

V?c C?68/03

Staatssecretaris van Financiën

v.

D. Lipjes

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden)

«Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 28b ?ást E odst. 3 – Zprost?edkovatelské služby – Místo uskute??ování pln?ní»

Stanovisko generálního advokáta D. Ruize-Jaraba Colomera p?ednesené dne 13. ledna 2004
Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 27. kv?tna 2004

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Poskytování služeb zprost?edkovateli – Ur?ení místa rozhodného pro vznik da?ové povinnosti na základ? ?l. 28b ?ásti E odst. 3 šesté sm?rnice – Oblast p?sobnosti – Hlavní pln?ní nepodléhající dani z p?idané hodnoty – Nedostatek relevance – Ur?ení místa hlavního pln?ní – Použití zvláštních ustanovení ?l. 28b ?ástí A a B

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 28b ?ásti A, B a E odst. 3)?lánek 28b ?ást E odst. 3 šesté sm?rnice 77/388/EHS o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve zn?ní vyplývajícím ze sm?rnice 91/680, který stanoví, že odchyln? od ?l. 9 odst. 1 téže sm?rnice je místem poskytování služeb zprost?edkovateli, kte?í jednájí jménem a na ú?et jiných osob p?i uskute??ování ur?itých pln?ní, místo, kde se tato pln?ní uskute??ují, nelze vykládat tak, že se vztahuje pouze na zprost?edkovatelské služby, jejichž p?íjemcem je osoba povinná k dani z p?idané hodnoty nebo právnická osoba nepovinná k dani z p?idané hodnoty.

Jak totiž vyplývá ze zn?ní tohoto ustanovení, vztahuje se obecn? na poskytování služeb zprost?edkovateli bez rozlišení, zda p?íjemci služeb jsou nebo nejsou povinni k dani z p?idané hodnoty a pro ur?ení místa zprost?edkovatelské ?innosti je nerozhodné, zda hlavní pln?ní podléhá dani z p?idané hodnoty nebo zda se jedná o nezdánitelné pln?ní.

Krom? toho pokud zprost?edkování spadá do p?sobnosti zmín?ného ?l. 28b ?ásti E odst. 3 šesté sm?rnice 77/388, je t?eba p?i ur?ení místa, kde pln?ní spo?ívající v poskytnutí zprost?edkování byla uskute?n?na, postupovat podle zvláštních ustanovení ?l. 28b ?ástí A a B. Místo po?ízení zboží uvnit? Spole?enství je totiž upraveno tímto posledn? uvedeným ustanovením, které se tudíž odchyluje od obecných ustanovení ?lánku 8 šesté sm?rnice, která upravují dodání zboží uvnit? jednoho ?lenského státu.

(viz body 18, 21, 23, 25–26 a výrok. 1–2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

27. kv?tna 2004 (*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 28b část E odst. 3 – Zproštění poskytovatelů služeb – Místo uskutečnění plnění“

Ve věci C-68/03,

jejímž předmětem je žádost Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) zaslaná Soudnímu dvoru na základě článku 234 ES směrující k získání, ve sporu probíhající před tímto soudem mezi

Staatssecretaris van Financiën

a

D. Lipjesem

rozhodnutí týkajícího se výkladu článku 28b šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1) ve znění vyplývajícím ze směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daní z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění dobových hranic (Úč. vst. L 376, s. 1),

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann (zpravodaj), předseda senátu, A. Rosas a A. La Pergola, R. Silva de Lapuerta a K. Lenaerts soudci,

generální advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s ohledem na písemná vyjádření:

- za nizozemskou vládu H. G. Sevensterem, jako zmocněncem,
- za portugalskou vládu L. I. Fernandes a A. Seixã Neves, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství E. Traversou a D. W. V. Zijlstra, jako zmocněnci,

s přihlédnutím ke zprávě soudce zpravodaje,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 13. ledna 2004,

vydává tento

Rozsudek

1 Rozsudkem ze dne 14. února 2003, doručeným Soudnímu dvoru dne 17. února 2003, položil Hoge Raad der Nederlanden na základě článku 234 ES dvě předložené otázky týkající se výkladu článku 28b šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1), ve znění vyplývajícím ze směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daní z přidané hodnoty a mání směrnice 77/388 s ohledem na odstranění dohových hranic (Úč. vst. L 376, s. 1, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tyto otázky byly vzneseny v rámci sporu mezi Staatssecretaris van Financiën a D. Lipjesem ve věci uplatnění daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na zprostředkovatelské služby, které D. Lipjes poskytoval ve Francii.

Spor, jenž je předmětem povodního řízení, právní rámec a předložené otázky

3 D. Lipjes, jenž má bydliště v Nizozemsku, se věnuje jako své výdělečné činnosti nákupu a prodeji použitých výletních lodí a zprostředkovávání nákupu a prodeje jachet. V roce 1996 a 1997 dvakrát zprostředkoval nákup jachet nacházejících se ve Francii, podle všeho v obou případech na účet kupujícího jednotlivce [fyzické osoby – nepodnikatele], který měl bydliště v Nizozemsku, zatímco prodávající byl jednotlivcem s bydlištěm ve Francii. D. Lipjes nepřiznal DPH z těchto zprostředkování ani v Nizozemsku, ani ve Francii.

4 Po pověření úřad uplatnily nizozemské daňové úřady *a posteriori* na tato poskytnutí služeb DPH. Gerechtshof te 's-Gravenhage (Nizozemsko), kterému byla věc předložena, usoudil, že vzhledem k místu, kde se jachty nacházely v okamžiku prodeje, nebyly zprostředkovatelské služby uskutečneny v Nizozemsku, a D. Lipjes měl tedy právo nepřiznat DPH v tomto členském státě.

5 Gerechtshof te 's-Gravenhage se opírá rovněž o čl. 6a odst. 3 písm. c) Wet op de omzetbelasting 1968 (zákon z roku 1968 o dani z obrátu) ze dne 28. června 1968 (*Staatsblad* 1968, 329), ve znění zákona ze dne 24. prosince 1992 (*Staatsblad* 1992, 713). Toto ustanovení odpovídá čl. 28b části E odst. 3 prvnímu pododstavci šesté směrnice, který stanoví ohledně plnění uvnitř Společenství:

„Odchylně od čl. 9 odst. 1 je místem poskytování služeb zprostředkovateli, kteří jednájí jménem a na účet jiných osob, jsou-li tyto služby součástí jiných plnění než těch, které jsou uvedeny v odstavci 1 nebo 2 nebo v čl. 9 odst. 2 písm. e), místo, kde se tato plnění uskutečňují.

Má-li nicméně zákazník identifikační číslo pro účely daní z přidané hodnoty v jiném členském státě než v tom, na jehož území se tato plnění uskutečňují, považuje se za místo poskytování služeb zprostředkovatelem území členského státu, který vydal zákazníkovi identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty, pod nímž mu zprostředkovatel službu poskytnul.“

6 Článek 9 odst. 1 šesté směrnice, od něhož se toto ustanovení odchyluje, určuje v zásadě za místo poskytování služby místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti.

7 Gerechtshof vzal v úvahu, že jelikož se jachty nacházely na území Francie a místo, kde došlo ke zprostředkováním, se nacházelo ve stejném členském státě, bylo namístě použít nikoli obecné ustanovení, avšak odchylné ustanovení pro plnění uvnitř Společenství, tedy ustanovení, z něhož mělo vyplývat, že Nizozemské království nemá právo uplatnit na tato plnění DPH.

8 Staatssecretaris van Financiën podal proti tomuto rozsudku žalobu pro zmatečnost k Hoge

Raad der Nederlanden. Uplatňuje, že čl. 28b část E odst. 3 šesté směrnice, jakož i odpovídající vnitrostátní ustanovení musí být vykládány restriktivně v tom smyslu, že pojem „plnění“ se týká poskytování zprostředkovatelských služeb, pouze byla-li základní smlouva, tj. smlouva o dodání zboží nebo smlouva o poskytnutí služby, uzavřena podnikateli, jež jsou povinni k DPH, o což se nejednalo ve věci, jež je předmětem převodního řízení, která se týká jednotlivce.

9 Vzhledem k tomu, že Hoge Raad der Nederlanden měl za to, že věc vyvolala otázky, na které stávající judikatura Soudního dvora nenabízí dostatečné odpovědi, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru tyto předběžné otázky:

„1) Je nutno vykládat čl. 28b část E odst. 3 šesté směrnice v tom smyslu, že toto ustanovení se týká pouze zprostředkovatelských služeb, jejichž příjemcem je osoba povinná k dani ve smyslu této směrnice nebo právnická osoba nepovinná k dani ve smyslu čl. 28a této směrnice?

2) V případě záporné odpovědi je pak třeba vykládat první větu čl. 28b části E odst. 3 šesté směrnice tak, že toto ustanovení má za cíl spojit místo poskytování nákupu nebo prodeje hmotného majetku mezi dvěma jednotlivci s místem uskutečnění plnění, jako kdyby toto uskutečnění plnění bylo dodáním nebo poskytnutím služby osobou povinnou k dani ve smyslu článku 8 šesté směrnice?“

K předběžným otázkám

K první otázce

10 Podle nizozemské vlády, která je částečně podporována portugalskou vládou, je vhodné vykládat čl. 28b část E odst. 3 šesté směrnice restriktivně a vyloučit z jeho působnosti zprostředkovatelské služby, pokud byla základní smlouva uzavřena mezi jednotlivci, a tudíž nebyla zdanitelným plněním. Toto ustanovení stanoví, že místo poskytování zprostředkování musí být v zásadě spojeno s místem hlavního plnění, což má smysl pouze tehdy, pokud hlavní plnění spadá do působnosti šesté směrnice, to znamená bylo provedeno osobou povinnou k dani. Jelikož o to se v tomto případě nejednalo, bylo namístě použít obecné pravidlo čl. 9 odst. 1 šesté směrnice, to znamená vzít za rozhodující místo podnikání D. Lipjese, které se nacházelo v Nizozemsku.

11 Hlava XVIa šesté směrnice, jejíž součástí je čl. 28b, se totiž týká všech dodání a pořízení uvnitř Společenství a oběhu, což jsou všechna plnění uskutečňovaná osobami povinnými k dani nebo právnickými osobami, které nejsou povinné k dani. Článek 28a této směrnice soustavně zmiňuje plnění osob povinných k dani nebo právnických osob nepovinných k dani. Z hlediska zachování soudržnosti musí být tudíž čl. 28b vykládán ve stejném smyslu.

12 Tento přístup je potvrzen čl. 28b částí E odst. 3 druhým pododstavcem, který zmiňuje příjemce, jež mají identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty. Může jít rovněž jenom o osoby povinné k dani a o právnické osoby nepovinné k dani.

13 Kromě toho dané ustanovení má za cíl zabránit tomu, aby podnik, jenž je zákazníkem, musel vykonávat své právo na odpočet v jiném členském státě než ve státě, v němž platí DPH. Pro jednotlivce, kteří jsou příjemci služeb a kteří nemohou uplatnit právo na odpočet, není takové pravidlo potřebné. Předešlé řešení také nejlépe odpovídá hospodářské realitě a daňové racionalitě.

14 Podle Komise není namístě zúžit rozsah působnosti čl. 28b části E odst. 3 šesté směrnice, a odchýlit se tím od jeho velmi jasného znění, které stanoví výslovnou odchylku od obecných ustanovení pro kategorii poskytování bez rozlišení podle stran základní smlouvy. Neexistuje

žádný důvod pro odchýlení se od tohoto pravidla, je-li tato základní smlouva nezdanitelným plněním. Ve skutečnosti obchodní systém uvnitř Společenství jako celek, jak je zmíněn v hlavě XVIa šesté směrnice, není omezen pouze na obchod mezi podnikateli.

15 Pojem „plnění“ byl použit na několika místech v šesté směrnici k označení jak služeb mezi osobami povinnými k dani, tak služeb poskytnutých jednotlivcem, jako v čl. 4 odst. 3 a 5. Restriktivní výklad čl. 28b části E odst. 3 této směrnice vede k složitému rozlišování a je v rozporu se zásadami jednoduchosti při zdaňování plnění a racionálního a rovnoměrného zdaňování.

16 V tomto ohledu je vhodné na okraj konstatovat, že co se týče vztahu mezi čl. 9 odst. 1 a čl. 28b částí E šesté směrnice, stanoví čl. 28b část E, pokud se jedná o obchod uvnitř Společenství, výjimku z obecného pravidla čl. 9 odst. 1. Lánek 9 odst. 1 nemá tudíž přednost a je vhodné se v každé situaci ptát, kterým z obou ustanovení se řídí (viz k obdobnému vztahu mezi odstavci 1 a 2 článku 9 šesté směrnice rozsudek ze dne 26. září 1996, Dudda, C-327/94, Recueil, s. I-4595, body 20 a 21).

17 Jelikož se jedná v tomto případě o obchod uvnitř Společenství, je tudíž čl. 28b část E odst. 3 šesté směrnice v zásadě použitelný. Je tedy vhodné přezkoumat, zda taková použitelnost může být dotčena skutečností, že poskytovatel zprostředkovatelské služby nebyl zdanitelným plněním.

18 V této věci je namístě zdraznit, že ze znění čl. 28b části E odst. 3 prvního pododstavce šesté směrnice vyplývá, že tento lánek se obecně vztahuje na poskytování služeb zprostředkovateli, „kteří jednájí jménem a na účet jiných osob“ bez rozlišení, zda příjemci služeb jsou nebo nejsou povinni k DPH.

19 Rovněž ze žádného ustanovení hlavy XVIa šesté směrnice, jejíž součástí je lánek 28b, nevyplývá, že tato ustanovení ponechávají mimo svou působnost jakékoliv plnění uskutečněné ve prospěch jednotlivce nepovinného k dani. Ostatně jak uplatňuje Komise, výraz „obchod mezi členskými státy“ použitý v nadpisu této hlavy se vztahuje jak na dodání osobám povinným k dani, tak na dodání, jež jsou uskutečňována ve prospěch osob nepovinných k dani. Okolnost, že ržná ustanovení této hlavy se jako lánek 28a vyjadřují k zdanitelnosti určitých plnění, nemá dopad na dosah článku 28b, jehož jediným předmětem je určení místa samotných plnění.

20 Co se týče tvrzení nizozemské vlády vycházejícího z čl. 28b části E odst. 3 druhého pododstavce, který podle ní zmiňuje příjemce, jež mají pro účely DPH identifikační číslo v jiném členském státě, než ve kterém bylo dané plnění uskutečneno, stačí konstatovat, že tento pododstavec, uvedený příslovcem „nicméně“, stanoví kategorii naprosto zvláštních výjimek, jež nemůže mít vliv na obecnější pravidlo stanovené v předchozím pododstavci.

21 Jak totiž zdraznil generální advokát v bodech 36 až 40 svého stanoviska, pro určení místa zprostředkovatelské činnosti je nerozhodné, zda hlavní plnění podléhá DPH nebo zda se jedná o nezdanitelné plnění.

22 Konečně co se týče tvrzení předloženého nizozemskou vládou, podle něhož se čl. 28b část E odst. 3 šesté směrnice vztahuje především na právo na odpočet DPH, což se nicméně netýká jednotlivce, stačí konstatovat, že nic ve znění tohoto ustanovení tuto konstrukci nepodepírá, jelikož výše uvedené ustanovení se vztahuje pouze k určení místa zprostředkovatelské služby, a nikoliv k právu na odpočet jednotlivce, jež jsou jejími příjemci.

23 Je tudíž vhodné odpovědět na první otázku tak, že čl. 28b část E odst. 3 šesté směrnice nelze vykládat tak, že se vztahuje pouze na zprostředkovatelské služby, jejichž příjemcem je osoba povinná k DPH nebo právnická osoba nepovinná k DPH.

Ke druhé otázce

24 Druhou otázkou se postupující soud táže, zda je namíst?, pokud spadá zproštění do osobnosti čl. 28b části E odst. 3 šesté směrnice, postupovat pro určení místa, kde bylo zproštění uskutečeno, podle obecných ustanovení článku 8 šesté směrnice nebo podle zvláštních ustanovení článku 28b téže směrnice.

25 V tomto ohledu stačí konstatovat, že ze znění šesté směrnice vyplývá, že místo pořízení zboží uvnitř Společenství je upraveno čl. 28b částmi A a B této směrnice, jenž se tudíž odchyluje od obecných ustanovení článku 8 téže směrnice, která upravují dodání zboží uvnitř jednoho členského státu. Za okolností věci, jež je předmětem převodního řízení, není jiné posouzení namíst?

26 Je tudíž namíst? odpovědět na druhou otázku tak, že pokud zproštění spadá do osobnosti čl. 28b části E odst. 3 šesté směrnice, je při určení místa, kde plnění spočívající v poskytnutí zproštění byla uskutečena, třeba postupovat podle čl. 28b částí A a B téže směrnice.

K nákladům

27 Náklady vynaložené nizozemskou a portugalskou vládou, jakož i Komisí, jež předložily svá vyjádření Soudnímu dvoru, se nenahrazují. Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení ve sporu probíhajícím před postupujícím soudem, k rozhodnutí o nákladech řízení je příslušný uvedený soud.

Z těchto důvodů

SOUDNÍ DVŮR (první senát)

o otázkách, které mu byly předloženy Hoge Raad der Nederlanden rozsudkem ze dne 14. února 2003, rozhodl takto:

1) Článek 28b část E 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 daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, ve znění vyplývajícím ze směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daní z přidané hodnoty a mání směrnice 77/388 s ohledem na odstranění daňových hranic, nelze vykládat tak, že se vztahuje pouze na zproštitelské služby, jejichž příjemcem je osoba povinná k dani z přidané hodnoty nebo právnická osoba nepovinná k dani z přidané hodnoty.

2) Pokud zproštění spadá do osobnosti čl. 28b části E odst. 3 šesté směrnice 77/388, ve znění pozdějších předpisů, je při určení místa, kde plnění spočívající v poskytnutí zproštění byla uskutečena, třeba postupovat podle čl. 28b částí A a B téže směrnice.

Jann

Rosas

La Pergola

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 27. května 2004.

Vedoucí soudní kanceláře

Předseda prvního senátu

R. Grass

P. Jann

* Jednací jazyk: nizozemština.