

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 6. novembra 2008*

Vo veci C-291/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Regeringsrätten (Švédsko) z 30. mája 2007 a doručený Súdnemu dvoru 15. júna 2007, ktorý súvisí s konaním:

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet

proti

Skatteverket,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (spravodajca) a E. Levits,

generálny advokát: J. Mazák,
tajomník: R. Grass,

* Jazyk konania: švédčina.

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Skatteverket, v zastúpení: M. Loeb, splnomocnený zástupca,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,
- grécka vláda, v zastúpení: S. Spyropoulos, I. Bakopoulos a I. Pouli, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. de Bellis, avvocato dello Stato,
- poľská vláda, v zastúpení: T. Nowakowski, splnomocnený zástupca,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: D. Triantafyllou a P. Dejmek, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 17. júna 2008,

vyhlásil tento

Rozsudok

- ¹ Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 9 ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23),

zmenenej a doplnenej smernicou Rady 1999/59/ES zo 17. júna 1999 (Ú. v. ES L 162, s. 63; Mim. vyd. 09/001, s. 324, ďalej len „šiesta smernica“), ako aj článku 56 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (Rada pre podporu a poradenstvo v prípade nadbytočných zamestnancov, ďalej len „TRR“), nadáciou založenou podľa švédskeho práva, ktorá vykonáva tak hospodársku, ako aj inú činnosť, a Skatteverket (švédska daňová správa). Uvedený spor sa týkal daňových dôsledkov poskytovania určitých poradenských služieb v prospech nadácie a otázky, či je potrebné danú nadáciu považovať za obchodníka v zmysle kapitoly 5 § 7 zákona 1994:200 týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty [medvärdesskattelagen (1994:200), ďalej len „zákon o DPH“]. Tento spor pokrýva obdobie, v ktorom boli postupne uplatniteľné šiesta smernica a smernica 2006/112.

Právny rámeček

Právna úprava Spoločenstva

- 3 Článok 2 ods. 1 šiestej smernice [prevzatý do článku 2 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112] stanovuje, že dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) podlieha „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou, [ktorá koná ako taká — *neoficiálny preklad*]“.

- 4 Podľa článku 4 ods. 1 šiestej smernice (prevzatý do článku 9 ods. 1 prvého pododseku smernice 2006/112) zdaniteľná osoba predstavuje osobu, ktorá nezávisle [a] na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.
- 5 Článok 4 ods. 2 šiestej smernice (prevzatý do článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112) uvádza, že „hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane bankových a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť [Za hospodársku činnosť sa považuje najmä využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku na nepretržitom základe — *neoficiálny preklad*].“
- 6 Podľa článku 9 ods. 1 šiestej smernice (prevzatý do článku 43 smernice 2006/112) „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“.
- 7 Článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice [prevzatý do článku 56 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112] však stanovuje, že „miestom poskytovania nasledujúcich služieb zákazníkom sídliačim v spoločenstve [mimo Spoločenstva — *neoficiálny preklad*] alebo zdaniteľným osobám sídliačim 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:

...

- služby poradcov, technikov, konzultačných agentúr, právnikov, účtovníkov a iné podobné služby, ako aj spracovanie údajov a poskytovanie informácií,

...“

- 8 Podľa článku 21 ods. 1 písm. b) šiestej smernice sú povinné platiť DPH „daňové subjekty, ktorým sa poskytujú služby zahrnuté v článku 9 (2) e), alebo subjekty, ktoré sú identifikované pre účely dane z pridanej hodnoty na území krajiny, ktorým sa poskytujú služby zahrnuté v článku 28b (C), (D), (E) a (F), ak sú tieto služby poskytované daňovým subjektom, ktorý má sídlo v zahraničí; členské štáty však môžu vyžadovať, aby poskytovateľ služieb podliehal, spoločne a nerozdielne, zaplateniu dane“.
- 9 Článok 196 smernice 2006/112 stanovuje, že „DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorej sú poskytované služby uvedené v článku 56...“.

Vnútroštátna právna úprava

- 10 Kapitola 1 § 1 zákona o DPH stanovuje, že DPH podliehajú dodania tovarov a poskytnutia služieb na vnútroštátnom území uskutočnené v rámci zárobkovej činnosti. Cieľom tohto ustanovenia je prebrať článok 2 ods. 1 šiestej smernice.

- 11 Kapitola 5 § 7 zákona o DPH stanovuje, že určité špecifické služby, najmä poradenské, poskytované dodávateľom usadeným v inom členskom štáte, sú považované za uskutočnené na vnútroštátnom území, ak je odberateľ obchodníkom, ktorý má vo Švédsku sídlo svojej hospodárskej činnosti alebo tam má zriadenú stálu prevádzkareň, pre ktorú bola služba poskytnutá, alebo ak takéto sídlo alebo stála prevádzkareň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava. Podľa kapitoly 1 § 2 tohto zákona, ak je poskytovateľom zdaniteľných poradenských služieb zahraničná osoba, DPH platí odberateľ. Týmito ustanoveniami boli do vnútroštátneho práva prebraté zodpovedajúce ustanovenia článku 9 ods. 2 písm. e) a článku 21 ods. 1 písm. b) šiestej smernice.
- 12 Zákon o DPH nedefinuje pojem obchodník. Kapitola 4 § 1 tohto zákona však spresňuje, že za „zárobkovú činnosť“ je potrebné považovať každú hospodársku činnosť podľa kapitoly 13 zákona 1999:1229 o dani z príjmov [inkomstskattelagen (1999:1229)] alebo vykonávanú v podobnej forme, a z ktorej príjmy za jedno zdaňovacie obdobie prekročia 30 000 SEK. Z kapitoly 13 § 1 posledného uvedeného zákona vyplýva, že pod „hospodárskou činnosťou“ je potrebné rozumieť akúkoľvek nezávislú činnosť vykonávanú v rámci určitého povolania.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 13 Spor vo veci samej sa týka TRR, nadácie pre kolektívne dohody, založenej v roku 1994 združením švédskych podnikov Svenska Arbetsgivareföreningen (neskôr Svenskt Näringsliv) a zväzom pracovníkov Privattjänstemannakartellen (Zväz zamestnancov pracujúcich v priemysle a službách).

- 14 Podľa stanov TRR je cieľom tejto nadácie jednak platenie kompenzácie v nezamestnanosti a podpora opatrení na uľahčenie získania nového zamestnania zamestnancov, ktorí sa z osobitných dôvodov stali nezamestnanými, alebo existuje riziko, že sa nimi stanú, a jednak poskytovanie poradenstva a pomoci podnikom, ktoré majú nadmerný počet zamestnancov, alebo je v nich vznik tohto stavu pravdepodobný, a podpora rozvoja spoločností v oblasti ľudských zdrojov. Podmienky činnosti TRR sú bližšie upravené v dohode medzi Svenskt Näringsliv a Privattjänstemannakartellen, nazvanej „dohoda o zmene zamestnania“ („Omställningsavtalet“).
- 15 Činnosť TRR je financovaná prostredníctvom príspevkov zamestnávateľov viazaných dohodou, ktoré zodpovedajú určitému percentu zo mzdy poskytovanej zamestnancom, na ktorých sa táto dohoda vzťahuje. Zamestnávatelia viazaní dohodou o zmene zamestnania na základe tzv. vedľajšej dohody platia paušálny ročný príspevok. Mimo rámca činnosti upravenej v dohode o zmene zamestnania TRR poskytuje služby podnikom, ktoré využívajú externé služby a pre ktoré je TRR zaregistrovaná ako platiteľ DPH. Činnosť, ktorú TRR vykonáva pre tieto podniky, predstavuje asi 5 % z jej príjmov.
- 16 TRR plánuje zakúpiť poradenské služby poskytované najmä dodávateľom usadeným v Dánsku, ktoré budú použité výlučne v rámci jej činnosti vykonávanej na základe dohody o zmene zamestnania. S cieľom objasniť daňové dôsledky tejto operácie podala TRR žiadosť o zaujatie stanoviska na Skatterättsnämnden (Rada daňového práva), aby mohla rozhodnúť o otázke, či činnosť, ktorú vykonáva v rámci dohody o zmene zamestnania, má povahu zárobkovej činnosti a či má byť TRR považovaná za obchodníka v zmysle kapitoly 5 § 7 zákona o DPH.
- 17 Vo svojom stanovisku z 3. marca 2006 Skatterättsnämnden uviedla, že činnosti vykonávané v rámci dohody o zmene zamestnania pre TRR nepredstavujú služby poskytnuté v rámci zárobkovej činnosti, ale TRR je potrebné považovať za obchodníka v zmysle kapitoly 5 § 7 uvedeného zákona.

18 TRR, ktorá podala proti stanovisku Skatterättsnämnden odvolanie, žiada, aby Regeringsrätten rozhodol, že TRR nemá povahu obchodníka v zmysle kapitoly 5 § 7 zákona o DPH. Skatteverket žiada tento istý súd o potvrdenie napadnutého stanoviska.

19 Na podporu svojho odvolania TRR najmä uvádza, že registrácia platiteľa DPH sama osebe neznamena, že dotknutý subjekt treba nevyhnutne považovať za obchodníka v zmysle kapitoly 5 § 7 zákona o DPH. Pokiaľ ide o nákupy uskutočnené pre potreby jej činnosti mimo rámca pôsobnosti šiestej smernice, TRR nemá povahu obchodníka v zmysle tohto ustanovenia. Táto spoločnosť dodáva, že zodpovedajúce ustanovenie šiestej smernice, teda článok 9 ods. 2 písm. e), sa netýka pojmu obchodník, ale pojmu zdaniteľná osoba.

20 Regeringsrätten sa domnieva, že na účely uplatnenia určitých ustanovení šiestej smernice a smernice 2006/112 si spor vo veci samej vyžaduje výklad pojmov „zdaniteľná osoba“ a „osoba povinná platiť daň“ vzhľadom na právo Spoločenstva. Tento vnútroštátny súd uvádza, že pojmom „zdaniteľná osoba“ v zmysle šiestej smernice bol Súdny dvor spresnený vo viacerých rozsudkoch, ale Súdny dvor sa ešte nevyjadril k výkladu tohto pojmu na účely uplatnenia článku 9 ods. 2 písm. e) uvedenej smernice v konkrétnom prípade, akým je ten v prejednávanej veci.

- 21 Domnievajúc sa, že príslušné ustanovenia šiestej smernice a smernice 2006/112 nie sú dostatočne jasné a Súdny dvor sa k tejto otázke zjavne ešte nevyjadroval, Regeringsrätten rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Majú sa článok 9 ods. 2 písm. e) a článok 21 ods. 1 písm. b) šiestej smernice..., ako aj článok 56 ods. 1 písm. c) a článok 196 smernice [2006/112] vykladať v tom zmysle, že na ich uplatnenie musí byť odberateľ poradenských služieb od osoby povinnej platiť daň v inom členskom štáte, ktorý vykonáva súčasne hospodársku činnosť a činnosť, ktorá nepatrí do pôsobnosti smerníc, považovaný za zdaniteľnú osobu aj v prípade, ak sa nákup služieb uskutočnil len vzhľadom na činnosť mimo pôsobnosti smerníc?“

O prejudiciálnej otázke

- 22 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice a článok 56 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 majú vykladať v tom zmysle, že odberateľ poradenských služieb od osoby povinnej platiť daň v inom členskom štáte, ktorý vykonáva súčasne hospodársku činnosť a činnosť, ktorá nespadá do pôsobnosti smerníc, musí byť považovaný za zdaniteľnú osobu, hoci sa tento nákup služieb uskutočnil len vzhľadom na činnosť mimo pôsobnosti smerníc.
- 23 Je potrebné pripomenúť, že znenie článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice je v podstate zhodné so znením článku 56 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112. Z toho vyplýva, že tieto dva články je nutné vykladať rovnako.

24 Takisto je namieste pripomenúť, že článok 9 šiestej smernice obsahuje pravidlá, ktoré upravujú hraničný ukazovateľ určujúci miesto poskytnutia služieb na daňové účely. Zatiaľ čo odsek 1 tohto článku zavádza v tejto súvislosti všeobecné pravidlo, odsek 2 rovnakého článku vymenováva rad špecifických hraničných ukazovateľov. Cieľom týchto ustanovení je vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na strane druhej nezdaneniu príjmov [rozsudky zo 4. júla 1985, Berkholz, 168/84, Zb. s. 2251, bod 14; z 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, Zb. s. I-4595, bod 20; zo 6. marca 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Zb. s. I-1195, bod 10; z 12. mája 2005, RAL (Channel Islands) a i., C-452/03, Zb. s. I-3947, bod 23, ako aj z 9. marca 2006, Gillan Beach, C-114/05, Zb. s. I-2427, bod 14].

25 Okrem toho je potrebné spresniť, že pokiaľ ide o vzťah medzi odsekmi 1 a 2 článku 9 šiestej smernice, Súdny dvor rozhodol, že odsek 1 tohto ustanovenia nemá nijakú prednosť pred odsekom 2. V každej situácii je vhodné položiť si otázku, či táto situácia je upravená jedným z prípadov vymenovaných v článku 9 ods. 2 uvedenej smernice. Ak nie, vzťahuje sa na ňu odsek 1 tohto článku [rozsudky Dudda, už citovaný, bod 21; Linthorst, Pouwels en Scheres, už citovaný, bod 11; RAL (Channel Islands) a i., už citovaný, bod 24, ako aj Gillan Beach, už citovaný, bod 15].

26 Článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice stanovuje, že miestom poskytnutia poradenských a iných podobných služieb poskytnutých zdaniteľným osobám usadeným v Spoločenstve, ale v inom členskom štáte, ako je štát poskytovateľa, je miesto, kde zákazník zriadil sídlo svojej hospodárskej činnosti.

- 27 Aj pokiaľ je odberateľ poradenských služieb vo veci samej skutočne usadený v Spoločenstve, ale v inom členskom štáte, ako je štát poskytovateľa, vnútroštátny súd sa pýta, či tento odberateľ musí byť takisto považovaný za zdaniteľnú osobu v zmysle uvedeného článku 9 v prípade, ak sú dotknuté služby určené len vzhľadom na činnosti mimo pôsobnosti šiestej smernice a smernice 2006/112.
- 28 Najskôr je potrebné konštatovať, že článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice nespresňuje, či sa jeho uplatnenie viaže na podmienku, že zdaniteľná osoba, ktorá je odberateľom služby, použije túto službu len na účely svojej hospodárskej činnosti. V rozpore s inými ustanoveniami šiestej smernice, akými sú článok 2 ods. 1 a článok 17 ods. 2, tento článok nijako nenaznačuje, že by na jeho uplatnenie bola nevyhnutná takáto podmienka.
- 29 Inak povedané, keďže v článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice neexistuje výslovné ustanovenie, že poskytnuté služby musia byť použité pre potreby hospodárskej činnosti odberateľa, je potrebné sa domnievať, že okolnosť, že tento odberateľ používa uvedené služby na činnosti mimo pôsobnosti šiestej smernice, nie je prekážkou uplatnenia tohto ustanovenia.
- 30 Takýto výklad je v súlade s cieľom sledovaným článkom 9 šiestej smernice, ktorý, ako bolo pripomenuté v bode 24 tohto rozsudku, je cieľom kolíznej normy, ktorej účelom je predchádzať nebezpečenstvu dvojitého zdanenia alebo nezdanenia.

- 31 Rovnako ako uviedol generálny advokát v bode 41 svojich návrhov, tento výklad uľahčuje vykonanie uvedenej kolíznej normy tým, že umožňuje jednoduchý výkon pravidiel vyberania daní a predchádzanie daňových únikov na mieste poskytovania služieb. Na účely určenia, či sa miesto poskytnutia služieb nachádza v členskom štáte, kde je poskytovateľ služieb usadený, alebo v členskom štáte, v ktorom sa nachádza sídlo činnosti odberateľa, je totiž poskytovateľ služieb len povinný preukázať, že odberateľ je zdaniteľnou osobou.
- 32 Okrem toho uvedený výklad je v súlade s účelom a pravidlami fungovania systému DPH v rámci Spoločenstva v rozsahu, v akom v situácii, akou je tá v prejednávanej veci, zabezpečuje, že výslednú DPH znáša končný príjemca poskytnutej služby.
- 33 Ako uviedol generálny advokát v bodoch 43 a 44 svojich návrhov, takýto výklad je tiež v súlade so zásadou právnej istoty a navyše umožňuje znížiť zaťaženie obchodníkov pôsobiacich v rámci vnútorného trhu a uľahčiť voľný pohyb služieb.
- 34 Napokon je opodstatnené pripomenúť, že článok 21 ods. 1 písm. b) šiestej smernice (prevzatý v článku 196 smernice 2006/112) stanovuje, že DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorej sú poskytované služby uvedené v článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice [prevzatý do článku 56 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112]. Preto, ak sú splnené podmienky, ktorým podlieha uplatnenie článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice, odberateľ služby je povinný zaplatiť DPH zo služieb, ktoré mu boli poskytnuté, bez ohľadu na to, či tieto služby boli poskytnuté pre potreby činností, ktoré patria do pôsobnosti uvedených smerníc.

- 35 Vzhľadom na uvedené je potrebné odpovedať na otázku položenú Regeringsrätten, že článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice a článok 56 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že odberateľ poradenských služieb poskytnutých osobou povinnou platiť daň v inom členskom štáte, ktorý vykonáva súčasne hospodársku činnosť a činnosť, ktorá nespadá do pôsobnosti smerníc, musí byť považovaný za zdaniteľnú osobu, hoci sa tento nákup služieb uskutočnil len vzhľadom na činnosť mimo pôsobnosti smerníc.

O trovách

- 36 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 1999/59/ES zo 17. júna 1999, a článok 56 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že odberateľ poradenských služieb poskytnutých osobou povinnou platiť daň v inom členskom štáte, ktorý vykonáva súčasne hospodársku činnosť a činnosť, ktorá nespadá do pôsobnosti smerníc, musí byť považovaný za zdaniteľnú osobu, hoci sa tento nákup služieb uskutočnil len vzhľadom na činnosť mimo pôsobnosti smerníc.

Podpisy