

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
DÁMASA RUIZ-JARABA COLOMERA
přednesené dne 13. ledna 2004¹

1. Hoge Raad der Nederlanden (kasační orgán) (Nizozemsko) předkládá Soudnímu dvoru dvě otázky ohledně výkladu čl. 28b části E odst. 3 šesté směrnice o dani z přidané hodnoty² (dále jen „šestá směrnice“).

2. Předmětem sporu, který nizozemský soud projednává, je určení místa, v němž byla zprostředkovatelská služba poskytnuta podnikatelem při prodeji dvou jachet nacházejících se ve Francii na účet dvou kupujících bydlících v Nizozemsku.

3. Hoge Raad se ptá, zda se použije uvedené ustanovení v případě, kdy při pořizování zboží uvnitř Společenství příslušný zprostředkovatel zprostředkovává obchod ve prospěch jednotlivce [fyzické osoby-nepodnikatele], který nepodléhá dani z přidané hodnoty

(dále jen „DPH“). V případě, že bude odpověď kladná, dotazuje se nizozemský orgán, které místo by mělo být chápáno jako místo, kde se toto plnění uskutečnilo.

I – Právní rámec Společenství

4. Šestá směrnice podřizuje zdanění dodávání zboží a poskytování služeb³ za protiplnění v tuzemsku osobami, které provádí samostatně výrobní a obchodní činnost nebo poradenské služby, včetně výkonu svobodných povolání (čl. 2 odst. 1 a čl. 4 odst. 1 a 2).

5. Ke zdanitelnému plnění při dodávání zboží dochází v místě, kde se toto předání uskuteční, vyjma případu, kdy musí být odesláno nebo přepraveno; v takovém pří-

1 — Původní jazyk: španělština.

2 — Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, šestá směrnice o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1). Článek 28b byl začleněn do Směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, která doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a současně s ohledem na zrušení hranic mění směrnici 77/388 (Úř. věst. L 376, s. 1).

3 — „Poskytování služeb“ je zbytkovou kategorií, jíž se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží (článek 6 šesté směrnice).

padě je místem dodání místo, odkud je zahájena přeprava do místa určení pořizovatele⁴ (čl. 8 odst. 1).

6. Pokud jde o služby, za místo plnění, jímž vzniká daňová povinnost, se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo místo, kde má svou stálou provozovnu, z níž tyto služby poskytuje. Není-li splněno ani jedno z obou uvedených kritérií, přihlíží se k místu bydliště pobytu nebo místu obvyklého pobytu (čl. 9 odst. 1).

7. Nicméně u některých služeb⁵ poskytovaných dodavatelem osobám usazeným mimo stát – ať už členský stát Společenství či jiný – je pravidlo jiné a místo zdanění se určuje podle (místa) příjemce (zboží nebo služby). V těchto případech se za místo zdanitelného plnění považuje buď sídlo hospodářské činnosti nebo stálá provozovna, pro kterou je služba poskytována, anebo místo bydliště

4 – Zvláštní režim má též zboží, které vyžaduje instalaci nebo smontování, kde se za místo dodání považuje místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno [čl. 8 odst. 1 písm. a) *in fine*].

5 – Převody a poskytnutí práv k průmyslovému a duševnímu vlastnictví; propagační služby; služby příslušníků svobodných povolání, jako jsou inženýři, advokáti a účetní poradci, jakož i zpracování dat a poskytování informací; bankovní, finanční a pojišťovací operace; poskytování zaměstnanců a nakonec, závazky zcela nebo částečně nevykonávat odbornou činnost nebo neuplatňovat některá z výše citovaných oprávnění.

nebo obvyklého pobytu [čl. 9 odst. 2 písm. e)]. Stejně pravidlo se použije i na zprostředkovatele těchto plnění [poslední odrážka čl. 9 odst. 2 písm. e)]⁶.

8. Směrnicí 91/680 se do šesté směrnice vložila nová hlava XVIa s názvem „Přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy“, jejímž cílem je zjednodušit, po zrušení celních kontrol na vnitřních hranicích od 1. ledna 1993, přechod k definitivní úpravě zdanění vnitřního obchodu ve společném systému daně z přidané hodnoty⁷.

9. V souladu s touto přechodnou úpravou se DPH vztahuje na „pořizování zboží uvnitř Společenství“ za protiplnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, jestliže jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková [první pododstavec čl. 28a odst. 1 písm. a)].

10. Uvedené zdanitelné plnění je definováno jako získání práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, jenž byl

6 – Článek 9 šesté směrnice byl převzat do právního řádu Nizozemska článkem 6 *Wet op de Omzetbelasting 1968 – Zákona o dani z přidané hodnoty* – (dále jen „*Wet OB 1968*“).

7 – Třetí, osmý a devátý bod odůvodnění Směrnice 91/680 uvádí tento režim.

pořizovateli odeslán nebo přepraven samotným pořizovatelem, prodávajícím nebo jejich jménem do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesláno [první pododstavec čl. 28a odst. 3].

účet třetích osob, jsou-li součástí plnění nezahrnutých do odstavců 1 a 2 ani do článku 9 odstavce 2 písmena e), místo, kde je toto plnění poskytnuto.

11. Výše uvedená plnění, jakož i dodávání zboží, se zdaňují v místě určení (čl. 28b části A a B).

12. Článek 28b část C mění toto kritérium, pokud jde o služby poskytované v rámci oběhu zboží uvnitř Společenství, které se považují za poskytnuté v místě odeslání (zboží). Stejně pravidlo přebírá část E tohoto ustanovení u zprostředkování takovéto přepravy. Pokud jde o poskytování doplňkových služeb u přepravy, je zpoplatněno tam, kde jsou tyto doplňkové služby poskytnuty. Takže v obou případech, má-li příjemce zprostředkovatelské služby identifikační číslo pro účely DPH v jiném členském státě, pod nímž mu zprostředkovatel službu poskytnul, usku-tečnĕ se nicméně zdanitelné plnění v tomto posledně jmenovaném místě (odstavce 1 a 2).

Nicméně má-li příjemce identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v jiném členském státě, než ve kterém jsou služby poskytovány, pak místem poskytnutí služeb zprostředkovatelem se rozumí místo, nacházející se na území členského státu, který příjemci služby přidělil identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty, pod nímž mu byla zprostředkovatelem služba poskytnuta.⁸

II – Skutkové okolnosti, původní řízení a předběžné otázky

13. Takže v souladu s odstavcem 3 výše uvedeného článku:

14. Pan D. Lipjes, který sídlí v Nizozemsku, se pod obchodním jménem „Dutch Yachting Services“ věnuje jako své výdělečné činnosti zprostředkování koupí a prodejů jachet.

„Aniž by bylo dotčeno ustanovení čl. 9 odst. 1, pokládá se za místo služeb poskytovaných zprostředkovateli, kteří jednájí jménem a na

8 — Článek 6a Wet OB 1968, ve znění zákona ze dne 24. prosince 1992 (Staatsblad 1992, s. 713), začlenil do nizozemského práva článek 28b bod E šesté směrnice.

15. V období od 1. května 1996 do 31. prosince 1997 vystupoval jako zprostředkovatel při koupi dvou jacht⁹, nacházejících se ve Francii (Dunkerque a Ajaccio), na účet dvou různých kupujících jednotlivců, bydlících v Nizozemsku. V obou případech byl prodávajícím jednatel bydlící ve Francii a pan Lipjes nepřiznal, ani nezaplatil v žádném z těchto zmíněných členských států DPH z provize za zprostředkování, kterou naúčtoval svým zákazníkům.

16. Nizozemský orgán daňové kontroly (Belastingdienst/Ondernemingen Goes) mu vystavil dodatečný výměr za přijatou částku provize, neboť podle jeho názoru byla služba poskytnuta na území tohoto státu.

17. Poté, co bylo zamítnuto odvolání podané ve správním řízení, napadla osoba povinná k dani uvedený dodatečný výměr podáním k Gerechtshof te 's-Gravenhage (Apelační soud v Haagu) s tvrzením, že služba byla poskytnuta ve Francii; toto tvrzení bylo uvedeným soudem přijato vzhledem k místu, na kterém se nacházely dotyčné jachty v den prodeje.

18. Staatssecretaris van Financiën (státní sekretariát financí) podal žalobu pro zmatečnost uplatňuje, že první věta článku 28b části E odstavce 3 šesté směrnice se vztahuje pouze na zprostředkovatelské služby poskytované ve prospěch vlastní činnosti osoby povinné k dani, jak vyplývá z článku 4 směrnice. Proto by se k určení místa, ve kterém pan Lipjes poskytl svou službu, mělo použít obecné pravidlo čl. 9 odst. 1 vzhledem k tomu, že ji poskytl v Nizozemsku.

19. Hoge Raad poukazuje, že uvedené ustanovení nerozlišuje podle uskutečnění plnění (vyjma výjimek, o kterých se zmiňuje) nebo podle osoby, v jejíž prospěch se zprostředkovává, takže by se na každou službu poskytnutou zprostředkovatelem (odlišující se od jiných služeb výslovně uvedených v tomto článku) použilo pravidlo, že je tato služba poskytována v místě hlavní činnosti, bez ohledu na postavení, v němž jedná příjemce služby. Nicméně dodává, že předchozí výklad může být zpochybněn s ohledem na systematiku hlavy XVIa šesté směrnice a uvedeného článku 28b části E odstavce 3.

20. Dle mínění tohoto orgánu právo Společenství nenabízí dostatek údajů, aby mohly být vyvráceny pochyby, které měl Hoge Raad, a proto rozhodl o přerušení řízení a na

⁹ — Podle informací poskytnutých orgánem Hoge Raad se nejednalo o „nové přepravní prostředky“ tak, jak je definuje čl. 28a odst. 2, které podléhají dani na základě písmene b) předchozího odstavce téhož ustanovení.

základě článku 234 ES Smlouvy o založení Evropského společenství předložil Soudnímu dvoru následující otázky:

„1) Je nutno vykládat čl. 28b část E odst. 3 šesté směrnice v tom smyslu, že toto ustanovení se týká pouze zprostředkovatelských služeb, jejichž příjemcem je osoba povinná k dani ve smyslu směrnice nebo právnická osoba k dani nepovinná ve smyslu článku 28a?

2) V případě záporné odpovědi je třeba vykládat první větu čl. 28b části E odst. 3 šesté směrnice tak, že toto ustanovení má za cíl spojit místo zprostředkování nákupu nebo prodeje hmotného majetku mezi dvěma jednotlivci s místem uskutečnění plnění, jako kdyby toto uskutečnění plnění bylo dodáním nebo poskytnutím služby osobou povinnou k dani ve smyslu článku 8 šesté směrnice?“

III – Řízení před Soudním dvorem

21. Komise, nizozemská a portugalská vláda zaslaly svá písemná vyjádření ve lhůtě, jež je k tomuto účelu stanovena článkem 20 statutu Soudního dvora Evropského společenství.

22. Jelikož žádný z účastníků nepožádal o vyslechnutí, Soudní dvůr rozhodl o nekonání ústní části řízení v souladu s čl. 104 odst. 4 jednacího řádu.

IV – Přezkum předběžných otázek

A – Místo zdanitelného výkonu u zprostředkovatelských služeb

23. Místem poskytnutí zprostředkovatelských služeb je obecně místo, kde se nachází sídlo hospodářské činnosti poskytovatele nebo popřípadě stálá provozovna, z níž jsou tyto služby poskytovány¹⁰. Není-li splněno žádné z těchto dvou kritérií, přihlíží se, jak jsem již zdůraznil, k místu bydliště nebo k místu obvyklého pobytu. Toto pravidlo je odrazem zásady „zdanění v zemi původu“ a dovoluje situovat službu zakládající daňovou povinnost na určité území a zároveň určit vnitrostátní právní ustanovení, které se použije¹¹.

10 — Soudní dvůr upřesnil v rozsudku Berkholz ze dne 4. července 1985 (168/84, Recueil, s. 2251), že sídlem hospodářské činnosti je místo přednostního poskytování služeb, takže lze uvažovat o jiné provozovně, odkud jsou služby poskytovány, pouze tehdy, když spojení s tímto sídlem nevede k rozumnému daňovému řešení nebo vznikl-li by konflikt s jiným členským státem (bod 17). Ve stejném smyslu rozhodl Soudní dvůr v rozsudcích ze dne 17. července 1997, ARO Lease (C-190/95, Recueil, s. I-4383, bod 15) a ze dne 7. května 1998, Lease Plan (C-390/96, Recueil, s. I-2553, bod 24).

11 — Pérez Herrero, L.M.: La sexta Directiva Comunitaria del IVA, Cedecs Editorial S.L., I.vyd., Barcelona, 1997, s. 132.

24. Místo poskytnutí služby se přenese ze sídla toho, kdo příjemci službu poskytuje, do sídla příjemce, případě zprostředkování služeb, na něž se vztahuje čl. 9 odst. 2 písm. e), poskytovaných ve prospěch osob usazených v jiném státě.

27. Úhrnem, služby zprostředkovatele se zdaňují ve členském státě, v němž:

1) má sídlo (to je obecné pravidlo čl. 9 odst. 1)¹²;

25. Všeobecné pravidlo také obsahuje jednu výjimku u zprostředkování pro jiného v přepravě zboží uvnitř Společenství nebo ve službách s touto přepravou spojených v případech, kdy se rozumí, že ke zdanitelnému plnění dojde v místě hlavního plnění, totiž buď na začátku přepravy nebo při poskytnutí služeb s ní spojených. Nicméně jestliže je služba poskytována pro příjemce, který vyvíjí svou činnost pod identifikačním číslem přiděleným pro účely DPH jiným členským státem, pak je území tohoto státu, který přidělil identifikační číslo pro DPH, místem, kde došlo ke zdanitelnému plnění.

2) má sídlo příjemce (předposlední odrážka čl. 9 odst. 2 písm. e);

3) je prováděno hlavní plnění (první pododstavec odst. 1, 2 a 3 čl. 28b části E); nebo

4) příjemci je přiděleno daňové identifikační číslo, pod nímž mu byla služba poskytnuta (druhý pododstavec odst. 1, 2 a 3 čl. 28b části E).

26. Konečně určení místa zdanitelného plnění u jiných druhů zprostředkování v obchodě se zbožím mezi členskými státy se řídí stejným kritériem: kritériem obchodu, ve kterém se zprostředkovává, s výjimkou již uvedenou v případě, kdy zastoupené osobě je přiděleno identifikační číslo v jiném členském státě a jedná v tomto postavení.

12 — Zdá se, že se Komise mylí, když tvrdí, že čl. 9 odst. 1 se nevztahuje na služby zprostředkovatelů. Tento článek naopak stanoví, jak jsem právě uvedl, hlavní kritérium. Předposlední odrážka čl. 9 odst. 2 písm. e) se vztahuje pouze na služby zprostředkovatelů poskytované ve prospěch osob usazených v jiné zemi, než je země, z níž se služby poskytují. Článek 28b část E se naopak týká úlohy zprostředkovatelů při porizování a přepravě zboží uvnitř Společenství. Zbytek zprostředkovatelských služeb nadále podléhá čl. 9 odst. 1.

28. Na skutkové okolnosti sporu, které spočívají ve zprostředkování koupě dvou jachet nacházejících se ve Francii na účet dvou jednotlivců s bydlištěm v Nizozemsku, se může vztahovat pouze první nebo třetí případ.

30. Podle mého názoru je správná první odpověď.

B – Subjektivní oblast působnosti článku 28b šesté směrnice

29. Správná volba jedné ze dvou možností vyžaduje, aby byla určena oblast působnosti článku 28b; v této věci jsou tři možná řešení, která se shodují s postojem zastávaným každým účastníkem v tomto řízení o předběžné otázce. V případě prvního zastávaného řešení zahrnuje uvedené ustanovení jakoukoli službu zprostředkovatele, jinou než uvedenou v tomto předpisu, bez ohledu na postavení, v němž jedná příjemce služby, a bez ohledu na postavení, v němž jedná kupující v hlavním plnění; takový je postoj, jenž zastává Komise. Nizozemská vláda považuje za nutné, že aby mohl být uvedený článek použit, musí být zprostředkovatelské služby poskytovány na účet osoby povinné k dani nebo na účet právnické osoby k dani nepovinné. A konečně uprostřed mezi oběma uvedenými stanovisky stojí postulát zastávaný portugalskou vládou, podle něhož se uvedené ustanovení použije na služby poskytované jednotlivci vždy tehdy, když předání zboží uvnitř Společenství provádí osoba povinná k dani.

31. Teleologický výklad článků vložených směrnicí 91/680 toto tvrzení potvrzuje.

32. Ustanovení, jež je předmětem sporu v této věci, se snaží čelit faktu zrušení daňových kontrol na vnitřních hranicích od 1. ledna 1993, avšak protože k 31. prosinci 1992 nebyly vytvořeny podmínky potřebné pro zavedení zásady zdanění v zemi původu¹³, stanovilo ustanovení přechodné období, ve kterém se uplatňovalo pravidlo zdanění v zemi určení¹⁴. Za účelem usnadnit odstranění celních hranic zrušilo dotčené ustanovení všechny formality na hranicích Společenství a vymezením nového typu zdanitelného plnění („pořizování zboží

13 – Tato zásada je nevyhnutelná, aby odstranění zdanění při dovozu a osvobození od daní při vývozu bylo neutrální, aniž je dotčeno přisouzení daňových příjmů členskému státu, v němž dochází k poslednímu stupni spotřeby. Takto to vyplývá ze sedmého bodu odůvodnění směrnice 91/680 („[...] zdanování obchodu mezi členskými státy se zakládá na zásadě zdanění v členském státě původu dodávaného zboží a poskytovaných služeb, aniž je tím ve vztahu k obchodu mezi osobami povinnými k dani uvnitř Společenství dotčena zásada, že daňový příjem ze zdanění posledního stupně spotřeby má být ve prospěch členského státu, v němž dochází k této konečné spotřebě“), ve spojení s článkem 4 směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967, první směrnice o harmonizaci právních předpisů členských států Unie týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301), označující jako cíl „[...] zrušit zdanování při dovozu a vrácení daně při vývozu v obchodě mezi členskými státy a současně zajistit neutralitu těchto daní vzhledem k původu zboží a služeb“.

14 – Devátý, desátý a jedenáctý bod odůvodnění směrnice 91/680 odůvodňuje toto přechodné období a nezbytnost zdanění určitých plnění v členských státech po dobu platnosti tohoto přechodného období.

uvnitř Společenství“) vymezilo všechny daňové povinnosti podobným způsobem jako u vnitrostátních plnění.

33. Jinak řečeno, použití uvedeného zdanitelného plnění během přechodného období předpokládalo v souvislosti s obchodem zboží mezi členskými státy výjimku ze zásady zdanění v místě odeslání (zboží)¹⁵. K porozumění dosahu této přechodné výjimky je třeba mít na paměti, že DPH je daní, která zatěžuje spotřebu, jakožto nepřímého výrazu hospodářské možnosti osob; tohoto účelu se dosahuje zdaněním plnění podnikatelů nebo odborníků, kteří pomocí techniky odrazu přenášejí daňové zatížení na konečného spotřebitele. Tím se dosáhne „neutrálního“ zdanění osob povinných k dani: zdanění nese pouze poslední článek tohoto procesu, jenž získá výrobek nebo je příjemcem služby. Z těchto důvodů šestá směrnice definuje událost zakládající vznik daňové povinnosti bez ohledu na postavení osoby, již je dodáváno zboží nebo již jsou poskytovány služby.

34. Takže, aby při pořízování zboží uvnitř Společenství mohl být uplatněn nárok na zdanění, je potřeba, aby kupující byl osobou

povinnou k dani nebo právnickou osobou [čl. 28a odst. 1 písm. a)]. Toto pravidlo je odůvodněno tak, že při úhradě v zemi převzetí zboží je neutralita zaručena pouze tehdy, jestliže ten, kdo daňovou povinnost nese, ji může dále přenést nebo si ji odpočíst, neboť je osobou povinnou k dani, která zboží využívá ve skutečně zdaněných činnostech, a není konečným spotřebitelem. Na základě této okolnosti předpokládá článek 28b části A a B šesté směrnice, že ke zdanitelnému plnění dochází v členském státě, v němž je cíl přepravy nebo odeslání zboží s určením pořizovateli, nebo v tom státě, ve kterém mu bylo přiděleno daňové identifikační číslo, pod nímž jedná, a kde si může odpočíst (daňové) zatížení, kterému byl podroben¹⁶.

35. Další z klíčů, jež určují přechodný režim zavedený směrnicí 91/680, spočívá v respektování daňové suverenity členských států. Všechny členské státy Společenství definují zdanitelné plnění zcela samostatně, avšak jejich příslušná daňová pravomoc musí být koordinována tak, aby při dodání, jež se uskutečňuje uvnitř Společenství, započala pravomoc druhého státu tam, kde končí pravomoc prvního. Tento požadavek lze vysvětlit tak, že jestliže je nákup zboží zdaněn v jedné zemi, kde je zboží dodáno pořizovateli, souvztažné dodání, které se

16 — Čl. 17 odst. 2 písm. d) šesté směrnice, ve znění směrnice 91/680, stanoví, že osoba povinná k dani může odpočíst požadovanou částku daně v souladu s čl. 28a) odst. 1 písm. a), využije-li zboží nebo služby pro účely svých zdanitelných plnění.

15 — Viz Pérez Herrero, L.M., op. cit., s. 48.

uskutečňuje v členském státě původu (zboží či služeb), je (od této povinnosti) osvobozeno [článek 28c část A písmeno a)], aby se zabránilo dvojímu zdanění.¹⁷

místem poskytnutí služeb místo, kde se toto jiné plnění uskutečňuje (odstavec 3).

36. Předcházející důvody, jež osvětlují úpravu článku 28a odst. 1 písm. a) šesté směrnice, se nicméně nevztahují na služby spojené s pořízováním zboží uvnitř Společenství ani na obchod mezi dvěma členskými státy, k němuž v důsledku toho dojde, ani, a to především, na zprostředkovatelskou činnost. V těchto případech neexistuje posloupnost jednotlivých plnění, jež v zásadě všechna podléhají DPH a probíhají v různých státech Společenství, které se musí koordinovat v zájmu zaručení neutrality zdanění a ochrany své daňové suverenity, nýbrž v těchto případech dochází k jednomu poskytnutí odborné služby, které začíná a dovršuje se ve stejné zemi. S ohledem na tuto okolnost se zprostředkování pro jiného při pořízování a pohybu zboží uvnitř Unie považuje pro účely DPH za uskutečněné v místě, kde probíhá hlavní plnění: zprostředkovává-li se přeprava, je místem poskytnutí služby zprostředkovatelem místo odeslání (čl. 28b část E odst. 1); zprostředkovává-li se v doplňkové činnosti, pak je místem poskytnutí služby zprostředkovatelem místo, kde jsou tyto doplňkové služby skutečně poskytovány (odstavec 2); zprostředkovává-li se v jiném plnění, pak je

37. Ze stejného důvodu není důležité, zda je hlavní plnění podrobena zdanění, nebo zda se jedná o převod mezi jednotlivci. Zprostředkování má svůj vlastní obsah a zdaňuje se na okraji činnosti, jíž slouží; tato činnost ho váže pouze v určitých případech, a sice za účelem určení místa zdanitelného plnění. Takže podstatné jméno «plnění», jež ustanovení používá, se tudíž nevztahuje pouze na plnění zatížená DPH, nýbrž také na jakékoli jiné plnění, v němž osoba povinná k dani zprostředkovává jménem jiné osoby, odlišné od osob uvedených v odstavcích 1 a 2 tohoto ustanovení a v čl. 9 odst. 2 písm. e). Komise ve svých písemných vyjádřeních vysvětluje, že lingvistický výklad by byl zbytečný, protože šestá směrnice používá uvedený termín v nerozlišené podobě, jak pro označení plnění zahrnutých do oblasti působnosti této směrnice, tak pro označení plnění, jež zdanění unikají.

38. Článek 21 šesté směrnice změněný směrnicí 91/680 je dobrým důkazem, že zákonodárce Společenství nevyžaduje ohledně zprostředkovatelských služeb, aby příjemce služby byl osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou k dani nepovinnou. Pro označení daňových dlužníků rozlišuje koupě uvnitř Společenství s přepravou z jednoho státu do druhého, na které se vztahuje článek 28a, od služeb poskytovaných při příležitosti takovýchto plnění

17 — Pokud bylo plnění zdaněno také v členském státě, odkud bylo zboží odesláno, platil by kupující dvakrát stejnou daň: jednu s převodem daně, kterou by uplatnil prodávající, a druhou v členském státě určení v souvislosti s pořízením uvnitř Společenství.

a uvedených v článku 28b části C, D a E. V souvislosti s prvním druhem plnění, tedy koupěmi, kvalifikuje dlužníka jako „osobu, která provádí pořízování zboží podléhajícího dani uvnitř Společenství“ [odstavec 1 písmeno d)], tudíž pořizovatele, který je osobou povinnou k dani nebo právníčkou osobou. Naopak pokud jde o ta druhá plnění, tedy související služby, zavazuje k platbě bez dalšího upřesnění „příjemce“ služeb a zahrnuje rovněž služby uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. e), který nepochybně zahrnuje služby poskytované jednotlivcům.

s daňovým identifikačním číslem pro účely DPH, přiděleným členským státem jiným, než je stát, v němž probíhá hlavní plnění, předpokládá se, že ke zdanitelnému plnění dojde na území prvně uvedeného členského státu; takové konstatování nicméně neznamená, že článek 28b část E odstavec 3 šesté směrnice považuje za příjemce pouze osoby povinné k příslušné dani, nýbrž že za těchto okolností se služba považuje za poskytnutou na uvedeném místě. Je-li příjemcem jednotlivec jakožto konečný spotřebitel, a v důsledku toho nejedná pod žádným identifikačním číslem pro účely této daně, nepoužije se druhý případ a zdanitelné plnění je uskutečněno v místě, kde proběhne plnění, jež zprostředkovatel zprostředkovává.

39. Na základě toho, co bylo doposud řečeno, je nutno rozhodnout, že čl. 28b část E odst. 3 šesté směrnice se vztahuje na služby poskytované zprostředkovateli, s abstrahováním od osoby, jíž jsou tyto služby poskytovány. Parafrázujeme-li portugalskou vládu (bod 16 jejích písemných vyjádření), lze potvrdit, že postavení subjektu, pro kterého jedná třetí osoba, není pro uplatňování uvedeného ustanovení relevantní, s dodatkem, že na základě již uvedených důvodů rovněž není relevantní postavení prodejce v hlavním plnění.

40. Argumenty nizozemské vlády se neliší od předchozích tvrzení. I když se zprostředkování provádí ve prospěch toho, kdo jedná

41. Poslední argument uvedený nizozemskou vládou k obhajobě její teze vychází z toho, že ustanovení, o jehož výklad Hoge Raad žádá, usiluje dle jeho druhého odstavce o vyloučení toho, aby byl příjemce služeb nucen uplatňovat své právo na odečtení vyměřené DPH v jiné zemi než v té, ve které se skutečně plnění zdaňuje, neboť se má za to, že zprostředkování proběhne v členském státě, který příjemci přidělil daňové identifikační číslo, pod nímž jedná. Podle této vlády by ustanovení vyňalo jednotlivce, kteří si

nemohou odečíst sumu vyměřené daně. Avšak toto tvrzení nebere v úvahu, že druhý pododstavec uvedeného čl. 28b části E odst. 3 šesté směrnice obsahuje zvláštní ustanovení pro některé příjemce služeb, kteří jsou osobami povinnými k dani, což je okolnost, která nevylučuje uplatnění první části ustanovení na zastoupenou osobu, jež je „konečným spotřebitelem“ zprostředkovatelských služeb.

nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovatel¹⁸.

C – Místo zdanitelného plnění při zprostředkovatelských službách dle čl. 28b části E odst. 3

42. Článek 28b část E odst. 3 šesté směrnice se tedy vztahuje na zprostředkování ve prospěch jednotlivce. Podle tohoto ustanovení se rozumí, že služba zprostředkovatele je poskytována na stejném místě jako hlavní plnění. S ohledem na strukturu uvedené směrnice se může odstavec 3 vztahovat pouze na zprostředkování při pořizování uvnitř Společenství a při dodání zboží tak, jak jsou definovány v odstavcích 1, 3 a 5 článku 28a, kdy místo poskytnutí služby zprostředkovatele stanovují části A a B článku 28b.

43. Podle uvedených ustanovení je místem zdanitelného plnění místo, kde se zboží

44. Zvláštní ustanovení části E článku 28b šesté směrnice odkazuje na kritéria uvedená v částech A a B, a nikoli na obecné pravidlo, jež pro dodání zboží upravuje článek 8, jak lze vyrozumět ze znění druhé otázky formulované orgánem Hoge Raad¹⁹.

45. Takovým způsobem se jednak lze vyhnout odchýlkám, o nichž hovoří účastníci tohoto řízení o předběžné otázce, zároveň se tím zaručí rozumné a stejnoměrné zdanění, o němž se zmiňují; jednak se dosáhne vhodné úpravy rozdělení oblastí působnosti vnitrostátních právních předpisů týkajících se DPH a zároveň se tak zabrání sporům v oblasti pravomocí, včetně dvojího zdanění, jež dle práva Společenství²⁰ tvoří podstatu předpisů šesté směrnice týkající se určení místa vzniku zdanitelného plnění.

18 — V případě pořizování (zboží nebo služeb) je třeba mít na zřeteli postavení, v němž kupující jedná pod daňovým identifikačním číslem, které mu přidělil členský stát jiný než stát převzetí (zboží nebo služeb).

19 — V případě původního sporu mělo dle mého mínění zdanění zprostředkovatelských služeb proběhnout v Nizozemsku, neboť jachty byly předány do držení zákazníků v tomto členském státě, což je údaj, který v podání není obsažen.

20 — Viz rozsudky ze dne 23. ledna 1986, *Trans Tirreno Express* (283/84, Recueil, s. 231, body 14 a 15); 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 25. ledna 2001, *Komise v. Francie* (C-429/97, Recueil, s. I-637, bod 41); ze dne 15. března 2001, *SPI* (C-108/00, Recueil, s. I-2361, bod 15) a ze dne 5. června 2003, *Design Concept* (C-438/01, Recueil, s. I-5617, bod 22).

V – Závěry

46. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru, aby rozhodl o otázkách předložených nizozemským kasačním orgánem Hoge Raad takto:

- „1) Článek 28b část E odst. 3 směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, šesté směrnice o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, se použije také v případech, kdy se zprostředkovatelské služby, jichž se týká, poskytují jednotlivci bez ohledu na postavení, v němž jedná osoba uskutečňující převod v hlavním právním jednání.

- 2) V takovém případě se při určení místa zprostředkování musí postupovat podle kritérií uvedených v částech A a B článku 28b šesté směrnice.“