NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
prednesené 13. januára 2004 [1]

1. Hooge Raad (kasačný orgán) Holandska požiadal formou dvoch prejudiciálnych otázok Súdny dvor o výklad článku 28b E ods. 3 Šiestej smernice o dani z pridanej hodnoty [2] (ďalej len „šiesta smernica").

2. Spor pred holandským sudcom sa týka určenia miesta vykonávania sprostredkovateľskej činnosti podnikateľom pri predaji dvoch jácht nachádzajúcich sa vo Francúzsku na účet dvoch kupujúcich s trvalým pobytom v Holandsku.

3. Hoge Raad sa vo svojich otázkach v podstate pýta, či sa citované ustanovenie aplikuje v prípade, ak pri predaji tovaru v rámci Spoločenstva koná sprostredkovateľ v prospech súkromnej osoby, ktorá nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH"). V prípade kladnej odpovede sa ďalej pýta, kde vznikne daňová povinnosť.

I — Právna úprava Spoločenstva

4. V zmysle šiestej smernice podliehajú dani dodávky tovaru a poskytovanie služieb [3] za úhradu realizované osobami, ktoré nezávisle prevádzkujú výrobnú, obchodnú alebo pomocnú činnosť, ako aj príslušníkmi slobodných povolaní. (článok 2 ods. 1, článok 4 ods. 1 a 2).

5. Daňová povinnosť vzniká v prípade dodania tovaru v mieste, kde sa tovar odovzdáva, s výnimkou, ak sa tovar odosiela alebo prepravuje, keď vzniká v mieste, kde sa tovar

1 — Jazyk prednesu: španielčina.

2 — Šiesta smernica Rady č. 77/388/ES 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. Článok 28b bol doplnený smernicou Rady č. 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/ES s cieľom zrušiť daňové hranice, Ú. v. ES L 376, s. 1.

3 — Pod „poskytnutím služieb" sa rozumie každá činnosť, ktorá sa nekvalifikuje ako dodanie tovaru (článok 6 šiestej smernice).

nachádza v momente odoslania na adresu nadobúdateľa [4] (článok 8 ods. 1).

6. V prípade poskytovania služieb vzniká daňová povinnosť v mieste podnikania poskytovateľa alebo v mieste jeho trvalej prevádzkarne, z ktorej bola poskytnutá služba. Ak sa ani jedno z týchto kritérií nedá použiť, odvoláva sa na jeho miesto trvalého pobytu alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava (článok 9 ods. 1).

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

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

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

10. Vyššie uvedený dôvod vzniku daňovej povinnosti je definovaný ako nadobudnutie práva nakladať ako vlastník hmotnou hnu-

4 — Na tovary, ktoré je potrebné inštalovať alebo montovať, sa takisto vzťahuje osobitná úprava, v zmysle ktorej je miestom dodania tovaru miesto, kde sa uskutočnia tieto práce (článok 8 odsek 1 písm. a) in fine).

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

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

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

teľnou vecou odoslanou alebo prepravenou na adresu nadobúdateľa predávajúcim alebo nadobúdateľom, alebo na jeho účet do iného členského štátu, ako je ten, odkiaľ bol tovar odoslaný (článok 28a ods. 3 prvý pododsek).

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

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

13. V súlade s odsekom 3 vyššie citovaného článku:

„Odchylne od článku 9 ods. 1, miesto dodávok služieb poskytnutých sprostredkovateľmi konajúcimi v mene a na účet ostatných osôb, tam kde služby tvoria súčasť transakcií iných, ako sú referované v odseku 1 alebo 2 alebo v článku 9 ods. 2 písm. e, bude to miesto, kde sa takéto transakcie vykonali.

Ak je však zákazník identifikovaný na účely dane z pridanej hodnoty v inom členskom štáte ako je ten, v rámci územia ktorého sa transakcie uskutočnili, za miesto poskytnutia sprostredkovateľských služieb sa považuje územie členského štátu, ktorý vydal zákazníkovi identifikačné číslo dane z pridanej hodnoty, pod ktorým sa poskytli tieto služby sprostredkovateľom“ [8]. [*neoficiálny preklad*]

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

14. P. Lipjes, ktorý má trvalý pobyt v Holandsku, sa profesionálne venuje sprostredkovávaniu kúpy a predaja jácht pod obchodným menom „Dutch Yachting Services“.

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

15. V období medzi 1. májom 1996 a 31. decembrom 1997 sprostredkoval kúpu dvoch jácht[9] nachádzajúcich sa vo Francúzsku (v Dunkerque a v Ajaccio) na účet dvoch kupujúcich, súkromných osôb s trvalým pobytom v Holandsku. V oboch prípadoch boli predávajúcimi súkromné osoby s trvalým pobytom vo Francúzsku a p. Lipjes ani nepriznal, ani nezaplatil DPH z odmeny za sprostredkovanie, ktorú vyúčtoval svojim klientom, ani v jednom z týchto členských štátov.

16. Holandská daňová inšpekcia (Belasitngdienst/Ondernemingen Goes) mu preto poslala dodatočný platobný výmer na úhradu zisteného nedoplatku, keďže podľa jej názoru bola služba poskytnutá na holandskom území.

17. Potom, čo bolo jeho odvolanie zamietnuté, platiteľ napadol platobný výmer pred Gerechtshof te s'Gravenhage (odvolací súd v Haagu) s odôvodnením, že sprostredkovateľská činnosť sa uskutočnila vo Francúzsku, a tento argument vyššie menovaný súd aj prijal s ohľadom na miesto, kde sa jachty nachádzali v deň predaja.

18. Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník pre financie) podal odvolanie s tvrdením, že článok 28b písm. E ods. 3 prvá veta šiestej smernice sa týka výhradne sprostredkovateľskej činnosti v prospech vlastných aktivít platiteľa, v zmysle toho, čo vyplýva z článku 4 smernice. Preto na zistenie miesta, kde p. Lipjes vykonával svoju činnosť, je potrebné použiť všeobecnú normu obsiahnutú v článku 9 ods. 1 vzhľadom na to, že túto činnosť vykonal v Holandsku.

19. Hoge Raad sa vyjadril, že citované ustanovenie nerozlišuje na základe transakcie (okrem výnimiek, ktoré presne uvádza), ani na základe prijímateľa služby, takže na každú sprostredkovateľskú službu (okrem tých, ktoré sú výslovne uvedené v tomto článku) treba použiť všeobecné pravidlo dodania na miesto hlavnej činnosti, pričom sa neprihliada na skutočnosť, či prijímateľ je alebo nie je platiteľom DPH. Dodáva však, že táto interpretácia môže byť spochybnená s ohľadom na celkovú štruktúru hlavy XVIa šiestej smernice a článku 28b E ods. 3.

20. Usudzuje, že súdna prax Spoločenstva neobsahuje žiadne rozhodnutie, ktoré by mohlo dostatočne zodpovedať tieto pochybnosti, a preto sa rozhodol prerušiť konanie

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

a položiť Súdnemu dvoru tieto otázky v zmysle článku 234 ES:

„1) Má byť článok 28b E ods. 3 šiestej smernice vykladaný v tom zmysle, že toto ustanovenie sa vzťahuje iba na sprostredkovateľské služby poskytnuté osobám, ktoré sú platiteľmi DPH v zmysle smernice, alebo právnickým osobám, ktoré nie sú platiteľmi DPH v zmysle článku 28a smernice?

2) V prípade zápornej odpovede, má byť článok 28b E ods. 3 prvá veta šiestej smernice vykladaný v tom zmysle, že z tohto ustanovenia vyplýva naviazanie miesta sprostredkovania nákupu alebo predaja hmotného majetku medzi dvoma súkromnými osobami na miesto plnenia, ako keby toto plnenie bolo dodaním tovaru alebo poskytnutím služby v zmysle článku 8 šiestej smernice osobou, ktorá je platiteľom DPH?"

III — Konanie pred Súdnym dvorom

21. Komisia, ako aj holandská a portugalská vláda, podali v lehote na to určenej v článku 20 štatútu Súdneho dvora písomné pripomienky.

22. Keďže žiadna zo strán si neželala byť vypočutá, Súd nenariadil ústnu časť konania v súlade s článkom 104 ods. 4 rokovacieho poriadku.

IV — Preskúmanie prejudiciálnych otázok

A — *Určenie miesta vzniku daňovej povinnosti v prípade sprostredkovateľských služieb*

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

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

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

24. Kritérium určenia prechádza z prevádzkarne osoby, ktorá ponúka služby, na prevádzkareň ich prijímateľa v prípade sprostredkovateľských služieb uvedených v článku 9 ods. 2 písm. e), ktoré sa poskytujú osobám so sídlom v inom členskom štáte.

25. Existuje jedna výnimka z tohto všeobecného pravidla v prípade sprostredkovania na účet iného pri preprave tovaru v rámci Spoločenstva alebo pri vedľajších službách. V týchto prípadoch vzniká daňová povinnosť v mieste hlavnej činnosti, t. j. na začiatku prepravy alebo v mieste, kde sa vykonala vedľajšia činnosť. Ak sa však sprostredkovanie vykoná pre prijímateľa, ktorý je identifikovaný pre DPH pod číslom prideleným iným členským štátom, daňová povinnosť vznikne na území tohto štátu.

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

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

1) má sídlo sprostredkovateľ (všeobecné pravidlo podľa článku 9 ods. 1) [12];

2) má sídlo prijímateľ [článok 9 ods. 2 písm. e) predposledná zarážka];

3) sa uskutočňuje hlavná činnosť; alebo tam, kde

4) prijímateľ je identifikovaný pre DPH pod číslom používaným na účely transakcie (článok 28b E ods. 1, 2 a 3 druhý pododsek).

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

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

30. Podľa môjho názoru je správnou odpoveďou prvá hypotéza.

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

B — *Osobná pôsobnosť článku 28b šiestej smernice*

29. Správna voľba medzi týmito dvomi možnosťami vyžaduje, aby sa určila pôsobnosť článku 28b; v tomto smere sa dajú predstaviť tri riešenia, ktoré zodpovedajú uhlu pohľadu každého z troch účastníkov prejudiciálneho konania. Podľa prvého uhlu pohľadu sa citované ustanovenie vzťahuje na akúkoľvek sprostredkovateľskú činnosť, okrem tých, ktoré menuje, nezávisle od toho, v akej kvalite koná prijímateľ a predávajúci v hlavnej transakcii; toto je názor Komisie. Holandská vláda je toho názoru, že na to, aby sa dal aplikovať citovaný článok, je potrebné, aby sprostredkovateľská služba bola poskytnutá na účet platiteľa DPH alebo právnickej osoby, ktorá nie je platiteľom DPH. Nakoniec, portugalská vláda obhajuje pozíciu medzi dvomi vyššie uvedenými názormi, podľa ktorej sa citované ustanovenie vzťahuje na služby poskytnuté súkromným osobám, ak prevod majetku v rámci Spoločenstva realizuje platiteľ DPH.

32. Ustanovenie, ktoré je v tomto konaní sporné, má za účel zrušenie fiškálnych kontrol na vnútorných hraniciach od 1. januára 1993, keďže však podmienky pre uplatnenie princípu zdanenia v členskom štáte pôvodu neboli dosiahnuté k 31. decembru 1992 [13], zaviedlo sa prechodné obdobie, počas ktorého sa zachovalo pravidlo zdanenia v členskom štáte určenia [14]. Pre umožnenie zrušenia colných hraníc sa vytvoril nový dôvod vzniku daňovej povinnosti

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

14 — Deviate, desiate a jedenáste úvodné ustanovenie smernice č. 91/680 odôvodňuje toto prechodné obdobie a potrebu zdaniť niektoré transakcie v členskom štáte určenia počas doby platnosti smernice.

(„nadobúdanie tovaru v rámci spoločenstva"), ktorý postavil všetky fiškálne záväzky na úroveň vnútroštátnych transakcií.

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

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

35. Ďalším zo základných princípov prechodného režimu zavedeného smernicou č. 91/680 je fiškálna suverenita členských štátov. Každý člen Spoločenstva si určuje zdaniteľné obchody s plnou nezávislosťou, ale ich právomoc ukladať dane musí byť koordinovaná tak, aby pri transakciách v rámci Spoločenstva právomoc jedného štátu vznikla tam, kde právomoc iného končí. To odôvodňuje, aby v prípade, ak predaj tovaru je zdanený v štáte, v ktorom je

15 — Pozri L.M. Pérez, c. d., s. 48.

16 — Článok 17 ods. 2 písm. d) šiestej smernice v znení smernice č. 91/680 stanovuje, že platiteľ si môže odpočítať splatnú daň z pridanej hodnoty v súlade s článkom 28a ods. 1 písm. a) do tej miery, v akej sú tovary a služby použité pre potreby zdanenej činnosti.

odovzdaný kupujúcemu, bola zodpovedajúca dodávka uskutočnená na území iného členského štátu oslobodená od dane [článok 28c písm. A a)], aby nedošlo k dvojitému zdaneniu [17].

36. Vyššie uvedené skutočnosti, ktoré vysvetľujú znenie článku 28a ods. 1 písm. a) šiestej smernice, však neplatia pre vedľajšie plnenia k nadobúdaniu tovaru v rámci Spoločenstva, ani pre obchody medzi dvomi členskými štátmi, ktoré z nich vzniknú, a osobitne ani na sprostredkovateľské služby. V týchto prípadoch nie je daná séria transakcií uskutočnených v rôznych členských štátoch, ktoré by museli byť koordinované preto, aby sa zaručila neutralita dane a chránila sa fiškálna suverenita každého členského štátu. Namiesto toho ide o poskytnutie profesionálnej služby, ktorá má sama osebe svoj začiatok aj koniec. Vzhľadom na tieto okolnosti, konanie na účet iného pri nadobudnutí a preprave tovaru vo vnútri Spoločenstva sa na účely DPH považuje za uskutočnené v mieste hlavnej transakcie: ak sa konanie týka prepravy, v mieste odoslania (článok 28b písm. E ods. 1), ak sa sprostredkovanie vykonáva pre vedľajšiu činnosť, v mieste, kde je táto činnosť v skutočnosti vykonaná (ods. 2) a ak sa týka iného typu činnosti, v mieste, kde sa vykonala táto činnosť (ods. 3).

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

38. Článok 21 šiestej smernice zmenený smernicou č. 91/680 dokazuje, že zákonodarca Spoločenstva nevyžaduje, aby prijímateľom sprostredkovateľských služieb bol platiteľ dane alebo právnická osoba, ktorá nie je platiteľom dane. Pri určení osôb podliehajúcich dani rozlišuje medzi nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva v podobe prevodu z jedného štátu do druhého, na ktoré sa

17 — Ak by bol obchod zdanený aj v členskom štáte pôvodu, kupujúci by zaplatil dvakrát tú istú daň, raz z dôvodu, že mu ju vyúčtoval predávajúci a ešte raz z dôvodu zdanenia nadobúdania tovaru v rámci Spoločenstva v štáte pôvodu.

vzťahuje článok 28a, a službami poskytovanými v súvislosti s týmito transakciami, ktoré upravuje článok 28b písm. C, D a E. S ohľadom na prvý typ transakcií uvádza, že dani podlieha „osoba pri nadobudnutí tovaru v rámci spoločenstva" [ods. 1 písm. d)], t. j. kupujúci, ktorý je platiteľom DPH alebo právnická osoba. Naopak, pre druhý typ transakcií stanovuje, že dani podlieha „prijímateľ" služieb, bez ďalšieho rozlišovania, t. j. vrátane služieb uvedených v článku 9 ods. 2 písm. e), ktoré, a v tom panuje všeobecná zhoda, zahŕňajú aj služby poskytované súkromným osobám.

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

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

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

výklad však opomína to, že druhý pododsek článku 28b E ods. 3 šiestej smernice je osobitný predpis pre niektorých prijímateľov služieb, ktoré sú platiteľmi DPH, čo však nevylučuje použitie prvej časti citovaného ustanovenia na zastupovanú osobu, ktorá je „konečným spotrebiteľom" sprostredkovateľskej služby.

C — *Miesto vzniku daňovej povinnosti v prípade sprostredkovateľských služieb podľa článku 28b E ods. 3*

42. Článok 28b E ods. 3 šiestej smernice sa vzťahuje na sprostredkovateľskú činnosť poskytovanú súkromným osobám. V zmysle tohto ustanovenia sa za miesto poskytnutia týchto služieb považuje miesto, kde sa uskutočnila hlavná transakcia. Zo všeobecnej systematiky tohto ustanovenia vyplýva, že jeho odsek 3 sa môže vzťahovať jedine na sprostredkovateľskú činnosť pri nadobúdaní a dodaní tovaru vo vnútri Spoločenstva podľa článku 28a ods. 1, 3 a 5, pričom miesto týchto transakcií sa určuje podľa článku 28b písm. A a B.

43. V zmysle týchto ustanovení, daňová povinnosť vzniká tam, kam prichádza tovar odosielaný alebo prepravovaný nadobúdateľovi [18].

44. Osobitná úprava obsiahnutá v článku 28b E šiestej smernice odkazuje na kritériá uvedené v písmenách A a B, a nie na všeobecnú úpravu, ktorá je na účely dodania tovaru obsiahnutá v článku 8 tak, ako tomu nasvedčuje aj formulácia druhej otázky položenej Hoge Raad. [19]

45. Takýmto spôsobom sú odstránené niektoré nedokonalosti, na ktoré upozornili aj účastníci tohto prejudiciálneho konania, a zároveň sa zabezpečuje racionálne a homogénne zdaňovanie; zaručuje to aj vhodné rozdelenie pôsobnosti právnej úpravy DPH členských štátov a zabraňuje sa kompetenčným sporom, vrátane dvojitého zdanenia, čo, podľa súdnej praxe Spoločenstva [20], je podstatou ustanovení šiestej smernice o určení miesta vzniku daňovej povinnosti.

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

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

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

V — Návrhy

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

1) Článok 28b písm. E ods. 3 smernice Rady č. 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 použiť aj vtedy, ak sa sprostredkovateľské služby, na ktoré odkazuje, poskytujú súkromnej osobe, nezávisle od toho, či osoba, ktorá uskutočňuje prevod v hlavnom právnom úkone, je alebo nie je platiteľom DPH.

2) V tomto prípade sa miesto poskytnutia sprostredkovateľskej služby musí určiť na základe kritérií uvedených v článku 28b písm. A a B šiestej smernice.