

V?c C-111/05

Aktiebolaget NN

v.

Skatteverket

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Regeringsrätten)

„Šestá sm?rnice o DPH – Dodání zboží – ?lánek 8 odst. 1 písm. a) – Kabel z optických vláken spojující dva ?lenské státy, který se z?ásti nachází mimo území Spole?enství – Da?ová pravomoc každého ?lenského státu omezená na délku kabelu instalovaného na jeho území – Nezdán?ní ?ásti nacházející se ve výlu?né ekonomické zón?, na kontinentálním šelfu a na volném mo?i“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Dodání zboží*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 5 odst. 1)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Dodání zboží*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 8 odst. 1 písm. a))

3. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Šestá sm?rnice – Územní p?sobnost*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 2 bod 1, ?lánek 3 a ?l. 8 odst. 1 písm. a))

1. Pln?ní spo?ívající v dodání a položení kabelu z optických vláken spojujícího dva ?lenské státy, který se z?ásti nachází mimo území Spole?enství, musí být považováno za dodání zboží ve smyslu ?l. 5 odst. 1 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve zn?ní sm?rnice 2002/93, pokud je patrné, že kabel bude poté, co dodavatel provede zkoušky funk?nosti, p?eveden na zákazníka, který jím bude moci nakládat jako vlastník, že cena samotného kabelu p?edstavuje zjevn? v?tší ?ást celkových náklad? zmín?ného pln?ní a že služby dodavatele se omezí na položení kabelu, aniž by byla zm?n?na povaha kabelu nebo aniž by byl tento kabel p?izp?soben zvláštním pot?ebám zákazníka.

Skute?nost, že dodání zmín?ného kabelu bude spojeno s instalací tohoto kabelu, v zásad? nebrání tomu, aby pln?ní spadalo do p?sobnosti ?l. 5 odst. 1 šesté sm?rnice. Zaprvé, z ?l. 8 odst. 1 písm. a) této sm?rnice totiž vyplývá, že hmotný p?edm?t m?že být instalován nebo smontován dodavatelem nebo na jeho ú?et, a? již se zkušebním provozem, nebo bez n?j, aniž by pln?ní ztratilo nutn? kvalifikaci „dodání zboží“. Zadruhé, toto ustanovení nerozlišuje mezi zp?soby instalace, takže instalování hmotného p?edm?tu pod povrch zem? nemusí nutn? spadat pod pojem „stavební práce“ ve smyslu ?l. 5 odst. 5 uvedené sm?rnice.

(viz body 34–35, 40, výrok 1)

2. ?lánek 8 odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu musí být vykládán v tom smyslu, že pravomoc zdanit dodání a položení kabelu z optických vláken spojujícího dva ?lenské státy, který se z?ásti nachází mimo území Spole?enství, p?ísluší každému ?lenskému státu pom?rn? podle délky kabelu, která se nachází na jeho území, a to jak pokud jde o cenu samotného kabelu a dalšího materiálu, tak co se tý?e náklad? na služby spojené s položením tohoto kabelu.

Je pravda, že k tomu, aby byla kolizní norma ú?inná, musí umožň?ovat p?iznání da?ové pravomoci tak, aby pln?ní mohlo být p?edm?tem dan? z p?ídané hodnoty pouze v jednom z dot?ených ?lenských stát?. V tomto smyslu, je-li zboží instalováno, má se za to, že k dodání dochází v zásad? pouze na území jednoho ?lenského státu, a pokud se jedná o instalaci pod povrch zem?, stát p?íslušný ke zdan?ní dodání je ur?en místem této instalace pod povrch zem?. To však neznamená, že ?l. 8 odst. 1 písm. a) druhá v?ta šesté sm?rnice se nepoužije v p?ípad?, kdy instalace zboží na území jednoho ?lenského státu pokračuje na území jiného ?lenského státu. Pokud je totiž toto zboží instalováno na území jednoho ?lenského státu a poté na území druhého ?lenského státu, místo dodání se nachází postupn? na území každého z t?chto stát?. Z toho vyplývá, že v takovém p?ípad? musí být p?iznána pravomoc ke zdan?ní pln?ní každému ?lenskému státu pro ?ást kabelu instalovanou na jeho území.

(viz body 45–47, 50, výrok 2)

3. ?lánek 8 odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve vzájemném spojení s ?l. 2 bodem 1 a ?lánkem 3 této sm?rnice, musí být vykládán v tom smyslu, že pln?ní spo?ívající v dodání a položení kabelu z optických vláken spojujícího dva ?lenské státy není p?edm?tem dan? z p?ídané hodnoty, pokud jde o ?ást pln?ní, která je uskute?n?na ve výlu?né ekonomické zón?, na kontinentálním šelfu a na volném mo?i.

Režim šesté sm?rnice se povinn? a bezpodmíne?n? použije na celé území jednotlivých ?lenských stát? ve smyslu ?lánku 299 ES, které podle ?lánku 2 Úmluvy Organizace spojených národ? o mo?ském právu, podepsané v Montego Bay dne 10. prosince 1982, zahrnuje teritoriální mo?e, mo?ské dno a podzemí tohoto mo?e.

Naproti tomu svrchovanost pob?ežního státu nad výlu?nou ekonomickou zónou, jakož i nad kontinentálním šelfem, je pouze funk?ní a jako taková je omezena na právo vykonávat ?innosti pr?zkumu a využívání stanovené v ?láncích 56 a 77 Úmluvy o mo?ském právu. Jelikož dodání a položení podmo?ského kabelu nefiguruje mezi ?innostmi uvedenými ve zmín?ných ?láncích, ?ást pln?ní provedená v t?chto dvou oblastech nespadá pod svrchovanost pob?ežního státu. Toto zjišt?ní je potvrzeno také ?l. 58 odst. 1 a ?l. 79 odst. 1 téže úmluvy, které za ur?itých podmínek vyhrazují kterémukoliv jinému státu právo položit podmo?ské kabely v t?chto oblastech. Z toho vyplývá, že tato ?ást pln?ní nem?že být považována za uskute?nou v tuzemsku ve smyslu ?l. 2 bodu 1 šesté sm?rnice. To platí také *a fortiori* o ?ásti pln?ní, která je uskute?n?na na volném mo?i, tedy v oblasti, na kterou se podle ?lánku 89 uvedené Úmluvy nevztahuje svrchovanost stát?.

(viz body 55–57, 59–61, výrok 3)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

29. března 2007 (*)

„Šestá směrnice o DPH – Dodání zboží – Článek 8 odst. 1 písm. a) – Kabel z optických vláken spojující dva členské státy, který se zčásti nachází mimo území Společenství – Daňová pravomoc každého členského státu omezená na délku kabelu instalovaného na jeho území – Nezdánlivá část nacházející se ve výlučné ekonomické zóně, na kontinentálním šelfu a na volném moři“

Ve věci C-111/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Regeringsrätten (Švédsko) ze dne 24. února 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 4. března 2005, v řízení

Aktiebolaget NN

proti

Skatteverket,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Løhmus (zpravodaj) a A. Ó Caoimh, soudci,

generální advokát: P. Léger,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Aktiebolaget NN U. Grefberg Nyberg, processansvarig,
- za Skatteverket B. Perssonem, jako zmocněncem,
- za Komisi Evropských společenství L. Strömem van Lier a D. Triantafyllouem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 14. září 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 bodu 1, čl. 3 odst. 1, články 5 a 6, čl. 8 odst. 1 písm. a) a čl. 9 odst. 2 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 daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2002/93/ES ze dne 3. prosince 2002 (Úř. věst. L 331, s. 27; Zvl. vyd. 09/01, s. 363, dále jen „šestá směrnice“).

2 Otázky položené předkládajícím soudem vyvstaly v rámci žaloby podané Aktiebolaget NN (dále jen „společnost NN“), se sídlem ve Švédsku, proti předběžnému stanovisku vydanému Skatterättsnämnden (daňová komise) ohledně použití ustanovení týkajících se daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na plnění spočívající v instalaci kabelu z optických vláken mezi Švédskem a jiným členským státem, přičemž část kabelu musí být položena na mořské dno nacházející se v mezinárodních vodách.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 2 šesté směrnice stanoví:

„Předmětem daní z přidané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

4 Článek 3 této směrnice stanoví:

„1. Pro účely této směrnice se:

– ‚územím členského státu‘ rozumí tuzemsko, jak je vymezeno pro jednotlivé členské státy v odstavcích 2 a 3,

– ‚Společenstvím‘ a ‚územím Společenství‘ rozumí území členských států, jak je vymezeno pro jednotlivé členské státy v odstavcích 2 a 3,

– [...]

2. Pro účely této směrnice se ‚tuzemskem‘ rozumí území v působnosti Smlouvy o založení [Evropského společenství], jak je vymezeno pro jednotlivé členské státy v článku [299 ES].

3. [...]“

5 Podle článku 5 zmíněné směrnice:

„1. Výrazem ‚dodání zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

[...]“

6 ?lánek 6 šesté sm?rnice stanoví:

„1. ,Poskytováním služeb‘se rozumí jakékoliv pln?ní, které není dodáním zboží ve smyslu ?lánku 5.

[...]“

7 ?lánek 8 této sm?rnice up?es?uje:

„1. Za místo dodání zboží se považuje:

a) je-li zboží odesíláno nebo p?pravováno dodavatelem nebo osobou, které je dodáváno, anebo t?etí osobou: místo, kde se zboží nachází v dob?, kdy se za?íná skute??ovat p?prava nebo odeslání zboží k osob?, které má být dodáno. Je-li zboží instalováno nebo smontováno dodavatelem nebo na jeho ú?et, a? již se zkušebním provozem nebo bez n?j, považuje se za místo dodání místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Je-li zboží instalováno nebo smontováno v jiném ?lenském stát? než v ?lenském stát? dodavatele, u?iní ?lenský stát, na jehož území se skute??uje instalace nebo montáž, všechny nezbytné kroky k zamezení dvojího zdan?ní v tomto stát?;

[...]“

8 ?lánek 9 zmín?né sm?rnice stanoví:

„1. Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodá?ské ?innosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo ?i provozovnu, místo, kde má trvalé bydlišt?, pop?ípad? místo, kde se obvykle zdržuje.

2. Nicmén?:

a) za místo poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti v?etn? služeb realitních kancelá?í a odhadc? nemovitostí a služeb p?i p?íprav? a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architekt? a stavebního dozoru, se považuje místo, kde se nemovitost nachází;

b) [...]“

Vnitrostátní právní úprava

9 Z ?lánku 1 kapitoly 1 zákona o dani z p?ídané hodnoty (mervärdesskattelagen, SFS 1994, ? 200, dále jen „ML“) vyplývá, že da? je splatná zejména, pokud je pln?ní považováno za skute?né v tuzemsku.

10 „Zbožím“ ve smyslu ?lánku 6 kapitoly 1 ML jsou „hmotné p?edm?ty“, v?etn? nemovitostí, a také plyn, jakož i teplo, chlazení a elekt?ina. Podle ?lánku 2 kapitoly 5 tohoto zákona je zboží, které musí být podle smlouvy uzav?ené mezi prodávajícím a kupujícím kupujícímu dopraveno, prodáno v tuzemsku, pokud se toto zboží nachází v zemi, když prodávající, kupující nebo t?etí osoba zahájí dopravu kupujícímu (bod 1), nebo pokud se zboží nenachází v zemi v okamžiku, kdy je s dopravou zapo?ato, za p?edpokladu, že je prodávajícím nebo na jeho ú?et smontováno nebo instalováno (bod 2).

11 „Službou“ ve smyslu ?lánku 6 kapitoly 1 ML se rozumí vše, co se nepovažuje za zboží a co m?že být poskytnuto v rámci podnikatelské ?innosti. Podle ?l. 4 první odrážky kapitoly 5 tohoto zákona jsou služby, které se týkají nemovitostí, poskytovány v tuzemsku, pokud se v tuzemsku

nachází nemovitost. Podle ?l. 6 první odrážky bodu 4 kapitoly 5 zmín?ného zákona jsou služby poskytovány v tuzemsku, pokud jsou provedeny ve Švédsku a týkají se prací na movitém majetku, včetně provád?ní dohledu nebo analýzy týkající se takového movitého majetku. ?lánek 8 první odrážka kapitoly 5 ML stanoví zejména, že pro jiné služby, než jsou služby uvedené v ?láncích 4 až 6 písm. a) nebo ?l. 7 písm. a) (ale to se nepoužije mimo jiné na telekomunikační služby), platí, že plnění je považováno za uskutečné v tuzemsku, pokud má poskytovatel ve Švédsku sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje. Krom? toho je v téže odrážce stanoveno, že služby, které nejsou poskytovány ze sídla nebo ze stálé provozovny ve Švédsku nebo v zahraničí, se považují za poskytované v tuzemsku, pokud má poskytovatel ve Švédsku trvalé bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

Spor v p?vodním řízení a p?edběžné otázky

12 Společnost NN vykonává v odvětví telekomunikací činnost, která spočívá zejména v pokládání, údržbě a opravě kabelů z optických vláken. Má v úmyslu uzavřít smlouvy o dodání a instalaci podmořského kabelu z optických vláken mezi Švédskem a jiným členským státem, který bude nabyvatel využívat k poskytování služeb přenosu různým telekomunikačním subjektům. Společnost NN koupí kabel a další materiál nezbytný pro jednotlivé podnikatele, pronajme loď s posádkou a provede nábor zaměstnanců specializovaných na pokládání kabelů.

13 Kabel bude položen a zakopán na kontinentálním území Švédska a poté položen na mořské dno, případně do něj zakopán, a to nejdříve ve vnitřních vodách a teritoriálním moři Švédska, poté na kontinentálním šelfu Švédska a jiného členského státu, jakožto pobřežních států, a nakonec v teritoriálním moři a vnitřních vodách jiného členského státu, přičemž na závěr bude upevněn a zakopán na kontinentálním území tohoto jiného státu. S ohledem na vzdálenost mezi místy, ve kterých bude kabel upevněn, se může v určitých případech ukázat jako nezbytné prodloužit kabel, přičemž tato operace představuje relativně složitý technický postup. Za běžných okolností mohou náklady na materiál dosáhnout 80 až 85 % celkových nákladů. Pokud budou okolnosti nepříznivé, například z důvodu bouřky, podíl materiálu na celkových nákladech se sníží.

14 Po položení kabelu a určitých úvodních zkouškách bude vlastnické právo ke kabelu převedeno na nabyvatele. V práci se bude dále pokračovat dalšími zkouškami během třiceti dnů, a společnost NN tedy napraví případné nedostatky.

15 Společnost NN požádala Skatterättsnämnden o předběžné stanovisko za účelem zjistit jednak, zda zamýšlené plnění představuje službu, která se týká nemovitosti ve smyslu ?lánku 4 kapitoly 5 ML, nebo práci na movitém majetku ve smyslu ?lánku 6 kapitoly 5 téhož zákona nebo ještě jiný druh služby, a jednak, zda je Švédsko zemí provedení služby.

16 Skatterättsnämnden vydala své stanovisko dne 13. června 2003. Měla za to, že zamýšlené plnění musí být považováno za službu poskytnutou ve Švédsku podle ?l. 8 první odrážky kapitoly 5 ML, protože se vyznačuje vlastnostmi, které by umožnily použití zvláštních pravidel o místě plnění stanovených v ?láncích 4 až 6 písm. a) a ?l. 7 písm. a) kapitoly 5 ML.

17 Společnost NN podala proti předběžnému stanovisku žalobu k Regeringsrätten. Tvrdí, že položení kabelu dotčené v p?vodním řízení představuje službu, která se týká nemovitosti ve smyslu ?lánku 4 kapitoly 5 ML, a proto jsou předmětem DPH pouze služby poskytnuté na kontinentálním území, ve vnitřních vodách a v teritoriálním moři Švédska.

18 Vzhledem k tomu, že Regeringsrätten m?l za to, že pro vy?ešení sporu v p?vodním ?ízení je nezbytný výklad práva Spole?enství, rozhodl se p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Je t?eba zdanitelné pln?ní spo?ívající v dodání a položení kabelu instalovaného na území dvou ?lenských stát? a také mimo území Spole?enství, u n?hož cena samotného kabelu p?edstavuje zjevn? v?tší ?ást celkových náklad?, považovat pro ú?ely použití pravidel šesté sm?rnice [...] týkajících se místa zdanitelných pln?ní, za dodání zboží?

2) Pokud je naopak t?eba takové pln?ní považovat za poskytování služeb, je t?eba na takovou službu nahlížet tak, že má takové spojení s nemovitostí, že místo poskytování je t?eba ur?it podle ?l. 9 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice?

3) Pokud je odpov?? na první nebo druhou otázku kladná, je t?eba ?l. 8 odst. 1 písm. a) [šesté] sm?rnice nebo podp?rn? její ?l. 9 odst. 2 písm. a) vykládat v tom smyslu, že pln?ní je t?eba rozdlit na základ? zem?pisného umíst?ní kabelu?

4) Pokud je odpov?? na t?etí otázku kladná, je t?eba ?l. 8 odst. 1 písm. a) [šesté] sm?rnice nebo podp?rn? její ?l. 9 odst. 2 písm. a) ve vzájemném spojení s ?l. 2 bodem 1 a ?l. 3 odst. 1 chápat v tom smyslu, že ta ?ást dodání zboží nebo poskytování služeb, která se týká oblasti, jež netvoří ?ást území Spole?enství, není p?edm?tem DPH?“

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

19 P?edkládající soud chce svou první otázkou zjistit, zda pro ú?ely vybrání DPH musí být pln?ní spo?ívající v dodání a položení kabelu z optických vláken spojujícího dva ?lenské státy a umíst?ného z?ásti mimo území Spole?enství, u n?hož cena samotného kabelu p?edstavuje zjevn? v?tší ?ást celkových náklad?, považováno za dodání zboží ve smyslu ?l. 5 odst. 1 šesté sm?rnice.

20 Úvodem je t?eba ur?it, zda z hlediska DPH má být dodání a položení kabelu za okolností popsanych p?edkládajícím soudem považováno za dv? odlišná zdanitelná pln?ní, nebo za jediné komplexní pln?ní složené z n?kolika díl?ích pln?ní.

21 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, pokud je pln?ní tvo?eno souborem díl?ích pln?ní a úkon?, je namíst? vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k dot?enému pln?ní, za ú?elem ur?ení jednak, zda se jedná o dv? nebo n?kolik odlišných pln?ní, nebo o jediné pln?ní, a jednak, zda v posledn? uvedeném p?ípad? musí být toto jediné pln?ní kvalifikováno jako dodání zboží nebo poskytnutí služeb (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 2. kv?tna 1996, Faaborg?Gelting Linien, C?231/94, Recueil, s. I?2395, body 12 až 14; ze dne 25. února 1999, CPP, C?349/96, Recueil, s. I?973, bod 28, jakož i ze dne 27. ?íjna 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C?41/04, Sb. rozh. s. I?9433, bod 19).

22 S ohledem na dvojí okolnost jednak, že vyplývá z čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, že každé plnění je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné, a jednak, že plnění spočívající z hospodářského hlediska v jediném plnění nemůže být uměle rozloženo, aby nebylo narušeno fungování systému DPH, je třeba nejprve vyhledat charakteristické prvky dotčené operace, aby bylo možno určit, zda osoba povinná k dani poskytuje svému zákazníkovi několik odlišných hlavních plnění, nebo jediné plnění (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky CCP, bod 29, a Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 20).

23 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že o jediné plnění se jedná, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani zákazníkovi je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (výše uvedený rozsudek Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 22).

24 V projednávaném případě je předmětem smlouvy, kterou společnost NN zamýšlí uzavřít, provedení vlastnictví k položenému a funkčnímu kabelu poté, co bude dokončena instalace a provedeny zkoušky uvedení do provozu.

25 Z tohoto konstatování vyplývá jednak, že všechna dílčí plnění, z nichž se skládá plnění dotčené v p vodním řízení, se zdají být nezbytná pro jeho uskutečnění a jednak, že jsou těsně spojena. Za těchto podmínek nelze mít za to, aniž by byla použita fikce, že zákazník nejprve získá kabel z optických vláken a poté mu tentýž dodavatel poskytne služby související s jeho položením (viz obdobně výše uvedený rozsudek Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 24).

26 V důsledku toho musí být dodání a položení kabelu za okolností popsaných předkládajícím soudem považováno s ohledem na DPH za tvořící jediné plnění.

27 Dále za účelem určení, zda takové jediné komplexní plnění, jako je plnění ve věci v p vodním řízení, musí být kvalifikováno jako dodání zboží, nebo poskytování služeb, je namístě určit jeho převládající prvky (viz zejména výše uvedené rozsudky Faaborg-Gelting Linien, body 12 a 14, jakož i Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 27).

28 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v případě jediného komplexního plnění musí být plnění považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud pro zákazníka není samotným cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, bod 24, a výše uvedený rozsudek CPP, bod 30).

29 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že položení kabelu dotčeného v p vodním řízení vyžaduje provedení komplexních technických postupů, použití specializovaného vybavení, zvláštní know-how a zdá se být nejen neoddělitelné od dodání zboží při plnění takového rozsahu, ale také nezbytné k následnému používání a provozování zmíněného zboží. Z toho vyplývá, že položení kabelu nepředstavuje pouze vedlejší plnění k dodání.

30 Zůstává nicméně určit, zda s ohledem na dílčí plnění, která jsou charakteristická pro plnění dotčené v p vodním řízení, je, pro kvalifikaci plnění jako dodání zboží, nebo jako poskytování služeb, převládající dodání kabelu, nebo jeho položení.

31 V tomto ohledu je třeba připomenout, že, podle čl. 5 odst. 1 šesté směrnice, „výrazem ‚dodání zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastníkem“.

32 Podle judikatury Soudního dvora ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že pojem „dodání zboží“ se nevztahuje na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale

zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Účel šesté směrnice by mohl být ohrožen, kdyby zjištění, zda jde o dodání zboží, jež je jedním ze tří zdanitelných plnění, záviselo na splnění podmínek, které se mění v závislosti na oběanském právu dotyčného členského státu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 8. února 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Recueil, s. I-285, body 7 a 8; ze dne 4. října 1995, *Armbrecht*, C-291/92, Recueil, s. I-2775, body 13 a 14; ze dne 6. února 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, Recueil, s. I-1317, body 32 a 33, jakož i ze dne 21. dubna 2005, *HE*, C-25/03, Sb. rozh. s. I-3123, bod 64).

33 Z údajů poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že zamýšlená smlouva se týká hmotného předmětu, a to kabelu z optických vláken, který bude koupen a položen dodavatelem a jenž má být po provedení zkoušek funkčnosti tímto dodavatelem převeden na zákazníka, který bude moci nakládat s tímto kabelem jako vlastník.

34 Skutečnost, že dodání zmíněného kabelu bude spojeno s instalací tohoto kabelu, v zásadě nebrání tomu, aby plnění spadalo do působnosti čl. 5 odst. 1 šesté směrnice.

35 Zprvu, z čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice totiž vyplývá, že hmotný předmět může být instalován nebo smontován dodavatelem nebo na jeho účet, ať již se zkušebním provozem, nebo bez něj, aniž by plnění ztratilo nutnou kvalifikaci „dodání zboží“. Z druhé, jak uvedl generální advokát v bodě 51 svého stanoviska, toto ustanovení nerozlišuje mezi způsoby instalace, takže instalování hmotného předmětu pod povrch země nemusí nutně spadat pod pojem „stavební práce“ ve smyslu čl. 5 odst. 5 šesté směrnice.

36 Z předkládacího rozhodnutí také vyplývá, že pokud položení kabelu dotčeného v povodním řízení bude provedeno za běžných okolností, obrát, který dodavateli vznikne z plnění, se bude skládat z nejvyšší části z nákladů na samotný kabel a další materiál, které budou představovat 80 až 85 % celkových nákladů zmíněného plnění, zatímco se za nepříznivých podmínek, například z důvodu obtížnosti terénu, stavu mořského dna, nutnosti kabel prodloužit nebo výskytu bouřek, podíl nákladů na materiál na celkových nákladech sníží.

37 Aťkoli je v tomto ohledu pravda, že vztah mezi cenou zboží a cenou služeb je objektivní údaj představující indicii, která může být zohledněna za účelem kvalifikace plnění v povodním řízení, nic to nemění na skutečnosti, jak tvrdí Komise Evropských společenství ve svých vyjádřeních, že náklady na materiál a práce nemusí mít samy o sobě rozhodující význam.

38 Za účelem kvalifikace zamýšleného plnění je třeba tedy přezkoumat také význam poskytování služeb ve vztahu k dodání kabelu.

39 V tomto ohledu, i když je nezbytné, aby kabel byl instalován k tomu, aby mohl být používán, a i když z důvodu zejména vzdálenosti a obtížnosti terénu bude instalace kabelu pod povrch země velmi složitá a bude vyžadovat značné prostředky, jak vyplývá z bodu 29 tohoto rozsudku, přesto z toho nevyplývá, že poskytování služeb převládá nad dodáním zboží. Z popisu ustanovení smlouvy uvedených v předkládacím rozhodnutí totiž vyplývá, že práce, které má dodavatel provést, jsou omezeny na položení kabelu dotčeného v povodním řízení a nemají za cíl ani za výsledek změnit povahu zmíněného kabelu ani jej přizpůsobit zvláštním potřebám zákazníka (viz obdobně výše uvedený rozsudek *Levob Verzekeringen a OV Bank*, body 28 a 29).

40 S ohledem na tyto skutečnosti je namístě na první otázku odpovědět tak, že plnění spočívající v dodání a položení kabelu z optických vláken spojujícího dva členské státy, který se zčásti nachází mimo území Společenství, musí být považováno za dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice, pokud je patrné, že kabel bude poté, co dodavatel provede zkoušky funkčnosti, převeden na zákazníka, který jím bude moci nakládat jako vlastník, že cena

samotného kabelu představuje zjevně větší část celkových nákladů zmíněného plnění a že služby dodavatele se omezí na položení kabelu, aniž by byla změněna povaha kabelu nebo aniž by byl tento kabel připraven zvláštním potřebám zákazníka.

Ke druhé otázce

41 Druhá otázka byla položena pouze pro případ, kdyby zdanitelné plnění představovalo poskytování služeb. S ohledem na odpověď danou na první otázku není namístě tuto otázku přezkoumávat.

Ke třetí otázce

42 Třetí otázkou předkládajícího soudu je, zda pro určení místa plnění, jež je předmětem DPH a týká se dodání a položení kabelu z optických vláken spojujícího dva členské státy a nacházejícího se mimo území Společenství, musí být čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že daňová pravomoc každého členského státu je omezena na část kabelu, který se nachází na jeho území.

43 Úvodem je třeba zdůraznit, že hlava VI šesté směrnice obsahuje ustanovení týkající se určení místa zdanitelných plnění, a to článek 8 pro dodání zboží a článek 9 pro poskytování služeb. Cílem sledovaným těmito ustanoveními v rámci obecné systematiky směrnice, jak je možno vyvodit ze sedmého bodu odvozní této směrnice, je stanovit účelné rozdělení působnosti vnitrostátních právních předpisů v oblasti DPH tím, že se jednotně určí místo daňového určení dodání zboží a poskytování služeb. Cílem těchto ustanovení je také předejít střetu pravomocí, které by mohly mít za následek jak dvojí zdanění, tak neuložení daně [viz obdobné rozsudky ze dne 4. července 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, s. 2251, bod 14; ze dne 12. května 2005, RAL (Channel Islands) a další, C-452/03, Sb. rozh. s. I-3947, bod 23, a ze dne 15. září 2005, Köhler, C-58/04, Sb. rozh. s. I-8219, bod 22].

44 Pokud jde o určení místa, které se považuje za místo dodání zboží, článek 8 šesté směrnice stanoví několik zvláštních míst určení podle toho, zda se jedná o dodání zboží s přepravou, nebo bez ní, o dodání zboží na palubu lodí, letadel nebo ve vlacích, dodání plynu nebo elektrického proudu distribučními systémy nebo také dodání zboží instalovaného nebo smontovaného dodavatelem na jeho území, ať již se zkušebním provozem, nebo bez něj. V tomto posledním případě se podle odst. 1 písm. a) druhé vety tohoto článku za místo dodání považuje místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno.

45 Je pravda, že k tomu, aby byla kolizní norma účinná, musí umožňovat přiznání daňové pravomoci tak, aby plnění mohlo být předmětem DPH pouze v jednom z dotčených členských států. V tomto smyslu, je-li zboží instalováno, se má za to, že k dodání dochází v zásadě pouze na území jednoho členského státu, a pokud se jedná o instalaci pod povrch země, stát příslušný ke zdanění dodání je určen místem této instalace pod povrch země.

46 To však neznamená, že čl. 8 odst. 1 písm. a) druhá věta šesté směrnice se nepoužije v případě, kdy instalace zboží na území jednoho členského státu pokračuje na území jiného členského státu. Pokud je totiž toto zboží, tj. ve věci v původním řízení kabel z optických vláken, instalováno na území jednoho členského státu a poté na území druhého členského státu, místo dodání se nachází postupně na území každého z těchto států.

47 Z toho vyplývá, jak uvedl generální advokát v bodě 88 svého stanoviska, že v takovém případě musí být přiznána pravomoc ke zdanění plnění každému členskému státu pro část kabelu instalovanou na jeho území.

48 Tato příslušná daňová pravomoc každého členského státu ve vztahu k plnění jako celku zahrnuje nejen vymahatelnost daně splatné z ceny samotného kabelu, ale také pravomoc zdanit služby související s instalací.

49 Ve věci v původním řízení totiž služby související s instalací kabelu z optických vláken zahrnují nejen položení ve vlastním slova smyslu a případné prodloužení tohoto kabelu, ale také pravidelné zkoušky v průběhu pokládání a určité potřebné zkoušky funkčnosti provedené po dokončení položení, jakož i provedení dodatečných zkoušek během třiceti dnů po zahájení provozu zmíněného kabelu, v jejichž průběhu dodavatel napraví případné nedostatky. Tento soubor služeb, z nichž některé nejsou spojeny s přesným zeměpisným místem, se vztahuje k celému kabelu, a proto musí být stejný jako cena samotného kabelu a dalšího materiálu zdaněn každým členským státem poměrně podle délky kabelu, která se nachází na jeho území.

50 Na této otázku je tedy třeba odpovědět tak, že čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že pravomoc zdanit dodání a položení kabelu z optických vláken spojujícího dva členské státy, který se zčásti nachází mimo území Společenství, přísluší každému členskému státu poměrně podle délky kabelu, která se nachází na jeho území, a to jak pokud jde o cenu samotného kabelu a dalšího materiálu, tak co se týče nákladů na služby spojené s položením tohoto kabelu.

Ke čtvrté otázce

51 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice ve vzájemném spojení s čl. 2 bodem 1 a s článkem 3 téže směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že dodání a položení kabelu z optických vláken spojujícího dva členské státy není předmětem DPH, pokud jde o plnění, které se týká oblasti, jež není součástí území Společenství.

52 Článek 2 bod 1 šesté směrnice ukládá členským státům povinnost uplatnit daň z přidané hodnoty na jakékoliv dodání zboží za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

53 Územní působnost šesté směrnice je určena v článku 3 této směrnice, podle něhož se „územím členského státu“ rozumí tuzemsko, jak je vymezeno pro jednotlivé členské státy v odstavcích 2 a 3 tohoto článku, a „územím Společenství“ území členských států, jak je vymezeno pro jednotlivé členské státy v uvedených odstavcích. S výjimkou určitých území jednotlivých členských států výslovně vyloučených v odstavci 3 tohoto článku 3, se podle odstavce 2 téhož článku „tuzemskem“ rozumí území v působnosti Smlouvy, jak je vymezeno pro jednotlivé členské státy v článku 299 ES.

54 Při neexistenci přesnější definice území, které spadá pod svrchovanost každého členského státu, ve Smlouvě přísluší každému členskému státu určit rozsah a hranice tohoto území v souladu s pravidly veřejného mezinárodního práva.

55 Pokud jde o působnost šesté směrnice, Soudní dvůr prohlásil, že režim této směrnice se povinně a bezpodmínečně použije na celé území jednotlivých členských států (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 23. ledna 1986, Trans Tirreno Express, 283/84, Recueil, s. 231, bod 20).

56 Podle čl. 2 Úmluvy Organizace spojených národů o mořském právu, podepsané v Montego Bay dne 10. prosince 1982, jež vstoupila v platnost dne 16. listopadu 1994 a byla schválena rozhodnutím Rady 98/392/ES ze dne 23. března 1998 (Úř. věst. L 179, s. 1; Zvl. vyd. 04/03, s. 260, dále jen „Úmluva o mořském právu“) se svrchovanost pobřežního státu rozšiřuje na jeho teritoriální moře, mořské dno a podzemí tohoto moře.

57 Území členských států ve smyslu čl. 299 ES je tak tvořeno také teritoriálním mořem, mořským dnem a podzemím tohoto moře, přičemž každému členskému státu přísluší stanovit šíři tohoto moře až po hranici nepřesahující dvanáct námořních mil v souladu s čl. 3 Úmluvy o mořském právu.

58 členský stát má tudíž povinnost podrobit DPH dodání zboží, k němuž dojde v jeho teritoriálním moři, na mořském dnu nebo v podzemí tohoto moře (viz také, pokud jde o poskytování dopravních služeb, rozsudek ze dne 23. května 1996, Komise v. řecko, C-331/94, Recueil, s. I-2675, bod 10).

59 Naproti tomu svrchovanost pobřežního státu nad výlučnou ekonomickou zónou, jakož i nad kontinentálním šelfem, je pouze funkční a jako taková je omezena na právo vykonávat činnosti průzkumu a využívání stanovené v čl. 56 a 77 Úmluvy o mořském právu. Jelikož dodání a položení podmořského kabelu nefiguruje mezi činnostmi uvedenými ve zmíněných čl. 56 a 77, část plnění provedená v těchto dvou oblastech nespadá pod svrchovanost pobřežního státu. Toto zjištění je potvrzeno také čl. 58 odst. 1 a čl. 79 odst. 1 téže úmluvy, které za určitých podmínek vyhrazují kterémukoliv jinému státu právo položit podmořské kabely v těchto oblastech.

60 Z toho vyplývá, že tato část plnění nemůže být považována za uskutečnou v tuzemsku ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice. To platí také a fortiori o části plnění, která je uskutečnou na volném moři, tedy v oblasti, na kterou se podle čl. 89 Úmluvy o mořském právu nevztahuje svrchovanost států (viz také, v oblasti poskytování dopravních služeb, rozsudek ze dne 13. května 1990, Komise v. Francie, C-30/89, Recueil, s. I-691, bod 17).

61 Je tedy namístě na čtvrtou otázku odpovědět tak, že čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice, ve vzájemném spojení s čl. 2 bodem 1 a čl. 3 této směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že dodání a položení kabelu z optických vláken spojujícího dva členské státy není předmětem DPH, pokud jde o část plnění, která je uskutečnou ve výlučné ekonomické zóně, na kontinentálním šelfu a na volném moři.

K nákladům řízení

62 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky průvodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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 účastníky řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) Plnění spočívající v dodání a položení kabelu z optických vláken spojujícího dva členské státy, který se zčásti nachází mimo území Společenství, musí být považováno za dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z předané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2002/93/ES ze dne 3. prosince 2002, pokud je patrné, že kabel bude poté, co dodavatel provede zkoušky funkčnosti, převeden na zákazníka, který jím bude moci nakládat jako vlastník, že cena samotného kabelu představuje zjevně větší část celkových nákladů zmíněného plnění a že služby dodavatele se omezí na položení kabelu, aniž by byla

změna povaha kabelu nebo aniž by byl tento kabel připraven zvláštním požadavkem zákazníka.

2) Článek 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice 77/388 musí být vykládán v tom smyslu, že pravomoc zdanit dodání a položení kabelu z optických vláken spojujícího dva členské státy, který se zčásti nachází mimo území Společenství, přísluší každému členskému státu poměrně podle délky kabelu, která se nachází na jeho území, a to jak pokud jde o cenu samotného kabelu a dalšího materiálu, tak co se týče nákladů na služby spojené s položením tohoto kabelu.

3) Článek 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice 77/388, ve vzájemném spojení s čl. 2 bodem 1 a článkem 3 této směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že dodání a položení kabelu z optických vláken spojujícího dva členské státy není předmětem DPH, pokud jde o část plnění, která je uskutečňována ve výlučné ekonomické zóně, na kontinentálním šelfu a na volném moři.

Podpisy.

* Jednací jazyk: švédština.