 3 от преамбюла на Директивата относно ДДС.

25 — Решение от 28 февруари 2008 г. по дело Carboni e derivati (C-263/06, Сборник, стр. I-1077, точка 48) и Решение от 22 декември 2008 г. по дело Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, Сборник, стр. I-10627, точка 44).

26. Тълкуването, което ще даде Съдът, не трябва да се отдалечава прекалено много от самия текст на разпоредбата. Ако в разпоредба изрично се посочва, че тя се прилага за букви а) и б), тя не може да се тълкува в смисъл, че се прилага за буква в), без това да доведе до отклоняване от смисъла на използваните в тази разпоредба езикови термини.

27. Въпреки това буквалното значение и ясното значение може да не са синоними [26], тъй като буквалното значение на дадена разпоредба може да е двусмислено.

28. Когато текстът на дадена разпоредба е двусмислен или противоречив, Съдът може да откаже да тълкува буквално разпоредбата и да предпочете тълкуване, което съответства в по-голяма степен на целите на въпросната правна уредба.

29. От една страна, смисълът на член 2, параграф 1 от Тринадесета директива относно ДДС не е двусмислен: както подчертава Обединеното кралство, текстът препраща към две от трите букви от Шеста директива относно ДДС, като използва цифри и букви, тоест символи и думи. Такива символи, за разлика от думите, не могат да бъдат двусмислени, така че на пръв поглед няма нужда да се изследва смисълът им.

30. Налице е обаче непоследователност между член 2, параграф 1 от Тринадесета директива относно ДДС и член 169 от Директивата относно ДДС.

31. Поради това е необходимо да се анализират целите на член 169 от Директивата относно ДДС и член 2, параграф 1 от Тринадесета директива относно ДДС. В преамбюла на директивите не се споменават целите на тези разпоредби. При тези обстоятелства е полезно да се анализира *travaux préparatoires* (подготвителната дейност) във връзка с тези разпоредби.

2. Относно тълкуването на член 2, параграф 1 от Тринадесета директива относно ДДС

32. Съображенията за приемане на член 169, буква в) от Директивата относно ДДС или на член 17, параграф 3 от Шеста директива относно ДДС не са ясно посочени в нито един документ. Според някои коментари обаче възможността за приспадане или възстановяване се предоставя, за да се гарантира неутралността по отношение на конкуренцията на европейските доставчици на финансови и застрахователни услуги на международните финансови пазари, като се въведе възможност за намаляване на натрупването на данъка, а именно на скрития и неподлежащ на възстановяване ДДС по получени доставки, включен в структурата на разходите за придобиване на стоки и доставката на услуги [27].

26 — Вж. заключение на генералния адвокат Mayras по Решение от 28 февруари 1980 г. по дело Fellinger (67/79, Recueil, стр. 535, стр. 550).

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

33. В Съюза финансовите и застрахователните услуги са освободени от ДДС [28], като това предполага липса на право на приспадане на платения по получени доставки данък, тъй като при освободени услуги не се начислява данък за извършените доставки [29]. При липса на възможност за приспадане или за съответстващо възстановяване данъчнозадължените лица, които са установени в Съюза и извършват финансови и застрахователни сделки, ще бъдат принудени да включват в разходите си неподлежащ на приспадане данък по получени доставки при сделки с получатели извън Съюза. След като невъзможността за приспадане на платения по получени доставки ДДС се отразява на получателите, като увеличава разходите им, установените в Съюза данъчнозадължени лица ще се намират в по-неблагоприятно положение от гледна точка на конкуренцията в сравнение с установени на други територии данъчнозадължени лица, в чиято структура на разходите не се включва скрит ДДС.

34. Поради това е желателно да съществува възможност за приспадане или възстановяване, за да се запази конкурентоспособността в международен план на финансовия сектор на Съюза.

35. Този политически избор обаче не предполага предоставянето на сходна възможност на установени в трети страни лица, извършващи финансови и застрахователни сделки.

36. Макар да е вярно, че всички данъчнозадължени лица, включително установените извън Съюза, имат възможност да получат възстановяване, тъй като понятието за данъчнозадължено лице в установената в Съюза система на ДДС е общо [30], на установените извън Съюза лица не се предоставя безусловно право да искат възстановяване на основание член 17, параграф 3 от Шеста директива относно ДДС. Член 17, параграф 4 от тази директива първоначално позволява на държавите членки да откажат да възстановят данъка или да налагат допълнителни условия за лицата, които не са установени в Съюза. Впоследствие член 17, параграф 4 от Шеста директива относно ДДС е изменен с цел да препраща първо към Осма директива относно ДДС, след това и към Тринадесета директива относно ДДС. Тринадесета директива относно ДДС все още позволява някои ограничения във връзка с предоставянето на възстановяване: държавите членки могат да поставят възстановяването в зависимост от предоставянето от трети държави на подобни облекчения [31] и да искат да бъде назначен данъчен представител [32].

37. Тринадесета директива относно ДДС е приета едва след дълго обсъждане в Съвета, което се оказва необходимо поспециално поради обстоятелството, че не може да се постигне съгласие по списъка на разходите, за които не се допуска възстановяване [33].

38. В преамбюла на Тринадесета директива относно ДДС се посочва, че тя цели да

28 — Съгласно член 135 от Директивата относно ДДС (предишен член 13 от Шеста директива относно ДДС).

29 — Решение от 6 април 1995 г. по дело BLP Group (C-4/94, Recueil, стр. I-983, точка 28), вж. също Решение от 26 септември 1996 г. по дело Debouche (C-302/93, Recueil, стр. I-4495, точка 16).

30 — Член 9 от Директивата относно ДДС.

31 — Член 2, параграф 2 от Тринадесета директива относно ДДС.

32 — Член 2, параграф 3 от Тринадесета директива относно ДДС.

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

осигури хармоничното развитие на търговските отношения с трети страни [34].

39. Съгласно изложението на мотивите на Предложението за тринадесета директива относно ДДС целта на директивата е и да премахне различното третиране от държавите членки на установените извън Съюза оператори, тъй като такива разлики водят до отклоняване на търговските потоци в Съюза [35].

40. Освен това в изложението на мотивите на Предложение за тринадесета директива относно ДДС изрично се посочва режимът на Осма директива относно ДДС и обсъжданията, довели до приемането ѝ [36]. От прочита на тези две изложения на мотивите е ясно, че целта на Тринадесета директива относно ДДС е да разпростре по отношение на установените извън Съюза оператори режима, приложим за установените в Съюза оператори.

41. В това отношение подготвителната дейност във връзка с Осма директива относно ДДС показва, че последната представлява само първата мярка по прилагане на принципа за възстановяване на ДДС на всички чуждестранни данъчнозадължени лица, като след нея трябва да се направят предложения за разрешаване на проблема за възстановяването на данъка на установените в трети страни данъчнозадължени лица [37]. Европейският парламент също намира за незадоволително разграничението, провеждано между установените и неустановените в Общността данъчнозадължени лица, тъй като води до натрупване на данъка, което е в противоречие с принципа на действие на системата на ДДС [38].

42. Така с Тринадесета директива относно ДДС отчасти се решават същите проблеми като с Осма директива относно ДДС: да се избегне отклоняването на търговските потоци в Съюза вследствие на различните правила за възстановяване, прилагани от държавите членки.

43. Комисията смята, че следователно двете директиви трябва да се тълкуват по един и същ начин. Според нея не може да се приеме, че финансовите и застрахователните сделки са включени в едната, но не и в другата директива.

44. На въпроса дали за разпоредба от дадена директива по аналогия може да се приложи тълкуването на разпоредба със сходен текст от друга директива трябва да

34 — Второ съображение от преамбюла на Тринадесета директива относно ДДС.

35 — Параграфи 3 и 4 от изложението на мотивите на Предложение за тринадесета директива на Съвета относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки в областта на данъка върху оборота — правила за възстановяване на данъка върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на Общността (наричано по-нататък „изложение на мотивите на Предложение за тринадесета директива относно ДДС"), COM(82) 443.

36 — Пак там, параграф 4.

37 — Параграф 3 от Резолюция относно становището на Европейския парламент по предложението на Комисията на Европейските общности до Съвета във връзка с Осма директива за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху търговския оборот — режим на възстановяване на данък добавена стойност на данъчно задължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката (наричана по-нататък „Резолюция на Европейския парламент") (ОВ C 39, 1979 г., стр. 14).

38 — Пак там, параграф 4.

се отговори, като се вземат предвид целите на двете директиви [39].

45. В настоящото дело, макар целите на Осма и Тринадесета директива относно ДДС частично да се припокриват, не смятам, че те трябва да се тълкуват по един и същ начин, тъй като Осма директива относно ДДС се отнася до установените в Съюза данъчнозадължени лица, а Тринадесета директива относно ДДС — до установените в трети страни данъчнозадължени лица.

46. Обединеното кралство обосновава разликата в третирането между извършващите финансови и застрахователни сделки лица, попадащи в обхвата на Осма директива относно ДДС, и тези, попадащи в обхвата на Тринадесета директива относно ДДС, с обстоятелството, че закрепените в Договора общи принципи на равно третиране и на недопускане на дискриминация се прилагат за първата категория лица, но не и за втората.

47. Този подход съответства на съдебната практика, съгласно която всяка разпоредба трябва да се тълкува с оглед на правни норми от по-висок ранг и следва да се предпочита тълкуването, съвместимо с тези правни норми от по-висок ранг [40]. Така третирането на установените в Съюза данъчнозадължени лица може да доведе до различни резултати от третирането на тези, които не са установени в Съюза.

48. В рамките на подготвителната дейност не се уточнява изрично по какъв начин се третират финансовите и застрахователните сделки. Според мен обаче не е без значение обстоятелството, че в първоначалното предложение за Осма директива относно ДДС се препраща към член 17, параграф 3 от Шеста директива относно ДДС като цяло, докато в окончателно приетата директива се препраща само към букви а) и б) от този член. Това указва, че законодателят съзнателно е избрал да не включва финансовите и застрахователните сделки, тъй като тази последица не може да не е била отчетена при изменението на първоначалното предложение на Комисията.

49. Комисията поддържа в настоящото дело, че липсата на посочване на буква в) в Осма директива относно ДДС произтича от допусната грешка. В подкрепа на това твърдение тя се позовава на изложението на мотивите на Предложението за осма директива относно ДДС, в което Комисията пояснява, че уредените в буква в) хипотези вероятно ще попаднат в обхвата на буква а). Понастоящем Комисията признава, че тази позиция най-вероятно е погрешна.

50. Не намирам за убедителен довода, че този пропуск произтича от грешка. Дори да е вярно, според мен посоченото не е релевантно от правна гледна точка. Намирам за невероятно тази грешка да не е поправена досега, три десетилетия след изготвянето на Осма директива относно ДДС, особено след като твърдяната грешка е възпроизведена в Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за определяне на подробни правила за

39 — Решение от 9 февруари 1982 г. по дело Polydor и RSO Records (270/80, Recueil, стр. 329, точки 14—18). Вж. и постановеното неотдавна Решение от 12 ноември 2009 г. по дело Grimme (C-351/08, Сборник, стр. I-10777, точка 29).

40 — Решение от 13 декември 1983 г. по дело Комисия/Съвет (218/82, Recueil, стр. 4063, точка 15). Вж. и постановеното неотдавна Решение от 4 октомври 2007 г. по дело Schutzverband der Spirituosen Industrie (C-457/05, Сборник, стр. I-8075, точка 22).

възстановяването на данъка върху добавената стойност, предвидено в [Директивата относно ДДС], на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава членка (наричана по-нататък „Директива 2008/9“) [41], влязла в сила през 2008 г.

51. Следователно според мен от целта или дейността по приемането на член 2, параграф 1 от Тринадесета директива относно ДДС не може ясно да се установи, че член 169, буква в) трябва да се приема за включен в тази разпоредба.

3. Съществуват ли императивни съображения за отклонение от буквалния смисъл?

52. Според мен в настоящото дело искът на Комисията може да се уважи единствено ако тя докаже, че са налице императивни съображения за тълкуване на член 2, параграф 1 от Тринадесета директива относно ДДС в смисъл, обратен на произтичащия от текста му. Смятам, че това ще изисква Тринадесета директива относно ДДС или член 169, буква в) от Директивата относно ДДС да бъдат лишени от смисъл или от ефективност, освен ако член 2 от Тринадесета директива относно ДДС се тълкува в смисъл, че мълчаливо препраща към тази разпоредба.

41 — ОВ L 44, стр. 23.

53. Трябва да се предпочете тълкуване, което е в съответствие с принципа, залегнал в основата на подлежащата на тълкуване разпоредба, а не такова, което би лишило принципа от ефективност и значение [42].

54. В настоящото дело обаче нито Тринадесета директива относно ДДС, нито член 169, буква в) от Директивата относно ДДС ще бъдат лишени от смисъл или ефективност, ако Съдът възприеме буквалното тълкуване на член 2, параграф 1 от Тринадесета директива относно ДДС: член 169, буква в) от Директивата относно ДДС ще продължи да се прилага за установените в съответната държава членка лица, а Тринадесета директива относно ДДС ще продължи да се прилага за възстановяването на неустановени в Съюза лица, за които се прилагат другите две букви на член 169 от Директивата относно ДДС.

55. Освен това Комисията поддържа, че Тринадесета директива относно ДДС е само мярка по прилагане и поради това в случай на колизия предимство трябва да се даде на правото на приспадане и възстановяване, предвидено в Директивата относно ДДС.

56. В член 171 от Директивата относно ДДС изрично се посочва, че Осма и Тринадесета директива относно ДДС съдържат „подробните правила за изпълнение“. Ето

42 — Решение от 4 февруари 1988 г. по дело Murphy и др. (157/86, Recueil, стр. 673, точка 10) и Решение от 22 септември 1988 г. по дело Land de Sarre и др. (187/87, Recueil, стр. 5013, точка 19). Вж. и постановеното неотдавна Решение от 9 март 2006 г. по дело Zuid Hollandse Milieufederatie и Natuur en Milieu (C-174/05, Recueil, стр. I-2443, точка 20).

защо може да се приеме, че те са субсидирани спрямо Директивата относно ДДС.

57. Безспорно Шеста и Тринадесета директива относно ДДС, както и Директивата относно ДДС, съдържат правни норми от един и същи ранг, тъй като са директиви на Съвета, приети въз основа на едни и същи разпоредби от Договора. Поради това за тях не може да се приложи принципът на *lex superior*. Има разлика между относителния юридически ранг на тези директиви, от една страна, между тях самите, и от друга — между тях и Договорите.

58. По принцип това означава, че подробните правила за изпълнение, установени в Тринадесета директива относно ДДС, могат да се отклонят от разпоредбите в Шеста директива относно ДДС. Възможно е при прилагане на предходен нормативен акт законодателят да реши да остави без приложение някои негови разпоредби, като по този начин мълчаливо измени акта или поне да реши да установи правила за прилагане на тези разпоредби в последващи актове [43].

59. Въпреки това е разумно да се изходи от предположението, че ако разпоредба от мярката по прилагане може да бъде тълкувана, при това тълкуване трябва да се търси съответствие с първоначалния акт.

60. Всъщност Съдът е постановил, че Осма директива относно ДДС няма за цел да поставя под въпрос режима, създаден от Шеста директива, а по-скоро да хармонизира правото на възстановяване, предвидено в член 17, параграф 3 от Шеста директива относно ДДС [44]. По тази логика член 2 от Осма директива относно ДДС трябва да се разглежда като потвърждаващ член 17, параграф 3 от Шеста директива относно ДДС, като същото важи и за член 2, параграф 1 от Тринадесета директива относно ДДС.

4. Извод относно наличието на задължение за възстановяване на данъка на лица от трети страни, които извършват финансови и застрахователни сделки

61. Според мен на този етап от развитието на правото на Съюза не е налице задължение на държавите членки да възстановяват данъка на посочените в член 169, буква в) от Директивата относно ДДС данъчнозадължени лица, които не са установени в Съюза.

62. Смятам, че различните режими за приспадане и възстановяване в системата на ДДС произтичат по-скоро от решения в областта на данъчната политика, отколкото от правни или свързани с логиката съображения. Примерите от историята показват, че понякога законодателят може да

43 — Следва да се посочи още, че това е възможно само по отношение на актове от същия юридически ранг. Приета в рамките на Съюза мярка по прилагане от по-нисш юридически ранг или национална мярка по прилагане или транспониране не може да измени обхвата или значението на разпоредби от подлежащия на прилагане акт.

44 — Решение от 26 септември 1996 г. по дело Debouche (посочено по-горе, бележка под линия 29, точка 18) и Решение от 15 март 2007 г. по дело Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Сборник, стр. I-2425, точка 25).

вземе решения относно правната уредба в областта на ДДС, които да са непоследователни или дори контрапродуктивни от гледна точка на икономическата или данъчната политика [45].

63. Макар предложеното от Комисията тълкуване на член 2 от Тринадесета директива относно ДДС да съответства в по-голяма степен на действащия режим на ДДС от гледна точка на данъчната политика, то не отговаря на текста на тази разпоредба, по-специално предвид обстоятелството, че законодателят съзнателно е решил да замълчи по този въпрос [46]. Поради това задача на законодателя е да отстрани този пропуск [47].

64. Позицията на Обединеното кралство се основава на изричния и недвусмислен текст на разпоредба от Директивата относно ДДС, която то трябва да транспонира и приложи. Правната сигурност не допуска член 2, параграф 1 от Тринадесета директива относно ДДС да се тълкува в смисъл, че включва член 169, буква в) от Директивата относно ДДС, когато подобно тълкуване не произтича от използваните езикови термини [48]. Обединеното кралство може да се позове на този принцип, който е от особено значение в областта на данъчното право, в която както данъчозадължените лица, така и данъчните органи трябва да могат да се позовават на законодателството на Съюза в подкрепа на позициите си.

65. Според мен позицията на Комисията поставя проблеми и от конституционна и институционална гледна точка. Ако Комисията действително твърди, че в текста на Осма и Тринадесета директива относно ДДС погрешно е допуснат пропуск, не е понятно, че тя не е използвала правото си на законодателна инициатива, за да отстрани този пропуск. Комисията прави точно обратното: тя възпроизвежда твърдяната грешка в предложението си за нова Директива 2008/9 и едновременно започва процедура за установяване на неизпълнение на задължения срещу държава членка, като се основава на буквалния смисъл на релевантната разпоредба.

66. Накрая Комисията посочва, че ще възникнат два практически проблема, ако член 2, параграф 1 от Тринадесета директива относно ДДС не се тълкува в смисъл, че включва член 169, буква в) от Директивата относно ДДС. На първо място, тя изтъква обстоятелството, че ще бъде неясно как трябва да се тълкува Осма директива относно ДДС, тъй като текстът на член 2 в Осма и Тринадесета директива относно ДДС е сходен, и на второ място — че ще

45 — От историческа гледна точка се налагала намеса в системата на ДДС, на първо място в областта на приспаданията, за да се избегне облагането със значително по-високи ставки от тези в системата на кумулативния данък върху оборота. Такива намеси в „чистата“ система на ДДС са налице и понастоящем. Например въвеждането на правилото за „буфера“, което ограничава правото на приспадане на дължимия за определен данъчен период ДДС, като разликата се прехвърля за следващия данъчен период. Член 183 от Директивата относно ДДС (предишен член 18, параграф 4 от Шеста директива относно ДДС) все още позволява това. Вж. *Terra*, B. Developments in VAT — the deduction of input tax — VAT monitor. vol. 7 № 2, IV—V 1996, p. 52.

46 — Както отбелязва проф. Kaarle Makkonen: законодателят може да прояви каприз. Вж. *Makkonen*, K. Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Eine strukturanalytische Studie, Annales Universitatis Turkuensis. Ser. B Humanoria 93, Turku 1965, p. 203.

47 — Решение от 9 юли 1981 г. по дело Gondrand и Garancini (169/80, Recueil, стр. 1931, точки 16 и 17). Вж. също заключението на генералния адвокат Slynn по това дело, последна точка. Вж. постановеното неотдавна Решение от 11 юни 2009 г. по дело Nijemeisland (C-170/08, Сборник, стр. I-5127, точка 44).

48 — Решение от 1 октомври 2009 г. по дело Gaz de France - Berliner Investissement (C-247/08, Сборник, стр. I-9225, точка 38). Интересно е да се отбележи, че в това дело, макар разглежданата разпоредба да е изменена от законодателя с последваща директива, Съдът отхвърля тълкуване, основано на целите и структурата на законодателството, в полза на буквално тълкуване на разпоредбата.

бъде налице неизпълнение на Тринадесета директива относно ДДС от страна на поголямата част от държавите членки, тъй като понастоящем те разрешават възстановяване на данъка на лица, които не са установени в Съюза и извършват посочените в член 169, буква в) от Директивата относно ДДС сделки.

67. Според мен нито едно от тези практически съображения не представлява основание от правна гледна точка, позволяващо член 2, параграф 1 от Тринадесета директива относно ДДС да се тълкува в смисъл, че включва член 169, буква в) от Директивата относно ДДС.

68. Освен това подобни затруднения могат да бъдат отстранени, като се приемат подходящи законодателни разпоредби, за да се изясни обхватът на правото на възстановяване на лица, които не са установени в Съюза и извършват финансови и застрахователни сделки, доколкото това се приема за необходимо след изхода на настоящото дело.

IV — Заключение

69. С оглед на посочените по-горе съображения заключавам, че Комисията не е доказала, че Обединеното кралство е нарушило членове 169—171 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност или член 2, параграф 1 от Тринадесета директива 86/560/ЕИО на Съвета от 17 ноември 1986 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки в областта на данъка върху оборота — правила за възстановяване на данъка върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на Общността. Поради това предлагам на Съда да отхвърли иска.