

Vec C-68/03

Staatssecretaris van Financiën

proti

D. Lipjes

(návrh na začatie prejudiciálneho konania, podaný Hoge Raad der Nederlanden)

„Šiesta smernica o DPH – článok 28b E ods. 3 – Sprostredkovateľské služby – Miesto uskutočnenia služby“

Abstrakt rozsudku

Daťové ustanovenia – Zosúladenie právnych predpisov – Dať z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Poskytovanie služieb uskutočnené sprostredkovateľmi – Určenie miesta daňovej povinnosti podľa článku 28b E ods. 3 Šiestej smernice – Pôsobnosť – Hlavné plnenie nepodliehajúce dani z pridanej hodnoty – Chýbajúca relevantnosť – Určenie miesta hlavného plnenia – Použitie osobitných ustanovení článku 28b A a B

(Smernica Rady 77/388 článok 28b A, B a E ods. 3)

Článok 28b E ods. 3 Šiestej smernice č. 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, v znení smernice č. 91/680, ktorý ustanovuje, že odchylné od článku 9 ods. 1 tej istej smernice miesto dodávok služieb poskytnutých sprostredkovateľmi konajúcimi v mene a na účet ostatných osôb, tam kde služby tvoria súčasť určitých transakcií, bude to miesto, kde sa takéto transakcie vykonali, nemá byť vykladaný v tom zmysle, že sa vzťahuje iba na sprostredkovateľské služby poskytnuté osobám, ktoré sú platiteľmi dane z pridanej hodnoty, alebo právnickým osobám, ktoré nie sú platiteľmi tejto dane.

Ako to vyplýva z jeho znenia, toto ustanovenie všeobecne upravuje poskytovanie služieb uskutočnené sprostredkovateľmi bez rozlíšenia, či osoby, ktorým sú služby poskytnuté, sú alebo nie sú platiteľmi dane z pridanej hodnoty, a nie je podstatné, pri určení miesta sprostredkovateľského plnenia, či hlavné plnenie podlieha alebo nepodlieha dani z pridanej hodnoty.

Okrem toho, ak sprostredkovateľské plnenie spadá do pôsobnosti uvedeného článku 28b E ods. 3, je potrebné pre určenie miesta, kde bolo uskutočnené plnenie, ktoré tvorí podstatu sprostredkovateľskej služby, odvolať sa na osobitné ustanovenia článku 28b A a B. V skutočnosti, miesto nadobudnutia majetku vo vnútri Spoločenstva sa riadi týmto ustanovením, ktoré je výnimkou zo všeobecných ustanovení článku 8 Šiestej smernice, ktoré sa týkajú dodania tovaru vo vnútri jedného členského štátu.

(pozri body 18, 21, 23, 25 – 26, výrok body 1 – 2)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 27. mája 2004 (*)

„Šiesta smernica o DPH – článok 28b E ods. 3 – Sprostredkovateľské služby – Miesto uskutočnenia služby“

Vo veci C-68/03,

ktorej predmetom je návrh predložený Súdnemu dvoru v súlade s článkom 234 ES, ktorým Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) navrhuje, vo vzťahu ku konaniu prebiehajúcemu pred vnútroštátnym súdom, medzi

Staatssecretaris van Financiën

a

D. Lipjes,

aby rozhodol o prejudiciálnej otázke týkajúcej sa výkladu článku 28b Šiestej smernice 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), v znení smernice Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa doplní spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a doplní smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1),

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann (spravodajca), sudcovia: A. Rosas, A. La Pergola, R. Silva de Lapuerta a K. Lenaerts,

generálny advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomné pripomienky, ktoré predložili:

- holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster, splnomocnený zástupca,
- portugalská vláda, v zastúpení: L. I. Fernandes a Â. Seica Neves, splnomocnení zástupcovia,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: E. Travesra a D. W. V. Zijlstra, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na správu sudcu-spravodajcu,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 13. januára 2004,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Rozsudkom zo 14. februára 2003 doručeným Súdnemu dvoru 17. februára 2003 požiadal Hoge Raad der Nederlanden formou dvoch prejudiciálnych otázok, v súlade s článkom 234 ES, o výklad článku 28 b Šiestej smernice Rady č. 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), v znení smernice Rady č. 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa doplní spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a doplní smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1, ďalej „šiesta smernica“)

2 Prejudiciálne otázky vyplynuli zo sporu medzi Staatssecretaris van Financien a pánom Lipjes v súvislosti s vyrubením dane z pridanej hodnoty (ďalej „DPH“) na sprostredkovateľské služby, ktoré pán Lipjes poskytol vo Francúzsku.

Spor pred vnútroštátnym súdom, právna úprava a prejudiciálne otázky

3 Pán Lipjes, ktorý má trvalý pobyt v Holandsku, podniká v oblasti nákupu a predaja používaných plachetníc a sprostredkovania nákupu a predaja jacht. V rokoch 1996 a 1997 dvakrát sprostredkoval kúpu jacht nachádzajúcich sa vo Francúzsku, v oboch prípadoch zjavne na účet súkromnej osoby, ktorá má trvalý pobyt v Holandsku, pričom predajcom bola súkromná osoba s bydliskom vo Francúzsku. Pán Lipjes nepriznal DPH v súvislosti s týmito sprostredkovateľskými plneniami ani v Holandsku a ani vo Francúzsku.

4 Po vykonaní úctovnej kontroly, holandské daňové úrady dodatočne vyrubili DPH na toto poskytovanie služieb. Gerechtshof te's-Gravenhage (Holandsko), na ktorý bola podaná žaloba, rozhodol, že vzhľadom na miesto, kde sa nachádzali jachty v čase predaja, sprostredkovateľské služby neboli vykonané v Holandsku a pán Lipjes oprávnene nepriznal DPH v tomto členskom štáte.

5 Gerechtshof vychádzal z článku 6a ods. 3 písm. c) Wet op de omzetbelasting 1968 (zákon z roku 1968 o dani z obratu) z 28. júna 1968 (*Staatsblad* 1968, 329), v znení zákona z 24. decembra 1992 (*Staatsblad* 1992, 713). Toto ustanovenie sa zhoduje s článkom 28b E ods. 3 prvým pododsekom šiestej smernice, ktorý v súvislosti s plneniami vo vnútri Spoločenstva ustanovuje:

„Odchyľne od článku 9 ods. 1, miesto dodávok služieb poskytnutých sprostredkovateľmi konajúcimi v mene a na účet ostatných osôb, tam kde služby tvoria súčasť transakcií iných, ako sú referované v odseku 1 alebo 2, alebo v článku 9 ods. 2 písm. e, bude to miesto, kde sa takéto transakcie vykonali.

Ak je však zákazník identifikovaný na účely dane z pridanej hodnoty v inom členskom štáte ako je ten, v rámci územia ktorého sa transakcie uskutočnili, za miesto poskytnutia sprostredkovateľských služieb sa bude považovať územie členského štátu, ktorý vydal zákazníkovi identifikačné číslo dane z pridanej hodnoty, pod ktorým sa poskytli tieto služby sprostredkovateľom.“ [neoficiálny preklad]

6 Článok 9 ods. 1 šiestej smernice, od ktorého sa toto ustanovenie odchyľuje, v zásade

určuje, že za miesto poskytovania služby, sa považuje miesto, kde má poskytovateľ založený svoj podnik alebo kde má trvalé pôsobisko, z ktorého poskytuje služby.

7 Gerechtshof rozhodol, že keďže sa jachty nachádzali vo Francúzsku a že miesto, kde boli poskytnuté sprostredkovateľské služby sa tiež nachádza v tomto členskom štáte, nie je vhodné použitie všeobecného ustanovenia, ale ustanovenia odchylného pre plnenie vo vnútri Spoločenstva. Z tohto ustanovenia vyplýva, že Holandské kráľovstvo nemá právo vyrubiť DPH na tieto plnenia.

8 Staatssecretaris van Financien podal dovolanie proti tomuto rozsudku na Hoge Raad der Nederlanden. Tvrdí, že je potrebné podať zúžený výklad článku 28b ods. 3 šiestej smernice, ako aj príslušného ustanovenia vnútroštátneho práva, a to v tom zmysle, že pojem „plnenie“ zahŕňa poskytovanie sprostredkovateľských služieb, iba ak bola zmluva, či už zmluva o dodaní tovaru alebo zmluva o poskytnutí služby, uzatvorená podnikateľmi, ktorí sú platiteľmi DPH, čo neplatí pre vec prejednávanú v prvom stupni, keďže sa týka súkromných osôb.

9 Hoge Raad der Nederlanden usúdil, že z veci vyplynuli otázky, na ktoré súťažná judikatúra Súdneho dvora nedáva dostatočnú odpoveď a rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1) Má byť článok 28b E ods. 3 šiestej smernice vykladaný v tom zmysle, že toto ustanovenie sa vzťahuje iba na sprostredkovateľské služby poskytnuté osobám, ktoré sú platiteľmi DPH v zmysle smernice, alebo právnickým osobám, ktoré nie sú platiteľmi DPH v zmysle článku 28a smernice?

2) V prípade zápornej odpovede, má byť článok 28b E ods. 3 prvá veta šiestej smernice vykladaný v tom zmysle, že z tohto ustanovenia vyplýva nadviazanie miesta sprostredkovania nákupu alebo predaja hmotného majetku medzi dvoma súkromnými osobami na miesto plnenia, ako keby toto plnenie bolo dodaním tovaru alebo poskytnutím služby v zmysle článku 8 šiestej smernice osobou, ktorá je platiteľom DPH?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

10 Podľa holandskej vlády, ktorú v konaní zväčša podporuje portugalská vláda, je potrebné podať zúžený výklad článku 28b E ods. 3 šiestej smernice tak, že spod jeho uplatnenia sú vylúčené sprostredkovateľské služby, ak bola zmluva o ich poskytnutí uzatvorená súkromnými osobami a teda sa nejedná o plnenie podliehajúce DPH. Toto ustanovenie stanovuje, že miesto poskytnutia sprostredkovateľskej služby má byť v zásade nadviazané na miesto hlavného plnenia, čo má zmysel, iba ak hlavné plnenie spadá do pôsobnosti šiestej smernice tým, že bolo uskutočnené osobou, ktorá je platiteľom DPH. Táto podmienka ale nie je splnená v tomto konkrétnom prípade, takže je potrebné uplatniť všeobecné pravidlo upravené v článku 9 ods. 1 šiestej smernice a určiť ako miesto plnenia to miesto, kde má pán Lipjes založený svoj podnik alebo kde má trvalé pôsobisko, z ktorého poskytuje služby, ktoré sa nachádza v Holandsku.

11 V skutočnosti hlava XVIa šiestej smernice, ktorá obsahuje článok 28b, upravuje ako celok dodanie a nákup tovaru a služieb vo vnútri Spoločenstva a pohyb, ktoré sú uskutočnené osobami, ktoré sú platiteľmi DPH alebo právnickými osobami, ktoré nie sú platiteľmi DPH. Článok 28a tejto smernice vždy odkazuje na služby poskytnuté osobami, ktoré sú platiteľmi DPH alebo právnickými osobami, ktoré nie sú platiteľmi DPH. Z logických dôvodov by mal byť článok 28b vykladaný rovnako.

12 Tento výklad potvrdzuje článok 28b E ods. 3 druhý pododsek, ktorý hovorí o zákazníkoch identifikovaných na účely DPH identifikačným číslom. To je možné iba v súvislosti s osobami, ktoré sú platiteľmi DPH alebo s právnickými osobami, ktoré nie sú platiteľmi DPH.

13 Ďalej, podľa názoru oboch vlád cieľom dotknutého ustanovenia je vyhnúť sa tomu, aby si podnik ako zákazník uplatňoval svoje právo na odpočítanie DPH v inom členskom štáte, ako je ten, v ktorom je platiteľom DPH. Pre súkromné osoby, ktorým sú poskytnuté služby a ktoré si nemôžu uplatniť právo na odpočítanie DPH, takéto pravidlo nie je potrebné. Navrhnuté riešenie oboma vládami podľa nich najlepšie odráža ekonomickú realitu a účelnosť v danej oblasti.

14 Podľa Komisie, nie je potrebné zúžiť rozsah uplatniteľnosti článku 28b E ods. 3 šiestej smernice, pretože jeho znenie je jednoznačné, ustanovuje výslovnú výnimku zo všeobecných ustanovení pre sprostredkovateľské plnenia, bez toho, aby odlišoval zmluvné strany predmetnej zmluvy. Nie je dôvod odchyliť sa od tohto pravidla, ak predmetom zmluvy je plnenie nepodliehajúce DPH. V skutočnosti obchody vo vnútri Spoločenstva ako celku, tak ako sú upravené v hlave XVIa šiestej smernice nie sú zúžené iba na obchody medzi podnikateľmi.

15 Pojem „plnenie“ je podľa Komisie použitý v šiestej smernici na niektorých miestach tak, že raz označuje služby poskytované medzi platiteľmi DPH a inokedy služby poskytované súkromným osobám, ako v článku 4 ods. 3 až 5. Zúžený výklad článku 28b E ods. 3 tejto smernice by viedol k zložitému rozlišovaniu a bol by v rozpore so zásadami jednoduchosti pri spracovaní plnení a účelného a jednotného zdanenia.

16 V tejto súvislosti, je najprv potrebné uviesť, že, čo sa týka vzťahu medzi článkami 9 ods. 1 a 28b E šiestej smernice, článok 28b E ustanovuje pre obchody vo vnútri Spoločenstva výnimku zo všeobecného pravidla upraveného v článku 9 ods. 1. Článok 9 ods. 1 teda nie je nadradeným článkom a je potrebné v každom konkrétnom prípade preskúmať, do pôsobnosti ktorého ustanovenia spadá (pozri k podobnému vzťahu medzi odsekmi 1 a 2 článku 9 šiestej smernice, rozsudok z 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, Zb. s. I-4595, body 20 a 21).

17 Keže v tomto prípade ide o obchod vo vnútri Spoločenstva, v zásade sa uplatní článok 28b E ods. 3 šiestej smernice. Je teda potrebné preskúmať, či uplatniteľnosť tohto článku môže byť spochybnená skutočnosťou, že predmetom sprostredkovateľskej služby bolo plnenie nepodliehajúce DPH.

18 K tomuto bodu je potrebné uviesť, že zo znenia článku 28b E ods. 3 prvého pododseku šiestej smernice vyplýva, že všeobecne upravuje poskytovanie služieb uskutočnené sprostredkovateľmi „konajúcimi v mene a na účet iných osôb“, bez rozlíšenia, či osoby, ktorým sú služby poskytnuté sú alebo nie sú platiteľmi DPH.

19 Podobne zo žiadneho ustanovenia hlavy XVIa šiestej smernice, ktorá obsahuje článok 28b, nevyplýva, že sa neuplatňuje na službu uskutočnenú v prospech súkromnej osoby, ktorá nie je platiteľom DPH. Navyše tak, ako to tvrdí Komisia, pojem „obchody medzi členskými štátmi“ použitý v názve tejto hlavy sa týka dodaní platiteľom DPH, ako aj dodaní v prospech osôb, ktoré neplatia DPH. Okolnosť, že viaceré ustanovenia tejto hlavy, podobne ako aj článok 28a sa týkajú zdaniteľnosti niektorých plnení, nemá vplyv na rozsah uplatniteľnosti článku 28b, ktorého jediným cieľom je určenie miesta plnení ako takých.

20 Čo sa týka tvrdenia holandskej vlády založeného na článku 28b E ods. 3 druhého pododseku, ktorý hovorí o zákazníkoch identifikovaných na účely DPH identifikačným číslom v inom členskom štáte, ako je ten, v ktorom sa uskutočnilo dotknuté plnenie, stačí uviesť, že tento pododsek, ktorý sa začína príslovkou „avšak“, obsahuje skupinu špecifických výnimiek, ktorá

nemôže mať vplyv na všeobecnejšie pravidlo uvedené v prvom pododseku odseku 3.

21 V skutočnosti, ako to zdôraznil generálny advokát v bodoch 36 až 40 svojich návrhov, pri určovaní miesta sprostredkovateľského plnenia nie je podstatné, či hlavné plnenie podlieha alebo nie DPH.

22 Na koniec, čo sa týka tvrdenia holandskej vlády, podľa ktorého sa článok 28b E ods. 3 šiestej smernice týka hlavne práva na odpočítanie DPH, ktoré si nemôže uplatniť súkromná osoba, stačí uviesť, že toto tvrdenie nepodporuje znenie uvedeného ustanovenia, keďže sa týka výlučne len určenia miesta sprostredkovateľskej služby a nie práva zákazníkov, ktorí sú súkromnými osobami na odpočítanie DPH.

23 Je teda potrebné odpovedať na prvú otázku tak, že článok 28b E ods. 3 šiestej smernice nemá byť vykladaný v tom zmysle, že sa vzťahuje iba na sprostredkovateľské služby poskytnuté osobám, ktoré sú platiteľmi DPH, alebo právnickým osobám, ktoré nie sú platiteľmi DPH.

O druhej otázke

24 Druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v prípade ak sprostredkovateľské plnenie spadá do pôsobnosti článku 28b E ods. 3 šiestej smernice, je potrebné pre určenie miesta, kde bolo uskutočnené plnenie, ktoré tvorí podstatu sprostredkovateľskej služby, odvolať sa na všeobecné ustanovenia článku 8 šiestej smernice alebo na osobitné ustanovenia článku 28b tej istej smernice.

25 V tejto súvislosti stačí uviesť, že zo znenia šiestej smernice vyplýva, že miesto nadobudnutia majetku vo vnútri Spoločenstva sa riadi článkom 28b A a B tejto smernice, ktorý je výnimkou zo všeobecných ustanovení článku 8 tej istej smernice, ktoré sa týkajú dodania tovaru vo vnútri jedného členského štátu. Odlišné posúdenie nie je potrebné vo veci prejednávanej vnútroštátnym súdom.

26 Je teda potrebné odpovedať na druhú otázku, že ak sprostredkovateľské plnenie spadá do pôsobnosti článku 28b E ods. 3 šiestej smernice, je potrebné pre určenie miesta, kde bolo uskutočnené plnenie, ktoré tvorí podstatu sprostredkovateľskej služby, odvolať sa na osobitné ustanovenia článku 28b A a B tej istej smernice.

O trovách

27 Holandská vláda a portugalská vláda, ako ani Komisia, nemajú právo na náhradu trov konania, ktoré im vznikli v súvislosti s pripomienkami, ktoré podali Súdnemu dvoru. 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.

Z týchto dôvodov

SÚDNY DVOR (prvá komora)

v konaní o otázkach, ktoré mu predložil Hoge Raad der Nederlanden rozsudkom zo 14. februára 2003, rozhodol:

1) Článok 28b E ods. 3 Šiestej smernice Rady č. 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, v znení smernice Rady č. 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice, nemá byť vykladaný v tom zmysle, že sa vzťahuje iba na sprostredkovateľské služby poskytnuté

osobám, ktoré sú platiteľmi dane z pridanej hodnoty, alebo právnickým osobám, ktoré nie sú platiteľmi tejto dane.

2) Ak sprostredkovateľské plnenie spadá do pôsobnosti článku 28b E ods. 3 šiestej smernice 77/388, v znení neskorších zmien, je potrebné pre určenie miesta, kde bolo uskutočnené plnenie, ktoré tvorí podstatu sprostredkovateľskej služby, odvolať sa na osobitné ustanovenia článku 28b A a B tej istej smernice.

Jann

Rosas

La Pergola

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 27. mája 2004.

Tajomník

Predseda prvej komory

R. Grass

P. Jann

* Jazyk konania: holandčina.