

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

prednesené 8. júna 2006 1(1)

Vec C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

proti

Ministero delle Finanze

1. Otázky položené talianskym Corte Suprema di Cassazione v tejto veci sa týkajú prostriedkov, ktorými môže platiť dane získať späť DPH, ktorú zaplatil dodávateľovi, ktorý ju omylom fakturoval a deklaroval daňovým orgánom.
2. Podľa šiestej smernice o DPH(2) musí v zásade dodávateľ, ktorý fakturuje DPH zákazníkovi, uvedenú sumu deklarovať daňovým orgánom, či už mala byť fakturovaná, alebo nie. Tiež podľa uvedenej smernice môže platiť dane odpočítať daň, ktorá mu bola účtovaná z dodávok na vstupe od dane, ktorú musí deklarovať zo svojich dodávok na výstupe.
3. Z ustálenej judikatúry(3) vyplýva, že právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe sa neuplatňuje na daň, ktorá je dlžná, pretože je uvedená na faktúre, inak by totiž dlžná nebola. Za uvedených okolností však vnútroštátne právo musí umožniť opravu omylom vyúčtovaných (a/alebo odpočítaných) súm.
4. Navyše právo na odpočet podľa šiestej smernice sa uplatňuje iba vtedy, keď platiť dane uskutočňuje zdaniteľné plnenie v členskom štáte, v ktorom vznikla v súvislosti s daňou na vstupe daňová povinnosť a existuje tam daň na výstupe, ktorú má deklarovať, od ktorej môže odpočítať daň na vstupe.
5. V tejto veci platiť dane, ktorému bola DPH omylom fakturovaná (z dodávok reklamných služieb), neuskutočnil dodávky na výstupe v tom istom členskom štáte. Takú situáciu obvykle upravuje ôsma smernica o DPH,(4) na základe ktorej sa daň na vstupe neodpočítava od dane na výstupe, ale vracia sa platiťovi dane.

6. Vnútroštátny súd si v zásade želá vedieť, či za uvedených okolností (a) môže byť omylom fakturovaná a zaplatená DPH vrátená podľa ôsmej smernice, hoci by nebola odpôvitateľná podľa šiestej smernice, a (b) musí sa platiť ovi dane nerezidentovi umožniť smerovať svoju žiadosť priamo voči orgánu, ktorý dať vybral, alebo či stačí, aby mal právo konať nepriamo, a žiadosť smerovať voči dodávateľovi, ktorý dať fakturoval (a ktorý zas mohol žiadosť smerovať voči daťovému orgánu).

Právna úprava Spoločenstva týkajúca sa DPH a judikatúra

Situácia v Írskom štáte podľa šiestej smernice

7. Článok 21 ods. 1 šiestej smernice v ňase rozhodnom pre toto konanie(5) a v rozsahu, v akom je pre túto vec relevantný, znie:

„Kto je povinný platiť dať z pridanej hodnoty:

1. V rámci vnútorného systému:

a) zdaniteľná osoba vykonávajúca [platiteľ dane vykonávajúci – *neoficiálny preklad*] zdaniteľnú dodávku tovarov alebo služieb

...

c) akákoľvek osoba, ktorá uvedie dať z pridanej hodnoty na faktúre alebo inom dokumente, ktorý slúži ako faktúra;

...“

8. Článok 17 ods. 2(6) uvádza v rozsahu, v akom je relevantný:

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

a) dať z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daťovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*];[(7)]

...“

9. Podľa článku 18 ods. 1 písm. a),(8) aby platiteľ dane mohol uplatniť svoje právo na odpôet, musí mať faktúru vystavenú v súlade s článkom 22 ods. 3 písm. b).(9) Uvedené ustanovenie vyžaduje, aby faktúra jasne uvádzala cenu bez dane a zodpovedajúcu dať pri každej sadzbe, rovnako ako aj akékoľvek oslobodenia.

10. Článok 20 ods. 1 písm. a) uvádza, že pôvodné odpôítané sumy majú byť vyrovnané v súlade s postupmi stanovenými Írskymi štátmi, najmä vtedy, ak „odpôítaná čiastka bola vyššia alebo nižšia, na akú má daťovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] nárok“.

Príslušná judikatúra k šiestej smernici

11. Dôležitý rozsudok vo veci Genius Holding(10) sa týkal situácie, v ktorej subdodávateľ omylom fakturoval DPH hlavnému dodávateľovi. Na základe vtedy uplatniteľných vnútroštátnych pravidiel schválených v súlade so šiestou smernicou bola dať v skutočnosti dlhovaná iba hlavným dodávateľom zo sumy, ktorú fakturoval osobe, ktorá mu vystavila objednávku. Vynorila sa otázka, či sa právo na odpôet uplatňovalo na dať, ktorá bola v súlade s článkom 21 ods. 1 písm. c)

dlhovaná výlu?ne preto, lebo bola uvedená na faktúre.

12. Súdny dvor preskúmal znenie ?lánku 17 ods. 2 písm. a) najmä v rozsahu, v akom sa odchy?oval tak od znenia jeho predchodcu, ?lánku 11 ods. 1 písm. a) druhej smernice Rady,(11) ako aj od znenia ?lánku 17 ods. 2 písm. a) návrhu Komisie šiestej smernice(12). Dospel k záveru, že právo na odpo?et mohlo by? vykonávané, iba pokia? ide o skuto?ne dlhované dane, teda dane zodpovedajúce plneniu podliehajúcemu DPH alebo zaplatené v rozsahu, v akom boli dlhované. Uvedený výklad bol okrem toho potvrdený potrebou mať faktúru ukazujúcu sumu dane zodpovedajúcej každému plneniu a existenciou vyrovnávacieho mechanizmu uplatnite?ného vtedy, ke? bol pôvodný odpo?et vyšší alebo nižší ako odpo?et, na ktorý mal platiť dane nárok.(13)

13. Zdôraz?ujúc, že „je úlohou ?lenských štátov upraviť vo svojich vnútroštátnych právnych systémoch možnosť opravy akejkoľvek nesprávne fakturovanej dane vtedy, ke? osoba, ktorá faktúru vydala, preukáže, že konala v dobrej viere“, Súdny dvor rozhodol, že „právo na odpo?et... sa neuplat?uje na da?, ktorá je dlhovaná výlu?ne preto, lebo je uvedená na faktúre“(14). Mechanizmus odpo?tu preto uplatnite?ný nebol, ale treba, aby bol dostupný nejaký mechanizmus opravy alebo vyrovnania na riešenie situácie, ke? dôjde k omylu v dobrej viere.

14. Vo svojich návrhoch však generálny advokát Mischo tvrdil(15), že na ú?el zachovania zásady neutrality DPH by mala taká da? zakladať právo na odpo?et, ibaže (za okolností nasved?ujúcich podvodu) dodávateľ, ktorý ju fakturoval, ju nedeklaroval da?ovým orgánom.

15. Vec Schmeink & Cofreth(16) sa tiež týkala situácie, v ktorej bola DPH fakturovaná omylom. V uvedenej veci však omylom fakturované sumy boli v skuto?nosti fakturované nie v dobrej viere, ale s podvodným úmyslom. Napriek tomu Súdny dvor zastal názor, že kritérium dobrej viery nebolo nevyhnutné na ú?ely dosiahnutia vyrovnania za predpokladu, že bolo vylú?ené akékoľvek riziko straty príjmov. Rozhodol takto:

„1. Vtedy, ke? vyhotovíte faktúry v dostato?nom ?ase úplne odstránil riziko akejkoľvek straty da?ových príjmov, zásada neutrality DPH vyžaduje, aby mohla by? DPH, ktorá bola nesprávne fakturovaná, vyrovnaná bez toho, aby bolo také vyrovnanie podmienené tým, že vyhotovíte príslušnej faktúry konal v dobrej viere.

2. Je úlohou ?lenských štátov zaviesť postupy, ktoré sa majú uplat?ovať vo vz?ahu k vyrovnaniu nesprávne fakturovanej DPH za predpokladu, že také vyrovnanie nezávisí od oprávnenia vo?nej úvahy da?ových orgánov.“

16. Vo veci Karageorgou(17) Súdny dvor posudzoval situáciu, v ktorej suma uvedená ako DPH na faktúre vyhotovenej osobou poskytujúcou služby štátu nemohla by? klasifikovaná ako DPH. Uvedená situácia nastala preto, lebo dotknuté osoby sa omylom domnievali, že poskytujú uvedené služby ako samostatne zárobkovo ?inné osoby, zatiaľ ?o v skuto?nosti existoval pracovno?právny vz?ah. Súdny dvor postupoval podľa rozsudkov vo veciach Genius Holding a Schmeink & Cofreth, ke? zistil, že ?lánok 21 ods. 1 písm. c) nebránil vráteniu takej sumy. V prípade vyrovnania takto uvedenej sumy, ktorá nemôže v žiadnom prípade predstavovať DPH, neexistuje žiadne riziko straty da?ových príjmov v kontexte režimu DPH. Súdny dvor opätovne poznamenal, že šiesta smernica také prípady výslovne neupravuje; a bol názoru, že kým medzera nebude vyplnená právnou úpravou Spolo?enstva, je úlohou ?lenských štátov poskytnúť riešenie.(18)

17. ?alší rozsudok zmienený vo vyjadreniach v tomto konaní sa týkal trochu odlišného súboru okolností. Vo veci Langhorst(19) predal po?nohospodár prasce obchodníkom s hospodárskymi zvieratami. Namiesto toho, aby im po?nohospodár vystavil faktúru na cenu, obchodníci s hospodárskymi zvieratami mu vystavili dobropisy na uvedenú cenu, na ktorých omylom vypo?ítali

DPH vo vyššej sadzbe, ako bola uplatniteľná. Súdny dvor vyslovil, že taký dobropis by mohol byť považovaný za „dokument slúžiaci ako faktúra“ a že príjemcu dobropisu (konkrétne poľnohospodára) treba považovať za osobu, ktorá v skutočnosti uviedla DPH na uvedenom dokumente v zmysle článku 21 ods. 1 písm. c) a v dôsledku toho je povinná zaplatiť uvedenú sumu.(20)

Miesto poskytovania reklamných služieb

18. Článok 9 šiestej smernice upravuje pravidlá týkajúce sa miesta, ktoré treba považovať za miesto poskytnutia služby na účely smernice. Článok 9 ods. 2 písm. e) uvádza:

„miestom poskytovania nasledujúcich služieb... osobám podliehajúcim dani [platiteľom dane – *neoficiálny preklad*] sídlacim v spoločnosti [so sídlom v Spoločnosti – *neoficiálny preklad*] ale v inej krajine ako dodávateľ je miesto, kde zákazník založil svoj podnik [má zákazník sídlo svojej hospodárskej činnosti – *neoficiálny preklad*], alebo kde má trvalé pobyisko, kde sa služby poskytujú [stálu prevádzkareň, ktorej sa služby poskytujú – *neoficiálny preklad*], alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.

...

– reklamné služby,

...“

19. Podľa článku 21 ods. 1 písm. b)(21) „daňové subjekty [zákazník – *neoficiálny preklad*], ktorým [ktorému – *neoficiálny preklad*] sa poskytujú služby zahrnuté v článku 9 (2) e)... poskytované daňovým subjektom [platiteľom dane – *neoficiálny preklad*], ktorý má sídlo v zahraničí“, je povinný platiť DPH z predmetnej služby.(22) „členské štáty však môžu vyžadovať, aby poskytovateľ služieb podliehal, spoločne a nerozdielne, zaplateniu dane.“

Vrátenia dane pri cezhraničných dodávkach na základe ôsmej smernice

20. Článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice uvedený vyššie(23) sa týka odpisu DPH na vstupe od dane na výstupe dlhovanej v tom istom členskom štáte. Pre iné situácie článok 17 ods. 3 a 4(24) uvádza v rozsahu, v akom je relevantný:

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

a) plnení... realizovaných v inej krajine, ktoré spôsobujú [by spôsobili – *neoficiálny preklad*] nárok na zníženie [odpočet – *neoficiálny preklad*] dane[(25)], ak sa [by sa – *neoficiálny preklad*] uskutočnili na území daného štátu;

...

4. Vrátenie dane z pridanej hodnoty uvedenej v odseku 3 sa uskutoční:

– platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu ale ktorí majú sídlo v inom členskom štáte v súlade s podrobnými vykonávacími pravidlami uvedenými v [ôsmej smernici],

...“

21. ?lánok 2 ôsmej smernice uvádza:

„Každý ?lenský štát vráti platiteľovi dane, ktorý nemá sídlo na jeho území, ale má sídlo v niektorom inom ?lenskom štáte, v závislosti na podmienkach uvedených nižšie, dať z pridanej hodnoty útočnanú v súvislosti so službami alebo hnuteľným majetkom, ktoré mu dodal iný platiteľ dane na území daného štátu alebo útočnanú v súvislosti s dovozom tovarov do krajiny, pokiaľ sa tieto tovary a služby použijú na účel obrátov [plnení – *neoficiálny preklad*] uvedených v ?lánku 17 (3) a)...“ šiestej smernice.

22. ?lánok 5 tej istej smernice uvádza:

„Na účel tejto smernice musia tovary a služby, za ktoré sa môže vrátiť dať, vyhovieť podmienkam podľa ?lánku 17 [šiestej smernice], ako sa uplatňujú v ?lenskom štáte, ktorý má dať vrátiť.

...“

Zhrnutie účinkov právnej úpravy o cezhraničných dodávkach

23. Na základe uvedených ustanovení, keď sú dodávky poskytované v ?lenskom štáte A dodávateľom, ktorý má sídlo v uvedenom ?lenskom štáte, zákazníkovi podnikateľovi(26), ktorý má sídlo v ?lenskom štáte B, ktorý nedeclaruje DPH v ?lenskom štáte A, pretože v ňom neposkytuje žiadne zdaniteľné výstupy, všeobecné pravidlo je také, že zákazník podnikateľ má právo na vrátenie DPH, ktorá mu bola fakturovaná dodávateľom v ?lenskom štáte A, a nebude mať na odpôčítanie žiadnu dať na vstupe z týchto dodávok z jeho dane na výstupe v ?lenskom štáte B.

24. V osobitných situáciách, keď sa uplatňuje mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti (ako je to napríklad vtedy, keď ide o poskytnutie reklamných služieb, ktoré sa považujú za poskytnuté v ?lenskom štáte B a nie v ?lenskom štáte A), by však dodávateľ nemal fakturovať DPH z dodávky v ?lenskom štáte A. Namiesto toho je zákazník podnikateľ povinný zaplatiť DPH z jemu poskytnutej dodávky v ?lenskom štáte B a môže si uvedenú dať na vstupe odpôčítať od dane na výstupe, ktorú musí deklarovať v ?lenskom štáte B.

25. Ak dodávateľ napriek tomu fakturuje zákazníkovi podnikateľovi DPH v ?lenskom štáte A (ako keby k dodávke došlo v ?lenskom štáte A), v situácii, v ktorej sa mal uplatniť mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti (pretože dodávka sa považuje za uskutočnenú v ?lenskom štáte B), DPH bola fakturovaná omylom. To je presne to, čo sa stalo v tejto veci.

26. Ak zákazník podnikateľ potom zaplatí omylom fakturovanú DPH a dodávateľ ju riadne deklaruje daňovým orgánom v ?lenskom štáte A, potom – až dovedy, kým je zákazník podnikateľ schopný získať späť DPH, ktorú omylom zaplatil, buď (a) od svojho dodávateľa, alebo (b) od daňových orgánov – plnenie *nie je* pre zákazníka podnikateľa „neutrálne z hľadiska DPH“ a daňové orgány v ?lenskom štáte A získali DPH, ktorá im nemala byť zaplatená.

Spor vo veci samej

Skutkový a procesný rámec

27. Z podrobností poskytnutých v uznesení vnútroštátneho súdu o návrhu na začatie prejudiciálneho konania a pripomienok predložených Súdnemu dvoru možno skutkové okolnosti veci zhrnúť nasledujúcim spôsobom.

28. Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (ďalej len „Reemtsma“) je spoločnosťou, ktorej hlavné

sídlo je v Nemecku. Nemá žiadnu stálu prevádzkare? v Taliansku.

29. V roku 1994 poskytla talianska spoločnosť spoločnosti Reemtsma reklamné a marketingové služby, ku ktorým fakturovala DPH v celkovej výške 175 022 025 LIT.(27)

30. Uvedené služby boli podľa uznesenia vnútroštátneho súdu oslobodené od DPH, pretože da? bola na faktúre uvedená a bola zaplatená omylom, najskôr spoločnosťou Reemtsma talianskej spoločnosti a potom talianskou spoločnosťou da?ovým orgánom.

31. Z citovanej právnej úpravy sa zdá,(28) že služby neboli oslobodené v presnom zmysle slova, ale považovali sa za poskytnuté v Nemecku, kde mala spoločnosť Reemtsma sídlo, v súlade s článkom 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice. Napriek tomu to predsa bolo tak, že DPH bola fakturovaná a zaplatená v Taliansku omylom. Keže sa uplatnilo pravidlo prenesenia da?ovej povinnosti, bola to spoločnosť Reemtsma, ktorá bola povinná zaplatiť DPH v Nemecku.

32. Reemtsma požiadala o čiastočné vrátenie predmetnej DPH. Nie je jasné, prečo sa domáhala iba čiastočného vrátenia, ale je možné, že získané služby neboli použité výlučne na účely zdaniteľných dodávok spoločnosti Reemtsma na výstupe. V takej situácii by vzniklo právo iba na čiastočné vrátenie dane.(29)

33. Da?ové orgány vrátenie odmietli a Reemtsma napadla odmietnutie na súdoch.

34. Žaloba bola zamietnutá v prvostupňovom aj odvolacom konaní z dôvodu, že platba dane sa vzťahovala na služby, ktoré nepodliehali DPH, keďže plnenia boli poskytnuté platiteľovi dane, ktorý podlieha dani v inom členskom štáte.

35. Reemtsma sa následne obrátila na Corte Suprema di Cassazione na preskúmanie rozsudku vydaného v odvolacom konaní, namietajúc porušenie a nesprávne uplatnenie ustanovení vnútroštátneho práva(30) a neuvedenie primeraných dôvodov.

36. Corte Suprema má pochybnosti o tom, ako vyklada? taliansku právnu úpravu vo svetle rozsudkov Súdneho dvora vo veci Genius Holding, Langhorst, Schmeink & Cofreth a Karageorgou. Preto žiada Súdny dvor o poskytnutie odpovede na 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, vyklada? tak, že sa môže tiež vrátiť DPH, ktorá nie je dlhovaná a ktorá bola postupne omylom fakturovaná a uhradená štátnej pokladnici? Ak bude odpoveď kladná, je ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré vylučuje vrátenie dane nadobúdateľovi/zákazníkovi nerezidentovi, a to na základe neodpoítateľnosti 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 je povinný platiť da? 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 da?ovým orgánom v prípade, že mu bola vyrubená da?, ktorá nebola dlhovaná, a táto da? 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 da?ovému orgánu, napriek tomu, že vo vnútroštátnom právnom poriadku existuje analogický prípad, keď zástupca da?ovníka vyberá priame dane, ktoré tento da?ovník dlhuje, pričom obaja majú právo žiadať od štátnej

pokladne vrátenie nedlhovanej dane[?]

37. Písomné pripomienky predložili Reemtsma, talianska vláda a Komisia. Na pojednávaní 30. marca 2006 predniesli talianska vláda a Komisia ústne vyjadrenia.

Posúdenie

Prvá otázka

38. V zásade je prvou otázkou vnútroštátneho súdu to, či by prístup zaujatý v judikatúre od vydania rozsudku vo veci Genius Holding, pokiaľ ide o odpoveť podľa šiestej smernice, mal byť tiež dodržaný, pokiaľ ide o vrátenia na základe ôsmej smernice.

39. Pred tým, ako môže byť uvedená otázka zodpovedaná, je však nevyhnutné preskúmať pochybnosti spoločnosti Reemtsma o pokračujúcej platnosti rozsudku vo veci Genius Holding.

Je judikatúra Genius Holding ešte uplatniteľná?

40. Reemtsma je názoru, že rozsudok Súdneho dvora vo veci Genius Holding nebol odôvodnený znením článku 21 ods. 1 písm. c) šiestej smernice a bol okrem toho prekonaný rozsudkom vo veci Langhorst. Opiera sa o tú časť v neskôr uvedenom rozsudku, kde Súdny dvor uviedol, že ak sa predpokladalo, že platíte dane, ktorý uviedol DPH na dobropise, nebol povinný platiť uvedenú sumu, „časť DPH objavujúca sa na dokumente slúžiacom ako faktúra by nemusela byť platiteľom dane zaplatená hoci... uvedená DPH mohla byť vcelku odpôčítaná príjmom tovarov alebo služieb...“(31). Z toho podľa názoru Reemtsma vyplýva prekonanie rozsudku vo veci Genius Holding a návrat k všeobijajúcemu právu na odpoveť. Reemtsma zdôrazňuje, že právo na odpoveť je základným prostriedkom na zabezpečenie uplatnenia základnej zásady neutrality DPH a že členské štáty nemajú žiadnu právomoc uvedené právo obmedziť.(32)

41. Reemtsma sa tiež usiluje odlíšiť túto vec od rozsudku vo veci Karageorgou. Ak je aj teoretické odôvodnenie v uvedenom rozsudku platné, bol vyhlásený v odlišnom skutkovom rámci.(33) Tu nemôže byť predmetná suma zároveň daňou z pridanej hodnoty, ktorú je dodávateľ, ktorý ju fakturoval, povinný zaplatiť v súlade s článkom 21 ods. 1 písm. c) a „nie DPH“ z hľadiska zákazníka.

42. Z môjho pohľadu nemôžem súhlasiť s tým, že rozsudok vo veci Langhorst spochybňuje rozhodnutie vo veci Genius Holding.

43. Časť, z ktorej Reemtsma odvodzuje, že Súdny dvor zvrátil svoje predošlé rozsudky, tvorí samotná súčasť odpovede na otázku 2 v rozsudku vo veci Langhorst: či platíte dane, ktorý v dobropise slúžiacom ako faktúra nenamietal uvedenie sumy DPH vyššej, ako je suma dlhovaná z dôvodu zdaniteľných plnení, môže byť považovaný za osobu, ktorá uvedenú sumu uviedla, a je v dôsledku toho povinný zaplatiť uvedenú sumu v zmysle článku 21 ods. 1 písm. c) šiestej smernice.

44. K uvedenej otázke Súdny dvor poskytol tú istú (kladnú) odpoveď, ako bola odpoveď, ktorú navrhoval generálny advokát Léger, ktorý svoju analýzu založil najmä na rozsudku vo veci Genius Holding.(34) Za uvedených okolností je veľmi ťažké vidieť prekonanie rozsudku vo veci Genius Holding v odôvodnení Súdneho dvora, ktorý jednoducho sledoval odôvodnenie generálneho advokáta, hoci v oveľa stručnejšej formulácii opomenul uvedený rozsudok akokoľvek zmieniť. Okrem toho bol rozsudok Genius Holding celkom jasne následne uplatnený tak v rozsudku vo veci Schmeink & Cofreth, ako aj v rozsudku vo veci Karageorgou.

45. Čo sa týka zvratu „by mohol byť úplne odpôčítaný príjmom tovarov alebo služieb“

uvedeného v rozsudku vo veci Langhorst, zdá sa mi jasné, že Súdny dvor netvrdil, že príjemca by mohol byť oprávnený odpôítať omylom fakturovanú daň. Súdny dvor skôr predpokladal, že platiteľ dane ju v skutočnosti mohol odpôítať a že mohla byť vytvorená príležitosť pre podvod, ak by dodávateľ nebol povinný zaplatiť celú uvedenú sumu.

46. Pri tvrdení uvedeného značne sympatizujem s názor spoločnosti Reemtsma v jednom ohľade. Je nelogické považovať omylom fakturovanú sumu zároveň za DPH, ktorú musí dodávateľ deklarovať na základe článku 21 ods. 1 písm. c) šiestej smernice a za „nie DPH“, ktorú zákazník podnikateľ nemôže odpôítať podľa článku 17 ods. 2 písm. a).

47. Názor spoločnosti Reemtsma je do značnej miery ozvenou analýzy navrhutej Súdnemu dvoru Komisiou a generálnym advokátom Mischo vo veci Genius Holding v tom zmysle, že DPH, ktorú musí dodávateľ deklarovať na základe článku 21 ods. 1 písm. c), by tiež mala byť považovaná za daň, ktorá je „splatná alebo zaplatená“ v zmysle článku 17 ods. 2 písm. a). Zákazník podnikateľ by preto mal mať možnosť si ju odpôítať (za predpokladu, že je vylúčený podvod vyatím prípadov, kde možno preukázať, že predmetná suma v skutočnosti zaplatená nebola).

48. Priznávam, že uvedená analýza sa mi zdá byť z hľadiska koherentnosti a jednoduchosti systému vhodnejšia ako prístup, ktorý napokon prijal Súdny dvor vo svojom rozsudku vo veci Genius Holding. Zaujímalo by ma tiež, či by nemohla byť viac v súlade s nedávnou judikatúrou Súdneho dvora v oblasti reazových podvodov.

49. Pripúšťam, že reazový podvod je odlišná situácia, v ktorej je DPH správne fakturovaná prostredníctvom reazca dodávok, ale je podvodným spôsobom zatajená pred daňovými orgánmi v jednej alebo vo viacerých fázach. Vo veci Optigen(35) však Súdny dvor zastal názor, že vtedy, keď platiteľ dane uskutočňuje plnenia, ktoré spájajú objektívne kritériá uvedené v šiestej smernici, jeho právo na odpôítanie DPH zaplatenej na vstupe nemôže byť ovplyvnené skutočnosťou, že v dodávateľskom reazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzahu k DPH. Otázka, či DPH splatná vo vzahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na práva platiteľa dane odpôítať DPH zaplatenú na vstupe.

50. Zdá sa mi, že ak právo na odpôet zostáva za takých okolností nedotknuté, systém by bol koherentnejší, ak by uvedené právo zostalo nedotknuté tiež za takých okolností, ktoré sa vyskytli vo veci Genius Holding. Okrem toho Súdny dvor výslovne uviedol, že vyrovnanie v súlade s článkom 20 ods. 1 písm. a) šiestej smernice pôvodne závisí od preukázania dobromyseľnosti na strane osoby vyhotovujúcej faktúru(36) alebo, po rozsudku vo veci Schmeink & Cofreth, toho, že bolo odstránené akékoľvek riziko straty daňových príjmov.(37) Taká podmienka by sa rovnako mohla uplatniť, ak by si zákazník ponechal právo na odpôet a nie oprávnenie na vyrovnanie.

51. Napriek tomu nenavrhujem, aby Súdny dvor teraz prehodnocoval svoje rozhodnutie vo veci Genius Holding. Uvedené rozhodnutie je založené na akceptovaných výkladových zásadách a dosahuje, hoci prostredníctvom ťažkopádnejšieho postupu, rovnaký výsledok, ako je prístup navrhovaný generálnym advokátom, čo je výsledok, ktorý sa zdá byť jasne správny z hľadiska neutrality DPH. Navyše predstavuje už viac ako 15 rokov ustálenú judikatúru a akákoľvek zmena by teraz mala pravdepodobne za následok nežiaducu mieru otrasov v praxi členských štátov týkajúcej sa DPH.

52. Vzhľadom na uvedené sa mi nezdá, že možno vyvodiť akýkoľvek užitočný záver zo skutočnosti, že zásada uvedená v rozsudku vo veci Genius Holding bola uplatnená na odlišné

okolnosti vo veci Karageorgou. Preto teraz preskúmam, či by mala byť uvedená zásada tiež uplatnená na situácie upravené ôsmou smernicou.

Mal by byť rozsudok vo veci Genius Holding uplatnený v kontexte ôsmej smernice?

53. Vnútroštátny súd poznamenáva, že dôvodom na vylúčenie odpôtu na základe šiestej smernice vtedy, keď daň, ktorá nie je dlhovaná, je fakturovaná omylom, nie je zaťaženie zákazníka podnikateľa, ktorý by inak bol oprávnený na odpôet, ale skôr brániť daňovým únikom. Na základe ôsmej smernice je však úcel obmedzenia práva na vrátenie na prípady, keď by bol odpôet umožnený na základe šiestej smernice, odlišný. Úcelom je vylúčiť z vrátenia zákazníkov, ktorí majú niesť bremeno dane (či už preto, lebo sú konečnými spotrebiteľmi, alebo preto, lebo ich dodávky na vstupe sa používajú pre oslobodené plnenia). Vzhľadom na uvedený rozdiel v účele nie je jasné, či by sa mal uplatniť rovnaký prístup.

54. Reemtsma tiež poukazuje na odlišnosť účelu. Dospieva k záveru, že je neprimerané zabrániť vráteniu dane na základe ôsmej smernice vtedy, keď by dôvodom nemožnosti odpôtu podľa šiestej smernice bolo jednoducho to, že daň bola fakturovaná omylom.

55. Talianska vláda však poukazuje na to, že táto vec sa týka vrátenia DPH, ktorá bola pri dodávke nesprávne vyúčtovaná. Podľa jej názoru sa nemôže uplatniť postup podľa článkov 2 a 5 ôsmej smernice, pretože podmienka, že daň by bola odpôítateľná, ak by bol zákazník rezidentom Talianska,(38) nie je splnená.

56. Komisia tvrdí, že rozsudok vo veci Debouche(39) naznačuje, že úcelom ôsmej smernice nie je podkopať systém zavedený šiestou smernicou. Ako uviedol generálny advokát Tesouro vo svojich návrhoch v uvedenej veci,(40) vrátenie DPH platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu, je založené na tom istom zdôvodnení, a musí preto podliehať tým istým pravidlám, ako sa uplatňujú na odpôet vykonaný platiteľom dane, ktorý má sídlo v štáte. Uvedené je potvrdené prístupom Súdného dvora v rozsudku vo veci Monte dei Paschi di Siena(41), v ktorom uplatnil pravidlá o pomernom odpôte v článku 17 ods. 5 šiestej smernice na vrátenie na základe ôsmej smernice.

57. Pri tejto otázke súhlasím so závermi, ku ktorým dospela talianska vláda a Komisia.

58. Na formálnej úrovni sú odkazy na článok 17 šiestej smernice v článkoch 2 a 5 ôsmej smernice jasné. Článok 2 poskytuje oprávnenie na vrátenie, „pokiaľ sa tieto tovary a služby použijú na účel obrátov [plnení – *neoficiálny preklad*] uvedených v článku 17 (3) a)..." šiestej smernice. Článok 5 výslovne uvádza, že „tovary a služby, za ktoré sa môže vrátiť daň, [musia] vyhovieť podmienkam podľa článku 17 [šiestej smernice], ako sa uplatňujú v členskom štáte, ktorý má daň vrátiť“.

59. Alej, zaujímavé ten istý doslovný prístup ako v rozsudku vo veci Genius Holding(42), možno poznamenať, že článok 17 ods. 3 návrhu Komisie na šiestu smernicu odkazoval obdobne ako článok 17 ods. 2 písm. a) uvedeného návrhu na DPH „fakturovanú“ platiteľovi dane a znenie bolo zmenené na DPH „podľa odseku 2“ – kde bolo „fakturovanú mu“ zmenené na „splatnú alebo zaplatenú“.

60. Okrem toho judikatúra citovaná Komisiou hovorí v prospech obdobného zaobchádzania.

61. Čo je však možno zo všetkého najdôležitejšie, koherentnosť medzi vrátením a systémami odpôtu sa zdá byť žiaduca už zo zásady, ibaže existuje nejaký rozdiel v povahe cezhraničného reťazca dodávok, ktorý vyžaduje odlišné zaobchádzanie. Nezdá sa, že by v tomto prípade nejaký rozdiel existoval.

62. Je pravdou, že mechanizmus vrátenia dane na základe ôsmej smernice nie je totožný s mechanizmom odpôtu na základe šiestej smernice. Napriek tomu existujú značné paralely medzi situáciami upravenými oboma smernicami.

63. Predpokladajme, že X a Y sú platiteľmi dane, X je dodávateľom plnenia a Y je zákazníkom podnikateľom. V situácii obmedzenej na jediný členský štát fakturuje spoločnosť X DPH spoločnosti Y, ktorá odpôta tú istú sumu od dane na výstupe, ktorú musí deklarovať.

64. Ak má X sídlo v členskom štáte A a Y má sídlo v členskom štáte B a neposkytuje žiadne zdaniteľné plnenia na výstupe v členskom štáte A, buď (a) na základe ôsmej smernice Y získa vrátenie DPH fakturovanej v členskom štáte A a suma DPH, ktorú fakturuje svojim zákazníkom a ktorú deklaruje daňovým orgánom v členskom štáte B, je založená na celej istej cene, za ktorú uskutočňuje svoju dodávku, alebo (b) keď sa uplatňuje mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti podľa šiestej smernice, X nefakturuje žiadnu DPH a Y je povinná zaplatiť DPH z dodávky v členskom štáte B, ale môže si ju odpôtať. V oboch prípadoch potom reťazec normálne pokračuje.

65. Ak X nesprávne pri plnení fakturuje DPH spoločnosti Y, ak Y uvedenú faktúru zaplatí a ak X sumu deklaruje daňovým orgánom, potom v súlade s rozsudkom vo veci Genius Holding, ak je situácia obmedzená na jediný členský štát (členský štát A):

- X musí vrátiť Y nesprávne fakturovanú sumu,
- daňové orgány musia vrátiť sumu spoločnosti X a
- Y musí takúto sumu vybrať zo svojho odpôtu [alebo, ak už bola odpôtaná, vyrovná svoj odpôet v súlade s článkom 20 ods. 1 písm. a) šiestej smernice].

66. Ak sú X a Y v rozdielnych členských štátoch, zostáva uplatniteľná prvá a druhá z uvedených požiadaviek. Či už na základe ôsmej smernice,(43) alebo na základe mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti podľa šiestej smernice(44) by si však spoločnosť Y nikdy nemohla odpôtať DPH fakturovanú spoločnosťou X, pretože ani jedna z uvedených situácií neumožňuje odpôet ako taký. Analogicky preto Y nemá nárok na akékoľvek vrátenie. Reťazec bude opäť pokračovať normálne.

67. V oboch uvedených scenároch je zachovaná neutralita DPH(45) prostriedkami, ktoré sú v zásade analogické (hoci, ako som uviedol, komplikovanejšie, ako keby bol povolený odpôet alebo vrátenie).

68. Okrem toho možno poznamenať, že vnútroštátne ustanovenie, o ktoré išlo vo veci Genius Holding, tiež ukladalo mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti, hoci to bol mechanizmus schválený Radou na základe článku 27 šiestej smernice a nie mechanizmus toho druhu, ktorého sa týkala ôsma smernica.(46) Mohlo by sa považovať za zvláštne, ak by sa zásada, na ktorej je uvedený rozsudok postavený, mala uplatňovať na jeden typ mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti a nie na druhý.

69. Som preto názoru, že prístup zaujatý Súdnym dvorom vo veci Genius Holding, pokiaľ ide o odpôty na základe šiestej smernice, by sa mal dodržať, aj pokiaľ ide o vrátenia na základe

ôsmej smernice.

Druhá otázka

70. Ak zákazník podnikate? v situácii, v ktorej je Reemtsma (teda v situácii Y v mojom uvedenom príklade), nie je oprávnený na vrátenie v súlade s ?lánkom 17 ods. 3 a 4 šiestej smernice a ustanoveniami ôsmej smernice, vnútroštátny súd si v podstate želá vedieť, či posta?uje, keď je oprávnený požadovať vrátenie dane od dodávate?a (v mojom príklade X), ktorý da? fakturoval a ktorý by ju zasa mohol požadovať od orgánu, ktorý da? vybral, alebo či mu musí byť umožnené uplatniť nárok priamo voči da?ovému orgánu.

71. Uvedená otázka je položená, ako poznamenali talianska vláda a Komisia, v troch ?astiach, ktoré možno zhrnúť takto:

a) Môže byť zákazník vo všeobecnosti považovaný za osobu, ktorá je povinná platiť DPH z plnenia?

b) Je zlu?iteľné so systémom DPH Spolo?enstva (a so zásadami neutrality, efektivity a rovnocennosti alebo zákazu diskriminácie), keď vnútroštátne právo *neumož?uje* zákazníkovi vzniesť nárok voči da?ovým orgánom v štáte, v ktorom bola fakturovaná a zaplatená DPH, ktorá nebola dlhovaná?

c) Mení sa situácia vtedy, keď iné vnútroštátne pravidlá (v oblasti priamych daní) umož?ujú spoločnú žalobu oboch ú?astníkov proti da?ovým orgánom za približne porovnateľných okolností?

72. Týmito troma ?as?ami sa budem teraz zaoberať.

Môže byť zákazník vo všeobecnosti považovaný za osobu, ktorá je povinná platiť DPH z plnenia?

73. Ako na to poukazuje Reemtsma, ?lánok 21 ods. 1 písm. a) šiestej smernice(47) umož?uje ?lenským štátom, aby stanovili, že okrem dodávate?a „niekto iný, nie zda?ovaná osoba [platíte? dane, – *neoficiálny preklad*] bude považovaná za plne zodpovednú [spoločne a nerozdielne zodpovedný – *neoficiálny preklad*] za platbu dane“. ?lánok 22 ods. 8(48) umož?uje ?lenským štátom uložiť „povinnosti, ktoré považujú za nevyhnutné pre správne vyrubenie a výber dane a predchádzanie da?ovým podvodom.“ Je preto zlu?iteľné so šiestou smernicou, ak je zákazník jednou z osôb povinných platiť DPH.

74. Na druhej strane, ako poznamenáva talianska vláda, dokonca ak aj právo Spolo?enstva umož?uje, aby bol zákazník spoločne a nerozdielne zodpovedný za platenie dane, talianske právo žiadne také ustanovenie v roku 1994 neobsahovalo (hoci dnes také ustanovenie existuje).

75. ?alej, ako Komisia správne poznamenáva, prvý pododsek ?lánku 21 ods. 1 písm. a) šiestej smernice stanovuje všeobecné pravidlo, že je to v zásade dodávateľ, ktorý je povinný platiť DPH a ktorý má povinnosti voči da?ovým orgánom. Jedinými výnimkami sú tie, ktoré sú uvedené vo zvyšných ustanoveniach ?lánku 21 ods. 1 (najmä mechanizmus prenesenia da?ovej povinnosti pri cezhraničných plneniach) alebo schválené Radou na základe ?lánku 27 šiestej smernice (zah?ávajú v takých prípadoch mechanizmus prenesenia da?ovej povinnosti za osobitných okolností v rámci ?lenského štátu(49)).

76. Preto súhlasím s talianskou vládou a Komisiou. Reemtsma správne poukazuje na to, že za určitých okolností sa ?lenský štát *môže* rozhodnúť, že zákazník má byť spoločne a nerozdielne zodpovedný s dodávateľom a v situáciách, na ktoré sa uplat?uje mechanizmus prenesenia da?ovej povinnosti, je vždy zodpovedný zákazník. Napriek tomu sú toto výnimky zo všeobecného

pravidla, podľa ktorého je to dodávateľ, kto musí orgánom deklarovať DPH pri plnení. V dôsledku toho je to v zásade iba dodávateľ, ktorý môže voči uvedeným orgánom vznášať nároky v súvislosti s omylom zaplatenou daňou.

77. Je pravda, že tam, kde sa z akéhokoľvek dôvodu uplatňuje mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti, je zákazník povinný z plnenia zaplatiť DPH. Zákazník bude preto v zásade oprávnený domáhať sa vrátenia(50) akejkoľvek omylom zaplatenej dane od orgánov. Zdá sa však, že mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti podľa článku 9 ods. 2 písm. e) sa v situácii vedúcej k sporu vo veci samej uplatnil, čiže Reemtsma by mala byť tak povinná zaplatiť daň, ako aj oprávnená domáhať sa vrátenia akejkoľvek omylom zaplatenej dane. Treba však pamätať, že Reemtsma má vzťah na základe uvedeného mechanizmu s daňovými orgánmi svojho vlastného nemeckého štátu, konkrétne Nemecka, a nie s daňovými orgánmi nemeckého štátu, v ktorom jeho dodávateľ omylom fakturoval a deklaroval DPH, konkrétne Talianska.

78. Na prvú časť druhej otázky by som preto odpovedala v tom zmysle, že v zásade má byť iba dodávateľ považovaný za osobu povinnú zaplatiť DPH z plnenia daňovým orgánom a v dôsledku toho za osobu oprávnenú domáhať sa vrátenia omylom zaplatenej dane. Keď je výnimkou iná osoba povinná platiť na základe ustanovení práva Spoločenstva alebo schválených vnútroštátnych ustanovení, uvedená osoba sa môže domáhať vrátenia akejkoľvek daňou omylom zaplatenej dane od daňových orgánov, ktorým bola povinná platiť.

Je prípustné, keď vnútroštátne právo neumožňuje zákazníkovi vzniesť nárok voči daňovým orgánom v štáte, v ktorom bola fakturovaná a zaplatená DPH, ktorá nebola dlhovaná?

79. V Taliansku za okolností, keď nie je dostupný ani odpoveď na základe šiestej smernice, ani vrátenie na základe ôsmej smernice, sa zdá byť možné, aby sa dodávateľ, ktorý omylom fakturoval a vybral DPH z plnenia a zaplatil ju daňovým orgánom, domáhal vrátenia sumy od uvedených orgánov, ale aby zákazník pri tom istom plnení bol schopný domáhať sa vrátenia uvedenej sumy iba od dodávateľa v občiansko-právnom konaní.

80. Pochybnosti vnútroštátneho súdu týkajúce sa uvedeného systému opravných prostriedkov sa týkajú požiadaviek rovnocennosti (alebo zákazu diskriminácie) a efektivity v práve Spoločenstva. Úplne nedávne vyjadrenie uvedených požiadaviek možno nájsť v rozsudku vo veci MyTravel(51): „Ak neexistuje právna úprava Spoločenstva v oblasti žiadostí o vrátenie dane, prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého nemeckého štátu upraviť podmienky, ako podať tieto žiadosti, pričom tieto podmienky musia rešpektovať zásady rovnocennosti a efektivity, teda nesmú ani byť nevýhodnejšie ako podmienky týkajúce sa podobných sťažností podľa vnútroštátneho práva, ani stanovené takým spôsobom, že výkon práva Spoločenstva sa stane takmer nemožným.“

81. Reemtsma usudzuje, že dodržanie zásady efektivity si vyžaduje, aby sa umožnilo zákazníkovi smerovať svoju žiadosť priamo voči daňovým orgánom. Ak by to bolo inak, mohlo by dôjsť k aspoň dvom možným konfliktom s uvedenou zásadou: dodávateľ by mohol byť platobne neschopný vtedy, keď zákazník smeruje svoju žiadosť voči nemu, alebo by sa dodávateľ mohol ocitnúť v situácii, keď mu bude uložená povinnosť vrátiť zákazníkovi daň v občiansko-právnom konaní, ale neuspěje so svojím nárokom voči daňovým orgánom na daňových súdnych orgánoch.

82. Komisia pripomína rozhodnutia Súdneho dvora, najmä vo veci Schmeink & Cofreth v tom zmysle, že nemecké štáty musia upraviť opravu omylov pri fakturácii DPH vrátane tak opravy faktúry, ako aj vrátenia nesprávne zaplatenej dane. Tvrdí, že uvedená povinnosť vyplýva zo zásady neutrality a zo zákazu bezdôvodného obohacovania (tu na strane daňových orgánov). Nemecké štáty si môžu vybrať akýkoľvek vhodný postup za predpokladu rešpektovania zásady efektivity. Situácia, v ktorej sa môže obvykle iba dodávateľ, ako osoba povinná platiť daň,

domáhať vrátenia od daňových orgánov a zákazník sa musí na základe občianskeho práva domáhať vrátenia od dodávateľa, sa zdá byť v zásade prijateľná. Za predpokladu však, že je úplne vylúčené akékoľvek riziko daňovej straty, zásada efektivity môže vyžadovať, aby zákazník mohol smerovať požiadavku voči daňovým orgánom, ak sa vrátenie obvyklým postupom ukázalo ako „nemožné alebo nadmerne ťažké“ (napríklad v prípade spoločnosti Reemtsma, ak by jej taliansky dodávateľ zanikol). Napokon zásada zákazu diskriminácie by vyžadovala, aby ktorýkoľvek členský štát, ktorý umožnil zákazníkovi so sídlom na jeho území podanie žaloby proti daňovým orgánom, umožnil rovnaké právo podať žalobu zákazníkovi so sídlom v inom členskom štáte.

83. Talianska vláda súhlasí s Komisiou v rozsahu, v akom Komisia akceptuje legitimitu systému fungujúceho v Taliansku. Nesúhlasí s ďalším názorom Komisie, že zákazník musí mať právo požadovať vrátenie priamo od daňových orgánov, ak nemožno jeho občianskoprávny nárok voči dodávateľovi z akýchkoľvek dôvodov vymôcť.

84. Napriek tomu považujem analýzu Komisie za presvedčivú v celosti.

85. Po prvé, systém opísaných opravných prostriedkov, ktorý sa uplatňuje v Taliansku, sa zdá byť v zásade zlučiteľný s právnou úpravou a judikatúrou týkajúcou sa systému DPH Spoločenstva. Ak sa môže dodávateľ, ktorý omylom fakturoval a vybral DPH z plnenia a zaplatil ju daňovým orgánom, domáhať vrátenia sumy dane od uvedených orgánov a ak môže zákazník pri tom istom plnení získať späť uvedenú sumu od dodávateľa v občianskom súdnom konaní, potom sú rešpektované zásady neutrality DPH a efektivity žalôb na vrátenie omylom zaplatenej dane.

86. Po druhé, taký systém je v zásade dostatočný. Vo všetkých situáciách, v ktorých to môže viesť k požadovanému výsledku – vráteniu celej sumy osobe, na ktorú bolo omylom uvalené bremeno omylom zaplatenej dane –, nie je nevyhnutné upravovať akýkoľvek dodatočný opravný prostriedok v prospech zákazníka voči daňovým orgánom. V dôsledku toho nie je potrebné umožniť priamy nárok zákazníka voči daňovým orgánom toho druhu, ktorý sa, zdá sa, pokúšala uplatniť Reemtsma, *okrem prípadu*, keď bol základný systém opravných prostriedkov zavedený, ale v dôsledku skutkových okolností nevzťahujúcich sa k podstate nároku(52) neviedol k obvyklému výsledku.

87. Po tretie, môže dôjsť k prípadom, v ktorých sa také zlyhanie objaví. Ak majú byť rešpektované požiadavky neutrality DPH a efektivity, musí byť v uvedených prípadoch dostupné nejaké iné riešenie. Zdá sa byť ťažké predstaviť si iné riešenie ako riešenie spočívajúce v tom, že sa zákazníkovi, ktorý niesol celé bremeno omylom fakturovanej DPH, povolí, aby sa s nárokom obrátil priamo na daňové orgány, ktoré by sa bezdôvodne obohatili, ak by si mali ponechať takú DPH.

88. V uvedenom ohľade sa na pojednávaní diskutovalo o dvoch aspektoch.

89. Na jednej strane Komisia naznačovala, že také prípady sú mimoriadne zriedkavé a že nie je pravdepodobné, že by mohli v akomkoľvek podstatnom rozsahu ovplyvniť základný systém opravných prostriedkov, zatiaľ čo talianska vláda tvrdila, že je pravdepodobné, že budú podstatne menej zriedkavé. Nezdá sa mi však, že frekvencia výskytu môže byť akokoľvek relevantná. Záleží však na tom, že ak sa také situácie už vyskytnú, musia byť riešené v súlade s požiadavkami neutrality a efektivity.

90. Na druhej strane talianska vláda naznačovala, že opravný prostriedok na zabránenie bezdôvodnému obohateniu zo strany daňových orgánov v prípade omylom zaplatenej DPH by mal byť dostupný, iba ak je tiež dostupný zodpovedajúci opravný prostriedok na zabránenie nezákonnému ukráteniu štátnej pokladne v prípade nezaplatenia riadne dlhovanej DPH. Zdá sa,

že podstata tohto tvrdenia je v tom, že inak by došlo k nejakej podobe bezdôvodného obohatenia zákazníka. Také tvrdenie sa mi však zdá byť výsledkom nedorozumenia. Ak dodávateľ fakturoval DPH zákazníkovi a vybral ju od neho, ale nedeclaroval ju daňovým orgánom, nedochádza k žiadnemu bezdôvodnému obohateniu zákazníka (hoci môže vskutku dôjsť k bezdôvodnému obohateniu a/alebo podvodu dodávateľa). Ak dodávateľ zo zdaniteľného plnenia ani nefakturoval DPH zákazníkovi a ani DPH od neho nevybral, potom, ak je zákazník sám platiteľom dane, neexistuje žiadna DPH, ktorú by mohol odpísať, a teda sa bezdôvodne neobohatí – a/alebo, či už je zákazník podnikateľom alebo konečným spotrebiteľom, môže byť sám zapojený do nezákonných daňových únikov. V neskôr uvedenej situácii bude môcť vnútroštátne právo odôvodnene upraviť tak trestné sankcie, ako aj povinné zaplatenie predmetnej sumy.

91. Napokon súhlasím s Komisiou, že zásada rovnocennosti vyžaduje, aby akýkoľvek členský štát, ktorý umožní zákazníkovi so sídlom na jeho území domáhať sa vrátenia priamo od daňových orgánov, umožnil zákazníkovi so sídlom v inom členskom štáte to isté právo podať žalobu. Súdny dvor však nebol informovaný, či je to tak v Taliansku.

92. V dôsledku toho som názoru, že keď bola DPH, ktorá nebola dlhovaná, fakturovaná a zaplatená daňovým orgánom pri plnení zo strany dodávateľa, ktorý by bol povinný uvedenú daň zaplatiť, ak by bola dlhovaná, je v súlade so zásadami neutrality DPH a efektivity vnútroštátnych pravidiel o vrátení daní vybraných v rozpore s právom Spoločenstva v zásade dostatočné, keď vnútroštátne postupy umožnia uvedenému dodávateľovi domáhať sa vrátenia sumy od uvedených orgánov a keď umožnia zákazníkovi pri tom istom plnení získať späť uvedenú sumu od dodávateľa v občianskom súdnom konaní. Keď je však úspech v takom občianskom súdnom konaní znemožnený skutkovými okolnosťami, ktoré nemajú vzťah k podstate nároku, vnútroštátne právo musí v súlade so zásadou neutrality DPH, zásadou efektivity a zákazom bezdôvodného obohatenia zo strany daňových orgánov upraviť prostriedky, ktorými môže zákazník, ktorý niesol bremeno omylom fakturovanej sumy, získať späť uvedenú sumu od daňových orgánov. V každom prípade, ak je nárok pri takom plnení dostupný zákazníkovi, ktorý má sídlo v predmetnom členskom štáte, musí byť tiež dostupný zákazníkovi so sídlom v inom členskom štáte.

Mení sa uvedené posúdenie vtedy, keď iné vnútroštátne pravidlá v oblasti priamych daní umožňujú spoločnú žalobu oboch účastníkov proti daňovým orgánom za približne porovnateľných okolností?

93. Zdá sa, že vtedy, keď bola daň z príjmu fyzických osôb omylom zadržaná pri zdroji zamestnávateľom a vyplatená daňovým orgánom, talianske právo umožňuje tak zamestnávateľovi, ako aj zamestnancovi domáhať sa vrátenia od daňových orgánov. Vnútroštátny súd sa obáva, že dostupnosť takého spoločného alebo subsidiárneho opravného prostriedku v uvedenej situácii, v spojení s jeho nedostupnosťou tak pre dodávateľa, ako aj pre zákazníka v súvislosti so situáciou s DPH toho druhu, o ktorý ide v spore vo veci samej, by mohla porušiť zásadu rovnocennosti alebo zákazu diskriminácie uloženú právom Spoločenstva.

94. Zatiaľ čo poukazuje na to, že Súdny dvor nebol úplne informovaný o talianskych pravidlách v oblasti priamych daní, Komisia je vo všeobecnosti názoru, že situáciu v uvedenej oblasti pravdepodobne nemožno porovnávať so situáciou v oblasti DPH. V neskôr uvedenej situácii je to v zásade iba dodávateľ, ktorý má priamy právny vzťah s daňovými orgánmi. Vskutku celý systém priamych daní nemá vzťah k systému DPH. Keďže zásada zákazu diskriminácie sa týka iba porovnateľných situácií, nie je teda v tejto veci relevantná.

95. V uvedenom ohľade úplne súhlasím s Komisiou.

Návrh

96. Vzhľadom na uvedené dôvody zastávam názor, že Súdny dvor by mal na prejudiciálne otázky položené Corte Suprema di Cassazione odpovedať 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, treba vykladať tak, že znamenajú, že DPH, ktorá je dlhovaná výlučne preto, lebo je uvedená na faktúre, nespĺňa požiadavky na jej vrátenie na základe ustanovení uvedenej smernice.

2. V zásade má byť iba dodávateľ považovaný za osobu povinnú zaplatiť daňovým orgánom DPH z plnenia a v dôsledku toho za osobu oprávnenú domáhať sa vrátenia omylom zaplatenej dane. Keď je výnimkou iná osoba povinná platiť na základe ustanovení práva Spoločenstva alebo schválených vnútroštátnych ustanovení, uvedená osoba sa môže domáhať vrátenia akejkolvek čou omylom zaplatenej dane od daňových orgánov, ktorým bola povinná platiť.

3. Keď bola DPH, ktorá nebola dlhovaná, fakturovaná a zaplatená daňovým orgánom pri plnení zo strany dodávateľa, ktorý by bol povinný uvedenú daň zaplatiť, ak by bola dlhovaná, je v súlade so zásadami neutrality DPH a efektivity vnútroštátnych pravidiel o vrátení daní vybratých v rozpore s právom Spoločenstva v zásade dostatočné, keď vnútroštátne postupy umožnia uvedenému dodávateľovi domáhať sa vrátenia sumy od uvedených orgánov a keď umožnia zákazníkovi pri tom istom plnení získať späť uvedenú sumu od dodávateľa v občianskom súdnom konaní. Keď je však úspech v takom občianskom súdnom konaní znemožnený skutkovými okolnosťami, ktoré nemajú vzťah k podstate nároku, vnútroštátne právo musí v súlade so zásadou neutrality DPH, zásadou efektivity a zákazom bezdôvodného obohatenia zo strany daňových orgánov upraviť prostriedky, ktorými môže zákazník, ktorý niesol bremeno omylom fakturovanej sumy, získať späť uvedenú sumu od daňových orgánov. V každom prípade, ak je nárok pri takom plnení dostupný zákazníkovi, ktorý má sídlo v predmetnom členskom štáte, musí byť tiež dostupný zákazníkovi so sídlom v inom členskom štáte.

4. Skutočnosť, že na základe vnútroštátneho práva je nárok voči daňovým orgánom na vrátenie sumy priamej dane omylom zrazenej a zaplatenej dostupný tak strane zrážajúcej daň, ako aj strane, ktorej bola suma zrazená, nie je v zásade relevantná pri posudzovaní zlučiteľnosti so zásadou rovnocennosti takej situácie, v ktorej sa môže iba dodávateľ a nie zákazník pri plnení domáhať vrátenia sumy omylom fakturovanej a zaplatenej DPH od daňových orgánov.

1 – Jazyk prednesu: angličtina.

2 – Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení 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, zmenená a doplnená pri rozličných príležitostiach; ďalej len „šiesta smernica“).

3 – Rozsudky z 13. decembra 1989, Genius Holding, C-342/87, Zb. s. 4227; z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel, C-454/98, Zb. s. I-6973, a zo 6. novembra 2003, Karageorgou a i., C-78/02 až C-80/02, Zb. s. I-13295, podrobnejšie analyzované v bode 11 a nasl. týchto návrhov.

4 – Ôsma smernica 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 (Ú. v. ES L 331, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79).

5 – Súasný text ?lánku 21 možno nájs? v ?lánku 28g tej istej smernice, zavedenom smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dop??a spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dop??a smernica 77/388/EHS s cie?om zruši? da?ové hranice (Ú. v. ES L 376, 1991, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160) a ktorá bola samotná následne zmenená a doplnená pri nieko?kých príležitostiach. Táto vec sa týka DPH zaplatenej v roku 1994. Ustanovenie, ktoré bolo v tom ?ase v ?lánku 21 ods. 1 písm. c), je teraz v ?lánku 21 ods. 1 písm. d). Rozhodla som sa uvies? ustanovenia šiestej smernice nie pod?a ich ?íselného poradia (ktoré v každom prípade už nie je poradím, v ktorom sa objavujú v smernici), ale v poradí, ktoré sa zdá by? užito?nejšie pre jednoduchšie pochopenie právnej úpravy v kontexte tejto veci.

6 – Teraz sa nachádza v ?lánku 28f, tiež zavedenom smernicou 97/680 a tiež od tej doby zmenenej a doplnenej.

7 – Zdá sa, že vo verzii uplatnite?nej v rozhodnom ?ase odkazovali slová „na území krajiny“ alebo ich ekvivalent, ktoré boli zavedené smernicou 91/680, na zodpovednos? dodávate?a v mnohých jazykových verziách vrátane angli?tiny, francúzštiny, talian?iny a španiel?iny. V nemeckej verzii však odkazovali na miesto, kde bola da? dlhovaná alebo platená, a v holandskej verzii na miesto, kde sa uskuto?nila dodávka. Smernica Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ktorá mení a dop??a smernicu 77/388/EHS a zavádza nové zjednodušujúce opatrenia pre da? z pridanej hodnoty – rozsah ur?itých výnimiek a praktické postupy pri ich uplat?ovaní (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274), ktorá nadobudla ú?innos? 1. januára 1996, odvtedy zjednotila všetky jazykové verzie do súladu s nemeckou jazykovou verziou. ?iže anglická verzia ?lánku 17 ods. 2 písm. a) teraz znie: „value added tax due or paid *within the territory of the country* in respect of goods or services supplied or to be supplied to him by another taxable person“ (kurzívou zvýraznila generálna advokátka).

8 – V ?lánku 28f, ktorý nebol od smernice 91/680 ani zmenený, ani doplnený.

9 – V ?lánku 28h vo verzii zavedenej smernicou 91/680 a uplatnite?nej v rozhodnom ?ase; od tej doby zmenenej a doplnenej.

10 – Už citovaná vyššie v poznámke pod ?iarou 3.

11 – Druhá smernica Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa dane z obratu – štruktúra a postupy pre uplat?ovanie spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1303). ?lánok 11 ods. 1 písm. a) znie: „Ak sa tovary a služby používajú na ú?ely jeho podnikate?skej ?innosti, platite? dane je oprávnený odpo?íta? od dane, ktorú dlhuje: (a) hodnotu dane z pridanej hodnoty *fakturovanej mu* v súvislosti s jemu dodanými tovarmi alebo v súvislosti s jemu poskytnutými službami.“ [*neoficiálny preklad*] (kurzívou zvýraznila generálna advokátka).

12 – Ú. v. ES C 80, 1973, s. 1. ?lánok 17 ods. 2 písm. a) návrhu znie: „Ke? majú by? tovary a služby používané na ú?ely jeho zdanite?nej podnikate?skej ?innosti, platite? dane je oprávnený odpo?íta? od dane, ktorú je povinný zaplati?: (a) da? z pridanej hodnoty *fakturovanú mu v súlade s ?lánkom 22 ods. 3* v súvislosti s jemu dodanými tovarmi alebo službami“ [*neoficiálny preklad*] (kurzívou zvýraznila generálna advokátka).

13 – Body 12 až 16 rozsudku.

14 – Body 18 a 19 a výroková ?as? rozsudku.

15 – Rovnako ako Komisia vo svojich pripomienkach, aj Súdny dvor sledoval prístup obhajovaný

holandskou, nemeckou a španielskou vládou. Pozri najmä body 17 až 27 návrhov.

16 – Už citovaná v poznámke pod ťiarou 3, body 58 a 59.

17 – Už citovaná v poznámke pod ťiarou 3.

18 – Body 42 a 48 až 53 rozsudku.

19 – Rozsudok zo 17. septembra 1997, C-141/96, Zb. s. I-5073.

20 – Body 8, 9, 24, 27 a 28 rozsudku.

21 – V ťlánku 28g vo verzii zavedenej smernicou 91/680 a účinnou v rozhodnom ťase; od tej doby zmenenej a doplnenej.

22 – Toto je ťasto známe ako mechanizmus „prenesenia dačovej povinnosti“.

23 – Bod 8.

24 – V ťlánku 28f.

25 – Táto formulácia v angličtine sa zdá byť nešťastná. DPH je odpočítateľná, „plnenia“ nie. Francúzske znenie je „qui ouvrieraient droit à déduction“ a zdalo by sa byť vhodnejšie chápať anglické znenie ako „vo vzťahu ku ktorým by bola DPH odpočítateľná“.

26 – Aby som sa vyhla neustálemu opakovaniu, budem používať pojem „zákazník“ alebo „zákazník podnikateľa“ v zmysle platiteľa dane, ktorý nadobúda zdanené dodávky (tovarov alebo služieb) a používa ich na účely jeho zdaniteľných plnení na výstupe, aby som tak odlíšila takú osobu od zákazníka, ktorý je konečným spotrebiteľom.

27 – Približne zodpovedajúcim 91 000 eur.

28 – ťlánok 7 štvrtý odsek písm. d) a e) Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 z roku 1972 (ďalej len „DPR 633/1972“).

29 – Rozsudok z 13. júla 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Zb. s. I-6109.

30 – ťlánok 19 DPR 633/1972, ktorý zavádza právo na odpočet, a ťlánok 38a toho istého dekrétu, ktorý sa týka vrátenia v zásade akéhokoľvek rozdielu medzi daňou na vstupe a daňou na výstupe. ťlánok 38b upravuje v súlade s ôsmou smernicou vrátenia DPH, ktorá by bola odpočítateľná na základe ťlánku 19 v prospech platiteľov dane so sídlom v inom členskom štáte.

31 – Body 27 a 28 rozsudku.

32 – Reemtsma cituje rozsudky z 21. septembra 1988, Komisia/Francúzsko, 50/87, Zb. s. 4797, body 16 a 17, a z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, Zb. s. I-3795, bod 27.

33 – Teda v skutkovom rámci, v ktorom nemohla byť fakturovaná suma vôbec riadne klasifikovaná ako DPH kvôli postaveniu dodávateľa ako zamestnanca: pozri bod 16 vyššie.

34 – Pozri bod 52 a nasl. návrhov.

35 – Rozsudok z 12. januára 2006, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, pozri najmä body 51 až 54.

- 36 – Už citovaný rozsudok, bod 18.
- 37 – Už citovaný rozsudok, body 56 až 63.
- 38 – Pozri ?lánok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice.
- 39 – Rozsudok z 26. septembra 1996, C?302/93, Zb. s. I?4495, bod 18.
- 40 – Bod 7 tretí odsek, Zb. s. I?4500.
- 41 – Už citovaný v poznámke pod ?iarou 29.
- 42 – Pozri bod 12 vyššie.
- 43 – Pokia? ide o dodávky, ktorých miestom dodania bol ?lenský štát A.
- 44 – Pokia? ide o dodávky, za ktorých miesto dodania sa považoval ?lenský štát B.
- 45 – Pretože spoločnosť X platí spoločnosti Y a potom sama požaduje sumu od da?ových orgánov v ?lenskom štáte A.
- 46 – Pozri bod 5 rozsudku.
- 47 – Vo verzii uplatnite?nej v roku 1994.
- 48 – V ?lánku 28h.
- 49 – Ako je napríklad vnútroštátne pravidlo vo veci Genius Holding.
- 50 – Používam tu pojem „vrátenie“ (*reimbursement*) vo všeobecnom zmysle na odlíšenie od osobitného postupu na „vrátenie“ (*refund*) na základe ôsmej smernice.
- 51 – Rozsudok zo 6. októbra 2005, C?291/03, Zb. s. I?8477, bod 17.
- 52 – Napríklad platobná neschopnosť dodávate?a.