ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 15. júla 2010 *

Vo veci C-582/08,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná 29. decembra 2008,

Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a M. Afonso, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Spojenému kráľovstvu Veľkej Británie a Severného Írska, v zastúpení: I. Rao a S. Hathaway, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci K. Lasok, QC,

žalovanému,

* Jazyk konania: angličtina.

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (spravodajca) a D. Šváby,

generálny advokát: N. Jääskinen,
tajomník: M.-A. Gaudissart, vedúci sekcie,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 10. februára 2010,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 20. mája 2010,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Komisia Európskych spoločenstiev vo svojej žalobe navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska si tým, že odmietlo vrátiť daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenú na vstupe v prípade niektorých plnení poskytnutých zdaniteľnými osobami, ktoré nie sú usadené na území Európskej

únie, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 169 až 171 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“) a článku 2 ods. 1 trinástej smernice Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území spoločenstva (Ú. v. ES L 326, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 129, ďalej len „trinásta smernica“).

Právny rámec

Právna úprava Únie

2 Článok 17 ods. 3 a 4 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2004/66/ES z 26. apríla 2004 (Ú. v. EÚ L 168, s. 35, ďalej len „šiesta smernica“) v znení vyplývajúcom z článku 28f bodu 1 uvedenej smernice, stanovoval:

„3. Členské štáty musia taktiež poskytnúť každej zdaniteľnej osobe právo na odpočet alebo refundáciu [vrátenie – *neoficiálny preklad*] [DPH], referovanej v odseku 2, pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely:

a) plnení súvisiacich s ekonomickými aktivitami referovanými v článku 4 [ods. 2], vykonanými v inej krajine, ktoré by boli odpočítateľné, ak by sa boli vykonali v rámci územia krajiny;

b) plnení, ktoré sú oslobodené podľa článku 14 ods. 1 písm. g) a i), článku 15, článku 16 ods. 1 bodov B, C, D a E a ods. 2 a článku 28c bodov A a C;

c) každé z plnení, oslobodených [akéhokoľvek z plnení oslobodených – *neoficiálny preklad*] podľa článku 13 časti B písm. a) a d) bodov 1 až 5, keď zákazník je zaregistrovaný (ustanovený) [ak je zákazník usadený – *neoficiálny preklad*] mimo spoločenstva alebo ak takéto plnenia sú priamo spojené s tovarom, ktorý sa má vyviezť do krajiny mimo spoločenstva.

4. Refundácia [DPH] referovaná [Vrátenie DPH stanovené – *neoficiálny preklad*] v odseku 3 sa má vykonať:

— u zdaniteľných osôb, ktoré nie sú ustanovené (zaregistrované) [v prípade zdaniteľných osôb, ktoré nie sú usadené – *neoficiálny preklad*] v rámci územia krajiny, ale ktoré sú ustanovené [usadené – *neoficiálny preklad*] v inom členskom štáte v zhode s podrobnými realizačnými pravidlami [s vykonávacími predpismi – *neoficiálny preklad*], stanovenými v smernici 79/1072/EHS,

— zdaniteľným osobám, ktoré nie sú ustanovené [v prípade zdaniteľných osôb, ktoré nie sú usadené – *neoficiálny preklad*] v rámci územia spoločenstva v zhode s podrobnými realizačnými pravidlami [s vykonávacími predpismi – *neoficiálny preklad*], stanovenými v smernici 86/560/EHS.

…“

3 Článok 17 ods. 4 šiestej smernice v pôvodnom znení stanovoval:

„Rada vyvinie úsilie, aby do 31. decembra 1977 na základe návrhu predloženého Komisiou boli prijaté pravidlá spoločenstva, ktoré by definovali podmienky, za ktorých sa bude realizovať refundácia [vrátenie – *neoficiálny preklad*] podľa odseku 3 daňovníkovi, ktorý nemá sídlo na teritóriu daného štátu. Pokiaľ tieto pravidlá nenadobudnú platnosť, členské štáty si určia spôsob, ako sa má refundácia [vrátenie – *neoficiálny preklad*] vykonať. Ak daňovník nie je rezidentom na teritóriu spoločenstva, členské štáty môžu odmietnuť refundáciu [vrátenie – *neoficiálny preklad*] alebo uložiť ďalšie podmienky."

4 Články 169 až 171 smernice o DPH nahradili článok 17 ods. 3 a 4 šiestej smernice od 1. januára 2007.

5 Článok 169 smernice o DPH stanovuje:

„Okrem odpočítania dane uvedeného v článku 168 má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie DPH podľa článku 168 v prípade tovaru a služieb, ktoré sú použité na tieto účely:

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

b) transakcie, ktoré sú oslobodené od dane v súlade s článkami 138, 142 a 144, článkami 146 až 149, článkami 151, 152, 153 a 156, článkom 157 ods. 1 písm. b), článkami 158 až 161 alebo článkom 164,

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

6 Článok 170 uvedenej smernice stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba, ktorá v zmysle článku 1 smernice Rady 79/1072/EHS, článku 1 smernice Rady 86/560/EHS a článku 171 tejto smernice nie je usadená v členskom štáte, v ktorom nakupuje tovar a služby alebo do ktorého dováža tovar podliehajúci DPH, má právo na vrátenie DPH, pokiaľ sú tovar a služby použité na tieto účely:

a) transakcie uvedené v článku 169,

b) transakcie, pri ktorých platí daň výhradne odberateľ v súlade s článkami 194, 195, 196, 197 a 199."

7 Článok 171 smernice o DPH stanovuje:

„1. DPH sa vracia zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte, v ktorom nakupujú tovar a služby alebo do ktorého dovážajú tovar podliehajúci DPH, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte, v súlade s podrobnými vykonávacími predpismi ustanovenými v smernici 79/1072/EHS.

…

2. DPH sa vracia zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené na území Spoločenstva, v súlade s podrobnými vykonávacími predpismi ustanovenými v smernici 86/560/EHS.

…

3. Smernice 79/1072/EHS a 86/560/EHS sa nevzťahujú na dodanie tovaru, ktoré je alebo môže byť oslobodené od dane podľa článku 138, keď je takto dodaný tovar zaslaný alebo prepravovaný nadobúdateľom alebo na jeho účet."

8 Oslobodené plnenia uvedené v článku 169 písm. c) smernice o DPH sa v súlade s článkom 135 ods. 1 písm. a) až f) týkajú najmä finančných a poisťovacích činností, tak ako ich upravuje toto posledné uvedené ustanovenie.

9 Článok 2 ôsmej smernice Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79, ďalej len „ôsma smernica“), stanovuje:

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

10 Článok 8 ôsmej smernice, zrušený článkom 7 trinástej smernice, stanovoval:

„V prípade platiteľov dane, ktorí nemajú sídlo na území spoločenstva, môžu členské štáty vrátenie odmietnuť alebo stanoviť zvláštne požiadavky.

Náhrada nesmie byť poskytnutá [Vrátenie nesmie byť poskytnuté – *neoficiálny preklad*] za výhodnejších podmienok, [než] aké sa vzťahujú na platiteľov dane, ktorí majú sídlo na území spoločenstva.“

11 Vysvetlenie dôvodov návrhu ôsmej smernice Rady z 3. januára 1978 predloženého Komisiou [KOM(77) 721 v konečnom znení] (ďalej len „návrh ôsmej smernice“) v súvislosti s článkom 2 tohto návrhu stanovuje:

„Odkaz uvedený v článku 17 ods. 4 šiestej smernice (‚v súlade s odsekom 3‘) implikuje, že sa má vrátiť len daň, ktorá zaťažila nákup tovarov alebo služieb alebo dovoz tovarov, ktoré používa zahraničná zdaniteľná osoba na činnosti uvedené v článku 17 ods. 3 smernice. Spomedzi troch prípadov uvedených pod písm. a), b) a c) tohto odseku sa zdá, že sa to týka len prvých dvoch. …

…

Pokiaľ ide o prípady uvedené pod písm. c) článku 17 ods. 3 smernice, keďže poisťovacie a bankové činnosti tam uvedené sa vždy nachádzajú v treťom štáte, poskytovateľ z členského štátu nikdy nemôže byť považovaný za takého, že vykonáva činnosť v krajine vrátenia: tieto prípady teda patria medzi tie, ktoré sú uvedené pod písm. a) (zahraničná zdaniteľná osoba, ktorá nevykonáva žiadnu zdaniteľnú činnosť v krajine vrátenia) a sú v súlade s právnou úpravou.“

12 Článok 2 návrhu ôsmej smernice, ktorý schválil Európsky parlament, sa týkal vrátenia DPH za služby alebo tovary „v rozsahu, v akom sa tieto tovary alebo služby použijú na potreby činností uvedených v článku 17 ods. 3 šiestej smernice“.

13 Odôvodnenie č. 2 trinástej smernice stanovuje:

„... je potrebné zabezpečiť harmonický rozvoj obchodných vzťahov medzi spoločenstvom a tretími krajinami založený na ustanoveniach smernice 79/1072/EHS a pritom zohľadniť odlišné pomery v tretích krajinách“.

14 Článok 2 trinástej smernice stanovuje:

„1. Bez toho, aby boli dotknuté články 3 a 4, vráti každý členský štát všetkým osobám podliehajúcim zdaneniu [všetkým zdaniteľným osobám – *neoficiálny preklad*], ktoré nesídlia na území spoločenstva, na základe podmienok stanovených v nasledujúcom texte [DPH], ktorou sú zaťažené poskytnuté služby alebo hnuteľný majetok dodané týmto osobám na príslušnom území alebo v príslušnej krajine inými osobami podliehajúcimi zdaneniu [inými zdaniteľnými osobami – *neoficiálny preklad*], alebo ktorou je zaťažený dovoz tovaru do tejto krajiny, pokiaľ sa tento tovar a služby použijú na účely plnení uvedených v článku 17 [ods. 3 písm.] a) a b) smernice 77/388/EHS alebo na zabezpečenie služieb uvedených v bode 1 [písm.] b) článku 1 tejto smernice.

2. Členské štáty môžu podmieniť vrátenie dane podľa odseku 1 poskytnutím porovnateľných výhod týkajúcich sa daní z obratu tretími štátmi.

…“

15 Článok 4 trinástej smernice stanovuje:

„1. Na účely tejto smernice sa nárok na vrátenie dane stanoví v súlade s článkom 17 smernice 77/388/EHS, ako sa používa v členskom štáte, v ktorom sa má vrátená daň vyplatiť.

2. Členské štáty však môžu vylúčiť určité výdavky alebo vrátenie podriadiť dodatočným podmienkam.

3. Táto smernica sa nesmie aplikovať na tovar, ktorý je alebo môže byť oslobodený od daní na základe bodu 2 článku 15 smernice 77/388/EHS."

16 Podľa článku 5 smernice Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte (Ú. v. EÚ L 44, s. 23), a ktorou bola ôsma smernica nahradená od 1. januára 2010:

„Každý členský štát vráti každej zdaniteľnej osobe, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane, DPH uplatnenú na tovar alebo služby, ktoré jej dodali alebo poskytli iné osoby zdaniteľné v tomto členskom štáte, alebo uplatnenú na dovoz tovaru

do tohto členského štátu, ak sa tento tovar a služby používajú na účely týchto transakcií:

a) transakcií uvedených v článku 169 písm. a) a b) smernice 2006/112/ES;

b) transakcií osobe, ktorá je povinná platiť daň v súlade s článkami 194 až 197 a článkom 199 smernice 2006/112/ES tak, ako sa uplatňuje v členskom štáte vrátenie dane.

Bez toho, aby bol dotknutý článok 6, na účely tejto smernice sa oprávnenie na vrátenie vstupnej dane stanoví podľa smernice 2006/112/ES tak, ako sa uplatňuje v členskom štáte vrátenia dane."

Vnútroštátna právna úprava

17 Z článkov 26 a 39 Value Added Tax Act z roku 1994, článku 3 Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order z roku 1999 a článku 190 Value Added Tax Regulations z roku 1995 v znení vyplývajúcom z Value Added Tax (Amendment) (No. 4) Regulations z roku 2004 vyplýva, že zdaniteľné osoby, ktoré nie sú usadené v Únii, nie sú oprávnené na vrátenie dane zaplatenej na vstupe v prípade činností uvedených v článku 169 písm. c) smernice o DPH.

Konanie pred podaním žaloby

18 Dňa 13. januára 2006 Komisia orgánom Spojeného kráľovstva oznámila, že podľa jej názoru článok 2 ods. 1 trinástej smernice nemožno vykladať tak, že vylučuje vrátenie DPH, ktorá zaťažila tovary alebo služby použité na účely poisťovacích a finančných činností uvedených v článku 17 ods. 3 písm. c) šiestej smernice, ktorého obsah bol prebratý v článku 169 písm. c) smernice o DPH. V e-maile z 12. mája 2006 vyjadrilo Spojené kráľovstvo opačný názor a tvrdilo, že jeho právna úprava je v súlade s uplatniteľnou právnou úpravou Únie.

19 Komisia sa teda rozhodla začať konanie uvedené v článku 226 ES a 12. októbra 2006 adresovala Spojenému kráľovstvu výzvu, v ktorej tomuto členskému štátu vytýkala, že si nesplnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 17 ods. 3 a 4 šiestej smernice a článku 2 ods. 1 trinástej smernice.

20 Keďže Komisiu nepresvedčila argumentácia, ktorú Spojené kráľovstvo predložilo v odpovedi zo 14. decembra 2006, 27. júna 2007 vydala odôvodnené stanovisko, ktorým vyzvala tento členský štát, aby prijal opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s požiadavkami vyplývajúcimi z článkov 169 až 171 smernice o DPH a článku 2 ods. 1 trinástej smernice v lehote dvoch mesiacov odo dňa doručenia tohto odôvodneného stanoviska.

21 Spojené kráľovstvo odpovedalo na uvedené odôvodnené stanovisko listom z 29. augusta 2007, v ktorom potvrdilo svoj výklad trinástej smernice a článkov 169 až 171 smernice o DPH. Komisia nesúhlasila s týmto výkladom, zotrvala na svojom stanovisku, pokiaľ ide o nezlučiteľnosť predmetnej právnej úpravy Spojeného kráľovstva s požiadavkami vyplývajúcimi z práva Únie, a rozhodla sa podať túto žalobu.

O žalobe

22 Najprv je potrebné uviesť, že je nesporné, že prevádzkovateľ usadený mimo Únie nie je podľa právnej úpravy Spojeného kráľovstva oprávnený na vrátenie dane zaplatenej na vstupe v tomto členskom štáte za tovary alebo služby použité na účely plnení patriacich do kategórií uvedených v článku 169 písm. c) smernice o DPH, teda určitých poisťovacích a finančných plnení.

23 Žaloba sa teda týka jedinej otázky, či články 169 až 171 smernice o DPH, ako aj článok 2 ods. 1 trinástej smernice poskytujú takéto právo prevádzkovateľom usadeným mimo Únie.

24 V súlade s článkom 2 ods. 1 trinástej smernice každý členský štát vráti zdaniteľnej osobe, ktorá nie je usadená na území Únie, DPH, ktorá zaťažila služby, ktoré jej boli poskytnuté, alebo hnuteľné veci, ktoré jej boli dodané v rámci štátu inými zdaniteľnými osobami, alebo dovoz tovarov do krajiny, ak sa tieto tovary alebo tieto služby použijú na účely činností uvedených v článku 17 ods. 3 písm. a) a b) šiestej smernice.

25 Pokiaľ ide o odkaz na článok 17 ods. 3 písm. a) a b) šiestej smernice uvedený v článku 2 ods. 1 trinástej smernice, je potrebné na jednej strane poznamenať, že znenie tejto poslednej uvedenej smernice nebolo upravené po tom, ako nadobudla platnosť smernica o DPH, ktorej článok 169 písm. a) a b) bol nahradený uvedeným článkom 17 ods. 3 písm. a) a b). Článok 2 ods. 1 trinástej smernice sa musí preto vykladať tak, že odkazuje na uvedený článok 169 písm. a) a b).

26 Na druhej strane je potrebné uviesť, že predmetné poisťovacie a finančné činnosti v tejto veci sú uvedené v článku 169 písm. c) smernice o DPH.

27 Spojené kráľovstvo sa opiera o znenie článku 2 ods. 1 trinástej smernice, ktoré odkazuje výslovne len na činnosti uvedené v článku 169 písm. a) a b) smernice o DPH, pričom dospelo k záveru, že neexistuje právo na vrátenie DPH, pokiaľ ide o činnosti uvedené v článku 169 písm. c) uvedenej smernice.

28 Naproti tomu Komisia, hoci priznala, že článok 2 ods. 1 trinástej smernice neodkazuje na činnosti uvedené v článku 169 písm. c) smernice o DPH, uvádza, opierajúc sa o argumenty založené na *travaux préparatoires*, systém a účel predmetných ustanovení, že uvedený článok 2 ods. 1 v spojení s článkami 169 až 171 smernice o DPH sa musí vykladať tak, že poskytuje právo na vrátenie DPH, aj pokiaľ ide o činnosti uvedené v článku 169 písm. c) smernice o DPH.

29 Je teda potrebné určiť, či tvrdenia, ktoré Komisia uvádza na podporu svojho výkladu článku 2 ods. 1 trinástej smernice a článkov 169 až 171 smernice o DPH, sú takej povahy, že odôvodňujú, aby tieto články boli chápané tak, že poskytujú právo na vrátenie DPH za činnosti uvedené v článku 169 písm. c) smernice o DPH, hoci jasné a presné znenie uvedeného článku 2 ods. 1 odkazuje len na článok 169 písm. a) a b) smernice o DPH.

30 Podľa Komisie právo prevádzkovateľov usadených mimo Únie na vrátenie dane zaplatenej na vstupe v členskom štáte na účely činností uvedených v článku 169 písm. c) smernice o DPH vyplýva už z článkov 169 až 171 tejto smernice. Článok 170 uvedenej smernice toto právo zakotvuje pre všetky činnosti uvedené v článku 169 tejto

smernice a nestanovuje nijakú výnimku. Keďže smernica o DPH stanovuje základné pravidlo a trinásta smernica obsahuje len vykonávacie ustanovenia upravujúce spôsoby vrátenia, bezpodmienečné znenie článku 170 smernice o DPH sa musí zakladať na znení článku 2 trinástej smernice.

31 Článok 170 smernice o DPH bezpochyby stanovuje všeobecným spôsobom, tak ako to predtým stanovoval článok 17 ods. 3 šiestej smernice, právo na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, keď sa tovary a služby zaťažené DPH používajú na „činnosti uvedené v článku 169“ smernice o DPH.

32 Takisto je nesporné, že ôsma smernica smeruje k zavedeniu úprav vrátenia DPH zaplatenej v členskom štáte zdaniteľnými osobami usadenými v inom členskom štáte, pričom jej cieľom je tak harmonizovať právo na vrátenie vyplývajúce z článku 17 ods. 3 šiestej smernice (pozri rozsudky z 13. júla 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Zb. s. I-6109, bod 20, a z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Zb. s. I-2425, bod 26), čo platí takisto v prípade trinástej smernice, pokiaľ ide o zdaniteľné osoby usadené v tretích štátoch.

33 Z toho však nemožno vyvodiť, ako tvrdí Komisia, že článok 170 smernice o DPH umožňuje stanoviť výnimku z jasného a presného znenia článku 2 ods. 1 trinástej smernice.

34 Trinásta smernica sa totiž neobmedzuje na riešenie formálnych náležitostí vykonania práva na vrátenie DPH, ale stanovuje isté výnimky z tohto práva, ako to vo svojich písomných pripomienkach pripúšťa aj Komisia, a to bez toho, aby spochybňovala ich

platnosť. Medzi tieto výnimky patrí možnosť členských štátov podľa článku 2 ods. 2 tejto smernice podriadiť toto vrátenie tým, že tretie krajiny poskytnú porovnateľné výhody, a v súlade s článkom 4 ods. 2 uvedenej smernice stanoviť vylúčenie niektorých výdavkov z uvedeného vrátenia alebo ho podriadiť dodatočným podmienkam.

35 Preto sa ustanovenia trinástej smernice, a najmä jej článok 2 ods. 1, musia považovať za *lex specialis* v porovnaní s článkami 170 a 171 smernice o DPH, čo bráni tomu, aby mohlo právo na vrátenie upravené všeobecne v uvedenom článku 170 prevážiť nad jasným a presným znením článku 2 ods. 1 trinástej smernice.

36 Z toho vyplýva, že na otázku, či sú členské štáty povinné poskytnúť právo na vrátenie DPH za činnosti uvedené v článku 169 písm. c) smernice o DPH zdaniteľným osobám usadeným mimo Únie, je potrebné odpovedať iba v závislosti od článku 2 ods. 1 trinástej smernice.

37 Pokiaľ ide o výklad uvedeného článku 2 ods. 1, Komisia najprv tvrdí, že z *travaux préparatoires* vyplýva, že nemožno predpokladať, že by normotvorca Únie chcel prostredníctvom jediného odkazu v článku 2 ods. 1 trinástej smernice na činnosti uvedené v článku 169 písm. a) a b) smernice o DPH vylúčiť vrátenie DPH za činnosti uvedené v článku 169 písm. c) tejto smernice. Znenie článku 2 ods. 1 trinástej smernice spočíva na nesprávnom posúdení, ktoré vykonal normotvorca Únie pri prijímaní článku 2 ôsmej smernice, ktorý má takmer rovnaké znenie ako článok 2 ods. 1 trinástej smernice a slúžil ako model na prípravu posledného uvedeného článku.

38 V tejto súvislosti sa Komisia opiera v prvom rade o odôvodnenie návrhu ôsmej smernice a potvrdzuje, že pri prijímaní tejto smernice normotvorca zabudol uviesť odkaz na článok 17 ods. 3 písm. c) šiestej smernice, lebo sa nesprávne domnieval, že predmetné činnosti už boli zohľadnené v článku 17 ods. 3 písm. a) tejto smernice, ktorý sa nachádza v zozname uvedenom v článku 2 ôsmej smernice.

39 Ďalej podľa Komisie logika systému DPH vyžaduje, aby sa poskytlo právo na vrátenie DPH za činnosti uvedené v článku 169 písm. c) smernice o DPH. Podľa tejto logiky a v súlade s medzinárodnými zvyklosťami totiž žiadna daň nemôže byť splatná, keď sú tovary a služby vyvážané. Pokiaľ ide konkrétne o oslobodené činnosti, ako sú poisťovacie a finančné činnosti, pre ktoré zvyčajne neexistuje možnosť vrátenia dane zaplatenej na vstupe, článok 169 písm. c) smernice o DPH chcel umožniť vrátenie DPH zahrnutej v cene nadobudnutia tovarov a služieb použitých na výkon týchto činností. To, že sa schváli právo na vrátenie DPH, tak umožní vyhnúť sa tomu, aby bol prevádzkovateľ usadený v Únii znevýhodnený oproti svojim konkurentom usadeným mimo Únie.

40 Napokon sa Komisia domnieva, že porovnanie článku 2 ods. 1 trinástej smernice a článku 2 ôsmej smernice preukazuje, že tieto dve ustanovenia sa musia vykladať jednotne. Napriek takmer rovnakým zneniam uvedených ustanovení Spojené kráľovstvo vyložilo článok 2 ôsmej smernice tak, že zahŕňa činnosti uvedené v článku 169 písm. c) smernice o DPH, takže stanovisko, ktoré tento členský štát prijal, je na základe toho rozporuplné. Podľa Komisie na to, aby bol výklad článku 2 ods. 1 trinástej smernice, ktorý zastáva Spojené kráľovstvo správny, musí platiť aj vtedy, pokiaľ ide o článok 2 ôsmej smernice, a mať dosah na všetky členské štáty, ktoré sa podujmú k takémuto výkladu tohto článku 2.

41 Najprv je potrebné posledný uvedený argument vyvrátiť ako irelevantný.

42 Táto žaloba o nesplnení povinnosti sa totiž týka jedinej otázky, či si Spojené kráľovstvo nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 169 až 171 smernice o DPH a článku 2 ods. 1 trinástej smernice, tým, že odmietlo, aby bolo možné vrátiť DPH zaplatenú na vstupe za činnosti uvedené v článku 169 písm. c) smernice o DPH vykonávané zdaniteľnými osobami, ktoré nie sú usadené na území Únie.

43 Ani to, že Spojené kráľovstvo, ako aj iné členské štáty na základe ôsmej smernice poskytujú takéto právo na vrátenie DPH prevádzkovateľom usadeným v rámci Únie, ani prípadná absencia dôvodov odôvodňujúcich odlišnú prax, pokiaľ ide na jednej strane o prevádzkovateľov, na ktorých sa vzťahuje táto smernica, a na druhej strane prevádzkovateľov, na ktorých sa vzťahuje trinásta smernica, ani prípadný dosah na úrovni členských štátov v prípade absencie takýchto dôvodov nepredstavujú prvky, ktoré by potvrdili výklad zastávaný Komisiou, pokiaľ ide o článok 2 ods. 1 trinástej smernice.

44 Ďalej, pokiaľ ide o tvrdenie založené na *travaux préparatoires*, je potrebné najprv upresniť, že článok 2 návrhu ôsmej smernice, v ktorom sú uvedené dôvody, na ktoré sa odvoláva Komisia, odkazuje bez ďalšieho upresnenia na „činnosti uvedené v článku 17 ods. 3 šiestej smernice“. Preto nemožno považovať za preukázané to, že prípadné nesprávne posúdenie, ku ktorému podľa Komisie došlo v tomto odôvodnení, naozaj bolo podkladom pre znenie článku 2 ôsmej smernice alebo znenie článku 2 ods. 1 trinástej smernice.

45 Okrem toho článok 5 smernice 2008/9, ktorá nahradila ôsmu smernicu, odkazuje, rovnako ako článok 2 ôsmej smernice, na článok 169 „[písm.] a) a b)“ smernice o DPH. Takto teda teória Komisie implikuje na jednej strane to, že normotvorca Únie sa dopustil nesprávneho posúdenia pri prijímaní ôsmej smernice, pričom sa táto chyba zopakovala v trinástej smernici, a na druhej strane to, že uvedený normotvorca sa dopustil tej istej chyby pri prijímaní smernice 2008/9.

46 Pokiaľ ide o túto údajnú chybu, ako aj o argument Komisie, podľa ktorého jej chápanie predmetných ustanovení je navyše v súlade s logikou spoločného systému DPH, je potrebné konštatovať, že aj keby tvrdenia Komisie boli pravdivé, Súdnemu dvoru neprináleží, ako uviedol aj generálny advokát v bode 65 návrhov, aby vykonal taký výklad, ktorý by mal opraviť článok 2 ods. 1 trinástej smernice.

47 V tejto súvislosti Súdny dvor v rozsudku z 5. októbra 2004, Komisia/Grécko (C-475/01, Zb. s. I-8923), rozhodol, že Helénska republika mohla oprávnene založiť svoju vnútroštátnu právnu úpravu na jasnom znení článku 23 ods. 2 smernice Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje (Ú. v. ES L 316, s. 21; Mim. vyd. 09/001, s. 206), ktorý ju oprávňoval uplatniť na ouzo spotrebnú daň nižšiu než minimálna sadzba. Súdny dvor teda zamietol žalobu Komisie, ktorou navrhovala určiť, že tento členský štát si nesplnil povinnosti vyplývajúce z článku 90 prvého odseku ES, a uviedol, že ani v prípade takéhoto výslovného povolenia v sekundárnom práve členské štáty nie sú zbavené povinnosti dodržiavať primárne právo, ktorá znamená, že v prípade, keď sa vnútroštátne opatrenie javí ako nezlučiteľné s primárnym právom, členský štát nie je oprávnený toto povolenie využiť.

48 Takisto nemožno vytýkať Spojenému kráľovstvu, ktorého vnútroštátna právna úprava je v súlade s jasným a presným znením článku 2 ods. 1 trinástej smernice, že si nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú práve z tohto ustanovenia, z dôvodu, že

nevykonalo výklad, ktorého cieľom by bolo opraviť uvedené ustanovenie na účely dosiahnutia súladu so všeobecnou logikou spoločného systému DPH a napraviť chybu normotvorcu Spoločenstva, na ktorú sa odvoláva Komisia a ktorá podľa nej vyplýva z odôvodnenia návrhu ôsmej smernice.

49 Podľa ustálenej judikatúry zásada právnej istoty vyžaduje, aby právna úprava Spoločenstva dotknutým osobám umožnila s istotou poznať rozsah povinností, ktoré im táto úprava stanovuje. Osoby podliehajúce súdnej právomoci musia totiž jednoznačne poznať svoje práva a povinnosti a podľa toho konať (rozsudok z 10. marca 2009, Heinrich, C-345/06, Zb. s. I-1659, bod 44 a citovaná judikatúra).

50 Iste, táto judikatúra sa týka vzťahov medzi jednotlivcami a verejným orgánom. Ako však uviedol generálny advokát v bode 64 návrhov, táto judikatúra je takisto relevantná v rámci prebratia smernice týkajúcej sa daňovej oblasti.

51 Napriek presnému a jasnému zneniu ustanovenia, akým je článok 2 ods. 1 trinástej smernice, totiž nemožno prijať výklad, ktorého cieľom je oprava tohto ustanovenia, pričom by došlo zároveň k rozšíreniu povinností členských štátov, ktoré z neho vyplývajú (pozri analogicky rozsudok z 22. decembra 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, Zb. s. I-10627, bod 44).

52 Zo všetkých uvedených skutočností vyplýva, že je potrebné zamietnuť žalobu Komisie.

O trovách

53 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Spojené kráľovstvo navrhlo zaviazať Komisiu na náhradu trov konania a Komisia nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol a vyhlásil:

1. Žaloba sa zamieta.

2. Európska komisia je povinná nahradiť trovy konania.

Podpisy