



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

26. ledna 2012*

„DPH — Šestá směrnice — Články 9, 17 a 18 — Určení místa poskytování služeb — Pojem ‚poskytování zaměstnanců [personálu]‘ — Osoby samostatně výdělečně činné — Nutnost zajistit totožné posouzení poskytování služeb ve vztahu k poskytovateli služby a ve vztahu k příjemci“

Ve věci C-218/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Hamburg (Německo) ze dne 20. dubna 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 6. května 2010, v řízení

ADV Allround Vermittlungs AG, v likvidaci,

proti

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (zpravodaj) a M. Berger, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 30. března 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za ADV Allround Vermittlungs AG v likvidaci, S. Heinrichshofenem a B. Burgmaierem, Rechtsanwälte,
- za německou vládu T. Henzem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi D. Triantafyllouem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 28. června 2011,

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 9 odst. 2 písm. e), čl. 17 odst. 1, 2 písm. a) a čl. 3 písm. a), jakož i čl. 18 odst. 1 písm. a) 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, dále jen „šestá směrnice“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností ADV Allround Vermittlungs AG v likvidaci (dále jen „ADV“) a Finanzamt Hamburg-Bergedorf (dále jen „Finanzamt“) v otázce určení místa poskytování služeb pro účely výběru daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Sedmý bod odůvodnění šesté směrnice stanoví:

„vzhledem k tomu, že určení místa, kde dochází ke zdanitelnému plnění, bylo předmětem sporů o příslušnost mezi členskými státy, zejména co se týče dodání zboží s instalací nebo montáží a poskytování služeb; že ačkoliv místem, kde dochází k poskytnutí služby, by mělo v zásadě být místo, kde má osoba poskytující službu sídlo své podnikatelské činnosti, mělo by být toto místo definováno tak, že se nachází v zemi osoby, které je služba poskytována, zejména v případě určitých služeb poskytovaných mezi osobami povinnými k dani, kde jsou náklady služeb zahrnuty v ceně zboží.“

- 4 Článek 9 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

„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.“

- 5 Článek 9 odst. 2 písm. e) téže směrnice zní takto:

„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 [personálu] zaměstnanců,

[...]“

- 6 Článek 17 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“

7 Článek 17 odst. 2 písm. a) této směrnice zní následovně:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich 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 s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;“.

8 Článek 17 odst. 3 písm. a) této směrnice stanoví:

„Členské státy mohou přiznat každé osobě povinné k dani nárok na odpočet nebo vrácení [DPH] 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;“.

9 Článek 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) při odpočtu daně podle čl. 17 odst. 2 písm. a) vlastnit fakturu vystavenou v souladu s čl. 22 odst. 3.“

Vnitrostátní právo

10 Ustanovení § 3a odst. 1 první věty zákona z roku 1999 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270) ve znění sdělení ze dne 21. února 2005 (dále jen „UStG“) stanoví:

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

11 Ustanovení § 3a odst. 3 první věty UStG zní:

„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.“

12 Ustanovení § 3a odst. 4 UStG stanoví:

„Jinými plněními‘ ve smyslu odstavce 3 jsou: [...]

7. poskytnutí personálu [...].“

13 Ustanovení § 15 odst. 1 první věta bod 1 UStG stanoví:

„Podnikatel může odečíst tyto položky daně odvedené na vstupu:

1) daň dlužnou ze zákona za dodávky a jiná plnění, které byly provedeny jiným podnikatelem ve prospěch jeho podniku. Podmínkou odpočtu daně je, že podnikatel disponuje fakturou vystavenou podle § 14 a § 14a.“

14 Článek 18 odst. 9 třetí věta UStG stanoví:

„Žádost o vrácení je nutné podat do šesti měsíců po uplynutí kalendářního roku, ve kterém vznikl nárok na vrácení.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 15 Německá obchodní společnost ADV zajišťovala v průběhu roku 2005 poskytování samostatně výdělečně činných řidičů nákladních automobilů pro přepravní společnosti usazené v Německu a mimo území tohoto státu – zejména v Itálii. Smlouvy uzavřené mezi společnostmi ADV a řidiči nazvané „smlouvy o zprostředkování“ stanovily, že uvedení řidiči jsou povinni fakturovat své služby společnosti ADV. Tato společnost pak sama fakturovala zákaznickým přepravním podnikům cenu podle uvedených smluv o zprostředkování navýšenou o marži v rozmezí mezi 8 a 20 %.
- 16 Společnost ADV nejprve předložila italským zákazníkům faktury, které nezahrnovaly DPH. Měla totiž za to, že poskytování služeb z její strany musí být kvalifikováno jako „poskytování zaměstnanců [personálu]“ ve smyslu ustanovení § 3a odst. 4 bod 7 UStG, a že místo poskytování služeb se tudíž nacházelo v Itálii jakožto místo, kde byli usazeni příjemci těchto služeb.
- 17 Finanzamt rozhodl, že dotyčná plnění nelze kvalifikovat jako „poskytování zaměstnanců [personálu]“, a že místo poskytování služeb se proto na základě ustanovení § 3a odst. 1 UStG nacházelo v místě usazení poskytovatele služeb. DPH tedy měla být fakturována v Německu.
- 18 Bundeszentralamt für Steuern, orgán příslušný k rozhodování o žádostech o vrácení DPH předložených ve věci v původním řízení italskými příjemci, měl v dané věci za to, že plnění poskytnutá společností ADV byla „poskytováním zaměstnanců [personálu]“, která nevedou k fakturaci DPH v Německu. Tento orgán odmítl italským podnikům přiznat nárok na vrácení německé DPH s tím, že tato plnění měla být na základě ustanovení § 3a odst. 3 první věty UStG zdaněna v místě sídla příjemců, tj. v Itálii.
- 19 Finanzgericht Hamburg, kterému byl tento spor předložen, nejprve dospěl k závěru, že jelikož sedmý bod odůvodnění šesté směrnice stanoví, že výčet v čl. 9 odst. 2 této směrnice zahrnuje „zejména [...] [určité služby poskytované] mezi osobami povinnými k dani, kde jsou náklady služeb zahrnuty v ceně zboží“, lze toto ustanovení použít rovněž na poskytování osob samostatně výdělečně činných, avšak že je v tomto ohledu na pochybách.
- 20 Finanzgericht Hamburg si dále klade otázku, zda dluh vzniklý z titulu DPH u poskytovatele služeb a právo příjemce na vrácení DPH odvedené na vstupu nejsou zejména na základě zásady daňové neutrality nutně propojeny a dále, zda toto propojení zakládá povinnost pro příslušné vnitrostátní orgány nepřijímat protichůdná rozhodnutí.
- 21 Finanzgericht Hamburg se konečně táže, zda šestiměsíční lhůta, kterou má poskytovatel na předložení žádosti o vrácení daně a která na základě vnitrostátního práva počíná běžet od konce kalendářního roku, v němž nárok na vrácení daně vznikl, se staví či přerušuje v případě, že o daňové situaci poskytovatele nebylo rozhodnuto.
- 22 Za těchto podmínek se Finanzgericht Hamburg rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
 - „1) Je nutno čl. 9 odst. 2 písm. e) odrážku 6 šesté směrnice [...] 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 článek 17 [odst. 1, odst. 2 písm. a) a] čl. 3 písm. a), [jakož i] čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice [...] 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, ačkoli jsou pro oba obchodníky příslušné různé úřady?

Pouze v případě kladné odpovědi na druhou otázku:

- 3) Je nutno článek 17 [odst. 1, odst. 2 písm. a) a čl. 3 písm. a), jakož i] čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice [...] 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?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 23 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 9 odst. 2 písm. e) šestá odrážka šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že se pojem „poskytování zaměstnanců [personálu]“ vztahuje rovněž na poskytování osob samostatně výdělečně činných, které nejsou zaměstnány obchodníkem poskytujícím tuto službu.
- 24 Úvodem je třeba uvést, jak učinil i předkládající soud a účastníci řízení, kteří předložili vyjádření v řízení před Soudním dvorem, že ani čl. 9 odst. 2 písm. e) šestá odrážka šesté směrnice, ani srovnání různých jazykových znění tohoto ustanovení neumožňují určit, zda lze osoby samostatně výdělečně činné považovat za „personál“ ve smyslu uvedeného ustanovení.
- 25 Je však nutno konstatovat, že z důvodů uvedených generálním advokátem v bodech 26 a 27 jeho stanoviska nelze *a priori* vyloučit, že se čl. 9 odst. 2 písm. e) šestá odrážka šesté směrnice použije s ohledem na své znění i na poskytnutí personálu „v nezávislém pracovním postavení“.
- 26 Jak totiž vyplývá z ustálené judikatury, pro výklad ustanovení unijního práva je třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíl sledovaný právní úpravou, jejíž je součástí (viz zejména rozsudek ze dne 9. března 2006, Gillan Beach, C-114/05, Sb. rozh. s. I-2427, bod 21 a citovaná judikatura).
- 27 V tomto ohledu je třeba 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. V souladu s ustálenou judikaturou je cílem těchto ustanovení jednak předejít střetům pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak předejít neuložení daně (viz zejména rozsudky ze dne 26. září 1996, Dudda, C-327/94, Sb. rozh. s. I-4595, a výše uvedený rozsudek Gillan Beach, bod 14, a ze dne 6. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, Sb. rozh. s. I-8255, bod 24).
- 28 Výklad čl. 9 odst. 2 písm. e) šestá odrážka šesté směrnice, podle něhož se v něm obsažený pojem „zaměstnanci [personál]“ vztahuje nejen na osoby v závislém pracovním postavení, ale i na osoby samostatně výdělečně činné, se více shoduje s cílem takového kolizního pravidla, které je zavedeno v článku 9 této směrnice a které slouží k předcházení rizikům dvojího zdanění a neuložení daně.
- 29 Jelikož tento výklad zužuje místo, z něhož jsou pro účely zdanění dotčené služby poskytovány, na jediné místo, umožňuje konkrétně předejít dvojímu zdanění uvedené služby nebo tomu, aby tato služba úplně unikla DPH.
- 30 Takový výklad též může usnadnit provádění uvedeného kolizního pravidla tím, že v místě poskytování služeb umožňuje snadné provádění pravidel pro výběr daně a zabránění daňovým únikům, jelikož příjemce nemusí zjišťovat právní povahu vztahů pojících poskytovatele služeb a „zaměstnance [personál]“, který byl poskytnut.

- 31 Tento výklad je navíc v souladu se zásadou právní jistoty, poněvadž činí určení místa, z něhož jsou pro účely zdanění poskytovány dotčené služby, předvídatelnějším, čímž zjednodušuje použití ustanovení šesté směrnice a přispívá k zajištění spolehlivého a správného výběru DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. října 2011, Stoppelkamp, C-421/10, Sb. rozh. s. I-9309, bod 34).
- 32 S ohledem na uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že ustanovení čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté odrážky šesté směrnice musí být vykládáno v tom smyslu, že se pojem „poskytování zaměstnanců [personálu]“ použitý v tomto ustanovení vztahuje rovněž na poskytování osob samostatně výdělečně činných, které nejsou zaměstnány obchodníkem poskytujícím tuto službu.

Ke druhé otázce

- 33 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 17 odst. 1, odst. 2 písm. a) a čl. 3 písm. a), jakož i čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že ukládají členským státům povinnost upravit vnitrostátní procesní pravidla tak, aby zajistily, že zdanitelnost služby a DPH u této služby budou v případě obchodníka poskytujícího službu i případě obchodníka přijímajícího uvedenou službu posuzovány stejně, ačkoli jsou pro oba obchodníky příslušné různé daňové úřady.
- 34 Z tohoto titulu je třeba konstatovat, jak učinil předkládající soud, že šestá směrnice neobsahuje žádné ustanovení, které by výslovně stanovilo, že členské státy jsou povinny přijmout takové opatření, jako je opatření uvedené v předběžné otázce.
- 35 V souladu s ustálenou judikaturou přitom platí, že při neexistenci unijní právní úpravy v dané oblasti přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby zejména určil příslušné orgány a upravil podmínky řízení určených k zajištění ochrany práv, která procesním subjektům vyplývají z unijního práva, za předpokladu, že tyto podmínky nejsou na jedné straně méně příznivé než ty, které se týkají obdobných řízení na základě vnitrostátního práva (zásada rovnocennosti), a že v praxi neznemožňují nebo nadměrně neztěžují výkon práv přiznaných unijním právním řádem (zásada efektivity) (viz zejména rozsudky ze dne 17. listopadu 1998, Aprile, C-228/96, Recueil, s. I-7141, bod 18, a ze dne 21. ledna 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, Sb. rozh. s. I-623, bod 17).
- 36 K zásadě rovnocennosti je třeba uvést, že Soudní dvůr v dané věci nemá k dispozici informace, které by byly s to vzbudit pochyby ohledně souladu takové vnitrostátní úpravy, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, s touto zásadou.
- 37 Předkládající soud však vyjádřil pochybnosti zejména ohledně otázky, zda taková situace odpovídá požadavkům zásady efektivity. Při neexistenci konkrétních pravidel ve vnitrostátním procesním právu by totiž právo poskytovatele služeb a příjemce uvedeného plnění uznané Soudním dvorem v jeho rozsudku ze dne 13. prosince 1989, Genius Holding (C-342/87, Recueil, s. I-4227), které spočívá v tom, že z hlediska zdanitelnosti a DPH u jednoho a téhož plnění musí být s těmito zacházeno totožně, bylo v praxi zbaveno veškerého užitečného účinku.
- 38 V tomto ohledu je třeba připomenout, že zásada efektivity musí být považována za porušenou, jeví-li se, že výkon práva přiznaného unijním právním řádem je znemožněn či nadměrně ztížen.
- 39 To však patrně není případ věci v původním řízení.
- 40 Jak generální advokát uplatňuje v bodě 70 svého stanoviska, výše uvedený rozsudek ve věci Genius se týká pouze rozsahu nároku na odpočet daně. Nevyslovuje se k případnému nároku poskytovatele či příjemce služby, aby v řízení zahájeném druhou stranou transakce, která podléhá DPH, před jiným než jejím orgánem, bylo toto plnění kvalifikováno – zejména pokud jde o místo jeho poskytnutí – stejným způsobem, jako jej kvalifikuje její orgán či soud.
- 41 Dále je třeba konstatovat, že jak poskytovatel, tak příjemce plnění může své nároky uplatnit nejen u správních orgánů, ale rovněž u soudů příslušných v oblasti DPH v rámci řízení, u nichž není pochyb, že v zásadě umožňují zajistit správný a jednotný výklad a použití ustanovení šesté směrnice.

- 42 Jednotný výklad a použití unijního práva jsou totiž v konečné fázi zajištěny řízením o žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu či posouzení platnosti unijního práva na základě článku 267 SFEU, který zavádí systém spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem. Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru však nevyplývá, že taková vnitrostátní úprava, jakou je úprava dotčená v původním řízení, neumožňuje zajistit řádné fungování uvedené soudní spolupráce.
- 43 Pokud by se však – i přes neexistenci otázek ohledně výkladu či platnosti, resp. v případě, že příslušné soudy odmítnou předložit Soudnímu dvoru předběžnou otázku týkající se výkladu či posouzení platnosti unijního práva – jevílo, že různé orgány či soudy členského státu nadále systematicky přijímají stran příslušnosti u jednoho a téhož plnění odlišná stanoviska, pokud jde o poskytovatele na straně jedné a příjemce na straně druhé, čímž porušují zejména zásadu daňové neutrality, pak by mohly být povinnosti, které má uvedený členský stát na základě šesté směrnice, považovány za porušené.
- 44 Ačkoliv čl. 17 odst. 1, odst. 2 písm. a), a čl. 3 písm. a), jakož i čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice konkrétně neupřesňují obsah procesních či jiných opatření, která musejí být přijata, aby byl zajištěn správný výběr DPH a dodržování zásady daňové neutrality, nic to nemění na tom, že tato ustanovení členské státy zavazují, pokud jde o cíl, jehož má být dosaženo, přestože jim ponechávají určitý prostor pro volné uvážení při posouzení nezbytnosti přijetí takových opatření.
- 45 Za těchto podmínek je třeba na druhou otázku odpovědět, tak že čl. 17 odst. 1, odst. 2 písm. a) a čl. 3 písm. a), jakož i čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že neukládají členským státům povinnost upravit vnitrostátní procesní pravidla tak, aby zajistila, že zdanitelnost služby a DPH u této služby budou v případě obchodníka poskytujícího službu i případě obchodníka přijímajícího uvedenou službu posuzovány stejně, ačkoli jsou pro oba obchodníky příslušné různé daňové úřady. Tato ustanovení však členské státy zavazují k přijetí opatření nezbytných k zajištění správného výběru DPH a dodržování zásady daňové neutrality.

Ke třetí otázce

- 46 S ohledem na odpověď na druhou otázku není na třetí otázku třeba odpovídat.

K nákladům řízení

- 47 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:

- 1) **Článek 9 odst. 2 písm. e) šesté odrážky 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 pojem „poskytování zaměstnanců [personálu]“ použitý v tomto ustanovení se vztahuje rovněž na poskytování osob samostatně výdělečně činných, které nejsou zaměstnány obchodníkem poskytujícím tuto službu.**
- 2) **Článek 17 odst. 1, odst. 2 písm. a) a odst. 3 písm. a), jakož i čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice 77/388 musí být vykládány v tom smyslu, že neukládají členským státům povinnost upravit vnitrostátní procesní pravidla tak, aby zajistila, že zdanitelnost služby a daň z přidané hodnoty u této služby budou v případě obchodníka poskytujícího službu i v případě obchodníka přijímajícího uvedenou službu posuzovány stejně, ačkoli jsou pro oba obchodníky příslušné různé daňové úřady. Tato ustanovení však členské státy zavazují k přijetí opatření nezbytných k zajištění správného výběru daně z přidané hodnoty a dodržování zásady daňové neutrality.**

Podpisy.