NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
JÁN MAZÁK
prednesené 17. júna 2008 [1]

1. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania Regeringsrätten (Najvyšší správny súd) (Švédsko) žiada Súdny dvor o výklad článku 9 ods. 2 písm. e) a článku 21 ods. 1 písm. b) šiestej smernice o DPH, [2] ako aj článku 56 ods. 1 písm. c) a článku 196 smernice 2006/112 [3] (ďalej spoločne len „príslušné ustanovenia“). Spor vo veci samej sa týka sčasti zdaňovacích období, na ktoré sa vzťahujú ustanovenia šiestej smernice, a sčasti zdaňovacích období, na ktoré sa vzťahujú ustanovenia smernice 2006/112.

I — Právny rámec

A — *Právo Spoločenstva*

2. Tento spor sa týka švédskej nadácie, ktorá vykonáva tak hospodársku, ako aj inú činnosť a má v úmysle zakúpiť poradenské služby od poskytovateľa usadeného v Dánsku. Vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, sa pýta, či na účely uplatnenia príslušných ustanovení je nadácia zdaniteľnou osobou, hoci sa nákup služieb má uskutočniť len vzhľadom na časť činnosti nadácie, ktorá nespadá do pôsobnosti smerníc.

3. Podľa článku 2 ods. 1 šiestej smernice DPH podlieha „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou, [ktorá koná ako taká — *neoficiálny preklad*]“.

4. Článok 4 ods. 1 šiestej smernice stanovuje, že zdaniteľná osoba predstavuje „osobu, ktorá nezávisle [a] na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti“. Článok 4 ods. 2 uvádza, že „hospodárske činnosti… predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby…“.

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Šiesta smernica 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; korigendum, Ú. v. EÚ L 226, s. 23) (ďalej len „šiesta smernica“).

3 — Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1) (ďalej len „smernica 2006/112“). Šiesta smernica a smernica 2006/112 budú ďalej spoločne uvádzané len ako „smernice“. S účinnosťou od 1. januára 2007 bola šiesta smernica zrušená a nahradená smernicou 2006/112.

5. Podľa článku 9 šiestej smernice, ktorý sa týka miesta poskytovania služieb:

„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.

2. Ale:

…

e) miestom poskytovania nasledujúcich služieb zákazníkom sídliacim v spoločenstve alebo zdaniteľným osobám sídliacim v spoločenstve alebo zdaniteľným osobám sídliacim v spoločenstve ale 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:

— služby poradcov, technikov, konzultačných agentúr, právnikov, účtovníkov a iné podobné služby, ako aj spracovanie údajov a poskytovanie informácií,…“

6. Článok 21 ods. 1 písm. b) šiestej smernice stanovuje, kto je povinný platiť DPH:

„osoby, ktorým sú dodané služby zahrnuté pod článkom 9 (2) e) a vykonávané zdaniteľnou osobou bývajúcou [usadenou — *neoficiálny preklad*] v zahraničí. Členské štáty však môžu vyžadovať, aby dodávateľ služieb bol v plnom rozsahu [spoločne a nerozdielne — *neoficiálny preklad*] zodpovedný za platenie dane“.

7. Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 podliehajú DPH tieto plnenia: „dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

…

8. Článok 9 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje:

„‚Zdaniteľná osoba' je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť' je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane… činností pri výkone slobodných povolaní…"

9. Podľa článku 56 ods. 1 smernice 2006/112:

„Miestom poskytovania nižšie uvedených služieb odberateľom usadeným mimo Spoločenstva alebo zdaniteľným osobám usadeným v Spoločenstve, ale v inom členskom štáte ako v štáte poskytovateľa, je miesto, kde má odberateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkáreň, pre ktoré sa služby poskytli, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkáreň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava:

…

c) služby poradcov, technikov, poradenských firiem, právnikov, účtovníkov a iné podobné služby, ako aj spracovanie údajov a poskytovanie informácií;

…"

10. Napokon článok 196 smernice 2006/112 uvádza:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorej sú poskytované služby uvedené v článku 56…"

B — *Vnútroštátna právna úprava*

11. Podľa kapitoly 1 § 1 medvärdesskattelagen (1994:200) (zákon o DPH, ďalej len „ML") sa DPH vyberá z obratu dosiahnutého z dodania tovarov a poskytnutia služieb, ktoré podliehajú dani, na vnútroštátnom území v rámci zárobkovej činnosti. [4]

4 — Cieľom tohto ustanovenia je prebrať článok 2 ods. 1 šiestej smernice.

12. Kapitola 5 § 7 ML stanovuje, že určité špecifické služby vrátane poradenských, dodávané z iného členského štátu, sú považované za poskytnuté na vnútroštátnom území, ak je odberateľ obchodníkom, ktorý má vo Švédsku sídlo svojej hospodárskej činnosti alebo tam má zriadenú stálu prevádzkareň, pre ktorú bola služba poskytnutá, alebo ak takéto sídlo alebo stála prevádzkareň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava. Ak je poskytovateľom zdaniteľných poradenských služieb na vnútroštátnom území zahraničná spoločnosť, DPH podľa kapitoly 1 § 2 ML platí odberateľ. [5]

13. ML neobsahuje definíciu pojmu „obchodník“. Podľa kapitoly 4 § 1 ML je „zárobková činnosť“ definovaná ako hospodárska činnosť týkajúca sa obchodu, pričom odmena za plnenia poskytované v rámci tejto činnosti prekročí za jedno zdaňovacie obdobie 30 000 SEK. Z kapitoly 13 § 1 inkomstskattelagen (zákon o dani z príjmov) vyplýva, že pod hospodárskou činnosťou je potrebné rozumieť akúkoľvek činnosť vykonávanú za odplatu a nezávisle v rámci určitého povolania.

5 — Týmito ustanoveniami boli prebraté zodpovedajúce časti článku 9 ods. 2 písm. e) a článku 21 ods. 1 písm. b) šiestej smernice.

II — Skutkový stav, konanie vo veci samej a návrh na začatie prejudiciálneho konania

14. Spor vo veci samej sa týka nadácie založenej na základe kolektívnych dohôd pod názvom Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (Restart — Rada pre podporu a poradenstvo v prípade nadbytočných zamestnancov) (ďalej len „TRR“), ktorá bola vytvorená v roku 1994 zo Svenska Arbetsgivareföreningen (Združenie švédskych podnikov, dnes Svenskt Näringsliv) a Privattjänstemannakartellen (Zväz zamestnancov pracujúcich v priemysle a službách).

15. Podľa jej stanov je cieľom TRR jednak platenie kompenzácie v nezamestnanosti a podpora opatrení na uľahčenie získania nového zamestnania zamestnancov, ktorí sa z osobitných dôvodov stali nezamestnanými alebo existuje riziko, že sa nimi stanú, a jednak poskytovanie poradenstva a pomoci spoločnostiam, ktoré sa nachádzajú v stave prezamestnanosti, alebo je v nich vznik tohto stavu pravdepodobný a podpora rozvoja spoločností v oblasti ľudských zdrojov. Podmienky činnosti TRR sú bližšie upravené v dohode medzi Svenskt Näringsliv a Privattjänstemannakartellen, nazvanej Omställningsavtal (dohoda o zmene zamestnania).

16. Činnosť je financovaná prostredníctvom príspevkov zamestnávateľov viazaných dohodou, ktoré zodpovedajú určitému percentu zo mzdy poskytovanej zamestnancom, na ktorých sa táto dohoda vzťahuje. Zamestnávatelia viazaní dohodou na základe tzv. vedľajšej dohody platia paušálny ročný príspevok. Mimo rámec činnosti upravenej

v Omställningsavtal je TRR zaregistrovaná ako platiteľ DPH v súvislosti s poskytovaním služieb v prípade, ak spoločnosť využíva externé služby. Zdaniteľné plnenia TRR sú stanovené vo výške 5 % z jej celkovej činnosti.

17. TRR plánuje zakúpiť poradenské služby poskytované okrem iného dodávateľom usadeným v Dánsku, ktoré budú použité výlučne v rámci činnosti vykonávanej nadáciou na základe Omställningsavtal. S cieľom objasniť daňové dôsledky tejto operácie podala TRR žiadosť o zaujatie stanoviska na Skatterättsnämnden, aby sa dozvedela, či činnosť, ktorú vykonáva na základe Omställningsavtal, je svojou povahou zárobkovou činnosťou a či je možné TRR považovať za obchodníka v zmysle kapitoly 5 § 7 ML.

18. Skatterättsnämnden vo svojom stanovisku z 3. marca 2006 uviedol, že: i) činnosť TRR vykonávanú v rámci Omställningsavtal nemožno považovať za služby poskytnuté v rámci zárobkovej činnosti a ii) TRR má byť považovaná za obchodníka v zmysle kapitoly 5 § 7 ML.

19. TRR podala proti stanovisku odvolanie, v ktorom žiadala, aby Regeringsrätten zmenil stanovisko a vyhlásil, že TRR nie je obchodníkom v zmysle kapitoly 5 § 7 ML. Skatteverket (miestna správa daní) uvádza, že Regeringsrätten by mal stanovisko potvrdiť.

20. Na podporu svojho odvolania TRR okrem iného uviedla, že registrácia platiteľa DPH sama osebe neznamená, že registrovaný subjekt treba vždy považovať za obchodníka v zmysle kapitoly 5 § 7 ML. V prípade nákupov vykonaných pre činnosti mimo rámca pôsobnosti šiestej smernice TRR nie je obchodníkom v zmysle uvedeného ustanovenia. Zodpovedajúce ustanovenie šiestej smernice, článok 9 ods. 2 písm. e), sa netýka pojmu obchodník, ale pojmu zdaniteľná osoba.

21. Regeringsrätten sa domnieva, že vec, ktorú prejednáva, si v rozsahu, v akom sa majú uplatniť určité ustanovenia šiestej smernice a smernice 2006/112, vyžaduje výklad pojmov práva Spoločenstva „zdaniteľná osoba“ a „osoba povinná platiť daň“. Tento vnútroštátny súd uvádza, že význam pojmu „zdaniteľná osoba“ v šiestej smernici bol spresnený Súdnym dvorom vo viacerých rozsudkoch. Stále však ešte neexistuje judikatúra o tom, ako je potrebné chápať tento pojem v prípade uplatnenia článku 9 ods. 2 písm. e) uvedenej smernice v situácii, akou je tá v prejednávanej veci.

22. Domnievajúc sa, že príslušné ustanovenia šiestej smernice a smernice 2006/112 nie sú dostatočne jasné a Súdny dvor sa k tejto otázke ešte nevyjadroval, Regeringsrätten

rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Majú sa článok 9 ods. 2 písm. e) a článok 21 ods. 1 písm. b) šiestej smernice, ako aj článok 56 ods. 1 písm. c) a článok 196 [smernice 2006/112] vykladať v tom zmysle, že na ich uplatnenie musí byť odberateľ poradenských služieb od osoby povinnej platiť daň v inom [členskom štáte], ktorý vykonáva súčasne hospodársku činnosť a činnosť, ktorá nepatrí do pôsobnosti smerníc, považovaný za zdaniteľnú osobu… aj v prípade, ak sa nákup služieb uskutočnil len vzhľadom na činnosť mimo pôsobnosti smerníc?“

III — Posúdenie

A — *Hlavné tvrdenia účastníkov konania*

23. Skatteverket, nemecká, grécka, talianska a poľská vláda a Komisia predložili písomné pripomienky. Účastníci nenavrhli, aby sa konalo pojednávanie, a preto sa pojednávanie neuskutočnilo.

24. TRR nepredložila Súdnemu dvoru písomné pripomienky.

25. Podľa Skatteverket článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice ani článok 56 ods. 1 smernice 2006/112 nevyžadujú, aby odberateľ pri nákupe služieb konal ako zdaniteľná osoba alebo aby nákup uskutočnil ako súčasť svojej hospodárskej činnosti. Okrem toho je v súlade s cieľom oboch smerníc, že na účely príslušných ustanovení nie je dôležité, či odberateľ koná ako zdaniteľná osoba.

26. Skatteverket tvrdí, že na účely uplatnenia príslušných ustanovení treba zdaniteľnú osobu za takúto považovať bez ohľadu na účel nákupu služieb. Preto v prípade služieb, ktoré TRR nadobudla za okolností, aké nastali v prejednávanej veci, je potrebné považovať dodávku služieb za uskutočnenú vo Švédsku. TRR je preto povinná priznať a zaplatiť DPH do švédskeho rozpočtu. Dodávka služieb, ktorá sa netýka hospodárskej činnosti TRR, však nezakladá nárok na odpočet DPH.

27. Nemecká, poľská a grécka vláda a Komisia uviedli podobné tvrdenia ako Skatteverket. V podstate sa domnievajú, že príslušné ustanovenia sa majú vykladať v tom zmysle, že odberateľ poradenských služieb od osoby povinnej platiť daň v inom členskom štáte, ktorý vykonáva súčasne hospodársku činnosť a činnosť, ktorá nepatrí do pôsobnosti smerníc, musí byť považovaný za zdaniteľnú osobu aj v prípade, ak sa tento nákup služieb uskutočnil len vzhľadom na činnosť mimo pôsobnosti smerníc.

28. Talianska vláda však v podstate tvrdí, že príslušné ustanovenia sa majú vykladať v tom zmysle, že odberateľ poradenských služieb od zdaniteľnej osoby usadenej v inom členskom štáte, ktorý vykonáva súčasne hospodársku činnosť a činnosť, ktorá nepatrí do pôsobnosti smerníc, musí byť považovaný za konečného spotrebiteľa tejto dodávky služieb, pokiaľ sa daný nákup služieb uskutočnil len vzhľadom na činnosť mimo pôsobnosti smerníc.

B — *Posúdenie*

29. Svojou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa príslušné ustanovenia majú vykladať v tom zmysle, že odberateľ poradenských služieb od osoby povinnej platiť daň v inom členskom štáte, ktorý vykonáva súčasne hospodársku činnosť a činnosť, ktorá nespadá do pôsobnosti smerníc, musí byť považovaný za zdaniteľnú osobu aj v prípade, ak sa tento nákup služieb uskutočnil len vzhľadom na činnosť mimo pôsobnosti smerníc.

30. Vzhľadom na takmer totožné znenie príslušných ustanovení oboch smerníc a pre väčšiu prehľadnosť sa budem odvolávať len na šiestu smernicu. [6]

31. Podľa článku 4 ods. 1 šiestej smernice „zdaniteľná osoba“ predstavuje osobu, ktorá vykonáva nezávisle niektorú z hospodárskych činností uvedených v článku 4 ods. 2 smernice. „Hospodárske činnosti“ podľa článku 4 ods. 2 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby.

32. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora článok 4 šiestej smernice priznáva DPH veľmi široký rozsah uplatnenia zahŕňajúci všetky štádiá výroby, distribúcie a poskytovania

6 — Článok 2 ods. 1, články 4, 9 ods. 2 písm. e) a článok 21 ods. 1 písm. b) šiestej smernice v podstate zodpovedajú článku 2 ods. 1, článkom 9, 56 ods. 1 písm. c) a článku 196 smernice 2006/112 v tomto poradí.

služieb. [7] Okrem toho z ustálenej judikatúry takisto vyplýva, že v súlade s účelom šiestej smernice — ktorá smeruje najmä k založeniu spoločného systému DPH na jednotnom definovaní „zdaniteľných osôb“ — toto postavenie musí byť posudzované výlučne na základe kritérií uvedených v článku 4 tejto smernice. [8]

33. Preto Súdny dvor už rozhodol, že osoba vykonávajúca hospodársku činnosť v zmysle článku 4 šiestej smernice je zdaniteľnou osobou, hoci táto hospodárska činnosť je vedľajšou činnosťou. [9] Osobu možno považovať za zdaniteľnú osobu podľa článku 4 šiestej smernice aj vtedy ak, ako je tomu v prípade TRR, hlavná časť jej činnosti nespadá do pôsobnosti tejto smernice.

34. Súdny dvor v rozsudku Gillan Beach uviedol, 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. Cieľom týchto ustanovení je vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na strane druhej nezdaneniu príjmov“. [10]

35. Súdny dvor v tom istom rozsudku ďalej uviedol, že „rovnako je potrebné pripomenúť, že pokiaľ ide o vzťah medzi odsekmi 1 a 2 článku 9 šiestej smernice, Súdny dvor rozhodol, že odsek 1 tohto ustanovenia nemá nijakú prednosť pred jeho odsekom 2. V každej situácii sa kladie otázka, či je daná situácia upravená jedným z prípadov uvedených v článku 9 ods. 2 tejto smernice. Ak nie, vzťahuje sa na ňu odsek 1 tohto článku“. [11]

36. Z toho vyplýva, že článok 9 ods. 2 šiestej smernice, ktorý nie je výnimkou z pravidla uvedeného v odseku 1 tohto článku, sa nemá vykladať reštriktívne.

37. Okrem toho Súdny dvor v rozsudku Gillan Beach rozhodol, že „pri výklade ustanovenia práva Spoločenstva treba vziať do úvahy nielen znenie tohto ustanovenia, ale rovnako aj jeho kontext a ciele sledované

7 — Pozri okrem iného rozsudky zo 4. decembra 1990, Van Tiem, C-186/89, Zb. s. I-4363, bod 17; z 26. júna 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Zb. s. I-6729, bod 42, a z 21. apríla 2005, HE, C-25/03, Zb. s. I-3123, bod 40.

8 — Pozri rozsudok HE, už citovaný, bod 41 a tam citovanú judikatúru.

9 — Tamže, bod 42.

10 — Pozri rozsudky z 9. marca 2006, Gillan Beach, C-114/05, Zb. s. I-2427, bod 14; zo 4. júla 1985, Berkholz, 168/84, Zb. s. 2251, bod 14; z 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, Zb. s. I-4595, bod 20; zo 6. marca 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Zb. s. I-1195, bod 10, a z 12. mája 2005, RAL (Channel Islands) a i., C-452/03, Zb. s. I-3947, bod 23.

11 — Pozri rozsudok Gillan Beach, už citovaný, bod 15 a tam citovanú judikatúru.

právnou úpravou, ktorej súčasť [toto ustanovenie] tvorí“. [12] Preto podľa Súdneho dvora treba brať do úvahy, že článok 9 ods. 2 šiestej smernice je kolíznou normou, ktorá určuje miesto zdanenia plnení, a teda vymedzuje právomoci členských štátov. V tomto ohľade podotýkam, že z uvedeného vyplýva, že pojem „poradenské služby“ je pojmom práva Spoločenstva, ktorý sa musí vykladať jednotne, aby sa vyhlo situáciám dvojitého zdanenia alebo nezdanenia. [13]

38. Treba poznamenať, že článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice nešpecifikuje, či zdaniteľná osoba, ktorá nakupuje služby, musí tento nákup uskutočniť v rámci svojej hospodárskej činnosti [14]: v tomto ohľade dané ustanovenie neobsahuje nič, čo by naznačovalo, že uvedená skutočnosť je rozhodujúca na účely jeho uplatnenia.

39. Ako však správne uvádza vnútroštátny súd, článok 2 ods. 1 šiestej smernice výslovne stanovuje, že DPH podlieha dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou, „ktorá koná ako taká [*neoficiálny preklad*]“. Okrem toho článok 17 ods. 2 šiestej smernice jasne uvádza, že zdaniteľná osoba má právo na odpočet dane na vstupe, pokiaľ tovary a služby používa na účely svojich zdaniteľných plnení. [15]

40. Kým článok 2 ods. 1 a článok 17 ods. 2 šiestej smernice sa výslovne odvolávajú na zdaniteľnú osobu, „ktorá koná ako taká [*neoficiálny preklad*]“, alebo na služby použité na účely zdaniteľných plnení, článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice tieto špecifické pojmy neobsahuje. Domnievam sa, že to v žiadnom prípade nie je dôsledkom (legislatívneho) prehliadnutia v právnej úprave Spoločenstva. Skutočnosť, že článok 9 ods. 2 neodkazuje na hospodársku činnosť, zdaniteľnú osobu, ktorá koná ako taká, ani na zdaniteľné plnenia, skôr znamená, že na účely určenia miesta dodávky služieb nie je fakt, že odberateľ vykonáva aj činnosti, ktoré nespadajú do pôsobnosti šiestej smernice, prekážkou uplatnenia uvedeného ustanovenia. [16]

41. Okrem toho uvedený výklad príslušných ustanovení je v súlade so záujmami jednoduchého výkonu (pravidiel o mieste poskytovania služieb) a zjednodušenia vyberania daní, ako aj predchádzania daňových únikov. [17] Ako Skatteverket správne uvádza, ak by odberateľ poskytovaných služieb musel byť zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, alebo by služby museli byť použité na účely jeho zdaniteľných

12 — Tamže, bod 21, v ktorom je citovaný rozsudok zo 7. júna 2005, VEMW a i., C-17/03, Zb. s. I-4983, bod 41.

13 — S odkazom na „podobné aktivity“ pozri rozsudok Gillan Beach, už citovaný, bod 20 a tam citovanú judikatúru. Pokiaľ ide o „reklamné služby“, pozri rozsudky zo 17. novembra 1993, Komisia/Francúzsko, C-68/92, Zb. s. I-5881, bod 14; zo 17. novembra 1993, Komisia/Španielsko, C-73/92, Zb. s. I-5997, bod 12, a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci SPI (rozsudok z 15. marca 2001, C-108/00, Zb. s. I-2361), bod 14.

14 — To znamená činnosť podliehajúca dani.

15 — Pozri rozsudok z 2. júna 2005, WZV, C-378/02, Zb. s. I-4685, bod 32 a tam citovanú judikatúru.

16 — Tu by som dodal, že ako z uvedeného zjavne vyplýva, účel článku 9 ods. 2 šiestej smernice sa odlišuje od cieľov článku 2 ods. 1 a článku 17 ods. 2.

17 — Pokiaľ ide o môj výklad príslušných ustanovení, v prípade pochybnosti týkajúcej sa nebezpečenstva daňových únikov považujem za potrebné uviesť, že články 21 a 22 ods. 7 šiestej smernice umožňujú daňovým úradom členských štátov prijať nevyhnutné opatrenia na zabránenie tohto nebezpečenstva. V tomto ohľade pozri rozsudok Dudda, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 32.

plnení, stanovenie miesta poskytovania služieb by sa v mnohých prípadoch stalo oveľa zložitejším tak pre spoločnosti, ako aj pre daňové úrady členských štátov. [18]

42. Okrem toho, vzhľadom na praktické uplatnenie [19] takého výkladu príslušných ustanovení, v prípade osoby nakupujúcej poradenské služby sa daň vyrubuje v štádiu podania daňového priznania k DPH, ktoré táto osoba podáva daňovému úradu v členskom štáte, v ktorom je usadená. Ako zdaniteľná osoba musí byť zaregistrovaná v tomto členskom štáte už na účely podania daňových priznaní k DPH. Navyše ak sú dané služby použité na účely hospodárskej činnosti odberateľa, tento môže uplatniť svoje právo na odpočet dane na vstupe. Na druhej strane poskytovateľovi služieb stačí preukázať, že osoba nakupujúca služby je zdaniteľnou osobou. [20]

43. Napokon, zastávam názor, že takýto výklad príslušných ustanovení takisto vyžaduje zásada právnej istoty, keďže pravidlá o mieste poskytovania služieb musia byť pre obchodníkov predvídateľné. Obzvlášť striktne sa táto zásada uplatňuje na pravidlá týkajúce sa daňovej povinnosti, aby jednotlivci mohli určiť svoje povinnosti vyplývajúce z týchto pravidiel. [21]

44. Okrem toho uvedený výklad by mal viesť k zníženiu zaťaženia obchodníkov, ktorí pôsobia v rámci vnútorného trhu. Táto skutočnosť zase prispeje k zjednodušeniu voľného pohybu tovarov a služieb, ktorý, ako pripomínam, je jedným zo základných cieľov spoločného systému DPH. [22]

45. Pred uvedením záveru chcem ešte podotknúť, že vo svetle vyššie uvedených úvah sa zdá, že talianska vláda pri svojom výklade príslušných ustanovení [23] dostatočne nezohľadnila ich účel.

18 — Takisto súhlasím, že pokiaľ by príslušné ustanovenia boli, na rozdiel od môjho vyššie uvedeného výkladu, považované za stanovujúce tieto požiadavky, ohrozilo by to záujmy jednoduchého výkonu pravidiel a zjednodušenia vyberania daní v situáciách, kde sa nákup služieb uskutočňuje pre obe kategórie činností TRR. Príslušné ustanovenia neobsahujú žiadne pravidlá postupu v prípade požadovaného rozdelenia.

19 — Táto otázka je úzko spojená s ustanovením predchádzajúceho bodu. Pokiaľ je určenie právomoci v daňovej oblasti prakticky ťažko uskutočniteľné, plnenia, ktoré by inak boli zdaniteľné, sa môžu vyhnúť zdaneniu.

20 — Ako Skatteverket správne uvádza, takýto systém umožňuje, aby sa poskytovateľ služieb, akými sú poradenské služby, vyhol povinnosti registrácie na účely DPH v každom členskom štáte, v ktorom sú usadení jeho klienti.

21 — Pozri v tomto ohľade návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Fennelly vo veci Dudda (už citovanej v poznámke pod čiarou 10), bod 32, kde sa odvoláva na rozsudok z 13. marca 1990, Komisia/Francúzsko (C-30/89, Zb. s. I-691, bod 23), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cosmas vo veci Faaborg-Gelting Linien/Finanzamt Flensburg (rozsudok z 2. mája 1996, C-231/94, Zb. s. I-2395), bod 12.

22 — Vo veci prejednávanej pred vnútroštátnym súdom rozhodné skutočnosti predchádzali nadobudnutiu účinnosti smernice Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (Ú. v. EÚ L 44, s. 11). Článok 2 smernice 2008/8 stanovuje, že článok 43 smernice 2006/112 sa od 1. januára 2010 mení a dopĺňa takto: „Na účely uplatňovania pravidiel o mieste poskytovania služieb sa: 1. zdaniteľná osoba, ktorá vykonáva aj činnosti alebo transakcie, ktoré sa nepovažujú za zdaniteľné dodanie tovaru ani poskytnutie služieb v súlade s článkom 2 ods. 1, *považuje za zdaniteľnú osobu s ohľadom na všetky služby, ktoré sa jej poskytnú*“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

23 — Pozri bod 28 týchto návrhov.

46. V neposlednom rade, pokiaľ ide o článok 21 ods. 1 písm. b) šiestej smernice, ktorý je takisto uvedený v prejudiciálnej otázke, stačí poznamenať, že toto ustanovenie iba uvádza, že osoby, ktorým sú dodané služby uvedené v článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice a vykonávané zdaniteľnou osobou usadenou v zahraničí, sú povinné platiť DPH. Preto, ak sú splnené podmienky stanovené v článku 4 šiestej smernice, ako aj ostatné podmienky podľa článku 21 ods. 1 písm. b) tejto smernice, uvedená osoba je povinná platiť DPH vzhľadom na služby, ktoré nadobudla, a to bez ohľadu na to, či sú alebo nie sú tieto služby poskytnuté len vzhľadom na činnosti, ktoré nepatria do pôsobnosti smerníc.

IV — Návrh

47. Na základe predchádzajúcich úvah navrhujem, aby Súdny dvor na otázku, ktorú položil Regeringsrätten, odpovedal takto:

Pokiaľ ide o stanovenie miesta poskytovania služieb, článok 9 ods. 2 písm. e) a článok 21 ods. 1 písm. b) 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, ako aj článok 56 ods. 1 písm. c) a článok 196 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, sa majú vykladať v tom zmysle, že na účely ich uplatnenia musí byť odberateľ poradenských služieb od osoby povinnej platiť daň v inom členskom štáte, ktorý vykonáva súčasne hospodársku činnosť a činnosť, ktorá nepatrí do pôsobnosti týchto dvoch smerníc, považovaný za zdaniteľnú osobu aj v prípade, ak sa nákup služieb uskutočnil len vzhľadom na činnosť mimo pôsobnosti smerníc.