

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PHILIPPA LÉGERA

přednesené dne 14. září 2006(1)

Věc C-111/05

Aktiebolaget NN

proti

Skatteverket

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Regeringsrätten (Švédsko)]

„DPH – Dodání a položení podmorského kabelu z optických vláken mezi dvěma členskými státy oddělenými mezinárodními vodami – Kvalifikace jako zdanitelné plnění – Místo tohoto plnění“

1. Cílem probíhajícího řízení o předběžné otázce je upřesnit, jak má být stanovena daň z přidané hodnoty (DPH) splatná z nákladů na dodání a položení podmorského kabelu na optická vlákna mezi dvěma členskými státy oddělenými mezinárodními vodami.

2. Podstatou položených otázek je kvalifikace takového plnění a jeho zeměpisné umístění za účelem stanovení daňové pravomoci členských států. Nejprve jde o zjištění, zda toto plnění má být kvalifikováno jako dodání zboží, nebo jako poskytnutí služeb. Následně je třeba určit, zda uvedené plnění má být rozděleno podle zeměpisného umístění kabelu a zda část kabelu, jež se nachází mimo území Společenství, má, či nemá podléhat DPH.

I – Právní rámec

A – Právo Společenství

3. Šestá směrnice Rady 77/388/EHS(2) přiznává DPH velmi širokou působnost, když ve svém čl. 2 bodu 1 stanoví, že předmětem této daně je „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jako taková jedná“.

4. Pojem „tuzemsko“ podle čl. 3 odst. 2 šesté směrnice odpovídá působnosti Smlouvy o založení Evropského společenství, jak je definována pro každý členský stát v článku 299 ES.

5. Pojem „dodání zboží“ je definován v článku 5 šesté směrnice a pojem „poskytování služeb“ v článku 6 téže směrnice.

6. Podle čl. 5 odst. 1 šesté směrnice se „dodáním zboží“ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

7. Článek 6 odst. 1 šesté směrnice uvádí, že „poskytováním služeb“ se rozumí jakékoliv

pln?ní, které není dodáním zboží ve smyslu ?látku 5 téže sm?rnice.

8. Šestá sm?rnice kone?n? ur?uje ve svých ?láncích 8 a 9 místo, kde je dot?ené pln?ní zdanitelné, podle toho, zda se jedná o dodání zboží nebo poskytování služeb. Cílem t?chto ?lánek?, jak vyplývá ze sedmého bodu od?vodn?ní uvedené sm?rnice, je zabránit kompeten?ním spor?m mezi ?lenskými státy, zejména pokud jde o dodání zboží s montáží a poskytování služeb.

9. ?lánek 8 odst. 1 šesté sm?rnice zní následovn?:

„1. Za místo dodání zboží se považuje:

a) [...] 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 jiné zemi než v zemi dodavatele, u?iní ?lenský stát, do n?jž se zboží dováží, všechny nezbytné kroky k zamezení dvojího zdan?ní v tomto stát?;

[...]“

10. ?lánek 9 odst. 1 šesté sm?rnice stanoví, že 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.

11. ?lánek 9 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice uvádí, že za místo poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti se považuje místo, kde se nemovitost nachází.

B – Vnitrostátní právo

12. Z kapitoly 1 prvního ?látku švédského zákona o DPH (Mervärdesskattelagen(3)) vyplývá, že o zdanitelné pln?ní se jedná, pokud je pln?ní považováno za uskute?né v tuzemsku.

13. V kapitole 1 ?látku 6 ML je pojem „zboží“ definován tak, že ozna?uje hmotné p?edm?ty, které jsou sou?ástí nemovitosti. Podle kapitoly 5 ?l. 2 prvního pododstavce je zboží, které podle smlouvy uzav?ené mezi prodávajícím a kupujícím musí být kupujícím dopraveno, prodáno v tuzemsku, pokud se toto zboží nachází v zemi, když prodávající, kupující nebo t?etí osoba zahájí dopravu kupujícím (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).

14. Kapitola 1 ?lánek 6 ML také stanoví, že pojem „služby“ se vztahuje na vše, co se nepovažuje za zboží a co m?že být poskytnuto v rámci profesionální ?innosti.

15. Podle kapitoly 5 ?l. 4 prvního pododstavce ML jsou služby, které se týkají nemovitostí poskytovány v tuzemsku, pokud se v tuzemsku nachází nemovitost. Podle téže kapitoly ?l. 6 bodu 4 jsou služby poskytovány v tuzemsku, pokud jsou provedeny ve Švédsku a týkají se prací na movitých v?cech, v?etn? provád?ní dohledu nebo analýzy týkající se takových movitých v?cí.

16. Kapitola 5 ?l. 8 první pododstavec ML stanoví zejména, že pro ostatní služby platí, že je pln?ní považováno za uskute?né v tuzemsku, pokud m?l poskytovatel ve Švédsku sídlo své hospodá?ské ?innosti nebo stálou provozovnu, která službu poskytl. P?edkládající soud nicmén? uvádí, že toto ustanovení se nepoužije na telekomunika?ní služby. Up?es?uje kone?n? v tomtéž pododstavci, že služby, které nejsou poskytovány ze sídla nebo ze stálé provozovny ve Švédsku nebo v zahrani?í, jsou poskytovány v tuzemsku, pokud má poskytovatel ve Švédsku trvalé bydlišt?

nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

II – Skutkový stav

17. Probíhající řízení má původ ve sporu mezi společnostmi Aktiebolaget NN(4) se sídlem ve Švédsku a Skatteverket (švédská finanční správa) ohledně uplatnění DPH na náklady spojené s dodáním a položením podmořského kabelu z optických vláken mezi Švédskem a jiným členským státem, od něhož je odděleno mezinárodními vodami.

18. Podle podmínek plnění, které NN zamýšlela poskytnout, se tato společnost stane vlastníkem kabelu ke dni zahájení instalačních prací. Vlastnické právo k tomuto kabelu bude převedeno na zadavatele až po položení a provedení prvních zkoušek funkčnosti.

19. Kabel bude položen a zakopán na kontinentálním území Švédska a dále položen po jednotlivých metrech na mořské dno. Bude tak umístěn nejprve v mořské oblasti Švédska, tedy ve vnitrostátních a teritoriálních vodách tohoto členského státu, a dále ve vodách mezinárodních. Dále bude umístěn v teritoriálních a vnitrostátních vodách jiného členského státu a konečně zakopán na kontinentálním území tohoto členského státu.

20. Pokud to stav mořského dna dovolí, kabel bude zakopán také pod jeho povrch. S ohledem na vzdálenost míst, ve kterých bude kabel upevněn, je stejně tak možné, že se případně ukáže jako nezbytné kabel prodloužit, což představuje poměrně složitou technickou operaci.

21. Vyřešení problému případného včasného ukončení a získání potřebných povolení je na zadavateli, a nikoli na společnosti NN.

22. Za běžných okolností budou náklady na kabel představovat částku mezi 80 a 85 % celkových nákladů plnění. Nicméně, pokud budou okolnosti nepříznivé, jako v případě bouřky, může se tento podíl zmenšit.

23. Za účelem zjištění, jak se určí DPH z nákladů takového plnění, položila společnost NN Skatterättsnämnden (daňová komise) následující dvě otázky. Dotazovala se jednak na to, zda položení podmořského kabelu mezi několika zeměmi představuje službu týkající se nemovitosti podle kapitoly 5 článku 4 ML, nebo práci na věci movité ve smyslu kapitoly 5 článku 6 téhož zákona nebo dokonce jiný typ služby, a v tomto případě, jaký.

24. Krom toho se dotazovala, zda je v případě položení podmořského kabelu Švédsko zemí, v níž je služba prováděna, pokud je toto položení uskutečeno mezi bodem na pevnině ve Švédsku a bodem na pevnině umístěným v jiné zemi, když mezi těmito dvěma body leží mořská oblast, která státní a mezinárodní vody.

25. Skatterättsnämnden ve svém předběžném stanovisku ze dne 13. června 2003 rozhodla, že zamýšlené plnění má být považováno za službu poskytnutou ve Švédsku podle kapitoly 5 čl. 8 prvního pododstavce ML.

26. Odvodnila toto rozhodnutí následujícími úvahami. Nejprve, pokud jde o kvalifikaci plnění, uvedla, že i přestože obrát, který NN získá z položení kabelu, bude z větší části tvořen náklady na samotný kabel, plnění jako celek musí být vzhledem zejména k složitému vybavení a know-how, kterého je potřeba, považováno za poskytování služeb.

27. Pokud jde dále o určení místa, kde je tato služba poskytována, zakládá se na rozsudku Berkholz(5), jenž se týká zdanění provozování herních automatů na trajektech spojujících Německo a Dánsko. Podotkla, že v tomto rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že článek 9 šesté směrnice neomezuje svobodu členských států určit zdanění poskytování služeb mimo oblast jejich

územní suverenity na palubě lodí podléhajících jejich jurisdikci.

28. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr také uvedl, že hraniční urgovatel plnění, kterým je místo, kde poskytovatel služby umístil sídlo své hospodářské činnosti stanovené v čl. 9 odst. 1 šesté směrnice, má předsnostní charakter. Tento urgovatel může být vyloučen pouze tehdy, pokud z danového hlediska nevede k účelnému řešení nebo vytváří spor s jiným členským státem.

29. Skatterättsnämnden se v projednávaném případě domnívala, že služba poskytnutá společností NN nemá charakteristické rysy umožňující použití jiných hraničních urgovatelů, než je místo, do něhož tato společnost umístila svoji činnost.

30. Společnost NN podala proti předsnostnímu stanovisku Skatterättsnämnden žalobu. Žádala Regeringsrätten (Nejvyšší správní soud) o změnu tohoto stanoviska a rozhodnutí, že zamýšlené plnění, představuje poskytování služeb uskutečněné na nemovitosti, takže DPH může ve Švédsku podléhat pouze za část kabelu nacházející se na kontinentálním a mořském území tohoto státu.

III – Předsnostní otázky

31. Regeringsrätten uvádí, že je konfrontován se dvěma následujícími tvrzeními. Jednak NN tvrdí, že podmorský kabel, ať už je, či není zakopán, představuje nemovitost. Z toho vyplývá, že služby týkající se takové nemovitosti mohou být zdaněny ve Švédsku pouze za část kabelu nacházející se v tomto státě.

32. Krom toho Skatteverket tvrdí, že tvrzení NN má za důsledek rozdělení plnění z danového hlediska na tři části. Služby týkající se části kabelu, jež se nachází ve Švédsku, jsou tak zdaněné v tomto členském státě a služby týkající se části kabelu umístěné v jiném členském státě, jsou zdaněny v tomto členském státě a konečně služby týkající se části kabelu v mezinárodních vodách nepodléhají dani. Podle Skatteverket takové řešení, které vede k tomu, že se jedna část plnění nezdaňuje, odporuje cíli článku 9 šesté směrnice, jež usiluje o předcházení nejen kompetenčním sporům, ale také případům nezdanění.

33. Na základě těchto úvah se Regeringsrätten rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předsnostní otázky:

„1) Je třeba zdanitelné plnění týkající se dodání a položení kabelu umístěného na území dvou členských států a také mimo území Společenství, u něhož cena samotného kabelu představuje zjevně větší část celkových nákladů, považovat pro účely použití pravidel šesté směrnice [...] týkajících se místa zdanitelných plnění, za dodání zboží?

2) Pokud by bylo naopak třeba takové plnění považovat za poskytování služeb, je třeba na takovou službu nahlížet tak, že má takové spojení s nemovitostí, že je místo služby třeba určit podle čl. 9 odst. 2 písm. a) [šesté] směrnice?

3) Pokud je odpověď na první a druhou otázku kladná, je třeba čl. 8 odst. 1 písm. a) [šesté] směrnice nebo podprvní její čl. 9 odst. 2 písm. a) vykládat v tom smyslu, že je plnění třeba rozdělit na základě zeměpisného umístění kabelu?

4) Pokud je odpověď na třetí otázku kladná, je třeba čl. 8 odst. 1 písm. a) [šesté] směrnice nebo podprvní její čl. 9 odst. 2 písm. a) ve vzájemném spojení s čl. 2 bodem 1 a čl. 3 odst. 1 chápat v tom smyslu, že ta část dodání zboží nebo poskytování služeb, která se týká oblasti, jež netvoří část území Společenství, nepodléhá [DPH]?”

IV – Analýza

34. Úvodem je p?íhodné krátce uvést, že ú?astníky ?ízení nezpochyb?ovaná p?ípustnost p?edb?žných otázek položených Regeringsrätten se jeví jako nesporná, a?koli v?c v p?vodním ?ízení má p?vod v pouhé žádosti o stanovisko ke zdan?ní pln?ní, jež v okamžiku podání této žádosti nebylo ješt? uskute?n?no.

35. P?ípustnost p?edb?žných otázek položených v tomto kontextu totiž byla ?ešena v rozsudku ze dne 12. listopadu 1998, Victoria Film(6). V tomto rozsudku Soudní dv?r prohlásil p?edb?žné otázky položené Skatterättsnämnden v rámci žádosti o stanovisko za nep?ípustné z d?vodu, že tento orgán vykonává úkoly v oblasti správy a není povolán k ?ešení sporu(7).

36. V tomtéž rozsudku nicmén? také uvedl, že v p?ípad?, že poplatník nebo da?ová správa podají žalobu proti p?edb?žnému stanovisku Skatterättsnämnden, m?že být soud rozhodující o této žalob? považován za vykonávající funkci soudní povahy ve smyslu ?lánku 234 ES, jejímž cílem je p?ezkum legality aktu upravujícího zdan?ní poplatníka(8).

37. V souladu s tímto údajem již Soudní dv?r n?kolikrát p?ezkoumal p?edb?žné otázky položené Regeringsrätten v rámci žaloby proti p?edb?žnému stanovisku Skatterättsnämnden(9).

A – K první p?edb?žné otázce

38. P?edkládající soud svou první p?edb?žnou otázkou usiluje o zjišt?ní, jaká má být kvalifikace dot?eného pln?ní s ohledem na šestou sm?rnici. Ptá se tak, zda má být zdanitelné pln?ní týkající se dodání a položení kabelu umíst?ného na území dvou ?lenských stát? a též mimo území Spole?enství, u n?hož p?edstavuje cena samotného kabelu zjevn? v?tší ?ást celkových náklad? tohoto pln?ní, považováno za dodání zboží nebo za poskytování služeb ve smyslu šesté sm?rnice.

39. Odpov?d?t na tuto otázku znamená nejprve se zabývat tím, zda dodání a položení kabelu za okolností popsanych p?edkládajícím soudem má být posuzováno s ohledem na šestou sm?rnici jako jediné pln?ní, a nikoli jako n?kolik pln?ní, která je t?eba zda?ovat odd?len?.

40. Jsem stejn? jako p?edkládající soud a vedlejší ú?astníci ?ízení toho názoru, že se jedná o jediné pln?ní.

41. V souladu s judikaturou m?že být pln?ní, jež se skládá z n?kolika prvk?, tedy bu? n?kolika poskytnutí služeb, nebo dodání zboží a poskytnutí služeb, považováno s ohledem na DPH v r?zných p?ípadech za jediné pln?ní.

42. Je tomu tak nap?íklad, když jeden z t?chto prvk? p?edstavuje hlavní pln?ní a druhý nebo ostatní prvky jsou ve vztahu k tomuto posledn? uvedenému pouze vedlejší. Tato pln?ní jsou považována za vedlejší, nebo? nejsou samotným cílem, nýbrž pouze prost?edkem k získání prosp?chu z hlavního pln?ní za nejvýhodn?jších podmínek(10). Nejsou tedy nepostradatelné.

43. Složené pln?ní m?že být také považováno za jediné pln?ní, i když veškeré prvky, které jej tvo?í, se zdají nezbytné. Soudní dv?r tak p?ípustil, že takové pln?ní má být považováno za jediné pln?ní, pokud jsou jednotlivé prvky, které jej tvo?í, natolik úzce spjaty, že objektivn? tvo?í jediné nerozd?litelné hospodá?ské pln?ní, jehož rozd?lení by bylo nep?irozené(11). Zdá se mi, že pln?ní nastín?né spole?ností NN odpovídá tomuto p?ípadu.

44. Pokud totiž p?ezkoumáme toto pln?ní tak, jak je popsáno p?edkládajícím soudem, zjistíme, že se skládá z dodání a položení podmo?ského kabelu z optických vláken, u n?hož bude právo s

ním disponovat převedeno na zadavatele až po dokončení instalace a provedení zkoušek uvedení do provozu. Cílem dohody uzavřené mezi NN a zadavatelem je tedy převod položeného a funkčního kabelu.

45. Bylo by tedy podle mého názoru nepřírozané rozdělovat v rámci této dohody, která má být mezi těmito dvěma hospodářskými subjekty uzavřena, dodání samotného kabelu a poskytování služeb souvisejících s jeho položením. Analýza smíšeného plnění se nesmí odchýlit od ustálené zásady v oblasti DPH, podle níž je třeba se držet hospodářské reality. S ohledem na to, že k převodu práva nakládat s kabelem může dojít až po jeho umístění a zkouškách funkčnosti, nebylo by v souladu s hospodářskou realitou tohoto plnění domnívat se, že zadavatel se stal jednak vlastníkem podmořského kabelu z optických vláken, a jednak osobou, v jejíž prospěch byly poskytnuty související služby. Uvedené plnění musí být v důsledku toho pro účely použití šesté směrnice považováno za jediné plnění.

46. V důsledku toho je tedy třeba přezkoumat, jak má být kvalifikováno dotčené plnění. V rámci probíhajícího řízení byly vysloveny tři názory.

47. Skatteverket tvrdí, že toto plnění musí být považováno za poskytování služeb. Uplatňuje, že uvedené plnění je charakteristické celou řadou služeb, které nemohou být považovány za vedlejší plnění. Tyto služby se totiž skládají z předběžných studií, položení [kabelu] na pevninu a v moři, prodloužení kabelu do některých oblastí, což představuje složité plnění technického charakteru, a konečně z kontrolních měření. Skatteverket zdrazňuje, že tato plnění vyžadují specializované vybavení a že takto poskytnuté služby jsou pro dosažení zamýšleného cíle zcela nezbytné.

48. Společnost NN uvádí, že sporné plnění má být považováno za poskytování služeb týkající se nemovitosti. Podle této společnosti je takto položený kabel nemovitostí ve smyslu judikatury, neboť je spojen se zemí. Jeho položení by tedy mohlo spadat do působnosti čl. 5 odst. 5 šesté směrnice, podle něhož mohou členské státy považovat předání určitých stavebních prací za dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 uvedené směrnice. Švédské království nicméně s touto volbou nesouhlasilo s tím, že dotčené plnění spadá pod čl. 6 odst. 1 šesté směrnice.

49. Komise Evropských společností je toho názoru, že uvedené plnění musí být považováno za dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice. Tento názor sdílím z následujících důvodů.

50. Nejprve je třeba podotknout, že sporné plnění může spadat do působnosti čl. 5 odst. 1 šesté směrnice. Toto ustanovení totiž definuje pojem „dodání zboží“ jako převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastníkem. V souladu s judikaturou musí být tento pojem vykládán široce, jako zahrnující veškeré převody hmotného majetku opravující druhou stranu k faktickému nakládání s tímto majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku(12). Zdá se nesporné, že podmořský kabel z optických vláken představuje hmotný majetek a že po ukončení jeho instalace společností NN a zkouškách funkčnosti bude převeden na zadavatele, což mu umožní, aby s ním nakládal jako vlastníkem.

51. Z článku 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice krom toho vyplývá, že hmotný majetek může být instalován, ať již se zkušebním provozem, nebo bez něj, aniž by plnění muselo nutně ztratit svoji kvalifikaci „dodání zboží“. Zdá se mi také možné z téhož ustanovení vyvodit, že hmotný majetek může být instalován pod povrch země způsobem, že je se zemí spojen, aniž by musel být nutně kvalifikován jako „stavební práce“ ve smyslu čl. 5 odst. 5 šesté směrnice. Článek 8 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice totiž nečiní rozdíl mezi způsobem instalace.

52. Stejně tak čl. 5 odst. 5 šesté směrnice, který členským státům umožňuje kvalifikovat jako „dodání zboží“ předání určitých stavebních prací, nepřeznal poznámku uvedenou v čl. 5 odst. 2

písm. e) druhé směrnice Rady 67/228/EHS(13), podle níž lze zabudování movitého díla do nemovitosti pokládat za stavební práci(14).

53. Z přezkumu obsahu šesté směrnice dále vyplývá, že tato neposkytuje mnoho údajů pro vytýčení hranice mezi smíšenými plněními, která mají být kvalifikována jako „dodání zboží“, a těmi, jež spadají pod pojem „poskytování služeb“. Lze nicméně nalézt vodítko v podprůměrném charakteru posledně uvedeného pojmu ve vztahu k pojmu „dodání zboží“.

54. Jak jsem již totiž uvedl, pokrývá tak pojem „poskytování služeb“ veškerá plnění, jež nejsou ve smyslu článku 5 šesté směrnice dodáním zboží. Lze tedy dovodit, že pokud může být smíšené plnění kvalifikováno oběma způsoby, protože existují skutečnosti ve prospěch jednoho i druhého, zvolí se „dodání zboží“.

55. Vzhledem k nedostatku podrobnějších údajů v šesté směrnici nacházíme způsob kvalifikace smíšeného plnění v judikatuře. Podle ustálené judikatury je za účelem určení, zda smíšené plnění představuje dodání zboží, nebo poskytování služeb, namísto ke zjištění charakteristických prvků zohlednit všechny okolnosti, za kterých dané plnění probíhá(15).

56. Soudní dvůr tuto metodu analýzy vytýčil ve výše uvedeném rozsudku Faaborg-Gelting Linien ve vztahu k plnění spočívajícím v servírování pokrmů určených ke konzumaci na místě v restauraci. Rozhodl, že toto plnění musí být považováno za poskytování služeb, neboť dodávka jídla v něm tvoří pouze jednu složku, zatímco služby značně převládají(16). Tuto kvalifikaci vyvodil z popisu dotčeného plnění. Uvedl tak, že pro toto plnění je charakteristické vaření pokrmů, jejich skutečné dodání na nosiči, poskytování infrastruktury zákazníkovi, která zahrnuje stravovací sál s příslušenstvím, jako nábytek a nádobí, a dále konečná obsluha u stolu personálem schopným zejména pomoci a podat vysvětlení k nabízeným jídlům a nápojům(17).

57. Tato metoda analýzy byla rovněž použita ve výše uvedeném rozsudku Levob Verzekeringen a OV Bank, který se mi jeví jako zvláště relevantní pro projednávanou věc, neboť se týká také kvalifikace plnění zahrnujícího zároveň jediné dodání zboží a od tohoto dodání neoddtělitelné poskytování služeb. Jedná se o dodání programového vybavení a jeho příprávu potřebám spotřebitele. Soudní dvůr byl toho názoru, že toto plnění představuje poskytování služeb nikoli na základě pouhého popisu plnění, jako ve výše uvedeném rozsudku Faaborg-Gelting Linien, ale na základě následujících kritérií: důležitost přípravy základního programového vybavení pro to, aby se stalo pro kupujícího užitečným, rozsah těchto příprávy, délka trvání a náklady na uvedená příprava(18).

58. Podle popisu skutkových okolností věci, v níž byl vydán tento rozsudek, byla poskytování služeb, tedy příprava programového vybavení, jeho instalace a školení personálu rozvržena na více než jeden rok, byla započata vyhodnocením nutných změn a ukončena zkouškou funkčnosti, a představovala v rámci celkových nákladů plnění vyšší položku než u standardního programového vybavení(19).

59. Zdá se mi, že z této judikatury lze dovodit dvě úvahy relevantní pro projednávanou věc. První úvahou je, že k tomu, aby plnění jako celek bylo kvalifikováno jako poskytování služeb, nestačí, že služby poskytnuté v rámci dotčeného plnění jsou pro kupujícího zboží nezbytné nebo pouze užitečné. Je třeba, aby tyto služby měly rozhodující význam. Soudní dvůr tak ve výše uvedeném rozsudku Levob Verzekeringen a OV Bank vyvodil tento rozhodující význam pro přípravu programového vybavení nikoli pouze z jejich důležitosti pro užitečnost takového programového vybavení pro kupujícího, ale také z jejich rozsahu, délky trvání a nákladů.

60. Kvalifikovat dotčené plnění tedy znamená provést srovnání důležitosti dodání zboží a důležitosti poskytování služeb v tomto plnění. Uvedené plnění může být kvalifikováno jako

poskytování služeb pouze tehdy, pokud mají služby rozhodující význam(20).

61. Druhou úvahou je, že kritéria zohledňují při tomto posouzení musí mít objektivní charakter. Tento požadavek je logicky nutný, protože šestá směrnice má za cíl založení společného systému DPH na jednotné definici zdanitelných plnění(21). Objektivní charakter takových kritérií je odvozen také proto, že kvalifikace smíšeného plnění musí být pro hospodářské subjekty předvídatelná. Připomínám, že tato podmínka předvídatelnosti práva Společenství se použije obzvláště tehdy, pokud by dotčená právní úprava mohla obsahovat finanční zátěž, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem jejich povinností, které jim ukládá(22).

62. Kvalifikace smíšeného plnění jako dodání zboží nebo poskytování služeb může přitom vyvolat značné důsledky, zejména pokud jde o použití pravidel o územní pravomoci v dané oblasti. V projednávané věci tak plnění, pokud musí být považováno za dodání zboží, spadá do čl. 8 odst. 1 písm. a) druhé věci šesté směrnice, takže pravomoc členských států v dané oblasti určuje umístění kabelu po jeho instalaci.

63. Pokud má být naopak plnění kvalifikováno jako poskytování služeb, je úprava v článku 9 šesté směrnice alternativní. Za místo zdanitelného plnění se tak považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své činnosti podle čl. 9 odst. 1 šesté směrnice, nebo místo, kde se nachází kabel podle téhož článku odst. 2. V prvním případě, jak tvrdí Skatteverket, by bylo Švédské království oprávněno zdanit dotčené plnění jako celek. V druhém případě by tento členský stát mohl plnění zdanit pouze pro část kabelu, která se nachází na jeho kontinentálním a mořském území, jak tvrdí NN.

64. V projednávané věci předkládající soud vyzývá Soudní dvůr, aby upřesnil, zda mají služby, které musí být provedeny společností NN, rozhodující význam, i když jejich náklady představují pouze 10 až 15 % celkové ceny plnění.

65. Obtížnost takového posouzení spočívá ve skutečnosti, že tyto služby jsou pro používání podmořského kabelu z optických vláken nepostradatelné, jsou velmi technicky náročné a vyžadují použití takových významných prostředků jako speciálně vybaveného plavidla. Tyto práce tedy nemají, jak jsem již uvedl, vedlejší charakter ve smyslu výše uvedené judikatury Madgett a Baldwin, tedy nepředstavují pouze prostředek k získání prospěchu z dodání zboží za nejvýhodnějších podmínek. Celá otázka spočívá ve zjištění, zda jim má být přiznán rozhodující význam, aťkoli cena samotného kabelu představuje za podmínky, že se plnění odvíjí za běžných okolností, 80 až 85 % jeho celkových nákladů.

66. S ohledem na tuto cenovou pévalu zboží v rámci celkových nákladů plnění si nemyslím, že může být službám přiznán rozhodující význam.

67. Jak jsem uvedl, kvalifikace smíšeného plnění musí vycházet ze srovnání důležitosti dodání zboží a důležitosti poskytování služeb, a toto srovnání musí být uskutečeno na základě objektivních kritérií, aby bylo dosaženo pro hospodářské subjekty předvídatelného výsledku. Zjevné převládání ceny zboží v celkových nákladech plnění představuje podle mého názoru kritérium, které dokonale odpovídá této požadavkům.

68. Podíl ceny zboží a podíl ceny služeb v celkových nákladech plnění umožňují totiž srovnání důležitosti dodání tohoto zboží a důležitosti těchto služeb na základě téhož objektivního kritéria. Cena mimoto představuje pro účely posouzení hospodářské hodnoty zboží a hospodářské hodnoty služeb ve smíšeném plnění relevantnější kritérium. Pokud cena zboží značně převyšuje cenu poskytování služeb, jak je tomu v projednávaném případě, domnívám se, že pro kvalifikaci tohoto plnění je rozhodující tento považující podíl ceny zboží v celkových nákladech plnění.

69. Plnění, jehož cílem je provedení položeného a funkčního kabelu a u něhož cena samotného kabelu představuje 80 až 85 % celkových nákladů plnění, má být tedy považováno za dodání zboží.

70. Proto navrhuji odpověďt na první předběžnou otázku tak, že zdanitelné plnění týkající se dodání a položení kabelu umístěného na území dvou členských států a také mimo území Společenství, u něhož cena samotného kabelu tvoří zjevně větší část celkových nákladů tohoto plnění, musí být považováno za dodání zboží ve smyslu šesté směrnice.

B – Ke druhé předběžné otázce

71. Druhá předběžná otázka se týká zjištění, zda dotčené plnění může být považováno za poskytování služeb, které má spojení s nemovitostí ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, nebo zda má být posuzováno podle místa, kde poskytovatel služeb umístil sídlo své hospodářské činnosti.

72. Touto otázkou se nebudu zabývat vzhledem k tomu, že předpokládá, že uvedené plnění představuje poskytování služeb, a že jsem navrhl posuzovat jej jako dodání zboží.

C – Ke třetí předběžné otázce

73. Podstatou třetí předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice má být vykládán v tom smyslu, že místo plnění musí být za účelem určení daňové pravomoci členských států rozděleno podle zeměpisného umístění kabelu.

74. Touto otázkou se předkládající soud táže, zda daňová pravomoc Švédského království a dalšího členského státu musí být omezena na část kabelu, která se nachází na jejich příslušném území. V opačném případě by to znamenalo, že čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že způsobuje kompetenční spor mezi těmito dvěma členskými státy z důvodu, že se kabel nachází najednou na obou jejich územích.

75. Nemyslím si, že je možno se přiklánět k tomuto druhému výkladu. Domnívám se, jako NN, Skatteverket a Komise, že místo plnění musí být za účelem určení daňové pravomoci členských států rozděleno podle zeměpisného umístění kabelu.

76. Tento názor opírám v souladu s metodou analýzy obvykle používanou při výkladu ustanovení práva Společenství(23) o obsah čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice, o systematiku, do níž toto ustanovení spadá, a cíl, který sleduje.

77. Článek 8 šesté směrnice stanoví kolizní normu, která upravuje místo zdanění dodání zboží a dále vymezuje daňovou pravomoc členských států dotčených tímto plněním.

78. Tento článek se týká několika případů dodání zboží. Stanoví tak pravidla o určení místa plnění, pokud jde o dodání zboží, které je odesíláno nebo přepravováno, uvedená v jeho odst. 1 písm. a), dodání zboží, které není odesíláno ani přepravováno, uvedená v jeho odst. 1 písm. b) a dodání, která jsou uskutečňována na palubě lodí, letadla nebo ve vlaku, uvedená v jeho odst. 1

písm. c).

79. ?lánek 8 odst. 1 písm. a) druhá v?ta šesté sm?rnice také stanoví zvláštní pravidlo o p?íslušnosti, pokud je zboží p?edm?tem instalace nebo montáže, a? již se zkušebním provozem, nebo bez n?j.

80. Je zde t?eba krátce p?ipomenout, že p?sobnost ?lánku 8 šesté sm?rnice byla zna?n? omezena sm?rnicí Rady 91/680/EHS(24). Odstran?ní da?ových hranic mezi ?lenskými státy a související zrušení dovozních daní a vrácení dan? p?i vývozu od 1. ledna 1993 vyvolalo nutnost p?ijmout p?echodná pravidla ohledn? místa zdanitelných pln?ní, pokud jde o po?ízení zboží za protipln?ní uvnit? Spole?enství. Tato p?echodná pravidla jsou obsažena v ?lánku 28b šesté sm?rnice.

81. Nemyslím si však, že by uvedená pravidla byla použitelná v projednávaném p?ípad?. Tento p?echodný režim se totiž týká pln?ní, u nichž je zboží p?emis?ováno z jednoho ?lenského státu do jiného ?lenského státu. ?lánek 28b ?ást B odst. 1 první v?ta první pododstavec druhá odrážka šesté sm?rnice výslovn? stanoví, že v ní stanovené odchylky se použijí pouze tehdy, pokud se jedná o jiné zboží než zboží dodané dodavatelem nebo na jeho ú?et po montáži a instalaci, a? již se zkušebním provozem, nebo bez n?j. Proto má být v projednávaném p?ípad? použit ?l. 8 odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice.

82. Toto ustanovení, jak jsem uvedl, upravuje spojitost zboží, jež je p?edm?tem instalace nebo montáže, a místa, kde je tato instalace uskute??ována. V p?ípad? zboží, jehož instalace spo?ívá v jeho zabudování do zem?, se tedy ur?uje pravomoc státu pro zdan?ní dot?eného dodání podle místa, kde se takto zabudované zboží nachází.

83. Uvedené ustanovení vykazuje ur?itou analogii s ?l. 9 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice, podle n?hož se za místo poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti považuje místo, kde se nemovitost nachází. V obou t?chto p?ípadech ur?uje da?ovou pravomoc fyzické umíst?ní zboží, tj. jeho zem?pisná poloha.

84. Tato kritéria p?edstavují výhodu spojení da?ové pravomoci s materiálním prvkem, který je velmi snadno a objektivn? identifikovatelný. Zdají se být také ú?elná vzhledem k logice, na níž spo?ívá DPH, podle které se jedná o spot?ební da?. Místo instalace zboží skute?n? odpovídá místu, kde je zboží spot?ebováno kupujícím, stejn? jako místo, kde se nemovitost nachází, m?že být považováno za místo, kde se oprávn?né osob? poskytují služby související s touto nemovitostí.

85. Kone?n? cílem ?l. 8 odst. 1 písm. a) druhé v?ty šesté sm?rnice, jakož i ?lánku 9 téže sm?rnice, jak vyplývá z jejího sedmého bodu od?vodn?ní, je kone?n? zabránit kompeten?ním spor?m mezi ?lenskými státy. Jak rozhodl Soudní dv?r ve vztahu k ?lánku 9 šesté sm?rnice, jde o to jednak vylou?it kompeten?ní spory, které by mohly mít za následek dvojí zdan?ní, a jednak p?edejít neuložení dan?(25). Tato analýza cíle ?lánku 9 šesté sm?rnice se m?že uplatnit na ?lánek 8 uvedené sm?rnice, jak to Soudní dv?r nedávno p?ipustil v rozsudku ze dne 15. září 2005, Köhler(26), nebo? toto posledn? uvedené ustanovení je stejn? jako uvedený ?lánek 9 sou?ástí hlavy VI šesté sm?rnice, která se týká místa zdanitelných pln?ní.

86. Je pravda, že obecně je cílem použití pravidel o určení příslušnosti uvedených v člancích 8 a 9 šesté směrnice svěřit daňovou pravomoc jedinému členskému státu. Totéž platí pro ustanovení čl. 8 odst. 1 písm. a) druhé vety šesté směrnice a ustanovení čl. 9 odst. 2 písm. a) téže směrnice. V zásadě totiž platí, že zboží je instalováno a smontováno a nemovitost se nachází na území jediného státu. Riziko kompetenčního sporu je tedy vyřešeno přidělením daňové pravomoci jedinému státu.

87. Článek 8 odst. 1 písm. a) druhá veta šesté směrnice se nicméně též použije a umožní také vyřešení kompetenčních sporů, pokud je dotčené zboží instalováno na území dvou členských států, jako v projednávaném případě.

88. V takovém případě obsah takového ustanovení, jeho kontext a cíl, který sleduje, odvodí výklad v tom smyslu, že daňová pravomoc musí být svěřena každému státu pro část zboží, která je instalována na jeho území.

89. Toto řešení se zdá být v souladu se znáním dotčeného ustanovení, které určuje daňovou pravomoc podle místa, kde byla uskutečnena instalace nebo montáž. To se zdá také rozumné s ohledem na logiku, na níž je založena šestá směrnice, neboť v projednávaném případě je kabel instalován po jednotlivých metrech na území každého dotčeného státu. Dodání zboží a jeho „spotřebování“ kupujícím se tedy uskuteční postupně na území každého tohoto státu.

90. Konečně, riziko kompetenčního sporu mezi dvěma dotčenými členskými státy je vyřešeno vymezením jejich hranic. V těchto případech se totiž místo plnění podle čl. 8 odst. 1 písm. a) druhé vety šesté směrnice jeví jako zcela srovnatelné s místem plnění podle čl. 9 odst. 2 písm. b) šesté směrnice týkajícího se poskytování právních služeb, podle něhož „se za místo poskytování právních služeb považuje místo, kde se práva uskutečňuje, s přihlédnutím k pokrytým vzdálenostem“. Riziko dvojího zdanění je vyloučeno, neboť každý stát může zdaňovat plnění pouze za část kabelu, která se nachází na jeho území, a jejich území se nepřekrývají(27).

91. Jak jsem již uvedl, územní působnost šesté směrnice je definována v jejím článku 3 s odkazem na ustanovení článku 299 ES. Připomínám, že poslední uvedené ustanovení určuje územní působnost smlouvy ES, když uvádí celý název každého členského státu, aniž by odkazoval na jejich zeměpisné části(28). Z toho bylo vyvozeno, že tento článek 299 ES odkazuje na vnitrostátní ustanovení, kterými každý členský stát vymezuje své území(29). Z toho vyplývá, že šestá směrnice odkazuje za účelem určení mezí územní daňové působnosti každého členského státu na vnitrostátní právní předpisy.

92. Pokud jde o přezkum toho, co z výše uvedeného plyne pro položení podmořského kabelu spojujícího dva členské státy, má tedy každý tento stát zdanit plnění pro část kabelu, která se nachází na jeho kontinentálním území a v jeho vnitrostátních vodách. Může toto plnění také zdanit pro část uvedeného kabelu, která se nachází v jeho teritoriálních vodách, neboť v souladu s mezinárodním mořským právem vykonává svoji svrchovanou pravomoc nad jejich dnem(30).

93. Lze také uvažovat o tom, že se členský stát rozhodne zdanit dotčené plnění pro část kabelu, která se nachází v jeho výlučné hospodářské zóně nebo v jeho kontinentálním šelfu, neboť i tam může vykonávat svá suverénní práva, ačkoli je omezen zejména v oblasti těžby z mořského dna a podzemních mořských oblastí(31). V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že právo Společenství, v projednávaném případě směrnice Rady 92/43/EHS(32) je použitelné ve výlučné hospodářské zóně a v kontinentálním šelfu členského státu, pokud v těchto oblastech tento stát vykonává svoje suverénní práva(33). Vyvodil, že tento stát nesplnil své povinnosti, pokud nepřijal nezbytná opatření pro provedení požadavků uvedené směrnice.

94. V každém případě se mi zdá důležité v tomto stadiu naší analýzy, aby rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy podle částí kabelu, které se nacházejí na jejich kontinentálním území, a částí, které se nacházejí na mořském území, nevedlo ke sporům o územní příslušnost a k překrývání daňové pravomoci.

95. Jak správně uvádí Skatteverket, rozdělení daňové pravomoci, pokud jde o takové plnění, však může vyvolat potíže mezi členskými státy. Tyto potíže by se neměly týkat zdanění ceny kabelu samotného. Zdá se totiž, že zdanění ceny v každém státě je logicky určováno podle délky kabelu, jež se nachází na jeho kontinentálním a mořském území ve vztahu k celkové délce uvedeného kabelu.

96. Naproti tomu, rozdělení daňové pravomoci může vyvolat další otázky týkající se ceny služeb. Lze si totiž položit otázku, zda je třeba je sčítat a rozdlit pravomoc zdanit je jako cenu samotného kabelu, tedy poměrně k jeho délce nacházející se na území každého státu, nebo rozlišovat služby poskytnuté na přesně určeném místě, jako prodloužení kabelu mezi dvěma pevnými body, a další služby.

97. Když zohledním tuto možnost, docházím k tomu, že členské státy mohou dospět k jednoduššímu řešení. Spolehlivé určení služeb, které se vztahují k přesně vymezenému místu a místu, které se týká celého kabelu, jako testy a zkoušky funkčnosti, se totiž může zdát obtížné.

98. Tyto potíže mohou být přirovnávány například k tomu, které vznikají při určení místa zdanění pro dodání zboží a poskytování služeb v rámci stavby mostu spojujícího dva členské státy. Význam těchto potíží vedl Radu Evropské unie k tomu, že za účelem zjednodušení postupu vyměňování daní zmocnila dotčené členské státy, jak jí umožňuje čl. 27 odst. 1 šesté směrnice, aby zvážily, zda se samotné dílo nacházelo na území jediného státu(34). Takové řešení se mi však zdá obtížné a použitelné, pokud jsou oba členské státy, jako v projednávaném případě, rozdleny prostorem, který není součástí území Společenství.

99. Při kláním se tedy k řešení, jež spoívá v připuštění, že veškeré služby týkající se položení kabelu a zkoušek funkčnosti se týkají kabelu jako celku a mají být uskutečny v každém členském státě v poměru k délce kabelu umístěného na jeho území ve vztahu k celé délce uvedeného kabelu. Toto řešení je v souladu s předpokladem, podle něhož mají být v projednávaném případě dodání kabelu a jeho položení společností NN považovány za jediné plnění pro účely DPH.

100. S ohledem na tyto úvahy navrhuji odpovědět na této předložnou otázku tak, že čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice má být vykládán v tom smyslu, že místo plnění má být za účelem určení pravomoci členských států v oblasti daní, rozdleno podle zeměpisného umístění kabelu.

D – Ke čtvrté předložné otázce

101. Svou čtvrtou předložnou otázkou se předkládající soud táže, zda čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice ve vzájemném spojení s jejím čl. 2 bodem 1 a čl. 3 odst. 1 mají být vykládány v tom smyslu, že část dodání zboží, která se týká oblasti nacházející se mimo území Společenství, nepodléhá DPH.

102. Táže se tak, zda právo Společenství má být chápáno v tom smyslu, že plnění není zdanitelné pro část kabelu, která se nachází v mezinárodních vodách.

103. Domnívám se stejně jako NN, Skattverket a Komise, že část kabelu, která se nachází mimo území Společenství, nepodléhá DPH.

104. Jak jsem již uvedl, čl. 2 bod 1 šesté směrnice stanoví, že předmetem DPH jsou zdanitelná plnění uskutečňovaná v tuzemsku osobou povinnou k dani, přičemž tento pojem podle čl. 3 odst. 2 téže směrnice odpovídá působnosti Smlouvy, jak je definována pro každý členský stát v článku 299 ES.

105. Tímto ustanovením tedy šestá směrnice omezuje svoji působnost na území definovaná každým z 25 členských států jako jejich vnitrostátní území, na kterém vykonávají svou daňovou suverenitu. V souladu s mezinárodním mezinárodním právem disponují členské státy na volném moři v zásadě pouze suverenitou nad plavidly plujícími pod jejich vlajkou(35).

106. Jak Soudní dvůr rozhodl ve výše uvedeném rozsudku Komise v. Francie(36), neobsahuje šestá směrnice žádné pravidlo, podle něhož by členské státy musely DPH podrobit ústníky přepravy uskutečněné mimo územní hranice těchto států, v mezinárodním prostoru.

107. Co se týče zdanění služeb na palubě lodí, Soudní dvůr již rozhodl, že šestá směrnice nebrání tomu, aby členské státy rozšířily působnost svých daňových právních předpisů mimo své územní hranice, pokud nezasahují do pravomocí jiných států(37). Soudní dvůr také připustil ve výše uvedeném rozsudku Köhler, že takové úvahy se uplatní rovněž v souvislosti se zdaněním dodání zboží(38).

108. Toto rozšíření působnosti se však podle mě uplatní pouze tehdy, pokud se poskytování služeb nebo dodání zboží uskutečňuje na palubě dopravního prostředku, který tak představuje pojítko s daňovou pravomocí členského státu. Ve výše uvedeném rozsudku Köhler se tak jednalo o výklad čl. 8 odst. 1 písm. c) šesté směrnice, na základě kterého, v případě, že je zboží dodáváno na palubě lodí, letadla, ve vlaku a během úseku přepravy cestujících uskutečněného ve Společenství, se za místo dodání považuje místo zahájení přepravy cestujících. Tato analýza je také opodstatněná výše uvedeným rozsudkem Berkolz, ve kterém Soudní dvůr výslovně spojoval toto rozšíření pravomoci s výkonem soudní pravomoci dotyčným členským státem na palubě lodí, na níž jsou služby poskytovány(39).

109. Toto rozšíření působnosti šesté směrnice připuštěné Soudním dvorem v tomto přesně vymezeném kontextu nezpochybňuje tedy podle mého názoru zásadu, podle níž je tato působnost omezena na území členských států, jak je uvedeno v jejich vnitrostátních právních předpisech.

110. Navrhuji tedy odpovědět na čtvrtou předložnou otázku tak, že čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice ve vzájemném spojení s jejími články 2 a 3 musí být vykládán v tom smyslu, že část dodání zboží, která se týká oblasti nacházející se mimo území Společenství, nepodléhá DPH.

V – Závěry

111. S ohledem na výše uvedené navrhuji odpovědět na předložné otázky položené Regeringsrätten následovně:

„1) Zdanitelné plnění týkající se dodání a položení kabelu umístěného na území dvou členských států a také mimo území Společenství, u něhož cena samotného kabelu představuje zjevně větší část celkových nákladů tohoto plnění, musí být považováno za dodání zboží ve smyslu 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 přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, kterou se

zavádí nová zjednodušení pro daň z přidané hodnoty – oblast působnosti určitých osvobození od daně a praktické podrobnosti jejich uplatnění.

2) Článek 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 95/7, musí být vykládán v tom smyslu, že místo plnění musí být za účelem určení pravomoci členských států v oblasti daní rozděleno podle zeměpisného umístění kabelu.

3) Článek 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 95/7, ve vzájemném spojení s články 2 a 3 téže směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že část dodání zboží, která se týká oblasti nacházející se mimo území Společenství, nepodléhá DPH.“

1– Původní jazyk: francouzština.

2 – Směrnice ze dne 17. května 1977 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; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, kterou se zavádí nová zjednodušení pro daň z přidané hodnoty – oblast působnosti určitých osvobození od daně a praktické podrobnosti jejich uplatnění (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274, dále jen „šestá směrnice“).

3 – SFS 1994, č. 200, dále jen „ML“.

4 Dále jen „NN“.

5 – Rozsudek ze dne 4. července 1985 (168/84, Recueil, s. 2251).

6 – C-134/97, Recueil, s. I-7023.

7 – Bod 18.

8 – Tamtéž.

9 – Rozsudky ze dne 8. března 2001, Skandia (C-240/99, Recueil, s. I-1951); ze dne 1. dubna 2004, Stenholmen (C-320/02, Recueil, s. I-3509), a ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Sb. rozh. s. I-743).

10 – Viz zejména rozsudky ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, bod 24), týkající se dodání klientem zájezdu a dopravy k sídlu hotelu jeho majitelem; ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 30), týkající se poskytnutí pojišťovacích služeb a jiných plnění majitelům kreditních karet, a ze dne 15. května 2001, Primback (C-34/99, Recueil, s. I-3833, bod 45), týkající se poskytnutí úvru klientem za účelem financování koupě nábytku v provozovně prodejce nábytku.

11 – Rozsudek ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433, bod 22).

12 – Viz zejména rozsudky ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Recueil, s. I-285, bod 7), a ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, Sb. rozh. s. I-3123, bod 64).

13 – Směrnice ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967, č. 71, s. 1303, dále jen „druhá směrnice“).

14 – ?lánek 5 odst. 2 písm. e) druhé sm?rnice stanovil:

„Dodáním zboží ve smyslu odstavce 1 [...] [se rozumí] též dodání nemovitého díla, v?etn? zabudování movité v?ci do nemovitosti“.

15 – Rozsudky ze dne 2. kv?tna 1996, Faaborg-Gelting Linien (C?231/94, Recueil, s. I?2395, bod 12), a výše uvedené rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank (bod 27).

16 – Výše uvedený rozsudek Faaborg-Gelting Linien, bod 14.

17 – Tamtéž, body 13 a 14.

18 – Bod 28.

19 – Z vylí?ení skutkových okolností vyplývá, že cena programového vybavení byla 713 000 USD, zatímco cena p?izp?sobení se pohybovala v rozmezí od 793 000 USD do 970 000 USD, a dále 15 000 USD za náklady na instalaci do informa?ního systému kupujícího a školení jeho zam?stnanc?.

20 – Výše uvedený rozsudek Arrêt Faaborg-Gelting Linien, bod 14.

21 – Výše uvedený rozsudek Shipping and Forwarding Enterprise Safe, body 7 a 8. Viz také rozsudky ze dne 26. ?ervna 2003, MKG?Kraftfahrzeuge?Factoring (C?305/01, Recueil, s. I?6729, bod 38), a ze dne 21. února 2006, University of Huddersfield (C?223/03, Sb. rozh. s. I?1751, body 40 a 48).

22 – Rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C?255/02, Sb. rozh. s. I?1609, bod 72 a uvedená judikatura), a výše uvedený rozsudek University of Huddersfield (bod 49).

23 – Viz k nedávnému použití v oblasti DPH s ohledem na ?lánek 9 šesté sm?rnice, rozsudek ze dne 9. b?ezna 2006, Gillan Beach (C?114/05, Sb. rozh. s. I?2427, bod 21).

24 – Sm?rnice ze dne 16. prosince 1991, kterou se dopl?uje spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty a m?ní sm?rnice 77/388/EHS s ohledem na odstran?ní da?ových hranic (Ú?. v?st. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160).

25 – Rozsudek ze dne 12. kv?tna 2005, RAL (Channel Islands) a další (C?452/03, Sb. rozh. s. I?3947, bod 23).

26 – C?58/04, Sb. rozh. s. I?8219, bod 22.

27 – V rozsudku ze dne 13. b?ezna 1990, Komise v. Francie (C?30/89, Recueil, s. I?691, bod 16), Soudní dv?r rozhodl, že zvláštní pravidlo o ur?ení pro p?epravní služby, které se odchyluje od obecného režimu ur?ení místa poskytování služeb stanoveného v ?l. 9 odst. 1 šesté sm?rnice, má tak za cíl zabezpečení toho, aby každý ?lenský stát zda?oval p?epravní služby pro ?ást cesty uskute?nou na jeho území.

28 – ?lánek 299 odst. 1 ES stanoví:

„Tato smlouva se vztahuje na Belgické království, ?eskou republiku, Dánské království, Spolkovou republiku N?mecko, Estonskou republiku, ?eckou republiku, Špan?lské království, Francouzskou republiku, Irsko, Italskou republiku, Kyperskou republiku, Lotyšskou republiku, Litevskou republiku, Lucemburské velkovévodství, Ma?arskou republiku, Republiku Malta, Nizozemské království, Rakouskou republiku, Polskou republiku, Portugalskou republiku, Republiku Slovinsko,

Slovenskou republiku, Finskou republiku, Švédské království a Spojené království Velké Británie a Severního Irska.“

29 – Rozsudek ze dne 10. října 1978, Hansen (148/77, Recueil, s. 1787, bod 9).

30 – Viz v tomto ohledu článek 2 Úmluvy OSN o mořském právu (dále jen „úmluva z Montego Bay“), podepsané dne 10. prosince 1982 v Montego Bay, jež byla schválena Evropským společenstvím rozhodnutím Rady 98/392/ES ze dne 23. března 1998 (Úř. věst. L 179, s. 1; Zvl. vyd. 04/03, s. 260) a ratifikované všemi členskými státy Evropské unie.

31 – Viz články 56 a 77 úmluvy z Montego Bay týkající se výlučné hospodářské zóny a kontinentálního šelfu.

32 – Směrnice ze dne 21. května 1992 o ochraně přírodních stanovišť, volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin (Úř. věst. L 206, s. 7; Zvl. vyd. 15/02, s. 102).

33 – Rozsudek ze dne 20. října 2005, Komise v. Spojené království (C-6/04, Sb. rozh. s. I-9017, bod 117).

34 – Viz zejména rozhodnutí Rady 2005/713/ES ze dne 11. října 2005, kterým se Spolkové republice Německo a Nizozemskému království povoluje uplatňovat opatření odchylná se od článku 3 šesté směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. L 271, s. 39). Viz také rozhodnutí Rady 95/114/ES ze dne 30. března 1995, kterým se Spolkové republice Německo a Lucemburskému velkovévodství povoluje uplatňovat opatření odchylná se od článku 3 šesté směrnice (Úř. věst. L 80, s. 46).

35 – Viz články 89 a 92 úmluvy z Montego Bay.

36 – Bod 17.

37 – Rozsudek ze dne 23. ledna 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Recueil, s. 231, bod 20).

38 – Bod 25.

39 – Bod 16.