STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
JÁNA MAZÁKA
přednesené dne 17. června 2008 [1]

1. Touto předběžnou otázkou Regeringsrätten (Nejvyšší správní soud) (Švédsko) žádá Soudní dvůr, aby vyložil čl. 9 odst. 2 písm. e) a čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice o DPH [2], jakož i čl. 56 odst. 1 písm. c) a článek 196 směrnice 2006/112 [3] (dále souhrnně „relevantní ustanovení“). Věc v původním řízení se týká zčásti účetních období, na která jsou použitelná ustanovení šesté směrnice, a zčásti účetních období, na která se použijí ustanovení směrnice 2006/112.

2. Věc se týká švédské nadace, která provozuje jak hospodářské, tak jiné činnosti a která zamýšlí uskutečnit nákup konzultačních služeb z Dánska. Předkládající soud si přeje vědět, zda pro účely použití relevantních ustanovení je nadace osobou povinnou k dani, ačkoliv nákup má být uskutečněn pouze v souvislosti s tou částí jejích činností, která spadá mimo působnost směrnic.

I – Právní rámec

A – *Právo Společenství*

3. Podle čl. 2 odst. 1 šesté směrnice je předmětem DPH: „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4. Článek 4 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že „osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“. Článek 4 odst. 2 zní takto: „mezi hospodářské činnosti náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb […]“

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Šestá 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) (dále jen„šestá směrnice“).

3 — Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1) (dále jen směrnice 2006/112). Na šestou směrnici a směrnici 2006/112 bude společně odkazováno jako na „směrnice“. S účinností od 1. ledna 2007 byla šestá směrnice zrušena a nahrazena směrnicí 2006/112.

5. Podle článku 9 šesté směrnice, který se týká místa poskytování služeb:

„1. Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.

2. Nicméně:

[…]

e) za místo poskytování následujících služeb, jsou-li poskytovány zákazníkům usazeným mimo Společenství nebo osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel, se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytována, a nemá-li takové ústředí či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje:

[…]

– služby poradců, techniků, poradenských organizací, advokátů, účetních a další podobné služby, jakož i zpracování dat a poskytování informací,

[…]“

6. Článek 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice stanoví, že následující osoby jsou povinny odvádět daň z přidané hodnoty:

„osoby, kterým poskytují služby uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. e) osoby povinné k dani usazené v zahraničí. Členské státy mohou nicméně požadovat, aby poskytovatel služeb byl povinen odvádět daň společně a nerozdílně.“

7. Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 mají být předmětem DPH tato plnění: „poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

8. Článek 9 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„‚Osobou povinnou k dani' se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

‚Ekonomickou činností' se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, ‚včetně […] výkonu […] povolání'".

9. Podle čl. 56 odst. 1 směrnice 2006/112:

„Místem poskytnutí následujících služeb příjemci usazenému mimo Společenství nebo osobě povinné k dani usazené ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel, je místo, kde má příjemce sídlo své ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytnuta, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje:

[…]

c) poradenská, inženýrská, konzultační, právní, účetní nebo jiná podobná služba, jakož i zpracování dat a poskytnutí informací;

[…]"

10. Konečně článek 196 směrnice 2006/112 stanoví:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani, která je příjemcem služby uvedené v článku 56 […]"

B – *Vnitrostátní právo*

11. Podle článku 1 kapitoly 1 mervärdesskattelagen (1994:200) (zákon o DPH, dále jen „ML") musí být DPH odvedena z obratu dosaženého na území Švédska ze zboží a služeb, které jsou předmětem daně a jsou poskytnuty jako součást profesní činnosti. [4]

4 — Toto ustanovení má provést čl. 2 odst. 1 šesté směrnice.

12. Podle článku 7 kapitoly 5 ML jsou některé konkrétní služby, včetně poradenských služeb, poskytované z jiného členského státu považovány za služby poskytované na území Švédska, jestliže příjemce služby je obchodníkem, který má ve Švédsku sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou byla služba poskytnuta, nebo, nemá-li obchodník takové sídlo nebo stálou provozovnu ve Švédsku, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje. Je-li poskytovatelem zdanitelných poradenských služeb na území Švédska zahraniční společnost, je příjemce služby podle článku 2 kapitoly 1 ML povinen odvádět DPH [5].

13. ML neobsahuje definici pojmu „obchodník“. Podle článku 1 kapitoly 4 ML je „profesní činnost“ definována jako činnost, která je hospodářskou činností související s podnikáním a příjmy za plnění uskutečněná jako součást této činnosti za jeden daňový rok přesáhnou částku 30 000 SEK. Z bodu 1 kapitoly 13 inkomstskattelagen (zákon o dani z příjmu) je zřejmé, že hospodářská činnost odkazuje na výdělečnou činnost vykonávanou samostatně v rámci určité profese.

II – Skutkové okolnosti a řízení a předložená předběžná otázka

14. Věc v původním řízení se týká nadace založené na základě kolektivních smluv, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (Restart – Rada pro podporu a poradenství v případech nadbytečných zaměstnanců, dále jen „TRR“), která vznikla v roce 1994 ze Svenska Arbetsgivareföreningen (Konfederace švédského podnikání, nyní Svenskt Näringsliv) a Privattjänstemannakartellen (Federace zaměstnanců v průmyslu a službách).

15. Podle stanov je cílem TRR jednak výplata podpory v nezaměstnanosti a podpora opatření k usnadnění přechodu do nového zaměstnání u zaměstnanců, kteří z určitých důvodů ztratili zaměstnání nebo jim jeho ztráta hrozí, a krom toho poradenství a pomoc podnikům, které mají nebo pravděpodobně budou mít přebytek zaměstnanců, a podpora rozvoje podniků v oblasti lidských zdrojů. Podmínky pro činnost TRR jsou podrobněji upraveny existující smlouvou Omställningsavtal (dohoda o opatřeních umožňujících přechod na jiné zaměstnání) mezi Svenskt Näringsliv a Privattjänstemannakartellen.

16. Činnosti jsou financovány platbami od zaměstnavatelů, kteří jsou smlouvou vázáni, z poplatku, který odpovídá podílu z platů vyplacených zaměstnancům, na něž se tato smlouva vztahuje. Zaměstnavatelé, kteří jsou touto smlouvou vázáni prostřednictvím „doplňkové“ smlouvy, platí pevný roční příspěvek. Vedle činnosti, kterou TRR vyko-

5 — Uvedenými ustanoveními byly provedeny odpovídající části čl. 9 odst. 2 písm. e) a čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

nává podle Omställningsavtal, je TTR registrována k DPH ohledně poskytování služeb v případě, kdy podniky využívají služby subdodavatelů. Činnosti, které jsou předmětem daně, údajně činí 5 % veškeré činnosti TRR.

17. TRR zamýšlí nakoupit poradenské služby mimo jiné z Dánska, které budou použity výlučně v souvislosti s činností vykonávanou nadací na základě Omställningsavtal. Za účelem objasnění daňových důsledků uvedeného nákupu TRR požádala Skatterättsnämnden o předběžné rozhodnutí o tom, zda je její činnost na základě Omställningsavtal profesní povahy a zda je pro účely článku 7 kapitoly 5 ML obchodníkem.

18. Předběžným rozhodnutím ze dne 3. března 2006 Skatterättsnämnden zodpověděl otázky tak, že jednak činnosti vykonávané podle Omställningsavtal nepředstavují pro TRR poskytnutí služeb v rámci profesní činnosti, a jednak TRR musí být považována pro účely článku 7 kapitoly 5 ML za obchodníka.

19. TRR proti předběžnému rozhodnutí podala opravný prostředek a navrhuje, aby Regeringsrätten předběžné rozhodnutí změnil a prohlásil, že TRR není obchodníkem pro účely článku 7 kapitoly 5 ML. Skatteverket (místní daňový úřad) tvrdí, že Regeringsrätten musí předběžné rozhodnutí potvrdit.

20. Na podporu své žaloby TRR uplatňuje mimo jiné, že registrace k DPH sama o sobě neznamená, že registrovaná osoba má být vždy považována za obchodníka pro účely článku 7 kapitoly 5 ML. V případě uskutečnění nákupu služeb pro činnosti nespadající do působnosti šesté směrnice není TRR obchodníkem ve smyslu uvedeného ustanovení. Odpovídající ustanovení šesté směrnice, čl. 9 odst. 2 písm. e), neuvádí pojem „obchodník“, nýbrž „osoba povinná k dani“.

21. Regeringsrätten má za to, že věc, která mu byla předložena, vyžaduje výklad pojmů práva Společenství „osoba povinná k dani“ a „osoba povinná odvádět daň“ tam, kde se použijí určitá ustanovení šesté směrnice a směrnice 2006/112. Předkládající soud uvádí, že význam pojmu „osoba povinná k dani“ v šesté směrnici byl Soudním dvorem vyložen v mnoha rozsudcích. Neexistuje však judikatura týkající se výkladu tohoto pojmu pro použití čl. 9 odst. 2 písm. e) uvedené směrnice v situaci, jaká je posuzována v projednávané věci.

22. S ohledem na skutečnost, že relevantní ustanovení šesté směrnice jsou nejasná,

a jelikož se jeví, že se Soudní dvůr takovou otázkou dosud nezabýval, Regeringsrätten se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musejí být čl. 9 odst. 2 písm. e) a čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice, jakož i čl. 56 odst. 1 písm. c) a článek 196 směrnice 2006/112/ES vykládány v tom smyslu, že pro jejich použití musí být osoba, která uskutečňuje nákup poradenských služeb od osoby povinné k dani v jiném [členském státě], [ve kterém prvně uvedená] vykonává jak hospodářskou činnost, tak i činnost nespadající do působnosti směrnic, považována za osobu povinnou k dani […], i když se nákup uskutečnil pouze ohledně činnosti nespadající do působnosti směrnic?“

23. Písemná vyjádření byla předložena Skatteverket, německou, řeckou, italskou a polskou vládou a Komisí. Jednání se nekonalo, neboť nebylo účastníky řízení navrženo.

III – Posouzení

A – *Hlavní argumenty účastníků řízení*

24. TRR nepředložila Soudnímu dvoru písemné vyjádření.

25. Podle názoru Skatteverket čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice a čl. 56 odst. 1 směrnice 2006/112 nepožadují, aby zákazník jednal jako osoba povinná k dani, když uskutečňuje nákup, nebo aby uskutečňoval nákup jako součást hospodářských činností. Dále je v souladu s cílem obou směrnic skutečnost, že je pro účely relevantních ustanovení nepodstatné, zda zákazník jedná jako osoba povinná k dani.

26. Skatteverket tvrdí, že pro použití relevantních ustanovení musí být s osobou povinnou k dani zacházeno s jako takovou, nezávisle na účelu nákupu služby. V případě služeb pořízených TTR za okolností, jakými jsou okolnosti v původním řízení, je tedy třeba plnění považovat za uskutečněné ve Švédsku. TTR je tudíž povinna přiznat a odvést DPH do švédského státního rozpočtu. Poskytnutí služeb nesouvisejících s hospodářskou činnosti TTR nicméně nevede ke vzniku nároku na odpočet DPH.

27. Německá, polská a řecká vláda, jakož i Komise předložily argumenty ve stejném smyslu, jako jsou argumenty Skatteverket. Tvrdí v zásadě, že relevantní ustanovení mají být vykládána v tom smyslu, že zákazník uskutečňující nákup poradenských služeb od osoby povinné k dani v jiném členském státě, který vykonává jak hospodářskou činnost, tak i činnost nespadající do působnosti směrnice, musí být považován za osobu povinnou k dani, i když je uvedený nákup uskutečňován pouze v souvislosti s činnostmi nespadajícími do působnosti směrnice.

28. Italská vláda nicméně v zásadě tvrdí, že relevantní ustanovení musí vykládána v tom smyslu, že zákazník uskutečňující nákup poradenských služeb od osoby povinné k dani v jiném členském státě, který vykonává jak hospodářskou činnost, tak i činnost nespadající do působnosti směrnice, musí být považován za konečného spotřebitele uvedeného poskytnutí služeb tehdy, pokud je takový nákup činěn pouze v souvislosti s činnostmi nespadajícími do působnosti směrnic.

B – *Posouzení*

29. Svou předběžnou otázkou se předkládající soud táže, zda musí být relevantní ustanovení vykládána v tom smyslu, že pro jejich použití musí být osoba, která uskutečňuje nákup poradenských služeb od osoby povinné k dani v jiném členském státě a vykonává jak hospodářskou činnost, tak i činnost nespadající do působnosti směrnic, považována za osobu povinnou k dani, ačkoliv je nákup uskutečňován pouze v souvislosti s činnostmi nespadajícími do působnosti směrnic.

30. Vzhledem k téměř totožnému znění relevantních ustanovení obou směrnic a v zájmu přehlednosti zde bude odkazováno pouze na šestou směrnici. [6]

31. Podle čl. 4 odst. 1 se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která provádí samostatně některou z hospodářských činností, na které se odkazuje v čl. 4 odst. 2. „Hospodářské činnosti“ jsou definovány v čl. 4 odst. 2 jako činnosti zahrnující veškerou činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb.

32. Podle ustálené judikatury článek 4 šesté směrnice vymezuje velice široký rozsah uplatnění DPH pokrývající všechna stadia výroby,

6 — Článek 2 odst. 1, článek 4, čl. 9 odst. 2 písm. e) a čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice v podstatě odpovídají čl. 2 odst. 1, článku 9, čl. 56 odst. 1 písm. c) a článku 196 směrnice 2006/112.

distribuce a poskytnutí služeb [7]. Krom toho z ustálené judikatury vyplývá, že vzhledem k účelu šesté směrnice – která směřuje zejména k založení systému DPH na jednotné definici „osob povinných k dani“ – musí být toto postavení posouzeno výlučně na základě kritérií vyjádřených v článku 4 této směrnice [8].

33. Soudní dvůr proto rozhodl, že osoba vykonávající hospodářskou činnost je pro účely článku 4 šesté směrnice osobou povinnou k dani, i když je hospodářská činnost činností vedlejší [9]. Osobu je možno považovat za osobu povinnou k dani podle článku 4 šesté směrnice i tehdy, pokud, jako je tomu v případě TRR, převažující část její činnosti nespadá do působnosti uvedené směrnice.

34. Soudní dvůr ve věci Gillan Beach uvedl, že „[č]lánek 9 šesté směrnice obsahuje pravidla pro určení místa poskytnutí služeb pro daňové účely. Zatímco odstavec 1 uvedeného článku k tomu stanoví obecné pravidlo, odstavec 2 téhož článku uvádí řadu konkrétních příkladů míst poskytnutí určitých služeb. Cílem těchto ustanovení je jednak předejít střetům pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak předejít neuložení daně“ [10].

35. Soudní dvůr ve stejném rozsudku uvedl, že „[j]e třeba připomenout, že pokud jde o vztah mezi odstavci 1 a 2 článku 9 šesté směrnice, Soudní dvůr již rozhodl, že odstavec 1 uvedeného ustanovení nemá žádnou přednost před jeho odstavcem 2. V každé situaci tak vyvstává otázka, zda se u této situace jedná o jeden z příkladů uvedených v čl. 9 odst. 2 uvedené směrnice. Pokud ne, spadá do rozsahu působnosti čl. 9 odst. 1“ [11].

36. Z toho vyplývá, že čl. 9 odst. 2 šesté směrnice vzhledem k tomu, že není výjimkou z pravidla uvedeného v čl. 9 odst. 1, nesmí být vykládán úzce.

37. Dále Soudní dvůr ve věci Gillan Beach rozhodl, že „[p]ro výklad ustanovení práva Společenství je namístě vzít v úvahu nejen znění uvedeného ustanovení, ale zároveň kontext, ve kterém se nachází, a předměty

7 — Viz mimo jiné rozsudky ze dne 4. prosince 1990, Van Tiem (C-186/89, Recueil, s. I-4363, bod 17); ze dne 26. června 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, s. I-6729, bod 42), a ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, Sb. rozh. s. I-3123, bod 40).

8 — Viz výše uvedený rozsudek HE, bod 41 a citovaná judikatura.

9 — Tamtéž, bod 42.

10 — Viz rozsudek ze dne 9. března 2006, Gillan Beach (C-114/05, Sb. rozh. s. I-2427, bod 14), citující rozsudky ze dne 4. července 1985, Berkholz (168/84, Recueil, s. 2251, bod 14); ze dne 26. září 1996, Dudda (C-327/94, Recueil, s. I-4595, bod 20); ze dne 6. března 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Recueil, s. I-1195, bod 10), a ze dne 12. května 2005, RAL (Channel Islands) a další (C-452/03, Sb. rozh. s. I-3947, bod 23).

11 — Viz výše uvedený rozsudek Gillan Beach, bod 15 a citovaná judikatura.

právní úpravy, jejíž je součástí“ [12]. Podle Soudního dvora je tedy třeba mít na vědomí, že čl. 9 odst. 2 šesté směrnice je kolizním pravidlem, které určuje místo zdanění plnění, a tudíž vymezuje pravomoci členských států. Uvádím zde, že z toho vyplývá, že pojem „poradenské služby“ je pojmem práva Společenství, který musí být vykládán jednotně, aby se předešlo případům dvojího zdanění nebo neuložení daně [13].

38. Je třeba uvést, že čl. 9 odst. 2 písm. e) neupřesňuje, zda osoba povinná k dani, která uskutečňuje nákup služeb, musí takový nákup činit pouze ve vztahu ke své hospodářské činnosti [14]: nic v uvedeném ustanovení ostatně nenaznačuje, že taková skutečnost by měla mít jakýkoliv význam pro účely jeho použití.

39. Nicméně, jak předkládající soud správně zdůrazňuje, čl. 2 odst. 1 šesté směrnice výslovně uvádí, že předmětem daně je dodání zboží nebo poskytnutí služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, „která jedná jako taková“. Nadto čl. 17 odst. 2 šesté směrnice jasně stanoví, že nárok osoby povinné k dani na odpočet daně odvedené na vstupu vzniká, jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění [15].

40. Nicméně zatímco čl. 2 odst. 1 a čl. 17 odst. 2 šesté směrnice výslovně odkazují na osobu povinnou k dani, „která jedná jako taková“, nebo na služby použité pro účely zdanitelných plnění, čl. 9 odst. 2 uvedené směrnice takový konkrétní odkaz nečiní. Podle mého názoru se v žádném případě nejedná o (legislativní) opominutí na straně zákonodárce Společenství. Neexistence jakéhokoliv odkazu na hospodářskou činnost, na osobu povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo na zdanitelná plnění v čl. 9 odst. 2 spíše znamená, že pro účely určení místa poskytnutí služeb skutečnost, že zákazník doplňkově provádí činnosti spadající mimo působnost šesté směrnice, nebrání použití uvedeného ustanovení [16].

41. Krom toho je výše uvedený výklad relevantních ustanovení v souladu s potřebou zjednodušení použití (pravidel o místu poskytnutí služeb) a snadnosti výběru daně, jakož i zabránění daňovým únikům [17]. Jak ovšem Skatteverket správně zdůrazňuje, pokud by zákazník poskytovaných služeb musel být osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo pokud by služba

12 — Tamtéž, bod 21 citující rozsudek ze dne 7. června 2005, VEMW a další (C-17/03, Sb. rozh. s. I-4983, bod 41).

13 — Pokud jde o „podobné činnosti“, viz výše uvedený rozsudek Gillan Beach, bod 20 a citovaná judikatura. Ohledně „propagačních služeb“ viz rozsudky ze dne 17. ledna 1993, Komise v. Francie (C-68/92, Recueil, s. I-5881, bod 14); ze dne 17. listopadu 1993, Komise v. Španělsko (C-73/92, Recueil, s. I-5997, bod 12), a stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věci SPI (C-108/00, Recueil, s. I-2361, bod 14).

14 — To jest činnost podléhající dani.

15 — Viz rozsudek ze dne 2. června 2005, WZV (C-378/02, Sb. rozh. s. I-4685, bod 32 a citovaná judikatura).

16 — Dodávám, že z výše uvedeného je zřejmé, že účel čl. 9 odst. 2 šesté směrnice je odlišný od cílů čl. 2 odst. 1 a čl. 17 odst. 2.

17 — S ohledem na svůj výklad relevantních ustanovení v případě pochybností v souvislosti s nebezpečím daňového úniku uvádím, že článek 21 a čl. 22 odst. 7 šesté směrnice umožňují daňovým orgánům členských států, aby přijaly nezbytná opatření k zamezení uvedeného nebezpečí. Viz v tomto ohledu rozsudek Dudda, citovaný v poznámce pod čarou č. 10, bod 32.

musela být použita pro účely jeho zdanitelných plnění, bylo by určení místa poskytnutí služeb v mnoha případech mnohem obtížnější jak pro společnosti, tak pro daňové orgány členských států [18].

42. Krom toho, s ohledem na účelnost [19] takového výkladu relevantních ustanovení, je v případě osoby nakupující poradenské služby daň splatná ve fázi přiznání této osoby k DPH, které podává daňové správě členského státu, ve kterém je usazena. Tím, že je osobou povinnou k dani, je vázána povinností být v takovém členském státě registrována již pro účely přiznání k DPH. Krom toho, pokud jsou takové služby používány v souvislosti s její hospodářskou činností, sám pořizovatel může uplatnit svůj nárok na odpočet daně na vstupu. Poskytovatel služeb, na druhé straně, musí pouze prokázat, že osoba, která je kupuje, je osobou povinnou k dani [20].

43. Konečně, podle mého názoru je takový výklad relevantních ustanovení veden rovněž zásadou právní jistoty, jelikož pravidla týkající se místa poskytnutí služeb musí být pro obchodníky předvídatelná. Tato zásada se použije s obzvláštní přísností na pravidla, která mají fiskální důsledky, tak aby jednotlivci mohli identifikovat své povinnosti vyplývající z takových pravidel [21].

44. Krom toho má takový výklad vést k tomu, aby byla redukována zátěž kladená na obchodníky uskutečňující svou činnost na vnitřním trhu. A to zase usnadní volný pohyb zboží a služeb, který je, jak připomínám, jedním z obecných cílů společného systému DPH. [22]

45. Před tím, nežli učiním závěr, krátce zmíním skutečnost, že ve světle výše uvedených úvah se jeví, že italská vláda ve svém výkladu relevantních ustanovení [23] nevzala řádně v úvahu účel uvedených ustanovení.

18 — Rovněž souhlasím, že pokud, v rozporu s mým výkladem uvedeným výše, by se mělo za to, že relevantní ustanovení vyžadují takové povinnosti, ohrozilo by to zájmy na zjednodušení použití pravidel a snadnosti výběru daně v situacích, kdy je nákup služeb uskutečňován pro obě kategorie činností uskutečňovaných TRR. Relevantní ustanovení nedávají návod, pokud jde o postup v případě požadovaného rozdělení.

19 — Tato otázka úzce souvisí s otázkou v předchozím bodě. Pokud je rozdělení daňových pravomocí příliš nepraktické, plnění, která jinak podléhají dani, mohou uniknout zdanění.

20 — Jak správně zdůrazňuje Skatteverket, takový režim umožňuje poskytovateli služeb, například poradenských služeb, aby se vyhnul povinnosti registrovat se pro účely DPH ve všech členských státech, ve kterých jsou usazeni jeho zákazníci.

21 — Viz v tomto ohledu stanovisko generálního advokáta Fennelyho ve věci Dudda, citované v poznámce pod čarou č. 10, bod 32, odkazující na rozsudek ze dne 13. března 1990, Komise v. Francie (C-30/89, Recueil, s. I-691, bod 23), a stanovisko generálního advokáta Cosmy ve věciFaaborg-Gelting Linien A/S v. Finanzamt Flensburg (C-231/94, Recueil, s. I-2395, bod 12).

22 — Ve věci projednávané předkládajícím soudem předchází skutkové okolnosti nabytí účinnosti směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (Úř. věst. L 44, s. 11). Článek 2 směrnice 2008/8 stanoví, že s účinností od 1. ledna 2010 bude článek 43 směrnice 2006/112 znít takto: „Pro účely uplatňování pravidel týkajících se místa poskytnutí služby platí, že: 1) osoba povinná k dani, která provádí i činnosti nebo uskutečňuje i plnění, jež se nepovažují za zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby ve smyslu čl. 2 odst. 1, *se považuje za osobu povinnou k dani ve vztahu ke všem službám, které jí jsou poskytnuty*“(kurziva provedena autorem tohoto stanoviska).

23 — Viz bod 28 tohoto stanoviska.

46. V neposlední řadě, pokud jde o čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice, který je rovněž zmíněn v předložené otázce, postačí uvést, že toto ustanovení pouze stanoví, že osoby, kterým poskytuje služby uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice osoba povinná k dani usazená v zahraničí, jsou povinny k DPH. Proto tam, kde jsou podmínky stanovené v článku 4 šesté směrnice, jakož i jiné podmínky podle čl. 21 odst. 1 písm. b) splněny, je taková osoba povinná k DPH, pokud jde o služby, které pořídila, bez ohledu na skutečnost, zda jsou poskytnuty pouze v souvislosti s činností, která spadá mimo působnost směrnic.

IV – Závěry

47. Domnívám se tedy, že by Soudní dvůr měl na otázku, kterou mu položil Regeringsrätten, odpovědět následovně:

„Pokud jde o určení místa poskytnutí služeb, musí být čl. 9 odst. 2 písm. e) a čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice Rady 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 a čl. 56 odst. 1 písm. c) a článek 196 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládány v tom smyslu, že pro účely jejich použití musí být osoba, která uskutečňuje nákup poradenských služeb od osoby povinné k dani v jiném členském státě a vykonává jak hospodářskou činnost, tak i činnost nespadající do působnosti uvedených dvou směrnic, považována za osobu povinnou k dani, i když se nákup uskutečňuje pouze v souvislosti s činností nespadající do působnosti směrnic.“