

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

přednesené dne 8. června 2006 (1)

Věc C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

proti

Ministero delle Finanze

1. Otázka položená italským Corte Suprema di Cassazione v projednávané věci se týká zpěsobu, jakými může daňový poplatník získat zpět DPH, kterou zaplatil dodavateli, který ji omylem naúčtoval a přiznal daňovým orgánům.
2. Podle šesté směrnice o DPH(2) v zásadě dodavatel, který naúčtuje zákazníkovi DPH, musí tuto částku přiznat daňovým orgánům, ať už měla být naúčtována, či nikoli. Podle této směrnice si tedy daňový poplatník může odpočíst daň, která byla od něj vybrána z plnění na vstupu, od daně kterou tento je povinen přiznat z plnění na výstupu.
3. Z ustálené judikatury vyplývá(3), že právo na odpočet daně na vstupu se nepoužije u daně, ke které existuje povinnost proto, že je uvedena na faktuře, ale jinak by k ní povinnost neexistovala. Za těchto okolností však vnitrostátní právo musí povolit opravu omylem vybraných (nebo odpočtených) částek.
4. Právo na odpočet na základě šesté směrnice se mimoto použije, pouze pokud daňový poplatník uskuteční zdanitelné plnění ve členském státě, ve kterém vznikla povinnost k dani na vstupu, a musí tak přiznat daň na výstupu v tomto státě, ze které si může odpočíst tuto daň na vstupu.
5. V projednávané věci daňový poplatník, kterému byla DPH naúčtována omylem (na dodávky propagačních služeb jeho osob?), neuskutečil plnění na výstupu v totéž členském státě. Na takovou situaci se obvykle použije osmá směrnice o DPH(4), podle které se daň na vstupu neodpočte od daně na výstupu, ale vrátí se daňovému poplatníkovi.

6. Vnitrostátní soud si pøeje zejména vødøt, zda za tøchto okolností a) møže DPH, jež byla omylem naútována a zaplacená, být vrácena na základø osmé smønice, a)koli by nebyla odpoøitelná na základø šesté smønice, a b) musí být daøovému poplatníkovi, který není rezidentem, umožnøno vymáhat vrácení danø pøímo od orgánu, který daø vybral, nebo zda postaøuje, že je oprávnøen jednat nepøímo tak, že ji bude vymáhat od dodavatele, který daø naútoval (a který by se následnø mohl obrátit na daøový orgán).

Právní úprava a judikatura Spoleøenství v oblasti DPH

Vnitrostátní situace ølenského státu podle šesté smønice

7. ølánek 21 odst. 1 šesté smønice v dobø rozhodné z hlediska skutkového stavu(5) stanovil:

„V rámci vnitøního systému jsou povinny odvádøt daø z pøidané hodnoty:

a) osoba povinná k dani uskuteøující zdanitelná plnøní dodání zboží nebo poskytnutí služeb

[...]

c) každá osoba, která uvádí daø z pøidané hodnoty na faktuøe nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura;

[...]“

8. ølánek 17 odst. 2(6) pro potøebu projednávánø vøci stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro úøely jejích zdanitelných plnøní, je osoba povinná k dani oprávnøna odpoøíst od danø, kterou je povinna odvést:

a) daø z pøidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani; [(7)]

[...]“

9. Podle øl. 18 odst. 1 písm. a)(8) musí pro uplatnøní nároku na odpoøet osoba povinná k dani vlastnit fakturu vystavenou v souladu s øl. 22 odst. 3 písm b)(9). Toto ustanovení vyžaduje, aby faktura jednoznaønø uvádøla cenu bez danø a pøíslušnou daø podle jednotlivých sazeb a také pøípadná osvobození od danø.

10. ølánek 20 odst. 1 písm. a) stanoví, že pøvodní odpoøet se opraví postupy stanovenými ølenskými státy, zejména je-li odpoøet danø vyšší nebo nižší, než na jaký møla osoba povinná k dani nárok.

Relevantní judikatura ohlednø šesté smønice

11. Zásadní rozsudek ve vøci Genius Holding(10) se týkal situace, kdy subdodavatel chybnø naútoval DPH hlavnímu dodavateli. Podle tehdy použitelných vnitrostátních pøedpisø, schválených v souladu se šestou smønicí, byl k dani ve skuteønosti povinen pouze hlavní dodavatel, a to z øástky, kterou naútoval osobø, která u nøj uøinila objednávku. Vystála otázka, zda se nárok na odpoøet týká splatné danø v souladu se øl. 21 odst. 1 písm. c) jen z toho døvodu, že byla uvedena na faktuøe.

12. Soudní dvør zkoumal znøní øl. 17 odst. 2 písm. a), zejména pak do jaké míry se odchyluje od znøní pøvodního øl. 11 odst. 1 písm. a) druhé smønice Rady(11) a øl. 17 odst. 2 písm. a)

návrhu šesté směrnice podaného Komisí(12). Dospěl 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. Tento výklad byl mimoto potvrzen potřebou vlastnit fakturu, která dokládá výši daně odpovídající každému plnění, a existencí opravného mechanismu, který se uplatní, je-li odpočet daně vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok(13).

13. Soudní dvůr zdůraznil, že „je v cíl členských států, aby ve svých vnitřních právních řádech stanovily možnost opravy jakékoli bezdůvodně naúčtované daně, pokud osoba, která fakturu vystavila, prokáže, že jednala v dobré víře“, a konstatoval, že „nárok na odpočet [...] se neuplatní u daně, ke které existuje povinnost jen z toho důvodu, že byla uvedena na faktuře“(14). Odpočtový mechanismus nebyl tedy použitelný, avšak musí existovat určitý opravný mechanismus pro nápravu situace, ve které došlo k omylu v dobré víře.

14. Generální advokát J. Mischo ve svém stanovisku(15) ovšem uvedl, že za účelem zachování daňové neutrality DPH by taková daň měla zakládat právo na odpočet, ledaže (při podezření z daňového úniku) dodavatel, který ji naúčtoval, ji nepříznal daňových orgánům.

15. Rozsudek ve věci *Schmeink & Cofreth*(16) se rovněž týkal situace, ve které byla DPH naúčtována omylem. V této věci však chybně naúčtovaná částka nebyla naúčtována v dobré víře, ale podvodně. Soudní dvůr nicméně zaujal stanovisko, že kritérium dobré víry nebylo nezbytné pro účely opravy, pokud bylo odstraněno veškeré riziko výpadku daňových příjmů. Soudní dvůr rozhodl následovně:

„(1) Pokud vystavitel faktury včas zcela vyloučil riziko jakéhokoli výpadku daňových příjmů, vyžaduje zásada neutrality DPH, aby DPH, která byla bezdůvodně naúčtována, mohla být opravena, aniž by tato oprava byla podmíněna tím, že vystavitel příslušné faktury jednal v dobré víře.

(2) Je v cíl členského státu, aby stanovil postupy, které se použijí ohledně opravy bezdůvodně naúčtované DPH, pokud taková oprava nezávisí na uvážení orgánů daňové správy.“

16. V rozsudku ve věci *Karageorgou*(17) se Soudní dvůr zabýval situací, kdy částka uvedená jako DPH na faktuře vystavené osobou poskytující služby státu nemůže být klasifikována jako DPH. K této situaci došlo, protože dotčené osoby se mylně domnívaly, že tyto služby poskytují jako osoby samostatně výdělečně činné, zatímco ve skutečnosti se jednalo o vztah zaměstnavatele a zaměstnance. Soudní dvůr následoval rozsudky ve věcech *Genius Holding* a *Schmeink & Cofreth* a rozhodl, že čl. 21 odst. 1 písm. c) nebrání vrácení takové částky. V případě opravy zmíněné částky, která v žádném případě není DPH, neexistuje riziko výpadku daňových příjmů v rámci systému DPH. Soudní dvůr opět uvedl, že šestá směrnice neobsahuje výslovné ustanovení pro takové případy, a konstatoval, že dokud nebude mezera zaplněna právní úpravou Společenství, je na členských státech, aby našly řešení.(18)

17. Další rozsudek uvedený ve vyjádřeních v projednávané věci se týkal trochu odlišných okolností. Ve věci *Langhorst*(19) prodal farmář vepřové obchodníkům v živočišné výrobě. Místo aby jim vystavil fakturu s cenou, vystavili mu tyto obchodníci dobropisy na tuto cenu, na kterých omylem vypočetli vyšší DPH, než jaká se měla uplatnit. Soudní dvůr konstatoval, že takový dobropis by mohl být považován za „dokument sloužící jako faktura“ a že příjemce dobropisu (jmenovitě farmář) bylo třeba považovat za osobu, která ve skutečnosti uvedla DPH v tomto dokumentu ve významu čl. 21 odst. 1 písm. c), a tudíž za osobu povinnou k odvodu uvedené částky.(20)

Místo poskytování propagačních služeb

18. §lánek 9 šesté sm?rnice stanoví pravidla, jimiž se ?ídí ur?ení místa, které se pro ú?ely sm?rnice považuje za místo pln?ní. §lánek 9 odst. 2 písm. e) stanoví:

„Za místo poskytování následujících služeb, jsou-li poskytovány [...] osobám povinným k dani usazeným ve Spole?enství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel, se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodá?ské ?innosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytována, a nemá-li takové úst?edí ?i provozovnu, místo, kde má trvalé bydlišt?, pop?ípad? místo, kde se obvykle zdržuje:

[...]

– propaga?ní služby,

[...]“

19. Podle ?l. 21 odst. 1 písm. b)(21) „zákazník služeb uvedených v ?l. 9 odst. 2 písm. e) [...] poskytnutých osobou povinnou k dani usazenou v zahrani?í“ je povinen odvád?t DPH z dot?ených služeb(22). „?lenské státy mohou nicmén? požadovat, aby poskytovatel služeb byl povinen odvád?t da? společn? a nerozdíln?.“

Vracení dan? u p?eshrani?ních pln?ní na základ? osmé sm?rnice

20. §lánek 17 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice, uvedený výše(23), se týká odp?tu DPH na vstupu od dan? na výstupu, splatné v rámci téhož ?lenského státu. Pro ostatní situace ?l. 17 odst. 3 a 4(24) stanoví pro pot?ebu projednávané v?ci toto:

„3. ?lenské státy mohou p?iznat každé osob? povinné k dani nárok na odp?et nebo vrácení dan? z p?idané hodnoty uvedený v odstavci 2, je-li zboží a služby použito za ú?elem:

a) pln?ní [...], která byla uskute?na v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odp?et dan?[(25)], kdyby byla uskute?na v tuzemsku;

[...]

4. Vrácení dan? z p?idané hodnoty uvedené v odstavci 3 má být provedeno:

– osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku, ale usazeným v jiném ?lenském stát?, v souladu s provád?cími pravidly stanovenými [osmou sm?rnicí].

[...]“

21. §lánek 2 osmé sm?rnice stanoví:

„Každý ?lenský stát vrátí osob? povinné k dani neusazené v tuzemsku, avšak usazené v jiném ?lenském stát?, za níže stanovených podmínek da? z p?idané hodnoty, která byla vybrána bu? u služeb poskytnutých ?i movitých v?cí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro pln?ní uvedená v ?l. 17 odst. 3 písm. a) [...]“ šesté sm?rnice.

22. §lánek 5 téže sm?rnice stanoví:

„Pro ú?ely této sm?rnice je nárok na vrácení dan? vymezen v souladu s ?lánkem 17 [šesté sm?rnice], jak je uplat?ován v ?lenském stát?, v n?mž se da? vrací.

[...]"

Shrnutí účinků právní úpravy přeshraničního plnění

23. Na základě shora uvedených ustanovení platí, že pokud jsou plnění poskytována ve členském státě A dodavatelem usazeným v tomto členském státě, zákazníkovi(26) usazenému ve členském státě B, který ve členském státě A nepožádá DPH, protože tam neuskutečňuje žádná plnění zdanitelná na výstupu, je obecným pravidlem, že je zákazník oprávněn ke vrácení DPH, která mu byla naúčtována dodavatelem ve členském státě A, a z těchto plnění tedy nebude možné odečíst daň na vstupu od daně na výstupu, ke které má povinnost ve členském státě B.

24. Ve zvláštních situacích, ve kterých se použije mechanismus přesunutí daňové povinnosti (např. pokud se plnění týká propagačních služeb, které jsou považovány za poskytované ve členském státě B, a nikoli A), dodavatel nesmí naúčtovat DPH z plnění ve členském státě A. Místo toho je zákazník povinen k DPH z plnění přijatého ve členském státě B a může si tuto daň na vstupu odečíst od daně na výstupu, kterou má povinnost přiznat ve členském státě B.

25. Pokud dodavatel nicméně naúčtuje zákazníkovi DPH ve členském státě A (jako kdyby k plnění došlo ve členském státě A) v situaci, ve které měl být použit mechanismus přesunutí daňové povinnosti (protože jsou plnění považována za poskytnutá ve členském státě B), byla DPH naúčtována omylem. Přesně k tomu došlo v projednávané věci.

26. Pokud potom zákazník odvede DPH omylem naúčtovanou a dodavatel ji žádně přizná daňovým orgánům ve členském státě A, pak – dokud zákazník nezíská omylem odvedenou DPH zpět od a) dodavatele nebo b) daňových orgánů – není plnění pro zákazníka „DPH-neutrální“ a daňové orgány ve členském státě A obdržely DPH, která jim neměla být odvedena.

Spor v původním řízení

Skutkové okolnosti a postup před zahájením soudního řízení

27. Na základě údajů obsažených v předkládacím rozhodnutí a vyjádření předložených Soudnímu dvoru mohou být skutečnosti projednávané věci shrnuty následovně.

28. Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (dále jen „Reemtsma“) je společnost se sídlem v Německu. Nemá stálou provozovnu v Itálii.

29. 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(27).

30. Tyto služby nebyly podle předkládacího rozhodnutí předmětem DPH, takže tato daň byla uvedena na faktuře a odvedena omylem, nejprve společností Reemtsma italské společnosti, a následně touto společností daňovému orgánu.

31. Zdá se, že z uvedené právní úpravy(28) vyplývá, že služby nebyly osvobozeny v úzkém smyslu, ale že byly považovány za poskytnuté v Německu, kde měla Reemtsma sídlo, v souladu s čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice. DPH však byla i přesto v Itálii naúčtována a omylem odvedena. Vzhledem k tomu, že pravidlo o přesunutí daňové povinnosti bylo použitelné, byla k DPH povinna Reemtsma v Německu.

32. Reemtsma požádala o částečné vrácení předmětné DPH. Není jasné, proč požádala pouze o vrácení částečné, ale je možné, že pořízené služby nebyly použity pouze pro účely jejích

plnění zdanitelných na výstupu. V takové situaci by vznikl pouze řádný nárok na vrácení(29).

33. Vrácení bylo daňovými orgány zamítnuto a Reemtsma se domáhala soudního přezkumu tohoto zamítavého rozhodnutí.

34. Její žaloba byla zamítnuta jak v prvoinstančním řízení, tak v odvolacím řízení s tím, že daň byla odvedena za služby nepodléhající DPH, které byly poskytnuty osobě povinné k dani v jiném členském státě.

35. Reemtsma podala u Corte Suprema di Cassazione proti rozsudku vydanému v odvolacím řízení opravný prostředek, odvodný porušením a nesprávným použitím ustanovení vnitrostátního práva(30) a nedostatkem odvodní.

36. Corte Suprema má pochybnosti o výkladu italské právní úpravy ve světle rozsudků Soudního dvora ve věcech *Genius Holding*, *Langhorst*, *Schmeink & Cofreth* a *Karageorgou*. Žádá proto Soudní dvůr, aby rozhodl o následujících předběžných otázkách:

„(1) Mají se články 2 a 5 [osmé směrnice], pokud podmiňují vrácení daně poizovateli zboží a 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 případě kladné odpovědi na tuto otázku, je ustanovení vnitrostátního práva, podle kterého je z důvodu neodpojitelnosti již naúčtované a zaplacené daně, aťkoli se nejednalo o daň, ke které existovala daňová povinnost, vyloučeno vrácení DPH poizovateli zboží/přijemci služeb nerezidentovi, v rozporu s uvedenými ustanoveními [uvedené] směrnice?

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

37. Písemná vyjádření předložily Reemtsma, italská vláda a Komise. Italská vláda a Komise přednesly svá vyjádření na jednání konaném dne 30. března 2006.

Posouzení

K první otázce

38. Podstatou první otázky vnitrostátního soudu je, zda přístup zastávaný Soudním dvorem od rozsudku ve věci *Genius Holding* ohledně odpovědi na základě šesté směrnice musí být rovněž uplatňován na vrácení daně na základě osmé směrnice.

39. Před tím, než bude možno odpovědět na tuto otázku, je však nezbytné přezkoumat

pochybnosti společnosti Reemtsma o tom, zda i nadále platí judikatura založená na rozsudku ve věci *Genius Holding*.

Je judikatura založená na *Genius Holding* stále použitelná?

40. Reemtsma se domnívá, že rozhodnutí Soudního dvora ve věci *Genius Holding* nebylo odvodneno zněním čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice, a navíc bylo nahrazeno rozsudkem ve věci *Langhorst*. Opírá se o pasáž posledně uvedeného rozsudku, ve které Soudní dvůr konstatoval, že kdyby daňový poplatník, u něhož se má za to, že uvedl DPH v dobropisu, nebyl osobou povinnou k odvodu uvedené částky, „nemusela by část DPH uvedená v dokumentu, který slouží jako faktura, být daňovým poplatníkem uhrazena, i když [...] tato DPH mohla být plně odpočtena příjemcem zboží či služeb [...]“ (31). To podle názoru společnosti Reemtsma znamená odklon od judikatury *Genius Holding* a návrat k obecnému nároku na odpočet. Reemtsma zdrazňuje, že nárok na odpočet je hlavním prostředkem zajištění uplatnění základní zásady neutrality DPH a členské státy nemají pravomoc k omezení tohoto nároku. (32)

41. Reemtsma rovněž usiluje o odlišení projednávané věci od věci *Karageorgou*. I když je teoretické odvodnění v tomto rozsudku platné, bylo podáno za jiných skutkových okolností (33). Zde nemůže být předmětná částka souasně DPH, kterou je dodavatel, který ji naúčtoval, povinen odvést na základě čl. 21 odst. 1 písm. c), a „nedať“ z pohledu zákazníka.

42. Nemohu souhlasit s tím, že rozsudek ve věci *Langhorst* zpochybňuje rozsudek ve věci *Genius Holding*.

43. Pasáž, ze které Reemtsma dovozuje, že se Soudní dvůr odklonil od své judikatury, tvoří část odpovědi na druhou otázku ve věci *Langhorst*: Je možné, aby daňový poplatník, který nezpochybnil, že na dobropisu sloužícím jako faktura byla uvedena vyšší částka DPH, než jaká byla dlužná z titulu zdanitelných plnění, byl považován za osobu, která tuto částku uvedla, a která je tedy povinná k odvodu uvedené částky ve smyslu čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice.

44. Na tuto otázku Soudní dvůr dal tutéž (kladnou) odpověď, jakou navrhoval generální advokát P. Léger, který svůj rozbor z velké části založil na rozsudku *Genius Holding* (34). Za těchto okolností je velmi obtížné spatřovat odklon od judikatury *Genius Holding* v odvodnění Soudního dvora, které pouze následuje odvodnění generálního advokáta, aťkoli v mnohem stručnějším vyjádření, které nezmiňuje tento rozsudek. Mimoto byl dále rozsudek ve věci *Genius Holding* zcela zjevně následován rozsudky ve věcech *Schmeink & Cofreth* i *Karageorgou*.

45. Pokud se týká věci „mohla být plně odpočtena příjemcem zboží či služeb“ v rozsudku ve věci *Langhorst*, zdá se mi jasné, že Soudní dvůr nekonstatoval, že by příjemce mohl být oprávněn k odpočtu daně omylem naúčtované. Soudní dvůr spíše chtěl vyjádřit, že příjemce daň mohl fakticky odpočíst a že mohla vzniknout příležitost k daňovému úniku, pokud by dodavatel nebyl povinen k odvodu celé uvedené částky.

46. V jednom ohledu mám tedy velké porozumění pro pohled společnosti Reemtsma. Je nelogické pohlížet na částku chybně naúčtovanou zároveň jako na DPH, která musí být přiznána dodavatelem na základě čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice, a jako na „nedať“, která nemůže být odpočtena zákazníkem na základě čl. 17 odst. 2 písm. a).

47. Pohled společnosti Reemtsma odráží do značné části rozbor předložený Soudnímu dvoru Komisí a generálním advokátem J. Mischoem ve věci *Genius Holding*, podle kterého DPH, která musí být přiznána dodavatelem na základě čl. 21 odst. 1 písm. c), by měla být také považována za daň, která je „splatná nebo byla odvedena“ ve smyslu čl. 17 odst. 2 písm. a). Měla by proto být odpočitatelná zákazníkem (za předpokladu, že je daňový únik vyloučen tím, že jsou vyaty

případy, ve kterých může být prokázáno, že předemtná částka nebyla ve skutečnosti odvedena).

48. Píznávám, že pokud se týká koherence a jednoduchosti systému, dala bych přednost tomuto rozboru před přístupem nakonec přijatým Soudním dvorem v jeho rozsudku ve věci *Genius Holding*. Rovněž si kladu otázku, zda by tento rozbor nebyl více v souladu s pozdější judikaturou Soudního dvora v oblasti kolotočového podvodu.

49. Kolotočový podvod je sice odlišnou situací, ve které je DPH správně naúčtována a etzce plnění, avšak na jednom nebo více stupních etzce je podvodně zatajena dačovým orgánem. Ve věci *Optigen*(35) však Soudní dvůr usoudil, že pokud dačový poplatník uskuteční plnění, které splňuje objektivní kritéria stanovená šestou směrnicí, nemůže být jeho nárok na odpočet DPH ovlivněn skutečností, že jiné, předchozí nebo následující, plnění v etzci dodávek je stíženo dačovým únikem, aniž by o tom věděl nebo mohl vědět. Otázka, zda DPH z dřívějšího nebo pozdějšího prodeje předemtného zboží byla, či nebyla odvedena do státní pokladny, je irrelevantní ohledně jeho nároku na odpočet DPH na vstupu.

50. Zdá se mi, že pokud by nárok na odpočet zůstal za těchto okolností nedotčen, byl by systém více koherentní, pokud by zůstal tento nárok nedotčen rovněž za takových okolností jako ve věci *Genius Holding*. Soudní dvůr mimoto výslovně konstatoval, že oprava na základě čl. 20 odst. 1 písm. a) šesté směrnice závisí na prokázání povodní existence dobré víry na straně osoby, která vystavila fakturu(36), nebo v souladu s rozsudkem ve věci *Schmeink & Cofreth* na prokázání toho, že bylo odstraněno jakékoli riziko ztráty dačových výnosů(37). Taková podmínka by mohla být rovněž použita, pokud by si zákazník ponechal nárok na odpočet spíše než nárok na opravu.

51. Nenavrhuji však, aby Soudní dvůr nyní přezkoumal rozsudek ve věci *Genius Holding*. Tento rozsudek je založen na přijatých výkladových zásadách a dosahuje, i když složitějším způsobem, stejného výsledku jako přístup navržený generálním advokátem, tedy výsledku, který se zdá být zjevně správný s ohledem na neutralitu DPH. Mimoto je více než 15 let ustálenou judikaturou a každý obrat by nyní zřejmě vyvolal určitý otěs v praxi členských států ohledně DPH.

52. Za těchto podmínek se mi nezdá, že by mohl být vyvozen jakýkoli užitečný závěr ze skutečností, že zásada stanovená ve věci *Genius Holding* byla použita na jiné okolnosti ve věci *Karageorgou*. Proto se nyní budu zabývat otázkou, zda by tato zásada měla být použita také na situace, na které se použije osmá směrnice.

Měla by se judikatura *Genius Holding* uplatnit v souvislosti s osmou směrnicí?

53. Vnitrostátní soud zdůrazňuje, že důvodem pro vyloučení odpočtu podle šesté směrnice, pokud je omylem naúčtována dač, ke které neexistuje povinnost, není vytvořit zátěž pro zákazníka, který by jinak měl nárok na odpočet, ale spíše bránit dačovým únikem. V rámci osmé směrnice však omezení nároku na vrácení na ty případy, kdy odpočet by byl povolen na základě šesté směrnice, sleduje jiný cíl. Je jím vyloučení zákazníků, kteří by dačové břemeno měli nést (buť proto, že jsou konečnými spotřebiteli, nebo proto, že jejich vstupní dodávky jsou používány pro plnění od daně osvobozená). Vzhledem k odlišnému účelu není jasné, zda by se měl použít stejný přístup.

54. Reemtsma rovněž poukazuje na odlišnost účelu. Dochází k závěru, že je nevhodné bránit vrácení podle osmé směrnice, pokud by důvodem pro neodpočitatelnost podle šesté směrnice bylo pouze to, že dač byla naúčtována omylem.

55. Italská vláda však zdůrazňuje, že projednávaná věc se týká vrácení DPH bezdůvodně vybrané z poskytnutého plnění. Podle jejího názoru nemůže být postup podle článků 2 a 5 osmé

směrnice použit, nebo? není splněna podmínka, že by da? byla odpo?itatelná, pokud by zákazník m?l bydlišt? v Itálii(38).

56. Komise tvrdí, že rozsudek ve věci *Debouche*(39) nazna?uje, že cílem osmé směrnice není zpochybnit systém zavedený šestou směrnicí. Jak uvedl generální advokát G. Tesaro ve svém stanovisku v této věci(40), je vrácení dan? z p?ídané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku založeno na stejných d?vodech, a musí proto podléhat stejným pravidlům, jaká se použijí na odpo?et da?ovým poplatníkem, který je v tuzemsku usazen. To je potvrzeno p?ístupem Soudního dvora ve věci *Monte Dei Paschi di Siena*(41), který použil pravidla pro poměrný odpo?et podle ?l. 17 odst. 5 šesté směrnice na vrácení podle osmé směrnice.

57. V této otázce souhlasím se závěrem italské vlády a Komise.

58. Z formálního hlediska jsou odkazy na ?lánek 17 šesté směrnice ve ?láncích 2 a 5 osmé směrnice jasné. ?lánek 2 p?iznává nárok na vrácení, „pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v ?l. 17 odst. 3 písm. a) [...]“ šesté směrnice. ?lánek 5 výslovn? stanoví, že „nárok na vrácení dan? [je] vymezen v souladu s ?lánkem 17 [šesté směrnice], jak je uplat?ován v ?lenském stát?, v němž se da? vrací“.

59. Dále, pokud zvolíme stejný doslovný p?ístup jako v rozsudku *Genius Holding*(42), je třeba poznamenat, že ?l. 17 odst. 3 návrhu Komise na šestou směrnicí se stejn? jako ?l. 17 odst. 2 písm. a) tohoto návrhu vztahoval na nárok na vrácení DPH „naú?tované“ da?ovému poplatníkovi, a znění bylo změneno na nárok na vrácení DPH „uvedený v odstavci 2“ – kde „jemu naú?tovaná“ bylo změneno na „je splatná nebo byla odvedena“.

60. Judikatura citovaná Komisí mimoto hovoří ve prospěch podobného zacházení.

61. Snad nejd?ležitější je, že soudržnost systémem vrácení a odpo?tu se zdá být v principu žádoucí, ledaže by existovala určitá odlišnost v povaze p?eshrani?ních ?et?zc? dodávek, jež by vyžadovala rozdílné zacházení. Zdá se, že takový rozdíl neexistuje.

62. Je pravda, že mechanismus vrácení podle osmé směrnice není stejný jako mechanismus odpo?t? podle šesté směrnice. Existuje nicmén? významná podobnost mezi situacemi, na které se tyto dv? směrnice vztahují.

63. Předpokládejme, že X a Y jsou da?oví poplatníci, X je poskytovatel plnění a Y zákazník. V situaci omezené na jeden ?lenský stát naú?tuje X DPH Y, který stejnou ?ástku odpo?te od dan? na výstupu, kterou má povinnost p?iznat.

64. Pokud je X usazen ve ?lenském stát? A a Y ve ?lenském stát? B a Y neuskuteč?uje žádná plnění zdanitelná na výstupu v ?lenském stát? A, pak bu? a) na základ? osmé směrnice Y obdrží zp?t DPH naú?tovanou ve ?lenském stát? A a ?ástka DPH, kterou naú?tuje svým zákazník?m a kterou p?iznává da?ovým orgán?m ve ?lenském stát? B, je založena na plné ?isté cen?, za jakou uskuteč?uje své plnění, nebo b) pokud se použije mechanismus p?enesení da?ové povinnosti podle šesté směrnice, X nenaú?tuje žádnou DPH a Y je povinen k odvodu DPH z poskytnutého plnění ve ?lenském stát? B, m?že si však tuto DPH rovněž odpo?íst. V obou p?ípadech pak ?et?zec pokrač?uje normálně.

65. Pokud X chybn? naú?tuje Y DPH z poskytnutého plnění, pokud Y uhradí tuto fakturu a pokud X p?izná tuto ?ástku da?ovým orgán?m, pak, v souladu s rozsudkem ve věci *Genius Holding*, pokud je situace omezena na jediný ?lenský stát (?lenský stát A):

- X musí vrátit Y chybně naúčtovanou částku;
- daňové orgány musí vrátit částku X; a
- Y tuto částku musí vyloučit ze svého odpotu (nebo, pokud již byla odpotena, opravit svůj odpotet v souladu s čl. 20 odst. 1 písm. a) šesté směrnice).

66. Pokud se X a Y nacházejí v různých členských státech, použijí se první dva z těchto požadavků. Avšak ani na základě osmé směrnice(43), ani na základě mechanismu přenesení daňové povinnosti stanoveného šestou směrnicí(44) by si Y nikdy nemohl odpotist DPH, kterou naúčtoval X, protože ani jedna ze situací nedovoluje takový odpotet. Obdobně tedy Y nemá nárok na žádné vrácení. Přetřezc opřt pokračuje normálně.

67. Podle obou těchto scénářů je zachována neutralita DPH(45) v podstatě obdobným způsobem, (avšak, jak jsem již uvedla, jedná se o způsob složitější, než kdyby odpotet, případně vrácení byly povoleny).

68. Mimoto je možno poznamenat, že relevantní vnitrostátní ustanovení ve věci *Genius Holding* rovněž ukládala mechanismus přenesení daňové povinnosti, i když se jednalo o mechanismus povolený Radou na základě článku 27 šesté směrnice, spíše než mechanismus, který upravuje osmá směrnice(46). Mohlo by se zdát podivné, pokud by se zásada, která je základem tohoto rozsudku, měla použít na jeden typ přenesení daňové povinnosti, a na jiný nikoli.

69. Jsem proto toho názoru, že by přístup Soudního dvora ve věci *Genius Holding* ohledně odpotu na základě šesté směrnice měl být uplatněn rovněž ohledně vrácení na základě osmé směrnice.

K druhé otázce

70. Pokud zákazník v situaci společnosti Reemtsma (tzn. v situaci Y v mém výše uvedeném příkladu) nemá nárok na vrácení v souladu s čl. 17 odst. 3 a 4 šesté směrnice a ustanoveními osmé směrnice, přejí si vnitrostátní soud zejména vědět, zda postačuje, že je zákazník oprávněn požadovat vrácení od dodavatele (v mém příkladu X), který daň naúčtoval a který by se následně mohl obrátit na orgán, který daň vybral, nebo zda mu musí být umožněno požádat o vrácení přímo daňový orgán.

71. Tato otázka je položena, jak zdůraznila italská vláda a Komise, ve těchto částech, které mohou být shrnuty následovně:

a) Může být zákazník obecně považován za osobu povinnou k odvodu DPH z poskytnutého plnění?

b) Je slučitelné s režimem DPH ve Společenství (a se zásadami neutrality, efektivity a ekvivalence nebo nediskriminace), aby vnitrostátní právo nepovolovalo zákazníkovi obrátit se na daňové orgány, pokud DPH, ke které neexistovala daňová povinnost, byla naúčtována a odvedena?

c) Má nějaký vliv skutečnost, že jiná vnitrostátní pravidla (v oblasti přímého zdanění) dovolují oběma stranám obrátit se společně na daňové orgány za přibližně srovnatelných okolností?

72. Tímto těmi částmi se budu postupně zabývat.

Může být zákazník obecně považován za osobu povinnou k odvodu DPH z poskytnutého plnění?

73. Jak zděrazňuje Reemtsma, dovoluje čl. 21 odst. 1 písm. a) šesté směrnice(47) členským státům stanovit, že vedle dodavatele „někdo jiný než osoba povinná k dani je povinen odvádět daň společně a nerozdílně“. Článek 22 odst. 8(48) dovoluje členským státům „ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům“. Proto je v souladu se šestou směrnicí, aby zákazník byl jednou z osob povinných k odvodu DPH.

74. Na druhou stranu, jak uvádí italská vláda, i když právo Společenství dovoluje zákazníkovi, aby byl společně a nerozdílně povinen k dani, italské právo žádné takové ustanovení v roce 1994 neobsahovalo (aťkoli dnes takové ustanovení existuje).

75. Navíc, jak Komise správně konstatuje, stanoví první pododstavec čl. 21 odst. 1 písm. a) šesté směrnice obecné pravidlo, že k odvodu DPH je v zásadě povinen dodavatel, který má povinnosti vůči daňovým orgánům. Jediné výjimky jsou ty, které jsou vymezeny ve zbývajících ustanoveních čl. 21 odst. 1 (zejména mechanismus přenesení daňové povinnosti v přeshraničních plněních) nebo povoleny Radou na základě článku 27 šesté směrnice (zahrnující v takových případech mechanismus přenesení daňové povinnosti za zvláštních okolností v rámci členských států(49)).

76. Proto souhlasím s italskou vládou a Komisí. Reemtsma má pravdu, když zděrazňuje, že za určitých okolností členské státy *mohou* rozhodnout, že zákazník má solidární daňovou povinnost s dodavatelem, a v situacích, na které se použije mechanismus přenesení daňové povinnosti, má daňovou povinnost vždy zákazník. Nicméně to jsou výjimky z obecného pravidla, že DPH z poskytnutého plnění přiznává orgánům dodavatel. Následně se v zásadě pouze dodavatel může obrátit na orgány ohledně omylem zaplacené daně.

77. Je pravda, že tam, kde se použije mechanismus přenesení daňové povinnosti, ať už z jakéhokoli důvodu, je zákazník povinen k odvodu DPH z poskytnutého plnění. Zákazník je proto v zásadě oprávněn žádat od orgánů vrácení(50) jakékoli omylem odvedené daně. Navíc se zdá, že se mechanismus přenesení daňové povinnosti podle čl. 9 odst. 2 písm. e) uplatnil v případě povodňového řízení v projednávané věci, takže Reemtsma by měla být jak povinna k dani, tak oprávněna k žádosti o vrácení jakékoli omylem odvedené daně. Je však třeba připomenout, že Reemtsma podléhá v rámci tohoto mechanismu orgánům daňové správy ve vlastním státě, a sice v Německu, a nikoli orgánům daňové správy v členském státě, ve kterém jí její dodavatel omylem naúčtoval a přiznal DPH, a sice v Italské republice.

78. Na první část druhé otázky bych proto odpověděla tak, že v zásadě pouze dodavatele je třeba považovat za osobu povinnou k odvodu DPH z poskytnutého plnění daňovým orgánům, a následně za osobu oprávněnou požadovat vrácení omylem odvedené daně. Pokud je výjimkou, na základě ustanovení Společenství nebo na základě vnitrostátních ustanovení, k odvodu daně povinná jiná osoba, může tato od daňových orgánů požadovat vrácení jakékoli omylem odvedené daně.

Je přípustné, aby vnitrostátní právo nepovolovalo zákazníkovi obrátit se na daňové orgány, pokud DPH, ke které neexistovala daňová povinnost, byla naúčtována a odvedena?

79. V Itálii, kde není možný ani odpoveď na základě šesté směrnice, ani vrácení na základě osmé směrnice, se zdá být možné, aby dodavatel, který naúčtoval a vybral omylem DPH z poskytnutého plnění a odvedl ji daňovým orgánům, požadoval vrácení částky od těchto orgánů, avšak zákazník u téhož plnění může požadovat vrácení této částky pouze od dodavatele

obžanskoprávní žalobou.

80. Pochybnosti vnitrostátního soudu ohledně opravného systému se týkají požadavků na ekvivalenci (nebo nediskriminaci) a efektivitu v právu Společenství. Nejnovější formulaci těchto požadavků lze najít v rozsudku ve věci *MyTravel*(51): „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.“

81. Reemtsma se domnívá, že soulad se zásadou efektivity vyžaduje, aby byla zákazníkovi umožněna přímá žádost u daňových orgánů. Pokud by tomu bylo jinak, mohlo by dojít k nejméně dvěma možným rozporům s touto zásadou: Dodavatel by mohl být insolventní, když se na něj zákazník obrátí se svým nárokem, nebo by mohlo být dodavateli soudem v obžanskoprávním řízení uloženo vrácení peněz zákazníkovi, ale tento dodavatel by nemusel uspořádat se svou žalobou proti daňovým orgánům u daňového soudu.

82. Komise připomíná judikaturu Soudního dvora, zejména ve věci *Schmeink & Cofreth*, podle které členské státy musí stanovit postupy pro nápravu omylů v účtování DPH, včetně jak opravy faktury, tak vrácení bezdůvodně odvedené daně. Konstatuje, že tato povinnost vyplývá ze zásady neutrality a ze zákazu bezdůvodného obohacení (zde na straně daňových orgánů). Členské státy mohou zvolit jakýkoli vhodný postup, pokud je dodržena zásada efektivity. Situace, ve které může vrácení po daňových orgánech požadovat obvykle pouze dodavatel jako osoba povinná k dani a zákazník musí vrácení požadovat po dodavateli, se podle obžanského práva zdá v zásadě přijatelná. Avšak za předpokladu, že je zcela vyloučeno jakékoli riziko ztráty daňových výnosů, může zásada efektivity vyžadovat, aby se zákazník mohl obrátit na daňové orgány, pokud by se vrácení obvyklým postupem ukázalo jako „v praxi nemožné nebo nepřiměřené náročné“ (např. pokud by v případě společenosti Reemtsma její italský dodavatel přestal existovat). Konečně, zásada nediskriminace podle Komise vyžaduje, aby každý členský stát, který povolil obracet se na daňové orgány zákazníkům usazeným na jeho území, povolil stejné právo zákazníkům usazeným v jiném členském státě.

83. Italská vláda souhlasí s Komisí v tom, že Komise přijímá legitimitu systému platného v Itálii. Tato vláda nesouhlasí s dalším názorem Komise, že zákazník musí být oprávněn požadovat vrácení přímo po daňových orgánech, pokud je jeho obžanskoprávní požadavek vůči dodavateli z jakéhokoli důvodu neprosaditelný.

84. Rozbor Komise nicméně považují za celkově přesvědčivé.

85. Zaprvé, systém opravných prostředků použitelný v Itálii, jak byl popsán, se zdá být v zásadě slučitelný s právní úpravou režimu DPH ve Společenství a příslušnou judikaturou. Pokud je možné, aby dodavatel, který náhodou a vybral omylem DPH z poskytnutého plnění a odvedl ji daňovým orgánům, požadoval vrácení částky od tohoto orgánu a aby zákazník u téhož plnění mohl požadovat vrácení této částky pouze od dodavatele obžanskoprávní žalobou, potom jsou zásady neutrality DPH a efektivity žádostí o vrácení omylem odvedené daně dodrženy.

86. Zadruhé, takový systém je v zásadě postačující. Ve všech situacích, ve kterých může být dosaženo požadovaného výsledku – plnění vrácení osobě, která nesla zátěž omylem odvedené daně –, není potřeba dát zákazníkovi vůči daňovým orgánům žádný další prostředek. Není tedy potřeba zákazníkovi povolit, aby se mohl se svou žádostí obrátit přímo na orgány daňové správy, jak se o to, zdá se, snažila Reemtsma, ledaže by byl využit systém řádných opravných prostředků, který v důsledku materiálních okolností, které nesouvisí s opodstatněností

žádosti(52), nedosáhl obvyklého výsledku.

87. Zatěť, mohou nastat p?ípady, kdy práv? k tomuto dojde. V takových p?ípadech je t?eba, aby bylo dostupné jiné ?ešení, pokud mají být dodrženy požadavky na neutralitu DPH a efektivitu. Je t?žko p?edstavitelné jiné ?ešení než takové, že se povolí zákazníkovi, který nesl plnou zát?ž omylem naú?tované DPH, aby podal p?ímou žádost da?ovým orgán?m, které by se neoprávn?n? obohatily, kdyby si tuto DPH ponechaly.

88. V tomto ohledu se na jednání vedla diskuze o dvou bodech.

89. Na jednu stranu Komise uvedla, že takové p?ípady jsou velmi vzácné, a tedy nezp?sobilé ovlivnit ve v?tší mí?e systém ?ádných opravných prost?edk?, zatímco italská vláda tvrdila, že tyto p?ípady jsou pravd?podobn? mnohem ?etn?jší. Mn? se však nezdá být frekvence výskytu nijak relevantní. D?ležitě je, že kdykoli takové situace nastanou, musí být ?ešeny v souladu s požadavky neutrality a efektivit.

90. Na druhou stranu italská vláda tvrdí, že náprava za ú?elem zabrán?ní bezd?vodného obohacení da?ových orgán? v p?ípad? omylem odvedené DPH by m?la být možná, pouze pokud je rovn?ž dostupná odpovídající náprava k zabrán?ní neoprávn?ného krácení státní pokladny v p?ípad? neodvedení splatné DPH. Argumentem se zdá být, že jinak by došlo k ur?ité form? bezd?vodného obohacení ve prosp?ch zákazníka. Takový argument se mi však jeví jako chybný. Pokud dodavatel naú?toval zákazníkovi DPH a tuto od n?j vybral, avšak nep?iznal ji da?ovým orgán?m, nejde na stran? zákazníka o bezd?vodné obohacení (a?koli m?že jít o bezd?vodné obohacení nebo da?ový únik na stran? dodavatele). Pokud dodavatel zákazníkovi DPH ze zdanitelného pln?ní ani nenaú?toval, ani ji od n?j nevybral, potom, pokud je zákazník sám da?ovým poplatníkem, nem?že si žádnou DPH odpo?íst, a tudíž se bezd?vodn? neobohatí – nebo, pokud tento je odb?ratelem podnikatelem nebo kone?ným spot?ebitelem, mohl by být sám zapleten do da?ového úniku. V posléze uvedené situaci vnitrostátní právo oprávn?n? stanoví jak trestní sankce, tak povinné zaplacení p?edm?tné ?ástky.

91. Kone?n?, souhlasím s Komisí, že zásada ekvivalence vyžaduje, aby každý ?lenský stát, který povolí zákazníkovi usazenému na jeho území požadovat vrácení p?ímo po da?ových orgánech, povolil stejné právo zákazník?m usazeným v jiném ?lenském stát?. Soudní dv?r však nebyl informován o tom, zda je toto p?ípad Itálie.

92. Na základ? toho se domnívám, že pokud byla DPH, ke které neexistovala povinnost, naú?tována a odvedena da?ovým orgán?m dodavatelem, který by byl k odvodu dan? povinný, kdyby existovala da?ová povinnost, je v zásad? posta?ující, aby, v souladu se zásadami neutrality DPH a efektivit vnitrostátních pravidel o vrácení daní vybraných v rozporu s právem Spole?enství, vnitrostátní postupy dovolovaly dodavateli požadovat vrácení ?ástky od t?chto orgán? a zákazníkovi u téhož pln?ní vrácení této ?ástky od dodavatele ob?anskoprávní žalobou. Pokud však úsp?chu v takovém ob?anskoprávním ?ízení brání materiální okolnosti, které nesouvisí s opodstatn?ností žádosti, musí vnitrostátní právo, v souladu se zásadou efektivit a zákazu bezd?vodného obohacení na stran? da?ových orgán?, stanovit zp?sob, jak zákazník, který nese zát?ž omylem naú?tované ?ástky, m?že získat zp?t tuto ?ástku od da?ových orgán?. V každém p?ípad?, pokud m?že zákazník, který je usazen v dot?eném ?lenském stát?, u takového pln?ní žádat o vrácení, musí tuto možnost mít i zákazník usazený v jiném ?lenském stát?.

Má na posouzení n?jaký vliv skute?nost, že jiná vnitrostátní pravidla v oblasti p?ímého zdan?ní dovolují ob?ma stranám obrátit se spole?n? na da?ové orgány za p?ibližn? srovnatelných okolností?

93. Zdá se, že pokud byla da? z p?íjmu omylem vybrána u zdroje zam?stnavatelem a

odvedena daňovým orgánem, italské právo dovoluje jak zaměstnavateli, tak zaměstnanci požadovat po daňových orgánech její vrácení. Předkládající soud se obává, že možnost takové společné nebo alternativní nápravy v této situaci, společně s její nedostupností jak pro dodavatele, tak pro zákazníka s ohledem na situaci ohledně DPH, jako je situace v povodním řízení, může porušovat zásadu ekvivalence a nediskriminace, kterou ukládá právo Společenství.

94. Komise zdrazňuje, že Soudní dvůr nebyl plně informován o italských pravidlech v oblasti přímého zdanění, a obecně se domnívá, že situace v této oblasti pravděpodobně není srovnatelná se situací v oblasti DPH. V posléze jmenované situaci je v přímém právním vztahu s daňovými orgány v zásadě pouze dodavatel. Celkově totiž systém přímého zdanění nesouvisí se systémem DPH. Vzhledem k tomu, že se zásada nediskriminace týká pouze srovnatelných situací, není tedy v projednávané věci relevantní.

95. V tomto ohledu zcela souhlasím s Komisí.

Závěry

96. Ve světle výše uvedených úvah se domnívám, že na otázky položené Corte Suprema di Cassazione je třeba odpovědět takto:

(1) Články 2 a 5 osmé směrnice Rady 79/1072/EHS je třeba vykládat v tom smyslu, že DPH splatná jen z toho důvodu, že byla uvedena na fakturu, nesplňuje požadavky na vrácení podle ustanovení této směrnice.

(2) Za osobu povinnou k odvodu DPH z poskytnutého plnění daňovým orgánem, a tedy za osobu oprávněnou požadovat vrácení omylem odvedené daně je třeba v zásadě považovat pouze dodavatele. Pokud je výjimkou na základě ustanovení Společenství nebo na základě vnitrostátních ustanovení k odvodu daně povinná jiná osoba, může tato od daňových orgánů požadovat vrácení jakékoli omylem odvedené daně.

(3) Pokud byla DPH, ke které neexistovala povinnost, naúčtována a odvedena daňovým orgánem dodavatelem, který by byl k odvodu daně povinný, kdyby existovala daňová povinnost, je v zásadě postačující, aby, v souladu se zásadami neutrality DPH a efektivity vnitrostátních pravidel o vrácení daní vybraných v rozporu s právem Společenství, vnitrostátní postupy dovozovaly dodavateli požadovat vrácení částky od těchto orgánů a zákazníkovi u téhož plnění vrácení této částky od dodavatele občanskoprávní žalobou. Pokud však úspěchu v takovém občanskoprávním řízení brání materiální okolnosti, které nesouvisí s opodstatněností žádosti, musí vnitrostátní právo, v souladu se zásadou efektivity a zákazu bezdůvodného obohacení na straně daňových orgánů, stanovit způsob, jak zákazník, který nese zátěž omylem naúčtované částky, může získat zpět tuto částku od daňových orgánů. V každém případě, pokud může zákazník, který je usazen v dotčeném členském státě, u takového plnění žádat o vrácení, musí tuto možnost mít i zákazník usazený v jiném členském státě.

(4) Skutečnost, že podle vnitrostátního práva je žádost vzhledem k daňovým orgánem o vrácení částky přímé daně omylem vybrané a odvedené možná jak pro výběrčí stranu, tak pro stranu, od které je částka vybrána, není v zásadě relevantní pro posouzení slučitelnosti se zásadou ekvivalence situace, ve které pouze dodavatel, a nikoli zákazník, může po daňových orgánech požadovat vrácení omylem naúčtované a odvedené DPH.

1 – Povodní jazyk: angličtina.

2 – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný

základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, n?kolikrát pozm?n?ná, dále jen „šestá sm?rnice“).

3 – Viz rozsudek ze dne 13. prosince 1989, Genius Holding (C?342/87, Recueil, s. 4227); ze dne 19. září 2000, Schmeik & Cofreth a Strobel (C?454/98, Recueil, s. I?6973), a ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další (C?78/02 až C?80/02, Recueil, s. I?13295), o kterých je pojednáno níže v bod? 11 a násl.

4 – Osmá sm?rnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Úprava vracení dan? z p?idané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Ú?. v?st. L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79).

5 – Platné zn?ní ?látku 21 lze nalézt v ?látku 28g stejné sm?rnice, zavedeném sm?rnicí Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se dopl?uje společný systém dan? z p?idané hodnoty a m?ní sm?rnice 77/388/EHS s ohledem na odstran?ní da?ových hranic (Ú?. v?st. L 376, s. 1), která byla sama následn? n?kolikrát pozm?n?na. Projednávaná v?c se týká DPH zaplacené v roce 1994. Ustanovení, které bylo v této dob? v ?l. 21 odst. 1 písm. c), je nyní obsaženo v ?l. 21 odst. 1 písm. d). Rozhodla jsem se neuvád?t ustanovení šesté sm?rnice v jejich ?íselném po?adí (které stejn? již neodpovídá po?adí, ve kterém jsou uvedena ve sm?rnici), ale v po?adí, které se zdá být vhodn?jší pro snazší porozum?ní právní úprav? v projednávané v?ci.

6 – Nyní ?lánek 28f, rovn?ž zavedený sm?rnicí 91/680 a rovn?ž od té doby pozm?n?ný.

7 – Netýká se ?eského zn?ní.

8 – V ?látku 28f, od sm?rnice 91/680 v nepozm?n?ném zn?ní.

9 – V ?látku 28h, ve zn?ní zavedeném sm?rnicí 91/680 a použitelném v dob? rozhodné z hlediska skutkového stavu; od té doby pozm?n?ný.

10 – Uvedená výše v poznámce pod ?arou 3.

11 – Druhá sm?rnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Struktura a zp?soby použití společného systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. 71, s. 1303, zvláštní anglické vydání 1967, s. 16). ?lánek 11 odst. 1 písm. a) zní: „Pokud zboží a služby jsou použity pro účely jejího podniku, osoba povinná k dani je oprávn?na si ode?íst od dan?, která je jí vym??ena: a) da? z p?idané hodnoty *vym??enou jí* s ohledem na zboží, které jí bylo dodáno, nebo s ohledem na služby, které jí byly poskytnuty.“ (Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.)

12 – Ú?. v?st. C 80, s. 1. ?lánek 17 odst. 2 písm. a) návrhu zní: „Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných pln?ní, je osoba povinná k dani oprávn?na odpo?íst od dan?, kterou je povinna odvést: a) da? z p?idané hodnoty *vym??enou jí* v souladu s ?l. 22 odst. 3 s ohledem na zboží, které jí bylo dodáno, nebo s ohledem na služby, které jí byly poskytnuty.“ (Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.)

13 – Body 12 až 16 rozsudku.

14 – Body 18 a 19 a výrok rozsudku.

15 – Jak uvedla Komise ve svém vyjád?ení; Soudní dv?r následoval p?ístup zastávaný vládou Niozemska, N?mecka a Špan?lska. Viz zejména bod 17 až 27 stanoviska.

- 16 – Uvedený výše v poznámce pod čarou 3, body 58 a 59.
- 17 – Uvedená výše v poznámce pod čarou 3.
- 18 – Body 42 a 48 až 53 rozsudku.
- 19 – Rozsudek ze dne 17. září 1997 (C-141/96, Recueil, s. I-5073).
- 20 – Body 8, 9, 24, 27 a 28 rozsudku.
- 21 – V článku 28g, ve znění zavedeném směrnicí 91/680 a platném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu; od té doby novelizovaný.
- 22 – Toto je často známo jako mechanismus „přenesení daňové povinnosti“.
- 23 – Bod 8.
- 24 – V článku 28f.
- 25 – Netýká se českého znění.
- 26 – Abych se vyhnula neustálému opakování, budu používat pojem „zákazník“ ve smyslu daňového poplatníka, který přijal zdanitelná plnění (zboží či služby) a používá je za účelem jeho zdanitelných plnění na výstupu, za účelem odlišení takové osoby od zákazníka, který je konečným spotřebitelem.
- 27 – Přibližně 91 000 eur.
- 28 – Článek 7 odst. 4 písm. d) a e) Decreto del Presidente della Repubblica č. 633 z roku 1972 (dále jen „DPR 633/1972“).
- 29 – Rozsudek ze dne 13. července 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, Recueil, s. I-6109).
- 30 – Článek 19 DPR 633/1972, který stanoví nárok na odpotet, a článek 38a téhož dekretu, který se týká vracení zejména přebytku daní na vstupu nad daní na výstupu. Článek 38b stanoví vracení DPH odpotitelné na základě článku 19 daňovým poplatníkem se sídlem v jiném členském státě v souladu s osmou směrnicí.
- 31 – Body 27 a 28 rozsudku.
- 32 – Reemtsma cituje rozsudky ze dne 21. září 1988, Komise v. Francie (50/87, Recueil, s. 4797, body 16 a 17), a ze dne 11. července 1991, Lennartz (C-97/90, Recueil, s. I-3795, bod 27).
- 33 – V této věci totiž naúčtovaná částka nemohla být vůbec žádně klasifikována jako DPH, neboť dodavatel měl status zaměstnance: viz výše, bod 16.
- 34 – Viz bod 52 a násl. stanoviska.
- 35 – Rozsudek ze dne 12. ledna 2006 (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483, viz zejména body 51 až 54).
- 36 – Rozsudek ve věci *Genius Holding*, bod 18.

- 37 – Rozsudek ve věci *Schmeink & Cofreth*, body 56 až 63.
- 38 – Viz čl. 17 odst. 3 písm. a) šesté směrnice.
- 39 – Rozsudek ze dne 26. září 1996 (C-302/93, Recueil, s. I-4495, bod 18).
- 40 – Bod 7 třetí pododstavec, Recueil, s. I-4500.
- 41 – Uvedená výše v poznámce pod čarou 29.
- 42 – Viz výše, bod 12.
- 43 – Ve vztahu k plnění, jejichž místem poskytnutí byl řecký stát A.
- 44 – Ve vztahu k plnění, za místo jejichž poskytnutí je považován řecký stát B.
- 45 – Protože X vrátí Y a pak sám požádá o tuto částku daňové orgány ve řeckém státě A.
- 46 – Viz bod 5 rozsudku.
- 47 – Ve znění použitelném v roce 1994.
- 48 – V článku 28h.
- 49 – Takových, jakým je vnitrostátní pravidlo ve věci *Genius Holding*.
- 50 – Pojem „vrácení“ je zde použit v obecném smyslu a netýká se zvláštního řízení o vrácení, stanoveného osmou směrnicí.
- 51 – Rozsudek ze dne 6. října 2005 (C-291/2003, Sb. rozh. s. I-8477, bod 17).
- 52 – Například insolvence dodavatele.