

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

3. prosince 2009*

Ve věci C-433/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 13. srpna 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 1. října 2008, v řízení

Yaesu Europe BV

proti

Bundeszentralamt für Steuern,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda třetího senátu, zastupující předseda čtvrtého senátu, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis (zpravodaj) a J. Malenovský, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu přílohy A osmé směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Úř. věst. L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79, dále jen „osmá směrnice“).

- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Yaesu Europe BV (dále jen „Yaesu Europe“), společností usazenou v Nizozemsku, a Bundeszentralamt für Steuern (Spolkovým centrálním daňovým úřadem, dále jen „Bundeszentralamt“) ve věci zamítnutí žádosti o vrácení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené touto společností v Německu uvedeným úřadem.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- 3 Třetí až pátý bod odůvodnění osmé směrnice zní:

„vzhledem k tomu, že by měly být odstraněny rozdíly mezi předpisy v současnosti platnými v členských státech, které v některých případech způsobují odklon obchodu a narušují hospodářskou soutěž;

vzhledem k tomu, že zavedení pravidel Společenství v této oblasti bude znamenat pokrok k účinné liberalizaci pohybu osob, zboží a služeb, což pomůže dokončit proces hospodářské integrace;

vzhledem k tomu, že tato pravidla nesmí vést k zacházení s osobami povinnými k dani rozdílnému podle členského státu, v němž jsou usazeny.“

4 Článek 3 písm. a) osmé směrnice stanoví:

„Aby získala nárok na vrácení daně, musí osoba povinná k dani uvedená v článku 2, která v tuzemsku nedodala žádné zboží ani neposkytla služby,

a) podat příslušným orgánům uvedeným v čl. 9 prvním pododstavci žádost podle vzoru obsaženého v příloze A a přiložit prvopisy faktur nebo dovozních dokladů. Členský stát poskytne žadateli vysvětlivky, které musí obsahovat přinejmenším informace uvedené v příloze C.“

5 Článek 6 osmé směrnice stanoví:

„Členské státy nesmějí uložit osobám povinným k dani podle článku 2 žádné jiné povinnosti než povinnosti uvedené v člancích 3 a 4, s výjimkou povinnosti ve zvláštních případech doložit, že žádost o vrácení daně je oprávněná.“

6 Vzor žádosti o vrácení DPH obsažený v příloze A osmé směrnice uvádí na posledním řádku kromě místa a data vyhotovení žádosti též „podpis“, a to bez jakéhokoliv dalšího upřesnění.

Vnitrostátní právní úprava

- 7 Ustanovení § 18 odst. 9 zákona z roku 2005 o dani z obrátu (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, s. 386), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „UStG“), bylo následujícího znění:

„[...] Žádost o vrácení je nutno podat do šesti týdnů po skončení kalendářního roku, ve kterém vznikl nárok na vrácení. Podnikatel si musí vratnou částku sám vypočítat a doložit ji předložením originálů faktur a dovozních dokladů. Žádost o vrácení musí podnikatel vlastnoručně podepsat. [...]“

- 8 Ustanovení § 79 odst. 1 zákona o správě daní (Abgabenordnung, dále jen „AO“), s názvem „Způsobilost k jednání“, zejména stanoví v bodě 3 tohoto odstavce, že právnické osoby, sdružení nebo sdružení majetku mají způsobilost činit procesní úkony prostřednictvím svých statutárních orgánů nebo *ad hoc* ustanovených zástupců.

- 9 Ustanovení § 150 odst. 3 AO, který upravuje formu a obsah daňových příznání, stanoví:

„Stanoví-li daňové zákony, že je osoba povinná k dani povinna podepsat daňové příznání vlastnoručně, je podpis zmocněnce přípustný pouze v případě, pokud osobě povinné k dani brání v podpisu její tělesný nebo duševní stav nebo delší nepřítomnost. Poté, co takováto překážka pominula, může být dodatečně požadován vlastnoruční podpis.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 10 Dne 30. června 2006 podala společnost Yaesu Europe žádost o vrácení DPH odvedené na vstupu v Německu za období od ledna do prosince roku 2005. Žádost byla vyhotovena na oficiálním tiskopise vyžadovaném pro tyto účely v uvedeném členském státě, na kterém je v kolonce 9 uveden údaj „vlastnoruční podpis a razítko společnosti“.
- 11 V průvodním dopise k této žádosti advokáti společnosti Yaesu Europe, kteří jsou usazeni v Německu a jsou v uvedeném tiskopise označeni i jako zástupci této společnosti pro doručování, uvedli, že žádost o vrácení podepsali za svou klientku. K dopisu byla jako příloha připojena „plná moc pro řízení o vrácení daně na vstupu“ vystavená statutárním orgánem žadatelky v původním řízení, kterou jsou uvedení advokáti zmocněni k právnímu zastupování žadatelky ve všech řízeních o vrácení DPH.
- 12 Rozhodnutím ze dne 1. září 2006 zamítl Bundeszentralamt žádost o vrácení podanou společností Yaesu Europe z důvodu, že nebyla vlastnoručně podepsána osobou povinnou k dani v rozporu s čl. 18 odst. 9 UStG.
- 13 Po své neúspěšné stížnosti podala společnost Yaesu Europe žalobu k Finanzgericht. Tento soud se ztotožnil se stanoviskem Bundeszentralamt. Rozhodl, že § 18 odst. 9 UStG není v rozporu s články 3 a 6 osmé směrnice a že „podpis“ předepsaný vzorem uvedeným v příloze A této směrnice musí být chápán tak, že se nutně jedná o podpis samotné osoby povinné k dani, přičemž čl. 249 třetí pododstavec ES v každém případě dává v tomto ohledu německému zákonodárci autonomii k provedení směrnice.

- 14 Společnost Yaesu Europe podala opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof, v němž se v podstatě dovolává toho, že Finanzgericht nesprávně vykládal pojem „podpis“ uvedený ve vzoru, který je přílohou A osmé směrnice, a poukazuje v tomto ohledu na příklady několika členských států, které výslovně připouštějí podpis žádosti o vrácení zmocněncem. Má mimoto za to, že uvedený pojem musí být v Evropském společenství vykládán jednotně.
- 15 Bundesfinanzhof poté, co vyloučil použití § 79 odst. 1 a 3 a § 150 odst. 3 AO na projednávaný případ a měl za to, že přetrvávají pochybnosti o slučitelnosti § 18 odst. 9 UStG s právem Společenství, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je pojem ‚podpis‘, použitý ve vzoru v příloze A osmé směrnice [...], pokud jde o podání žádosti o vrácení [DPH] podle čl. 3 písm. a) uvedené směrnice, pojmem práva Společenství, který musí být vykládán jednotně?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku:

Musí být pojem ‚podpis‘ chápán v tom smyslu, že žádost o vrácení musí být nezbytně podepsána osobou povinnou k dani osobně nebo, jedná-li se o právnickou osobu, jejím statutárním orgánem, anebo stačí, aby byla tato žádost podepsána zmocněncem (např. daňovým poradcem nebo zaměstnancem osoby povinné k dani)?“

K předběžným otázkám

- 16 Podstatou těchto předběžných otázek předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda je pojem „podpis“ žádosti o vrácení DPH uvedený ve vzoru v příloze A osmé směrnice pojmem práva Společenství, který musí být vykládán jednotným způsobem, případně, zda je třeba tento pojem chápat v tom smyslu, že taková žádost o vrácení musí být nezbytně podepsána samotnou osobou povinnou k dani, nebo zda stačí, je-li podepsána zmocněncem.
- 17 K tomuto je třeba na úvod uvést, že osmá směrnice neobsahuje žádnou definici uvedeného pojmu „podpis“ a neodkazuje výslovně na právo členských států za účelem vymezení smyslu a rozsahu tohoto pojmu.
- 18 Podle ustálené judikatury však vyplývá z požadavků jak jednotného použití práva Společenství, tak zásady rovnosti, že znění ustanovení práva Společenství, které výslovně neodkazuje na právo členských států za účelem vymezení svého smyslu a rozsahu, musí být zpravidla vykládáno autonomním a jednotným způsobem v celém Společenství, přičemž tento výklad je třeba hledat s přihlédnutím ke kontextu tohoto ustanovení a k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou (viz zejména rozsudky ze dne 18. ledna 1984, Ekro, 327/82, Recueil, s. 107, bod 11; ze dne 19. září 2000, Linster, C-287/98, Recueil, s. I-6917, bod 43, a ze dne 16. července 2009, Infopaq International, C-5/08, Sb. rozh. s. I-6569, bod 27).
- 19 Vyhovět těmto požadavkům je v případě osmé směrnici obzvláště důležité, a to vzhledem jednak k jejímu názvu, a jednak ke znění třetího a pátého bodu jejího odůvodnění.

- 20 Ze třetího a pátého bodu odůvodnění uvedené směrnice totiž vyplývá, že tato směrnice má za cíl harmonizaci úprav vrácení DPH odvedené v členském státě osobami povinnými k dani usazenými v jiném členském státě odstraněním rozdílů mezi ustanoveními původně platnými v členských státech a prosazením vyloučení zacházení s osobami povinnými k dani, které by bylo rozdílné v závislosti na členském státu, v němž jsou usazeny.
- 21 Cílem osmé směrnice je tak harmonizace podrobných úprav nároku na vrácení DPH, který vyplývá z čl. 17 odst. 3 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1, Zvl. vyd. 09/01, s. 23) (viz zejména rozsudky ze dne 13. července 2000, *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, Recueil, s. I-6109, bod 20, a ze dne 15. března 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C 35/05, Sb. rozh. s. I-2425, bod 26).
- 22 Za tímto účelem uvedená směrnice ve své příloze A výslovně zakotvuje předem stanovený vzor žádosti o vrácení DPH, jehož účelem je právě harmonizace procesních postupů týkajících se takové žádosti, pokud jde o daň odvedenou v členském státě osobami povinnými k dani usazenými v jiném členském státě. Uvedeného cíle harmonizace může být přitom dosaženo pouze tehdy, mají-li pojmy, na které tento vzor odkazuje, stejný význam ve všech členských státech.
- 23 Z toho vyplývá, že pojem „podpis“ uvedený ve vzoru v příloze A osmé směrnice je pojmem práva Společenství, jehož smysl a rozsah musí být totožné ve všech členských státech. Soudnímu dvoru tudíž přísluší, aby podal autonomní a jednotný výklad tohoto pojmu v právním řádu Společenství.
- 24 V tomto ohledu je třeba připomenout ustálenou judikaturu Soudního dvora, podle níž je pro výklad ustanovení práva Společenství třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale

i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí (viz zejména rozsudky ze dne 17. listopadu 1983, Merck, 292/82, Recueil, s. 3781, bod 12; ze dne 1. března 2007, Schouten, C-34/05, Sb. rozh. s. I-1687, bod 25, a ze dne 12. února 2009, Klarenberg, C-466/07, Sb. rozh. s. I-803, bod 37).

- 25 Nejprve je nutno uvést, že samotné znění přílohy A osmé směrnice neobsahuje žádné upřesnění k pojmu „podpis“, který je v této příloze uveden. Tato příloha se totiž omezuje na to, že vyžaduje „podpis“, a nijak dále neupřesňuje, zda tento podpis musí mít nějaké zvláštní náležitosti, např. být podpisem samotné osoby povinné k dani, a to na rozdíl od jiných údajů obsažených v této příloze, jako jsou jméno nebo druh činnosti, u kterých výslovně následuje slovo „žadatele“.
- 26 Dále vyplývá z čl. 3 písm. a) osmé směrnice, že osoba povinná k dani musí podat žádost o vrácení TVA podle vzoru obsaženého v uvedené příloze A. Z článku 6 téže směrnice rovněž vyplývá, že členské státy nemohou uložit osobám povinným k dani žádné další povinnosti než povinnosti uvedené v člácích 3 a 4 této směrnice, s výjimkou povinnosti doložit ve zvláštních případech, že žádost o vrácení daně je oprávněná. Z toho, pokud jde o pojem „podpis“ uvedený v tomto vzoru, vyplývá, že článek 6 brání tomu, aby byly na osobu povinnou k dani kladeny jiné požadavky, než jsou požadavky předepsané tímto vzorem, jako například vlastnoruční podpis osoby povinné k dani.
- 27 Tento kontextuální výklad je dále potvrzen harmonizačním cílem osmé směrnice, jak vyplývá z bodů 19 až 22 tohoto rozsudku. Cíle sledovaného touto směrnicí tím, že výslovně upravuje ve své příloze A předem stanovený vzor pro žádost o vrácení DPH, totiž může být dosaženo pouze tehdy, mají-li pojmy uvedené v tomto vzoru totožný smysl a rozsah ve všech členských státech a nepřekračují požadavky tímto vzorem

stanovené. Umožnit některému členskému státu klást na osobu povinnou k dani jiné požadavky než požadavky stanovené takovým vzorem, jako například vlastnoruční podpis osoby povinné k dani, by se rovnalo zavedení formality neslučitelné s uvedeným cílem.

- 28 Mimoto je třeba uvést, že ačkoliv na rozdíl od třinácté směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (Úř. věst. L 326, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 129) osmá směrnice výslovně neupravuje možnost ustanovit zmocněnce, neznamená to, že by to posledně uvedená směrnice vylučovala, takže žádost o vrácení DPH podle vzoru uvedeného v příloze A téže směrnice může být podepsána zmocněncem.
- 29 Vzhledem k výše uvedenému je na položené předběžné otázky třeba odpovědět tak, že pojem „podpis“ žádosti o vrácení DPH uvedený ve vzoru v příloze A osmé směrnice je pojmem práva Společenství, který musí být vykládán jednotným způsobem v tom smyslu, že taková žádost o vrácení nemusí být nezbytně podepsána samotnou osobou povinnou k dani, ale že v tomto ohledu může postačovat podpis zmocněnce.

K nákladům řízení

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

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

Pojem „podpis“ žádosti o vrácení daně z přidané hodnoty uvedený ve vzoru v příloze A osmé směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku je pojmem práva Společenství, který musí být vykládán jednotným způsobem v tom smyslu, že taková žádost o vrácení nemusí být nezbytně podepsána samotnou osobou povinnou k dani, ale že v tomto ohledu může postačovat podpis zmocněnce.

Podpisy.