

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

D. RUIZ-JARABO COLOMER

prednesené 13. januára 2004 1(1)

Vec C-68/03

Staatssecretaris van Financiën

proti

D. Lipjes

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

„Šiesta smernica o DPH – Prechodné opatrenia pre obchod medzi členskými štátmi – Poskytovanie služieb – Sprostredkovateľské služby pri nadobúdaní tovaru v rámci Spoločenstva – Miesto plnenia – Výklad článku 28b E ods. 3“

1. Hoge Raad (kasačný orgán) Holandska požiadala formou dvoch prejudiciálnych otázok Súdny dvor o výklad článku 28b E ods. 3 Šiestej smernice o dani z pridanej hodnoty(2) (ďalej len „šiesta smernica“).
2. Spor pred holandským sudcom sa týka určenia miesta vykonávania sprostredkovateľskej činnosti podnikateľom pri predaji dvoch jacht nachádzajúcich sa vo Francúzsku na účet dvoch kupujúcich s trvalým pobytom v Holandsku.
3. Hoge Raad sa vo svojich otázkach v podstate pýta, či sa citované ustanovenie aplikuje v prípade, ak pri predaji tovaru v rámci Spoločenstva koná sprostredkovateľ v prospech súkromnej osoby, ktorá nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“). V prípade kladnej odpovede sa ďalej pýta, kde vznikne daňová povinnosť.

I – Právna úprava Spoločenstva

4. V zmysle šiestej smernice podliehajú dani dodávky tovaru a poskytovanie služieb(3) za úhradu realizované osobami, ktoré nezávisle prevádzkujú výrobnú, obchodnú alebo pomocnú činnosť, ako aj príslušníkmi slobodných povolání. (článok 2 ods. 1, článok 4 ods. 1 a 2).
5. Daňová povinnosť vzniká v prípade dodania tovaru v mieste, kde sa tovar odovzdáva, s výnimkou, ak sa tovar odosiela alebo prepravuje, keď vzniká v mieste, kde sa tovar nachádza v momente odoslania na adresu nadobúdateľa(4) (článok 8 ods. 1).
6. V prípade poskytovania služieb vzniká daňová povinnosť v mieste podnikania poskytovateľa alebo v mieste jeho trvalej prevádzkarne, z ktorej bola poskytnutá služba. Ak sa ani jedno z týchto kritérií nedá použiť, odvoláva sa na jeho miesto trvalého pobytu alebo miesto, kde

sa obvykle zdržiava (§lánok 9 ods. 1).

7. Avšak v niektorých prípadoch poskytovania služieb(5) v prospech osôb, ktorých sídlo je mimo štátu poskytované a služieb – či už v rámci Spoločenstva, alebo mimo neho –, sa toto pravidlo nepoužije a miesto vzniku daňovej povinnosti sa určuje v závislosti od prijímateľa služieb. V takomto prípade sa odvoláva buď na jeho miesto podnikania či stále prevádzkare, v prospech ktorej bola služba poskytnutá, alebo na jeho miesto trvalého pobytu či miesto, kde sa obvykle zdržiava (§lánok 9 ods. 2 písm. e)]. To isté pravidlo sa vzťahuje aj na sprostredkovateľov, ktorí vstupujú do týchto transakcií (§lánok 9 ods. 2 posledná zarážka)(6).

8. Smernica č. 91/680 doplnila šiestu smernicu o novú hlavu XVIa s nadpisom „Prechodné opatrenia na zdanenie obchodu medzi členskými štátmi“, účelom ktorej je umožniť prechod na konečný režim zdaťovania vnútorného obchodu v spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty po zrušení colných kontrol na vnútorných hraniciach po 1. januári 1993(7).

9. V súlade s týmto prechodným režimom podlieha DPH „nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva“, ktoré uskutočnil za úhradu vo vnútri jedného štátu platiteľ dane konajúci ako taký, alebo právnická osoba, ktorá nie je platiteľom dane, ak nadobúdateľ je platiteľ dane konajúci ako taký (§lánok 28b ods. 1 písm. c) prvý pododsek].

10. Vyššie uvedený dôvod vzniku daňovej povinnosti je definovaný ako nadobudnutie práva nakladať ako vlastník hmotnou hnuteľnou vecou odoslanou alebo prepravenou na adresu nadobúdateľa predávajúcim alebo nadobúdateľom, alebo na jeho účet do iného členského štátu, ako je ten, odkiaľ bol tovar odoslaný (§lánok 28 b ods. 3 prvý pododsek).

11. Vyššie uvedené transakcie, ako aj dodanie tovaru, podliehajú dani v mieste určenia (§lánok 28c písm. A a B).

12. §lánok 28c písm. C modifikuje toto kritérium vo vzťahu k preprave tovaru vo vnútri Spoločenstva, ktorá sa považuje za uskutočnenú v mieste odoslania. Písm. E tohto ustanovenia stanovuje to isté kritérium pre sprostredkovateľskú činnosť v oblasti dopravy. V prípade vedľajšieho poskytovania dopravy sa transakcia považuje za uskutočnenú v mieste vedľajšej činnosti. V oboch prípadoch, ak prijímateľ sprostredkovateľskej činnosti je identifikovaný na účely DPH v inom členskom štáte a vystupuje ako taký, však daňová povinnosť vznikne v tomto druhom členskom štáte (odseky 1 a 2).

13. V súlade s odsekom 3 vyššie citovaného §lánku:

„Odchylne od §lánku 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 §lánku 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 považuje územie členského štátu, ktorý vydal zákazníkovi identifikačné číslo dane z pridanej hodnoty, pod ktorým sa poskytli tieto služby sprostredkovateľom“(8). [neoficiálny preklad]

II – Skutkový stav, konanie pred vnútroštátnym súdom a prejudiciálne otázky

14. P. Lipjes, ktorý má trvalý pobyt v Holandsku, sa profesionálne venuje sprostredkovávaniu kúpy a predaja jacht pod obchodným menom „Dutch Yachting Services“.
15. V období medzi 1. májom 1996 a 31. decembrom 1997 sprostredkoval kúpu dvoch jacht(9) nachádzajúcich sa vo Francúzsku (v Dunkerque a v Ajaccio) na ú?et dvoch kupujúcich, súkromných osôb s trvalým pobytom v Holandsku. V oboch prípadoch boli predávajúcimi súkromné osoby s trvalým pobytom vo Francúzsku a p. Lipjes ani nepriznal, ani nezaplatil DPH z odmeny za sprostredkovanie, ktorú vyú?toval svojim klientom, ani v jednom z týchto ?lenských štátov.
16. Holandská da?ová inšpekcia (Belastingdienst/Ondernemingen Goes) mu preto poslala dodatočný platobný výmer na úhradu zisteného nedoplatku, keďže podľa jej názoru bola služba poskytnutá na holandskom území.
17. Potom, ?o bolo jeho odvolanie zamietnuté, platiteľ napadol platobný výmer pred Gerechtshof te s'Gravenhage (odvolací súd v Haagu) s odôvodnením, že sprostredkovateľská ?innosť sa uskuto?nila vo Francúzsku, a tento argument vyššie menovaný súd aj prijal s ohľadom na miesto, kde sa jachty nachádzali v de? predaja.
18. Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník pre financie) podal dovolanie s tvrdením, že ?lánok 28c písm. E ods. 3 prvá veta šiestej smernice sa týka výhradne sprostredkovateľskej ?innosti v prospech vlastných aktivít platite?a, v zmysle toho, ?o vyplýva z ?lánku 4 smernice. Preto na zistenie miesta, kde p. Lipjes vykonával svoju ?innosť, je potrebné použiť všeobecnú normu obsiahnutú v ?lánku 9 ods. 1 vzhľadom na to, že túto ?innosť vykonal v Holandsku.
19. Hoge Raad sa vyjadril, že citované ustanovenie nerozlišuje na základe transakcie (okrem výnimiek, ktoré presne uvádza), ani na základe prijímate?a služby, takže na každú sprostredkovateľskú službu (okrem tých, ktoré sú výslovne uvedené v tomto ?lánku) treba použiť všeobecné pravidlo dodania na miesto hlavnej ?innosti, pričom sa neprihliada na skutočnosť, či prijímateľ je alebo nie je platiteľom DPH. Dodáva však, že táto interpretácia môže byť spochybnená s ohľadom na celkovú štruktúru hlavy XVIa šiestej smernice a ?lánku 28c E ods. 3.
20. Usudzuje, že súdna prax Spoločenstva neobsahuje žiadne rozhodnutie, ktoré by mohlo dostatočne zodpovedať tieto pochybnosti, a preto sa rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto otázky v zmysle ?lánku 234 ES:
- „1) Má byť ?lánok 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 ?lánku 28a smernice?
- 2) V prípade zápornej odpovede, má byť ?lánok 28b E ods. 3 prvá veta šiestej smernice vykladaný v tom zmysle, že z tohto ustanovenia vyplýva naviazanie 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 ?lánku 8 šiestej smernice osobou, ktorá je platiteľom DPH?“

III – Konanie pred Súdnym dvorom

21. Komisia, ako aj holandská a portugalská vláda, podali v lehote na to určenú v ?lánku 20 štatútu Súdného dvora písomné pripomienky.
22. Keďže žiadna zo strán si neželala byť vypo?utá, Súd nenariadil ústnu ?asť konania v

súlade s ?lánkom 104 ods. 4 rokovacieho poriadku.

IV – Preskúmanie prejudiciálnych otázok

A – *Ur?enie miesta vzniku da?ovej povinnosti v prípade sprostredkovateľských služieb*

23. Miestom poskytovania sprostredkovateľských služieb vo všeobecnosti je miesto podnikania poskytovateľa, prípadne miesto stálej prevádzkarne, odkiaľ tieto služby poskytuje(10). Ak ani jedno z týchto dvoch kritérií nie je splnené, odvoláva sa na trvalý pobyt alebo na miesto obvyklého pobytu, ako som to už zdôraznil. Toto pravidlo vyjadruje princíp „zda?ovania v krajine pôvodu“ („impositión en origen“) a umožňuje ur?iť miesto vzniku da?ovej povinnosti na danom území a zároveň ur?iť aplikovateľný vnútroštátny predpis(11).

24. Kritérium ur?enia prechádza z prevádzkarne osoby, ktorá ponúka služby, na prevádzkarne ich prijímateľa v prípade sprostredkovateľských služieb uvedených v ?lánku 9 ods. 2 písm. e), ktoré sa poskytujú osobám so sídlom v inom ?lenskom štáte.

25. Existuje jedna výnimka z tohto všeobecného pravidla v prípade sprostredkovania na ú?et iného pri preprave tovaru v rámci Spolo?enstva alebo pri ved?ajších službách. V týchto prípadoch vzniká da?ová povinnosť v mieste hlavnej ?innosti, t. j. na začiatku prepravy alebo v mieste, kde sa vykonala ved?ajšia ?innosť. Ak sa však sprostredkovanie vykoná pre prijímateľa, ktorý je identifikovaný pre DPH pod ?íslom prideleným iným ?lenským štátom, da?ová povinnosť vznikne na území tohto štátu.

26. Nakoniec, ur?enie miesta zdaniteľného obchodu pre iné typy sprostredkovateľských ?inností pri obchode s tovarom medzi ?lenskými štátmi sa riadi podľa rovnakého kritéria, konkrétne podľa miesta transakcie, ktorú nejaká osoba sprostredkuje, s výnimkou uvedenou vyššie, keď zastupovaná osoba je identifikovaná pre DPH v inom ?lenskom štáte a koná ako platiteľ DPH.

27. Pre zhrnutie, sprostredkovateľské služby podliehajú dani v ?lenskom štáte, kde:

- 1) má sídlo sprostredkovateľa (všeobecné pravidlo podľa ?lánku 9 ods. 1)(12);
- 2) má sídlo prijímateľa [?lánok 9 ods. 2 písm. e) predposledná zarážka];
- 3) sa uskutočňuje hlavná ?innosť; alebo tam, kde
- 4) prijímateľ je identifikovaný pre DPH pod ?íslom používaným na účely transakcie (?lánok 28c E ods. 1, 2 a 3 druhý pododsek).

28. Skutkové okolnosti sporu pred vnútroštátnym súdom, ktoré zahŕňajú sprostredkovateľskú ?innosť na ú?et dvoch súkromných osôb s trvalým pobytom v Holandsku s cieľom nadobudnúť dve jachty nachádzajúce sa vo Francúzsku, umožňujú použiť výlučne buď prvú, alebo tretiu hypotézu.

B – *Osobná pôsobnosť ?lánku 28c šiestej smernice*

29. Správna voľba medzi týmito dvomi možnosťami vyžaduje, aby sa ur?ila pôsobnosť ?lánku 28c; v tomto smere sa dajú predstaviť tri riešenia, ktoré zodpovedajú uhlu pohľadu každého z troch ú?astníkov prejudiciálneho konania. Podľa prvého uhlu pohľadu sa citované ustanovenie vzťahuje na akúkoľvek sprostredkovateľskú ?innosť, okrem tých, ktoré menuje, nezávisle od toho, v akej kvalite koná prijímateľ a predávajúci v hlavnej transakcii; toto je názor Komisie. Holandská vláda je toho názoru, že na to, aby sa dal aplikovať citovaný ?lánok, je potrebné, aby

sprostredkovateľská služba bola poskytnutá na úžitok platiteľa DPH alebo právnickej osoby, ktorá nie je platiteľom DPH. Nakoniec, portugalská vláda obhajuje pozíciu medzi dvomi vyššie uvedenými názormi, podľa ktorej sa citované ustanovenie vzťahuje na služby poskytnuté súkromným osobám, ak prevod majetku v rámci Spoločenstva realizuje platiteľ DPH.

30. Podľa môjho názoru je správnou odpoveďou prvá hypotéza.

31. Toto tvrdenie podporuje teleologický výklad článkov doplnených smernicou 91/680.

32. Ustanovenie, ktoré je v tomto konaní sporné, má za účel zrušenie fiškálnych kontrol na vnútorných hraniciach od 1. januára 1993, keďže však podmienky pre uplatnenie princípu zdanenia v členskom štáte pôvodu neboli dosiahnuté k 31. decembru 1992(13), zaviedlo sa prechodné obdobie, počas ktorého sa zachovalo pravidlo zdanenia v členskom štáte určenia(14). Pre umožnenie zrušenia colných hraníc sa vytvoril nový dôvod vzniku daňovej povinnosti („nadobúdanie tovaru v rámci spoločenstva“), ktorý postavil všetky fiškálne záväzky na úrovni vnútroštátnych transakcií.

33. Inými slovami, aplikácia vyššie uvedeného zdaniteľného obchodu počas prechodného obdobia predpokladala derogáciu z princípu zdanenia v mieste odoslania v prípade obchodu s tovarom medzi členskými štátmi(15). K pochopeniu významu tejto derogácie si treba uvedomiť, že účelom DPH je zdaňovať spotrebu ako nepriamy prejav ekonomickej sily jednotlivcov a tento cieľ je dosiahnuteľný tak, že sa zdania obchody podnikateľov alebo profesionálov, ktorí potom prostredníctvom techniky odpodtu presunú daň na konečných spotrebiteľov. Tvrdí sa, že táto daň je „neutrálna“ pre jeho platiteľov: znáša ju jedine posledné ohnisko reazca, ktoré nadobúda tovar alebo prijíma službu. To je dôvod, prečo šiesta smernica definuje skutočnosť, z ktorej vyplýva vznik daňovej povinnosti nezávisle od kvality osoby, ktorej je dodaný tovar alebo poskytnutá služba.

34. Preto na to, aby bola daň uplatniteľná pri nadobúdaní tovaru v rámci Spoločenstva je potrebné, aby kupujúci bol buď platiteľom dane, alebo právnickou osobou, ktorá nie je platiteľom dane (článok 28b ods. 1 písm. b.). Dôvodom tejto úpravy je, že pri platení dane v krajine určenia môže byť jej neutralita zaručená iba vtedy, ak tomu, kto daň zaplatí, je umožnené ju odpodítať alebo žiadať o jej vrátenie, pretože ide o platiteľa dane, ktorý tovar používa pre hospodárske aktivity, ktoré sú v skutočnosti zdanené, a nie o konečného spotrebiteľa. Z tohto dôvodu stanovuje článok 28c písm. A a B šiestej smernice, že daňová povinnosť vzniká v členskom štáte, do ktorého je tovar prepravený, alebo v členskom štáte, z ktorého je tovar odoslaný pre kupujúceho, alebo v tom členskom štáte, v ktorom mu bolo udelené identifikačné číslo, pod ktorým vystupuje a kde si môže odpodítať daň, ktorú zaplatil(16).

35. Ďalším zo základných princípov prechodného režimu zavedeného smernicou 91/680 je fiškálna suverenita členských štátov. Každý člen Spoločenstva si určuje zdaniteľné obchody s plnou nezávislosťou, ale ich právomoc ukladať dane musí byť koordinovaná tak, aby pri transakciách v rámci Spoločenstva právomoc jedného štátu vznikla tam, kde právomoc iného končí. To odôvodňuje, aby v prípade, ak predaj tovaru je zdanený v štáte, v ktorom je odovzdaný kupujúcemu, bola zodpovedajúca dodávka uskutočnená na území iného členského štátu oslobodená od dane [článok 28c písm. A a)], aby nedošlo k dvojitému zdaneniu(17).

36. Vyššie uvedené skutočnosti, ktoré vysvetľujú znenie článku 28a ods. 1 písm. a) šiestej smernice, však neplatia pre vedľajšie plnenia k nadobúdaniu tovaru v rámci Spoločenstva, ani pre obchody medzi dvomi členskými štátmi, ktoré z nich vzniknú, a osobitne ani na sprostredkovateľské služby. V týchto prípadoch nie je daná séria transakcií uskutočnených v rôznych členských štátoch, ktoré by museli byť koordinované preto, aby sa zaručila neutralita dane a chránila sa fiškálna suverenita každého členského štátu. Namiesto toho ide o poskytnutie

profesionálnej služby, ktorá má sama osebe svoj začiatok aj koniec. Vzhľadom na tieto okolnosti, konanie na účel iného pri nadobudnutí a preprave tovaru vo vnútri Spoločenstva sa na účely DPH považuje za uskutočnené v mieste hlavnej transakcie: ak sa konanie týka prepravy, v mieste odoslania (článok 28b písm. E ods. 1), ak sa sprostredkovanie vykonáva pre vedľajšiu činnosť, v mieste, kde je táto činnosť v skutočnosti vykonaná (ods. 2) a ak sa týka iného typu činnosti, v mieste, kde sa vykonala táto činnosť (ods. 3).

37. Z toho istého dôvodu je nepodstatné, či je hlavná transakcia zdaniteľná, alebo ide o prevod medzi súkromnými osobami. Sprostredkovanie má svoju vlastnú podstatu a je predmetom dane nezávisle od aktivity, ktorej slúži; s touto aktivitou je spojené len pre určenie miesta vzniku daňovej povinnosti v určitých prípadoch. Výraz „transakcie“ používaný v predpise preto neznamena len transakcie, ktoré podliehajú DPH, ale aj všetky ostatné transakcie, pri ktorých platiteľ dane koná v mene inej osoby, okrem tých, ktoré sú uvedené v odsekoch 1 a 2 tohto ustanovenia a v článku 9 ods. 2 písm. e). Komisia vo svojich písomných pripomienkach uvádza, že nie je potrebná jazyková analýza, keďže šiesta smernica používa citovaný výraz bez rozdielu tak na transakcie, na ktoré je aplikovateľná, ako aj na tie, pri ktorých je jej aplikácia vylúčená.

38. Článok 21 šiestej smernice zmenený smernicou č. 91/680 dokazuje, že zákonodarca Spoločenstva nevyžaduje, aby prijímateľom sprostredkovateľských služieb bol platiteľ dane alebo právnická osoba, ktorá nie je platiteľom dane. Pri určení osôb podliehajúcich dani rozlišuje medzi nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva v podobe prevodu z jedného štátu do druhého, na ktoré sa vzťahuje článok 28a, a službami poskytovanými v súvislosti s týmito transakciami, ktoré upravuje článok 28b písm. C, D a E. S ohľadom na prvý typ transakcií uvádza, že dani podlieha „osoba pri nadobudnutí tovaru v rámci spoločenstva“ [ods. 1 písm. d)], t. j. kupujúci, ktorý je platiteľom DPH alebo právnická osoba. Naopak, pre druhý typ transakcií stanovuje, že dani podlieha „prijímateľ“ služieb, bez ďalšieho rozlišovania, t. j. vrátane služieb uvedených v článku 9 ods. 2 písm. e), ktoré, a v tom panuje všeobecná zhoda, zahŕňajú aj služby poskytované súkromným osobám.

39. Po zvážení vyššie uvedeného je potrebné skonštatovať, že článok 28b E ods. 3 šiestej smernice sa vzťahuje na sprostredkovateľské služby bez ohľadu na to, komu boli poskytnuté. Parafrázujúc vládu Portugalska (viť bod 16 jej písomných pripomienok) sa dá povedať, že povaha osoby, v prospech ktorej koná tretia osoba, nie je relevantná pre aplikáciu citovaného ustanovenia a treba dodať, že z dôvodov, ktoré som uviedol vyššie, je takisto irelevantná povaha kupujúceho v hlavnej transakcii.

40. Argumenty holandskej vlády nie sú v rozpore s tým, čo je uvedené vyššie. Ak sa sprostredkovateľská služba poskytne osobe, ktorá je identifikovaná pre DPH v inom členskom štáte, než v ktorom sa uskutočnila hlavná transakcia, predpokladá sa, že daňová povinnosť vznikla na území prvého členského štátu, čo však neznamena, že článok 28b E ods. 3 šiestej smernice sa vzťahuje výlučne na tých prijímateľov, ktorí sú platiteľmi DPH, ide len o určenie toho, že za daných okolností sa služba považuje za poskytnutú na danom mieste. Ak je odberateľom súkromná osoba – konečný spotrebiteľ, ktorý nekoná pod finančnou identifikáciou na účely DPH, druhá podmienka nie je splnená, a preto daňová povinnosť vzniká v mieste tej aktivity, ktorá sa sprostredkúva.

41. Posledný argument holandskej vlády na obhajobu svojho stanoviska sa zakladá na skutočnosti, že ustanovenie, o výklad ktorého Hoge Raad žiada, má podľa svojho odseku 2 za účel vyhnúť sa tomu, aby prijímateľ služby bol povinný uplatniť odpoveď DPH, ktorú zaplatil v inom štáte, než v ktorom sa transakcia skutočne zdanila, vzhľadom na to, že sprostredkovateľská služba bola poskytnutá v členskom štáte, ktorý vydal daňovú identifikáciu, pod ktorou sprostredkovateľ konal. Podľa holandskej vlády by toto ustanovenie vylúčilo súkromné osoby,

ktoré si nemôžu odpôíta? zaplacenú DPH. Tento výklad však opomína to, že druhý pododsek ?lánku 28b E ods. 3 šiestej smernice je osobitný predpis pre niektorých prijímate?ov služieb, ktoré sú platiteľmi DPH, ?o však nevyly?uje použitie prvej ?asti citovaného ustanovenia na zastupovanú osobu, ktorá je „kone?ným spotrebiteľom“ sprostredkovate?skej služby.

C – *Miesto vzniku da?ovej povinnosti v prípade sprostredkovate?ských služieb podľa ?lánku 28b E ods. 3*

42. ?lánok 28b E ods. 3 šiestej smernice sa vz?ahuje na sprostredkovate?skú ?innos? poskytovanú súkromným osobám. V zmysle tohto ustanovenia sa za miesto poskytnutia týchto služieb považuje miesto, kde sa uskuto?nila hlavná transakcia. Zo všeobecnej systematiky tohto ustanovenia vyplýva, že jeho odsek 3 sa môže vz?ahova? jedine na sprostredkovate?skú ?innos? pri nadobúdaní a dodaní tovaru vo vnútri Spolo?enstva podľa ?lánku 28a ods. 1, 3 a 5, pričom miesto týchto transakcií sa ur?uje podľa ?lánku 28b písm. A a B.

43. V zmysle týchto ustanovení, da?ová povinnos? vzniká tam, kam prichádza tovar odosielaný alebo prepravovaný nadobúdate?ovi(18).

44. Osobitná úprava obsiahnutá v ?lánku 28b E šiestej smernice odkazuje na kritériá uvedené v písmenách A a B, a nie na všeobecnú úpravu, ktorá je na ú?ely dodania tovaru obsiahnutá v ?lánku 8 tak, ako tomu nasved?uje aj formulácia druhej otázky polo?enej Hoge Raad.(19)

45. Takýmto spôsobom sú odstránené niektoré nedokonalosti, na ktoré upozornili aj ú?astníci tohto prejudiciálneho konania, a zároveň sa zabezpe?uje racionálne a homogénne zda?ovanie; zaru?uje to aj vhodné rozdelenie pôsobnosti právnej úpravy DPH ?lenských štátov a zabra?uje sa kompeten?ným sporom, vrátane dvojitého zdanenia, ?o, podľa súdnej praxe Spolo?enstva(20), je podstatou ustanovení šiestej smernice o ur?ení miesta vzniku da?ovej povinnosti.

V – **Návrhy**

46. Vzh?adom na vyššie uvedené, navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky položené Hoge Raad takto:

1) ?lánok 28 b písm. E ods. 3 smernice Rady ?. 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má použiť aj vtedy, ak sa sprostredkovate?ské služby, na ktoré odkazuje, poskytujú súkromnej osobe, nezávisle od toho, či osoba, ktorá uskuto??uje prevod v hlavnom právnom úkone, je alebo nie je platiteľom DPH.

2) V tomto prípade sa miesto poskytnutia sprostredkovate?skej služby musí ur?iť na základe kritérií uvedených v ?lánku 28 b písm. A a B šiestej smernice.

1 – Jazyk prednesu: španiel?ina.

2 – Šiesta smernica Rady ?. 77/388/ES zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, Ú. v. ES L 145, s. 1. ?lánok 28b bol doplnený 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/ES s cie?om zruši? da?ové hranice, Ú. v. ES L 376, s. 1.

3 – Pod „poskytnutím služieb“ sa rozumie každá ?innos?, ktorá sa nekvalifikuje ako dodanie tovaru (?lánok 6 šiestej smernice).

4 – Na tovary, ktoré je potrebné inštalova? alebo montova?, sa takisto vz?ahuje osobitná úprava,

v zmysle ktorej je miestom dodania tovaru miesto, kde sa uskutočnia tieto práce (článok 8 odsek 1 písm. a) in fine).

5 – Prevod alebo licencia na práva priemyselného alebo duševného vlastníctva; reklama; činnosti príslušníkov slobodných povolání, napr. inžinierov, advokátov a úradníkov, ako aj práca s elektronickými informačnými databázami; bankovníctvo, finančné operácie a poisťovníctvo; poskytnutie zamestnancov, ako aj záväzkov nevykonávaných v plnom rozsahu činnosť alebo právo vymenované vyššie.

6 – Článok 9 šiestej smernice bol prebratý do holandského právneho poriadku článkom 6 Wet op de Omzetbelasting 1968 – Zákon o dani z pridanej hodnoty (alež len „zákon o DPH“).

7 – Tento režim je opísaný v treťom, šiestom a deviatom odôvodnení smernice č. 91/680.

8 – Článok 6a zákona o DPH, ako uvádza zákon z 24. decembra 1992 (Staatsblad 1992, s. 713), prebral do holandského práva článok 28c písm. E šiestej smernice.

9 – Podľa informácií poskytnutých Hoge Raad nešlo o „nové dopravné prostriedky“ v zmysle článku 28b ods. 2, ktoré podliehajú dani podľa predchádzajúceho odseku písm. b) toho istého ustanovenia.

10 – Súdny dvor vyslovil vo svojom rozsudku zo 4. júla 1985, Berkholz, 168/84, Zb. s. 2251, že prednostne sa má aplikovať miesto podnikania ako kritérium, takže na inú prevádzkareň, z ktorej sa poskytujú služby, sa má prihliadať len vtedy, ak aplikácia kritéria sídla nevedie k rozumnému riešeniu z fiškálneho hľadiska, alebo vedie k sporu s iným členským štátom (bod 17). Rovnako sa Súdny dvor vyjadril aj v rozsudkoch zo 17. júla 1997, ARO Lease (C-190/95, Zb. s. I-4383, bod 15) a zo 7. mája 1998, Lease Plan (C-3190/96, Zb. s. 2553, bod 24).

11 – L.M. Pérez Herrero, *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial S.L., 1. vyd., Barcelona, 1997, s. 132.

12 – Zdá sa, že Komisia sa mylí, keď tvrdí, že článok 9 ods. 1 sa neaplikuje na sprostredkovateľské služby. Naopak, ako som zdôraznil, ide o hlavné kritérium. Článok 9 ods. 2 písm. c) predposledná záležitosť sa vzťahuje výlučne na sprostredkovateľské služby poskytnuté osobám so sídlom v inom členskom štáte pre tieto služby. Článok 28b písm. E sa vzťahuje na sprostredkovanie prepravy tovaru v rámci Spoločenstva. Na ostatnú sprostredkovateľskú činnosť sa vzťahuje článok 9 ods. 1.

13 – Táto zásada je nevyhnutná pre to, aby zrušenie dane z dovozu a vrátenia dane pri vývoze boli neutrálne, bez ujmy na rozpočtové príjmy členského štátu, kde sa uskutoční konečná spotreba. Vyplýva to zo siedmeho úvodného ustanovenia smernice č. 91/680, podľa ktorého „[...] zdanenie obchodu medzi členskými štátmi je založené na princípe zdanenia dodaní tovaru a služieb v členskom štáte pôvodu, bez obmedzenia princípu priznania rozpočtových príjmov, ktoré zodpovedajú aplikácii dane na úrovni konečnej spotreby, členskému štátu, kde sa uskutoční konečná spotreba, pre obchody v rámci Spoločenstva medzi platiteľmi dane“, v spojení s článkom 4 Prvej smernice Rady z 11. apríla 1967 o zbližovaní právnych predpisov členských štátov upravujúcich dane z obratu (Ú. v. ES P 71, s. 1301), ktorý stanovuje ako cieľ „zrušenie dane z dovozu a vrátenia dane pri vývoze pre obchody medzi členskými štátmi, zaručujúc neutralitu [týchto daní na tieto transakcie] ohľadne pôvodu tovarov a poskytovania služieb“.

14 – Deviate, desiate a jedenáste úvodné ustanovenie smernice ?. 91/680 odôvodňuje toto prechodné obdobie a potrebu zdaniť niektoré transakcie v ?lenskom štáte ur?enia po?as doby platnosti smernice.

15 – Pozri L.M. Pérez, c. d., s. 48.

16 – ?lánok 17 ods. 2 písm. d) šiestej smernice v znení smernice ?. 91/680 stanovuje, že platiteľ si môže odpo?ítať splatnú daň z pridanej hodnoty v súlade s ?lánkom 28b ods. 1 písm. a) do tej miery, v akej sú tovary a služby použité pre potreby zdanenej ?innosti.

17 – Ak by bol obchod zdanený aj v ?lenskom štáte pôvodu, kupujúci by zaplatil dvakrát tú istú daň, raz z dôvodu, že mu ju vyú?toval predávajúci a ešte raz z dôvodu zdanenia nadobúdania tovaru v rámci Spolo?enstva v štáte pôvodu.

18 – V prípade nadobúdania treba rátať aj s prípadom, keď kupujúci vystupuje pod daňovou identifikáciou iného štátu ako je štát prijatia.

19 – Podľa môjho názoru v prípade konania pred vnútroštátnym súdom je miestom vzniku daňovej povinnosti za poskytnutie sprostredkovateľských služieb Holandsko, ak sa jachty poskytli kupujúcim v tomto ?lenskom štáte, čo však uznesenie vnútroštátneho súdu neupresňuje.

20 – Pozri rozsudky Súdneho dvora z 23. januára 1986, Trans Tirreno Express/Ufficio provinciale IVA (283/84, Zb. s. 231, body 14 a 15); z 26. septembra 1996, Dudda/Finanzamt Bergisch Gladbach (C-327/94, Zb. s. I-4595 bod 20); zo 6. marca de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres/Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond (C-167/95, Zb. s. I-1195, bod 10); z 25. januára 2001, Komisia/Francúzsko (C-429/97, Zb. s. 637, bod 41); z 15. marca de 2001, SPI (C-108/00, Zb. s. I-2361, bod 15); a z 5. júna 2003, Design Concept (C-438/01, zatiaľ nezverejnený v Zbierke, bod 22).