ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 3. decembra 2009 *

Vo veci C-433/08,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 13. augusta 2008 a doručený Súdnemu dvoru 1. októbra 2008, ktorý súvisí s konaním:

Yaesu Europe BV

proti

Bundeszentralamt für Steuern,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, vykonávajúci funkciu predsedu štvrtej komory, sudcovia R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis (spravodajca) a J. Malenovský,

* Jazyk konania: nemčina.

generálny advokát: Y. Bot,
tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 16. septembra 2009,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Yaesu Europe BV, v zastúpení: B. Burgmaier, Rechtsanwalt,

— nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,

— rakúska vláda, v zastúpení: C. Pesendorfer, splnomocnená zástupkyňa,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu prílohy A k ôsmej smernici Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79, ďalej len „ôsma smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Yaesu Europe BV (ďalej len „Yaesu Europe“), spoločnosťou so sídlom v Holandsku, a Bundeszentralamt für Steuern (Ústredný spolkový daňový úrad, ďalej len „Bundeszentralamt“) vo veci zamietnutia žiadosti o vrátenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorú táto spoločnosť zaplatila v Nemecku, zo strany uvedeného úradu.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Tretie až piate odôvodnenie ôsmej smernice znejú:

„keďže je potrebné odstrániť rozdiely v platných ustanoveniach členských štátov, ktoré v niektorých prípadoch narúšajú obchod a voľnú súťaž;

keďže zavedenie pravidiel spoločenstva v tejto oblasti urýchli efektívnu liberalizáciu pohybu osôb, tovarov a služieb, a tým napomôže zavŕšiť proces hospodárskej integrácie;

keďže takéto pravidlá nesmú viesť k rôznemu zaobchádzaniu s platiteľmi dane v závislosti od toho, v ktorom členskom štáte majú sídlo“.

4 Článok 3 písm. a) ôsmej smernice stanovuje:

„Aby mal právo na vrátenie, platiteľ dane uvedený v článku 2, ktorý nedodáva tovary ani služby považované za dodané na území štátu, musí:

a) podať žiadosť podľa vzoru v prílohe A príslušnému orgánu uvedenému v prvom odseku článku 9 a priložiť originály faktúr alebo iných dovozných dokladov. Členské štáty poskytnú žiadateľovi vysvetlenie, ktoré musí v každom prípade obsahovať aspoň informácie uvedené v prílohe C“.

5 Článok 6 ôsmej smernice uvádza:

„Členské štáty nesmú platiteľom dane uvedeným v článku 2 uložiť iné povinnosti popri tých, ktoré sú uvedené v článku 3 a 4, okrem povinnosti v osobitných prípadoch poskytnúť informácie potrebné na rozhodnutie, či je žiadosť o vrátenie dane oprávnená.“

6 Vzor žiadosti o vrátenie DPH, ktorý sa nachádza v prílohe A ôsmej smernice, uvádza v poslednom riadku popri mieste a dátume vypracovania tejto žiadosti výraz „podpis“ bez akéhokoľvek ďalšieho údaja.

Vnútroštátna právna úprava

7 Ustanovenie § 18 ods. 9 zákona z roku 2005 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, s. 386), v znení použiteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „UStG“), znelo takto:

„… Žiadosť o vrátenie je potrebné podať do šiestich mesiacov po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom vznikol nárok na vrátenie. Podnikateľ si musí výšku sumy na vrátenie sám vypočítať a požadované sumy musí doložiť originálmi faktúr a dovozných dokladov. Žiadosť o vrátenie musí podnikateľ vlastnoručne podpísať. …“

8 Ustanovenie § 79 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov (Abgabenordnung, ďalej len „AO“) s názvom „Spôsobilosť na právne úkony“ v bode 3 tohto odseku predovšetkým stanovuje, že právnické osoby, združenia osôb alebo súbory majetku majú procesnoprávnu spôsobilosť prostredníctvom svojich zákonných zástupcov alebo osobitne splnomocnených osôb.

9 Článok 150 ods. 3 AO, ktorý upravuje formu a obsah daňových priznaní, stanovuje:

„Pokiaľ daňové zákony nariaďujú, že platiteľ dane musí daňové priznanie vlastnoručne podpísať, tak je podpis splnomocnenou osobou prípustný iba vtedy, ak platiteľovi dane bráni v podpise jeho telesný alebo duševný stav alebo dlhšia neprítomnosť. Vlastnoručný podpis platiteľa dane možno požadovať dodatočne, pokiaľ zanikol dôvod, ktorý mu v podpise bránil.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

10 Dňa 30. júna 2006 podala spoločnosť Yaesu Europe žiadosť o vrátenie DPH zaplatenej na vstupe v Nemecku za obdobie od januára do decembra 2005. Táto žiadosť bola vypracovaná na oficiálnom tlačive stanovenom na tento účel v uvedenom členskom štáte, na ktorom je v kolónke č. 9 uvedený výraz „vlastnoručný podpis a firemná pečiatka“.

11 V sprievodnom liste k tejto žiadosti advokáti spoločnosti Yaesu Europe, ktorí sídlia v Nemecku a v uvedenom tlačive sú takisto uvedení ako zástupcovia tejto spoločnosti na účely doručovania, poukázali na to, že podpísali túto žiadosť na poverenie svojej klientky. V tomto ohľade bolo k uvedenému listu pripojené „plnomocenstvo na konanie o vrátení dane na vstupe“ vystavené zákonným zástupcom žalobkyne vo veci samej, ktoré uvedených advokátov splnomocňuje na právne zastupovanie žiadateľky vo všetkých konaniach o vrátenie DPH.

12 Rozhodnutím z 1. septembra 2006 Bundeszentralamt zamietol žiadosť o vrátenie podanú spoločnosťou Yaesu Europe z dôvodu, že v rozpore s § 18 ods. 9 UStG nebola vlastnoručne podpísaná platiteľom dane.

13 Po neúspešnej sťažnosti podala spoločnosť Yaesu Europe žalobu na Finanzgericht. Tento súd sa stotožnil so stanoviskom Bundeszentralamt a rozhodol, že § 18 ods. 9 UStG neporušuje články 3 a 6 ôsmej smernice a výraz „podpis“ stanovený vo vzore, ktorý sa nachádza v prílohe A tejto smernice, treba vykladať v tom zmysle, že musí ísť o podpis samotného platiteľa dane, keďže článok 249 tretí odsek ES v každom prípade zveruje nemeckému zákonodarcovi vykonávaciu autonómiu v tomto ohľade.

14 Spoločnosť Yaesu Europe podala opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof, kde v podstate tvrdí, že Finanzgericht nesprávne vyložil pojem „podpis“ uvedený vo vzore, ktorý sa nachádza v prílohe A ôsmej smernice, a poukazuje v tomto ohľade na príklad niekoľkých členských štátov, ktoré výslovne povoľujú podpísanie žiadosti o vrátenie splnomocnencom. Spoločnosť Yaesu Europe sa okrem toho domnieva, že uvedený pojem treba v Európskom spoločenstve vykladať jednotne.

15 Bundesfinanzhof po tom, ako vylúčil uplatnenie § 79 ods. 1 bodu 3 a § 150 ods. 3 AO v prejednávanej veci a usúdil, že pretrvávajú pochybnosti o zlučiteľnosti § 18 ods. 9 UStG s právom Spoločenstva, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Je pojem ‚podpis‘, ktorý sa vo vzore prílohy A ôsmej smernice… používa na podanie žiadosti o vrátenie [DPH] podľa článku 3 písm. a) tejto smernice, pojmom práva Spoločenstva, ktorý treba vykladať jednotne?

2. V prípade kladnej odpovede na otázku 1:

Má sa pojem ‚podpis‘ chápať v tom zmysle, že žiadosť o vrátenie musí byť podpísaná platiteľom dane osobne alebo v prípade právnickej osoby zákonným zástupcom, alebo stačí podpis splnomocnenca (napríklad daňového zástupcu alebo zamestnanca platiteľa dane)?“

O prejudiciálnych otázkach

16 Vnútroštátny súd sa svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, v podstate pýta, či je pojem „podpis“, uvedený vo vzore žiadosti o vrátenie DPH, ktorý sa nachádza v prílohe A ôsmej smernice, pojmom práva Spoločenstva, ktorý sa má vykladať jednotne, prípadne, či tento pojem treba chápať v tom zmysle, že taká žiadosť o vrátenie musí byť nevyhnutne podpísaná samotným platiteľom dane, alebo stačí, aby túto žiadosť podpísal splnomocnenec.

17 V tomto ohľade treba najskôr uviesť, že ôsma smernica neobsahuje žiadnu definíciu uvedeného pojmu „podpis“ a výslovne neodkazuje na právo členských štátov na účely určenia jeho zmyslu a dosahu.

18 Podľa ustálenej judikatúry však z potreby jednotného uplatňovania práva Spoločenstva a zo zásady rovnosti vyplýva, že znenie ustanovenia práva Spoločenstva, ktoré neobsahuje žiadny výslovný odkaz na právo členských štátov s cieľom určiť svoj zmysel a dosah, si spravidla vyžaduje autonómny a jednotný výklad v celom Spoločenstve, ktorý musí zohľadňovať kontext ustanovenia a cieľ sledovaný dotknutou právnou úpravou (pozri najmä rozsudky z 18. januára 1984, Ekro, 327/82, Zb. s. 107, bod 11; z 19. septembra 2000, Linster, C-287/98, Zb. s. I-6917, bod 43, a zo 16. júla 2009, Infopaq International, C-5/08, Zb. s. I-6569, bod 27).

19 Tieto požiadavky sú osobitne významné, pokiaľ ide o ôsmu smernicu, tak vzhľadom na jej názov, ako aj znenie jej tretieho a piateho odôvodnenia.

20 Z tretieho a piateho odôvodnenia uvedenej smernice totiž vyplýva, že jej cieľom je harmonizovať úpravu vrátenia DPH zaplatenej v členskom štáte platiteľmi dane usadenými v inom členskom štáte odstránením rozdielov v platných ustanoveniach členských štátov a úsilím o to, aby sa s platiteľmi dane nezaobchádzalo rozdielne v závislosti od toho, v ktorom členskom štáte majú sídlo.

21 Cieľom ôsmej smernice je teda harmonizovať úpravu práva na vrátenie DPH, ako vyplýva z článku 17 ods. 3 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) (pozri najmä rozsudky z 13. júla 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Zb. s. I-6109, bod 20, a z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Zb. s. I-2425, bod 26).

22 Uvedená smernica na tento účel vo svojej prílohe A výslovne uvádza vopred stanovený vzor žiadosti o vrátenie DPH, ktorého účelom je práve harmonizácia podmienok konania súvisiaceho s takouto žiadosťou, pokiaľ ide o daň zaplatenú v členskom štáte platiteľmi dane usadenými v inom členskom štáte. Uvedený cieľ harmonizácie však možno dosiahnuť iba vtedy, ak budú mať pojmy používané v tomto vzore rovnaký význam vo všetkých členských štátoch.

23 Z toho vyplýva, že pojem „podpis“, uvedený vo vzore, ktorý sa nachádza v prílohe A ôsmej smernice, je pojmom práva Spoločenstva, ktorého zmysel a dosah musia byť totožné vo všetkých členských štátoch. Prináleží teda Súdnemu dvoru, aby mu dal autonómny a jednotný výklad v právnom poriadku Spoločenstva.

24 V tomto ohľade treba pripomenúť ustálenú judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej je pre výklad ustanovenia práva Spoločenstva potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj

jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (pozri najmä rozsudky zo 17. novembra 1983, Merck, 292/82, Zb. s. 3781, bod 12; z 1. marca 2007, Schouten, C-34/05, Zb. s. I-1687, bod 25, a z 12. februára 2009, Klarenberg, C-466/07, Zb. s. I-803, bod 37).

25 Treba najskôr uviesť, že samotné znenie prílohy A ôsmej smernice neobsahuje nijaký údaj, pokiaľ ide o pojem „podpis“, ktorý je v nej uvedený. Táto príloha totiž iba vyžaduje „podpis“ a na rozdiel od iných údajov, ktoré sa nachádzajú v tejto prílohe, ako sú názov alebo predmet činnosti, ku ktorým je výslovne pripojený výraz „žiadateľa“, vôbec nespresňuje, či tento podpis musí mať zvláštne náležitosti, ako napríklad, že musí ísť o podpis samotného platiteľa dane.

26 Z článku 3 písm. a) ôsmej smernice ďalej vyplýva, že platiteľ dane musí podať žiadosť o vrátenie DPH podľa vzoru, ktorý sa nachádza v uvedenej prílohe A. Z článku 6 tej istej smernice tiež vyplýva, že členské štáty nesmú platiteľom dane uložiť iné povinnosti než povinnosti uvedené v článkoch 3 a 4 tejto smernice, s výnimkou povinnosti v osobitných prípadoch poskytnúť informácie potrebné na posúdenie toho, či je žiadosť o vrátenie dane oprávnená. Z toho vyplýva, že pokiaľ ide o pojem „podpis“ uvedený v tomto vzore, článok 6 bráni tomu, aby boli platiteľovi dane uložené iné požiadavky než požiadavky stanovené v tomto vzore, ako napríklad vlastnoručný podpis platiteľa dane.

27 Takýto systematický výklad nakoniec potvrdzuje harmonizačný cieľ ôsmej smernice, ako vyplýva z bodov 19 až 22 tohto rozsudku. Cieľ, ktorý táto smernica sleduje tým, že vo svojej prílohe A výslovne uvádza vopred stanovený vzor žiadosti o vrátenie DPH, totiž možno dosiahnuť len vtedy, ak majú pojmy, ktoré sa v tejto žiadosti nachádzajú, totožný zmysel a dosah vo všetkých členských štátoch a nejdú nad rámec požiadaviek

presne stanovených v tomto vzore. Ak by sa členskému štátu umožnilo, aby uložil platiteľovi dane iné požiadavky než požiadavky stanovené týmto vzorom, napríklad požiadavku vlastnoručného podpisu platiteľa dane, viedlo by to k zavedeniu náležitosti nezlučiteľnej s uvedeným cieľom.

28 Okrem toho treba spresniť, že aj keď na rozdiel od trinástej smernice Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území spoločenstva (Ú. v. ES L 326, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 129), ôsma smernica výslovne neupravuje možnosť určiť splnomocnenca, neznamená to, že by to posledná uvedená smernica vylučovala, takže žiadosť o vrátenie DPH podľa vzoru uvedeného v prílohe A tej istej smernice môže byť podpísaná splnomocnencom.

29 S ohľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na položené otázky odpovedať, že pojem „podpis“ v žiadosti o vrátenie DPH, ktorý sa nachádza vo vzore v prílohe A ôsmej smernice, je pojmom práva Spoločenstva, ktorý sa má vykladať jednotne v tom zmysle, že takáto žiadosť o vrátenie nemusí byť nevyhnutne podpísaná samotným platiteľom dane, ale v tomto ohľade môže stačiť podpis splnomocnenca.

O trovách

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

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

Pojem „podpis“ v žiadosti o vrátenie dane z pridanej hodnoty, ktorý sa nachádza vo vzore v prílohe A ôsmej smernice Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu, je pojmom práva Spoločenstva, ktorý sa má vykladať jednotne v tom zmysle, že takáto žiadosť o vrátenie nemusí byť nevyhnutne podpísaná samotným platiteľom dane, ale v tomto ohľade môže stačiť podpis splnomocnenca.

Podpisy