

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

6. listopadu 2008 \*

Ve věci C-291/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Regeringsrätten (Švédsko) ze dne 30. května 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 15. června 2007, v řízení

**Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet**

proti

**Skatteverket,**

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (zpravodaj)  
a E. Levits, soudci,

generální advokát: J. Mazák,  
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

\* Jednací jazyk: švédština.

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Skatteverket M. Loebem, jako zmocněncem,
- za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu S. Spyropoulosem a I. Bakopoulosem, jakož i I. Pouli, jako zmocněnci,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. de Bellisem, avvocato dello Stato,
- za polskou vládu T. Nowakowskim, jako zmocněncem,
- za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a P. Dejmeck, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 17. června 2008,

vydává tento

### **Rozsudek**

- <sup>1</sup> Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 9 odst. 2 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 1999/59/ES ze dne 17. června 1999 (Úř. věst. L 162, s. 63; Zvl. vyd. 09/01, s. 324, dále jen „šestá směrnice“), jakož i čl. 56 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (Nový start – Rada pro podporu a poradenství v případech nadbytečných zaměstnanců, dále jen „TRR“), švédskou nadací, která provozuje jak hospodářské, tak jiné činnosti, a Skatteverket (švédský finanční úřad) ve věci daňových důsledků některých poradenských služeb, které nadace zamýšlí odebrat, a ohledně otázky, zda musí být považována za obchodníka ve smyslu článku 7 kapitoly 5 zákona 1994:200 o dani z přidané hodnoty [medvärdesskattelagen (1994:200), dále jen „zákon o DPH“]. Tento spor se týká období, během kterého byly postupně použitelné šestá směrnice a směrnice 2006/112.

## **Právní rámec**

### *Právní úprava Společenství*

- 3 Článek 2 odst. 1 šesté směrnice [převzatý do čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112/ES] stanoví, že předmětem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

- 4 Podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice (převzatého do čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112) se osobou povinnou k dani rozumí „jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“.
- 5 Článek 4 odst. 2 šesté směrnice (převzatý do čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112) stanoví, že „mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj“.
- 6 Podle čl. 9 odst. 1 šesté směrnice (převzatého do článku 43 směrnice 2006/112), se „[z]a místo poskytování služby 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“.
- 7 Článek 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice [převzatý do čl. 56 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES] nicméně stanoví, že „za místo poskytování následujících služeb, jsou-li poskytovány zákazníkům usazeným mimo Společenství, nebo osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel, se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytována, a nemá-li takové ústředí či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje:

[...]

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

[...]“

- 8 Povinnost odvádět DPH mají podle čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice „osoby povinné k dani, kterým poskytuje služby uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. e) osoba povinná k dani usazená v zahraničí, anebo osoby, které jsou registrovány pro daň z přidané hodnoty v tuzemsku a kterým poskytuje služby uvedené v čl. 28b částech C, D, E a F osoba povinná k dani usazená v zahraničí; členské státy mohou nicméně požadovat, aby poskytovatel služeb byl povinen odvádět daň společně a nerozdílně“.
- 9 Článek 196 směrnice 2006/112 stanoví, že „daň je povinna odvést osoba povinná k dani, která je příjemcem služby uvedené v článku 56 [...]“.

#### *Vnitrostátní právní úprava*

- 10 Článek 1 kapitoly I zákona o DPH stanoví, že DPH musí být odvedena z dodání zboží nebo poskytování služeb v tuzemsku, které jsou vykonávány jako součást profesní činnosti. Tímto ustanovením byl proveden čl. 2 odst. 1 šesté směrnice.

- 11 Podle článku 7 kapitoly 5 zákona o DPH jsou některé konkrétně uvedené služby, včetně poradenských služeb, od poskytovatelů usazených v jiném členském státě považovány za služby poskytované na území Švédska, jestliže příjemce služby je obchodníkem, který má ve Švédsku sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou byla služba poskytnuta, nebo nemá-li tam takové sídlo nebo stálou provozovnu, který má ve Švédsku bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje. Podle článku 2 kapitoly I tohoto zákona, je-li poskytovatel zdanitelných poradenských služeb zahraniční osobou, je osobou podléhající DPH příjemce služby. Tato ustanovení provádějí do vnitrostátního práva odpovídající ustanovení čl. 9 odst. 2 písm. e) a čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice.
- 12 Zákon o DPH nedefinuje pojem „obchodník“. Článek 1 kapitoly 4 tohoto zákona nicméně stanoví, že jako „profesní činnost“ musí být definována jakákoli hospodářská činnost ve smyslu kapitoly 13 zákona 1999:1229 o dani z příjmů [inkomstskattelagen (1999:1229)] nebo činnost provozovaná ve srovnatelné formě, pokud příjmy za plnění uskutečněná jako součást této činnosti za jeden zdaňovací rok přesáhnou částku 30 000 SEK. Z článku 1 kapitoly 13 tohoto zákona vyplývá, že „hospodářskou činností“ je třeba rozumět jakoukoli samostatně výdělečnou činnost.

### **Spor v původním řízení a předběžná otázka**

- 13 Spor v původním řízení se týká TRR, nadace pro kolektivní smlouvy, která byla v roce 1994 vytvořena zaměstnavatelskou organizací Svenska Arbetsgivareföreningen (nyní Svenskt Näringsliv) a odborovou organizací zaměstnanců Privattjänstemannakartellen (odborový svaz zaměstnanců v soukromém sektoru).

- 14 Podle stanov je cílem TRR jednak výplata podpory v nezaměstnanosti a podpora opatření k usnadnění přechodu do nového zaměstnání u zaměstnanců, kteří z určitých důvodů ztratili zaměstnání nebo jim jeho ztráta hrozí, a krom toho poradenství a pomoc podnikům, které mají nebo pravděpodobně budou mít přebytek zaměstnanců, a podpora rozvoje podniků v oblasti lidských zdrojů. Podmínky pro činnost TRR jsou podrobněji upraveny ve smlouvě uzavřené mezi Svenskt Näringsliv a Privattjänstemannakartellen, nazvané „dohoda o opatřeních umožňujících přechod na jiné zaměstnání“ („Omställningsavtal“).
- 15 Činnosti TRR jsou financovány platbami od zaměstnavatelů, kteří jsou stranami této smlouvy, jež odpovídají určitému procentnímu podílu z platů vyplacených zaměstnancům, na něž se tato smlouva vztahuje. Zaměstnavatelé, kteří jsou touto dohodou o opatřeních umožňujících přechod na jiné zaměstnání vázáni prostřednictvím „doplňkové“ smlouvy, platí pevný roční příspěvek. Vedle činnosti, kterou vykonává podle dohody o opatřeních umožňujících přechod na jiné zaměstnání, poskytuje TRR služby podnikům, které využívají služeb subdodavatelů, pro které je registrována k DPH. Činnost vykonávaná TRR, která je předmětem daně, činí přibližně 5 % jejich příjmů.
- 16 TRR zamýšlí nakoupit poradenské služby zajišťované mimo jiné poskytovatelem usazeným v Dánsku, které mají být použity výlučně v souvislosti s činnostmi, které TRR vykonává v rámci dohody o opatřeních umožňujících přechod na jiné zaměstnání. Za účelem objasnění daňových důsledků uvedeného nákupu požádala TRR Skatterättsnämnden (Finanční ředitelství) o předběžné rozhodnutí o tom, zda jsou její činnosti, které vykonává na základě dohody o opatřeních umožňujících přechod na jiné zaměstnání, profesní povahy a zda je pro účely článku 7 kapitoly 5 zákona o DPH obchodníkem.
- 17 V rozhodnutí ze dne 3. března 2006 Skatterättsnämnden uvedl, že činnosti vykonávané podle dohody o opatřeních umožňujících přechod na jiné zaměstnání nepředstavují

pro TRR poskytování služeb v rámci profesní činnosti, ale že TRR musí být považována za obchodníka ve smyslu článku 7 kapitoly 5 uvedeného zákona.

- 18 TRR podala proti rozhodnutí Skatterättsnämnden žalobu a navrhuje, aby Regeringsrätten rozhodl, že TRR není obchodníkem ve smyslu článku 7 kapitoly 5 zákona o DPH. Skatteverket žádá, aby tento soud napadené rozhodnutí potvrdil.
- 19 Na podporu své žaloby uplatňuje TRR zejména, že registrace k DPH sama o sobě neznamená, že dotyčná osoba musí být vždy považována za obchodníka ve smyslu článku 7 kapitoly 5 zákona o DPH. V případě uskutečnění nákupu služeb pro činnosti nespádající do působnosti šesté směrnice není TRR obchodníkem ve smyslu uvedeného ustanovení. TRR dodává, že odpovídající ustanovení šesté směrnice, tedy čl. 9 odst. 2 písm. e), neuvádí pojem „obchodník“, nýbrž „osoba povinná k dani“.
- 20 Regeringsrätten má za to, že pro účely použití některých ustanovení šesté směrnice a směrnice 2006/112 vyžaduje spor v původním řízení výklad pojmů „osoba povinná k dani“ a „daňový dlužník“ z hlediska práva Společenství. Předkládající soud uvádí, že význam pojmu „osoba povinná k dani“ ve smyslu šesté směrnice byl Soudním dvorem vyložen v mnoha rozsudcích, ale že se Soudní dvůr dosud nevyjádřil k výkladu tohoto pojmu pro účely použití čl. 9 odst. 2 písm. e) uvedené směrnice v takové konkrétní situaci, jaká je základem sporu ve věci v původním řízení.



- 21 S ohledem na skutečnost, že relevantní ustanovení šesté směrnice a směrnice 2006/112 jsou nejasná, a jelikož se jeví, že se Soudní dvůr takovou otázkou dosud nezabýval, rozhodl se Regeringsrätten přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musejí být čl. 9 odst. 2 písm. e) a čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice [...], jakož i čl. 56 odst. 1 písm. c) a článek 196 směrnice [2006/112] vykládány v tom smyslu, že pro účely jejich použití musí být osoba, která uskutečňuje nákup poradenských služeb od osoby povinné k dani v jiném členském státě a vykonává jak hospodářskou činnost, tak i činnosti nespádající do působnosti směrnice, považována za osobu povinnou k dani, i když jsou uvedené služby používány pouze pro potřeby činností nespádajících do působnosti směrnice?“

### **K předběžné otázce**

- 22 Svou otázkou se předkládající soud táže, zda musí být čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice a čl. 56 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 vykládány v tom smyslu, že osoba, která uskutečňuje nákup poradenských služeb od osoby povinné k dani usazené v jiném členském státě a která vykonává jak hospodářské činnosti, tak i činnosti nespádající do působnosti těchto směrnic, musí být považována za osobu povinnou k dani, ačkoli je uvedený nákup uskutečňován pouze v souvislosti s činnostmi nespádajícími do působnosti směrnic.
- 23 Je třeba připomenout, že znění čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice je v podstatě shodné se zněním čl. 56 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112. Z toho vyplývá, že oba tyto články musejí být vykládány stejným způsobem.

- 24 Je třeba rovněž připomenout, že článek 9 šesté směrnice obsahuje pravidla pro určení místa poskytování služeb pro účely určení daňové příslušnosti. Zatímco odstavec 1 uvedeného článku k tomu stanoví obecné pravidlo, odstavec 2 téhož článku uvádí řadu specifických případů daňové příslušnosti. Cílem těchto ustanovení je jednak předejít střetům pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak předejít neuložení daně [viz rozsudky ze dne 4. července 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, s. 2251, bod 14; ze dne 26. září 1996, Dudda, C-327/94, Recueil, s. I-4595, bod 20; ze dne 6. března 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Recueil, s. I-1195, bod 10; ze dne 12. května 2005, RAL (Channel Islands) a další, C-452/03, Sb. rozh. s. I-3947, bod 23, jakož i ze dne 9. března 2006, Gillan Beach, C-114/05, Sb. rozh. s. I-2427, bod 14].
- 25 Krom toho je třeba připomenout, že pokud jde o vztah mezi odstavci 1 a 2 článku 9 šesté směrnice, Soudní dvůr již rozhodl, že odstavec 1 uvedeného ustanovení nemá přednost před jeho odstavcem 2. V každé situaci si je tedy třeba klást otázku, zda se u této situace jedná o jeden z případů uvedených v čl. 9 odst. 2 uvedené směrnice. Pokud tomu tak není, spadá daná situace do rozsahu působnosti odstavce 1 uvedeného článku [výše uvedené rozsudky Dudda, bod 21, Linthorst, Pouwels en Scheres, bod 11, RAL (Channel Islands) a další, bod 24, jakož i Gillan Beach, bod 15].
- 26 Článek 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice stanoví, že za místo poskytování poradenských a obdobných služeb, které jsou poskytovány osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel, se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti.

- 27 Ačkoli je pravda, že ve věci v původním řízení je osoba, která uskutečňuje nákup poradenských služeb, usazená ve Společenství, ale v jiném státě než poskytovatel těchto služeb, dotazuje se nicméně předkládající soud, zda prvně uvedená osoba musí být považována za osobu povinnou k dani ve smyslu uvedeného článku 9 i v případě, kdy jsou dotyčné služby používány pouze v souvislosti s činnostmi, které nespádají do oblasti působnosti šesté směrnice a směrnice 2006/112.
- 28 Je třeba hned konstatovat, že čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice neupřesňuje, zda jeho použití podléhá podmínce, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje nákup poradenských služeb, využívá těchto služeb v souvislosti se svou hospodářskou činností. Na rozdíl od jiných ustanovení šesté směrnice, jako je její čl. 2 odst. 1 a čl. 17 odst. 2, tak tento článek nijak neudává, že by taková podmínka byla k jeho použití nezbytná.
- 29 Jinými slovy za stavu, kdy čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice výslovně nestanoví, že poskytované služby musí být použity v souvislosti s hospodářskou činností osoby, která uskutečňuje nákup těchto služeb, je třeba mít za to, že okolnost, že tato posledně uvedená osoba využívá tyto služby pro činnosti, které nespádají do oblasti působnosti šesté směrnice, nebrání použití tohoto ustanovení.
- 30 Takový výklad je v souladu s cílem sledovaným článkem 9 šesté směrnice, který, jak bylo připomenuto v bodě 24 tohoto rozsudku, je kolizním pravidlem, které slouží předcházení rizikům dvojího zdanění a neuložení daně.

- 31 Stejně tak, jak uvedl generální advokát v bodě 41 svého stanoviska, tento výklad usnadňuje provádění uvedeného kolizního pravidla tím, že v místě poskytování služeb umožňuje snadné provádění pravidel pro výběr daně a zabránění daňovým únikům. Poskytovatel služeb totiž musí pouze prokázat, že zákazník je osobou povinnou k dani, aby mohl určit, zda se místo poskytování služeb nachází v členském státě, ve kterém je usazen, nebo v členském státě, ve kterém se nachází sídlo, v němž vykonává činnost zákazník.
- 32 Krom toho je uvedený výklad v souladu s účelem a s pravidly fungování režimu Společenství v oblasti DPH, jelikož zajišťuje – v takové situaci, jako ve věci v původním řízení –, že konečný zákazník, který je příjemcem poskytnuté služby, ponese konečné náklady DPH, která má být zaplacená.
- 33 Jak uvedl generální advokát v bodech 43 a 44 svého stanoviska, takový výklad je rovněž v souladu se zásadou právní jistoty, a umožňuje navíc snížit zátěž kladenou na obchodníky uskutečňující svou činnost na vnitřním trhu a usnadnit volný pohyb služeb.
- 34 Konečně je třeba poznamenat, že čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice (převzatý do článku 196 směrnice 2006/112) stanoví, že DPH je povinna odvést osoba povinná k dani, která je příjemcem služeb uvedených v čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice [převzatém do čl. 56 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112]. Pokud jsou tedy splněny podmínky pro použití čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice, je příjemce služeb povinen odvést DPH z poskytovaných služeb, jejichž je příjemcem, nezávisle na skutečnosti, že tyto služby byly, či nebyly poskytnuty v souvislosti s činnostmi, které nespádají do oblasti působnosti uvedených směrnic.

- 35 S ohledem na předcházející úvahy je na otázku položenou Regeringsrätten třeba odpovědět tak, že čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice a čl. 56 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 musejí být vykládány v tom smyslu, že osoba, která uskutečňuje nákup poradenských služeb od osoby povinné k dani usazené v jiném členském státě a vykonává jak hospodářské činnosti, tak i činnosti nespádající do působnosti těchto směrnic, musí být považována za osobu povinnou k dani, i když jsou uvedené služby používány pouze pro potřeby činností nespádajících do působnosti těchto směrnic.

### **K nákladům řízení**

- 36 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl 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, ve znění směrnice Rady 1999/59/ES ze dne 17. června 1999, a čl. 56 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musejí být vykládány v tom smyslu, že osoba, která uskutečňuje nákup poradenských služeb od osoby povinné k dani usazené v jiném členském státě a vykonává jak hospodářské činnosti, tak i činnosti nespádající do působnosti těchto směrnic, musí být považována za osobu povinnou k dani, i když jsou uvedené služby používány pouze pro potřeby činností nespádajících do působnosti těchto směrnic.**

Podpisy.