Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
JÁNA MAZÁKA
přednesené dne 28. června 2011 [1]

Věc C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, v likvidaci
proti
Finanzamt Hamburg-Bergerdorf

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht Hamburg (Německo)]

„Šestá směrnice o DPH — Výklad čl. 9 odst. 2 písm. e) — Poskytování zaměstnanců [personálu] — Poskytování řidičů, kteří nejsou zaměstnáni u poskytovatele — Místo poskytování služeb — Vrácení daně“

I – Úvod

1. Finanzgericht Hamburg (Finanční soud v Hamburku) (Německo) podává rozhodnutím ze dne 20. dubna 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 6. května 2010, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, která se týká výkladu šesté 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 [2] (dále jen „šestá směrnice“).

2. Žádost byla podána v řízení mezi společností ADV Allround Vermittlungs AG, v likvidaci (dale jen „ADV Allround“), a Finanzamt Hamburg-Bergerdorf (Finanční úřad Hamburg-Bergerdorf) týkajícím se povinnosti k dani z přidané hodnoty („DPH“) za rok 2005 na základě místa zdanitelného plnění u služby spočívající v poskytování samostatně výdělečně činných řidičů nákladních automobilů zákazníkům nacházejícím se v cizině.

3. Podstatou otázek předkládajícího soudu je zjistit zaprvé, zda musí být čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že pojem „poskytování zaměstnanců [personálu]“ zahrnuje též poskytování osob samostatně výdělečně činných, které nejsou zaměstnány u obchodníka poskytujícího službu.

4. Předkládající soud si zadruhé přeje zjistit, zda musí vnitrostátní procesní právo v souladu s ustanoveními šesté směrnice zaručit, aby totéž plnění, které v tomto případě spočívá v poskytnutí služeb, bylo ve vztahu k osobě povinné k dani poskytující službu a k osobě povinné k dani přijímající tuto službu posuzováno pro účely odvedení DPH stejným způsobem, a klade si otázku ohledně lhůty, během níž může posledně uvedená osoba odpočíst daň odvedenou na vstupu za přijatou službu.

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Úř. věst. 1977, L 145, s. 1, Zvl. vyd. 09/01, s. 23, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES ze dne 24. dubna 2004 (Úř. věst. 2004 L 168, s. 35).

II – Právní rámec

A – *Šestá směrnice*

5. Článek 9 šesté směrnice nazvaný „Poskytování služeb“ stanoví následující:

„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:

[…]

— poskytování zaměstnanců,

[…]“

6. Článek 17 šesté směrnice, nazvaný „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, stanoví:

„[…]

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je [v tuzemsku] splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani, která je [v tuzemsku] daňovým dlužníkem;

[…]

3. Členské státy mohou přiznat každé osobě povinné k dani nárok na odpočet nebo vrácení daně z přidané hodnoty uvedený v odstavci 2, je-li zboží a služby použito za účelem:

a) plnění souvisejících s hospodářskými činnostmi uvedenými v čl. 4 odst. 2, která byla uskutečněna v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku;

[…]“

B – *Příslušná ustanovení vnitrostátního práva*

7. Ustanovení § 3a Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) (dále jen „UStG“) týkající se místa uskutečnění jiných plnění ve znění platném do 31. prosince 2009 stanoví následující:

Odst. 1 věta první:

„Jiné plnění je s výhradou § 3b a § 3f uskutečněno v místě, z něhož podnikatel provozuje svůj podnik.

[…]“

Odstavec 3 věta první:

„V případě, že je příjemce plnění či jiného plnění podle odst. 4 podnikatelem, je toto jiné plnění odchylně od odst. 1 uskutečněno v místě, kde příjemce služby provozuje svůj podnik.

[…]“

„Odst. 4:

[…] ‚Jinými plněními‘ ve smyslu odstavce 3 jsou:

[…] 7. poskytování personálu.

[…]“

III – Skutkový rámec sporu, řízení a položené otázky

8. Podle žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce spočívala obchodní činnost společnosti ADV Allround ve sporném roce 2005 v poskytování samostatně výdělečně činných řidičů nákladních automobilů přepravcům v Německu a zahraničí, zejména v Itálii (jižní Tyrolsko).

9. S řidiči byly pro tyto účely sjednány písemné smlouvy nazvané jako „dohody o zprostředkování“. Objednávka služeb probíhala tak, že přepravci telefonicky kontaktovali společnost ADV Allround vždy, když potřebovali řidiče.

10. Řidiči účtovali společnosti ADV Allround své služby, které spočívaly v řízení nákladních automobilů poskytnutých přepravci, a společnost ADV Allround účtovala posledně uvedeným poskytnutí řidičů, přičemž cenový rozdíl se pohyboval v rozmezí 8 % (u dlouhodobých zakázek) a 20 % (u jednorázových zakázek).

11. Společnost ADV Allround původně nezahrnovala do faktur pro zákazníky mimo Německo, v tomto případě italské přepravce, daň z obratu s tím, že se podle ní jednalo o „poskytování zaměstnanců [personálu]“ ve smyslu § 3a odst. 4 bodu 7 UStG a že místo plnění a tedy i zdanění se tudíž nacházelo v Itálii, kde byli příjemci tohoto plnění usazeni.

12. Finanční úřad Hamburg-Bergedorf ve zprávě o daňové kontrole ze dne 3. července 2006 po mimořádné kontrole daně z obratu, kterou společnost ADV Allround odvedla za první až třetí čtvrtletí 2005, vyjádřil názor, že „poskytování zaměstnanců [personálu]“ ve smyslu výše uvedeného ustanovení zahrnuje pouze poskytnutí k dispozici vlastních pracovníků společnosti a že místem plnění proto bylo místo, ze kterého společnost ADV Allround provozuje svůj podnik, tedy Německo.

13. Společnost ADV Allround proto začala zahrnovat daň z obratu v tehdejší sazbě 16 % též do faktur pro italské zákazníky. Krom toho pro všechna plnění poskytnutá v průběhu roku 2005 vystavila upravené faktury obsahující daň z obratu, přičemž se domnívala, že daň z obratu bude italským zákazníkům vrácena a že, až na větší administrativní zátěž spojenou s řízením o vrácení daně, bude s plněním zdanitelným v Německu zacházeno z hospodářského hlediska neutrálně.

14. Bundeszentralamt für Steuern (Spolkový ústřední daňový úřad), který je příslušný pro žádosti o vrácení daně zaplacené na vstupu, však zaujal odlišné stanovisko než Finanční úřad Hamburg-Bergedorf a tvrdil, že taková poskytování řidičů, jaká jsou předmětem původního řízení, spadají pod pojem „poskytování zaměstnanců [personálu]“ použitý v § 3a odst. 4 bodě 7. Podle tohoto stanoviska tedy tato plnění nebyla v Německu zdanitelná, daň z obratu byla nesprávně uvedena na upravených fakturách a tato nesprávně uvedená daň z obratu nemohla být vrácena. Žádosti o vrácení daně z obratu ze strany jednotlivých zákazníků byly zamítnuty.

15. Italští zákazníci následně odmítali společnosti ADV Allround platit dodatečně fakturovanou daň z obratu. S cenami vyššími o 16 % společnost ADV Allround nemohla nadále obchodovat na trhu, protože zákazníkům nebylo jak vrátit daň zaplacenou na vstupu, takže zátěž daně z obratu fakticky nesla sama. Jelikož se její marže pohybovala mezi 8 a 20 %, společnost přestala obchodovat a je nyní v likvidaci.

16. Finanzgericht Hamburg, kterému byl případ předložen, konstatoval zaprvé, že není jisté, zda pojem „poskytování zaměstnanců [personálu]“, který je použit jak v čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice, tak v § 3a odst. 4 bod 7 UStG provádějící toto ustanovení v německém právu, odkazuje pouze na osoby v závislém pracovním postavení, tj. zaměstnance, nebo se vztahuje i na takové osoby samostatně výdělečně činné, jako jsou řidiči nákladních automobilů dotčení ve věci v původním řízení. Finanzgericht Hamburg však uvádí, že problém rozlišit v praxi zaměstnance od osob samostatně výdělečně činných a poskytnout v tomto ohledu příjemci služeb příslušné důkazy, svědčí z hlediska cíle šesté směrnice, kterým je ulehčit poskytování služeb v rámci evropského vnitřního trhu, ve prospěch zahrnutí poskytování osob samostatně výdělečně činných pod pojem „poskytování zaměstnanců [personálu]“.

17. Zadruhé, jelikož zdaňování a daňová povinnost na jedné straně a nárok na odpočet daně na vstupu na druhé straně, je podle názoru předkládajícího soudu třeba považovat za věcně propojené, nastoluje tento soud otázku, zda a jak se má tato korelace v hmotném právu odrážet v právu procesním, a konkrétně, zda tato vazba mezi zdaňováním a odpočtem ve vztahu k témuž plnění znamená, že je třeba zabránit obsahově protichůdným rozhodnutím, a pokud ano, jakým způsobem toho dosáhnout.

18. Předkládající soud zatřetí poznamenává, že Soudní dvůr dosud nerozhodoval ohledně lhůty trvající pouhých šest měsíců od konce kalendářního roku, v němž nárok na vrácení daně vznikl, během níž může příjemce služby podle německého práva uplatnit odpočet daně. Není jasné, zda je podle šesté směrnice a ve světle zásad právní jistoty a efektivity přípustné, aby došlo k uplynutí této lhůty ještě před tím, než bude pravomocně rozhodnuto o zdanitelnosti a povinnosti k dani ve vztahu k poskytovateli služby.

19. Na tomto základě se Finanzgericht Hamburg rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. Je nutno čl. 9 odst. 2 písm. e) odrážku 6 šesté 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 (dále jen ‚směrnice 77/388‘) [později čl. 56 odst. 1 písm. f) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění platném do 31. prosince 2009, dále jen ‚směrnice 2006/112‘] vykládat v tom smyslu, že pojem ‚poskytování zaměstnanců [personálu]‘ zahrnuje také poskytování osob samostatně výdělečně činných, které nejsou zaměstnány u poskytovatele služeb?

2. Je nutno čl. 17 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 písm. a), čl. 18 odst. 1 písm. a) směrnice 77/388 [toho času článek 167, čl. 168 písm. a), čl. 169 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112] vykládat v tom smyslu, že je nezbytné přijmout úpravu vnitrostátního procesního práva k tomu, aby zdanitelnost a povinnost k dani u téhož plnění byly u obchodníka poskytujícího službu i obchodníka přijímajícího tuto službu posuzovány stejně, byť jsou pro oba obchodníky příslušné různé daňové úřady?

V případě kladné odpovědi na druhou otázku:

3. Je nutno čl. 17 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 písm. a) a čl. 18 odst. 1 písm. a) směrnice 77/388 [toho času článek 167, čl. 168 písm. a), čl. 169 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112] vykládat v tom smyslu, že lhůta, během níž může příjemce služby uplatnit odpočet daně za přijatou službu, nesmí uplynout dřív, než bude pravomocně rozhodnuto o zdanitelnosti a povinnosti k dani ve vztahu k obchodníkovi poskytujícímu tuto službu?“

IV – Právní analýza

A – *První otázka*

20. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že pojem „poskytování zaměstnanců [personálu]“ se vztahuje rovněž na poskytování osob samostatně výdělečně činných, které nejsou zaměstnány poskytovatelem této služby.

1. Hlavní argumenty účastníků řízení

21. V projednávané věci byla písemná vyjádření předložena vládou Německa a Evropskou komisí. Jednání, které se konalo dne 30. března 2011, se kromě těchto účastnic účastnili i zástupci společnosti ADV Allround.

22. Německá vláda a Komise zastávají názor, že pojem „poskytování zaměstnanců [personálu]“ v čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice nezahrnuje poskytování osob samostatně výdělečně činných, které nejsou zaměstnány obchodníkem poskytujícím službu, a že na první otázku je tudíž třeba odpovědět záporně.

23. Podstatou tvrzení těchto účastnic je, že pojem „personál“ obvykle odkazuje spíše na pracovníky, kteří jsou zaměstnáni u poskytovatele služby. Tento výklad podporuje skutečnost, že tento pojem je v obdobném smyslu použit v čl. 5 odst. 6, čl. 6 odst. 2 a čl. 13 odst. A písm. k) šesté směrnice, které je třeba vykládat jednotně, a rovněž v jiných oblastech práva Evropské unie („EU“). Systematika a účel článku 9 šesté směrnice by podle jejich názoru byla zpochybněna, pokud by měl být pojem „poskytování zaměstnanců [personálu]“ chápán tak, že zahrnuje i poskytování osob samostatně výdělečně činných.

24. Společnost ADV Allround naopak navrhuje, aby byla první otázka zodpovězena kladně. Názor, že čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice odkazuje též na osoby samostatně výdělečně činné, podle ní podporují zejména důvody právní jistoty a praktického použití. Tato společnost zpochybňuje, že by tento výklad mohl vést k manipulaci a daňovým únikům ze strany poskytovatele služby.

2. Posouzení

25. Úvodem je třeba poznamenat, že pouhý jazykový výklad čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice se mi nezdá být určujícím v otázce, zda se „poskytování zaměstnanců [personálu]“ podle tohoto ustanovení vztahuje i na poskytování osob samostatně výdělečně činných, jak je tomu v projednávané věci.

26. V této souvislosti je třeba zaprvé poznamenat, že přinejmenším v některých jazykových zněních je v čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice použit obecnější pojem „personál“ či jemu odpovídající pojmy (např. „Personal“ v němčině, „personnel“ ve francouzštině a „personal“ ve španělském znění) namísto konkrétnějšího pojmu jako „pracovník“ či „zaměstnanec“, a že tento obecný pojem proto nutně neodkazuje na osoby v závislém pracovním postavení.

27. Zadruhé a na rozdíl od názoru, na němž Komise i německá vláda zjevně zakládají své tvrzení, nebylo nikterak s určitostí stanoveno, že pojem „personál“ poukazuje spíše na vztah mezi poskytovatelem a osobami, které jsou poskytovány, než na vztah mezi těmito osobami a příjemcem této služby. „Poskytování zaměstnanců [personálu]“ v čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice jinými slovy nepopisuje nutně službu, v jejímž rámci osoba povinná k dani poskytne vlastní personál jiné osobě, ale hlavní znak této služby může spočívat v tom, že této jiné osobě je poskytnut personál či pracovní síla bez ohledu na povahu smluvního vztahu mezi poskytovatelem této služby a poskytnutými osobami.

28. Rovněž je nutno poznamenat, že pojem „personál“ nemá nutně stejný význam v čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice jako v jiných ustanoveních této směrnice, a tím méně v jiných právních předpisech Unie, jelikož je třeba zohlednit konkrétní kontext každého ustanovení, v němž je tento pojem použit.

29. Cílem ustanovení čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 šesté směrnice, která obsahují slovo „zaměstnanci [personál]“ a jsou v této souvislosti citována Komisí, je zajistit rovné zacházení mezi osobami povinnými k dani, které používají zboží a služby pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců [svého personálu], a konečnými zákazníky [3], zatímco čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice je součástí pravidel s velmi odlišným cílem, tj. pravidel pro určení místa považovaného za místo poskytování služby.

30. Proto je dále třeba zkoumat, zda čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice musí být vzhledem ke kontextu tohoto ustanovení a k cílům pravidel, jejichž je součástí [4], vykládán v tom smyslu, že takové poskytování osob samostatně výdělečně činných, jaké je předmětem dané věci, představuje „poskytování zaměstnanců [personálu]“, které se zdaňuje ve státě, kde je usazen příjemce služby.

31. Nejprve je třeba připomenout, že článek 9 šesté směrnice obsahuje pravidla pro určení místa, z něhož jsou pro účely zdanění poskytovány služby, jejichž smyslem je zabránit střetu pravomocí, který by mohl vést ke dvojímu zdanění nebo případně k nezdanění příjmů [5].

32. Článek 9 odst. 1 v tomto ohledu stanoví obecné pravidlo, že za místo, z něhož je poskytována služba, se považuje místo, kde je poskytovatel usazen [6].

33. Je třeba poznamenat, že toto pravidlo samo o sobě je výjimkou ze striktní zásady teritoriality a je, jak uvedl Soudní dvůr, fikcí, v rámci níž se – v zájmu zjednodušení [7] – služba považuje za poskytnutou v sídle hospodářské činnosti či v provozovně poskytovatele bez ohledu na místo, kde byla služba skutečně poskytnuta [8].

34. Pro zvláštní služby, u nichž pravidlo, že služby jsou poskytovány v sídle hospodářské činnosti či provozovně poskytovatele, zákonodárce nepovažoval za vhodné, stanoví čl. 9 odst. 2 šesté směrnice konkrétní případy, kdy se služby považují za poskytnuté v místě, kde je usazen zákazník [9].

3 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 6. května 1992, de Jong (C-20/91, Recueil, s. I-2847, bod 15), a rozsudek ze dne 16. října 1997, Fillibeck (C-258/95, Recueil, s. I-5577, bod 25).

4 — Viz mimo jiné rozsudek ze dne 9. března 2006, Gillan Beach (C-114/05, Sb. rozh. s. I-2427, bod 21), jakož i ze dne 7. června 2005, VEMW a další (C-17/03, Sb. rozh. s. I-4983, bod 41).

5 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 26. září 1996, Dudda (C-327/94, Recueil, s. I-4595, bod 20), a ze dne 5. června 2003, Design Concept (C-438/01, Recueil, s. I-5617, bod 22).

6 — V této souvislosti viz rozsudek ze dne 12. května 2005, RAL (Channel Islands a další, C-452/03, Sb. rozh. s. I-3947, bod 23).

7 — V této souvislosti viz rozsudek ze dne 15. března 1989, Hamann (51/88, Recueil, s. 767, bod 17).

8 — Viz rozsudek ze dne 23. ledna 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Recueil, s. 231, bod 15).

9 — Viz mimo jiné výše uvedené rozsudky Trans Tirreno Express, bod 16, a RAL (Channel Islands) a další, bod 23.

35. Stran vztahu mezi čl. 9 odst. 1 a 2 šesté směrnice je navíc třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora nemá čl. 9 odst. 1 v žádném ohledu přednost před čl. 9 odst. 2, což znamená, že posledně uvedené ustanovení nepředstavuje výjimku, kterou je nutno vykládat restriktivně [10].

36. Vždy, když jsou jako v projednávaném případě poskytováni samostatně výdělečně činní řidiči nákladních automobilů osobám s daňovou povinností nacházejícím se v zahraničí, je tedy třeba zkoumat, zda situace spadá pod některý z případů uvedených v čl. 9 odst. 2 šesté směrnice, tj. v projednávaném případě pod pojem „poskytování zaměstnanců [personálu]“ podle čl. 9 odst. 2 písm. e) této směrnice. V opačném případě spadá situace do působnosti čl. 9 odst. 1 písm. b) šesté směrnice [11].

37. V tomto ohledu je třeba zaprvé uvést, že účelem čl. 9 odst. 2 šesté směrnice jako celku je podle bodu 7 odůvodnění šesté směrnice zavést zvláštní systém pro služby poskytované mezi osobami povinnými k dani, kde jsou náklady služeb zahrnuty v ceně zboží [12].

38. Pokud jde o tento obecnější cíl, náklady poskytnutí personálu – v projednávané věci na poskytnutí řidičů nákladních automobilů – jsou zahrnuty v ceně zboží či služeb nabízených příjemcem [13], ať už je poskytovaný personál zaměstnán u poskytovatele či, jako je tomu v daném případě, jde o osoby samostatně výdělečně činné, které s poskytovatelem pojí pouze smlouva o zprostředkování.

39. Zadruhé a obdobně, ačkoliv sama šestá směrnice zvlášť neuvádí, proč je poskytování personálu konkrétně zahrnuto do kategorie služeb spadajících pod čl. 9 odst. 2 této směrnice, faktem zůstává, že zákonodárce měl patrně za to, že je nevhodné považovat tyto služby pro účely zdanění za poskytované v sídle hospodářské činnosti či provozovně poskytovatele podle obecného pravidla v čl. 9 odst. 1 šesté směrnice [14]. Za rozhodující spojení, a tedy i kritérium pro založení místní příslušnosti ve vztahu k těmto službám pro účely zdanění, zákonodárce považoval spíše sídlo hospodářské činnosti nebo provozovnu příjemce poskytovaného personálu, pod jehož vedením a dohledem poskytnuté osoby práci vykonávají.

40. Vzhledem k výše uvedenému – a jelikož Komise ani německá vláda žádný důvod neuvedly – nezdá se být dán objektivní důvod k tomu, proč pro účely určení místa zdanění rozlišovat mezi poskytováním personálu v závislosti na tom, zda jsou poskytované osoby zaměstnány u poskytovatele, či nikoli, a proč by tedy tento aspekt měl být pojmovým znakem služby spočívající v „poskytování zaměstnanců [personálu]“ podle čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice.

41. Lze naopak tvrdit, že pokud je považováno za nutné odchýlit se od obecného pravidla stanoveného v čl. 9 odst. 1 šesté směrnice a považovat personál, který je zaměstnán u poskytovatele, za poskytnutý v sídle hospodářské činnosti či provozovně příjemce; o to odůvodněnější se jeví názor, že toto místo je i místem zdanění v případě, že poskytované osoby u poskytovatele zaměstnány nejsou a jsou tedy s ním a sídlem jeho hospodářské činnosti či provozovnou spojeni volněji.

10 — V této souvislosti viz mimo jiné rozsudky ze dne 15. března 2001, SPI (C-108/00, Recueil, s. I-2361, body 16 a 17); ze dne 7. září 2006, Heger (C-166/05, Sb. rozh. s. I-7749, bod 17), a ze dne 6. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, Sb. rozh. s. I-8255, bod 25).

11 — Viz rovněž mimo jiné rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Komise v. Německo (C-401/06, Sb. rozh. s. I-10609, bod 30).

12 — Viz výše uvedený rozsudek Gillan Beach, bod 17.

13 — Navzdory znění bodu 7 odůvodnění, které odkazuje pouze na příjemce služeb vyrábějícího zboží, je třeba jeho logiku přenést i na případy, kdy sám příjemce služeb je poskytovatelem služeb. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. listopadu 1993, Komise v. Francie (C-68/92, Recueil, s. I -5881, bod 15), a stanovisko generálního advokáta Jacobse ze dne 12. prosince 2002 k výše uvedenému rozsudku Design Concept, bod 23.

14 — V této souvislosti srov. bod 34 výše a rozsudek ze dne 6. listopadu 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, Recueil, s. I-6103, bod 13).

42. Takový výklad navíc, jak správně uvádí společnost ADV Allround, lépe odpovídá cíli sledovanému článkem 9 šesté směrnice, který spočívá v zajištění racionálního rozdělení daňových pravomocí tak, aby lépe sloužilo zájmu na jednoduché správě, předcházelo problémům v praxi a podporovalo právní jistotu při používání kolizních norem upravených v tomto článku [15], v porovnání se situací, kdy by místo zdanění muselo být při poskytování pracovní síly určeno v závislosti na tom, zda jsou poskytnuté osoby zaměstnány u poskytovatele, či jsou osobami samostatně výdělečně činnými, i když mají obě tyto služby stejný účel.

43. Konečně argument německé vlády, že zahrnutí samostatně výdělečně činných řidičů pod pojem „poskytování zaměstnanců [personálu]“ z čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice by osobám samostatně výdělečně činným umožnilo manipulaci či volbu místa zdanění u téže služby – v projednávané věci u dotčených služeb řidičů – v závislosti na tom, zda službu poskytují skrze prostředníka, či nikoli, nemůže obstát.

44. Pro účely, mimo jiné, aplikace pravidel o místě zdanění stanovených šestou směrnicí musí být každé plnění objektivně vymezeno a zařazeno, přičemž se zohlední všechny jeho znaky a okolnosti, za kterých se uskutečnilo [16].

45. Za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, je proto nutné určit, zda hlavní znak či účel dotčené služby spočívá v poskytnutí pracovní síly, v tomto případě řidičů nákladních automobilů, osobě povinné k dani, takže lze plnění označit za poskytnutí personálu, anebo spočívá přímo v uskutečnění přepravních služeb poskytovatelem, takže zaměstnanci či osoby samostatně výdělečně činné jsou poskytovány v rámci realizace tohoto plnění. Za takových okolností jde dále typicky o několik odlišných plnění, která je pro účely zdanění třeba zkoumat odděleně, jako např. služba poskytnutá samostatně výdělečně činnými řidiči nákladních automobilů zástupci či poskytovateli personálu v rámci smlouvy o zprostředkování, služba poskytnutá tímto zástupcem přepravcům v zahraničí a konečně případné přepravní služby poskytnuté těmito přepravci svým zákazníkům.

46. Z výše uvedeného plyne, že první otázka by měla být zodpovězena tak, že čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že „poskytování zaměstnanců [personálu]“ zahrnuje též poskytování osob samostatně výdělečně činných, které nejsou zaměstnány u poskytovatele této služby.

B – *Druhá otázka*

47. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda vůbec nebo do jaké míry šestá směrnice, a konkrétně její ustanovení o nároku na odpočet, požaduje, aby opatření vnitrostátního procesního práva zaručovalo, že zdanitelnost a povinnost k dani u téže služby budou u obchodníka poskytujícího službu i obchodníka přijímajícího tuto službu posuzovány stejně, i když jsou pro oba obchodníky příslušné různé daňové úřady, a předešlo se tak či zamezilo protichůdným rozhodnutím.

1. Hlavní argumenty účastníků řízení

48. Komise zastává názor, že vnitrostátní procesní právo musí pro účely odvádění DPH zaručit, že totéž plnění bude posuzováno jednotně u osoby poskytující předmětnou službu i u osoby, která je jejím příjemcem.

15 — V této souvislosti viz výše citované rozsudky Reisebüro Binder, bod 12, a Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, body 30 až 33.

16 — V tomto smyslu viz mimo jiné rozsudky ze dne 16. prosince 2010, Macdonald Resorts Limited (C-270/09, Sb. rozh. s. I-13179, bod 46); výše uvedený rozsudek SPI, bod 20; a ze dne 9. října 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 33).

49. Komise zdůrazňuje, že procesní autonomie členských států nemůže být natolik široká, aby zasahovala do základního nároku na odpočet a vrácení DPH, jehož smyslem je z obchodníka zcela sejmout břemeno DPH splatné či zaplacené v průběhu jeho veškerých hospodářských činností, a zajistit tak úplnou neutralitu zdaňování veškerých hospodářských činností.

50. Povinnost loajální spolupráce váže podle Komise členské státy k tomu, aby se vyhýbaly situacím, kdy odlišná stanoviska různých daňových orgánů mohou osobám povinným k dani zabránit v tom, aby provedly odpočet zaplacené DPH, nebo aby jim byla vrácena. Pro tyto účely je nezbytné koordinovat různé daňové orgány a soudy, které mohou být příslušné podle vnitrostátního práva.

51. Společnost ADV Allround v podstatě sdílí názor Komise s tím, že především poukazuje na zásadu neutrality DPH a zásadu právní jistoty. Zastává konkrétně názor, že dotčené daňové orgány by měly mít možnost účastnit se řízení před vnitrostátním soudem.

52. Německá vláda toto zpochybňuje a zastává názor, že právo Unie nevyžaduje přijetí žádného zvláštního opatření ve vnitrostátním procesním právu, aby bylo zaručeno, že zdanitelnost a povinnost k dani u téže služby bude posuzována stejně u obchodníka poskytujícího službu i obchodníka, který tuto službu přijímá, byť jsou pro tyto dvě osoby povinné k dani příslušné různé daňové orgány.

53. Německá vláda zdůrazňuje, že při neexistenci právní úpravy EU v této oblasti přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby určil příslušné soudy a upravil procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která jednotlivcům vyplývají z práva EU, za respektování zásady rovnosti a efektivity, které však v projednávané věci nejsou porušeny.

54. Německá vláda zdůrazňuje, že není možné zcela zabránit odlišným rozhodnutím daňových orgánů či soudů jak v rámci jednoho členského státu, tak co se týče orgánů a soudů různých členských států. Takové rozdíly totiž podle německé vlády představují klasický organizační problém, který je třeba řešit prostřednictvím hierarchie jak v rámci daňové správy, tak v rámci daňového soudnictví.

55. Německá vláda konečně vysvětluje, že koordinace daňových orgánů nebo soudů pro účely zajištění jednotnosti, jak zamýšlí Komise, je v praxi neproveditelná, a poukazuje v tomto ohledu na početné praktické i právní problémy, které taková koordinace může vyvolat, a to zejména z hlediska zásady právní jistoty a zásady *res judicata* správních a soudních rozhodnutí.

2. Posouzení

56. Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora při neexistenci právní úpravy EU v určité oblasti přísluší v zásadě vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby určil příslušné soudy a správní orgány a upravil procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která jednotlivcům vyplývají z práva EU[17].

57. Tyto procesní podmínky nesmí být méně příznivé než ty, kterými se řídí obdobná soudní řízení na základě vnitrostátního práva (zásada rovnocennosti), ani nesmějí v praxi znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných právním řádem EU (zásada efektivity)[18].

17 — V této souvislosti viz mimo jiné rozsudky ze dne 21. ledna 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, Sb. rozh. s. I-623, bod 17); ze dne 17. listopadu 1998, Aprile (C-228/96, Recueil, s. I-7141, bod 18), a ze dne 21. září 1983, Deutsche Milchkontor a další (205/82 až 215/82, Recueil, s. 2633, bod 17).

18 — Viz mimo jiné rozsudky ze dne 18. března 2010, Alassini (C-317/08 až C-320/08, Sb. rozh. s. I-2213, bod 48), a ze dne 8. března 2011, Lesoochranárske zoskupenie (C-240/09, Sb. rozh. s. I-1255, bod 48).

58. V tomto ohledu je nejprve třeba poznamenat, že vnitrostátní rozdělení příslušnosti v oblasti DPH, v jehož rámci jsou příslušné různé daňové orgány, pokud jde o povinnost poskytovatele služby k DPH na výstupu na jedné straně a žádosti příjemců služby o vrácení DPH na vstupu na straně druhé, není v projednávané věci zpochybňováno.

59. Kořeny otázky překládajícího soudu tkví spíše v tom, že dotčené orgány v rámci těchto správních řízení přijaly odlišný výklad pravidel o místě zdanění podle šesté směrnice, a tedy i o daňové povinnosti osoby povinné k dani, která poskytuje službu, takže ačkoli jeden daňový orgán považoval dotčené plnění za zdanitelné v Německu, druhý orgán odmítl ve vztahu k témuž plnění vrátit DPH zaplacenou na vstupu.

60. V tomto kontextu a s ohledem na věcnou spojitost mezi odpočtem DPH na vstupu a odvedením DPH na výstupu [19] je podstatou otázky předkládajícího soudu, zda právo EU vyžaduje, aby byla ve vnitrostátním právním řádu přijata konkrétní procesní opatření k zajištění jednotného výkladu a aplikace pravidel o místě zdanění a povinnosti k dani v takových daňových řízeních, jako jsou řízení dotčená v projednávané věci, pokud se týkají téhož plnění. Přestože v tomto ohledu není formulace druhé otázky zcela jasná, předkládající soud má patrně primárně na mysli procesní úpravu, kterou se řídí takové soudní řízení, jako je řízení ve věci v původním řízení.

61. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že obecně skutečně přísluší vnitrostátním soudům a správním orgánům, aby zajistily v rámci své příslušné sféry pravomoci, že budou plně uplatněna přímo použitelná pravidla práva EU [20].

62. Z ustálené judikatury je též zřejmé – a je vlastně požadavkem inherentně spojeným s předností práva Unie – že právo by mělo v rámci Unie být vykládáno a používáno správně a jednotně [21].

63. Jednotnou aplikaci a výklad práva EU v jinak decentralizovaném systému jeho výkonu z procesního hlediska obecně zajišťuje řízení o žádosti o předběžné otázce týkající se výkladu či platnosti ustanovení práva EU podle článku 267 SFEU, který zakotvuje mechanismus soudní spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem [22].

64. V tomto systému mohou vnitrostátní soudy, proti jejichž rozhodnutím lze podle vnitrostátního práva podat opravný prostředek, Soudnímu dvoru předložit žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu, přičemž pouze soudy, proti jejichž rozhodnutím není opravný prostředek, jsou v případě, že před nimi vyvstala příslušná otázka práva EU, v zásadě povinny předložit takovou žádost Soudnímu dvoru [23].

65. Cílem této povinnosti je zejména zabránit výskytu vnitrostátní judikatury v členském státě, která odporuje pravidlům práva Unie [24].

19 — V tomto ohledu viz rozsudek ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holding (C-277/09, Sb. rozh. s. I-13805, bod 35).

20 — V tomto ohledu viz mimo jiné rozsudky ze dne 8. září 2010, Winner Wetten (C-409/06, Sb. rozh. s. I-8015, bod 55); ze dne 13. ledna 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, Recueil, s. I-837, bod 20); ze dne 24. října 1996, Kraaijeveld a další (C-72/95, Recueil, s. I-5403, body 55 až 61), a ze dne 22. června 1989, Costanzo (103/88, Recueil, s. 1839, bod 33).

21 — V tomto ohledu viz mimo jiné výše uvedený rozsudek Winner Wetten, bod 61; rozsudky ze dne 18. října 2007, Österreichischer Rundfunk (C-195/06, Sb. rozh. s. I-8817, bod 24); ze dne 6. prosince 2005, Gaston Schul Douane-expediteur (C-461/03, Sb. rozh. s. I-10513, bod 21), a ze dne 15. září 2005, Intermodal Transports (C-495/03, Sb. rozh. s. I-8151, body 33 a 38).

22 — Soudní dvůr zdůraznil skutečnost, že článek 267 SFEU zavádí postup spolupráce výlučně mezi soudy ve výše uvedeném rozsudku Intermodal Transports, bod 38.

23 — Viz výše uvedený rozsudek Intermodal Transports, body 28 až 31.

24 — Viz zejména rozsudky ze dne 4. června 2002, Lyckeskog (C-99/00, Recueil, s. I-4839, bod 14), a ze dne 22. února 2001, Gomes Valente (C-393/98, Recueil, s. I-1327, bod 17).

66. Cílem systému soudní spolupráce založené článkem 267 SFEU naopak zjevně není dosáhnout jednotného výkladu a aplikace práva EU v každém jednotlivém případě a na všech stupních soudnictví, a tím méně v tomto ohledu předejít jakýmkoli rozdílům mezi vnitrostátními orgány, ať už v rámci jednoho členského státu či mezi několika členskými státy.

67. Jednotnou aplikaci a výklad práv přiznaných právem EU má každý členský stát zajistit jako celek prostřednictvím své soudní soustavy a v posledním stupni prostřednictvím žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předložené Soudnímu dvoru.

68. Za předpokladu, že členský stát zajistí účinnou soudní ochranu vůči rozhodnutím správních orgánů, není nadto povinen koordinovat správní řízení tak, aby dotčené orgány v každém jednotlivém případě přijímaly jednotné stanovisko ohledně ustanovení práva Unie.

69. V projednávané věci je v tomto ohledu nutno poznamenat, že Komise trvá na tom, že je třeba koordinovat různé daňové orgány a soudy, které mohou být podle vnitrostátního práva příslušné, aby byla zajištěna jednotnost rozhodnutí týkajících se téhož plnění, aniž by nějak vymezila, jak má být za pomoci procesní úpravy tohoto cíle v praxi dosaženo, pokud se dvě správní řízení před odlišnými daňovými orgány, která byla zahájena odlišnými účastníky, sice týkají téže poskytnuté služby, avšak mají odlišný hlavní předmět.

70. Dále je třeba poznamenat, že kromě obtíží spojených s dosažením takové koordinace, z rozsudku ve věci Genius [25], který předkládající soud v této souvislosti uvádí, ani nevyplývá, že poskytovatel nebo příjemce dané služby podléhající DPH má zvláštní nárok na to, aby z hlediska místa zdanění a povinnosti k dani byla tato plnění v řízení zahájeném jinou osobou povinnou k dani před jiným daňovým orgánem kvalifikována stejně jako před jeho vlastním orgánem. V této věci Soudní dvůr pouze judikoval, že nárok na odpočet lze uplatnit pouze ohledně skutečně splatných daní, tj. daní týkajících se plnění podléhajícímu DPH nebo odvedených splatných daní, a že tento nárok se tedy neuplatní u daně, která je splatná pouze z důvodu, že je uvedena na faktuře [26].

71. Dále má význam skutečnost, že příjemci služby v projednávané věci se neodvolali proti správnímu rozhodnutí Bundeszetralamt für Steuern, kterým zamítl jejich žádosti o vrácení DPH zaplacené na vstupu. Pokud jde o zásadu efektivity, na níž poukazuje předkládající soud [27], není tedy zjevné, že procesní pravidla, kterými se řídí vrácení daně z obratu, jako taková znemožňují nebo přehnaně ztěžují výkon práv svěřených právem EU, jako je nárok dotčených příjemců služby na odpočet DPH odvedené na vstupu.

72. Pokud jde konečně o procesní úpravu, kterou se řídí taková soudní řízení, jako jsou řízení před předkládajícím soudem, z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce i z vyjádření německé vlády je patrné, že správní rozhodnutí Bundeszetralamt für Steuern o žádostech o vrácení daně podaných příjemci služby nabyla ve vztahu k těmto příjemcům a tomuto orgánu právní moci. Jakýkoli pokus rozšířit závaznost rozhodnutí o místě zdanění a povinnosti k dani u dotčené služby, které má přijmout předkládající soud (připojením se k Bundeszetralamt für Steuern či příjemcům služby v řízení či jinak), na tyto příjemce této služby by byl v rozporu se zásadou *res judicata*, která se pojí k výše uvedeným správním rozhodnutím Bundeszetralamt für Steuern.

73. V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr opakovaně zdůraznil význam pravidel, jak v právním řádu Unie, tak ve vnitrostátních právních řádech, na jejichž základě nabývají soudní i správní rozhodnutí právní moci, v tom, že přispívají k právní jistotě, která je základní zásadou práva Unie [28].

25 — Rozsudek ze dne 13. prosince 1989 (342/87, Recueil, s. 4227).

26 — Tamtéž; v tomto ohledu viz body 13 a 19.

27 — Viz bod 57 výše.

28 — V této souvislosti viz mimo jiné rozsudek ze 16. března 2006, Kapferer (C-234/04, Sb. rozh. s. I-2585, bod 20), a výše uvedený rozsudek Kühne & Heitz, bod 24.

74. Je pravda, že Soudní dvůr za jistých okolností judikoval, že vnitrostátní úprava, na jejímž základě nabývají rozhodnutí právní moci, může být zpochybněna z hlediska právní síly a účinku práva EU. K tomu však dochází pouze výjimečně a za velmi striktních podmínek [29], které nejsou za okolností tohoto případu v několika ohledech naplněny.

75. Z tohoto pohledu nelze na základě práva Unie požadovat, aby vnitrostátní procesní právo stanovilo, že rozhodnutí o místě zdanění a povinnost k dani, které má vnitrostátní soud přijmout ve vztahu k poskytovateli služby, může být za takových okolností, jako jsou okolnosti tohoto případu, rozšířeno též na příjemce této služby.

76. Vzhledem k výše uvedenému, je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že šestá směrnice a konkrétně její ustanovení o nároku na odpočet, nepožaduje, aby opatření vnitrostátního procesního práva zaručovalo, že za takových okolností, jako jsou okolnosti tohoto případu, budou zdanitelnost a povinnost k dani u téže služby posuzovány stejně u obchodníka poskytujícího službu i u obchodníka, který tuto službu přijímá, i když jsou pro oba obchodníky příslušné různé daňové úřady.

C – *Třetí otázka*

77. Vzhledem k odpovědi na druhou otázku není třeba na první předběžnou otázku odpovídat.

V – Závěry

78. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr na předběžné otázky odpověděl takto:

— Článek 9 odst. 2 písm. e) šesté 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 musí být vykládán v tom smyslu, že „poskytování zaměstnanců [personálu]“ zahrnuje rovněž poskytování osob samostatně výdělečně činných, které nejsou zaměstnány u poskytovatele této služby;

— šestá směrnice, a konkrétně její ustanovení o nároku na odpočet, nepožaduje, aby opatření vnitrostátního procesního práva zaručovalo, že za takových okolností, jako jsou okolnosti tohoto případu, budou zdanitelnost a povinnost k dani u téže služby posuzovány stejně u obchodníka poskytujícího službu i u obchodníka přijímajícího tuto službu, i když jsou pro oba obchodníky příslušné různé daňové úřady.

29 — Viz body 26 a 27 výše uvedeného rozsudku Kühne & Hertz: zaprvé správní orgán musí mít podle vnitrostátního práva pravomoc rozhodnutí opětně přezkoumat; zadruhé dotčené správní rozhodnutí muselo nabýt právní moci v důsledku rozhodnutí vnitrostátního soudu v posledním stupni; zatřetí tento rozsudek musí být s ohledem na pozdější rozhodnutí Soudního dvora založen na nesprávném výkladu práva EU přijatém, aniž byla otázka předložena Soudnímu dvoru k řízení o předběžné otázce za okolností stanovených v třetím pododstavci článku 267 SFEU; začtvrté dotčená osoba se musí obrátit na správní orgán ihned poté, co se dozvěděla o rozsudku Soudního dvora.