

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 31. ledna 2013(1)

Věc C-155/12

Minister Finansów

proti

RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o.

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko)]

„Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty – Článek 47 směrnice 2006/112/ES – Místo poskytnutí služby – Služba související s nemovitostí – Skladování zboží“

I – Úvod

1. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká zdanění skladování zboží daní z přidané hodnoty a otázky, který členský stát má v této souvislosti daňovací pravomoc. Tato daňovací pravomoc závisí na místě zdanitelného plnění, jak je stanoveno právními předpisy týkajícími se daní z přidané hodnoty.
2. Daňovací pravomoc ve vztahu ke službám „souvisejícím s nemovitostí“ tak přísluší členskému státu, ve kterém se nachází nemovitost. Soudní dvůr již ohledně této otázky rozhodl, že takový vztah mezi službou a nemovitostí musí být „dostatečně přímý“(2). Předkládající soud žádá nyní o objasnění, zda je tomu tak rovněž v případě skladování zboží.
3. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce poskytuje dostatečnou možnost upesnit judikaturu Soudního dvora týkající se místa poskytnutí služby související s nemovitostí. Nad rámec tohoto konkrétního případu by mělo být pro účely uplatnění právních předpisů objasněno, co Soudní dvůr chápe pod pojmem „dostatečně přímý“ vztah.

II – Právní rámec

A – Unijní právo

4. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty(3) ve znění směrnice 2008/8(4) (dále jen „směrnice o DPH“) obsahuje ve svém článku 43 a násl. právní úpravu týkající se místa poskytnutí služby.

5. ?lánek 44 sm?rnice o DPH obsahuje následující obecné ustanovení:

„Místem poskytnutí služby osob? povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické ?innosti. [...]“

6. Je-li p?íjemcem služby osoba nepovinná k dani, platí podle ?lánku 45 sm?rnice o DPH následující obecné pravidlo:

„Místem poskytnutí služby osob? nepovinné k dani je místo, kde má poskytovatel služby sídlo ekonomické ?innosti. [...]“

7. ?lánek 46 a násl. sm?rnice o DPH obsahují zvláštní ustanovení k místu poskytnutí služby. ?lánek 47 sm?rnice o DPH upravuje „Poskytnutí služby související s nemovitostí“ následovně:

„Místem poskytnutí služby související s nemovitostí, v?etn? služeb odhadc? a realitních kancelá?í, poskytnutí ubytování v hotelech nebo místech s podobnou funkcí, jako jsou prázdninové tábory nebo místa upravená k využívání jako tábořišť?, ud?lení práv na užívání nemovitosti a služeb p?i p?íprav? a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architekt? a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitost nachází.“

8. Šestá sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan?(5) (dále jen „šestá sm?rnice“), která byla použitelná do 31. prosince 2006, obsahovala ve svém ?lánku 9 ustanovení k místu poskytnutí služby. Zvláštní ustanovení týkající se služeb souvisejících s nemovitostí se nacházelo v odst. 2 písm. a) tohoto ustanovení:

„2. Nicmén?:

a) místem poskytnutí služby související s nemovitostí, v?etn? služeb realitních kancelá?í a odhadc? a služeb p?i p?íprav? a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architekt? a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitost nachází“.

B – Vnitrostátní právo

9. Polský zákon ze dne 11. b?ezna 2004 o dani z obratu obsahuje ve znění, které se použije v p?vodním ?ízení, ustanovení, která v podstat? odpovídají ?lámk?m 44 a 47 sm?rnice o DPH.

III – P?vodní ?ízení a ?ízení p?ed Soudním dvorem

10. Spole?nost RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o., založená podle polského práva (dále jen „osoba povinná k dani“), poskytuje služby skladování zboží pro podniky se sídlem v jiných ?lenských státech Evropské unie a t?etích státech. Tyto služby zahrnují p?íjem zboží do skladu, uložení zboží do skladovacích regál?, úschovu tohoto zboží, balení zboží pro zákazníky, výdej zboží, vykládku a nakládku zboží. ?áste?n? náleží k této služb? také p?ebalování materiál?, které jsou dodávány v hromadných baleních, do jednotlivých balení.

11. Ve vztahu k této ?innosti podala osoba povinná k dani u polské da?ové správy žádost o výklad polských p?edpis? týkajících se dan? z obratu. Osoba povinná k dani by chtěla získat odpov?? na otázku, zda popsané služby podléhají v Polské republice dani z obratu. P?íslušný Minister Finansów poskytl na tuto otázku kladnou odpov?? podmín?nou tím, že budovy sklad? se nacházejí v Polsku. V p?ípad? popsaných služeb se totiž podle n?j jedná o služby související s nemovitostí, proto je nutné tuto službu zdanit v míst?, kde se nachází nemovitost.

12. Osoba povinná k dani podala proti tomuto rozhodnutí žalobu u polských soudů. Tvrdí, že místem, kde dochází ke zdanění poskytnuté služby daní z přidané hodnoty, je podle článku 44 směrnice o DPH sídlo příslušných příjemců služby, a nikoliv podle článku 47 směrnice o DPH místo, kde se nachází nemovitost. Pokud mají příjemci služby sídlo mimo Polsko, nemohou být podle ní skladovací služby zdaněny Polskou republikou.

13. Naczelny Sąd Administracyjny, který se sporem nyní zabývá, se za těchto okolností a s ohledem na své zjištění, že v jiných členských státech je zavedena odlišná zdaňovací praxe, obrátil podle článku 267 SFEU na Soudní dvůr s následujícími otázkami:

„Je třeba pravidla, která vyplývají z článků 44 a 47 směrnice o DPH, vykládat v tom smyslu, že komplexní služby v oblasti skladování zboží, které zahrnují příjem zboží do skladu, jeho uložení do vhodných skladovacích regálů, úschovu tohoto zboží pro zákazníky, výdej zboží, vykládku a nakládku a ve vztahu k některým zákazníkům přebalování materiálů, které jsou dodávány v hromadných baleních, do jednotlivých balení, jsou službami souvisejícími s nemovitostí, které musí být podle článku 47 směrnice o DPH zdaněny v místě, kde se nachází nemovitost?

Nebo se jedná o služby, které jsou podle článku 44 směrnice o DPH zdaněny v místě, kde má příjemce služby sídlo své ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje?“

14. V rámci řízení před Soudním dvorem předložily svá písemná vyjádření osoba povinná k dani, česká a polská vláda, jakož i Komise.

IV – Právní posouzení

15. Podstatou předložných otázek předkládajícího soudu je, zda se článek 47 směrnice o DPH použije na popsané služby skladování zboží.

16. Pro účely poskytnutí odpovědi na tuto otázku jsou nezbytné dva myšlenkové kroky. Nejprve je nutné určit, zda komplexní služba poskytovaná osobou povinnou k dani představuje jediné plnění, nebo zda se skládá z různých jednotlivých plnění, jejichž místo poskytnutí je nutné posoudit jednotlivě (viz k tomu pod bodem A). Poté je nutné přezkoumat, zda se na identifikované služby použije článek 47 směrnice o DPH (viz k tomu pod bodem B).

A – Jediné plnění nebo samostatná jednotlivá plnění

17. Nejprve je nutné objasnit, zda je třeba místo poskytnutí plnění pro jednotlivá plnění spojená s komplexní službou – příjem zboží do skladu, jeho uložení do vhodných skladovacích regálů, úschova tohoto zboží, výdej zboží, jakož i vykládka a nakládka – určit vždy odděleně, nebo jednotně.

18. Polská vláda správně poukázala na skutečnost, že v projednávané věci je nutné zohlednit judikaturu Soudního dvora k jedinému plnění. Podle ní je třeba v případě, ve kterém je plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, vzít za úvahu určení toho, zda se jedná o dvě nebo několik odlišných plnění, nebo o jediné plnění, v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k dotčenému plnění(6).

19. O jediné plnění se jedná zejména v případě, kdy jedno plnění představuje hlavní plnění a zbývající plnění jsou pouze vedlejšími plněními. Plnění musí být považováno za pouhé vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek(7).

20. Je-li nutné předpokládat jediné plnění ve formě hlavního a vedlejšího plnění, je nutné s vedlejším plněním z daného hlediska zacházet stejným způsobem jako s hlavním plněním(8). Polská vláda proto správně poukazuje na skutečnost, že místo poskytnutí hlavního plnění určuje místo poskytnutí jediného plnění jako celku(9).

21. V zásadě je sice účel předkládajícího soudu, aby v původním řízení určil, zda jsou popsaná jednotlivá plnění jediným plněním a jaké z jednotlivých plnění představuje případně hlavní plnění(10). Nicméně podle vyličeného skutkového stavu se v zásadě jeví jako nezbytné považovat úschovu zboží, tedy vlastní skladování, za hlavní plnění a naproti tomu jeho příjem, uložení, výdej, vykládku a nakládku jako vedlejší plnění. Posledně uvedená jednotlivá plnění totiž pro zákazníky zpravidla nepředstavují vlastní cíl, ale slouží pouze k uskutečnění požadovaného skladování zboží.

22. Avšak v přebalování materiálů, jak je prováděno pro některé zákazníky, lze spatřovat také samostatnou službu, nedochází-li k přebalování z důvodu lepšího skladování. V tomto případě by bylo nutné z hlediska daně z přidané hodnoty vycházet z existence dvou služeb, jejichž místo poskytnutí by bylo nutné posoudit odděleně: přebalování a dále skladování zboží.

23. Jiný výsledek by mohl celkově vyplynout v případě, že by s nakládkou a vykládkou zboží, jež má být skladováno, bylo spojeno zásadní plnění osoby povinné k dani spočívající v přepravě. Náleží-li ke službě vyzvednutí zboží na jednom místě a po krátkodobém skladování jeho přeprava do jiného místa, může v takovém případě také přeprava představovat hlavní plnění, zatímco mezitímní skladování nepředstavuje pro zákazníka vlastní cíl, a představuje tak pouze vedlejší plnění. Místo poskytnutí takové služby by se potom určilo podle místa poskytnutí služby, rozhodného v případě poskytování přepravních služeb.

24. Na základě jednotlivých plnění, popsaných předkládajícím soudem zejména v předběžných otázkách, budu ovšem při dalším výzkumu vycházet z toho, že vyličená komplexní služba v oblasti skladování zboží je jedinou službou, jejíž místo poskytnutí se řídí podle hlavního plnění úschovy zboží.

B – Místo poskytnutí jediné služby skladování

25. Toto místo poskytnutí služby skladování by se mohlo řídit obecnými ustanoveními článků 44 a 45 směrnice o DPH, nebo zvláštním ustanovením článku 47.

26. Vzhledem k tomu, že zvláštní ustanovení týkající se místa poskytnutí služby mají před obecnými ustanoveními přednost(11), je nutné nejprve přezkoumat použití článku 47 směrnice o DPH.

27. Skladování zboží nenáleží k žádné ze služeb, jež jsou výslovně zmíněny v uvedeném ustanovení. Vzhledem k tomu, že výčet není taxativní(12), vyvstává otázka, zda je skladování zboží službou „související s nemovitostí“ ve smyslu uvedeného ustanovení.

1. Dostatečný přímý vztah

28. Podle judikatury Soudního dvora k čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice není k tomu dostatečný každý vztah, který má služba s nemovitostí. Naopak tento vztah musí být „dostatečný přímý“(13). V rozsudku Heger Soudní dvůr poskytl ohledně takového vztahu kladnou odpověď, neboť dotčená nemovitost představuje „podstatný“ a „ústřední a nepostradatelný“ prvek služby a nemovitost je místem konečného využití služby(14).

29. Navzdory znění, které je nyní ve vztahu k výslovně uvedeným službám rozšířené,

neexistuje žádný důvod, který by bránil přenesení této judikatury na ustanovení článku 47 směrnice o DPH, jenž má být v projednávané věci vyložen. Tato judikatura ovšem vyžaduje konkretizaci, neboť – jak již správně zdůraznil generální advokát F. G. Jacobs(15) – v oblasti určení místa poskytnutí služby z hlediska daně z přidané hodnoty je nejvyšším cílem záruka právní jistoty.

30. Ustanovení týkající se místa poskytnutí služby představují kolizní normy, které stanoví místo zdanění služeb, a tudíž vymezují pravomoci mezi členskými státy. Má se tak odejít sporům o pravomoc, jež by mohly mít za následek dvojí zdanění, jakož i neuložení daně(16). Pojmy použité v těchto ustanoveních musejí být proto vykládány na unijní úrovni jednotně(17) a způsobem, který umožní jistou, jednoduchou a proveditelnou subsumpci a který tak umožní vyhnout se sporům o rozdělení pravomocí mezi členskými státy(18).

31. S ohledem na článek 47 směrnice o DPH není tohoto cíle prostřednictvím dosavadní judikatury Soudního dvora dosud dosaženo. Požadavek „dostateň přímého“ vztahu je, jak také vyplývá z tohoto řízení, tak neurčitý, že jeho uplatnění nelze v konkrétním případě předvídat. Totéž platí pro kritéria týkající se nemovitosti jako „ústředního a nepostradatelného prvku“ služby nebo místa konečné spotřeby, jež Soudní dvůr v jednom ze svých rozhodnutí uvedl jako doplňková kritéria.

32. Soudní dvůr již sice s ohledem na „bezprostřední a přímý vztah“ mezi plněními uskutečněnými na vstupu a zdaněným plněním uskutečněným na výstupu, který je podle jeho judikatury nezbytný pro odpot daně zaplacené na vstupu podle článku 168 směrnice o DPH, konstatoval, že vzhledem k rozdílnosti hospodářských transakcí nelze přesněji určit nezbytný vztah pro všechny případy, jež přicházejí v úvahu, a použití tohoto kritéria proto přísluší vnitrostátnímu soudu(19). Totéž ovšem nelze tvrdit s ohledem na „dostateň přímý vztah“, který je určující pro použití článku 47 směrnice o DPH, jež je třeba v projednávané věci vyložit. Zatímco otázku práva odpotu daně zaplacené na vstupu přísluší objasnit v konkrétním případě pouze vnitrostátnímu soudu, mohou se otázkou místa poskytnutí určité služby zabývat současně soudy různých členských států. Za účelem zamezení v této souvislosti odchýlných rozhodnutí, jež by měla za následek dvojí zdanění nebo nezdanění služby, musí Soudní dvůr vnitrostátním soudům poskytnout pokud možno objektivní kritérium pro použití článku 47 směrnice o DPH(20).

2. Objektivní kritérium pro dostateň přímý vztah

33. Předkládající soud v této souvislosti navrhl vycházet z existence dostateň přímého vztahu služby s nemovitostí v případě, že *určitá* nemovitost je *předmetem* služby.

34. Tento návrh by měl Soudní dvůr přijmout.

35. Zaprvé to znamená, že není dostačující, že pro poskytnutí služby je nutná nějaká nemovitost. Naopak se musí jednat o *určitou* nemovitost, identifikovanou smluvními stranami. Tento požadavek vyplývá již ze skutečnosti, že smluvním stranám musí být při použití článku 47 směrnice o DPH jasné, na kterém místě je třeba splnit daňové povinnosti.

36. Požadavek *určité* nemovitosti, se kterou služba souvisí, může být ovšem pro použití článku 47 směrnice o DPH také nedostatečný. Účast služeb má být totiž poskytnuta v určité nemovitosti nebo na určitém pozemku proto, že poskytovatel služby tam má své obchodní prostory, aniž tak může být založen dostateň přímý vztah služby k nemovitosti. Soudní dvůr již totiž konstatoval, že mnoho služeb se k nemovitosti tím či oním způsobem vztahuje(21).

37. Z tohoto důvodu musí být zadruhé konkrétně určena nemovitost také *předmetem* služby, tzn. že nemovitost je *objektem* služby. Tento požadavek lze vyvodit ze služeb výslovně uvedených

v ?lánku 47 sm?rnice o DPH, které jsou v podstat? jediným vodítkem pro výklad(22). Podle n?j je nemovitost p?edm?tem služby p?i jejím využívání zákazníky (vyhrazení práv v?etn? ubytování), zpracování (stavební práce) nebo oce?ování (služby odhadc?).

38. V tomto ohledu není na závalu, že v ?lánku 47 sm?rnice o DPH jsou uvedeny také dv? služby, které ve vlastním slova smyslu nespádají do žádné z t?chto t?í kategorií. Jedná se totiž o služby realitních kancelá?í a p?ípravy stavebních prací. Vlastním p?edm?tem t?chto služeb není nemovitost, ale smlouva o koupi nemovitosti, resp. plánovací dokumentace pro její zpracování.

39. Obecné pravidlo pro dostate?n? p?ímý vztah s nemovitostí nemusí ovšem zahrnovat všechny služby, které jsou výslovn? uvedeny v ?lánku 47 sm?rnice o DPH. Naopak jejich za?azení do zn?ní tohoto ustanovení m?že také sloužit pouze ke zjednodušenému rozší?ení jeho použití(23). Naproti tomu, pokud by bylo obecné pravidlo formulováno v takové ší?i, že by rovn?ž zahrnovalo všechny služby výslovn? uvedené v ?lánku 47 sm?rnice o DPH, výrazn? by to rozší?ilo p?sobnost této normy. Aby byly do obecného pravidla zahrnuty také služby realitních kancelá?í a p?íprava stavebních prací, muselo by totiž toto pravidlo zahrnovat služby, jejichž p?edm?tem není sice žádná nemovitost, ale které vykazují v?i nemovitosti ur?itý vztah. Jak již bylo uvedeno(24), je tomu tak ale v p?ípad? mnoha služeb.

40. V této souvislosti je pro použití ?lánku 47 sm?rnice o DPH nutné p?edpokládat dostate?n? p?ímý vztah mezi službou a nemovitostí v p?ípad?, že p?edm?tem služby je užívání, zpracování nebo oce?ování ur?ité nemovitosti, nebo je-li tato služba výslovn? uvedena v tomto ustanovení.

41. Jednotlivé p?ípady, ve kterých Soudní dv?r dosud rozhodl, jsou v souladu s t?mito p?edpoklady: práva chytat ryby, která bylo nutné posoudit ve v?ci Heger, p?edstavují užívání nemovitosti(25), a organizování vým?ny práv k do?asnému využívání rekrea?ních objekt?(26), které bylo p?edm?tem v?ci RCI Europe, spadá pod službu realitní kancelá?e. V rozsudku Inter-Mark Group Soudní dv?r odmítl existenci dostate?n? p?ímého vztahu mezi z?ízením veletržních stánek? a nemovitostí, a?koliv se jedná o zpracování nemovitosti. Avšak tato judikatura jen dokládá, že takové zpracování musí i ve form? stavebních prací vykazovat ur?itý rozsah a ur?itou trvalost(27).

3. P?edm?t služby skladování

42. Služba skladování, která má být v projednávané v?ci posouzena, tak m?že vykazovat dostate?né úzký vztah s nemovitostí pouze v p?ípad?, že je spojena s právem užívání ur?ité nemovitosti nebo ur?ité ?ásti nemovitosti. Pouze v tomto p?ípad? je p?edm?tem služby samotná nemovitost. V tomto sm?ru m?že mít význam skute?nost, že které vycházel Wojewódzki S?d Administracyjny w ?odzi jako p?edcházející instance p?vodního ?ízení, totiž že skladovací plochy nejsou pro zákazníky voln? p?ístupné.

43. Není-li naproti tomu se službou skladování spojeno žádné právo užívání ur?ité nemovitosti, je p?edm?tem služby pouze zboží, jež má být uschováno. Skute?nost, že pro skladování je nezbytná nemovitost, je, jak je z?ejmé, irrelevantní(28). Jak správn? uvedla ?ecká vláda, nemovitost je v tomto p?ípad? pouze prost?edkem k poskytnutí služby.

44. Služba skladování nespádá také, jak objas?uje polská vláda, pod poskytnutí ubytování v hotelech nebo místech s podobnou funkcí, uvedené v ?lánku 47 sm?rnice o DPH. Ubytování osob je provád?no za zcela jiných podmínek než skladování zboží, takže odv?tví skladování neplní podobnou funkci jako hotelnictví.

45. Pro ú?ely použití ?lánku 47 sm?rnice o DPH na službu skladování je tak nutné, jak správn? uvedla osoba povinná k dani, rozlišovat podle toho, zda zákazník získá právo k užívání ur?ité

skladovací plochy, nebo zda mu má být zboží vráceno zpět v nezměněném stavu.

4. Pokyn výboru pro DPH

46. Toto rozlišování v případě skladovacích služeb odpovídá také stanovisku Poradního výboru pro daň z přidané hodnoty (dále jen „výbor pro DPH“). Výbor pro DPH, který se podle čl. 398 odst. 2 směrnice o DPH skládá ze zástupců Komise a členských států, vyjádřil ve svém pokynu z 93. zasedání, které se konalo 1. července 2011, „téměř jednomyslně“ názor, že skladování zboží v nebo na nemovitosti neumožňuje použití článku 47 směrnice o DPH, pokud „zákazníkovi nebyla ponechána do výlučného užívání žádná určitá část nemovitosti“(29).

47. Pokyny výboru pro DPH nejsou právně závazné(30). Nicméně čl. 398 odst. 4 směrnice o DPH výslovně výboru přidružuje úlohu řešit otázky v souvislosti s uplatňováním unijních právních předpisů v oblasti daně z přidané hodnoty.

48. Soudní dvůr již dříve v oblasti celního práva označil stanoviska bývalého výboru pro nomenklaturu společného celního sazebníku, který měl podobnou úlohu(31), za cenný zdroj poznatků pro jednotné používání nomenklatury společného celního sazebníku, i když nejsou právně závazná(32). Na tomto je založena ustálená judikatura Soudního dvora, podle níž jsou vysvětlivky vypracované Komisí pro kombinovanou nomenklaturu – nyní ve spolupráci s výborem pro celní kodex(33) – důležitými, i když právně nezávaznými pomůckami pro výklad jednotlivých sazebních položek(34).

49. Neexistuje již žádný důvod, aby pokynem výboru pro DPH nebyla přiznána srovnatelná úloha. V mém stanovisku ve věci Levob Verzekeringen a OV Bank jsem to ještě odmítla s odůvodněním, že pokyny se nezveřejní(35). Nicméně mezitím již tomu tak není(36).

50. Význam výboru pro DPH nelze ovšem ani přeceňovat. Jeho pokyny v podstatě představují vyjádření názoru Komise a příslušných orgánů členských států(37). Z tohoto důvodu není pro jejich použití jako pomůcky pro výklad nezbytná také žádná jednomyslnost, která je článkem 113 SFEU stanovena pro právní akty Rady v oblasti DPH.

51. Jako pomůcka pro výklad, který má být v projednávané věci proveden, potvrzuje ovšem citovaný, téměř jednomyslně přijatý pokyn diferencovaný pohled na skladovací služby s ohledem na použití článku 47 směrnice o DPH.

V – Závěry

52. Soudnímu dvoru tak navrhuji, aby na předběžné otázky položené Naczelny Sąd Administracyjny odpověděl následovně:

„1) Použití článku 47 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice 2008/8/ES, předpokládá, že předmětem služby je užívání, zpracování nebo oceňování určité nemovitosti, nebo že tato služba je výslovně uvedena v tomto ustanovení.

2) Komplexní služby v oblasti skladování zboží splňují tyto předpoklady pouze v případě, že úschova zboží představuje hlavní plnění jediné služby a je spojena s právem užívání určité nemovitosti nebo určité části nemovitosti.“

1 – Převodní jazyk: němčina.

- 2 – Viz rozsudky ze dne 7. září 2006, Heger (C-166/05, Sb. rozh. s. I-7749, bod 24), a ze dne 27. října 2008, Inter-Mark Group (C-530/09, Sb. rozh. s. I-10675, bod 30).
- 3 – Úř. věst. L 347, s. 1.
- 4 – Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (Úř. věst. L 44, s. 11).
- 5 – Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.
- 6 – Rozsudek ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank (C-44/11, bod 18 a citovaná judikatura).
- 7 – Viz rozsudek ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, bod 17 a citovaná judikatura).
- 8 – Viz rozsudky Deutsche Bank (citovaný v poznámce pod čarou 6, bod 19, jakož i citovaná judikatura) a Field Fisher Waterhouse (citovaný v poznámce pod čarou 7, bod 17).
- 9 – V tomto smyslu viz také rozsudek ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433); nejasné ještě rozsudek ze dne 25. ledna 2001, Komise v. Francie (C-429/97, Recueil, s. I-637, body 46 až 48), podle něhož se zdá, že existence komplexní služby hovoří proti použití zvláštního ustanovení k místu poskytnutí služby.
- 10 – Viz rozsudek Field Fisher Waterhouse (citovaný v poznámce pod čarou 7, bod 20 a citovaná judikatura).
- 11 – V tomto smyslu viz k článku 9 šesté směrnice rozsudek ze dne 2. července 2009, EGN (C-377/08, Sb. rozh. s. I-5685, bod 28 a citovaná judikatura).
- 12 – Viz stanovisko generální advokátky E. Sharpston ze dne 7. března 2006, Heger (C-166/05, Sb. rozh. s. I-7749, bod 36).
- 13 – Rozsudky Heger (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 24), jakož i Inter-Mark Group (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 30) k vesměs stejnému znějícímu článku 45 směrnice o DPH ve starém znění; viz také rozsudek ze dne 3. září 2009, RCI Europe (C-37/08, Sb. rozh. s. I-7533, bod 36): „dostatečný přímý vztah“.
- 14 – Rozsudek Heger (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 25).
- 15 – Viz stanovisko generálního advokáta F. G. Jacobse ze dne 12. prosince 2002, Design Concept (C-438/01, Recueil, s. I-5617, bod 30).
- 16 – Viz k článku 9 šesté směrnice rozsudky ze dne 4. července 1985, Berkholz (168/84, Recueil, s. 2251, bod 14); ze dne 26. září 1996, Dudda (C-327/94, Recueil, s. I-4595, bod 20); ze dne 6. března 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Recueil, s. I-1195, bod 10), Komise v. Francie (citovaný v poznámce pod čarou 9, bod 41); ze dne 15. března 2001, SPI (C-108/00, Recueil, s. I-2361, bod 15); ze dne 12. května 2005, RAL (Channel Islands) a další (C-452/03, Sb. rozh. I-3947, bod 23); Levob Verzekeringen a OV Bank (citovaný v poznámce pod čarou 9, bod 32); ze dne 9. března 2006, Gillan Beach (C-114/05, Sb. rozh. s. I-2427, bod 14); ze dne 6. prosince 2007, Komise v. Německo (C-401/06, Sb. rozh. s. I-10609, bod 29); ze dne 6. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, Sb. rozh. s. I-8255, bod 24); ze dne 19. února 2009, Athesia Druck (C-1/08, Sb. rozh. s. I-1255, bod 20), EGN (citovaný v

poznámce pod ?arou 11, bod 27), a ze dne 26. ledna 2012, ADV Allround (C-218/10, bod 27).

17 – Viz k ?lánku 9 šesté sm?rnice rozsudky ze dne 17. listopadu 1993, Komise v. Francie (C-68/92, Recueil, s. I-5881, bod 14); Komise v. Lucembursko (C-69/92, Recueil, s. I-5907, bod 15), a Komise v. Špan?lsko (C-73/92, Recueil, s. I-5997, bod 12), jakož i Gillan Beach (citovaný v poznámce pod ?arou 16, bod 20) a rozsudek ze dne 22. ?íjna 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, Sb. rozh. s. I-10099, bod 32).

18 – Viz k ?lánku 9 šesté sm?rnice rozsudky Komise v. Francie (citovaný v poznámce pod ?arou 9, bod 49); v tomto smyslu viz také rozsudky ze dne 7. kv?tna 1998, Lease Plan (C-390/96, Recueil, s. I-2553, bod 23 a citovaná judikatura); Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (citovaný v poznámce pod ?arou 16, bod 31), a ADV Allround (citovaný v poznámce pod ?arou 16, bod 30).

19 – Rozsudek ze dne 8. ?ervna 2000, Midland Bank (C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 25).

20 – V tomto smyslu viz již stanovisko generální advokátky ve v?ci Hegera (citované v poznámce pod ?arou 12, bod 33).

21 – Viz rozsudek Heger (citovaný v poznámce pod ?arou 2, bod 23).

22 – Viz ke smyslu a účelu ustanovení o výjimce pro služby související s nemovitostí návrh Komise na p?ijetí sm?rnice Rady, kterou se m?ní sm?rnice 77/388/EHS ohledn? místa poskytnutí služby, ze dne 23. prosince 2003, C (2003) 822 final, s. 7 a násl.: „politické d?vody“.

23 – Viz k rozšíření vý?tu služeb sm?rnicí 2008/8 návrh Komise C(2003) 822 final (citovaný v poznámce pod ?arou 22), s. 13 k ?lánku 9a.

24 – Viz výše, bod 36.

25 – Viz rozsudek Heger (citovaný v poznámce pod ?arou 2, bod 25).

26 – Viz rozsudek RCI Europe (citovaný v poznámce pod ?arou 13).

27 – Viz rozsudek Inter-Mark Group (citovaný v poznámce pod ?arou, bod 31).

28 – Viz výše, bod 35 a násl.

29 – Dokument A – taxud.c.1 (2012)400557 – 707, s. 4, bod 8 písm. a).

30 – Viz stanovisko generálního advokáta L. A. Geelhoeda ze dne 14. listopadu 2002, Hoffmann (C-144/00, Recueil, s. I-2921, bod 72), jakož i generálního advokáta Y. Bota ze dne 13. září 2007, Komise v. N?mecko (C-401/06, Sb. rozh. s. I-10609, bod 50).

31 – Viz ?lánek 2 na?ízení Rady (EHS) ze dne 16. ledna 1969 o opat?eních k jednotnému uplat?ování nomenklatury společného celního sazebníku (*neoficiální p?eklad*) (Ú?. v?st. L 14, s. 1).

32 – Rozsudek ze dne 15. února 1977, Dittmeyer (69/76 a 70/76, Recueil, s. 231).

33 – Viz ?l. 9 odst. 1 písm. a) druhá odrážka a ?lánek 10 na?ízení Rady (EHS) ?. 2658/87 ze dne 23. ?ervna 1987 o celní a statistické nomenklatu?e a o společném celním sazebníku (Ú?. v?st. L 256, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 382), ve zn?ní na?ízení Rady (ES) ?. 254/2000 ze dne 31. ledna 2000 (Ú?. v?st. L 28, s. 16; Zvl. vyd. 02/09, s. 357).

34 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 6. listopadu 1997, LTM (C-201/96, Recueil, s. I-6147, bod 17); ze dne 17. března 2005, Ikegami (C-467/03, Sb. rozh. s. I-2389, bod 17), a ze dne 18. května 2011, Delphi Deutschland (C-423/10, Sb. rozh. s. I-4003, bod 24).

35 – Viz moje stanovisko ze dne 12. května 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433, bod 25).

36 – Viz internetové stránky Komise http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_de.htm, konzultované dne 11. ledna 2013.

37 – V tomto smyslu viz stanovisko generálního advokáta J.-P. Warnera ze dne 19. ledna 1977, Dittmeyer (69/76 a 70/76, Recueil, s. 231, 244).