

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

JÁN MAZÁK

prednesené 10. júla 2007 1(1)

Vec C-442/05

Finanzamt Oschatz

proti

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Bundesfinanzhof (Nemecko)]

„Zdaňovanie – Šiesta smernica o DPH – článok 4 ods. 5 – Príloha D bod 2 – ‚Zásobovanie vodou‘ – článok 12 ods. 3 písm. a) – Znížená sadzba – Príloha H kategória 2 – ‚Dodávky vody‘“

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES sa týka výkladu pojmu „zásobovanie vodou“ podľa prílohy D bodu 2 a pojmu „dodávky vody“ podľa prílohy H kategórie 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia(2) (aj len „šiesta smernica“). Vnútroštátny súd, Bundesfinanzhof (spolkový daňový súd) (Nemecko), sa najmä pýta, či sa na prípojky k vodovodnej sieti pre domácnosti za osobitne fakturovaný poplatok vzťahujú tieto pojmy.

I – Relevantné právo Spoločenstva

2. Článok 2 šiestej smernice stanovuje:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou,

...“

3. Článok 4 šiestej smernice definuje, kto sa považuje za „zdaniteľnú osobu“ takto:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ubovoňom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií...

...

5. Štátne orgány, orgány regionálnej a miestnej správy a iné orgány [organizácie – *neoficiálny preklad*] riadiace sa verejným právom sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na [pokiaľ ide o – *neoficiálny preklad*] činnosti alebo plnenia, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány [verejnoprávne organizácie – *neoficiálny preklad*] ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo plneniami inkasujú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

Ak sa zúčastňujú takýchto činností a plnení, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito činnosťami a plneniami v tých prípadoch, keď by keď by zaobchádzanie s nimi ako s osobami nepodliehajúcimi dani [ako so subjektmi, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami – *neoficiálny preklad*] viedlo k výraznému narušeniu voľnej súťaže.

V každom prípade sa budú tieto orgány [organizácie – *neoficiálny preklad*] považovať za zdaniteľné osoby v súvislosti s činnosťami uvedenými v Prílohe D za predpokladu, že sa neuskutočnia v takom malom rozsahu, že sú zanedbateľné.

...“

4. V prílohe D je „zásobovanie vodou“ uvedené ako jedna z činností, na ktoré odkazuje tretí pododsek článku 4 ods. 5 šiestej smernice.

5. Článok 12 ods. 3 písm. a) šiestej smernice stanovuje:

„Štandardnú sadzbu dane z pridanej hodnoty stanoví každý členský štát ako percento zdaňovanej čiastky a bude rovnaká pre dodávky tovarov a poskytovanie služieb...

...

Členské štáty môžu tiež použiť jednu alebo dve znížené sadzby. Tieto sadzby sa stanovujú ako percento zdaňovanej čiastky, ktoré nesmie byť menej ako 5 % a bude platiť len pre poskytovanie kategórií tovarov a služieb špecifikovaných v prílohe H.“

6. V prílohe H sú „dodávky vody“ uvedené medzi tovarmi a službami, ktoré môžu podliehať zníženým sadzbám dane z pridanej hodnoty („DPH“).

II – Relevantná vnútroštátna právna úprava

7. Podľa § 1 ods. 1 pododseku 1 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, ďalej len „UStG“) v znení uplatňovanom v čase vzniku skutkových okolností podliehajú dani z obratu dodávky tovaru a poskytnutie služieb uskutočnené podnikateľom na území Nemecka v rámci jeho podnikania za protihodnotu.

8. § 2 ods. 3 prvá veta UStG stanovuje, že právnická osoba riadiaca sa verejným právom podlieha dani z obratu, len ak vykonáva obchodnú činnosť alebo profesijnú činnosť obchodnej povahy, ktoré sú definované v § 1 ods. 1 pododseku 6 a § 4 zákona o dani z príjmu právnických osôb (Körperschaftsteuergesetz, ďalej len „KStG“). Zásobovanie verejnosti vodou je jednou z činností obchodnej povahy uvedených v § 4 ods. 3 KStG.

9. V rozhodnom ?ase bola pod?a § 12 ods. 1 UStG štandardná sadzba dane v Nemecku 16 %.
10. Pod?a § 12 ods. 2 pododseku 1 UStG v spojení s bodom 34 prílohy UStG podlieha „zásobovanie vodou“ zníženej sadzbe dane, a to 7 %.

III – Konanie vo veci samej a prejudiciálna otázka

11. Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (?alej len „žalobca“), združenie riadiace sa verejným právom, dodáva pitnú vodu a spracúva odpadovú vodu. Jeho ?lenmi sú niektoré mestá a obce v spolkovej krajine Sasko.
12. Okrem dodávky vody zákazníkom žalobca zria?uje vodovodné prípojky pre domácnosti na požiadanie vlastníkov nehnute?ností, pri?om títo vlastníci znášajú príslušné náklady. Zriadením prípojky pre domácnos? žalobca pripojí k svojej vodovodnej sieti konkrétne zariadenie vlastníka nehnute?nosti. Rúry samotnej prípojky pre domácnos? zostávajú vlastníctvom žalobcu.
13. Žalobca uvádza, že znížená sadzba dane vo výške 7 %, ktorá sa uplat?uje na zásobovanie vodou v Nemecku, by sa mala taktiež uplat?ova? na poskytovanie vodovodných prípojok pre domácnosti, ke?že prípojka má výlu?ne slúži? na zabezpe?enie zásobovania nehnute?nosti vodou.
14. Finanzamt (da?ový úrad) Oschatz (?alej len „žalovaný“) však uvádza, že zriadenie prípojky pre domácnos? by sa malo považova? za nezávislú službu, konkrétne za „poskytnutie pripojenia k vodovodnej sieti“, a malo by by? zdanené štandardnou sadzbou. Toto stanovisko bolo vyjadrené v liste Bundesministerium der Finanzen (Spolkové ministerstvo financií) zo 4. júla 2000.
15. Žalovaný najprv zamietol námietku proti zdaneniu podanú žalobcom, ale potom Finanzgericht (da?ový súd) uznal predmetný nárok žalobcu proti žalovanému. Finanzgericht rozhodol, že služby poskytované zo strany žalobcu koncovým užívateľom, konkrétne zásobovanie vodou a zria?ovanie vodovodných prípojok pre domácnosti, predstavujú ako celok jednu službu „zásobovania vodou“ a mali by sa zda?ova? v súlade s nemeckým zákonom zníženou sadzbou vo výške 7 %.
16. Bundesfinanzhof si nie je istý, či sa na zria?ovanie vodovodnej prípojky pre domácnos? za osobitne fakturovaný poplatok vz?ahuje pojem „zásobovanie vodou“ uvedený v prílohe D bode 2 šiestej smernice. V prípade, že tretí pododsek ?lánku 4 ods. 5 v spojení s prílohou D bodom 2 šiestej smernice nie je uplatnite?ný na zria?ovanie vodovodnej prípojky pre domácnos? za osobitne fakturovaný poplatok, vzniká pod?a Bundesfinanzhof otázka, či pri zria?ovaní takejto prípojky žalobca konal ako zdanite?ná osoba pod?a prvého a druhého pododseku ?lánku 4 ods. 5 šiestej smernice.
17. ?alej, pokia? ide o to, akú sadzbu zdanenia uplatni?, Bundesfinanzhof sa priklá?a k názoru, že sa má zria?ovanie vodovodnej prípojky pre domácnos? považova? za zahrnuté pod pojem „dodávky vody“, a má by? teda zdanené zníženou sadzbou. Uvádza však, že táto otázka závisí od výkladu práva Spolo?enstva.
18. Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol preruši? konanie a položi? Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:
- „Vz?ahuje sa pojem [„zásobovanie vodou/dodávky vody“](3) v zmysle šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu (prílohy D bodu 2 a prílohy H kategórie 2) na pripojenie zariadenia vlastníka

nehnuteľnosti k vodovodnej sieti (tzv. prípojka pre domácnosť) vodárenským podnikom za osobitne fakturovaný poplatok?“

19. Písomné pripomienky predložili žalobca, žalovaný, nemecká a talianska vláda a Komisia. Prednesy žalobcu a Komisie boli vypočuté na pojednávaní 10. mája 2007.

IV – O prípustnosti

20. Nemecká vláda spochybňuje prípustnosť časti otázky týkajúcej sa výkladu pojmu „zásobovanie vodou“ v prílohe D bode 2 šiestej smernice. Uvádza, že výsledok konania vo veci samej nezávisí od výkladu prílohy D bodu 2 šiestej smernice, keďže je nesporné, že žalobca pri zriaďovaní vodovodnej prípojky pre domácnosť vykonával obchodnú činnosť podľa § 2 ods. 3 prvej vety UStG. Otázka týkajúca sa prílohy D bodu 2 šiestej smernice nie je preto relevantná a z hľadiska svojej povahy hypotetická. Žalovaný uvádza, že rozhodnutie Súdneho dvora týkajúce sa prílohy D bodu 2 šiestej smernice by bolo relevantné pre konanie vo veci samej len vtedy, keby bol Súdny dvor požiadaný posúdiť, či v prípade, že zriaďovanie vodovodnej prípojky pre domácnosť nepatrí pod pojem uvedený v prílohe D bode 2, žalobca pri vykonávaní takejto činnosti konal ako zdaniteľná osoba podľa článku 4 ods. 5 šiestej smernice. Táto otázka však Súdnemu dvoru položená nebola.

21. V prípade, že sa otázky položené vnútroštátnym súdom týkajú výkladu práva Spoločenstva, Súdny dvor je v zásade povinný vydať rozhodnutie.(4) Súdny dvor však môže, ak je to potrebné, skúmať podmienky, za akých sa vnútroštátny súd na neho obrátil, s cieľom preveriť svoju vlastnú právomoc a najmä určiť, či požadovaný výklad práva Spoločenstva súvisí so skutkovými okolnosťami a predmetom sporu vo veci samej, čiže nie je povinný poskytnúť poradné stanovisko k všeobecným alebo hypotetickým otázkam. Pokiaľ sa zdá, že zodpovedanie položenej otázky zjavne nie je potrebné na vyriešenie sporu, Súdny dvor rozhodne o zastavení konania.(5)

22. V predmetnom prípade nie je podľa mňa zjavné, že by výklad práva Spoločenstva, ktorý požaduje vnútroštátny súd, týkajúci sa prílohy D bodu 2 šiestej smernice nesúvisel s predmetom sporu vo veci samej alebo by bol z hľadiska svojej povahy hypotetický, ako uvádza žalovaný a nemecká vláda.

23. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu a tvrdení nemeckej vlády je jasné, že žalobca je pri zriaďovaní vodovodnej prípojky pre domácnosť povinný platiť DPH podľa nemeckého práva. Vnútroštátny súd však uviedol vo svojom rozhodnutí, že sa zdá, že žalobca aspoň zo zásadného hľadiska nie je zdaniteľnou osobou podľa prvého pododseku článku 4 ods. 5 šiestej smernice. Vnútroštátny súd si teda nie je istý, či činnosť zriaďovania vodovodnej prípojky pre domácnosť za osobitne fakturovaný poplatok je činnosťou patriacou pod pojem „zásobovanie vodou“ uvedený v prílohe D bode 2 a či žalobca môže byť teda považovaný za zdaniteľnú osobu podľa tretieho pododseku článku 4 ods. 5 šiestej smernice.

24. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu sa zdá, že ústredná otázka sporu vo veci samej sa týka toho, či sa má uplatniť znížená sadzba dane na činnosť zriaďovania vodovodnej prípojky pre domácnosť podľa tretieho pododseku článku 12 ods. 3 písm. a) v spojení s prílohou H kategóriou 2 šiestej smernice. Podľa mňa však táto otázka vzniká len vtedy, keď subjekt zriaďujúci prípojky koná ako zdaniteľná osoba pri výkone tejto činnosti a táto zdaniteľná osoba podlieha DPH podľa článku 2 šiestej smernice.

25. Vzhľadom na to, že vnútroštátny súd uviedol v rámci pred ním prebiehajúceho konania, že žalobca je zdaniteľnou osobou podľa článku 4 ods. 5 šiestej smernice len v prípade, ak zriaďovanie vodovodnej prípojky za osobitne fakturovaný poplatok patrí pod pojem uvedený v prílohe D bode 2, domnievam sa, že otázka, či zriaďovanie vodovodnej prípojky pre domácnosť

za osobitne fakturovaný poplatok patrí pod pojem „zásobovanie vodou“ uvedený v prílohe D bode 2, je relevantná pre konanie vo veci samej prebiehajúce na vnútroštátnom súde.

26. V súlade s tým sa domnievam, že je potrebné poskytnúť odpoveď na časť otázky týkajúcej sa prílohy D bodu 2 šiestej smernice takým spôsobom, aby boli vnútroštátnemu súdu poskytnuté všetky podklady na výklad práva Spoločenstva, ktoré by mu mohli pomôcť pri rozhodovaní sporu vo veci samej. Vznesená námietka neprípustnosti preto musí byť zamietnutá a návrh na začatie prejudiciálneho konania týkajúci sa prílohy D bodu 2 šiestej smernice vyhlásený za prípustný.

V – O veci samej

A – Hlavné tvrdenia účastníkov konania

27. Žalobca a talianska vláda tvrdia, že zriaďovanie vodovodnej prípojky pre domácnosť patrí pod pojem „zásobovanie vodou“ alebo „dodávky vody“ uvedený v prílohe D bode 2 a prílohe H kategórii 2 šiestej smernice. Tvrdia, že vodovodná prípojka pre domácnosť je nevyhnutná na zásobovanie vodou. Talianska vláda uvádza, že zriaďovanie prípojky pre domácnosť je vedľajším plnením k hlavnému plneniu, ktorým je zásobovanie vodou.

28. Žalobca uvádza, že zriaďovanie prípojky pre domácnosť nie je samostatným plnením v porovnaní so zásobovaním vodou. Z pohľadu zákazníka vodovodná prípojka pre domácnosť slúži len nato, aby bolo možné zásobovanie vodou, a iný účel nemá. Toto zdôrazňuje aj skutočnosť, že z právnych a praktických dôvodov zákazník nemôže odoberať vodu od iného podniku. Žalobca uvádza, že skutočnosť, že zriaďovanie vodovodnej prípojky pre domácnosť sa účtuje osobitným spôsobom alebo jednorazovo nie je z hľadiska DPH relevantné. Skutočnosť, že náklady spojené so zriaďovaním prípojky pre domácnosť sú odpočítavané z mesačného poplatku za fixné náklady a poplatku spojeného so skutočnou spotrebou vody, znamená, že existuje len jedna cena za zásobovanie vodou, ktorej časť sa vypočítava osobitným spôsobom. Navyše, hoci prípojka sa zriadi len raz, je nevyhnutná na trvalé zásobovanie vodou, a preto ju nemožno považovať za samostatné plnenie. Nielen samotná prípojka, ale aj prítomnosť dodávok vody trvale zvyšuje hodnotu predmetnej nehnuteľnosti. Na rozdiel od toho, čo tvrdí žalovaný, predpoklad, že voda sa nemusí spotrebúvať v budovách s prípojkou, nezodpovedá skutočnosti. Navyše (vysoká) suma fakturovaná za prípojku pre domácnosť nie je oprávneným podkladom pre záver, že predstavuje samostatné plnenie. Hoci prípojka môže stáť tisíc eur, spotreba vody domácnosťou môže byť až osem, ba dokonca dvanásť tisíc eur za obdobie štyridsiatich až päťdesiatich rokov.

29. Žalovaný a nemecká vláda obmedzili svoje tvrdenia na výklad prílohy H kategórie 2 šiestej smernice. Žalovaný, nemecká vláda a Komisia uvádzajú, že zriaďovanie vodovodnej prípojky pre domácnosť nepatrí pod pojem „dodávky vody“ uvedený v prílohe H kategórii 2 šiestej smernice. Uvádzajú, že keďže pravidlá uplatňovania zníženej sadzby sú výnimkou zo všeobecných pravidiel šiestej smernice, musia byť v súlade s judikatúrou Súdneho dvora vykladané doslovne. Pojem „dodávky vody“ treba preto obmedziť na zásobovanie vodou *stricto sensu* a nemal by zahŕňať akékoľvek iné dodatočné služby, akými sú stavebné práce na zabezpečenie zásobovania vodou. Žalovaný a nemecká vláda preto uvádzajú, že zriaďovanie prípojky pre domácnosť by malo byť fakturované so štandardnou sadzbou.

30. Nemecká vláda dodáva, že zásada neutrality DPH by bola narušená, keby bol pojem „dodávky vody“ vykladaný príliš voľne, keďže porovnateľné plnenia, akými sú napríklad zriaďovanie prípojok plynu alebo elektriny, nepodliehajú zníženej sadzbe dane. Žalovaný takisto uvádza, že keby sa uznali tvrdenia žalobcu, zriaďovanie vodovodnej prípojky pre domácnosť zo strany dodávateľa vody by bolo zdaňované zníženou sadzbou, kým zriaďovanie prípojky nezávislou stavebnou spoločnosťou by bolo zdaňované štandardnou sadzbou.

31. Navyše nemecká vláda poznamenáva, že členské štáty v súlade s tretím pododsekom článku 12 ods. 3 písm. a) šiestej smernice sa môžu samy rozhodnúť, či uplatnia zníženú sadzbu.
32. Nemecká vláda a Komisia sa teda domnievajú, že zriadenie vodovodnej prípojky pre domácnosť a zásobovanie vodou by sa mali chápať ako dve hlavné plnenia podliehajúce podľa nemeckej vlády rôznym sadzbám. Vodovodnú prípojku pre domácnosť preto nemožno považovať za vedľajšie plnenie.
33. Komisia uznáva, že zriadenie prípojky pre domácnosť je podmienkou, ktorá predchádza zásobovaniu vodou a je na tento účel nevyhnutná. Z technického hľadiska výstavba prípojky nemá však žiadnu spojitosť so zásobovaním vodou v doslovnom význame. Žalovaný, nemecká vláda a Komisia najmä uvádzajú, že skutočnosť, že osoba zodpovedná za platbu vodovodnej prípojky pre domácnosť je vlastníkom nehnuteľnosti, kým poplatky za skutočnú spotrebu vody môžu byť účtované napríklad nájomníkovi budovy, preukazuje, že prípojka a samotná voda nie sú jedným plnením. Žalovaný takisto poznamenáva, že trvale zhodnocuje nehnuteľnosť. Ďalej sa podľa žalovaného a Komisie prípojka zriaďuje len raz a nemá žiadnu časovú spojitosť so zásobovaním vodou. Skutočnosť, že zriadenie prípojky pre domácnosť stojí priemerne niekoľko tisíc eur, kým zásobovanie vodou stojí vo všeobecnosti iba pár stoviek eur za rok, takisto vytvára dojem, že zriadenie prípojky nie je vedľajšou činnosťou. Preto podľa Komisie existujú z finančného hľadiska dve odlišné plnenia, ktoré sa poskytujú ako také spotrebiteľom. Tento záver je v súlade s rozdielom medzi výstavbou a poskytnutím siete a zásobovaním vodou prostredníctvom siete.(6)
34. Nemecká vláda uvádza, že hoci z hľadiska priemerného spotrebiteľa zriadenie prípojky a zásobovanie vodou slúžia tomu istému hospodárskemu cieľu, nepostačuje to samo osebe na to, aby sa považovali za jedno plnenie. Na to, aby išlo o jedno plnenie, musia byť rôzne prvky tak úzko spojené, aby boli nerozlíšiteľné. Nie je to tak však v tomto konaní. Nemecká vláda tiež poznamenáva, že prípojka pre domácnosť môže byť zriadená bez akejkoľvek povinnosti používať ju a odoberať vodu.
35. Pokiaľ ide o výklad pojmu „zásobovanie vodou“ v prílohe D, Komisia tvrdí, že Súdny dvor nemá k dispozícii dosť dôkazov na posúdenie, či žalobca vo veci samej je organizáciou, ktorá spĺňa kritériá stanovené v článku 4 ods. 5 šiestej smernice. Komisia sa preto domnieva, že Súdny dvor by mal odpovedať na časť otázky týkajúcej sa prílohy D tak, že vnútroštátny súd by mal preskúmať, či činnosti žalobcu sú zdaniteľné.

B – Posúdenie

36. Účastníci tohto konania zastávajú protichodné stanoviská, pokiaľ ide v podstate o to, či pojem „zásobovanie vodou“ uvedený v prílohe D bode 2 a „dodávky vody“ uvedený v prílohe H kategórii 2 šiestej smernice zahŕňajú zriadenie vodovodnej prípojky pre domácnosť.
37. Treba poznamenať, že šiesta smernica nedefinuje ani pojem „zásobovanie vodou“ uvedený v prílohe D bode 2, ani pojem „dodávky vody“ uvedený v prílohe H kategórii 2. Preambula prílohy H šiestej smernice stanovuje, že členské štáty pri preberaní kategórií uvedených v prílohe H, ktoré sa týkajú tovarov, môžu použiť kombinovanú nomenklatúru na presné vymedzenie príslušnej kategórie. Kombinovaná nomenklatúra zriadená nariadením Rady (EHS) č. 2658/87 z 23. júla 1987 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku(7) v znení zmien a doplnení pozostáva okrem iného z harmonizovaného systému nomenklatúry iba pre tovary. Neposkytuje však žiadnu pomoc na definovanie pojmu „dodávky vody“ ani pojmu „zásobovanie vodou“.

38. Navyše podľa mňa otázky položené Súdnemu dvoru nemožno riešiť len na základe znenia prílohy D bodu 2 a prílohy H kategórie 2 šiestej smernice. Znenia týchto ustanovení v každom prípade nie sú jednoznačné, najmä keď sa preskúmajú a porovnávajú rôzne jazykové verzie šiestej smernice. Hoci znenie niektorých jazykových verzií sa môže prikláňať k úzkemu výkladu pojmov uvedených v prílohe D bode 2 a prílohe H kategórii 2 šiestej smernice, ktorý by obmedzil ich rozsah iba na samotné dodávky vody, iné jazykové verzie sa prikláňajú k širšiemu výkladu.⁽⁸⁾ Vzhľadom na jazykové rozdiely nemôže byť rozsah predmetných pojmov stanovený podľa výkladu, ktorý by bol založený len na samotnom znení. Je preto vhodné zohľadniť iné výkladové kritériá, najmä všeobecný systém a účel právnej úpravy, ktorej sú predmetné ustanovenia súčasťou.⁽⁹⁾

39. Domnievam sa, že je teda potrebné preskúmať oddelene prílohy D a H v systéme šiestej smernice a posúdiť ich osobitný účel.

1. Príloha D

40. Prvý pododsek článku 4 ods. 5 šiestej smernice stanovuje, že štátne orgány, orgány regionálnej a miestnej správy a iné organizácie riadiace sa verejným právom sa nepovažujú za zdaniteľné osoby definované v článku 4 ods. 1, pokiaľ ide o činnosti alebo plnenia, ktorých sa zúčastňujú ako verejné organizácie.⁽¹⁰⁾ Podľa druhého pododseku článku 4 ods. 5 sú členské štáty povinné zabezpečiť, aby sa organizácie riadiace sa verejným právom považovali za zdaniteľné osoby v tých prípadoch, keď by opak viedol k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže. Navyše podľa tretieho pododseku článku 4 ods. 5 šiestej smernice sú členské štáty „v každom prípade“ povinné považovať organizácie riadiace sa verejným právom za zdaniteľné osoby, pokiaľ ide o činnosti uvedené v prílohe D tejto smernice, za predpokladu, že predmetné činnosti nie sú z hľadiska svojho rozsahu zanedbateľné.

41. Druhý pododsek článku 4 ods. 5 a tretí pododsek článku 4 ods. 5 v spojení s prílohou D šiestej smernice sú teda podľa mňa výnimky zo „všeobecného pravidla“ obsiahnutého v prvom pododseku článku 4 ods. 5. Účelom druhého a tretieho pododseku článku 4 ods. 5 šiestej smernice je zabezpečiť, aby neutralita dane bola zachovaná v situáciách, keď organizácie riadiace sa verejným právom vykonávajú, podľa osobitnej právnej úpravy uplatnenej na nich, činnosti, ktoré v konkurencii s týmito organizáciami môžu vykonávať aj osoby v režime súkromného práva alebo na základe koncesíí.⁽¹¹⁾

42. Keď je činnosť uvedená v prílohe D, nie je však potrebné skúmať právne postavenie organizácie vykonávajúcej túto činnosť ani kvalifikáciu vykonávanej činnosti. Toto skúmanie je nadbytočné, keďže v prípade, že činnosť patrí pod pojem uvedený v prílohe D šiestej smernice, subjekt vykonávajúci túto činnosť v zásade podlieha dani, pokiaľ ide o túto činnosť. Toto podľa mňa vyplýva zo slov „v každom prípade“, ktoré sú použité v tomto ustanovení. Navyše nie je potrebné určiť, tak ako v prípade druhého pododseku článku 4 ods. 5, či zaobchádzanie s verejnoprávnou organizáciou ako so subjektom, ktorý nie je zdaniteľnou osobou, by viedlo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže. Ak je činnosť zaradená do prílohy D, predpokladá sa výrazné narušenie hospodárskej súťaže. Ako generálna advokátka Kokott vyjadrila vo svojich návrhoch vo veci C-369/04⁽¹²⁾, príloha D uvádza tie činnosti, ktoré môžu vykonávať verejnoprávne organizácie, ako aj súkromné podniky, pričom „je hospodársky aspekt podstatný a zjavný“⁽¹³⁾. Tretí pododsek článku 4 ods. 5 v spojení s prílohou D šiestej smernice je určený na to, aby zabezpečil verejnoprávnym organizáciám a súkromným podnikom rovnaké postavenie na daňových účely, pokiaľ ide o činnosti uvedené v prílohe D.

43. Pokiaľ ide o činnosť zásobovania vodou uvedenú v prílohe D bode 2 šiestej smernice, je jasné zo smernice 2004/17⁽¹⁴⁾, že verejnoprávne aj súkromné podniky vyvíjajú činnosť v

niektorých členských štátoch vo vodohospodárskej oblasti a navzájom súťažia, pokiaľ ide o „prevádzkovanie alebo poskytovanie prístupu do stálych sietí určených na poskytovanie služieb verejnosti v súvislosti s výrobou, prepravou alebo distribúciou pitnej vody“ a „zásobovanie takýchto sietí pitnou vodou“(15). Ďalej na pojednávaní v tejto veci žalobca potvrdil, že viaceré rôzne typy subjektov – ako verejnoprávne, tak aj súkromnoprávne – zriaďujú vodovodné prípojky pre domácnosti v Nemecku. Navyše sa z vyjadrení účastníkov konania zdá, že účinnosť zriaďovania vodovodných prípojok pre domácnosti je z ekonomického hľadiska vzhľadom na príslušné náklady atraktívna.

44. Podľa mňa sa teda zahrnutie zriaďovania prípojky pre domácnosť pod pojem „zásobovanie vodou“ uvedený v prílohe D bode 2 tejto smernice zdá v súlade so systémom a účelom tretieho pododseku článku 4 ods. 5 a prílohy D šiestej smernice.

2. Príloha H

45. Tretí pododsek článku 12 ods. 3 písm. a) šiestej smernice stanovuje, že členské štáty môžu uplatňovať zníženú sadzbu DPH na poskytovanie kategórií(16) tovarov a služieb špecifikovaných v prílohe H tejto smernice. Tieto ustanovenia sú z hľadiska svojej povahy výnimkami zo zásady uplatňovania štandardnej sadzby DPH, a musia byť preto vykladané doslovne.(17)

46. Príloha H bola zaradená do šiestej smernice smernicou Rady 92/77/EHS z 19. októbra 1992, ktorá dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS (zblíženie sadzieb DPH)(18). Okrem „dodávok vody“ obsahuje príloha H šestnásť iných kategórií tovarov a služieb, ktoré môžu podliehať zníženej sadzbe dane.

47. Ani odôvodnenia smernice 92/77, ani samotná šiesta smernica neposkytujú žiadne vysvetlenie o účele a rozsahu prílohy H. Podľa mňa sa však zdá, po prvé zo samotných kategórií tovarov a služieb uvedených v prílohe H a po druhé zo Stanoviska Hospodárskeho a sociálneho výboru k návrhu smernice Rady dopĺňajúcej spoločný systém dane z pridanej hodnoty a ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388, zblížovanie sadzieb DPH [*neoficiálny preklad*](19), že účelom prílohy H v spojení s tretím pododsekom článku 12 ods. 3 písm. a) šiestej smernice je umožniť členským štátom uplatňovať zníženú sadzbu dane na hlavné tovary a služby každodennej spotreby a na účinnosti slúžiace sociálnemu alebo verejnému účelu.

48. Podľa mňa je čistá voda podstatným tovarom každodennej spotreby a prístup k nej nespochybne podporuje záujmy ľudského zdravia.(20) Keďže zriadenie vodovodnej prípojky pre domácnosť nemá iný účel ako pripojiť dom k vodovodnej sieti a je podmienkou, ktorá predchádza zásobovaniu vodou z tejto siete a je na tento účel nevyhnutná, možnosť členských štátov uplatňovať zníženú sadzbu dane na poskytovanie takýchto prípojok by podľa mňa bola v súlade s účelom sledovaným tretím pododsekom článku 12 ods. 3 písm. a) a prílohou H šiestej smernice.

49. Preto sa domnievam, že pojem „dodávky vody“ uvedený v prílohe H kategórii 2 šiestej smernice zahŕňa účinnosť zriaďovania vodovodnej prípojky pre domácnosť.

50. V tejto veci zostáva podľa mňa preskúmať, či selektívne uplatňovanie zníženej sadzby DPH iba na niektoré aspekty kategórie „dodávky vody“ je prípustné, a ak áno, či vylúčenie zriaďovania vodovodnej prípojky pre domácnosť z takéhoto zaobchádzania je v kontexte tohto konania prípustné.(21) Zo znenia tretieho pododseku článku 12 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a z použitia pojmu „môžu“ v tomto ustanovení je jasné, že uplatnenie zníženej sadzby členskými štátmi je dobrovoľné. Rozhodnutie, či uplatniť zníženú sadzbu dane, je teda v právomoci členských štátov.

51. Vo veci C-384/01(22) Súdny dvor potvrdil, že znenie článku 12 ods. 3 písm. b) šiestej smernice, ktorý umožňuje fakturovať zníženú sadzbu DPH na dodávky zemného plynu a elektriny, nezakazuje selektívne uplatňovanie zníženej sadzby na konkrétne a špecifické aspekty, akými sú fixný poplatok oprávujúci na minimálne množstvo elektriny pre držiteľov útov, ak neexistuje v danom prípade nebezpečenstvo narušenia hospodárskej súťaže(23).

52. Podľa mňa tretí pododsek článku 12 ods. 3 písm. a) šiestej smernice možno vykladať takýmto spôsobom, čo umožňuje členským štátom uplatňovať zníženú sadzbu DPH na rôzne a nezávislé aspekty zásobovania vodou, podliehajú však dôležitej podmienke, aby zásada daňovej neutrality vlastná spoločnému systému DPH nebola porušená. Na to, aby sa zistilo, či zriaďovanie vodovodnej prípojky pre domácnosť môže byť odlišné alebo izolované od ostatných aspektov kategórie „dodávky vody“, si myslím, že by sa mohla užitočne uplatniť judikatúra Súdneho dvora o zložených plneniach.

53. Ako vyplýva z tejto judikatúry, keď súbor prvkov a úkonov tvorí celok, potom je opodstatnené vziať do úvahy všetky okolnosti, za ktorých sa vykonáva predmetná celok, s cieľom určiť, či sú tu dve alebo viacero odlišných plnení, alebo jedno plnenie. Berúc do úvahy dve okolnosti, a síce to, že na jednej strane vyplýva z článku 2 ods. 1 šiestej smernice, že každá celok má byť zvyčajne považovaná za odlišnú a nezávislú, a že na druhej strane celok tvorená jedným plnením z hospodárskeho hľadiska nesmie byť umelo členená preto, aby sa nezmenila funkcia systému DPH, je po prvé dôležité hľadať charakteristické prvky predmetnej celosti preto, aby sa určilo, či zdaniteľná osoba odovzdáva spotrebiteľovi viacero hlavných rôznych plnení, alebo jedno plnenie. V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že o jedno plnenie ide aj vtedy, keď dva alebo viaceré prvky alebo úkony odovzdané, resp. vykonané, zdaniteľnou osobou v prospech spotrebiteľa považovaného za priemerného spotrebiteľa sú tak úzko zviazané, že tvoria objektívne jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené.(24)

54. Navyše z judikatúry Súdneho dvora je jasné, že službu je potrebné považovať za vedľajšiu k hlavnej službe, a teda z daného hľadiska s ňou treba zaobchádzať rovnako ako s hlavnou službou, ak sama osebe nepredstavuje pre zákazníkov cieľ, ale je prostriedkom lepšieho využitia poskytovanej hlavnej služby.(25)

55. Domnievam sa, že zriaďovanie vodovodnej prípojky pre domácnosť nepredstavuje samo osebe cieľ pre osobu žiadajúcu zriadenie prípojky. Ako je uvedené v bode 48 vyššie, jediným cieľom zriaďovania vodovodnej prípojky pre domácnosť z hľadiska osoby, ktorá o to žiadala, a takisto aj podniku zriaďujúceho takúto prípojku, je umožniť dodávky vody do domu z vodovodnej siete. Nemecká vláda totiž sama pripúšťa vo svojich pripomienkach, že z hľadiska priemerného spotrebiteľa zriaďovanie prípojky pre domácnosť a zásobovanie vodou slúžia tomu istému hospodárskemu cieľu.(26) Zdá sa mi veľmi neprirodzené rozlišovať alebo izolovať zriaďovanie prípojky pre domácnosť od vody naozaj dodanej zo siete predmetnému domu.

56. Existencia vodovodnej prípojky pre domácnosť je podstatnou požiadavkou na dodávky vody z vodovodnej siete, a preto by sa podľa mňa malo s ňou zaobchádzať z daného hľadiska

rovnako ako s dodanou vodou, ktorá je, ako sa zdá, zdanená v Nemecku podľa vnútroštátneho súdu zníženou sadzbou dane.

57. V tejto súvislosti skutočnosť, že prípojka sa zriaďuje len raz, kým voda môže byť dodávaná do domu počas dlhého časového obdobia, nemení podľa môjho vyššie uvedené posúdenie vzhľadom na pretrvávajúcu potrebu prípojky na dodávku vody z vodovodnej siete. Alej skutočnosť vyskytujúca sa v tomto konaní, že zriadenie prípojky môže predstavovať vysoký jednorazový poplatok v porovnaní napríklad s mesačným poplatkom za spotrebu vody, nie je podľa môjho rozhodujúca a nenarušuje vlastnú, funkčnú spojitosť medzi zriadením prípojky a zásobovaním domácnosti vodou z vodovodnej siete.

58. Domnievam sa, že tvrdenia nemeckej vlády a žalovaného v bode 30 vyššie nie sú dôvodné a neexistuje nebezpečenstvo porušenia zásady daňovej neutrality⁽²⁷⁾ systému DPH, ak sa zriadenie prípojky pre domácnosť zahrnie do pojmu „dodávky vody“ uvedený v prílohe H kategórii 2 šiestej smernice.

59. Podľa môjho neexistuje vzťah medzi zriadením vodovodnej prípojky pre domácnosť a zriadením napríklad prípojok plynu alebo elektriny z hľadiska DPH. Istotne môžu existovať určité technické podobnosti medzi zriadením vodovodnej prípojky pre domácnosť a zriadením prípojok na dodávky plynu alebo elektriny. Dodávka plynu a elektriny na jednej strane a zásobovanie vodou na druhej strane však majú rozdielne právne postavenie podľa šiestej smernice. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že hoci dodávka plynu a elektriny je zahrnutá v prílohe D bode 2 šiestej smernice spolu so zásobovaním vodou, iba „dodávky vody“ a nie dodávka plynu a elektriny sa nachádza medzi kategóriami tovarov a služieb uvedenými v prílohe H šiestej smernice. Podľa môjho názoru zásobovanie vodou na jednej strane a dodávku plynu a elektriny na druhej strane nemožno preto považovať za „porovnateľné plnenia“ z hľadiska DPH.

60. V dôsledku toho pojem „dodávky vody“ uvedený v prílohe H kategórii 2 šiestej smernice zahŕňa aj zriadenie vodovodnej prípojky pre domácnosť. Navyše zriadenie vodovodnej prípojky pre domácnosť a voda dodávaná do predmetného domu by sa mali na účely DPH považovať za jedno plnenie.

VI – Návrh

61. Vzhľadom na vyššie uvedené sa domnievam, že Súdny dvor by mal na otázku položenú v návrhu na začatie prejudiciálneho konania zo strany Bundesfinanzhof poskytnúť takúto odpoveď:

Na pripojenie vodovodnej siete k zariadeniu vlastníka nehnuteľnosti vodárenským podnikom za osobitne fakturovaný poplatok sa vzťahuje pojem [„zásobovanie vodou“/„dodávky vody“] v zmysle šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu (prílohy D bodu 2 a prílohy H kategórie 2) a je potrebné považovať ho na účely DPH spolu s vodou dodanou do predmetného domu za jedno plnenie.

1 – Jazyk prednesu: angličtina.

2 – Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

3 – Je potrebné poznamenať, že v pôvodnej nemeckej jazykovej verzii otázky položenej Súdnemu dvoru používa vnútroštátny súd pojem „Lieferungen von Wasser“, čo zodpovedá tomu, že tá istá terminológia je použitá v prílohe D bode 2 a prílohe H kategórii 2 nemeckej jazykovej verzie šiestej smernice. Tá istá terminológia však nie je použitá v týchto ustanoveniach v niektorých iných jazykových verziách. Napríklad v prílohe D bode 2 je použitý pojem „supply of water“, kým v prílohe H kategórii 2 anglickej jazykovej verzii šiestej smernice je použitý pojem

„Water supplies“.

4 – Pozri rozsudok z 13. januára 2000, Schutzverband gegen unlauteren Wettbewerb/TK?Heimdienst Sass, C?254/98, Zb. s. I?151, bod 13.

5 – Pozri rozsudok z 21. februára 2006, Ritter-Coulais, C?152/03, Zb. s. I?1711, bod 15.

6 – Pozri ?lánok 4 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2004/17/ES z 31. marca 2004 o koordinácii postupov obstarávania subjektov pôsobiacich v odvetviach vodného hospodárstva, energetiky, dopravy a poštových služieb (Ú. v. EÚ L 134, 2004, s. 1; Mim. vyd. 06/007, s. 19). Pozri takisto ?lánok 9 ods. 2 písm. e) deviatu zarážku šiestej smernice, ktorá sa týka otázky prístupu k distribu?nej sieti elektriny a plynu.

7 – Ú. v. ES L 256, 1987, s. 1; Mim. vyd. 02/002, s. 382.

8 – Napríklad nemecká jazyková verzia pojmu v prílohe D bode 2 a prílohe H kategórii 2 šiestej smernice môže implikovať užší rozsah, keďže slová „Lieferungen von Wasser“ môžu byť vykladané ako odkazujúce iba na samotnú dodávku vody. Na druhej strane pojmy použité v anglickej (the supply of water), francúzskej (la distribution d'eau), talianskej (Erogazione di acqua), španielskej (Distribución de agua) a slovenskej (zásobovanie vodou) jazykovej verzii prílohy D bodu 2 šiestej smernice by umožňovali odlišný, širší výklad a mohli by byť vykladané ako zahrnujúce zložitejšiu úlohu zabezpečenia prístupu verejnosti k vode.

9 – Pozri najmä rozsudky z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia, C?156/98, Zb. s. I?6857, bod 50, a zo 6. júla 2006, Komisia/Portugalsko, C?53/05, Zb. s. I?6215, bod 20.

10 – Je to tak aj vtedy, keď inkasujú dávky, poplatky, príspevky alebo iné platby v súvislosti s takýmito ?innosťami alebo plneniami.

11 – Tento prístup k druhému pododseku ?lánku 4 ods. 5 šiestej smernice nedávno potvrdil Súdny dvor v rozsudku z 8. augusta 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C?430/04 Zb. s. I?4999, bod 24).

12 – Návrhy prednesené 7. septembra 2006, Hutchison 3G a i. (Zb. s. I?5247).

13 – Pozri body 93 a 94 návrhov, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Hutchison 3G a i.

14 – Citovaná v poznámke pod ?iarou 6. Príloha III smernice 2004/17, ktorá uvádza podniky v oblastiach výroby, prepravy a distribúcie pitnej vody v ?lenských štátoch, odkazuje na súkromné aj verejnoprávne podniky. Z odôvodnení smernice 2004/17, a to najmä z desiateho odôvodnenia, sa zdá, že táto smernica bola prijatá okrem iného na zabezpečenie toho, aby nebola porušená rovnosť zaobchádzania s podnikmi podnikajúcimi vo verejnom sektore a podnikajúcimi v súkromnom sektore.

15 – Pozri ?lánok 2, pokiaľ ide o definíciu podnikov podliehajúcich smernici 2004/17, a ?lánok 4 nazvaný „Voda“, pokiaľ ide o zoznam ?inností v tejto oblasti, ktorých sa týka táto smernica.

16 – Použitie pojmu „kategória“ v treťom pododseku ?lánku 12 ods. 3 písm. a) šiestej smernice znamená, že položky uvedené v prílohe H tejto smernice sú hlavičkami skupín, tried, tovarov alebo služieb, ktoré môžu podliehať zníženej sadzbe dane.

17 – Pozri rozsudok z 18. januára 2001, Komisia/Španielsko, C?83/99, Zb. s. I?445, body 18 a 19.

18 – Ú. v. ES L 316, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 202.

19 – Ú. v. ES C 237, s. 21.

20 – Pozri napríklad šieste odôvodnenie smernice Rady 98/83/ES z 3. novembra 1998 o kvalite vody určenej na ľudskú spotrebu (Ú. v. ES L 330, s. 32; Mim. vyd. 15/004, s. 90).

21 – Potreba tohto posúdenia vzniká vzhľadom na to, že podľa listu Bundesministerium der Finanzen zo 4. júla 2000 sa má „poskytovanie pripojenia k vodovodnej sieti“ zdať štandardnou sadzbou, kým podľa vnútroštátneho súdu má podľa nemeckej právnej úpravy zásobovanie vodou podliehať zníženej sadzbe.

22 – Rozsudok z 8. mája 2003, Komisia/Francúzsko, Zb. s. I-4395, body 24 a 26 až 28.

23 – Generálna advokátka Kokott vo svojich návrhoch vo veci Talacre Beach Caravan Sales/Commissioners of Customs & Excise (C-251/05, Zb. s. I-6269) však uviedla, že stanovisko Súdneho dvora vo veci C-384/01, v ktorom išlo o žalobu podanú na základe článku 226 ES, sa nesmie vykladať nesprávne. Podľa nej, hoci sa zdá, že Súdny dvor vo veci C-384/01 uznal, že „jedna časť“ plnenia môže podliehať zníženej sadzbe dane, týkalo sa to v zásade otázky, či Komisia predložila dôkaz, že uplatnenie zníženej sadzby dane naozaj viedlo k narušeniu hospodárskej súťaže v danom prípade. Preto nie je možné podľa generálnej advokátky Kokott vyvodiť takosiahle závery z rozhodnutia Súdneho dvora vo veci C-384/01. Pozri body 33 a 34.

24 – Pozri v tejto súvislosti rozsudok z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, Zb. s. I-9433, body 19, 20 a 22.

25 – Pozri rozsudok z 25. februára 1999, Card Protection Plan (CPP)/Commissioners of Customs & Excise, C-349/96, Zb. s. I-973, bod 30, citujúc rozsudok v spojených veciach Commissioners of Customs and Excise/Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229, bod 24.

26 – Pozri bod 34 vyššie.

27 – Ako je zjavné z judikatúry Súdneho dvora, v rozpore so zásadou daňovej neutrality je rozdielne najmä zaobchádzanie z hľadiska DPH s podobnými tovarmi a službami, ktoré si navzájom konkurujú, keďže uvedené tovary alebo služby majú podliehať jedinej sadzbe, pozri rozsudky z 23. októbra 2003, Komisia/Nemecko (C-109/02, Zb. s. I-12691, bod 20, a z 3. mája 2001, Komisia/Francúzsko, C-481/98, Zb. s. I-3369, body 21 a 22.