

Vec C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, v likvidácii,

proti

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Finanzgericht Hamburg)

„DPH – Šiesta smernica – články 9, 17 a 18 – Určenie miesta poskytnutia služieb – Pojem „poskytovanie zamestnancov“ – Samostatne zárobkovo činné osoby – Potreba zabezpečiť rovnaké posúdenie poskytnutia služieb vo vzťahu k poskytovateľovi a vo vzťahu k príjemcovi“

Abstrakt rozsudku

1. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Poskytovanie služieb – Určenie miesta daňovej povinnosti – Poskytovanie zamestnancov – Pojem*

[Smernica Rady 77/388, článok 9 ods. 2 písm. e) šiesta zarážka]

2. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpočet dane zaplatenej na vstupe*

(Smernica Rady 77/388)

3. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpočet dane zaplatenej na vstupe*

[Smernica Rady 77/388, článok 17 ods. 1, článok 17 ods. 2 písm. a) a článok 17 ods. 3 písm. a) a článok 18 ods. 1 písm. a)]

1. Článok 9 ods. 2 písm. e) šiesta zarážka šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „poskytovanie zamestnancov“ uvedený v tomto ustanovení zahŕňa aj poskytovanie samostatne zárobkovo činných osôb, ktoré nie sú zamestnané u poskytovateľa plnenia.

Keďže takýto výklad sa ohraničuje na jediné miesto zdačovania dotknutej poskytnutej služby, umožňuje práve zabrániť dvojitému zdaneniu tohto plnenia alebo zabrániť nezdaneniu tohto plnenia daňou z pridanej hodnoty. Tento výklad tiež umožňuje vykonanie uvedenej kolíznej normy tým, že umožňuje jednoduchý výkon pravidiel vyberania daní na mieste poskytovania služieb a predchádzanie daňovým únikom, lebo príjemca nemusí zisťovať právnu povahu vzťahov medzi poskytovateľom služieb a poskytnutými „zamestnancami“.

Navyše takýto výklad je v súlade so zásadou právnej istoty, pretože prehľadnejším určením miesta, kde sa poskytli služby, zjednodušuje uplatnenie ustanovení šiestej smernice a prispieva tak k zabezpečeniu presného a korektného vyberania dane z pridanej hodnoty.

(pozri body 29 – 32, bod 1 výroku)

2. V prípade neexistencie právnej úpravy Únie je vecou vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu, aby určil najmä príslušné orgány a upravil procesné podmienky na zabezpečenie ochrany práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Únie, za predpokladu, že takéto podmienky jednak nie sú menej výhodné ako procesné vnútroštátne podmienky (zásada ekvivalencie) a jednak nevedú k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv priznaných právnym poriadkom Únie (zásada efektivity).

Pokiaľ ide o zásadu efektivity, ak by vo vnútroštátnom procesnom práve neexistovali osobitné predpisy, bolo by právo poskytovateľa služby a právo príjemcu tejto služby spočívajúce v rovnakom zaobchádzaní z hľadiska zdaniteľnosti a splatnej dane z pridanej hodnoty pri jednom a tom istom plnení prakticky zbavené akéhokoľvek potrebného úniku.

(pozri body 35, 37)

3. Článok 17 ods. 1, článok 17 ods. 2 písm. a) a článok 17 ods. 3 písm. a), ako aj článok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa majú vykladať v tom zmysle, že členským štátom neukladajú povinnosť upraviť svoje vnútroštátne procesné predpisy takým spôsobom, aby zabezpečili posudzovanie zdaniteľnosti poskytovania služieb a splatnej dane z pridanej hodnoty za túto službu koherentným spôsobom tak u poskytovateľa, ako aj u príjemcu tohto plnenia, aj keď sú pre oba subjekty príslušné rozdielne daňové správy. Tieto ustanovenia však členským štátom ukladajú povinnosť prijať opatrenia, ktoré sú potrebné na zabezpečenie správneho výberu dane z pridanej hodnoty a dodržiavania zásady daňovej neutrality.

Aj keď článok 17 ods. 1, článok 17 ods. 2 písm. a) a článok 17 ods. 3 písm. a), ako aj článok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice konkrétne nespresujú obsah procesných alebo iných opatrení, ktoré musia byť prijaté na zabezpečenie správneho výberu dane z pridanej hodnoty a dodržiavania zásady daňovej neutrality, nič to nemení na tom, že tieto ustanovenia zaväzujú členské štáty z hľadiska sledovaného cieľa, pričom im ponechávajú možnosť voľnej úvahy pri posudzovaní potreby prijatia takýchto opatrení.

V tomto ohľade, ak by sa napriek tomu, že neboli položené otázky týkajúce sa výkladu či platnosti alebo príslušné súdy zamietli predložiť Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania týkajúci sa výkladu alebo posúdenia platnosti práva Únie, preukázalo, že rôzne orgány a/alebo súdy členského štátu naďalej systematicky prijímajú protichodné stanoviská týkajúce sa poskytnutia tej istej služby vo vzťahu k poskytovateľovi na jednej strane a k príjemcovi na druhej strane, čím porušujú najmä zásadu daňovej neutrality, mohlo by ísť o porušenie povinností, ktoré uvedenému členskému štátu vyplývajú zo šiestej smernice.

(pozri body 43 – 45, bod 2 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 26. januára 2012 (\*)

„DPH – Šiesta smernica – články 9, 17 a 18 – Určenie miesta poskytnutia služieb – Pojem

„poskytovanie zamestnancov“ – Samostatne zárobkovo činné osoby – Potreba zabezpečiť rovnaké posúdenie poskytnutia služieb vo vzťahu k poskytovateľovi a vo vzťahu k príjemcovi“

Vo veci C-218/10,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Hamburg (Nemecko) z 20. apríla 2010 a doručený Súdnemu dvoru 6. mája 2010, ktorý súvisí s konaním:

**ADV Allround Vermittlungs AG**, v likvidácii,

proti

**Finanzamt Hamburg-Bergedorf**,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia A. Borg Barthet, M. Ilešič, J. J. Kasel (spravodajca) a M. Berger,

generálny advokát: J. Mazák,

tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 30. marca 2011,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- ADV Allround Vermittlungs AG, v likvidácii, v zastúpení: S. Heinrichshofen a B. Burgmaier, Rechtsanwälte,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 28. júna 2011,

vyhlásil tento

## **Rozsudok**

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 9 ods. 2 písm. e), článku 17 ods. 1, článku 17 ods. 2 písm. a) a článku 17 ods. 3 písm. a), ako aj článku 18 ods. 1 písm. a) 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, čalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi ADV Allround Vermittlungs AG, v likvidácii (čalej len „ADV“), a Finanzamt Hamburg-Bergedorf (čalej len „Finanzamt“) vo veci určenia miesta poskytnutia služieb pre potreby výberu dane z pridanej hodnoty (čalej len „DPH“).

## **Právny rámec**

*Právo Únie*

3 V siedmom odôvodnení šiestej smernice sa uvádza:

„keže určenie miesta, na ktorom sa uskutočnilo zdaniteľné plnenie, sa stalo predmetom konfliktov súdnych právomocí medzi členskými štátmi, predovšetkým v otázke dodávok tovaru do zásoby a poskytovania služieb, keďže hoci miesto obchodovania, [hoci miestom poskytnutia služieb by malo byť v zásade miesto, kde má dodávateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti – *neoficiálny preklad*], musí sa toto miesto definovať ako miesto v štáte osoby, ktorej sa tieto služby poskytujú, predovšetkým v prípade určitých služieb poskytovaných medzi zdaniteľnými osobami, keď je cena služieb zahrnutá do ceny tovaru“.

4 Článok 9 ods. 1 šiestej smernice stanovuje:

„1. Za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik alebo kde má trvalé pôsobisko, z ktorého poskytuje služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.“

5 Článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice znie:

„Ale:

...

e) miestom poskytovania nasledujúcich služieb zákazníkom sídliacim v spoločnosti [mimo Spoločnosť – *neoficiálny preklad*] alebo zdaniteľným osobám sídliacim v spoločnosti alebo zdaniteľným osobám v spoločnosti alebo v inej krajine ako dodávateľ je miesto, kde zákazník založil svoj podnik, alebo kde má trvalé pôsobisko, kde sa služby poskytujú, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava:

...

– poskytovanie zamestnancov,

...“

6 Článok 17 ods. 1 šiestej smernice stanovuje:

„1. Právo na odpísanie dane vzniká v okamihu vyrubenia [splatnosti – *neoficiálny preklad*] odpísateľnej dane.“

7 Článok 17 ods. 2 písm. a) tejto smernice znie:

„Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jej zdaniteľných plnení, zdaniteľná osoba má právo odpísať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodala alebo má dodať v tuzemsku iná zdaniteľná osoba,

...“

8 Podľa článku 17 ods. 3 písm. a) tejto smernice:

„Ďalšie štáty taktiež poskytnú každému daňovníkovi právo na odpočítanie alebo vrátenie [DPH] podľa odseku 2, ak sa tovary a služby používajú na účely:

a) plnení týkajúcich sa ekonomických aktivít podľa článku 4 ods. 2 realizovaných v inej krajine, ktoré spôsobujú nárok na odpočet dane, ak sa uskutočnili na území daného štátu,

...“

9 Článok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice stanovuje:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

a) pri odpočte dane podľa článku 17 ods. 2 písm. a) má faktúru vystavenú podľa článku 22 ods. 3“.

#### *Vnútroštátne právo*

10 § 3a ods. 1 prvá veta zákona z roku 1999 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270) v znení vyplývajúcom z oznámenia z 21. februára 2005 (ďalej len „UStG“) stanovuje:

„S výhradou § 3b a § 3f sa iné plnenie poskytne na mieste, kde podnikateľ prevádzkuje svoj podnik.“

11 Podľa § 3a ods. 3 prvej vety UStG:

„Ak príjemcom niektorého z iných plnení uvedených v odseku 4 je podnikateľ, k poskytnutiu plnenia dochádza na rozdiel od odseku 1 na mieste, kde príjemca prevádzkuje svoj podnik.“

12 § 3a ods. 4 UStG stanovuje:

„Inými plneniami v zmysle odseku 3 sú:...

7. poskytovanie personálu...“.

13 § 15 ods. 1 prvá veta bod 1 UStG stanovuje:

„Podnikateľ môže odpočítať tieto sumy dane zaplatené na vstupe:

1. zo zákona splatnú daň za dodávky a iné služby, ktoré iný podnik uskutočnil v prospech jeho podniku. Podmienkou uplatnenia odpočtu dane je, že podnikateľ disponuje faktúrou vystavenou podľa § 14 a 14a.“

14 § 18 ods. 9 tretia veta UStG stanovuje:

„Žiadosť o vrátenie dane je potrebné podať do šiestich mesiacov po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom vznikol nárok na vrátenie.“

#### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

15 ADV, spoločnosť založená podľa nemeckého práva, zabezpečovala v roku 2005 poskytovanie samostatne zárobkovo činných vodičov nákladných automobilov prepravným spoločnostiam usadeným v Nemecku a mimo územia daného členského štátu, najmä v Taliansku.

Zmluvy uzatvorené medzi ADV a vodičmi s názvom „dohoda o sprostredkovaní“ stanovovali, že vodiči musia svoje služby fakturovať ADV. Táto spoločnosť následne sama fakturovala rozličným prepravným podnikom, ktorí boli jej klientmi, cenu podľa uvedených dohôd o sprostredkovaní zvýšenú o maržu v rozmedzí od 8 % do 20 %.

16 ADV najprv vystavila talianskym klientom faktúry, ktoré neobsahovali DPH. Spoločnosť sa totiž domnievala, že tieto poskytnuté služby treba považovať za „poskytovanie personálu“ v zmysle § 3a ods. 4 bodu 7 UStG a že miesto poskytnutia služieb sa nachádzalo v Taliansku, mieste usadenia sa príjemcov týchto plnení.

17 Finanzamt rozhodol, že sporné plnenia nemožno považovať za „poskytovanie personálu“ a že miesto poskytnutia služieb sa teda v zmysle § 3a ods. 1 UStG nachádzalo v mieste usadenia sa poskytovateľa služieb. DPH teda musí byť vyfakturovaná v Nemecku.

18 Naopak, Bundeszentralamt für Steuern, orgán príslušný pre žiadosti o vrátenie DPH, ktoré vo veci samej predložili talianski príjemcovia, sa domnieval, že plnenia poskytnuté ADV boli „poskytovaním personálu“ a z tohto dôvodu sa DPH v Nemecku nefakturuje. Tvrdiac, že podľa § 3a ods. 3 prvej vety UStG mali byť tieto plnenia zdanené v mieste sídla príjemcov, t. j. v Taliansku, tento orgán zamietol schválenie vrátenia nemeckej DPH talianskym podnikom.

19 Finanzgericht Hamburg, ktorý rozhoduje o tomto spore, najskôr dospel k záveru, že vzhľadom na skutočnosť, že siedme odôvodnenie šiestej smernice stanovuje, že výpočet uvedený v článku 9 ods. 2 tejto smernice zahŕňa „predovšetkým... určité služby poskytované medzi zdaniteľnými osobami, keď je cena služieb zahrnutá do ceny tovaru“, mohlo by sa toto ustanovenie uplatniť aj na poskytnutie samostatne zárobkovo činných osôb, avšak má v tejto súvislosti pochybnosti.

20 Finanzgericht Hamburg sa ďalej pýta, či jednak dlh vzniknutý z titulu DPH u poskytovateľa služieb a právo príjemcu na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe nie sú nevyhnutne prepojené predovšetkým na základe zásady daňovej neutrality a jednak či takto vytvorený vzťah zaväzuje príslušné vnútroštátne orgány k tomu, aby zabránili prijímaniu vzájomne protichodných rozhodnutí.

21 Nakoniec sa Finanzgericht Hamburg pýta, či sa lehota šiestich mesiacov, ktorú má príjemca na predloženie žiadosti o vrátenie a ktorá podľa vnútroštátneho práva začína plynúť od konca kalendárneho roka, v ktorom vznikol nárok na vrátenie dane, zastaví alebo preruší v prípade, že nebolo vydané rozhodnutie o daňovom postavení poskytovateľa.

22 Za týchto okolností rozhodol Finanzgericht Hamburg prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 9 ods. 2 písm. e) šiesta zarážka šiestej smernice... vykladať tak, že „poskytovanie zamestnancov“ zahŕňa aj poskytnutie samostatne zárobkovo činných osôb, ktoré nie sú zamestnané u poskytovateľa plnenia?

2. Majú sa článok 17 [ods. 1, článok 17 ods. 2 písm. a) a] článok 17 ods. 3 písm. a), [ako aj] článok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice... vykladať tak, že vo vnútroštátnom procesnom práve sa musia prijať opatrenia, ktoré zabezpečia, že zdaniteľnosť a daňová povinnosť v prípade jedného a toho istého plnenia sa posúdi rovnako pri podniku poskytujúcom plnenie a podniku prijímajúcom plnenie aj v prípade, že tieto podniky patria do právomoci odlišných daňových orgánov?

Len v prípade kladnej odpovede na druhú prejudiciálnu otázku:

3. Majú sa článok 17 [ods. 1, článok 17 ods. 2 písm. a) a článok 17 ods. 3 písm. a), ako aj článok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice... vykladať tak, že lehota, počas ktorej môže príjemca plnenia vykonať odpoveď dane zaplatenej na vstupe, nesmie uplynúť skôr, ako sa vo vzťahu k poskytovateľovi plnenia právoplatne rozhodne o zdaniteľnosti a daňovej povinnosti“

## O prejudiciálnych otázkach

### O prvej otázke

23 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 9 ods. 2 písm. e) šiesta zarážka šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že pojem „poskytovanie zamestnancov“ zahŕňa aj poskytovanie samostatne zárobkovo činných osôb, ktoré nie sú zamestnané u poskytovateľa plnenia.

24 Treba na úvod uviesť, ako to už urobil vnútroštátny súd a účastníci konania, ktorí podali Súdnemu dvoru pripomienky, že ani znenie článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej zarážky šiestej smernice, ani porovnávanie jazykových verzií tohto ustanovenia neumožňuje určiť, či samostatne zárobkovo činné osoby možno považovať za „zamestnancov“ v zmysle tohto ustanovenia.

25 Je potrebné konštatovať, že z dôvodov, ktoré uviedol generálny advokát v bodoch 26 a 27 návrhov, nemožno *a priori* vylúčiť, že sa článok 9 ods. 2 písm. e) šiesta zarážka šiestej smernice uplatní aj na poskytovanie „samostatne zárobkovo činných“ osôb.

26 Z ustálenej judikatúry totiž vyplýva, že pri výklade ustanovenia práva Únie je potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (pozri najmä rozsudok z 9. marca 2006, Gillan Beach, C-114/05, Zb. s. I-2427, bod 21 a citovanú judikatúru).

27 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že článok 9 šiestej smernice obsahuje pravidlá, ktoré upravujú hraničný ukazovateľ určujúci miesto poskytnutia služieb na daňové účely. Zatiaľ čo odsek 1 tohto článku zavádza v tejto súvislosti všeobecné pravidlo, odsek 2 rovnakého článku vymenováva rad špecifických hraničných ukazovateľov. Podľa ustálenej judikatúry je cieľom týchto ustanovení vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu príjmov (pozri najmä rozsudky z 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, Zb. s. I-4595, bod 20; Gillan Beach, už citovaný, bod 14, a zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, Zb. s. I-8255, bod 24).

28 Výklad článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej zarážky šiestej smernice, podľa ktorého sa pojem „zamestnanci“ v ňom uvedený vzťahuje nielen na pracovníkov v pracovnom pomere, ale aj na samostatne zárobkovo činné osoby, je v súlade s cieľom kolíznej normy zavedenej článkom 9 šiestej smernice, ktorej účelom je predchádzať nebezpečenstvu dvojitého zdanenia alebo nezdanenia.

29 Keďže takýto výklad sa ohraničuje na jediné miesto zdaťovania dotknutej poskytnutej služby, umožňuje práve zabrániť dvojitému zdaneniu tohto plnenia alebo zabrániť nezdaneniu tohto plnenia z titulu DPH.

30 Tento výklad tiež uvažuje vykonanie uvedenej kolíznej normy tým, že umožní jednoduchý výkon pravidiel vyberania daní na mieste poskytovania služieb a predchádzanie daňovým únikom, lebo príjemca nemusí zisťovať právnu povahu vzťahov medzi poskytovateľom služieb a poskytnutými „zamestnancami“.

31 Navyše takýto výklad je v súlade so zásadou právnej istoty, pretože prehľadnejším určením miesta, kde sa poskytli služby, zjednodušuje uplatnenie ustanovení šiestej smernice a prispieva tak k zabezpečeniu presného a korektného vyberania DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. októbra 2011, Stoppelkamp, C-421/10, zatiaľ neuvverejnený v Zbierke, bod 34).

32 Vzhľadom na tieto úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 9 ods. 2 písm. e) šiesta zarážka šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „poskytovanie zamestnancov“ uvedený v tomto ustanovení zahŕňa aj poskytovanie samostatne zárobkovo činných osôb, ktoré nie sú zamestnané u poskytovateľa plnenia.

#### *O druhej otázke*

33 Druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 17 ods. 1, článok 17 ods. 2 písm. a) a článok 17 ods. 3 písm. a), ako aj článok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že zaväzujú členské štáty, aby upravili svoje vnútroštátne procesné predpisy takým spôsobom, aby zabezpečili posudzovanie zdaniteľnosti poskytovania služieb a splatnej DPH za túto službu koherentným spôsobom tak u poskytovateľa, ako aj u príjemcu tohto plnenia, aj keď sú pre oba subjekty príslušné rozdielne daňové správy.

34 V tejto súvislosti treba konštatovať, ako uviedol vnútroštátny súd, že šiesta smernica neobsahuje ustanovenie, v ktorom by sa výslovne uvádzalo, že členské štáty sú povinné prijať také opatrenia, ktoré sa uvádzajú v prejudiciálnej otázke.

35 Podľa ustálenej judikatúry v prípade neexistencie právnej úpravy Únie v danej oblasti je vecou vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu, aby určil najmä príslušné orgány a upravil procesné podmienky na zabezpečenie ochrany práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Únie, za predpokladu, že takéto podmienky jednak nie sú menej výhodné ako procesné vnútroštátne podmienky (zásada ekvivalencie) a jednak nevedú k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv priznaných právnym poriadkom Únie (zásada efektivity) (pozri najmä rozsudky zo 17. novembra 1998, Aprile, C-228/96, Zb. s. I-7141, bod 18, a z 21. januára 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, Zb. s. I-623, bod 17).

36 Pokiaľ ide o zásadu ekvivalencie, treba uviesť, že Súdny dvor vo veci samej nemá žiaden dôvod pochybovať o súlade právnej úpravy, ktorá je sporná vo veci samej, s uvádzanou zásadou.

37 Naproti tomu vnútroštátny súd predovšetkým pochybuje, či daná situácia spĺňa požiadavky zásady efektivity. Ak by vo vnútroštátnom procesnom práve neexistovali osobitné predpisy, bolo by právo poskytovateľa služby a právo príjemcu tejto služby uznané Súdnym dvorom v rozsudku z 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, Zb. s. I-4227), a spočívajúce v rovnakom zaobchádzaní z hľadiska zdaniteľnosti a splatnej DPH pri jednom a tom istom plnení prakticky zbavené akéhokoľvek potrebného úniku.

38 Z tohto hľadiska treba zdôrazniť, že zásadu efektivity treba považovať za porušenú v prípade, keď výkon práva priznaného právnym poriadkom Únie je znemožnený alebo nadmerne sťažený.



39 Zdá sa však, že o takýto prípad nejde vo veci samej.

40 Generálny advokát jednak v bode 70 návrhov uvádza, že už citovaný rozsudok Genius sa vzťahuje len na rozsah práva na odpoveď. Nevyjadruje sa k prípadnému právu poskytovateľa alebo príjemcu služieb, aby v konaní zaťatom druhou stranou transakcie, ktorá podlieha DPH, pred iným orgánom, než ktorému podlieha, bolo toto plnenie kvalifikované – najmä vo vzťahu k miestu jeho poskytnutia – rovnakým spôsobom, ako ho kvalifikuje jeho vlastný orgán alebo súd, ktorým podlieha.

41 Jednak treba konštatovať, že poskytovateľ služieb aj ich príjemca môžu svoje práva uplatňovať nielen pred správnymi orgánmi, ale aj pred súdmi príslušnými pre oblasť DPH v konaniach, ktoré bez pochyb v zásade umožňujú zabezpečiť správny a jednotný výklad ustanovení šiestej smernice.

42 Jednotný výklad a uplatňovanie práva Únie sú totiž definitívne zabezpečené v konaní o návrhu na zaťatie prejudiciálneho konania týkajúcom sa výkladu alebo posúdenia platnosti práva Únie podľa článku 267 ZFEU, ktoré vykonáva systém spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdny dvorom. Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru však nevyplýva, že sporná vnútroštátna právna úprava neumožňuje zabezpečiť riadne fungovanie uvedenej súdnej spolupráce.

43 Ak by sa však napriek tomu, že neboli položené otázky týkajúce sa výkladu či platnosti alebo príslušné súdy zamietli predložiť Súdnemu dvoru návrh na zaťatie prejudiciálneho konania týkajúci sa výkladu alebo posúdenia platnosti práva Únie, preukázalo, že rôzne orgány a/alebo súdy členského štátu naďalej systematicky prijímajú protichodné stanoviská týkajúce sa poskytnutia tej istej služby vo vzťahu k poskytovateľovi na jednej strane a k príjemcovi na druhej strane, čím porušujú najmä zásadu daňovej neutrality, mohlo by ísť o porušenie povinností, ktoré uvedenému členskému štátu vyplývajú zo šiestej smernice.

44 Aj keď článok 17 ods. 1, článok 17 ods. 2 písm. a) a článok 17 ods. 3 písm. a), ako aj článok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice konkrétne nespresujú obsah procesných alebo iných opatrení, ktoré musia byť prijaté na zabezpečenie správneho výberu DPH a dodržiavania zásady daňovej neutrality, nič to nemení na tom, že tieto ustanovenia zaväzujú členské štáty z hľadiska sledovaného cieľa, pričom im ponechávajú možnosť voľnej úvahy pri posudzovaní potreby prijatia takýchto opatrení.

45 Za týchto okolností treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 17 ods. 1, článok 17 ods. 2 písm. a) a článok 17 ods. 3 písm. a), ako aj článok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že členským štátom neukladajú povinnosť upraviť svoje vnútroštátne procesné predpisy takým spôsobom, aby zabezpečili posudzovanie zdaniteľnosti poskytovania služieb a splatnej DPH za túto službu koherentným spôsobom tak u poskytovateľa, ako aj u príjemcu tohto plnenia, aj keď sú pre oba subjekty príslušné rozdielne daňové správy. Tieto ustanovenia však členským štátom ukladajú povinnosť prijať opatrenia, ktoré sú potrebné na zabezpečenie správneho výberu DPH a dodržiavania zásady daňovej neutrality.

*O tretej otázke*

46 Vzhľadom na odpoveď na druhú otázku nie je potrebné odpovedať na tretiu otázku.

**O trovách**

47 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo zaťaté 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 (prvá komora) rozhodol takto:

1. Článok 9 ods. 2 písm. e) šiesta zarážka 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 sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „poskytovanie zamestnancov“ uvedený v tomto ustanovení zahŕňa aj poskytovanie samostatne zárobkovo činných osôb, ktoré nie sú zamestnané u poskytovateľa plnenia.

2. Článok 17 ods. 1, článok 17 ods. 2 písm. a) a článok 17 ods. 3 písm. a), ako aj článok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice 77/388 sa majú vykladať v tom zmysle, že členským štátom neukladajú povinnosť upraviť svoje vnútroštátne procesné predpisy takým spôsobom, aby zabezpečili posudzovanie zdaniteľnosti poskytovania služieb a splatnej dane z pridanej hodnoty za túto službu koherentným spôsobom tak u poskytovateľa, ako aj u príjemcu tohto plnenia, aj keď sú pre oba subjekty príslušné rozdielne daňové správy. Tieto ustanovenia však členským štátom ukladajú povinnosť prijať opatrenia, ktoré sú potrebné na zabezpečenie správneho výberu dane z pridanej hodnoty a dodržiavania zásady daňovej neutrality.

Podpisy

\* Jazyk konania: nemčina.