

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

PHILIPPE LÉGER

prednesené 14. septembra 2006 1(1)

Vec C-111/05

Aktiebolaget NN

proti

Skatteverket

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Regeringsrätten (Švédsko)]

„DPH – Dodávka a uloženie podmorského kábla z optických vlákien medzi dvoma členskými štátmi oddelenými medzinárodnými vodami – Kvalifikácia zdaniteľného plnenia – Lokalizácia tohto plnenia“

1. Toto prejudiciálne konanie má za cieľ upresniť, ako má byť vypočítaná daň z pridanej hodnoty (DPH) splatná z nákladov dodávky a uloženia podmorského kábla z optických vlákien medzi dvoma členskými štátmi, ktoré sú oddelené medzinárodnými vodami.
2. Položené otázky sa v podstate týkajú kvalifikácie takéhoto plnenia a jeho geografickej lokalizácie s cieľom určiť daňovú právomoc členských štátov. Po prvé, ide o to, či toto plnenie má byť kvalifikované ako dodávka tovaru, alebo poskytnutie služieb. Následne je potrebné určiť, či toto plnenie má byť rozdelené v závislosti od geografického umiestnenia kábla a či má, alebo nemá podliehať DPH za čas kábla nachádzajúceho sa mimo územia Spoločenstva.

I – Právny rámec

A – Právna úprava Spoločenstva

3. Šiesta smernica Rady 77/388/EHS(2) priznáva DPH veľmi širokú pôsobnosť, stanovujúc vo svojom článku 2 bode 1, že tejto dani podlieha „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“.
4. Pojem „územie štátu“ podľa článku 3 ods. 2 šiestej smernice zodpovedá územiu pôsobnosti Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva, tak ako je pre každý členský štát definované v článku 299 ES.
5. Pojmy „dodávka tovarov“ a „poskytovanie služieb“ sú v uvedenom poradí definované v článkoch 5 a 6 šiestej smernice.
6. Podľa znenia článku 5 ods. 1 šiestej smernice je za „dodávku tovaru“ považovaný prevod

práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa.

7. Článok 6 ods. 1 šiestej smernice uvádza, že za „poskytovanie služieb“ sa považuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5 tej istej smernice.

8. Nakoniec šiesta smernica vo svojich článkoch 8 a 9 určuje miesto, kde plnenie podlieha dani, podľa toho, či ide o dodávku tovaru, alebo poskytovanie služieb. Tieto články, ako to vyplýva zo siedmeho odôvodnenia predmetnej smernice, majú za cieľ predísť kompetenčným konfliktom medzi členskými štátmi, najmä pokiaľ ide o dodanie tovaru s montážou a poskytovaním služieb.

9. Článok 8 ods. 1 šiestej smernice znie takto:

„Za miesto dodávky tovaru sa považuje:

a) ... Ak sa má tovar nainštalovať alebo zmontovať so skúšobnou prevádzkou alebo bez nej, dodávateľom alebo v jeho mene, miestom dodania tovaru bude miesto, kde sa tovar nainštaluje alebo zmontuje. V prípadoch, keď sa inštalácia alebo montáž uskutočňuje v členskom štáte inom, ako je krajina dodávateľa, musí členský štát, na území ktorého sa vykonáva inštalácia alebo montáž, prijať všetky potrebné opatrenia, aby sa v tomto štáte zabránilo dvojitému zdaneniu.

...“

10. Článok 9 ods. 1 šiestej smernice zase uvádza, že za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik alebo kde má trvalé pôsobisko, z ktorého poskytuje služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.

11. Článok 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice však uvádza, že miestom poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom je miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza.

B – Vnútroštátne právo

12. Z kapitoly 1 § 1 švédskeho zákona o DPH (Mervärdesskattelagen(3)) vyplýva, že táto daň je splatná, ak je plnenie považované za uskutočnené vo vnútri krajiny.

13. V kapitole 1 § 6 ML je pojem „tovary“ definovaný ako označujúci hmotné veci, medzi ktoré patria nehnuteľnosti. Podľa kapitoly 5 § 2 prvej zarážky toho istého zákona tovar, ktorý v zmysle zmluvy uzavretej medzi dodávateľom a odberateľom má byť odberateľovi dopravený, je predaný vo vnútri krajiny, ak sa tento tovar nachádza v krajine, keď dodávateľ, odberateľ alebo tretia osoba začne s jeho dopravou k odberateľovi (bod 1), alebo pokiaľ sa tovar nenachádza v krajine v momente, keď doprava začína, ak je montovaný alebo inštalovaný dodávateľom alebo v jeho mene (bod 2).

14. Kapitola 1 § 6 ML tiež uvádza, že pojem „služby“ predstavuje všetko, čo sa nepovažuje za tovar a čo sa môže poskytovať v rámci podnikateľskej činnosti.

15. Podľa kapitoly 5 § 4 prvej zarážky ML služby, ktoré sa týkajú nehnuteľnosti, sú poskytované vo vnútri krajiny, ak sa tam nachádza nehnuteľnosť. Podľa tej istej kapitoly § 6 prvej zarážky bodu 4 predmetného zákona sú služby poskytované vo vnútri krajiny, ak sú vykonávané vo Švédsku a týkajú sa prác na hnutelných veciach vrátane plnení dozoru alebo analýzy, ktoré sa vzťahujú na takéto veci.

16. Kapitola 5 § 8 prvá zarážka stanovuje najmä, že pre iné služby je plnenie považované za realizované vo vnútri krajiny, ak dodávateľ má vo Švédsku sídlo svojej hospodárskej činnosti

alebo stálu pobožku, z ktorej je vykonávané poskytovanie služieb. Vnútroštátny súd však uvádza, že toto ustanovenie sa nemá uplatňovať na telekomunikačné služby. Nakoniec je v tej istej záťažke stanovené, že služby, ktoré nie sú poskytované ani zo sídla alebo stálej pobočky vo Švédsku, ani zo zahraničia, sú považované za poskytnuté vo vnútri krajiny, ak dodávateľ má bydlisko vo Švédsku alebo tam má svoje obvyklé bydlisko.

II – Skutkový rámec

17. Toto konanie má svoj pôvod v spore medzi spoločnosťou Aktiebolaget NN(4), so sídlom vo Švédsku a Skatteverket (švédske daňové orgány), ktorý sa týka DPH na náklady súvisiace s dodávkou a uložením podmorského kábla z optických vlákien medzi Švédskom a iným členským štátom, ktorý je oddelený medzinárodnými vodami.

18. Podľa podmienok plnenia plánovaného zo strany NN uvedená spoločnosť bude majiteľom kábla pri začatí inštalčných prác. Vlastnícke právo k tomuto káblu bude prevedené na objednávateľa až po uložení a vykonaní prvých prevádzkových skúšok.

19. Kábel bude ukotvený a zasypaný na kontinentálnom území Švédska, aby bol následne uložený meter po metri na morskom dne. Takto bude inštalovaný najprv v morskej oblasti Švédska, teda vo vnútrozemských a územných vodách tohto členského štátu, a potom v medzinárodných vodách. Následne bude umiestnený v medzinárodných vodách a vnútrozemských vodách iného členského štátu a nakoniec bude zasypaný na kontinentálnom území tohto štátu.

20. Ak to stav morského dna umožní, kábel tam bude tiež zasypaný. Rovnako sa vzhľadom na vzdialenosť medzi bodmi ukotvenia môže prípadne ukázať, že je potrebné predžiť kábel, čo predstavuje pomerne zložitú technickú operáciu.

21. Prípadné problémy s vecnými bremenami a získaním potrebných povolení prislúcha riešiť objednávateľovi a nie spoločnosti NN.

22. Za obvyklých okolností cena kábla predstavuje 80 až 85 % nákladov na celé plnenie. Tento podiel však môže klesnúť, ak sú okolnosti nepriaznivé ako v prípade búrky.

23. S cieľom dozvedieť sa, ako má byť určená DPH z nákladov na takéto plnenie, spoločnosť NN položila Skatterättsnämnden (komisia pre daňové právo) dve nasledujúce otázky. Na jednej strane sa pýtala, či uloženie podmorského kábla medzi viacerými krajinami predstavuje službu týkajúcu sa nehnuteľnosti v zmysle kapitoly 5 § 4 ML alebo prácu na hnuteľnej veci v zmysle kapitoly 5 § 6 toho istého zákona, alebo iný typ služby a v takom prípade aký.

24. Na druhej strane sa pýtala, či Švédsko je v prípade uloženia podmorského kábla krajinou vykonania služby, ak sa toto uloženie vykonáva medzi pozemným bodom nachádzajúcim sa vo Švédsku a pozemným bodom nachádzajúcim sa v inej krajine, hoci sa medzi týmito dvoma bodmi nachádza morské územie tohto štátu a medzinárodné vody.

25. Skatterättsnämnden vo svojom predbežnom stanovisku z 13. júna 2003 rozhodol, že plánované plnenie má byť považované na základe kapitoly 5 § 8 prvej záťažky ML za službu poskytnutú vo Švédsku.

26. Toto rozhodnutie odôvodnil týmito úvahami. Pokiaľ ide o kvalifikovanie plnenia, uviedol, že aj keď obrát, ktorý spoločnosť NN získala z uloženia kábla, je z väčšej časti tvorený nákladmi na kábel samotný, plnenie vzhľadom na zložitú výbavu a know-how, ktoré si vyžaduje, musí byť v celom rozsahu považované za poskytovanie služieb.

27. Následne, pokiaľ ide o určenie miesta, kde je toto plnenie poskytované, vychádzal z rozsudku Berkholz(5), ktorý sa týka zdanenia prevádzkovania hracích automatov na trajektoch spájajúcich Nemecko a Dánsko. Podotkol, že v tomto rozsudku Súdny dvor rozhodol, že článok 9 šiestej smernice neobmedzuje slobodu členských štátov určiť zdanenie poskytovania služieb mimo oblasti ich územnej suverenity na palube lodí, ktoré patria pod ich jurisdikciu.

28. V uvedenom rozsudku Súdny dvor tiež uviedol, že kritérium spájania plnenia s miestom, kde má dodávateľ založený svoj podnik, uvedené v článku 9 ods. 1 šiestej smernice má prednostnú povahu. Od tohto kritéria sa možno odchýliť, iba ak nevedie k racionálnemu riešeniu z daňového hľadiska alebo vytvára konflikt s iným členským štátom.

29. Skatterättsnämnden v prejednávanej veci prijal záver, že služba poskytnutá spoločnosťou NN nemá charakteristické črty, ktoré by umožňovali uplatňovať iné kritériá na spájanie služby s miestom, kde táto spoločnosť založila svoj podnik.

30. Spoločnosť NN sa proti predbežnému stanovisku vydanému zo strany Skatterättsnämnden odvolala. Žiadala, aby Regeringsrätten (Najvyšší správny súd) zmenil toto stanovisko a určil, že plánované plnenie predstavuje poskytovanie služieb vykonané na nehnuteľnosti, takže DPH môže byť vo Švédsku splatná iba z časti kábla, ktorý sa nachádza na kontinentálnom a morskom území tohto štátu.

III – Prejudiciálne otázky

31. Regeringsrätten uvádza, že je konfrontovaný s dvomi nasledujúcimi tvrdeniami. Na jednej strane spoločnosť NN tvrdí, že podmorský kábel, či už je zasypaný, alebo nie, predstavuje nehnuteľnosť. Z toho vyplýva, že služby, ktoré sa týkajú takejto nehnuteľnosti, môžu byť vo Švédsku zdanené iba z časti nachádzajúcej sa v tomto štáte.

32. Na druhej strane Skatteverket uvádza, že téza spoločnosti NN má za dôsledok rozdelenie plnenia z daňového hľadiska na tri časti. Služby týkajúce sa časti kábla, ktorý sa nachádza vo Švédsku, sú zdanené v tomto členskom štáte a služby, ktoré sa týkajú časti kábla nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, sú zdanené v tomto druhom členskom štáte a nakoniec služby, ktoré sa týkajú časti kábla ponoreného v medzinárodných vodách, nie sú zdanené. Podľa Skatteverket takéto riešenie, ktoré vedie k tomu, že jedna časť plnenia nie je zdanená, je v rozpore s cieľom článku 9 šiestej smernice, ktorá smeruje nielen k predchádzaniu kompetenčným sporom, ale tiež prípadom nezdanenia.

33. Vzhľadom na tieto úvahy Regeringsrätten rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa zdaniteľné plnenie pozostávajúce z dodávky a uloženia kábla, ktorý sa nachádza na území dvoch členských štátov, ako aj mimo územia Spoločenstva, pri ktorom samotný kábel predstavuje zjavne prevažnú časť celkových nákladov, považovať za dodávku tovaru na účely uplatnenia ustanovení šiestej smernice..., pokiaľ ide o miesto zdaniteľného plnenia?

2. Ak sa má také plnenie namiesto toho považovať za poskytovanie služieb, má sa táto služba považovať za natoľko súvisiacu s nehnuteľným majetkom, že miesto poskytovania služieb sa

stanoví v súlade s ?lánkom 9 ods. 2 písm. a) [šiestej] smernice?

3. Ak je odpove? na prvú alebo druhú otázku kladná, má sa ?lánok 8 ods. 1 písm. a) [šiestej] smernice alebo subsidiárne jej ?lánok 9 ods. 2 písm. a) vyklada? v tom zmysle, že plnenie sa má rozdeli? na základe geografického umiestnenia kábla?

4. Ak je odpove? na tretiu otázku kladná, má sa ?lánok 8 ods. 1 písm. a) [šiestej] smernice alebo subsidiárne jej ?lánok 9 ods. 2 písm. a) v spojení s jej ?lánkom 2 bodom 1 a ?lánkom 3 ods. 1 chápa? v tom zmysle, že [DPH] sa neplatí z tej ?asti dodávky tovaru alebo poskytovania služieb, ktorá sa týka zóny, ktorá nie je sú?as?ou územia Spolo?enstva?“

IV – Posúdenie

34. Na úvod je vhodné krátko uvies?, že ú?astníkmi konania nespochyb?ovaná prípustnosť predbežných otázok položených zo strany Regeringsrätten sa nezdá byť sporná, hoci konanie vo veci samej vychádza zo žiadosti o stanovisko týkajúce sa zdanenia plnenia, ktoré v momente podania tejto žiadosti ešte nebolo realizované.

35. Prípustnosť prejudiciálnych otázok položených v takomto kontexte bola posúdená v rozsudku z 12. novembra 1998, Victoria Film(6). V tomto rozsudku Súdny dvor ur?il prejudiciálne otázky položené zo strany Skatterättsnämnden v rámci žiadosti o stanovisko za neprípustné z dôvodu, že tento orgán vykonáva administratívne úlohy a nerozhoduje o spore.(7)

36. V tom istom rozsudku však tiež uviedol, že v prípade, ak da?ovník alebo da?ová správa podajú žalobu proti predbežnému stanovisku Skatterättsnämnden, môže byť súd rozhodujúci o tejto žalobe považovaný za vykonávajúci súdnu funkciu v zmysle ?lánku 234 ES, ak má táto funkcia za cie? preskúmanie zákonnosti aktu upravujúceho zdanenie da?ovníka.(8)

37. V súlade s uvedeným Súdny dvor už niekedykokrát preskúmal prejudiciálne otázky predložené zo strany Regeringsrätten v rámci žaloby proti predbežnému stanovisku Skatterättsnämnden.(9)

A – O prvej prejudiciálnej otázke

38. Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, ako má byť vzh?adom na šiestu smernicu kvalifikované predmetné plnenie. Pýta sa, či zdaniteľné plnenie spo?ívajúce v dodávke a uložení kábla inštalovaného na území dvoch ?lenských štátov a tiež mimo územia Spolo?enstva, v ktorom cena samotného kábla predstavuje zjavne prevažnú ?as? celkových nákladov tohto plnenia, má byť v zmysle šiestej smernice posudzované ako dodávka tovaru, alebo ako poskytovanie služieb.

39. Odpove? na túto otázku predpokladá najprv skúmanie toho, či dodávka a uloženie kábla za okolností opísaných vnútroštátnym súdom majú byť vzh?adom na šiestu smernicu považované za jediné plnenie a nie za dve plnenia, ktoré je potrebné zdani? oddelene.

40. Rovnako ako vnútroštátny súd a ved?ajší ú?astníci konania zastávam názor, že ide o jedno plnenie.

41. V súlade s judikatúrou môže byť plnenie, ktoré sa skladá z niekoľkých prvkov, teda súhrn poskytnutých služieb, alebo dodávka tovarov a poskytnutie služieb, vzh?adom na DPH analyzované ako jediné plnenie v rôznych prípadoch.

42. Je to tak napríklad vtedy, ak jeden z týchto prvkov predstavuje hlavné plnenie a ak iný prvok alebo iné prvky majú vo vz?ahu k nemu iba doplnkovú povahu. Tieto plnenia sú považované za doplnkové, pretože nepredstavujú samy osebe cie?, ale iba prostriedok na využitie hlavného

plnenia za najlepších podmienok.(10) Nie sú teda nevyhnutné.

43. Zložené plnenie môže byť rovnako analyzované ako jediné plnenie, ak sa všetky prvky, ktoré obsahuje, zdajú byť nevyhnutné. Súdny dvor tak pripustil, že takéto plnenie musí byť považované za jediné plnenie, keď rozličné prvky, z ktorých pozostáva, sú tak úzko zviazané, že tvoria objektívne jediné nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené.(11) Plnenie plánované zo strany spoločnosti NN sa zdá byť takýmto prípadom.

44. Ak preskúame toto plnenie tak, ako je popísané vnútroštátnym súdom, zistíme, že sa skladá z dodávky a uloženia podmorského kábla z optických vlákien, pri ktorom bude možnosť disponovania prevedená na objednávateľa až po dokončení inštalácie a vykonaní skúšok uvedenia do prevádzky. Cieľom dohody uzavretej medzi NN a objednávateľom je teda prevod uloženého a funkčného kábla.

45. Podľa môjho názoru by teda bolo neprirodzené rozdeľovať v rámci tejto dohody, ktorá musí byť medzi dvomi podnikateľskými subjektmi uzavretá, dodávku samotného kábla a poskytnutie služieb týkajúce sa jeho uloženia. Analýza zmiešaného plnenia sa nesmie odchyliť od ustálenej zásady v oblasti DPH, podľa ktorej je potrebné vychádzať z hospodárskej reality. Vzhľadom na to, že k prevodu práva disponovať s káblom môže dôjsť až po jeho umiestnení a prevádzkových skúškach funkčnosti, nebolo by v súlade s hospodárskou realitou tohto plnenia domnievať sa, že objednávateľ získal na jednej strane podmorský kábel z optických vlákien a na druhej strane poskytnutie služieb týkajúcich sa jeho uloženia. Uvedené plnenie musí byť teda na účely uplatnenia šiestej smernice analyzované ako jediné plnenie.

46. Následne je potrebné skúmať, akou má byť kvalifikácia predmetného plnenia. V rámci tohto konania boli uvedené tri názory.

47. Skatteverket uvádza, že toto plnenie má byť analyzované ako poskytovanie služieb. Uvádza, že predmetné plnenie je charakterizované celým radom služieb, ktoré nemôžu byť považované za doplnkové. Tieto služby sa totiž skladajú z predbežných štúdií, z prác na uložení na pevnine a v mori, predženie kábla v niektorých oblastiach, čo predstavuje zložitú technickú operáciu, a nakoniec z kontrolných meraní. Skatteverket zdôrazňuje, že tieto plnenia si vyžadujú špeciálne vybavenie a že takto poskytnuté služby sú pre sledovaný cieľ úplne nevyhnutné.

48. Spoločnosť NN uvádza, že sporné plnenie má byť považované za poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľnosťou. Podľa tejto spoločnosti je takto uložený kábel v zmysle judikatúry nehnuteľnosťou, pretože je spojený so zemou. Jeho uloženie by teda mohlo patriť do pôsobnosti článku 5 ods. 5 šiestej smernice, podľa ktorého členské štáty môžu považovať odovzdávanie určitých stavebných prác za dodávku tovaru podľa článku 5 ods. 1 uvedenej smernice. Švédske kráľovstvo však nezvolilo túto možnosť, takže predmetné plnenie patrí pod článok 6 ods. 1 šiestej smernice.

49. Pokiaľ ide o Komisiu Európskych spoločností, tá zastáva názor, že predmetné plnenie má byť analyzované ako dodávka tovaru v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice. Stotožňujem sa s týmto názorom z nasledujúcich dôvodov.

50. Najprv je potrebné poznamenať, že sporné plnenie môže patriť do pôsobnosti článku 5 ods. 1 šiestej smernice. Toto ustanovenie totiž definuje pojem „dodávka tovarov“ ako prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ. Podľa judikatúry má byť tento pojem vykladaný extenzívne, ako zahŕňajúci každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá splnomocní druhú stranu fakticky s ním disponovať, ako by bola majiteľom tohto majetku.(12) Zdá sa nesporné, že podmorský kábel z optických vlákien predstavuje hmotný majetok a že po ukončení jeho inštalácie spoločnosťou NN a prevádzkových skúškach funkčnosti bude predmetom prevodu

na objednávateľa, čo mu umožní, aby s ním disponoval ako majiteľ.

51. Z článku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice okrem toho vyplýva, že hmotný majetok môže byť nainštalovaný so skúšobnou prevádzkou alebo bez nej bez toho, aby plnenie muselo nutne stratiť svoju kvalifikáciu „dodávky tovaru“. Z toho istého ustanovenia sa mi zdá tiež možné vyvodiť záver, že hmotný majetok môže byť predmetom inštalovania do zeme spôsobom, že je so zemou spojený, bez toho, aby musel byť nevyhnutne kvalifikovaný ako „stavebné práce“ v zmysle článku 5 ods. 5 šiestej smernice. Článok 8 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice totiž nerobí rozdiely medzi spôsobmi inštalácie.

52. Rovnako článok 5 ods. 5 šiestej smernice, ktorý členským štátom umožňoval kvalifikovať odovzdávanie určitých stavebných prác ako „dodávku tovarov“, neprevzal poznámku uvedenú v článku 5 ods. 2 písm. e) druhej smernice Rady 67/228/EHS(13), podľa ktorej sa zabudovanie hnuteľnej veci do nehnuteľnosti považuje za stavebnú prácu.(14)

53. Zo skúmania obsahu šiestej smernice ďalej vyplýva, že táto smernica neposkytuje veľa údajov na vytýčenie hranice medzi zmiešanými plneniami, ktoré majú byť kvalifikované ako „dodávka tovarov“, a plneniami, ktoré patria pod pojem „poskytovanie služieb“. Je však možné nájsť indikáciu v subsidiárnej povahe posledného uvádzaného pojmu v porovnaní s pojmom „dodávka tovarov“.

54. Ako sme už videli, pojem „poskytovanie služieb“ pokrýva všetky plnenia, ktoré nie sú v zmysle článku 5 šiestej smernice dodaním tovarov. Je teda možné vyvodiť záver, že pokiaľ môže byť zmiešané plnenie kvalifikované oboma spôsobmi, pretože existujú skutočnosti v prospech jedného aj druhého, musí byť zvolená „dodávka tovarov“.

55. Za absencie podrobnejších údajov v šiestej smernici nachádzame metódu na postup pri kvalifikácii zmiešaného plnenia v judikatúre. Podľa ustálenej judikatúry je na určenie, či zmiešané plnenie predstavuje dodávku tovarov, alebo poskytovanie služieb, potrebné zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých je predmetné plnenie vykonané, aby bolo možné zistiť charakteristické údaje.(15)

56. Súdny dvor túto metódu analýzy stanovil v už citovanom rozsudku Faaborg-Gelting Linien vo vzťahu k plneniu spočívajúcemu v servírovaní pokrmov určených na konzumáciu na mieste v reštaurácii. Rozhodol, že toto plnenie musí byť považované za poskytovanie služieb, pretože dodávka jedla predstavuje iba jednu zložku a služby značne prevládajú.(16) Túto kvalifikáciu vyvodil z popisu predmetného plnenia. Uviedol, že toto plnenie je charakteristické varením pokrmov, ich skutočným dodaním na podnose, poskytnutím zákazníčkovi infraštruktúry, ktorá zahŕňa reštauračnú miestnosť s príslušenstvom ako nábytok a riad, a nakoniec obsluhu pri stole personálom schopným podať radu a vysvetlenia k ponúkaným jedlám a nápojom.(17)

57. Táto metóda analýzy bola tiež uplatnená v už citovanom rozsudku Levob Verzekeringen a OV Bank, ktorý sa mi zdá ako zvlášť vhodný pre prejednávanú vec, keďže sa týka tiež kvalifikácie plnenia zahŕňajúceho zároveň jedinou dodávku tovaru a od tejto dodávky neoddeliteľné poskytovanie služieb. Ide o dodávku softvéru a jeho prispôbenie potrebám spotrebiteľa. Súdny dvor zastával názor, že toto plnenie predstavuje poskytovanie služieb nie na základe samotného popisu plnenia ako vo vyššie uvedenom rozsudku Faaborg-Gelting Linien, ale vzhľadom na tieto kritériá: dôležitosť prispôbení základného softvéru nato, aby bol použiteľný pre nadobúdateľa, rozsah týchto prispôbení, dĺžka a cena spomenutých prispôbení.(18)

58. Podľa popisu skutkových okolností veci, v ktorej bol vyhlásený tento rozsudok, bolo poskytovanie služieb, teda prispôbenie softvéru, jeho inštalácia a vyškolenie zamestnancov, rozvrhnuté na viac ako jeden rok, zaťaté vyhodnotením potrebných zmien a ukončené skúškou

funkčnosti, a predstavovalo v rámci celkových nákladov plnenia vyššiu položku než položka štandardného softvéru.(19)

59. Zdá sa mi, že z tejto judikatúry je možné vyvodiť dve úvahy relevantné v prejednávanej veci. Prvou je, že na to, aby plnenie ako celok bolo kvalifikované ako poskytovanie služieb, nepostačuje, aby služby poskytnuté v rámci predmetného plnenia boli pre kupujúceho tovaru potrebné alebo jednoducho užitočné. Je potrebné, aby tieto služby mali prevažujúcu povahu. Súdny dvor tak vo vyššie uvedenom rozsudku Levob Verzekeringen a OV Bank vyvodil túto prevažujúcu povahu prispôsobenia softvéru nielen pre jeho dôležitosť pre použitie softvéru pre kupujúceho, ale tiež z jeho rozsahu, dĺžky trvania a jeho nákladov.

60. Kvalifikácia predmetného plnenia teda predpokladá vykonanie porovnávacieho posúdenia dôležitosti dodávky tovaru a poskytnutia služieb pri tomto plnení. Predmetné plnenie môže byť kvalifikované ako poskytovanie služieb, iba ak služby prevažujú.(20)

61. Druhou úvahou je, že kritériá zohľadňované pri vykonaní tohto posúdenia musia byť objektívne. Táto požiadavka je uložená logicky, keďže šiesta smernica má za cieľ založenie spoločného systému DPH na jednotnej definícii zdaniteľných plnení.(21) Objektívna povaha takýchto kritérií je odôvodnená tiež tým, že kvalifikácia zmiešaného plnenia musí byť pre podnikateľské subjekty predvídateľná. Pripomíame, že táto podmienka predvídateľnosti práva Spoločenstva platí s osobitným dôrazom v prípade, keď ide o právnu úpravu, z ktorej môžu vyplývať finančné náklady, aby sa umožnilo dotknutým osobám poznať s istotou rozsah povinností, ktoré im táto úprava stanovuje.(22)

62. Kvalifikácia zmiešaného plnenia ako dodávky tovaru alebo poskytnutia služby môže mať významné dôsledky, najmä pokiaľ ide o uplatnenie pravidiel o teritorialite zdanenia. V prejednávanej veci, pokiaľ má byť plnenie analyzované ako dodávka tovaru, patrí pod článok 8 ods. 1 písm. a) druhej vety šiestej smernice, takže daňovú právomoc členských štátov nevyhnutne určuje umiestnenie kábla po jeho nainštalovaní.

63. Naopak, ak má byť plnenie kvalifikované ako poskytovanie služieb, článok 9 šiestej smernice uvádza alternatívu. Za miesto zdaniteľného plnenia sa tak považuje miesto, kde má dodávateľ sídlo svojej činnosti podľa článku 9 ods. 1 šiestej smernice, alebo miesto, kde sa nachádza kábel podľa toho istého článku odseku 2. V prvom prípade by Švédsko kráľovstvo bolo oprávnené zdať predmetné plnenie ako celok, ako uvádza Skatteverket. V druhom prípade by tento členský štát mohol plnenie zdať iba za čas kábla, ktorý sa nachádza na jeho kontinentálnom a morskom území, ako to uvádza spoločnosť NN.

64. V prejednávanej veci vnútroštátny súd vyzýva Súdny dvor, aby upresnil, či službám, ktoré majú byť vykonané spoločnosťou NN, má byť priznaná prevažujúca povaha, hoci náklady na nich predstavujú iba 10 až 15 % celkovej ceny plnenia.

65. Ťažkosť takéhoto posúdenia spočíva v skutočnosti, že tieto služby zodpovedajú prácam, ktoré sú na používanie podmorského kábla z optických vlákien nevyhnutné, sú veľmi technicky náročné a vyžadujú si použitie významných prostriedkov, ako je špeciálne vybavená loď. Tieto práce teda nemajú, ako som už uviedol, vedľajšiu povahu v zmysle vyššie uvedenej judikatúry Madgett a Baldwin, teda nepredstavujú iba prostriedok na lepšie využitie dodávky tovaru. Celá otázka spočíva v tom, či im má byť priznaná prevažujúca povaha, hoci cena samotného kábla predstavuje, ak je plnenie vykonávané za normálnych okolností, 80 až 85 % celkových nákladov plnenia.

66. Vzhľadom na cenovú prevahu tovaru v celkových nákladoch plnenia nezastávam názor, že by službám mohla byť priznaná prevažujúca povaha.

67. Ako som uviedol, kvalifikácii zmiešaného plnenia musí predchádzať porovnanie dôležitosti dodávky tovarov a poskytovania služieb a toto porovnanie musí byť vykonané na základe objektívnych kritérií s cieľom dosiahnuť pre podnikateľské subjekty predvídateľný výsledok. Zjavná prevaha ceny tovaru v celkových nákladoch plnenia podľa môjho názoru predstavuje kritérium, ktoré dokonale zodpovedá týmto požiadavkám.

68. Podiel ceny tovaru a podiel ceny služieb na celkových nákladoch plnenia umožňuje totiž porovnať príslušnú dôležitosť dodávky tohto tovaru a týchto služieb na základe toho istého objektívneho kritéria. Okrem toho cena predstavuje na účely posúdenia príslušnej ekonomickej hodnoty tovaru a služieb v zmiešanom plnení najrelevantnejšie kritérium. Pokiaľ cena tovaru značne prevyšuje cenu poskytovania služieb, ako je to v prejednávanej veci, zastávam názor, že pre kvalifikáciu tohto plnenia je rozhodujúci tento prevažujúci podiel ceny tovaru v celkových nákladoch plnenia.

69. Plnenie, ktorého predmetom je prevod uloženého kábla vo funkčnom stave a pri ktorom cena samotného kábla predstavuje 80 až 85 % celkových nákladov plnenia, teda musí byť považované za dodávku tovaru.

70. Preto navrhujem na prvú prejudiciálnu otázku odpovedať, že zdaniteľné plnenie týkajúce sa dodávky a uloženia kábla inštalovaného na území dvoch členských štátov a tiež mimo územia Spoločenstva, pri ktorom cena samotného kábla predstavuje zjavne prevažujúcu časť celkových nákladov tohto plnenia, musí byť považované za dodávku tovaru v zmysle šiestej smernice.

B – O druhej prejudiciálnej otázke

71. Druhá prejudiciálna otázka sa týka toho, či predmetné plnenie môže byť považované za poskytovanie služieb, ktoré súvisia s nehnuteľnosťou v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, alebo či má byť posudzované podľa miesta, kde dodávateľ založil svoj podnik.

72. Keďže táto otázka predpokladá, že predmetné plnenie predstavuje poskytovanie služieb a navrhol som ho posudzovať ako dodávku tovaru, neskúmam ju.

C – O tretej prejudiciálnej otázke

73. Svojou treťou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice sa má vykladať tak, že lokalizácia plnenia s cieľom určiť daňovú právomoc členských štátov má byť rozdelená podľa geografického umiestnenia kábla.

74. Touto otázkou sa vnútroštátny súd teda pýta, či daňová právomoc Švédskeho kráľovstva a daňová právomoc iného členského štátu majú byť obmedzené na časť kábla, ktorý sa nachádza na ich území. V opačnom prípade by to znamenalo, že článok 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice musí byť vykladaný v tom zmysle, že zakladá konkurenčnú právomoc týchto dvoch členských štátov z dôvodu, že kábel sa nachádza zároveň na každom z ich území.

75. Nemyslím si, že by bolo možné stotožniť sa s druhou uvádzanou interpretáciou. Rovnako ako spoločnosť NN, Skatteverket a Komisia zastávam názor, že lokalizácia plnenia s cieľom určiť daňovú právomoc príslušných členských štátov musí byť rozdelená podľa geografickej situácie kábla.

76. Tento názor zakladám v súlade s metódou analýzy obvykle používanou pri výklade

ustanovenia práva Spoločenstva(23) na obsahu článku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice, systéme, do ktorého toto ustanovenie zapadá, a cieľi, ktorý sleduje.

77. Článok 8 šiestej smernice stanovuje kolíznú normu, ktorá určuje miesto zdanenia dodávky tovarov a v dôsledku toho rozdeľuje daňovú právomoc členských štátov dotknutých tým istým plnením.

78. Tento článok sa týka viacerých prípadov dodávky tovarov. Uvádza tak pravidlá určenia miesta plnenia, ak ide o dodávky zahŕňajúce zaslanie alebo dopravu, uvádzané v jeho odseku 1 písm. a), dodávky nezasielané alebo nedopravované, uvádzané v jeho odseku 1 písm. b), a dodávky, ktoré sú uskutočňované na palube lode, lietadla alebo vlaku, uvádzané v jeho odseku 1 písm. c).

79. Článok 8 ods. 1 písm. a) druhá veta šiestej smernice tiež stanovuje zvláštne pravidlo o príslušnosti, pokiaľ je tovar predmetom inštalácie alebo montáže, či už so skúšobnou prevádzkou, alebo bez nej.

80. Tu je potrebné krátko pripomenúť, že pôsobnosť článku 8 šiestej smernice bola značne obmedzená smernicou Rady 91/680/EHS(24). Zrušenie daňových hraníc medzi členskými štátmi a s tým súvisiace zrušenie uvalenia dane na dovoz a oslobodenie od dane na vývoz od 1. januára 1993 vyvolalo nutnosť prijať prechodné pravidlá lokalizácie zdaniteľných plnení, pokiaľ ide o nadobudnutie v rámci Spoločenstva. Tieto prechodné pravidlá sú uvedené v článku 28b šiestej smernice.

81. Nemyslím si však, že by uvedené pravidlá boli uplatniteľné v prejednávanej veci. Tento prechodný režim sa totiž týka plnení, pri ktorých je tovar predmetom premiestnenia z jedného členského štátu do iného členského štátu. Článok 28b B ods. 1 prvá veta prvý pododsek druhá zarážka šiestej smernice výslovne uvádza, že tieto derogatívne ustanovenia sa majú uplatňovať, iba ak je tovar iný ako tovar dodaný po zmontovaní alebo inštalácii, so skúšobnou prevádzkou alebo bez nej, prostredníctvom alebo v mene dodávateľa. Preto má byť v prejednávanej veci uplatnený článok 8 ods. 1 písm. a) druhá veta šiestej smernice.

82. Toto ustanovenie, ako sme videli, stanovuje spojenosť tovaru, ktorý je predmetom inštalácie alebo montáže, a miesta, kde táto inštalácia alebo montáž bola vykonaná. V prípade tovaru, ktorého inštalácia spočíva v jeho zabudovaní do zeme, určuje štát príslušný na zdanenie predmetného plnenia miesto, kde sa tento tovar takto zabudovaný nachádza.

83. Predmetné ustanovenie vykazuje určitú analógiu s článkom 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, podľa ktorého je miestom poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza. V oboch týchto prípadoch určuje daňovú právomoc fyzické umiestnenie tovaru, teda jeho geografické umiestnenie.

84. Tieto kritériá predstavujú výhodu spojenia daňovej právomoci s materiálnym prvkom, ktorý je veľmi ľahko a objektívne identifikovateľný. Zdajú sa byť tiež racionálne vzhľadom na logiku, na ktorej spočíva DPH, podľa ktorej ide o daň zo spotreby. Miesto, kde sa vykonáva inštalácia tovaru, skutočne zodpovedá miestu, kde je tento tovar „spotrebovaný“ kupujúcim, rovnako ako miesto, kde sa nachádza nehnuteľnosť, môže byť považované za miesto, kde je poskytovanie služieb spájajúcich sa s touto nehnuteľnosťou dodané objednávateľovi týchto služieb.

85. Nakoniec článok 8 ods. 1 písm. a) druhá veta šiestej smernice, rovnako ako článok 9 tej istej smernice, má za cieľ, ako to vyplýva z jej siedmeho odôvodnenia, predchádzať konfliktu právomocí medzi členskými štátmi. Ako to Súdny dvor už uviedol na margu článku 9 šiestej smernice, ide o to, aby sa predišlo po prvé konfliktu právomocí, ktorý by mohol viesť k dvojitému

zdaneniu a po druhé nezdaneniu príjmov.(25) Táto analýza cieľov článku 9 šiestej smernice môže byť prenesená na článok 8 predmetnej smernice, ako to Súdny dvor uznal naposledy v rozsudku z 15. septembra 2005, Köhler(26), pretože posledné uvádzané ustanovenie, ako aj predmetný článok 9 sú súčasťou hlavy VI šiestej smernice, ktorá sa týka miesta zdanenia plnenia.

86. Je pravda, že vo všeobecnosti majú pravidlá príslušnosti uvedené v článkoch 8 a 9 šiestej smernice za cieľ a za účel pridelenie daňovej právomoci iba jednému členskému štátu. To isté platí pre ustanovenie článku 8 ods. 1 písm. a) druhej vety šiestej smernice a ustanovenie článku 9 ods. 2 písm. a) tej istej smernice. V zásade totiž platí, že tovar je nainštalovaný alebo zmontovaný a nehnuteľnosť sa nachádza na území jedného štátu. Nebezpečenstvo konfliktu právomocí je teda vyriešené pridelením daňovej právomoci jedinému štátu.

87. Článok 8 ods. 1 písm. a) druhá veta šiestej smernice sa však uplatní a umožní riešiť konflikt právomocí, ak je ako v prejednávanej veci predmetný tovar inštalovaný na území dvoch členských štátov.

88. V takom prípade obsah takéhoto ustanovenia, jeho kontext a cieľ, ktorý sleduje, odôvodňujú jeho výklad v tom zmysle, že daňová právomoc musí byť udelená každému štátu pre časť tovaru, ktorá je nainštalovaná na jeho území.

89. Toto riešenie sa zdá byť v súlade so znením predmetného ustanovenia, ktoré spája daňovú právomoc s miestom, kde bola vykonaná inštalácia alebo montáž. Zdá sa to tiež racionálne vzhľadom na logiku, na ktorej je založená šiesta smernica, pretože v prejednávanej veci je kábel inštalovaný meter po metri na území každého z dotknutých štátov. Dodávka tovaru a jeho „spotrebovanie“ kupujúcim sa teda uskutočňujú postupne na území každého z týchto štátov.

90. Nakoniec nebezpečenstvo konfliktu medzi dvoma dotknutými členskými štátmi je vyriešené vymedzením ich hraníc. V takomto prípade sa lokalizácia plnenia podľa článku 8 ods. 1 písm. a) druhej vety šiestej smernice zdá byť porovnateľná s lokalizáciou uvádzanou v článku 9 ods. 2 písm. b) šiestej smernice týkajúcom sa prepravných služieb, podľa ktorého „miestom, kde sa poskytujú prepravné služby, je miesto realizácie prepravy, s ohľadom na prekonávané vzdialenosti“. Nebezpečenstvo dvojitého zdanenia bude vylúčené, pretože každý štát bude môcť zdaniť plnenie iba za časť kábla, ktorá sa nachádza na jeho území, a tieto územia sa neprekrývajú.(27)

91. Ako som už uviedol, územná pôsobnosť šiestej smernice je definovaná v jej článku 3 odkazom na ustanovenie článku 299 ES. Pripomíame, že posledné uvádzané ustanovenie určuje územnú pôsobnosť Zmluvy ES, keď uvádza celý názov každého členského štátu bez toho, aby odkazoval na ich geografické časti.(28) Z toho bol vyvodený záver, že článok 299 ES odkazuje na vnútroštátne ustanovenia, ktorými každý členský štát vymedzuje svoje územie.(29) Z toho vyplýva, že šiesta smernica odkazuje pri definovaní územných hraníc daňovej právomoci na vnútroštátne zákony každého členského štátu.

92. Pokiaľ ide o prieskum toho, čo z vyššie uvedeného vyplýva pre uloženie podmorského kábla spájajúceho dva členské štáty, každý z týchto členských štátov má právo zdaniť plnenie z časti kábla, ktorá sa nachádza na jeho kontinentálnom území a v jeho vnútroštátnych vodách. Môže toto plnenie zdaniť tiež z časti predmetného kábla, ktorá sa nachádza v jeho teritoriálnych vodách, pretože podľa medzinárodného morského práva vykonáva svoju zvrchovanosť nad ich dnom.(30)

93. Bolo by tiež možné uvažovať o tom, že by sa členský štát rozhodol zdaniť predmetné plnenie za časť kábla, ktorá sa nachádza v jeho výlučnej ekonomickej zóne alebo na jeho kontinentálnom šelfe, lebo aj tam môže vykonávať svoje zvrchované práva, hoci v rozsahu obmedzenom na prieskum morského dna a jeho podložia.(31) V tejto súvislosti už Súdny dvor

prijal záver, že právo Spoločenstva, v danom prípade smernica Rady 92/43/EHS(32), je uplatniteľná vo výlučnej ekonomickej zóne a na kontinentálnom šelfe členského štátu, ak tam vykonáva zvrchované práva.(33) Súdny dvor z toho vyvodil záver, že tento štát nesplnil svoje povinnosti, ak neprijal opatrenia potrebné na vykonanie požiadaviek tejto smernice.

94. V každom prípade, to čo sa mi zdá dôležité v tomto štádiu mojej analýzy, je to, že rozdelenie daňovej právomoci medzi členské štáty podľa časti kábla, ktorá sa nachádza na im prislúchajúcich kontinentálnych a morských územiach, nevedie k sporom o územnej príslušnosti, a teda k prekryvaniu daňovej právomoci.

95. Ako to správne uvádza Skatteverket, rozdelenie daňovej právomoci, pokiaľ ide o také plnenie, však môže vyvolať ťažkosti medzi členskými štátmi. Tieto ťažkosti by sa nemali týkať zdanenia ceny samotného kábla. Zdá sa totiž, že zdanenie ceny v každom štáte je logicky určené podľa dĺžky kábla, ktorý sa nachádza na jeho kontinentálnom a morskom území vo vzťahu k celkovej dĺžke uvedeného kábla.

96. Naopak, rozdelenie daňovej právomoci môže vyvolať ďalšie otázky, pokiaľ ide o cenu služieb. Môže totiž vzniknúť otázka, či je potrebné ich sčítať a rozdeliť právomoc ich zdanenia ako cenu samotného kábla, teda pomerne k jeho dĺžke nachádzajúcej sa na území každého štátu, alebo rozlišovať služby poskytnuté na presne určenom mieste ako predženie kábla medzi dvomi bodmi uchytenia a ďalšie služby.

97. Vzhľadom na takúto alternatívu zastávam názor, že členské štáty budú mať dôvod využiť najjednoduchšie riešenie. Môže sa zdať ťažké a pomerne nepresné určiť s presnosťou služby, ktoré sa týkajú presného miesta, a služby, ktoré sa týkajú celého kábla, ako sú testy a prevádzkové skúšky funkčnosti.

98. Tieto ťažkosti môžu byť prirovnané k ťažkostiam, ktoré vznikajú pri určení miesta zdanenia pre dodávku tovarov a poskytovanie služieb v rámci stavby mostu spájajúceho dva členské štáty. Význam týchto ťažkostí viedol Radu Európskej únie k tomu, že s cieľom zjednotiť postup výberu dane splnomocnila dotknuté členské štáty, ako jej to umožňuje článok 27 ods. 1 šiestej smernice, aby samotné dielo považovali za nachádzajúce sa na území jediného štátu.(34) Takéto riešenie sa však zdá byť ťažko uplatniteľné, keď sú ako v prejednávanej veci dva členské štáty oddelené priestorom, ktorý nie je súčasťou územia Spoločenstva.

99. Prikláňam sa teda k riešeniu, ktoré spočíva v pripustení, že všetky služby týkajúce sa položenia kábla a prevádzkových skúšok funkčnosti sa týkajú kábla ako celku a majú byť lokalizované v každom z členských štátov v pomere dĺžky kábla umiestneného na ich území k celkovej dĺžke predmetného kábla. Toto riešenie by bolo tiež v súlade s predpokladom, podľa ktorého majú byť v prejednávanej veci dodávka kábla a jeho uloženie spoločnou NN považované na účely DPH za jediné plnenie.

100. Vzhľadom na tieto úvahy navrhujem na tretiu prejudiciálnu otázku odpovedať, že článok 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že lokalizácia plnenia s cieľom určiť daňovú právomoc členských štátov sa má rozdeliť na základe geografického umiestnenia kábla.

D – O štvrtej prejudiciálnej otázke

101. Svojou štvrtou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa článok 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice v spojení s jej článkom 2 bodom 1 a článkom 3 ods. 1 má vykladať tak, že DPH sa neplatí z tej časti dodávky tovaru, ktorá sa týka zóny nachádzajúcej sa mimo územia Spoločenstva.

102. Chce tak vedieť, či má byť právo Spoločenstva chápané tak, že plnenie nie je zdaniteľné z časti kábla, ktorá sa nachádza v medzinárodných vodách.

103. Rovnako ako spoločnosť NN, Skatteverket a Komisia zastávajú názor, že DPH nie je splatná z časti kábla, ktorá sa nachádza mimo územia Spoločenstva.

104. Ako sme videli, článok 2 bod 1 šiestej smernice stanovuje, že DPH podlieha zdaniteľné plnenie v rámci územia štátu a tento pojem podľa znenia článku 3 ods. 2 tej istej smernice zodpovedá pôsobnosti Zmluvy, tak ako je definovaná pre každý členský štát v článku 299 ES.

105. Týmito ustanoveniami teda šiesta smernica obmedzuje svoju pôsobnosť na územia definované každým z 25 členských štátov ako ich štátne územie, na ktorom vykonávajú svoju daňovú suverenitu. V súlade s medzinárodným morským právom nedisponujú členské štáty na šírom mori v zásade žiadnym zvrchovaným právom okrem toho, ktoré vykonávajú nad loďami, ktoré sa plavia pod ich vlajkou(35).

106. Ako to Súdny dvor uviedol v už citovanom rozsudku Komisia/Francúzsko(36), šiesta smernica neobsahuje žiadne pravidlo, ktoré by ukládalo členským štátom podriať DPH časti prepravného plnenia vykonané mimo územných hraníc týchto štátov v medzinárodnom priestore.

107. Je pravda, že Súdny dvor už rozhodol, pokiaľ ide o zdanenie poskytovania služieb na palube lode, že šiestej smernici neodporuje, ak členské štáty rozširujú rozsah pôsobnosti ich daňovej právnej úpravy aj za ich územné hranice, pokiaľ nezasahujú do právomocí iných štátov.(37) V už citovanom rozsudku Köhler Súdny dvor rovnako pripustil, že tieto úvahy platia aj v kontexte zdanenia dodávok tovarov.(38)

108. Toto rozšírenie pôsobnosti sa však podľa môjho názoru uplatní iba vtedy, keď je poskytovanie služieb alebo dodávka tovaru uskutočnená na palube dopravného prostriedku, ktorý tak predstavuje spojenie s daňovou právomocou členského štátu. V už citovanom rozsudku Köhler išlo o výklad článku 8 ods. 1 písm. c) šiestej smernice, podľa ktorého sa v prípade tovaru dodaného na palubu lodí, lietadiel alebo do vlakov počas časti dopravy cestujúcich uskutočnenej v Spoločenstve za miesto dodania tovarov považuje miesto začatia prepravy cestujúcich. Táto analýza je tiež podporená už citovaným rozsudkom Berkolz, v ktorom Súdny dvor výslovne spájal toto rozšírenie právomoci s výkonom súdnej právomoci predmetným členským štátom na palube lode, na ktorej sú služby poskytované.(39)

109. Toto rozšírenie pôsobnosti šiestej smernice pripustené Súdnym dvorom v tomto presne vymedzenom kontexte teda podľa môjho názoru nespochybňuje zásadu, podľa ktorej je táto pôsobnosť obmedzená na územie členských štátov, tak ako je definované v ich vlastnej legislatíve.

110. Na štvrtú prejudiciálnu otázku teda navrhujem odpovedať, že článok 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice v spojení s jej článkami 2 a 3 sa má vykladať tak, že DPH sa neplatí z tej časti dodávky tovaru, ktorá sa týka zóny nachádzajúcej sa mimo územia Spoločenstva.

V – Návrh

111. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem na prejudiciálne otázky predložené zo strany

Regeringsrätten odpoveda? takto:

1. Zdanite?né plnenie týkajúce sa dodávky a uloženia kábla inštalovaného na území dvoch ?lenských štátov a tiež mimo územia Spolo?enstva, pri ktorom cena samotného kábla predstavuje zjavne prevažujúcu ?as? celkových nákladov tohto plnenia, musí by? považované za dodávku tovaru v zmysle šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ktorá zavádza nové zjednodušujúce opatrenia pre da? z pridanej hodnoty — rozsah ur?itých výnimiek a praktické postupy pri ich uplat?ovaní.

2. ?lánok 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 95/7 sa má vyklada? v tom zmysle, že lokalizácia plnenia s cie?om ur?i? da?ovú právomoc ?lenských štátov sa má rozdeli? na základe geografického umiestnenia kábla.

3. ?lánok 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 95/7, v spojení s jej ?lámkami 2 a 3 sa má vyklada? tak, že DPH sa neplatí z tej ?asti dodávky tovaru, ktorá sa týka zóny nachádzajúcej sa mimo územia Spolo?enstva.

1 – Jazyk prednesu: francúzština.

2 – Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenená a doplnená smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ktorá mení a dop??a smernicu 77/388/EHS a zavádza nové zjednodušujúce opatrenia pre da? z pridanej hodnoty — rozsah ur?itých výnimiek a praktické postupy pri ich uplat?ovaní (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ?alej len „šiesta smernica“).

3 – SFS 1994, ?. 200, ?alej len „ML“.

4 – ?alej len „NN“.

5 – Rozsudok zo 4. júla 1985, 168/84, Zb. s. 2251.

6 – C?134/97, Zb. s. I?7023.

7 – Bod 18.

8 – Tamže.

9 – Rozsudky z 8. marca 2001, Skandia, C?240/99, Zb. s. I?1951; z 1. apríla 2004, Stenholmen, C?320/02, Zb. s. I?3509, a z 20. januára 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, Zb. s. I?743.

10 – Pozri najmä rozsudky z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin (C?308/96 a C?94/97, Zb. s. I?6229, bod 24), na margo poskytovania služby výletov a dopravy pre svojich klientov až k sídlu hotela jeho majite?om; z 25. februára 1999, CPP (C?349/96, Zb. s. I?973, bod 30), na margo poskytovania poistných služieb a iných služieb držite?om kreditných kariet a z 15. mája 2001, Primback (C?34/99, Zb. s. I?3833, bod 45), na margo poskytovania úveru predajcom nábytku svojim klientom na financovanie ich nákupov v jeho prevádzke.

11 – Rozsudok z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C?41/04, Zb. s. I?9433, bod 22.

12 – Pozri najmä rozsudky z 8. februára 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C?320/88, Zb. s. I?285, bod 7, a z 21. apríla 2005, *HE*, C?25/03, Zb. s. I?3123, bod 64.

13 – Smernica z 11. apríla 1967 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Štruktúra a spôsoby použitia spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES 71, s. 1303, ďalej len „druhá smernica“).

14 – Článok 5 ods. 2 písm. e) druhej smernice uvádza:

„Za dodávku tovarov podľa odseku 1 [sa tiež považuje]... vykonanie stavebných prác, vrátane stavebných prác zahŕňajúcich zabudovanie hnutelnej veci do nehnuteľností.“ [*neoficiálny preklad*]

15 – Rozsudky z 2. mája 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, C?231/94, Zb. s. I?2395, bod 12, a *Levob Verzekeringen a OV Bank*, už citovaný, bod 27.

16 – Rozsudok *Faaborg-Gelting Linien*, už citovaný, bod 14.

17 – Tamže, body 13 a 14.

18 – Bod 28.

19 – Z opisu skutkového stavu vyplýva, že cena softvéru bola 713 000 USD, zatiaľ čo cena prispôsobenia sa pohybovala medzi 793 000 USD až 970 000 USD okrem 15 000 USD za náklady na inštaláciu do informačného systému nadobúdateľa a vyškolenie jeho zamestnancov.

20 – Rozsudok *Faaborg-Gelting Linien*, už citovaný, bod 14.

21 – Rozsudok *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, už citovaný, body 7 a 8. Pozri tiež rozsudky z 26. júna 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C?305/01, Zb. s. I?6729, bod 38, a z 21. februára 2006, *University of Huddersfield*, C?223/03, Zb. s. I?1751, body 40 a 48.

22 – Rozsudky z 21. februára 2006, *Halifax a i.*, C?255/02, Zb. s. I?1609, bod 72 a citovaná judikatúra, a *University of Huddersfield*, už citovaný, bod 49.

23 – Pozri k nedávnomu uplatneniu v oblasti DPH na margo článku 9 šiestej smernice rozsudok z 9. marca 2006, *Gillan Beach* (C?114/05, Zb. s. I?2427, bod 21).

24 – Smernica Rady zo 16. decembra 1991, ktorou sa doplní spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a doplní smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; *Mim. vyd.* 09/001, s. 160).

25 – Rozsudok z 12. mája 2005, *RAL (Channel Islands) a i.*, C?452/03, Zb. s. I?3947, bod 23.

26 – C?58/04, Zb. s. I?8219, bod 22.

27 – V rozsudku z 13. marca 1990, *Komisia/Francúzsko* (C?30/89, Zb. s. I?691, bod 16), Súdny dvor rozhodol, že zvláštne pravidlo na určenie miesta plnenia pre prepravné služby, ktoré sa odchyľuje od všeobecného režimu určenia miesta poskytovania služieb stanoveného v článku 9 ods. 1 šiestej smernice, má za cieľ zabezpečiť, aby každý členský štát zďalšie prepravné služby za čas cesty uskutočnenú na jeho území.

28 – Článok 299 ods. 1 ES stanovuje:

„Táto zmluva sa vzťahuje na Belgické kráľovstvo, českú republiku, Dánske kráľovstvo, Spolkovú republiku Nemecko, Estónsku republiku, Helénsku republiku, Španielske kráľovstvo, Francúzsku republiku, Írsko, Taliansku republiku, Cyperskú republiku, Lotyšskú republiku, Litovskú republiku, Luxemburské veľkoveľkoveľkostvo, Maľarskú republiku, Maltskú republiku, Holandské kráľovstvo, Rakúsku republiku, Poľskú republiku, Portugalskú republiku, Slovinskú republiku, Slovenskú republiku, Fínsku republiku, Švédske kráľovstvo a Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska.“

29 – Rozsudok z 10. októbra 1978, Hansen, 148/77, Zb. s. 1787, bod 9.

30 – Pozri v tejto súvislosti článok 2 Dohovoru Organizácie spojených národov o morskom práve (ďalej len „Dohovor z Montego Bay“), uzavretého v Montego Bay 10. decembra 1982, schváleného v mene Spoločenstva rozhodnutím Rady 98/392/ES z 23. marca 1999 (Ú. v. ES L 179, s. 1; Mim. vyd. 04/003, s. 260) a ratifikovaného všetkými členskými štátmi Európskej únie.

31 – Pozri články 56 a 77 Dohovoru z Montego Bay, pokiaľ ide v uvedenom poradí o výlučnú ekonomickú zónu a kontinentálny šelf.

32 – Smernica Rady 92/43/EHS z 21. mája 1992 o ochrane prirodzených biotopov a voľne žijúcich živočíchov a rastlín (Ú. v. ES L 206, s. 7; Mim. vyd. 15/002, s. 102).

33 – Rozsudok z 20. októbra 2005, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-6/04, Zb. s. I-9017, bod 117.

34 – Pozri napríklad rozhodnutie Rady 2005/713/ES z 11. októbra 2005, ktorým sa povoľuje Spolkovej republike Nemecko a Holandskému kráľovstvu, aby uplatňovali opatrenie odchyľujúce sa od článku 3 šiestej smernice 77/388/EHS o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu (Ú. v. EÚ L 271, s. 39). Pozri tiež rozhodnutie Rady 95/114/ES z 30. marca 1995, ktorým sa povoľuje Spolkovej republike Nemecko a Luxemburskému veľkoveľkoveľkostvu, aby uplatňovali opatrenie odchyľujúce sa od článku 3 šiestej smernice (Ú. v. ES L 80, s. 46).

35 – Pozri články 89 a 92 Dohovoru z Montego Bay.

36 – Bod 17.

37 – Rozsudok z 23. januára 1986, Trans Tirreno Express, 283/84, Zb. s. 231, bod 20.

38 – Bod 25.

39 – Bod 16.