

V?c C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

v.

Ministero delle Finanze

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Corte suprema di cassazione)

„Osmá sm?rnice o DPH – ?lánky 2 a 5 – Osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku – Bezd?vodn? zaplacená da? – Úprava vrácení dan?“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Vrácení dan? osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku*

(Sm?rnice Rady 79/1072, ?lánky 2 a 5)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Osoby povinné odvést da?*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 21 bod 1)

3. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Oprava bezd?vodn? naú?tované dan?*

(Sm?rnice Rady 77/388)

1. ?lánky 2 a 5 osmé sm?rnice 79/1072 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení dan? z p?idané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku musí být vykládány tak, že da? z p?idané hodnoty, ke které nebyl p?ijemce služeb povinen a která mu byla omylem naú?tována a následn? odvedena do státní pokladny ?lenského státu místa poskytnutí t?chto služeb, nem?že být vrácena na základ? t?chto ustanovení.

Osmá sm?rnice, jejímž cílem není zpochybnit systém zavedený šestou sm?rnici 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, upravuje podmínky pro vrácení dan? z p?idané hodnoty zaplacené v ?lenském stát? osobami povinnými k dani usazenými v jiném ?lenském stát?. Jejím cílem je tedy harmonizace nároku na vrácení DPH tak, jak je upraven v ?l. 17 odst. 3 šesté sm?rnice. ?lánky 2 a 5 osmé sm?rnice totiž výslovn? odkazují na ?lánek 17 šesté sm?rnice. Za t?chto podmínek je t?eba dojít k záv?ru, že jelikož nárok na odpo?et ve smyslu uvedeného ?lánku 17 nelze rozšířit na da? z p?idané hodnoty, která byla bezd?vodn? naú?tována a poukázána orgánu da?ové správy, nem?že být tato da? z p?idané hodnoty vrácena na základ? ustanovení osmé sm?rnice.

(viz body 25–28, výrok 1)

2. S výjimkou p?ípad? výslovn? uvedených v ?l. 21 bod? 1 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve zn?ní sm?rnice

92/111, musí být za jedinou osobu povinnou k dani z přidané hodnoty z pohledu orgánů daňové správy členského státu místa poskytnutí služeb považován pouze dodavatel.

(viz bod 33, výrok 2)

3. Zásady neutrality, efektivity a nediskriminace nebrání takovým vnitrostátním právními předpisy, podle kterých může o vrácení částek daní z přidané hodnoty bezdůvodně poukázaných orgánem daňové správy požádat pouze dodavatel a příjemce služby může na tomto dodavateli vymáhat občanskoprávní žalobou vydání bezdůvodného obohacení. Nicméně pro případy, kdy je vrácení daní z přidané hodnoty nemožné či nepřiměřené náročné, členské státy musí upravit nástroje potřebné k tomu, aby uvedenému příjemci bylo umožněno, v zájmu zachování zásady efektivity, získat zpět bezdůvodně naúčtovanou daň.

Na tuto odpověď nemůže mít vliv vnitrostátní právní úprava oblasti přímých daní, neboť neexistuje vztah mezi systémem přímých daní jako celkem a systémem daní z přidané hodnoty.

(viz body 42, 45, výrok 3)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

15. března 2007(*)

„Osmá směrnice o DPH – články 2 a 5 – Osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku – Bezdůvodně zaplacená daň – Úprava vrácení daní“

Ve věci C-35/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Itálie) ze dne 23. června 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 31. ledna 2005, v řízení

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

proti

Ministero delle Finanze,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, P. Kriš, J. Kluka, J. Makarczyk a G. Arestis (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 30. března 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH S. Pettinatem, avvocato,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello Stato,
- za Komisi Evropských společenství M. Afonso a M. Velardo a též A. Aresuem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 8. června 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 2 a 5 osmé směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení 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“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (dále jen „Reemtsma“) a Ministero delle Finanze (ministerstvo financí) ohledně toho, že poslední jmenované odmítlo vrátit společnosti Reemtsma část daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která byla vybrána u propagačních a marketingových služeb, které této společnosti byly poskytnuty v Itálii.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 2 osmé směrnice stanoví:

„Každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené v tuzemsku, avšak usazené v jiném členské státě, za níže stanovených podmínek daň z přidané hodnoty, 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.“

4 Článek 5 první pododstavec osmé směrnice stanoví:

„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“.

5 Článek 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice Rady 77/388/ES 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 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992 (Úř. věst. L 384, s. 47; Zvl. vyd. 09/01, s. 224, dále jen „šestá směrnice“), stanoví:

„Za místo poskytování následujících služeb, jsou-li poskytovány [...] osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel, se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba

poskytována, a nemá-li takové ústředí či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje:

[...]

– propagační služby,

[...]"

6 Článek 17 šesté směrnice stanoví:

„1. Nárok na odpčet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpovídatelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...]

3. členské státy mohou přiznat každé osobě povinné k dani nárok na odpčet nebo vrácení daně z přidané hodnoty uvedený v odstavci 2, jsou-li zboží a služby použity 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 odpčet daně, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku;

[...]"

7 Článek 21 bod 1 šesté směrnice stanoví:

„Následující osoby jsou povinny odvádět daň z přidané hodnoty:

1. v rámci vnitřního systému:

a) osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelná plnění jiná než ta, která jsou uvedena v písmenu b). Uskutečňuje-li zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služeb osoba povinná k dani usazená v zahraničí, mohou členské státy přijmout předpisy, na jejichž základě je povinna odvádět daň jiná osoba. Za takovou jinou osobu může být mimo jiné ustanoven daňový zástupce nebo jiná osoba, pro kterou se zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služeb provádí [...]. Členské státy mohou rovněž stanovit, že někdo jiný než osoba povinná k dani je povinen odvádět daň společně a nerozdílně;

b) osoba, které poskytuje služby uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. e) osoba povinná k dani usazená v zahraničí, nebo osoba, která má identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty v tuzemsku, které poskytuje služby uvedené v čl. 28b částech C, D nebo E osoba povinná k dani, která podniká v zahraničí; členské státy mohou nicméně požadovat, aby poskytovatel služeb byl povinen odvádět daň společně a nerozdílně;

c) každá osoba, která uvádí daň z přidané hodnoty na fakturu nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura.“

Vnitrostátní právní úprava

8 Dekret prezidenta republiky č. 633 ze dne 26. října 1972 o zavedení a úpravě daně z prodané hodnoty (GURI, supplemento ordinario č. 1 ze dne 11. listopadu 1972, s. 1, dále jen „prezidentský dekret č. 633/72“), jímž se provádí osmá směrnice, ve svém čl. 17 odst. 1 stanoví:

„Osoby povinné k dani: K dani jsou povinné osoby uskutečňující převody zboží a poskytující služby podléhající zdanění, které tuto daň odvádějí do státní pokladny souhrnně za všechna plnění po odpůtu stanoveném v čl. 19 zpravidla a za podmínek stanovených v hlavě II.“

9 Článek 19 druhý pododstavec prezidentského dekretu č. 633/72 stanoví:

„Odpovědná není daň z nabytí nebo dovozu zboží a služeb spojených s plněními osvobozenými od daně nebo nepodléhajícími dani. [...]“

10 Článek 38b prezidentského dekretu č. 633/72 zní:

„Osobám povinným k dani s domilem a bydlištěm v členských státech Evropského hospodářského společenství, které nejsou přímo registrovány ve smyslu čl. 35b a nezvolily si zástupce ve smyslu čl. 17 druhého pododstavce, které dluží daň ve státě, kde mají svůj domicil nebo bydliště, a které neuskutečnily plnění v Itálii, s výjimkou přepravních služeb a jiných nezdanitelných doplňkových služeb ve smyslu článku 9, jakož i služeb uvedených v čl. 7 čtvrtém pododstavci písm. d), může být za každé období kratší než jeden rok vrácena daň, pokud je odpovědná podle článku 19, jestliže se vztahuje na movité věci a služby dovezené nebo nabyté, pokud její celková částka není nižší než 200 eur. [...]“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

11 Skutkový základ, jak vyplývá z předkládacího usnesení, může být shrnut následovně:

12 Reemtsma je společnost se sídlem v Německu, která nemá stálou provozovnu v Itálii. V roce 1994 jí byly jednou italskou společností poskytnuty propagační a marketingové služby, za které jí tato společnost naúčtovala celkovou částku 175 022 025 ITL připadající na DPH.

13 DPH šla k tíži Reemtsma a byla odvedena do italské státní pokladny.

14 Reemtsma proto požádala o vrácení části ze dvou částek DPH odvedených za rok 1994, které podle ní byly odvedeny bezdůvodně, neboť dotčená plnění byla poskytnuta osobám povinným k dani usazeným v jiném členském státě než Italské republice, v daném případě v Německu, takže DPH byla splatná v posledně uvedeném členském státě.

15 Vnitrostátní orgány daňové správy vrácení daně odmítly a Reemtsma napadla toto zamítavé rozhodnutí u italských soudů. Její žaloba byla zamítnuta jak v prvoinstančním řízení, tak v odvolacím řízení s tím, že vystavené faktury se týkaly propagačních a marketingových služeb nepodléhajících DPH z toho důvodu, že nebyla splněna podmínka teritoriality, protože služby byly poskytnuty osobě povinné k dani v jiném členském státě.

16 Reemtsma proto podala opravný prostředek ke Corte suprema di cassazione, který měl za to, že řešení sporu závisí na výkladu ustanovení a zásad práva Společenství, a proto se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Mají se články 2 a 5 osmé směrnice, pokud podmiňují vrácení daně poskytovateli zboží či příjemci služeb, kteří nejsou rezidenty, tím, že zboží a služby musí být použity pro účely zdanitelných plnění, vykládat tak, že DPH, k níž neexistovala povinnost, a byla tedy chybně naúčtována a poté odvedena do státní pokladny, může rovněž založit nárok na vrácení daně? V

případ? kladné odpovědi na tuto otázku, je ustanovení vnitrostátního práva, podle kterého je z důvodu nedopodstatitelnosti již naúčtované a zaplacené daně, aťkoli se nejednalo o daně, ke které existovala daněová povinnost, vyloučeno vrácení DPH poskytovateli zboží/příjemci služeb nerezidentovi, v rozporu s uvedenými ustanoveními [uvedené] směrnice?

2) Je obecně možné ze společného systému DPH logicky odvodit, že poskytovatel zboží/příjemce služeb je osobou povinnou k dani odváděné do státní pokladny? Je slušitelné s tímto systémem, a zejména se zásadou neutrality DPH, zásadou efektivity a zásadou nediskriminace, nepřiznat z důvodu vnitrostátního práva poskytovateli zboží/příjemci služeb povinnému k DPH, považovanému podle vnitrostátního práva za osobu podléhající povinnosti fakturace a za plátce, právo na vrácení daně orgánem daněové správy v případě, že byla dotčené osobě naúčtována daně, kterou zaplatila, aťkoli k ní nebyla povinná? Porušuje vnitrostátní systém tak, jak vyplývá z výkladu učiněného vnitrostátními soudy, zásadu efektivity a zásadu nediskriminace v oblasti vrácení DPH vybrané v rozporu s právem Společenství, pokud umožňuje poskytovateli zboží/příjemci služeb uplatnit nárok pouze vůči dodavateli zboží/poskytovateli služeb, a nikoli vůči orgánu daněové správy, přestože ve vnitrostátním právním řádu existuje obdobný případ, kdy jiná osoba odvádí za poplatníka splatnou přímou daně, přičemž se má za to, že jak poplatník tak jeho zástupce mohou vůči státní pokladně uplatnit nárok na vydání bezdůvodného obohacení“

K předložným otázkám

K první otázce

17 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda články 2 a 5 osmé směrnice mají být vykládány tak, že DPH, ke které nebyl příjemce služeb povinen, která mu byla omylem naúčtována a která byla následně odvedena do státní pokladny členského státu místa poskytnutí služeb, může být vrácena.

18 Na úvod je třeba připomenout, že společný systém DPH neobsahuje výslovnou úpravu pro případ, kdy je tato daně naúčtována omylem.

19 Účastníci původního řízení nerozporují, že plnění poskytnutá společností Reemtsma, která spočívala v propagačních a marketingových službách, nebyla předmětem DPH. Podle čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice se totiž za místo poskytnutí propagačních služeb poskytnutých příjemcem usazeným ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel, považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytována. Ve věci v původním řízení se za místo poskytnutí služeb považuje Německo.

20 Článek 2 osmé směrnice stanoví, že každá osoba povinná k dani, která je usazená v jiném členském státě, než je stát, kde se nachází místo poskytování služeb, má nárok na vrácení DPH, která byla vybrána u služeb poskytnutých v členském státě, kde se nachází uvedené místo pro účely plnění uvedených zejména v čl. 17 odst. 3 písm. a) šesté směrnice. Podle čl. 5 prvního pododstavce osmé směrnice je nárok na vrácení daně vymezen v souladu s článkem 17 šesté směrnice, jak je uplatňován v členském státě, v němž se daně vrací.

21 Reemtsma má za to, že skutečnost, že nárok na vrácení daní se omezuje na odpočitatelnou DPH, neznamená, že daň, která byla bezdůvodně naúčtována a odvedena do státní pokladny, nemůže být vrácena. Úlánek 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice, jak jej Soudní dvůr vyložil v rozsudku ze dne 17. září 1997, Langhorst (C-141/96, Recueil, s. I-5073), totiž brání tomu, aby se nárok na odpočet vztahoval pouze na splatné daně. Má za to, že nárok na odpočet uvedených daní je jedním z hlavních nástrojů umožňujících zajistit zásadu neutrality DPH, a tudíž takovýto nárok nelze omezit.

22 Italská vláda a Komise Evropských společenství naopak tvrdí, že není na místě dovolávat se úlánků 2 a 5 osmé směrnice za účelem vrácení DPH, která byla naúčtována omylem, neboť zde není založen nárok na odpočet zaplacené daně upravený v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice. Rozsudek ze dne 13. prosince 1989, Genius Holding (C-342/87, Recueil, s. 4227) totiž nepřipouští nárok na odpočet DPH, která byla bezdůvodně naúčtována a poukázána orgánu daňové správy.

23 Předně je třeba připomenout, že Soudní dvůr došel v bodě 13 uvedeného rozsudku Genius Holding k závěru, že uplatnění nároku na odpočet DPH se omezuje pouze na splatnou daň, tj. daň vztahující se k plnění, které je předmětem DPH, nebo daň odvedenou ve splatné výši. Soudní dvůr tak rozhodl, že se tento nárok na odpočet nevztahuje na DPH splatnou na základě čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice jen z toho důvodu, že byla uvedena na fakturu (viz zejména výše uvedený rozsudek Genius Holding, bod 19). Soudní dvůr později potvrdil tuto judikaturu v rozsudcích ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, Recueil, s. I-6973, bod 53) a ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další (C-78/02 až C-80/02, Recueil, s. I-13295, bod 50).

24 Za těchto podmínek je třeba posoudit, zda se judikatura uvedená v předchozím bodě použije v rámci osmé směrnice.

25 K tomu je třeba připomenout, že cílem osmé směrnice není zpochybnit systém zavedený šestou směrnicí (viz zejména rozsudek ze dne 26. září 1996, Debouche, C-302/93, Recueil, s. I-4495, bod 18).

26 Mimoto, osmá směrnice upravuje podmínky pro vrácení DPH zaplacené v členském státě osobami povinnými k dani usazenými v jiném členském státě. Jejím cílem je tedy harmonizace nároku na vrácení DPH tak, jak je upraven v čl. 17 odst. 3 šesté směrnice (viz zejména rozsudek ze dne 13. července 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Recueil, s. I-6109, bod 20). Jak totiž vyplývá z bodu 20 tohoto rozsudku, úlánky 2 a 5 osmé směrnice výslovně odkazují na úlánek 17 šesté směrnice.

27 Za těchto podmínek je třeba dojít k závěru, že jelikož nárok na odpočet ve smyslu uvedeného úlánku 17 nelze rozšířit na DPH, která byla bezdůvodně naúčtována a poukázána orgánu daňové správy, nemůže být tato DPH vrácena na základě ustanovení osmé směrnice.

28 S ohledem na výše uvedené úvahy je na první otázku třeba odpovědět tak, že úlánky 2 a 5 osmé směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že DPH, ke které nebyl příjemce služeb povinen a která mu byla omylem naúčtována a následně odvedena do státní pokladny členského státu místa poskytnutí těchto služeb, nemůže být na základě těchto ustanovení vrácena.

K druhé otázce

29 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda v takové situaci, o jakou se jedná v původním řízení, postačuje, že příjemce služeb má právo požadovat vrácení DPH po dodavateli,

který ji naučoval omylem a který se může sám obrátit s žádostí o vrácení DPH na orgán daňové správy, nebo zda takový příjemce musí mít možnost požádat tento orgán přímo. Tato otázka je rozdělena do tří částí.

30 Předkládající soud se zaprvé táže, zda příjemce služeb může být obecně z pohledu orgánů daňové správy členského státu místa poskytnutí služeb považován za osobu povinnou k DPH.

31 K tomu je třeba připomenout, že podle čl. 21 odst. 1 písm. a) šesté směrnice „[...] k dani z přidané hodnoty v rámci vnitřního systému je povinná osoba uskutečňující jiná zdanitelná [dodání zboží nebo poskytnutí služeb] než ta, která jsou uvedena v písmenu b).“ Uvedený článek 21 tedy stanoví obecnou zásadu, že povinným k DPH je pouze dodavatel a ten má také povinnosti vůči orgánům daňové správy. Nicméně totéž ustanovení uvádí taxativní výčet výjimek z tohoto pravidla a další výjimky mohou být schváleny Radou Evropské unie na základě článku 27 šesté směrnice. členské státy tak mohou stanovit, že v případě, že zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služeb je uskutečнено osobou povinnou k dani ve státě, kde není usazena, k dani je povinná jiná osoba, kterou může být příjemce zdanitelných služeb.

32 Je přitom třeba připomenout, že i když v takové situaci, o jakou se jedná v předmětném řízení, na kterou se použije mechanismus přenosu daňové povinnosti upravený v čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice, Reemtsma mohla požádat o vrácení DPH coby osoba povinná k dani, jak uvedla generální advokátka v bodě 77 svého stanoviska, podléhá Reemtsma, v rámci tohoto mechanismu, orgánům daňové správy ve státě usazení, tj. v daném případě ve Spolkové republice Německo, a nikoli orgánům daňové správy v členském státě, ve kterém jí její dodavatel bezdůvodně naučoval a přiznal DPH, a sice v Italské republice.

33 Na první část druhé otázky je tedy třeba odpovědět tak, že s výjimkou případů výslovně uvedených v čl. 21 bodě 1 šesté směrnice, musí být za jedinou osobu povinnou k DPH z pohledu orgánů daňové správy členského státu místa poskytnutí služeb považován pouze dodavatel.

34 Předkládající soud se zadruhé Soudního dvora táže, zda společný systém DPH, jakož i zásady neutrality, efektivity a nediskriminace brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jaké jsou předmětem předmětného řízení, které příjemci služeb nepříznávají nárok na vrácení DPH orgánem daňové správy v případech, kdy neexistovala povinnost k této dani, a přesto příjemce daň zaplatil orgánu daňové správy členského státu místa poskytnutí služeb.

35 Reemtsma má za to, že ze zásady efektivity vyplývá, že vnitrostátní právní předpisy nemají být na překážku uplatnění nároku na vrácení částek DPH, které byly zaplacené v rozporu s použitelnou právní úpravou. Tuto zásadu totiž lze porušit z důvodu platební neschopnosti dodavatele nebo kvůli případným rozporným rozsudkům oběhanskoprávního a daňového soudu.

36 Komise naproti tomu zastává názor, že je přípustný takový daňový systém, jakým je systém zavedený v Itálii, kde může vrácení DPH po orgánu daňové správy požadovat pouze dodavatel a příjemce služby se může občanskoprávní cestou domáhat vrácení částky, kterou bezdůvodně zaplatil dodavateli. členské státy podle ní mají právo zvolit si postup, který podle nich vhodným způsobem zajišťuje vrácení DPH, pokud je dodržena zásada efektivity. Uplatnění této zásady by tedy mohlo vyžadovat, aby příjemci služeb byla dána možnost obrátit se se svými nároky přímo na uvedené orgány, pokud by se ukázalo, že vrácení daně je prakticky nemožné nebo nepřiměřené náročné.

37 K tomuto je třeba uvést, že při neexistenci právní úpravy Společenství ve věci žádostí o vrácení daní přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky, za kterých mohou být tyto žádosti podávány, přičemž tyto podmínky musejí respektovat zásady rovnocennosti a efektivity, to znamená že tyto podmínky nesmějí být méně příznivé než ty, které

se týkají obdobných žádostí na základě vnitrostátního práva a že v praxi neznemožují výkon práv priznaných právním řádem Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 17. června 2004, Recheio – Cash & Carry, C-30/02, Sb. rozh. s. I-6051, bod 17, ze dne 6. října 2005, MyTravel, C-291/03, Sb. rozh. s. I-8477, bod 17).

38 Je rovněž třeba připomenout, že šestá směrnice neobsahuje žádné ustanovení, které by upravovalo opravu částky DPH bezdávodně naúčtované výstavcem faktury. Šestá směrnice ve svém článku 20 pouze stanoví podmínky, za kterých lze provést opravu odpovídající daně na vstupu u příjemce dodávky zboží nebo služeb. Za těchto podmínek je v zásadě na členských státech, aby stanovily podmínky, za jakých lze opravit DPH, která byla naúčtována bezdávodně (viz výše uvedený rozsudek Schmeink & Cofreth a Strobel, body 48 a 49).

39 S ohledem na judikaturu uvedenou v předchozích dvou bodech je třeba připustit, že takový daňový systém, jaký je předmětem povodního řízení, v němž dodavatel, který omylem poukázal DPH orgánům daňové správy, může požadovat její vrácení a příjemce služby může na dodavateli vymáhat občanskoprávní žalobou vydání bezdávodného obohacení, respektuje v podstatě zásadu neutrality a efektivity. Takový systém totiž příjemci, kterému byla omylem naúčtována daň, umožňuje, aby mu byly vráceny bezdávodně zaplacené částky.

40 Dále je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že při neexistenci právní úpravy Společenství v této oblasti, přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu na základě zásady procesní autonomie členských států, aby upravil procesní podmínky směrnice k zajištění ochrany práv, která procesním subjektem vyplývají z práva Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 16. května 2000, Preston a další, C-78/98, Recueil, s. I-3201, bod 31, a ze dne 19. září 2006, i-21 Germany a Arcor, C-392/04 a C-422/04, Sb. rozh. s. I-8559, bod 57).

41 Jak Komise správně uvádí, pokud je vrácení DPH nemožné či nepřiměřené náročné, zejména pak v případě platební neschopnosti dodavatele, uvedené zásady mohou vyžadovat, aby příjemci služby byla dána možnost obrátit se svou žádostí o vrácení DPH přímo na orgány daňové správy. členské státy tak musí upravit nástroje a procesní podmínky potřebné k tomu, aby příjemci bylo umožněno, v zájmu zachování zásady efektivity, získat zpět bezdávodně naúčtovanou daň.

42 Na druhou část druhé otázky je tedy třeba odpovědět tak, že zásady neutrality, efektivity a nediskriminace nebrání takovým vnitrostátním právním předpisům, jaké jsou předmětem povodního řízení, podle kterých může o vrácení částek DPH bezdávodně poukázaných orgánům daňové správy požádat pouze dodavatel a příjemce služby může na tomto dodavateli vymáhat občanskoprávní žalobou vydání bezdávodného obohacení. Nicméně pro případy, kdy je vrácení DPH nemožné či nepřiměřené náročné, členské státy musí upravit nástroje potřebné k tomu, aby uvedenému příjemci bylo umožněno, v zájmu zachování zásady efektivity, získat zpět bezdávodně naúčtovanou daň.

43 Zatímco se předkládající soud Soudního dvora táže, zda zásady rovnocennosti a nediskriminace brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jaké jsou předmětem povodního řízení, které příjemci služeb umožňují obrátit se se svými nároky pouze na dodavatele, a nikoli na orgány daňové správy, aťkoli ve vnitrostátním systému příjmových daní existuje případ, kdy v případě bezdávodného výbřru daně je vřvi uvedeným orgánem aktivně legitimován jak plátce, tak poplatník.

44 V tomto ohledu postačuje konstatovat, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je zákaz diskriminace pouze specifickým projevem obecné zásady rovnosti v právu Společenství, která vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně a s odlišnými situacemi stejně, není-li takové zacházení objektivně odůvodněné (viz zejména rozsudky ze dne 18. května

1994, Codorniu v. Rada, C-309/89, Recueil, s. I-1853, bod 26, a ze dne 17. července 1997, National Farmers' Union a další, C-354/95, Recueil, s. I-4559, bod 61).

45 V projednávané věci neexistuje vztah mezi systémem přímých daní jako celkem a systémem DPH. Z toho vyplývá, že na odpověď na druhou část druhé otázky nemá vliv vnitrostátní právní úprava oblasti přímých daní.

K nákladům řízení

46 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

- 1) Články 2 a 5 osmé směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Úprava vrácení daní z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku musí být vykládány tak, že daň z přidané hodnoty, ke které nebyl příjemce služeb povinen a která mu byla omylem náúčtována a následně odvedena do státní pokladny členského státu místa poskytnutí těchto služeb, nemůže být vrácena na základě těchto ustanovení.
- 2) S výjimkou případů výslovně uvedených v čl. 21 bod 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, ve znění směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, musí být za jedinou osobu povinnou k dani z přidané hodnoty z pohledu orgánů daňové správy členského státu místa poskytnutí služeb považován pouze dodavatel.
- 3) Zásady neutrality, efektivity a nediskriminace nebrání takovým vnitrostátním právním předpisům, jaké jsou předmetem povodního řízení, podle kterých může o vrácení částek daní z přidané hodnoty bezdůvodně poukázaných orgány daňové správy požádat pouze dodavatel a příjemce služby může na tomto dodavateli vymáhat občanskoprávní žalobou vydání bezdůvodného obohacení. Nicméně pro případy, kdy je vrácení daní z přidané hodnoty nemožné či nepřiměřeně náročné, členské státy musí upravit nástroje potřebné k tomu, aby uvedenému příjemci bylo umožněno, v zájmu zachování zásady efektivity, získat zpět bezdůvodně náúčtovanou daň.

Na tuto odpověď nemůže mít vliv vnitrostátní právní úprava oblasti přímých daní.

Podpisy.

* Jednací jazyk: italština.