

Vec C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

proti

Ministero delle Finanze

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

Corte suprema di cassazione)

„Ôsma smernica o DPH – články 2 a 5 – Zdaniteľné osoby, ktoré nemajú sídlo na území štátu – Daň zaplatená bez právneho dôvodu – Spôsoby vrátenia“

Návrhy prednesené 8. júna 2006 – generálna advokátka E. Sharpston

Rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 15. marca 2007

Abstrakt rozsudku

1. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Vrátenie dane platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu*

(Smernica Rady 79/1072, články 2 a 5)

2. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zdaniteľné osoby*

(Smernica Rady 77/388, článok 21 bod 1)

3. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Oprava dane naútovej bez právneho dôvodu*

(Smernica Rady 77/388)

1. Články 2 a 5 ôsmej smernice 79/1072/EHS 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, sa majú vykladať tak, že daň z pridanej hodnoty, ktorá nie je dlhovaná a ktorá bola omylom faktúrovaná príjemcovi služieb a uhradená štátnej pokladnici členského štátu miesta poskytovania týchto služieb, nie je možné vrátiť na základe týchto ustanovení.

Ôsma smernica, ktorej cieľom nie je spochybniť systém zavedený šiestou smernicou 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu smeruje k zavedeniu právnej úpravy spôsobov vrátenia dane z pridanej hodnoty zaplatenej v členskom štáte platiteľmi dane usadenými v inom členskom štáte. Jej cieľom je tak harmonizovať právo na vrátenie vyplývajúce z článku 17 ods. 3 šiestej smernice. Články 2 a 5 ôsmej smernice totiž výslovne odkazujú na článok 17 šiestej smernice. Za týchto podmienok so zreteľom na to, že právo na odpoveť v zmysle uvedeného článku 17 nemožno nerozšíriť na daň z pridanej hodnoty faktúrovanú bez právneho dôvodu a zaplatenú daňovému orgánu, treba konštatovať, že túto DPH

nemožno vrátiť vzhľadom na ustanovenia ôsmej smernice.

(pozri body 25 – 28 a bod 1 výroku)

2. S výnimkou prípadov výslovne upravených ustanoveniami článku 21 bodu 1 šiestej smernice 77/388 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenenej a doplnenej smernicou 92/111, sa za osobu povinnú platiť daň z pridanej hodnoty z pohľadu daňových orgánov členského štátu miesta poskytovania služieb musí považovať len dodávateľ.

(pozri bod 33 a bod 2 výroku)

3. Zásadám neutrality, efektivity a nediskriminácie neodporujú také vnútroštátne právne predpisy, podľa ktorých môže o vrátenie súm zaplatených ako daň z pridanej hodnoty bez právneho dôvodu od daňových orgánov požiadať len dodávateľ a príjemca služieb môže podľa občianskeho práva podať žalobu o vydanie bezdôvodného obohatenia proti tomuto dodávateľovi. V prípade, ak sa vrátenie dane z pridanej hodnoty stane nemožným alebo nadmerne ťažkým, však musia členské štáty kvôli dodržaniu zásady efektivity upraviť nástroje potrebné na to, aby mal príjemca možnosť získať späť daň faktúrovanú bez právneho dôvodu.

Na túto odpoveď nemôžu mať vplyv vnútroštátne právne predpisy v oblasti priamych daní, keďže systém priamych daní ako celok nesúvisí so systémom dane z pridanej hodnoty.

(pozri body 42, 45 a bod 3 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 15. marca 2007 (*)

„Ôsma smernica o DPH – články 2 a 5 – Zdaniteľné osoby, ktoré nemajú sídlo na území štátu – Daň zaplatená bez právneho dôvodu – Spôsoby vrátenia“

Vo veci C-35/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Taliansko) z 23. júna 2004 a doručený Súdnemu dvoru 31. januára 2005, ktorý súvisí s konaním:

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

proti

Ministero delle Finanze,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory C. W. A. Timmermans, sudcovia P. Kriš, J. Klučka, J. Makarczyk a G. Arestis (spravodajca),

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 30. marca 2006,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, v zastúpení: S. Pettinato, avvocato,
- talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: M. Afonso, M. Velardo a A. Aresu, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 8. júna 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 2 a 5 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“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (ďalej len „Reemtsma“) a Ministero delle Finanze (ministerstvo financií) v súvislosti s tým, že toto ministerstvo jej odmietlo čiastočne vrátiť daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorá bola útočovaná v súvislosti s plneniami spočívajúcimi v reklamnej propagácii a marketingu, ktoré jej boli poskytnuté v Taliansku.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 2 ôsmej smernice 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, daň z pridanej hodnoty útočovanú v súvislosti so službami alebo hnuteľným majetkom, ktoré mu dodal iný platiteľ dane na území daného štátu alebo útočovanú v súvislosti s dovozom tovarov do krajiny, pokiaľ sa tieto tovary a služby použijú na účel obrátov uvedených v článku 17 (3) a) a b) smernice 77/388/EHS a na služby poskytnuté podľa článku 1 b).“

4 Článok 5 prvý odsek ôsmej smernice stanovuje:

„Na účel tejto smernice musia tovary a služby, za ktoré sa môže vrátiť daň, vyhovieť podmienkam [Na účely tejto smernice právo na sa vrátenie dane určuje v súlade s podmienkami – *neoficiálny preklad*] podľa článku 17 šiestej smernice podľa článku 17 smernice 77/388/EHS, ako sa uplatňujú v členskom štáte, ktorý má daň vrátiť.“

5 Podľa článku 9 ods. 2 písm. e) 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 92/111/EHS zo 14. decembra 1992 (Ú. v. ES L 384, s. 47; Mim. vyd. 09/001, s. 224, ďalej len „šiesta smernica“):

„Miestom poskytovania nasledujúcich služieb... zdaniteľným osobám sídliacim v spoločnosti alebo v inej krajine ako dodávateľ je miesto, kde zákazník založil svoj podnik, alebo kde má trvalé pôsobisko, kde sa služby poskytujú, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava: [Miestom poskytovania nasledujúcich služieb... platiteľom dane usadeným v Spoločnosti, ale v inom štáte ako dodávateľ, je miesto, kde má zákazník sídlo pre svoju ekonomickú činnosť alebo stálu prevádzkarňu, pre ktorú sa poskytli služby, alebo, v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava – *neoficiálny preklad*]:

...

– reklamné služby,

...“

6 Článok 17 šiestej smernice znie takto:

„1. Právo na odpustenie dane vzniká v prípade vyrubenia odpustenej dane.

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] má právo odpustiť nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*];

...

3. Členské štáty taktiež poskytnú každému daovníkovi [platiteľovi dane – *neoficiálny preklad*] právo na odpustenie alebo vrátenie dane z pridanej hodnoty podľa odseku 2, ak sa tovary a služby používajú na účely:

a) plnení týkajúcich sa ekonomických aktivít podľa článku 4 (2) realizovaných v inej krajine, ktoré spôsobujú nárok [ktoré by zakladali právo – *neoficiálny preklad*] na odpustenie dane, ak sa uskutočnili [ak by sa uskutočnili – *neoficiálny preklad*] na území daného štátu,

...“

7 Podľa článku 21 bodu 1 šiestej smernice:

„Kto je povinný platiť daň z pridanej hodnoty:

1. V rámci vnútorného systému:

a) zdaniteľná osoba vykonávajúca [platiteľ dane vykonávajúci – *neoficiálny preklad*] zdaniteľnú dodávku tovarov alebo služieb iných ako sú uvedené iných ako sú uvedené [iných ako niektorá zo služieb uvedených – *neoficiálny preklad*] v písmene b). Keď je zdaniteľná dodávka tovarov alebo služieb vykonávaná zdaniteľnou osobou, ktorá [platiteľom dane, ktorý – *neoficiálny preklad*] nemá sídlo v tuzemsku, môžu členské štáty prijať úpravu, podľa ktorej je daň povinná

plati? iná osoba. Za túto inú osobu môže byť okrem iného určený da?ový zástupca alebo osoba, pre ktorú sa vykonáva zdaniteľná dodávka tovarov alebo služieb... ?lenské štáty môžu stanovi?, že niekto iný ako zdaniteľná osoba [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] je povinný spoločne a nedeliteľne platiť da?;

b) osoby, ktorým sa poskytujú služby uvedené v ?lánku 9 (2) e), alebo osoby evidované v tuzemsku na účely dane z pridanej hodnoty, ktorým sa poskytujú služby uvedené v ?lánku 28b (C), (D) alebo (E), keď zdaniteľná osoba vykonávajúca [platiteľ dane vykonávajúci – *neoficiálny preklad*] službu má sídlo v zahraničí; ?lenské štáty však môžu požadovať, aby poskytovateľ služieb bol povinný spoločne a nedeliteľne platiť da?;

c) akákoľvek osoba, ktorá uvedie da? z pridanej hodnoty na faktúre alebo inom dokumente, ktorý slúži ako faktúra.“

Vnútroštátna právna úprava

8 Dekrét prezidenta republiky ?. 633 z 26. októbra 1972, ktorým sa zavádza a upravuje da? z pridanej hodnoty (riadna príloha GURI ?. 1 z 11. novembra 1972, s. 1, ?alej len „prezidentský dekrét ?. 633/72“), prijatý na vykonanie ôsmej smernice, vo svojom ?lánku 17 ods. 1 stanovuje:

„Platelia dane – Da?ový povinnosť majú osoby, ktoré postupujú zdaniteľné tovary a služby; da? musia zaplatiť do štátnej pokladne súhrnne za všetky poskytnuté plnenia po odpote upravenom v ?lánku 19, a to podľa postupov a v zmysle podmienok upravených v hlave II.“

9 ?lánok 19 druhý odsek prezidentského dekrétu ?. 633/72 stanovuje:

„Nemožno odpotiť da? vzťahujúcu sa na nadobudnutie alebo dovoz tovarov a služieb súvisiacich s plneniami, ktoré sú od dane oslobodené alebo jej nepodliehajú...“

10 ?lánok 38b prezidentského dekrétu ?. 633/72 znie takto:

„Platelia dane, ktorí majú bydlisko alebo sa obvykle zdržiavajú v ?lenských štátoch Európskeho hospodárskeho spoločenstva, nie sú evidovaní priamo v zmysle ?lánku 35b, neurčili si zástupcu v zmysle druhého odseku ?lánku 17 a sú povinní platiť da? v štáte, v ktorom majú svoje bydlisko alebo sa v ?om obvykle zdržiavajú, a ktorí nevykonali plnenia v Taliansku s výnimkou dopravných služieb a iných doplnkových služieb, ktoré nie sú zdaniteľné v zmysle ?lánku 9, ako aj plnení uvedených v ?lánku 7 štvrtom odseku písm. d), môžu za každé obdobie kratšie ako jeden rok dosiahnuť vrátenie dane, ak je odpotiateľná v súlade s ?lánkom 19, pokiaľ sa vzťahuje na hnuteľný majetok a dovážané alebo získané služby, pod podmienkou, že jej celková výška nie je nižšia ako dvesto eur...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 Skutkový stav vyplývajúci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu možno zhrnúť takto.

12 Reemtsma je spoločnosťou, ktorej sídlo sa nachádza v Nemecku a ktorá v Taliansku nemá stálu prevádzkaru. V roku 1994 jej jedna talianska spoločnosť poskytla reklamné a marketingové plnenia, vo vzťahu ku ktorým táto talianska spoločnosť fakturovala celkovú sumu 175 022 025 ITL ako DPH.

13 DPH bola ú?tovaná na ?archu Reemtsma a bola zaplatená do talianskej štátnej pokladne.

14 Reemtsma následne požiadala o ?iastočné vrátenie dvoch súm DPH zaplatených za rok 1994, o ktorých sa domnievala, že boli zaplatené bez právneho dôvodu vzhľadom na to, že

predmetné plnenia sa vykonali v prospech platiteľa dane, ktorý je usadený v členskom štáte inom ako Talianska republika, konkrétne v Nemecku, čiže DPH bola dlhovaná v tomto poslednom uvedenom členskom štáte.

15 Vnútroštátne daňové orgány toto vrátenie odmietli a Reemtsma napadla toto odmietnutie na talianskych súdoch. Jej žaloba bola zamietnutá v prvostupňovom i v odvolacom konaní z dôvodu, že vydané faktúry sa týkali plnení spočívajúcich v reklamnej propagácii a marketingu nepodliehajúcich DPH z dôvodu, že nebola splnená podmienka teritoriality, keďže plnenia boli poskytnuté platiteľovi dane, ktorý podlieha dani v inom členskom štáte.

16 Reemtsma sa v dôsledku toho obrátila na Corte suprema di cassazione, ktorý usúdil, že riešenie sporu závisí od výkladu noriem a zásad práva Spoločenstva, a preto rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Musia sa články 2 a 5 ôsmej smernice... v rozsahu, v akom podmieňujú vrátenie dane nadobúdateľovi alebo zákazníkovi, ktorí nie sú rezidentmi, použitím tovarov a služieb na účely zdaniteľných plnení, vykladať tak, že sa môže tiež vrátiť DPH, ktorá nie je dlhovaná a ktorá bola postupne omylom faktúrovaná a uhradená štátnej pokladnici. Ak bude odpoveď kladná, je ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré vylučuje vrátenie dane nadobúdateľovi/zákazníkovi nerezidentovi, a to na základe neodpošítateľnosti dane, ktorá už bola vyúčtovaná a zaplatená, hoci nebola dlhovaná, v rozpore s citovanými ustanoveniami [uvedenej] smernice?

2. Je vo všeobecnosti možné zo spoločného systému DPH vyvodiť, že nadobúdateľ/zákazník sú povinní platiť daň štátnej pokladnici. Je zlučiteľné s týmto systémom, najmä so zásadami neutrality DPH, efektivity a nediskriminácie, aby sa na základe vnútroštátneho práva nepriznalo nadobúdateľovi/zákazníkovi ako platiteľovi DPH – ktorému vnútroštátne právo ukladá povinnosť fakturácie a platby – právo na vrátenie dane daňovým orgánom v prípade, že mu bola vyrubená daň, ktorá nebola dlhovaná, a táto daň bola zaplatená. Je vnútroštátny systém – tak, ako ho vykladajú vnútroštátne súdy – v rozpore so zásadami efektivity a nediskriminácie v oblasti vrátenia DPH vyberanej pri porušení práva Spoločenstva, keďže umožňuje nadobúdateľovi/zákazníkovi konať len voči dodávateľovi/poskytovateľovi služieb, no nie voči daňovému orgánu, napriek tomu, že vo vnútroštátnom právnom poriadku existuje analogický prípad, keď zástupca daňovníka vyberá priame dane, ktoré tento daňovník dlhuje, pričom obaja majú právo žiadať od štátnej pokladne vrátenie nedlhovanej dane[?]“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

17 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 2 a 5 ôsmej smernice majú vykladať tak, že je možné vrátiť DPH, ktorá nie je dlhovaná a ktorá bola omylom faktúrovaná príjemcovi služieb a uhradená štátnej pokladnici členského štátu miesta poskytovania týchto služieb.

18 Na úvod je potrebné pripomenúť, že spoločný systém DPH neupravuje výslovne prípad, keby bola takáto daň faktúrovaná omylom.

19 Účastníci konania vo veci samej nepopierajú, že plnenia poskytnuté v prospech Reemtsma, spočívajúce v službách reklamnej propagácie a marketingu, nepodliehali DPH. Podľa článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice je totiž miestom poskytovania reklamných služieb zákazníkom usadeným v Spoločenstve, ale v inej krajine ako dodávateľ, miesto, kde má zákazník sídlo pre svoju ekonomickú činnosť alebo stálu prevádzkarňu, pre ktorú sa poskytli služby. Vo veci samej sa hľadí na uvedené služby tak, že boli vykonané v Nemecku.

20 Pokiaľ ide o článok 2 ôsmej smernice, tento článok stanovuje, že každý platiteľ dane, ktorý je usadený v inom členskom štáte ako štát, v ktorom sa nachádza miesto poskytovania služieb, má právo na vrátenie DPH, ktorá bola účtovaná v súvislosti so službami, ktoré mu boli poskytnuté v členskom štáte, kde sa nachádza uvedené miesto, na účely plnení uvedených najmä v článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice. Podľa článku 5 prvého odseku ôsmej smernice sa vrátenie určuje v súlade s podmienkami podľa článku 17 šiestej smernice, ako sa uplatňujú v členskom štáte, ktorý má dať vrátiť.

21 Reemtsma usudzuje, že obmedzenie práva na vrátenie len na odpočítateľnú daň neznamená, že daň, ktorá bola omylom faktúrovaná a zaplatená do štátnej pokladnice, nemôže byť vrátená. Článok 21 ods. 1 písm. c) šiestej smernice tak, ako ho vykladá rozsudok Súdneho dvora zo 17. septembra 1997, Langhorst (C-141/96, Zb. s. I-5073), totiž bráni zásade, podľa ktorej sa právo na odpočet uplatňuje len na dlhované dane. Usudzuje, že právo na odpočet uvedenej dane je jedným zo základných nástrojov umožňujúcich zabezpečiť zásadu neutrality DPH, a teda takéto právo nemožno obmedziť.

22 Talianska vláda a Komisia Európskych spoločenstiev naopak usudzujú, že pri žiadosti o vrátenie DPH faktúrovanej omylom nie je namieste odvolávať sa na články 2 a 5 ôsmej smernice, keďže neexistuje právo na odpočet zaplatenej dane upravené v článku 17 ods. 2 šiestej smernice. Právo na odpočet DPH faktúrovanej bez právneho dôvodu a zaplatenej daňovému orgánu totiž odporuje rozsudku z 13. decembra 1989, Genius Holding (C-342/87, Zb. s. 4227).

23 Na úvod je vhodné pripomenúť, že Súdny dvor v bode 13 už citovaného rozsudku Genius Holding konštatoval, že výkon práva na odpočet DPH je obmedzený len na dlhované dane, čiže dane zodpovedajúce plneniu podliehajúcemu DPH alebo zaplatené v rozsahu, v akom boli dlhované. Súdny dvor tak rozhodol, že toto právo na odpočet sa nerozširuje na DPH dlhovanú na základe článku 21 ods. 1 písm. c) šiestej smernice výlučne preto, že je uvedená na faktúre (pozri najmä rozsudok Genius Holding, už citovaný, body 13 a 19). Z tohto hľadiska Súdny dvor neskôr túto judikatúru potvrdil v rozsudkoch z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, Zb. s. I-6973, bod 53), a zo 6. novembra 2003, Karageorgou a i. (C-78/02 až C-80/02, Zb. s. I-13295, bod 50).

24 Za týchto podmienok je vhodné skúmať, či je judikatúra uvedená v predchádzajúcom bode uplatniteľná v rámci ôsmej smernice.

25 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že cieľom ôsmej smernice nie je spochybniť systém zavedený šiestou smernicou (pozri najmä rozsudok z 26. septembra 1996, Debouche, C-302/93, Zb. s. I-4495, bod 18).

26 Ôsma smernica okrem iného smeruje k zavedeniu úprav vrátenia DPH zaplatenej v členskom štáte platiteľmi dane usadenými v inom členskom štáte. Jej cieľom je tak harmonizovať právo na vrátenie vyplývajúce z článku 17 ods. 3 šiestej smernice (pozri najmä rozsudok z 13. júla 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Zb. s. I-6109, bod 20). Ako totiž vyplýva z bodu 20 tohto rozsudku, články 2 a 5 ôsmej smernice výslovne odkazujú na článok 17 šiestej smernice.

27 Za týchto podmienok so zreteľom na to, že právo na odpoveť v zmysle uvedeného článku 17 nemožno nerozšíriť na DPH faktúrovanú bez právneho dôvodu a zaplatenú daňovému orgánu, treba konštatovať, že túto DPH nemožno vrátiť vzhľadom na ustanovenia ôsmej smernice.

28 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je vhodné na prvú otázku odpovedať, že články 2 a 5 ôsmej smernice sa majú vykladať tak, že DPH, ktorá nie je dlhovaná a ktorá bola omylom faktúrovaná príjemcovi služieb a uhradená štátnej pokladnici členského štátu miesta poskytovania týchto služieb, nie je možné vrátiť na základe týchto ustanovení.

O druhej otázke

29 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v situácii, aká je vo veci samej, stačí, aby mal príjemca služieb právo žiadať o vrátenie DPH poskytovateľa, ktorý túto daň nesprávne faktúroval, a ktorý následne môže žiadať o jej vrátenie daňový orgán, alebo či musí mať takýto príjemca možnosť smerovať svoju žiadosť priamo voči tomuto orgánu. Táto otázka sa rozdeľuje na tri časti.

30 V prvom rade sa vnútroštátny súd pýta, či sa príjemca služieb môže vo všeobecnosti považovať za osobu povinnú platiť DPH z pohľadu daňových orgánov členského štátu miesta poskytovania služieb.

31 V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že podľa článku 21 ods. 1 písm. a) šiestej smernice „... je povinný platiť daň z pridanej hodnoty... v rámci vnútorného systému... zdaniteľná osoba vykonávajúca [platiteľ dane vykonávajúci – *neoficiálny preklad*] zdaniteľnú dodávku tovarov alebo služieb iných ako sú uvedené [iných ako niektorá zo služieb uvedených – *neoficiálny preklad*] v písmene b)“. Uvedený článok 21 teda zavádza zásadné pravidlo, podľa ktorého je len sám dodávateľ povinný platiť DPH a len on má povinnosti voči daňovým orgánom. Z tohto pravidla sú však v tom istom ustanovení taxatívne vymenované výnimky, pričom ďalšie výnimky môže povoliť Rada Európskej únie na základe článku 27 šiestej smernice. Pokiaľ je tak zdaniteľná dodávka tovarov alebo služieb vykonávaná platiteľom dane, ktorý nie je usadený vo vnútri štátu, môžu členské štáty prijať úpravu, podľa ktorej je daň povinná platiť iná osoba, ktorou môže byť príjemca zdaniteľných služieb.

32 Hoci v situácii, aká je vo veci samej, kedy sa uplatňuje mechanizmus presunu daňovej povinnosti upravenej v článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice, mohla Reemtsma požiadať o vrátenie DPH ako osoba povinná ju platiť, vhodné je pripomenúť, ako to uviedla generálna advokátka v bode 77 svojich návrhov, že v rámci tohto mechanizmu Reemtsma udržiava vzťahy s daňovými orgánmi členského štátu sídla, v tomto prípade Spolkovej republiky Nemecko, a nie s orgánmi členského štátu, v ktorom jej dodávateľ bez právneho dôvodu faktúroval a deklaroval DPH, čiže Talianskej republiky.

33 Na prvú časť druhej otázky je teda vhodné odpovedať, že s výnimkou prípadov výslovne upravených ustanoveniami článku 21 bodu 1 šiestej smernice sa za osobu povinnú platiť DPH z pohľadu daňových orgánov členského štátu miesta poskytovania služieb musí považovať len dodávateľ.

34 V druhom rade sa vnútroštátny súd Súdneho dvora pýta, či spoločnému systému DPH a zásadám neutrality, efektivity a nediskriminácie odporujú také vnútroštátne právne predpisy, aké sú vo veci samej, ktoré nepriznávajú príjemcovi služieb právo na vrátenie dane daňovým orgánom, pokiaľ táto daň nebola dlhovaná, no napriek tomu ju tento príjemca zaplatil daňovému orgánu členského štátu miesta poskytovania služieb.

35 Reemtsma usudzuje, že zásada efektivity si vyžaduje, aby vnútroštátne právne predpisy nekladli prekážku výkonu práva na vrátenie súm, ktoré boli zaplatené ako DPH pri porušení uplatniteľných právnych predpisov. Mohlo by totiž dôjsť k nedodržaniu tejto zásady z dôvodu platobnej neschopnosti dodávateľa alebo prípadných protichodných rozhodnutí občianskoprávneho súdneho orgánu a daňového súdneho orgánu.

36 Komisia naopak usudzuje, že je prípustný taký daňový systém ako ten, ktorý sa uplatňuje v Taliansku a v ktorom na jednej strane môže o vrátenie DPH od daňových orgánov požiadať v zásade len dodávateľ a na druhej strane môže príjemca služieb od dodávateľa požadovať v súlade s občianskym právom vydanie sumy zaplatenej bez právneho dôvodu. V tejto súvislosti majú členské štáty voľnosť pri výbere postupu, ktorý posúdia ako vhodný na zabezpečenie tohto vrátenia, s výhradou dodržania zásady efektivity. Uplatnenie tohto systému by si tak mohlo vyžadovať, aby príjemca služieb mohol konať priamo vo vzťahu k uvedeným orgánom v prípade, že by sa ukázalo, že vrátenie je nemožné alebo nadmerne ťažké.

37 V tejto súvislosti je vhodné uviesť, že pri neexistencii právnej úpravy Spoločenstva v oblasti žiadostí o vrátenie dane prináleží vnútroštátnemu právnomu poriadku každého členského štátu upraviť podmienky, za ktorých možno podať tieto žiadosti, pričom tieto podmienky musia rešpektovať zásady ekvivalencie a efektivity, teda nesmú byť ani nevýhodnejšie ako podmienky týkajúce sa podobných žiadostí založené na ustanoveniach vnútroštátneho práva, ani stanovené takým spôsobom, aby prakticky znemožnili výkon práv priznaných právnym poriadkom Spoločenstva (pozri najmä rozsudky zo 17. júna 2004, Recheio – Cash & Carry, C-30/02, Zb. s. I-6051, bod 17, a zo 6. októbra 2005, MyTravel, C-291/03, Zb. s. I-8477, bod 17).

38 Treba tiež pripomenúť, že šiesta smernica neupravuje žiadne ustanovenie týkajúce sa vyrovnania zo strany vyhotoviteľa faktúry v súvislosti s DPH faktúrovanou bez právneho dôvodu. Šiesta smernica len vo svojom článku 20 definuje podmienky, ktoré treba splniť na to, aby bolo možné vyrovnáť daň na vstupe u príjemcu dodávky tovaru alebo služieb. Za týchto podmienok v zásade prináleží členským štátom, aby stanovili podmienky, za ktorých možno vyrovnáť DPH faktúrovanú bez právneho dôvodu (pozri rozsudok Schmeink & Cofreth a Strobel, už citovaný, body 48 a 49).

39 Vzhľadom na judikatúru pripomenutú v dvoch predchádzajúcich bodoch je namieste pripustiť, že v zásade taký daňový systém ako ten, ktorý je sporný vo veci samej a v ktorom na jednej strane dodávateľ, ktorý omylom zaplatil daňovým orgánom DPH, môže požiadať o jej vrátenie, a na druhej strane príjemca služieb môže podľa občianskeho práva podať žalobu o vydanie bezdôvodného obohatenia proti tomuto dodávateľovi, rešpektuje zásady neutrality a efektivity. Takýto systém totiž umožňuje uvedenému príjemcovi, ktorý znášal daň faktúrovanú omylom, získať vrátenie súm zaplatených bez právneho dôvodu.

40 Okrem iného je vhodné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry je vzhľadom na

neexistenciu právnej úpravy Spoločenstva pre danú oblasť vecou vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu stanoví procesné postupy, ktoré majú zabezpečiť ochranu práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Spoločenstva, a to na základe zásady procesnej autonómie členských štátov (pozri najmä rozsudky zo 16. mája 2000, Preston a i., C-78/98, Zb. s. I-3201, bod 31, ako aj z 19. septembra 2006, i-21 Germany a Arcor, C-392/04 a C-422/04, Zb. s. I-8559, bod 57).

41 V tejto súvislosti, ako správne tvrdí Komisia, ak sa vrátenie dane stane nemožným alebo nadmerne ťažkým najmä v prípade platobnej neschopnosti dodávateľa, uvedené zásady môžu vyžadovať, aby mal príjemca služieb možnosť smerovať svoju žiadosť o vrátenie priamo voči daňovým orgánom. Členské štáty tak musia kvôli dodržaniu zásady efektivity upraviť nástroje a procesné postupy potrebné na to, aby mal uvedený príjemca možnosť získať späť daň faktúrovanú bez právneho dôvodu.

42 Preto je vhodné na druhú časť druhej otázky odpovedať, že zásadám neutrality, efektivity a nediskriminácie neodporujú také vnútroštátne právne predpisy, aké sú vo veci samej, podľa ktorých môže o vrátenie súm zaplatených ako DPH bez právneho dôvodu od daňových orgánov požiadať len dodávateľ a príjemca služieb môže podľa občianskeho práva podať žalobu o vydanie bezdôvodného obohatenia proti tomuto dodávateľovi. V prípade, ak sa vrátenie dane stane nemožným alebo nadmerne ťažkým, však musia členské štáty kvôli dodržaniu zásady efektivity upraviť nástroje potrebné na to, aby mal príjemca možnosť získať späť daň faktúrovanú bez právneho dôvodu.

43 V treťom rade sa vnútroštátny súd pýta Súdneho dvora, či zásadám ekvivalencie a nediskriminácie odporujú vnútroštátne právne predpisy, aké sú vo veci samej, ktoré umožňujú príjemcovi služieb konať len voči dodávateľovi, no nie voči daňovým orgánom, zatiaľ čo vo vnútroštátnom systéme priamych daní existuje prípad, keď za predpokladu vybratia dane bez právneho dôvodu môžu tak osoba poverená vyberaním daní, ako aj osoba povinná platiť daň konať voči uvedeným orgánom.

44 V tejto súvislosti stačí konštatovať, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je zákaz diskriminácie len osobitným vyjadrením zásady rovnosti v práve Spoločenstva, ktorá si vyžaduje, aby sa porovnateľné situácie neposudzovali odlišne a aby sa odlišné situácie neposudzovali rovnako okrem prípadu, ak je takéto posudzovanie objektívne zdôvodnené (pozri najmä rozsudky z 18. mája 1994, Codorniu/Rada, C-309/89, Zb. s. I-1853, bod 26, a zo 17. júla 1997, National Farmers' Union a i., C-354/95, Zb. s. I-4559, bod 61).

45 V tomto prípade systém priamych daní ako celok nesúvisí so systémom DPH. Z toho vyplýva, že vnútroštátne právne predpisy v oblasti priamych daní nemôžu mať vplyv na odpoveď na druhú časť druhej otázky.

O trovách

46 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

1. Články 2 a 5 ôsmej smernice Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu, sa majú vykladať tak, že daň z pridanej hodnoty, ktorá nie je dlhovaná a ktorá bola omylom faktúrovaná

príjemcovi služieb a uhradená štátnej pokladni členského štátu miesta poskytovania týchto služieb, nie je možné vrátiť na základe týchto ustanovení.

2. S výnimkou prípadov výslovne upravených ustanoveniami článku 21 bodu 1 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, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992, sa za osobu povinnú platiť daň z pridanej hodnoty z pohľadu daňových orgánov členského štátu miesta poskytovania služieb musí považovať len dodávateľ.

3. Zásadám neutrality, efektivity a nediskriminácie neodporujú také vnútroštátne právne predpisy, aké sú vo veci samej, podľa ktorých môže o vrátenie súm zaplatených ako daň z pridanej hodnoty bez právneho dôvodu od daňových orgánov požiadať len dodávateľ a príjemca služieb môže podľa občianskeho práva podať žalobu o vydanie bezdôvodného obohatenia proti tomuto dodávateľovi. V prípade, ak sa vrátenie dane stane nemožným alebo nadmerne ťažkým, však musia členské štáty kvôli dodržaniu zásady efektivity upraviť nástroje potrebné na to, aby mal príjemca možnosť získať späť daň faktúrovanú bez právneho dôvodu.

Na túto odpoveď nemôžu mať vplyv vnútroštátne právne predpisy v oblasti priamych daní.

Podpisy

* Jazyk konania: taliančina.