SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 15. julija 2010*

V zadevi C-582/08,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 29. decembra 2008,

Evropska komisija, ki jo zastopata R. Lyal in M. Afonso, zastopnika, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožeča stranka,

proti

Združenemu kraljestvu Velika Britanija in Severna Irska, ki ga zastopata I. Rao in S. Hathaway, zastopnika, skupaj s K. Lasokom, QC,

tožena stranka,

* Jezik postopka: angleščina.

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (poročevalec) in D. Šváby, sodniki,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,
sodni tajnik: M.-A. Gaudissart, vodja oddelka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 10. februarja 2010,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 20. maja 2010

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo zahteva, da Sodišče ugotovi, da Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska s tem, da je zavrnilo vračilo vstopnega davka za nekatere transakcije, ki so jih opravili davčni zavezanci, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Evropske unije, ni izpolnilo obveznosti iz členov od 169

do 171 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV) in člena 2(1) Trinajste direktive Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti (UL L 326, str. 40, v nadaljevanju: Trinajsta direktiva).

Pravni okvir

Ureditev Unije

2 Člen 17(3) in (4) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/66/ES z dne 26. aprila 2004 (UL L 168, str. 35, v nadaljevanju: Šesta direktiva), v različici, ki izhaja iz člena 28f(1) te direktive, določa:

„3. Države članice vsakemu davčnemu zavezancu tudi odobrijo pravico do odbitka ali vračila [DDV] iz odstavka 2, če se blago in storitve uporabljajo za:

a) transakcije v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi iz člena 4(2), opravljene v drugi državi, ki bi bile upravičene do odbitka davka, če bi bile opravljene na ozemlju države;

b) transakcije, oproščene v skladu s členom 14(1)(g) in (i), 15, 16(1) (B), (C), (D) ali (E) ali (2) ali 28c (A) in (C);

c) katere koli transakcije, ki bi bile oproščene v skladu s členom 13B(a) in (d), od (1) do (5), če ima naročnik sedež izven Skupnosti ali če so te transakcije neposredno povezane z blagom, namenjenim za izvoz v državo izven Skupnosti.

4. [DDV] iz odstavka 3 se vrne:

– davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža na ozemlju države, imajo pa sedež v drugi državi članici, v skladu s podrobnimi izvedbenimi pravili iz Direktive 79/1072/EGS […],

– davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža na ozemlju Skupnosti, v skladu s podrobnimi izvedbenimi pravili iz Direktive 86/560/EGS […].

[…]“

3 Člen 17(4) Šeste direktive je v prvotni različici določal:

„Svet si prizadeva do 31. decembra 1977 na predlog Komisije soglasno sprejeti pravila Skupnosti, ki v skladu z odstavkom 3 določajo postopke za vračilo davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža na ozemlju države. Do začetka veljavnosti takšnih postopkov Skupnosti države članice same določijo način vračila. Če davčni zavezanec ni rezident na ozemlju Skupnosti, lahko države članice zavrnejo vračilo ali naložijo dodatne pogoje."

4 Členi od 169 do 171 Direktive o DDV so s 1. januarjem 2007 zamenjali člen 17(3) in (4) Šeste direktive.

5 Člen 169 Direktive o DDV določa:

„Razen odbitka iz člena 168 ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV iz omenjenega člena, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

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

b) transakcij, oproščenih v skladu s členoma 138 in 142, členom 144, členi 146 do 149, členi 151, 152, 153 in 156, členom 157(1)(b), členi 158 do 161 in členom 164;

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

6 Člen 170 Direktive o DDV določa:

„Vsi davčni zavezanci, ki v smislu člena 1 Direktive 79/1072/EGS, člena 1 Direktive 86/560/EGS in člena 171 te direktive nimajo sedeža v državi članici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdavčeno z DDV, imajo pravico do vračila DDV pod pogojem, da se blago in storitve uporabljajo za:

a) transakcije iz člena 169;

b) transakcije, za katere davek plača izključno prejemnik v skladu s členi 194, 195, 196, 197 in 199."

7 Člen 171 Direktive o DDV določa:

„1. Vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdavčeno z DDV, imajo pa sedež v drugi državi članici, se opravi v skladu s podrobnimi izvedbenimi pravili iz Direktive 79/1072/EGS.

[…]

2. Vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža na ozemlju Skupnosti, se opravi v skladu s podrobnimi izvedbenimi pravili iz Direktive 86/560/EGS.

[…]

3. Direktivi 79/1072/EGS in 86/560/EGS se ne uporabljata za dobave blaga, ki so bile ali bi lahko bile oproščene po členu 138, kadar tako dobavljeno blago odpošlje ali odpelje pridobitelj ali druga oseba za njegov račun.“

8 Oproščene transakcije iz člena 169(c) Direktive o DDV se v skladu s členom 135(1), od (a) do (f), nanašajo predvsem na zavarovalne in finančne transakcije, kot so opredeljene v tej določbi.

9 Člen 2 Osme direktive Sveta 79/1072/EGS z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (UL L 331, str. 11, v nadaljevanju: Osma direktiva) določa:

„Vsaka država članica pod spodaj navedenimi pogoji vrne davčnemu zavezancu, ki nima sedeža na ozemlju države, ima pa sedež v drugi državi članici, vsakršen davek na dodano vrednost, zaračunan za storitve ali za premičnine, ki so mu jih dobavili drugi davčni zavezanci na ozemlju države, ali zaračunan ob uvozu blaga v državo, v kolikor se to blago oz. storitve uporabljajo za namene transakcij iz člena 17(3)(a) in (b) Direktive 77/388/[EGS] in za opravljanje storitev iz člena 1(b).“

10 Člen 8 Osme direktive, ki je bil razveljavljen s členom 7 Trinajste direktive, je določal:

„Če davčni zavezanec nima sedeža na ozemlju Skupnosti, lahko države članice zavrnejo vračilo ali določijo posebne pogoje.

Vračilo ne sme biti priznano pod ugodnejšimi pogoji od tistih, ki veljajo za davčne zavezance s sedežem na ozemlju Skupnosti.“

11 V obrazložitvenem memorandumu k predlogu za Osmo direktivo Sveta z dne 3. januarja 1978, ki ga je predstavila Komisija (COM(77) 721 konč.) (v nadaljevanju: predlog Osme direktive), je glede člena 2 tega predloga navedeno:

„Sklicevanje v členu 17(4) Šeste direktive (‚v skladu z odstavkom 3') pomeni, da je treba vrniti le davek, obračunan za blago in storitve ali uvoz blaga, ki jih uporabljajo tuji davčni zavezanci za dejavnosti iz člena 17(3) direktive. Vendar se zdita med primeri, navedenimi v točkah (a), (b) in (c) tega odstavka, upoštevna le prva dva. […]

[…]

V primerih, navedenih v točki (c) člena 17(3) direktive – ker se tam navedene zavarovalne ali bančne transakcije vedno opravljajo v tretji državi – se osebe, ki opravlja storitev v državi članici, nikoli ne more obravnavati, kot da opravlja dejavnost v državi vračila: ti primeri zato spadajo med tiste, ki so navedeni v točki (a) (tuji davčni zavezanec, ki ne opravlja nobene obdavčljive transakcije v državi vračila) in zanje velja tam določena ureditev."

12 Člen 2 predloga Osme direktive, ki ga je Evropski parlament potrdil, se je nanašal na vračilo DDV za storitve ali blago, „v kolikor se to blago oz. storitve uporabljajo za namene transakcij iz člena 17(3) Šeste direktive".

13 V drugi uvodni izjavi Trinajste direktive je navedeno:

„ker je treba zagotoviti usklajen razvoj trgovinskih odnosov med Skupnostjo in tretjimi državami na podlagi določb Direktive 79/1072/EGS in pri tem upoštevati različne razmere v tretjih državah“.

14 Člen 2 Trinajste direktive določa:

„1. Brez poseganja v člena 3 in 4 vsaka država članica vrne vsakemu davčnemu zavezancu, ki nima stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti, pod spodaj določenimi pogoji vsak davek na dodano vrednost, ki mu je bil obračunan za opravljene storitve ali dobavljene premičnine na ozemlju države s strani drugih davčnih zavezancev ali mu je bil obračunan ob uvozu blaga v državo, kolikor je tako blago ali storitve uporabljeno za namene transakcij iz člena 17(3)(a) in (b) Direktive 77/388/EGS ali za opravljanje storitev iz točke 1(b) člena 1 te direktive.

2. Države članice lahko opravijo vračila iz odstavka 1 pod pogojem, da tretje države odobravajo podobne ugodnosti glede prometnih davkov.

[…]“

15 Člen 4 Trinajste direktive določa:

„1. Za namene te direktive se upravičenost do vračil določi v skladu s členom 17 Direktive 77/388/EGS, kakor se uporablja v državi članici, kjer se vračilo izvrši.

2. Države članice pa lahko določijo izključitev nekaterih izdatkov ali za vračila določijo dodatne pogoje.

3. Ta direktiva se ne uporablja za dobave blaga, ki so ali so lahko oproščene po točki 2 člena 15 Direktive 77/388/EGS."

16 Člen 5 Direktive Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici (UL L 44, str. 23), ki je 1. januarja 2010 nadomestila Osmo direktivo, določa:

„Vsaka država članica davčnemu zavezancu, ki nima sedeža v državi članici vračila, povrne DDV, ki je bil zaračunan za blago, ki so mu ga dobavili, ali za storitve, ki so jih

zanj opravili drugi davčni zavezanci v tej državi članici, ali za uvoz blaga v to državo članico, če se takšno blago in storitve uporabijo za naslednje transakcije:

a) transakcije iz člena 169(a) in (b) Direktive 2006/112/ES;

b) transakcije, katerih prejemnik je v skladu s členi 194 do 197 in členom 199 Direktive 2006/112/ES, kakor se uporablja v državi članici vračila, dolžan plačati DDV.

Brez poseganja v člen 6 se, za namene te direktive, zahtevek za upravičenost do vračila določi v skladu z Direktivo 2006/112/ES, kakor se uporablja v državi članici vračila."

Nacionalna ureditev

17 V skladu s členoma 26 in 39 Value Added Tax Act 1994 (zakon o davku na dodano vrednost), členom 3 Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999 (uredba o davku na dodano vrednost (vstopni davek)) in členom 190 Value Added Tax Regulations 1995 (uredba o davku na dodano vrednost), v različici, kakor izhaja iz Value Added Tax (Amendment) (No. 4) Regulations 2004, trgovci, ki nimajo sedeža v Uniji, niso upravičeni do vračila vstopnega davka na transakcije iz člena 169(c) Direktive o DDV.

Predhodni postopek

18 Komisija je 13. januarja 2006 obvestila organe Združenega kraljestva, da meni, da člena 2(1) Trinajste direktive ni mogoče razlagati tako, da izključuje vračilo DDV, s katerim se obdavčijo blago ali storitve, ki se uporabljajo za namen zavarovalnih in finančnih transakcij iz člena 17(3)(c) Šeste direktive, katerega vsebina je bila povzeta v členu 169(c) Direktive o DDV. V elektronski pošti z dne 12. maja 2006 je Združeno kraljestvo izrazilo nasprotno stališče in trdilo, da je njegova zakonodaja v skladu z veljavno zakonodajo Unije.

19 Komisija se je odločila, da začne postopek na podlagi člena 226 ES, in je Združenemu kraljestvu 12. oktobra 2006 poslala pisni opomin, v katerem je tej državi članici očitala, da ni izpolnila obveznosti iz člena 17(3) in (4) Šeste direktive in člena 2(1) Trinajste direktive.

20 Ker argumenti Združenega kraljestva v odgovoru z dne 14. decembra 2006 Komisije niso prepričali, je 27. junija 2007 izdala obrazloženo mnenje, v katerem je to državo članico pozvala, naj sprejme potrebne ukrepe za uskladitev z zahtevami iz členov od 169 do 171 Direktive o DDV in člena 2(1) Trinajste direktive v dveh mesecih od prejema tega obrazloženega mnenja.

21 Združeno kraljestvo je na navedeno obrazloženo mnenje odgovorilo z dopisom z dne 29. avgusta 2007, v katerem je potrdilo svojo razlago Trinajste direktive in členov od 169 do 171 Direktive o DDV. Komisija je to razlago izpodbijala in vztrajala pri svojem stališču glede nezdružljivosti zadevne zakonodaje Združenega kraljestva z zahtevami, ki izhajajo iz prava Unije, zato je vložila to tožbo.

Tožba

22 Na začetku je treba opozoriti, da ni sporno, da gospodarski subjekt s sedežem zunaj Unije na podlagi ureditve Združenega kraljestva v tej državi članici ni upravičen do vračila vstopnega davka za blago ali storitve, ki se uporabljajo za namene transakcij iz kategorij, navedenih v členu 169(c) Direktive o DDV, in sicer nekaterih zavarovalnih in finančnih transakcij.

23 Tožba se torej nanaša samo na vprašanje, ali členi od 169 do 171 Direktive o DDV in člen 2(1) Trinajste direktive dajejo tako pravico gospodarskim subjektom zunaj Unije.

24 V skladu s členom 2(1) Trinajste direktive vsaka država članica vsakemu davčnemu zavezancu, ki nima stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Unije, vrne DDV, ki so mu ga za opravljene storitve ali dobavljene premičnine na ozemlju države obračunali drugi davčni zavezanci ali mu je bil obračunan ob uvozu blaga v državo, kolikor so tako blago ali storitve uporabljeni za namene transakcij iz člena 17(3)(a) in (b) Šeste Direktive.

25 Glede sklicevanja na člen 17(3)(a) in (b) Šeste direktive v členu 2(1) Trinajste direktive je po eni strani treba opozoriti, da besedilo Trinajste direktive ni bilo prilagojeno po začetku veljavnosti Direktive o DDV, katere člen 169(a) in (b) je nadomestil navedeni člen 17(3)(a) in (b). Člen 2(1) Trinajste direktive je zato treba razumeti kot sklicevanje na člen 169(a) in (b).

26 Po drugi strani je treba opozoriti, da so zadevne zavarovalne in finančne transakcije navedene v členu 169(c) Direktive o DDV.

27 Združeno kraljestvo se opira na besedilo člena 2(1) Trinajste direktive, ki se izrecno sklicuje le na transakcije iz člena 169(a) in (b) Direktive o DDV, in sklepa, da pravica do vračila DDV za transakcije iz člena 169(c) Direktive o DDV ne obstaja.

28 Komisija nasprotno trdi – pri čemer priznava, da člen 2(1) Trinajste direktive ne napotuje na transakcije iz člena 169(c) Direktive o DDV – sklicujoč se na argumente, ki so razvidni iz pripravljalnih del, sistematike in namena zadevnih določb, da je treba člen 2(1) v povezavi s členi od 169 do 171 Direktive o DDV razumeti, kakor da podeljuje pravico do vračila DDV tudi za transakcije iz člena 169(c) Direktive o DDV.

29 Zato je treba ugotoviti, ali trditve, ki jih je navedla Komisija v podporo razlagi člena 2(1) Trinajste direktive in členov od 169 do 171 Direktive o DDV, lahko utemeljijo tako razumevanje teh členov, kakor da podeljujejo pravico do vračila DDV za transakcije iz člena 169(c) Direktive o DDV, in to kljub temu, da jasno in natančno besedilo člena 2(1) napotuje samo na člen 169(a) in (b) Direktive o DDV.

30 Po mnenju Komisije je pravica gospodarskih subjektov s sedežem zunaj Unije do vračila vstopnega davka v državi članici za namene transakcij iz člena 169(c) Direktive o DDV razvidna že iz členov od 169 do 171 te direktive. Člen 170 navedene direktive uzakonja to pravico za vse transakcije iz njenega člena 169 in ne predvideva nobenega

odstopanja. Glede na to, da naj bi Direktiva o DDV določala temeljna pravila, medtem ko naj bi Trinajsta direktiva vsebovala le določbe o uporabi, ki urejajo način vračila, bi moralo brezpogojno besedilo člena 170 Direktive o DDV prevladati nad besedilom člena 2 Trinajste direktive.

31 Res pa je, da člen 170 Direktive o DDV na splošno določa, kot je že prej določal člen 17(3) Šeste direktive, pravico do vračila vstopnega DDV pod pogojem, da se blago in storitve, obdavčeni z DDV, uporabljajo za „transakcije iz člena 169“ Direktive o DDV.

32 Poleg tega je cilj Osme direktive uvesti postopke za vračilo DDV, ki ga v državi članici plačajo davčni zavezanci s sedežem v drugi državi članici. Njen cilj je tako uskladiti pravico do vračila, kot izhaja iz člena 17(3) Šeste direktive (glej sodbi z dne 13. julija 2000 v zadevi Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Recueil, str. I-6109, točka 20, in z dne 15. marca 2007 v zadevi Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, ZOdl., str. I-2425, točka 26) in ki v primeru Trinajste direktive velja tudi za davčne zavezance s sedežem v tretji državi.

33 Vendar pa iz tega ni mogoče sklepati, kot navaja Komisija, da člen 170 Direktive o DDV dovoljuje odstopanja od jasnega in natančnega besedila člena 2(1) Trinajste direktive.

34 Trinajsta direktiva se namreč ne omejuje na urejanje formalnih načinov izvajanja pravice do vračila DDV, temveč določa nekatera odstopanja od te pravice, kakor priznava Komisija v pisnih stališčih, ne da bi zanikala veljavnost teh določb. Med temi

odstopanji je navedena možnost, da države članice na podlagi člena 2(2) te direktive opravijo vračila pod pogojem, da tretje države odobravajo podobne ugodnosti, in na podlagi člena 4(2) te direktive določijo izključitev nekaterih izdatkov iz tega vračila ali zanj določijo dodatne pogoje.

35 Zato je treba določbe Trinajste direktive, zlasti njen člen 2(1), šteti za *lex specialis* glede na člena 170 in 171 Direktive o DDV, tako da pravica do vračila, navedena na splošno v njenem členu 170, ne more prevladati nad jasnim in natančnim besedilom člena 2(1) Trinajste direktive.

36 Na vprašanje, ali so države članice zavezane podeliti pravico do vračila DDV za transakcije iz člena 169(c) Direktive DDV davčnim zavezancem s sedežem zunaj Unije, je treba zato odgovoriti izključno na podlagi člena 2(1) Trinajste direktive.

37 V zvezi z razlago tega člena 2(1) Komisija najprej trdi, da je iz pripravljalnih del razvidno, da ni mogoče domnevati, da je bil namen zakonodajalca Unije z navedbo transakcij iz člena 169(a) in (b) Direktive o DDV v členu 2(1) Trinajste direktive izključiti vračila DDV za transakcije iz člena 169(c) Direktive o DDV. Besedilo člena 2(1) Trinajste direktive naj bi temeljilo na napačni presoji, na katero naj bi se zakonodajalec Unije oprl pri sprejetju člena 2 Osme direktive, katerega besedilo je skoraj enako besedilu člena 2(1) Trinajste direktive in je rabilo kot model zanj.

38 V zvezi s tem se Komisija sklicuje, prvič, na obrazložitveni memorandum k predlogu za Osmo direktivo in navaja, da je zakonodajalec pri sprejetju te direktive opustil navajanje člena 17(3)(c) Šeste direktive, ker je napačno menil, da so bile zadevne transakcije že upoštevane v njenem členu 17(3)(a), ki je naveden v členu 2 Osme direktive.

39 Komisija meni, da logika sistema DDV zahteva, da se podeli pravica do vračila DDV za transakcije, navedene v členu 169(c) Direktive o DDV. Po tej logiki in v skladu z mednarodno prakso namreč ne bi smel biti naložen nikakršen davek ob izvozu blaga in storitev. Predvsem glede oproščenih transakcij, kot so zavarovalne in finančne transakcije, glede katerih običajno ni možnosti vračila vstopnega davka, naj bi člen 169(c) Direktive o DDV omogočal vračilo DDV, vključenega v ceno blaga in storitev pri opravljanju teh transakcij. S podelitvijo pravice do vračila DDV naj bi se tako preprečilo, da bi bil subjekt s sedežem v Uniji prikrajšan v primerjavi s konkurenti zunaj Unije.

40 Nazadnje Komisija meni, da primerjava med členom 2(1) Trinajste direktive in členom 2 Osme direktive kaže, da je treba ti določbi razlagati enotno. Toda kljub skoraj enakemu besedilu teh določb naj bi Združeno kraljestvo razlagalo člen 2 Osme direktive tako, kot da vključuje transakcije, navedene v členu 169(c) Direktive o DDV, s čimer je stališče, ki ga je s tem sprejela ta država članica, protislovno. Komisija meni, da bi morala razlaga člena 2(1) Trinajste direktive, ki jo zagovarja Združeno kraljestvo, če bi bila pravilna, veljati tudi za člen 2 Osme direktive in povzročiti posledice za vse države članice, ki si člen 2 razlagajo enako.

41 Najprej je treba zadnji argument izključiti kot neupošteven.

42 Ta tožba zaradi neizpolnitve obveznosti se namreč nanaša samo na vprašanje, ali Združeno kraljestvo ni izpolnilo svojih obveznosti iz členov od 169 do 171 Direktive o DDV in člena 2(1) Trinajste direktive, ker je zavrnilo možnost vračila vstopnega davka za transakcije iz člena 169(c) Direktive o DDV, ki jih opravijo davčni zavezanci, ki nimajo sedeža na ozemlju Unije.

43 Vendar pa niti dejstvo, da Združeno kraljestvo in druge države članice na podlagi Osme direktive podeljujejo pravico do vračila DDV gospodarskim subjektom s sedežem v Uniji, niti morebiten neobstoj razlogov, ki bi utemeljevali drugačno prakso glede gospodarskih subjektov, za katere velja ta direktiva, na eni strani in tistih, za katere velja Trinajsta direktiva, na drugi, niti morebitne posledice na ravni držav članic ob neobstoju takih razlogov niso dejavniki, ki bi lahko podpirali razlago, ki jo zagovarja Komisija glede člena 2(1) Trinajste direktive.

44 Na podlagi argumenta, ki je razviden iz pripravljalnih del, je dalje treba ugotoviti, da člen 2 predloga Osme direktive, ki vsebuje obrazložitveni memorandum, na katerega se sklicuje Komisija, brez dodatnih pojasnil napotuje na „transakcije iz člena 17(3) Šeste direktive“. Zato ni mogoče šteti za dokazano, da je bila morebitna napačna presoja, ki jo po mnenju Komisije vsebuje ta obrazložitveni memorandum, dejansko osnova za besedilo člena 2 Osme direktive in člena 2(1) Trinajste direktive.

45 Poleg tega člen 5 Direktive 2008/9, ki je nadomestil Osmo direktivo, tako kot člen 2 zadnjenavedene direktive napotuje na člen „169(a) in (b)“ Direktive o DDV. Tako trditev Komisije pomeni, prvič, da je zakonodajalec Unije storil napako pri sprejetju Osme direktive, ki naj bi bila povzeta v Trinajsti direktivi, in drugič, da je storil isto napako pri sprejetju Direktive 2008/9.

46 V zvezi s to domnevno napako in argumentom Komisije, da je njeno razumevanje zadevnih določb bolj v skladu z logiko skupnega sistema DDV, je treba ugotoviti, da tudi ob predpostavki, da so trditve Komisije pravilne, ni naloga Sodišča, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 65 sklepnih predlogov, da poda tako razlago z namenom poprave člena 2(1) Trinajste direktive.

47 V zvezi s tem je Sodišče v sodbi z dne 5. oktobra 2004 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-475/01, ZOdl., str. I-8923) razsodilo, da je bila Helenska republika upravičena opreti nacionalno zakonodajo na jasno besedilo člena 23(2) Direktive Sveta 92/83/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače (UL L 316, str. 21), v skladu s katerim je za ouzo dovoljena uporaba nižje trošarinske stopnje od minimalne. Tako je Sodišče zavrnilo tožbo Komisije, v kateri je ta navajala, da ta država članica ni izpolnila obveznosti iz člena 90(1) ES, in trdila, da države članice, tudi če tako izrecno dovoljenje obstaja v izvedenem pravu, niso oproščene obveznosti spoštovanja primarnega prava, kar pomeni, da država članica pri sprejetju ukrepa, ki ni združljiv s primarnim pravom, ni upravičena, da to dovoljenje uporabi.

48 Enako ni mogoče očitati Združenemu kraljestvu, katerega ureditev je v skladu z jasnim in natančnim besedilom člena 2(1) Trinajste direktive, da ni izpolnilo svojih obveznosti iz te določbe, ker naj ne bi podalo razlage za popravo te določbe, da bi se

uskladilo s splošno logiko skupnega sistema DDV in popravilo napako zakonodajalca Skupnosti, ki jo zatrjuje Komisija in naj bi po njenem izvirala iz obrazložitvenega memoranduma k predlogu Osme direktive.

49 V skladu z ustaljeno sodno prakso načelo pravne varnosti zahteva zlasti, da ureditev Skupnosti omogoči osebam, na katere se nanaša, da se natančno seznanijo z obsegom obveznosti, ki jim jih nalaga. Upravičenci se morajo namreč jasno seznaniti s svojimi pravicami in obveznostmi ter ukrepati v skladu z njimi (sodba z dne 10. marca 2009 v zadevi Heinrich, C-345/06, ZOdl., str. I-1659, točka 44 in navedena sodna praksa).

50 Ta sodna praksa se seveda nanaša na razmerja med posamezniki in javnimi organi. Vendar je, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 64 sklepnih predlogov, pomembna tudi v okviru prenosa direktive z davčnega področja.

51 Sodišče namreč ne more ne glede na jasno in natančno besedilo določbe, kot je člen 2(1) Trinajste direktive, podati razlage z namenom poprave te določbe in s tem razširiti zadevne obveznosti držav članic (glej po analogiji sodbo z dne 22. decembra 2008 v zadevi Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, ZOdl., str. I-10627, točka 44).

52 Iz vsega navedenega je razvidno, da je treba tožbo Komisije zavrniti.

Stroški

53 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Združeno kraljestvo je predlagalo, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s svojimi predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. Tožba se zavrne.

2. Evropski komisiji se naloži plačilo stroškov.

Podpisi