Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
JÁN MAZÁK
prednesené 28. júna 2011 [1]

Vec C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, v likvidácii,
proti
Finanzamt Hamburg-Bergedorf

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Finanzgericht Hamburg (Nemecko)]

„Šiesta smernica o DPH — Výklad článku 9 ods. 2 písm. e) — Poskytovanie zamestnancov — Poskytovanie vodičov, ktorí nie sú zamestnancami poskytovateľa — Miesto poskytnutia plnenia — Vrátenie“

I – Úvod

1. Uznesením z 20. apríla 2010, ktoré bolo Súdnemu dvoru doručené 6. mája 2010, Finanzgericht Hamburg (Finančný súd v Hamburgu) (Nemecko) predložil Súdnemu dvoru prejudiciálne otázky podľa článku 267 ZFEÚ týkajúce sa výkladu 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 [2] (ďalej len „šiesta smernica“).

2. Návrh bol podaný v konaní medzi spoločnosťou ADV Allround Vermittlungs AG v likvidácii (ďalej len „ADV Allround“) a Finanzamt Hamburg-Bergedorf (Daňový úrad Hamburg-Bergedorf) týkajúcom sa povinnosti zaplatiť daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za rok 2005 z dôvodu miesta poskytnutia zdaniteľného plnenia vo forme poskytnutia zamestnancov, ktorí sú samostatne zárobkovo činní ako vodiči nákladných automobilov, zákazníkom do zahraničia.

3. Svojimi otázkami sa vnútroštátny súd snaží po prvé zistiť, či sa má článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že pojem „poskytovanie zamestnancov“ zahŕňa aj poskytnutie samostatne zárobkovo činných osôb, ktoré nie sú zamestnané u poskytovateľa plnenia.

4. Po druhé chce zistiť, či sa podľa ustanovení šiestej smernice vo vnútroštátnom procesnom práve musia prijať opatrenia, ktoré zabezpečia, že to isté plnenie spočívajúce v tomto prípade v poskytnutí služieb sa na účely vyrubenia DPH v prípade zdaniteľnej osoby poskytujúcej plnenie a zdaniteľnej osoby prijímajúcej plnenie posúdi rovnako, a žiada usmernenie v súvislosti s tým, dokedy môže zdaniteľná osoba prijímajúca plnenie odpočítať daň zaplatenú na vstupe vyrubenú za prijaté plnenie.

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, v znení naposledy zmenenom a doplnenom smernicou Rady 2004/66/ES z 26. apríla 2004 (Ú. v. EÚ L 168, s. 35).

II – Právny rámec

A – *Šiesta smernica*

5. Článok 9 šiestej smernice s názvom „Poskytovanie služieb“ v rozsahu, v akom je to relevantné, stanovuje:

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

2. Ale:

…

e) miestom poskytovania nasledujúcich služieb zákazníkom sídliacim v spoločenstve [mimo Spoločenstva – *neoficiálny preklad*] alebo zdaniteľným osobám sídliacim v spoločenstve alebo zdaniteľným osobám 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:

…

— poskytovanie zamestnancov,

…“

6. Článok 17 šiestej smernice s názvom „Vznik a rozsah práva na odpočet“ v rozsahu, v akom je to relevantné, stanovuje:

„…

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

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

…

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

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

…“

B – *Relevantné vnútroštátne právo*

7. § 3a Umsatzsteuergesetz v znení účinnom do 31. decembra 2009 (zákon o dani z obratu) (ďalej len „UStG“), ktorý sa týka miesta poskytovania iného plnenia, v rozsahu, v akom je to relevantné, stanovuje:

1. prvá veta:

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

…“

3. prvá veta:

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

…“

„4. … Inými plneniami v zmysle odseku 3 sú: … 7. poskytovanie personálu.

…“

III – Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

8. Podľa návrhu vnútroštátneho súdu obchodná činnosť spoločnosti ADV Allround spočívala v spornom roku 2005 v sprostredkovaní samostatne zárobkovo činných vodičov nákladných automobilov špedičným firmám v Nemecku a v zahraničí, najmä v Taliansku (Južné Tirolsko).

9. Na tento účel sa s vodičmi uzavreli písomné zmluvy označené ako „dohoda o sprostredkovaní“. Odberateľské špedičné firmy si objednávali službu telefonicky od spoločnosti ADV Allround vždy, keď potrebovali vodiča.

10. Vodiči účtovali spoločnosti ADV Allround svoje služby, ktoré spočívali vo vedení nákladných automobilov špedičných firiem, zatiaľ čo ADV Allround týmto špedičným firmám účtovala poskytnutie vodičov, pričom rozdiel v cene sa pohyboval medzi 8 % (v prípade dlhodobých objednávok) a 20 % (pri jednorazových objednávkach).

11. Spoločnosť ADV Allround pôvodne nezahrnula do faktúry pre odberateľov mimo Nemecka – v tomto prípade talianske špedičné firmy – daň z obratu, pretože si myslela, že ide o „poskytnutie zamestnancov“ v zmysle § 3a ods. 4 bodu 7 UStG a že miesto plnenia, čiže aj zdanenia, je v Taliansku, kde majú sídlo príjemcovia tohto plnenia.

12. V správe z daňovej kontroly z 3. júla 2006 po mimoriadnej kontrole dane z obratu, ktorú spoločnosť ADV Allround odviedla za prvý až tretí štvrťrok 2005, Finanzamt Hamburg-Bergedorf konštatoval, že „poskytovanie zamestnancov“ v zmysle uvedeného ustanovenia zahŕňa len poskytnutie vlastných zamestnancov spoločnosti (dočasné pridelenie pracovníkov), a z tohto dôvodu bolo miestom zdaniteľného plnenia miesto, z ktorého spoločnosť ADV Allround vykonávala svoju činnosť, teda Nemecko.

13. V dôsledku toho spoločnosť ADV Allround začala aj talianskym odberateľom účtovať daň z obratu pri vtedajšej sadzbe 16 %. Okrem toho pre všetky plnenia poskytnuté v roku 2005 dodatočne vystavila upravené faktúry obsahujúce aj daň z obratu, pričom vychádzala z toho, že talianskym odberateľom bude daň z obratu vrátená a že odhliadnuc od väčšej administratívnej záťaže spôsobenej konaním o vrátenie dane bude plnenie zdaniteľné v Nemecku stále považované za hospodársky neutrálne.

14. Bundeszentralamt für Steuern (spolkový daňový úrad), ktorý je príslušný pre žiadosti o vrátenie dane zaplatenej na vstupe, však zastával iný názor ako Finanzamt Hamburg-Bergedorf a tvrdil, že pojem „poskytovanie zamestnancov“ v § 3a ods. 4 bode 7 UStG sa v tomto prípade vzťahuje aj na poskytovanie vodičov. Poskytnuté plnenia preto podľa neho neboli zdaniteľné na území Nemecka, v dodatočne zmenených faktúrach bola daň z obratu fakturovaná neoprávnene a túto neoprávnene fakturovanú daň nebolo možné vrátiť. Ak jednotliví odberatelia požiadali o vrátenie dane z obratu, ich žiadosti boli zamietnuté.

15. V dôsledku toho talianski odberatelia odmietali zaplatiť spoločnosti ADV Allround daň z obratu, ktorú im dodatočne fakturovala. Bez toho, aby sa odberateľom poskytla možnosť vrátenia dane zaplatenej na vstupe, ADV Allround nemohla podnikať na trhu, kde boli ceny v tom čase o 16 % vyššie, a v konečnom dôsledku sama znášala daň z obratu. Pre maržu, ktorá sa pohybovala od 8 % do 20 %, bola nútená ukončiť svoju činnosť a teraz je v likvidácii.

16. Finanzgericht Hamburg, ktorému bola vec predložená, po prvé uvádza, že nie je isté, či sa pojem „poskytovanie zamestnancov“ použitý v článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice aj v § 3a ods. 4 bode 7 UStG, ktorým sa toto ustanovenie prebralo do nemeckého práva, vzťahuje len na osoby v pracovnom pomere, teda zamestnancov, alebo aj na samostatne zárobkovo činné osoby, akými sú v tomto prípade vodiči nákladných vozidiel. Zároveň ale uvádza, že ťažkosti s odlíšením zamestnanca od samostatne zárobkovo činnej osoby v praxi a s preukázaním ich postavenia príjemcovi služieb môžu v duchu cieľa šiestej smernice, ktorým je uľahčenie poskytovania služieb na európskom vnútornom trhu, svedčiť v prospech zaradenia poskytovania samostatne zárobkovo činných osôb pod pojem „poskytovanie zamestnancov“.

17. Po druhé, keďže zdaňovanie a daňová povinnosť na jednej strane a nárok na odpočet dane zaplatenej na vstupe na druhej strane sa podľa jeho názoru majú považovať za materiálne prepojené, vnútroštátny súd sa pýta, ako sa tento vzájomný vzťah v hmotnom práve má premietnuť do procesného práva, predovšetkým, či tento vzťah medzi zdaňovaním a odpočítaním pri tom istom plnení znamená, že treba zabrániť protichodným meritórnym rozhodnutiam, a ak áno, ako to dosiahnuť.

18. Po tretie vnútroštátny súd uvádza, že Súdny dvor ešte nerozhodoval o šesťmesačnej lehote od konca kalendárneho roka, keď podľa nemeckého práva vzniká nárok na vrátenie a príjemca plnenia môže žiadať o odpočet. Nie je jasné, či podľa šiestej smernice a na základe zásad právnej istoty a efektívnosti môže táto lehota uplynúť pred prijatím rozhodnutia zdaniteľnosti a daňovej povinnosti, ktoré je záväzné pre poskytovateľa plnenia.

19. Za týchto okolností Finanzgericht Hamburg rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 9 ods. 2 písm. e) 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 (ďalej len ‚smernica 77/388‘) [teraz článok 56 ods. 1 písm. f) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení platnom do 31. decembra 2009 (ďalej len ‚smernica 2006/112‘)] vykladať tak, že ‚poskytovanie zamestnancov‘ zahŕňa aj poskytnutie samostatne zárobkovo činných osôb, ktoré nie sú zamestnané u poskytovateľa plnenia?

2. Majú sa článok 17 ods. 1, článok 17 ods. 2 písm. a), článok 17 ods. 3 písm. a) a článok 18 ods. 1 písm. a) smernice 77/388 [teraz článok 167, článok 168 písm. a), článok 169 písm. a), článok 178 písm. a) smernice 2006/112] vykladať tak, že vo vnútroštátnom procesnom práve sa musia prijať opatrenia, ktoré zabezpečia, že zdaniteľnosť a daňová povinnosť v prípade jedného a toho istého plnenia sa posúdi rovnako pri podniku poskytujúcom plnenie a podniku prijímajúcom plnenie aj v prípade, že tieto podniky patria do právomoci odlišných daňových orgánov?

V prípade kladnej odpovede na druhú prejudiciálnu otázku:

3. Majú sa článok 17 ods. 1, článok 17 ods. 2 písm. a), článok 17 ods. 3 písm. a) a článok 18 ods. 1 písm. a) smernice 77/388 [teraz článok 167, článok 168 písm. a), článok 169 písm. a) a článok 178 písm. a) smernice 2006/112] vykladať tak, že lehota, počas ktorej môže príjemca plnenia vykonať odpočet dane zaplatenej na vstupe, nesmie uplynúť skôr, ako sa vo vzťahu k poskytovateľovi plnenia právoplatne rozhodne o zdaniteľnosti a daňovej povinnosti?“

IV – Právna analýza

A – *Prvá otázka*

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

1. Hlavné tvrdenia účastníkov konania

21. V tomto konaní predložili písomné pripomienky nemecká vláda a Európska komisia. Okrem týchto účastníkov konania bola na pojednávaní 30. marca 2011 zastúpená aj spoločnosť ADV Allround.

22. Nemecká vláda a Komisia zastávajú názor, že pojem „poskytovanie zamestnancov“ uvedený v článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice nezahŕňa poskytovanie samostatne zárobkovo činných osôb, ktoré nie sú zamestnané u poskytovateľa plnenia, a že na prvú otázku preto treba odpovedať záporne.

23. Títo účastníci konania tvrdia, že pojem „zamestnanci“ zvyčajne označuje pracovníkov, ktorí sú zamestnaní u poskytovateľa plnenia. Takýto výklad podľa nich podporuje aj skutočnosť, že tento pojem sa v podobnom zmysle používa aj v článku 5 ods. 6, článku 6 ods. 2 a článku 13 A písm. k) šiestej smernice, ktoré sa musia vykladať rovnako, ako aj v ďalších oblastiach práva Európskej únie (EÚ). Okrem toho štruktúra a účel článku 9 šiestej smernice by sa narušili, keby sa pojem „poskytovanie zamestnancov“ mal chápať tak, že zahŕňa aj poskytovanie samostatne zárobkovo činných osôb.

24. Spoločnosť ADV Allround naopak tvrdí, že na prvú otázku treba odpovedať kladne. Názor, že článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice sa vzťahuje aj na samostatne zárobkovo činné osoby, podľa nej zvyčajne potvrdzujú aj úvahy o právnej istote a praktickosti. Uvádza, že namietaný výklad môže viesť k manipulácii a daňovým únikom zo strany poskytovateľa plnenia.

2. Posúdenie

25. Na úvod musím povedať, že si nemyslím, že na základe čisto doslovného výkladu článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice možno dospieť k záveru o tom, či v ňom uvedené „poskytovanie zamestnancov“ zahŕňa aj poskytovanie samostatne zárobkovo činných osôb, ktoré je v tejto veci sporné.

26. V tejto veci treba v prvom rade uviesť, že článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice prinajmenšom v niektorých jazykových zneniach používa všeobecnejší výraz „personál“, prípadne iné tomu zodpovedajúce výrazy (napríklad „Personal“ v nemeckom, „personnel“ vo francúzskom a „personal“ v španielskom znení), namiesto špecifickejšieho pojmu „pracovník“ alebo „zamestnanec“, a tento všeobecný pojem preto neoznačuje nevyhnutne osoby v závislom pracovnom pomere.

27. Navyše v druhom rade, na rozdiel od názoru, na ktorom Komisia a nemecká vláda zakladajú svoje tvrdenie, v nijakom prípade nebolo nesporne preukázané, že výraz „zamestnanci“ sa skôr vzťahuje na vzťah medzi poskytovateľom a poskytovanými osobami ako na vzťah medzi týmito osobami a príjemcom tohto plnenia. Inými slovami, „poskytovanie zamestnancov“ v článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice neoznačuje nevyhnutne plnenie, pri ktorom zdaniteľná osoba dáva svojich zamestnancov k dispozícii inej osobe, ale základným znakom takého plnenia môže byť skutočnosť, že tejto inej osobe sa poskytne zamestnanec alebo pracovná sila bez ohľadu na povahu zmluvného vzťahu medzi poskytovateľom plnenia a poskytovanými osobami.

28. Treba tiež uviesť, že pojem „zamestnanci“ v článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice nemusí mať nevyhnutne rovnaký význam, ako keď sa používa v iných ustanoveniach tejto smernice, o to menej to platí v ostatných legislatívnych predpisoch Únie, pretože sa vždy musí prihliadnuť na konkrétny kontext každého ustanovenia, v ktorom sa tento pojem používa.

29. Ustanovenia článku 5 ods. 6 a článku 6 ods. 2 šiestej smernice, ktoré obsahujú výraz „zamestnanci“ a ktoré Komisia v tejto súvislosti cituje, tak majú zabezpečiť, aby sa so zdaniteľnými osobami, ktoré využívajú tovary a služby pre svoju vlastnú potrebu alebo potrebu svojich zamestnancov, zaobchádzalo rovnako ako s konečnými spotrebiteľmi [3], zatiaľ čo článok 9 ods. 2 šiestej smernice je súčasťou pravidiel s úplne odlišným predmetom, konkrétne pravidiel určenia miesta považovaného za miesto poskytnutia plnenia.

30. Treba sa preto ďalej zamyslieť nad tým, či sa má článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice – vzhľadom na kontext tohto ustanovenia a predmet pravidiel, ktorých je súčasťou [4] – vykladať v tom zmysle, že poskytovanie samostatne zárobkovo činných osôb, ktoré je v tejto veci sporné, znamená aj „poskytovanie zamestnancov“, ktoré podlieha dani v krajine sídla príjemcu plnenia.

31. V prvom rade treba pripomenúť, že článok 9 šiestej smernice obsahuje pravidlá určenia miesta poskytovania plnení na daňové účely a ich cieľom je predísť konfliktu právomocí, ktorý by mohol viesť k dvojitému zdaneniu alebo prípadne k nezdaneniu príjmov. [5]

32. V tejto súvislosti článok 9 ods. 1 určuje všeobecné pravidlo v tejto oblasti, podľa ktorého sa plnenie považuje za poskytnuté v mieste sídla poskytovateľa plnenia. [6]

3 — V tejto súvislosti pozri rozsudky zo 6. mája 1992, de Jong, C-20/91, Zb. s. I-2847, bod 15, a zo 16. októbra 1997, Fillibeck, C-258/95, Zb. s. I-5577, bod 25.

4 — Okrem iného pozri rozsudky z 9. marca 2006, Gillan Beach, C-114/05, Zb. s. I-2427, bod 21, a zo 7. júna 2005, VEMW a i., C-17/03, Zb. s. I-4983, bod 41.

5 — V tejto súvislosti pozri rozsudky z 5. júna 2003, Design Concept, C-438/01, Zb. s. I-5617, bod 22, a z 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, Zb. s. I-4595, bod 20.

6 — V tejto súvislosti pozri rozsudok z 12. mája 2005, RAL (Channel Islands) a i., C-452/03, Zb. s. I-3947, bod 23.

33. Treba povedať, že toto pravidlo samo osebe predstavuje výnimku zo striktnej zásady teritoriality, a ako už Súdny dvor uviedol, je fikciou, v rámci ktorej – na zjednodušenie [7] – sa plnenie považuje za poskytnuté v mieste sídla alebo trvalého pôsobiska poskytovateľa bez ohľadu na to, kde sa toto plnenie skutočne poskytlo. [8]

34. V prípade špecifických plnení, pri ktorých normotvorca považuje pravidlo, že plnenie sa poskytuje v mieste sídla alebo trvalého pôsobiska poskytovateľa, za nevhodné, článok 9 ods. 2 šiestej smernice stanovuje niekoľko špecifických prípadov, v ktorých sa za miesto poskytnutia plnenia považuje sídlo zákazníka. [9]

35. Pokiaľ ide o vzťah medzi odsekmi 1 a 2 článku 9 šiestej smernice, treba takisto pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora odsek 1 článku 9 nemá nijakú prednosť pred odsekom 2, čo znamená, že ustanovenie odseku 2 by nemalo byť považované za výnimku zo všeobecného pravidla, vykladanú striktne. [10]

36. V každej situácii, ako je situácia v prejednávanej veci, kde sa samostatne zárobkovo činní vodiči nákladných vozidiel poskytujú zdaniteľným osobám so sídlom v zahraničí, sa skôr treba zamyslieť nad tým, či táto situácia spadá pod jeden z prípadov uvádzaných v článku 9 ods. 2 šiestej smernice, čiže v tomto prípade pod „poskytovanie zamestnancov“ podľa článku 9 ods. 2 písm. e) tejto smernice. Ak to tak nie je, takáto situácia spadá pod článok 9 ods. 1 šiestej smernice. [11]

37. V tejto súvislosti treba v prvom rade podotknúť, že cieľom článku 9 ods. 2 šiestej smernice ako celku podľa jej siedmeho odôvodnenia uvedeného v preambule je zaviesť osobitný režim na poskytovanie služieb uskutočňované medzi zdaniteľnými osobami, keď náklady na tieto služby sú zahrnuté do ceny tovarov. [12]

38. Pokiaľ ide o spomínaný všeobecnejší cieľ, náklady na poskytovanie zamestnancov, v tomto prípade poskytovanie vodičov nákladných vozidiel, sú zahrnuté v cene tovarov alebo služieb ponúkaných príjemcom [13] bez ohľadu na to, či sú poskytovaní zamestnanci zamestnaní u svojho poskytovateľa, alebo ide o poskytnutie samostatne zárobkovo činných osôb, ktorých spája s poskytovateľom len zmluva o sprostredkovaní, ako je to v tomto prípade.

39. V druhom rade z rovnakého dôvodu, hoci sa šiesta smernica nezmieňuje o osobitnom účele konkrétneho zaradenia poskytovania zamestnancov do kategórií plnení uvedených v jej článku 9 ods. 2, faktom zostáva, že normotvorca zjavne považoval za nevhodné, aby sa takéto plnenia na daňové účely považovali podľa všeobecného pravidla článku 9 ods. 1 šiestej smernice za plnenia poskytované v mieste sídla alebo trvalého pôsobiska poskytovateľa. [14] Normotvorca namiesto toho považoval sídlo alebo trvalé pôsobisko príjemcu poskytovaných zamestnancov, pod ktorého vedením alebo kontrolou poskytnuté osoby vykonávajú svoju prácu, za hlavné miesto ich úväzku, čiže za referenciu na určenie územnej právomoci vzťahujúcej sa na takéto plnenia na daňové účely.

7 — V tejto súvislosti pozri rozsudok z 15. marca 1989, Hamann, 51/88, Zb. s. 767, bod 17.

8 — Pozri rozsudok z 23. januára 1986, Trans Tirreno Express, 283/84, Zb. s. 231, bod 15.

9 — Pozri okrem iného rozsudky Trans Tirreno Express, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 16, a RAL (Channel Islands) a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 23.

10 — V tejto súvislosti pozri okrem iného rozsudky z 15. marca 2001, SPI, C-108/00, Zb. s. I-2361, body 16 a 17; zo 7. septembra 2006, Heger, C-166/05, Zb. s. I-7749, bod 17; a zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, Zb. s. I-8255, bod 25.

11 — Okrem toho pozri aj rozsudok zo 6. decembra 2007, Komisia/Nemecko, C-401/06, Zb. s. I-10609, bod 30.

12 — Pozri rozsudok Gillan Beach, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 17.

13 — Napriek zneniu siedmeho odôvodnenia, ktoré hovorí len o poskytovateľoch služieb vyrábajúcich tovar, jeho logiku treba preniesť aj na prípady, keď je samotný príjemca služby zároveň poskytovateľom služby. V tomto zmysle pozri rozsudok zo 17. novembra 1993, Komisia/Francúzsko, C-68/92, Zb. s. I-5881, bod 15, a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs 12. decembra 2002 k rozsudku Design Concept, už citovanému v poznámke pod čiarou 5, bod 23.

14 — V tejto súvislosti porovnaj bod 34 a rozsudok zo 6. novembra 1997, Reisebüro Binder, C-116/96, Zb. s. I-6103, bod 13.

40. Ani vzhľadom na tieto úvahy, zdá sa, neexistuje nijaký objektívny dôvod – a Komisia, prípadne nemecká vláda ani nijaký neuviedli –, aby sa na účely určenia miesta zdanenia rozlišovalo medzi poskytovaním zamestnancov na základe toho, či ide o osoby zamestnané u poskytovateľa, alebo nie, a aby sa táto skutočnosť stala špecifikom plnenia „poskytovania zamestnancov“ podľa článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice.

41. Práve naopak, možno namietať, že keby sa považovalo za potrebné odchýliť sa od všeobecného pravidla stanoveného v článku 9 ods. 1 šiestej smernice a považovať zamestnancov za poskytovaných v mieste sídla alebo trvalého pôsobiska príjemcu v prípade zamestnancov zamestnaných u poskytovateľa, je potom názor, že toto miesto je aj miestom zdanenia, o to viac odôvodnený v prípade poskytovaných zamestnancov, ktorí nie sú zamestnancami poskytovateľa, a teda nie sú tak úzko napojení ani naňho, ani na jeho sídlo alebo trvalé pôsobisko.

42. Takýto výklad je navyše, ako správne uviedla spoločnosť ADV Allround, viac v súlade s cieľom článku 9 šiestej smernice, ktorým je zabezpečenie rozumného vymedzenia daňových právomocí, ktoré by lepšie slúžilo záujmom zjednodušenia administratívy, zabraňovalo problémom v praxi a zvyšovalo právnu istotu pri vykonávaní kolíznych právnych noriem stanovených v tomto článku,[15] v porovnaní so situáciou, v ktorej by sa miesto zdanenia v prípade poskytovania pracovnej sily muselo určovať podľa toho, či sú poskytnuté osoby zamestnané u poskytovateľa, alebo samostatne zárobkovo činné, napriek tomu, že obe plnenia by slúžili na ten istý účel.

43. Napokon tvrdenie nemeckej vlády v tom zmysle, že zahrnutie samostatne zárobkovo činných vodičov do definície „poskytovania zamestnancov“ podľa článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice by samostatne zárobkovo činným osobám umožnilo manipulovať alebo vyberať si miesto zdanenia pre jedno a to isté plnenie, napríklad v tomto prípade služby vodičov, v závislosti od toho, či služby poskytujú prostredníctvom agentúry, alebo nie, nemožno uznať.

44. Okrem iného na účely uplatnenia pravidiel miesta zdanenia stanovených v šiestej smernici sa musí každé plnenie objektívne definovať a zaradiť, pričom treba prihliadnuť na všetky jeho znaky a okolnosti, za akých k nemu došlo.[16]

45. Za okolností, aké existujú v prejednávanej veci, preto treba určiť, či hlavným znakom alebo účelom sporného plnenia je sprostredkovanie pracovnej sily, v tomto prípade vodičov nákladných vozidiel, zdaniteľnej osobe, aby túto transakciu bolo možné označiť za poskytovanie zamestnancov, alebo či spočíva priamo vo vykonávaní prepravných služieb poskytovateľom a zamestnanci alebo samostatne zárobkovo činní subdodávatelia sú tak sprostredkovaní v rámci poskytovania tohto plnenia. Okrem toho za takých okolností zvyčajne dochádza k niekoľkým ďalším plneniam, ktoré treba osobitne preskúmať na daňové účely, napríklad plnenie, ktoré samostatne zárobkovo činní vodiči poskytujú agentúre alebo poskytovateľovi v rámci dohody o sprostredkovaní, plnenie, ktoré táto agentúra poskytuje špedičným firmám v zahraničí, a napokon prepravné služby, ktoré tieto špedičné firmy poskytujú svojim klientom.

46. Z uvedeného vyplýva, že na prvú otázku by sa malo odpovedať tak, že článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice treba vykladať v tom zmysle, že pojem „poskytovanie zamestnancov“ zahŕňa aj poskytnutie samostatne zárobkovo činných osôb, ktoré nie sú zamestnané u poskytovateľa plnenia.

15 — V tejto súvislosti pozri rozsudky Reisebüro Binder, už citovaný v poznámke pod čiarou 14, bod 12, a Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, body 30 až 33.

16 — V tejto súvislosti okrem iného pozri rozsudky zo 16. decembra 2010, Macdonalds Resorts Limited, C-270/09, Zb. s. I-13179, bod 46; SPI, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 20; a z 9. októbra 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Zb. s. I-7257, bod 33.

B – *Druhá otázka*

47. Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate snaží zistiť, či a do akej miery šiesta smernica a najmä jej ustanovenia o nároku na odpočet vyžadujú, aby sa vo vnútroštátnom procesnom práve prijali opatrenia, ktoré zabezpečia, že sa rovnako posúdi zdaniteľnosť a daňová povinnosť v prípade jedného a toho istého plnenia pri podniku poskytujúcom plnenie a podniku prijímajúcom plnenie aj v prípade, ak tieto podniky patria do právomoci odlišných daňových orgánov, a aby sa predišlo vzájomne si odporujúcim rozhodnutiam v tejto súvislosti, prípadne aby sa tieto rozhodnutia eliminovali.

1. Hlavné tvrdenia účastníkov konania

48. Komisia tvrdí, že vnútroštátne procesné právo musí zaručiť, aby sa na účely vyrubenia DPH jedno a to isté plnenie posúdilo jednotne v prípade osoby poskytujúcej toto plnenie a osoby, ktorá je jeho príjemcom.

49. Poukazuje na to, že procesná autonómnosť členských štátov nesmie byť tak široká, aby zasahovala do základného práva na odpočet a vrátenie DPH, ktoré má zmierniť záťaž splatnej alebo zaplatenej DPH spočívajúcu na podniku v priebehu celej jeho hospodárskej činnosti, a zabezpečiť tak úplnú neutralitu zdanenia všetkých jeho hospodárskych činností.

50. Podľa Komisie sa členské štáty v rámci svojej povinnosti lojálnej spolupráce musia vyhnúť situáciám, v ktorých by protichodné stanoviská rôznych daňových úradov mohli zdaniteľným osobám zabrániť, aby si mohli odpočítať celú vyrubenú DPH alebo aby sa im vrátila. Je preto nevyhnutné koordinovať činnosť jednotlivých daňových úradov, ktoré môžu byť podľa vnútroštátneho práva príslušné.

51. Spoločnosť ADV Allround v podstate súhlasí s Komisiou a odvoláva sa predovšetkým na zásady neutrality DPH a právnej istoty. Zastáva najmä názor, že aj ďalšie dotknuté daňové úrady by mali byť účastníkmi konania pred vnútroštátnym súdom.

52. Nemecká vláda proti tomu namieta a zastáva názor, že právo Únie nevyžaduje, aby sa vo vnútroštátnom procesnom práve prijalo osobitné opatrenie, ktoré by zabezpečilo, že sa rovnako posúdi zdaniteľnosť a daňová povinnosť v prípade jedného a toho istého plnenia pri podniku poskytujúcom plnenie a podniku prijímajúcom plnenie aj v prípade, že rôzne daňové orgány môžu mať právomoc voči dotknutým zdaniteľným osobám.

53. Zdôrazňuje, že v prípade neexistencie právnej úpravy v danej oblasti na úrovni EÚ majú byť vo vnútroštátnom právnom poriadku každého členského štátu určené príslušné súdy a upravené procesné náležitosti týkajúce sa žalôb určených na zabezpečenie ochrany práv, ktoré jednotlivci odvodzujú z práva EÚ, v súlade so zásadami ekvivalencie a efektívnosti, ktoré však v tomto kontexte nie sú porušené.

54. Poukazuje na to, že nikdy nemožno úplne vylúčiť odlišné rozhodnutia daňových úradov alebo súdov, či už v tom istom členskom štáte, alebo pokiaľ ide o úrady a súdy rôznych členských štátov. Takéto odlišnosti v podstate predstavujú bežný organizačný problém, ktorý treba vyriešiť pomocou hierarchickej štruktúry daňovej správy a daňového súdnictva.

55. Nemecká vláda napokon vysvetľuje, že v praxi nemožno koordinovať daňové orgány a/alebo súdy s cieľom zabezpečiť jednotnosť, ako to naznačila Komisia, pričom v tejto súvislosti sa odvoláva na množstvo praktických a právnych problémov, ktoré z takej koordinácie môžu vyplývať, najmä vzhľadom na zásadu právnej istoty a účinky *res judicata* správnych a súdnych rozhodnutí.

2. Posúdenie

56. Na úvod treba pripomenúť, že z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že v prípade neexistencie právnej úpravy v danej oblasti na úrovni EÚ majú byť vo vnútroštátnom právnom poriadku každého členského štátu určené príslušné súdy a správne orgány a upravené procesné náležitosti týkajúce sa žalôb určených na zabezpečenie ochrany práv, ktoré jednotlivci môžu odvodzovať z práva EÚ. [17]

57. Tieto procesné pravidlá však nesmú byť nevýhodnejšie ako tie, ktoré sa týkajú podobných žalôb vnútroštátnej povahy (zásada ekvivalencie), a nesmú prakticky znemožniť alebo nadmerne sťažiť výkon práv, ktoré priznáva právny poriadok EÚ (zásada efektivity). [18]

58. V tejto súvislosti treba v prvom rade uviesť, že spôsob, akým sa záležitosti týkajúce sa DPH prideľujú do právomoci jednotlivých príslušných vnútroštátnych daňových orgánov, pokiaľ ide o povinnosť poskytovateľa plnenia zaplatiť DPH na výstupe na jednej strane a žiadosti príjemcov plnenia o vrátenie DPH zaplatenej na vstupe na druhej strane, v tomto prípade nebol spochybnený.

59. Otázka vnútroštátneho súdu skôr vyplýva zo skutočnosti, že dotknuté orgány v uvedených správnych konaniach prijali odlišný výklad pravidiel týkajúcich sa miesta zdanenia šiestej smernice, čiže pravidiel týkajúcich sa daňovej povinnosti zdaniteľnej osoby poskytujúcej plnenie, ktorý viedol k tomu, že hoci jeden daňový orgán považoval sporné plnenie za zdaniteľné v Nemecku, druhý daňový orgán zamietol vrátenie DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti s týmto plnením.

60. Na základe týchto skutočností a vzhľadom na materiálnu súvislosť medzi odpočtom DPH zaplatenej na vstupe a výberom DPH na výstupe [19] sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa podľa práva Únie musia prijať osobitné vnútroštátne procesné predpisy na zabezpečenie jednotného výkladu a uplatňovania pravidiel týkajúcich sa miesta zdanenia a daňovej povinnosti v daňových konaniach, o aké ide aj v tejto veci, ak sa týkajú toho istého plnenia. Zdá sa, že vnútroštátny súd v tejto súvislosti – hoci to nie je celkom jasné zo znenia druhej otázky – uvažuje predovšetkým nad procesnými predpismi upravujúcimi súdne konania, ako napríklad nad žalobou v konaní vo veci samej.

61. V tejto súvislosti treba uviesť, že je skutočne všeobecnou povinnosťou vnútroštátnych súdov, ako aj správnych orgánov, aby v rámci svojej oblasti právomoci zabezpečili, že priamo uplatniteľné predpisy Únie sa budú uplatňovať v plnej miere. [20]

62. Z ustálenej judikatúry takisto jednoznačne vyplýva – v skutočnosti ide o požiadavku, ktorá je vlastná nadradenosti práva Únie –, že toto právo sa má vykladať a uplatňovať správne a jednotne v celej Únii. [21]

17 — V tejto súvislosti pozri okrem iného rozsudky z 21. januára 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, Zb. s. I-623, bod 17; zo 17. novembra 1998, Aprile, C-228/96, Zb. s. I-7141, bod 18, a z 21. septembra 1983, Deutsche Milchkontor a i., 205/82 až 215/82, Zb. s. 2633, bod 17.

18 — Okrem iného pozri rozsudky z 18. marca 2010, Alassini a i., C-317/08 až C-320/08, Zb. s. I-2213, bod 48, a z 18. marca 2011, Lesoochranárske zoskupenie, C-240/09, Zb. s. I-1255, bod 48.

19 — V tejto súvislosti pozri okrem iného rozsudok z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holding, C-277/09, Zb. s. I-13805, bod 35.

20 — V tejto súvislosti pozri okrem iného rozsudky z 8. septembra 2010, Winner Wetten, C-409/06, Zb. s. I-8015, bod 55; z 13. januára 2004, Kühne & Heitz, C-453/00, Zb. s. I-837, bod 20; z 24. októbra 1996, Kraaijeveld a i., C-72/95, Zb. s. I-5403, body 55 až 61, a z 22. júna 1989, Costanzo, 103/88, Zb. s. 1839, bod 33.

21 — V tejto súvislosti pozri okrem iného rozsudky Winner Wetten, už citovaný v poznámke pod čiarou 20, bod 61; z 18. októbra 2007, Österreichischer Rundfunk, C-195/06, Zb. s. I-8817, bod 24; zo 6. decembra 2005, Gaston Schul Douane-expediteur, C-461/03, Zb. s. I-10513, bod 21, a z 15. septembra 2005, Intermodal Transports, C-495/03, Zb. s. I-8151, body 33 a 38.

63. Z procesného hľadiska sa toto jednotné uplatňovanie a výklad práva Únie v inak decentralizovanom systéme jeho vynucovania vo všeobecnosti zabezpečuje prostredníctvom konania o otázkach týkajúcich sa výkladu alebo platnosti ustanovenia práva Únie podľa článku 267 ZFEÚ, ktorý zavádza mechanizmus súdnej spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom. [22]

64. V rámci tohto systému vnútroštátne súdy, proti ktorých rozhodnutiam existuje opravný prostriedok vo vnútroštátnom práve, môžu predložiť Súdnemu dvoru otázku o výklade v rámci návrhu na prejudiciálne konanie, zatiaľ čo len súdy, proti ktorých rozhodnutiu nemožno podať opravný prostriedok, sú v prípade, že sa im predloží relevantná otázka práva Únie, v zásade povinné predložiť túto otázku Súdnemu dvoru. [23]

65. Táto povinnosť má predovšetkým zabrániť tomu, aby sa v členskom štáte vybudoval súbor vnútroštátnej judikatúry, ktorá nie je v súlade s predpismi práva Únie. [24]

66. Na druhej strane však cieľom tohto systému súdnej spolupráce založeného podľa článku 267 ZFEÚ zjavne nie je dosiahnuť jednotný výklad a uplatňovanie práva Únie vo všetkých jednotlivých prípadoch a na všetkých úrovniach jurisdikcie, a o to menej predchádzať v tejto súvislosti akýmkoľvek rozdielom medzi vnútroštátnymi orgánmi, či už v jednom členskom štáte, alebo medzi niekoľkými členskými štátmi.

67. Jednotné uplatňovanie a jednotný výklad práv vyplývajúcich z práva Únie majú skôr zabezpečiť jednotlivé členské štáty ako celok prostredníctvom svojich zodpovedajúcich súdnych systémov a až na poslednom mieste prostredníctvom prejudiciálneho konania na Súdnom dvore.

68. Nad rámec toho – za predpokladu, že členský štát zabezpečuje účinnú súdnu ochranu pred rozhodnutiami správnych orgánov, – neexistuje nijaká povinnosť koordinovať správne konania, aby dotknuté orgány v každej veci prijali jednotné stanovisko, pokiaľ ide o ustanovenia práva Únie.

69. V prejednávanej veci treba v tejto súvislosti uviesť, že Komisia trvá na svojom stanovisku, že treba koordinovať jednotlivé daňové úrady a jurisdikcie príslušné podľa vnútroštátneho práva, aby sa zabezpečili jednotné rozhodnutia týkajúce sa jedného a toho istého plnenia, ale nespresnila, ako sa tento cieľ má dosiahnuť použitím procesných predpisov v praxi, v prípadoch, ktoré zahŕňajú dve odlišné správne konania pred rôznymi daňovými úradmi, ktoré sa začali na návrh rôznych účastníkov konania a, hoci sa týkajú rovnakého plnenia, ich predmet je odlišný.

70. Ďalej treba uviesť, že okrem ťažkostí s dosiahnutím takejto koordinácie z rozsudku Genius [25], ktorý vnútroštátny súd v tejto súvislosti cituje, nevyplýva, že poskytovateľ alebo príjemca daného plnenia podliehajúceho DPH má osobitné právo na to, aby jeho vlastný orgán klasifikoval toto plnenie, čo sa týka miesta zdanenia a daňovej povinnosti, rovnako ako v konaní začatom na návrh inej zdaniteľnej osoby pred iným daňovým orgánom. V uvedenej veci Súdny dvor len rozhodol, že právo na odpočet možno vykonať len v súvislosti s daňami, ktoré sú skutočne splatné, teda s daňami vzťahujúcimi sa na plnenie podliehajúce DPH, alebo zaplatené, pokiaľ boli splatné, a že toto právo sa preto nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len preto, lebo je uvedená na faktúre. [26]

22 — Súdny dvor zdôraznil skutočnosť, že článok 267 ZFEÚ zavádza postup spolupráce výlučne medzi súdmi v rozsudku Intermodal Transports, už citovanom v poznámke pod čiarou 21, bod 38.

23 — Pozri rozsudok Intermodal Transports, už citovaný v poznámke pod čiarou 21, body 28 až 31.

24 — Pozri najmä rozsudky zo 4. júna 2002, Lyckeskog, C-99/00, Zb. s. I-4839, bod 14, a z 22. februára 2001, Gomes Valente, C-393/98, Zb. s. I-1327, bod 17.

25 — Rozsudok z 13. decembra 1989, 342/87, Zb. s. 4227.

26 — Tamže. V tejto súvislosti pozri body 13 a 19.

71. Okrem toho je dôležitá skutočnosť, že príjemcovia plnenia v tejto veci sa neodvolali voči správnemu rozhodnutiu Bundeszentralamt für Steuern, ktorý zamietol žiadosti o vrátenie DPH zaplatenej na vstupe. Pokiaľ ide o zásadu efektívnosti, ktorú vnútroštátny súd cituje [27], nie je preto zjavné, že procesné predpisy upravujúce vrátenie dane z obratu ako takej v praxi znemožňujú alebo nadmerne sťažujú výkon práv vyplývajúcich z práva EÚ, akým je právo príjemcov sporného plnenia na odpočet DPH zaplatenej na vstupe.

72. Napokon, pokiaľ ide o procesné predpisy upravujúce súdne konania, o aké ide aj pred vnútroštátnym súdom, z návrhu vnútroštátneho súdu, ako aj z vyjadrení nemeckej vlády vyplýva, že správne rozhodnutia Bundeszentralamt für Steuern o žiadostiach príjemcov plnenia o vrátenie nadobudli právoplatnosť vo vzťahu k tomuto orgánu a týmto príjemcom. Akýkoľvek pokus o rozšírenie záväznosti rozhodnutia – buď vstupom do konania ako vedľajší účastníci na podporu Bundeszentralamt für Steuern a/alebo príjemcov plnenia, alebo inak – o mieste zdanenia a daňovej povinnosti, ktoré má prijať vnútroštátny súd, na týchto príjemcov plnenia by bol v rozpore so zásadou *res judicata*, ktorá sa vzťahuje na uvedené správne rozhodnutia Bundeszentralamt für Steuern.

73. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Súdny dvor opakovane zdôraznil význam predpisov, na základe ktorých súdne a správne rozhodnutia získavajú právoplatnosť, jednak pre právny poriadok Únie a jednak pre vnútroštátne právne systémy, pretože prispievajú k právnej istote, ktorá je základnou zásadou práva Únie. [28]

74. Je pravda, že Súdny dvor za určitých okolností rozhodol, že vnútroštátne predpisy, na základe ktorých rozhodnutia získavajú právoplatnosť, možno spochybniť vo svetle právnej sily a účinku práva Únie. To však platí len výnimočne a za veľmi striktných podmienok [29], ktoré za okolností tejto veci nie sú splnené vo viacerých ohľadoch.

75. Z tohto hľadiska nemožno na základe práva Únie žiadať, aby vnútroštátne procesné právo stanovilo, že rozhodnutie o mieste zdanenia a daňovej povinnosti, ktoré má prijať vnútroštátny súd voči poskytovateľovi plnenia, možno za okolností, aké existujú v tejto veci, rozšíriť aj na príjemcov tohto plnenia.

76. Vzhľadom na uvedené treba na druhú otázku odpovedať tak, že šiesta smernica a najmä jej ustanovenia o práve na odpočet nevyžadujú, aby sa vo vnútroštátnom procesnom práve prijalo osobitné opatrenie, ktoré zabezpečí, že za okolností, aké existujú aj v tejto veci, sa rovnako posúdi zdaniteľnosť a daňová povinnosť v prípade jedného a toho istého plnenia pri podniku poskytujúcom plnenie a podniku prijímajúcom plnenie aj v prípade, že tieto podniky patria do právomoci odlišných daňových orgánov.

C – *Tretia otázka*

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

27 — Pozri bod 57.

28 — V tejto súvislosti okrem iného pozri rozsudky zo 16. marca 2006, Kapferer, C-234/04, Zb. s. I-2585, bod 20, a Kühne & Heitz, už citovaný v poznámke pod čiarou 20, bod 24.

29 — Pozri body 26 a 27 rozsudku Kühne & Heitz, už citovaného v poznámke pod čiarou 20: po prvé správny orgán musí mať podľa vnútroštátneho práva právomoc zrušiť predmetné právoplatné rozhodnutie; po druhé dotknuté správne rozhodnutie sa muselo stať právoplatným v dôsledku rozsudku vnútroštátneho súdu rozhodujúceho v poslednom stupni; po tretie tento rozsudok musí byť vzhľadom na neskoršie rozhodnutie Súdneho dvora založený na nesprávnom výklade práva Únie, ktorý bol prijatý bez toho, aby bol Súdnemu dvoru podaný návrh na začatie prejudiciálneho konania za podmienok stanovených V treťom odseku článku 267 ZFEÚ; po štvrté dotknutá osoba sa obrátila na správny orgán ihneď po tom, ako sa dozvedela o tomto rozsudku Súdneho dvora.

V – Návrh

78. Navrhujem preto, aby Súdny dvor odpovedal na položené otázky takto:

— článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „poskytovanie zamestnancov“ zahŕňa aj poskytnutie samostatne zárobkovo činných osôb, ktoré nie sú zamestnané u poskytovateľa plnenia,

— šiesta smernica a najmä jej ustanovenia o nároku na odpočet nevyžadujú, aby sa vo vnútroštátnom procesnom práve prijalo osobitné opatrenie, ktoré zabezpečí, že za okolností, aké existujú aj v tejto veci, sa zdaniteľnosť a daňová povinnosť v prípade jedného a toho istého plnenia posúdi rovnako pri podniku poskytujúcom plnenie a podniku prijímajúcom plnenie aj v prípade, že tieto podniky patria do právomoci odlišných daňových orgánov.