ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

15. července 2010 *

Ve věci C-582/08,

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

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

žalobkyně,

proti

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

žalovanému,

* Jednací jazyk: angličtina.

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

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

generální advokát: N. Jääskinen,
vedoucí soudní kanceláře: M.-A. Gaudissart, vedoucí oddělení,

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

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

vydává tento

Rozsudek

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

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

Právní rámec

Právní úprava Unie

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

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

a) plnění souvisejících s hospodářskými činnostmi uvedenými v čl. 4 odst. 2, která byla uskutečněna v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku;

b) plnění, která jsou osvobozena od daně podle čl. 14 odst. 1 písm. g) a i), článku 15 a čl. 16 odst. 1 bodů B, C, D nebo E nebo odst. 2 nebo čl. 28c bodů A a C;

c) jakýchkoli plnění osvobozených od daně podle čl. 13 části B písm. a) a d) bodů 1 až 5, je-li zákazník usazen mimo Společenství nebo je-li takové plnění přímo vázáno na zboží určené k vývozu do země mimo Společenství.

4. [DPH] se podle odstavce 3 vrací:

– osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku, ale usazeným v jiném členském státě, v souladu s prováděcími pravidly stanovenými směrnicí 79/1072/EHS,

– osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství, v souladu s prováděcími pravidly stanovenými směrnicí 86/560/EHS.

[…]“

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

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

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

5 Článek 169 směrnice o DPH stanoví:

„Kromě odpočtu podle článku 168 má osoba povinná k dani nárok na odpočet daně podle uvedeného článku, jsou-li zboží a služby použity za účelem těchto jejích plnění:

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

b) plnění osvobozených od daně podle článků 138, 142 a 144, článků 146 až 149, článků 151, 152, 153 a 156, čl. 157 odst. 1 písm. b), článků 158 až 161 a článku 164;

c) plnění osvobozených od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. a) až f), je-li příjemce usazen mimo Společenství nebo jsou-li tato plnění přímo vázána na zboží určené k vývozu ze Společenství."

6 Článek 170 uvedené směrnice stanoví:

„Každá osoba povinná k dani, která je ve smyslu článku 1 směrnice 79/1072/EHS, článku 1 směrnice 86/560/EHS a článku 171 této směrnice neusazená v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jež jsou předmětem DPH, má nárok na vrácení této daně, pokud jsou dané zboží nebo dané služby použity pro tyto účely:

a) plnění podle článku 169;

b) plnění, z nichž je daň povinen odvést výlučně pořizovatel nebo příjemce v souladu s články 194 až 197 a článkem 199."

7 Článek 171 směrnice o DPH stanoví:

„1. Osobám povinným k dani neusazeným v členském státě, ve kterém uskutečňují nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jež jsou předmětem DPH, ale usazeným v jiném členském státě se daň vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými směrnicí 79/1072/EHS.

[…]

2. Osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství se daň vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými směrnicí 86/560/EHS.

[…]

3. Směrnice 79/1072/EHS a 86/560/EHS se nevztahují na dodání zboží, která jsou nebo mohou být osvobozena od daně podle článku 138, pokud je takto dodané zboží odesláno nebo přepraveno pořizovatelem nebo na jeho účet."

8 Plnění osvobozená od daně uvedená v čl. 169 písm. c) směrnice o DPH se v souladu s čl. 135 odst. 1 písm. a) až f) týkají zejména takových pojišťovacích a finančních činností, jako jsou činnosti uvedené v posledně uvedeném ustanovení.

9 Článek 2 osmé směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Úř. věst. L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79, dále jen „osmá směrnice“) stanoví:

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

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

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

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

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

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

[…]

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

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

13 Druhý bod odůvodnění třinácté směrnice uvádí:

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

14 Článek 2 třinácté směrnice stanoví:

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

2. Členské státy mohou podmínit vrácení daně podle odstavce 1 poskytnutím srovnatelných výhod v oblasti daní z obratu třetími zeměmi.

[…]"

15 Článek 4 třinácté směrnice stanoví:

„1. Pro účely této směrnice je nárok na vrácení daně vymezen v souladu s článkem 17 směrnice 77/388/EHS, jak je uplatňován v členském státě, v němž se daň vrací.

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

3. Tato směrnice se nevztahuje na dodání zboží, které je nebo může být osvobozeno od daně na základě čl. 15 bodu 2 směrnice 77/388/EHS."

16 Podle článku 5 směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (Úř. věst. L 44, s. 23), jež osmou směrnici nahradila s účinností od 1. ledna 2010:

„Každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené v členském státě vrácení daně DPH účtovanou za zboží nebo službu, které jí dodala nebo poskytla jiná osoba

povinná k dani v tomto členském státě, nebo při dovozu zboží do tohoto členského státu, pokud se toto zboží a tyto služby použijí pro účely těchto plnění:

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

b) plnění pro osobu, která je osobou povinnou odvést daň podle článků 194 až 197 a článku 199 směrnice 2006/112/ES, jak jsou uplatňovány v členském státě vrácení daně.

Aniž je dotčen článek 6, určí se nárok na vrácení daně na vstupu pro účely této směrnice podle směrnice 2006/112/ES, jak je uplatňována v členském státě vrácení daně."

Vnitrostátní právní úprava

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

Postup před zahájením soudního řízení

18 Komise oznámila dne 13. ledna 2006 orgánům Spojeného království, že je toho názoru, že čl. 2 odst. 1 třináctého směrnice nemůže být vykládán v tom smyslu, že vylučuje vrácení DPH odvedené ze zboží nebo služeb použitých pro finanční a pojišťovací činnosti uvedené v čl. 17 odst. 3 písm. c) šesté směrnice, jehož obsah byl převzat do čl. 169 písm. c) směrnice. Spojené království v e-mailu ze dne 12. května 2006 vyjádřilo opačný názor a uvedlo, že jeho právní předpisy jsou v souladu s použitelnými právními předpisy Unie.

19 Komise se pak rozhodla zahájit řízení podle článku 226 ES a dne 12. října 2006 zaslala Spojenému království výzvu dopisem, ve kterém uvedenému členskému státu vytkla, že nesplnil povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 17 odst. 3 a 4 šesté směrnice a čl. 2 odst. 1 třináctého směrnice.

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

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

K žalobě

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

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

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

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

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

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

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

29 Je tedy třeba určit, zda argumenty uvedené Komisí na podporu jejího výkladu čl. 2 odst. 1 třináctě směrnice a článků 169 až 171 směrnice o DPH jsou takové povahy, jež odůvodňuje to, že uvedené články mají být chápány v tom smyslu, že přiznávají nárok na vrácení DPH z plnění uvedených v čl. 169 písm. c) směrnice o DPH, a to i přesto že jasné a přesné znění uvedeného čl. 2 odst. 1 odkazuje pouze na čl. 169 písm. a) a b) směrnice o DPH.

30 Nárok subjektů usazených mimo Unii na vrácení daně odvedené na vstupu v členském státu pro potřeby plnění uvedených v čl. 169 písm. c) směrnice o DPH vyplývá podle Komise již z článků 169 až 171 této směrnice. Článek 170 uvedené směrnice takový nárok zakotvuje pro všechna plnění uvedená v článku 169 směrnice o DPH

a nestanoví žádnou odchylku. Vzhledem k tomu, že směrnice o DPH zavádí základní pravidlo, zatímco třináctá směrnice obsahuje pouze prováděcí úpravu stanovící podrobnosti vrácení daně, musí mít bezpodmínečné znění článku 170 směrnice o DPH přednost před článkem 2 třinácté směrnice.

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

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

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

34 Třináctá směrnice se totiž neomezuje na stanovení formálních prováděcích pravidel nároku na vrácení DPH, ale stanoví některé odchylky z tohoto nároku, jak Komise uznává ve svém písemném vyjádření, aniž v něm zpochybňuje jejich platnost. Mezi

těmito odchylkami je uvedena pro členské státy možnost podmínit podle čl. 2 odst. 2 uvedené směrnice vrácení daně poskytnutím srovnatelných výhod třetím zemím a možnost stanovit v souladu s čl. 4 odst. 2 uvedené směrnice vyloučení některých výdajů z uvedeného vrácení daně nebo vázat vrácení daně na splnění dalších podmínek.

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

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

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

38 Komise se v tomto ohledu opírá především o odůvodnění návrhu osmé směrnice a tvrdí, že při přijímání uvedené směrnice zákonodárce vynechal odkaz na čl. 17 odst. 3 písm. c) šesté směrnice z důvodu, že se nesprávně domníval, že dotyčná plnění již byla vzata v úvahu v čl. 17 odst. 3 písm. a) uvedené směrnice, který je uveden ve výčtu obsaženém v článku 2 osmé směrnice.

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

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

41 Nejprve je třeba vyloučit jako irelevantní posledně uvedený argument.

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

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

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

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

46 Pokud jde o tuto tvrzenou chybu, jakož i o argument Komise, podle kterého je její výklad dotčených ustanovení více v souladu s logikou společného systému DPH, je třeba konstatovat, že i za předpokladu, že by tvrzení Komise byla správná, nepřísluší Soudnímu dvoru, jak uvedl generální advokát v bodu 65 svého stanoviska, aby přistoupil k takovému výkladu směřujícímu k opravě čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice.

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

48 Stejně tak nelze Spojenému království, jehož právní úprava je v souladu s jasným a přesným zněním čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice, vytýkat, že nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají právě z uvedeného ustanovení z důvodu, že opomenulo

provést výklad směřující k opravě uvedeného ustanovení za účelem dosáhnout souladu s obecnou logikou společného systému DPH a napravit tak pochybení zákonodárce Společenství, o němž Komise tvrdí, že vyplývá z odůvodnění návrhu osmé směrnice.

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

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

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

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

K nákladům řízení

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

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

1) Žaloba se zamítá.

2) Evropské komisi se ukládá náhrada nákladů řízení.

Podpisy.