

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 31. januára 2013 (1)

Vec C-155/12

Minister Finansów

proti

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Poľsko)]

„Daňová právna úprava – Daň z pridanej hodnoty – článok 47 smernice 2006/112/ES – Miesto poskytovania služieb – Služba vzťahujúca sa na nehnuteľný majetok – Skladovanie tovaru“

I – Úvod

1. Predmetný návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka zdaťovania skladovania tovaru daňou z pridanej hodnoty a otázky, ktorý členský štát má v tejto súvislosti právo vybrať daň. Toto právo vybrať daň závisí od miesta poskytnutia zdaneného plnenia, ktoré stanovuje právo týkajúce sa dane z pridanej hodnoty.
2. Uvedené právo vybrať daň zo služieb „vzťahujúcich sa na nehnuteľný majetok“ prislúcha podľa predpisov tomu členskému štátu, v ktorom sa príslušný nehnuteľný majetok nachádza. Súdny dvor už v tejto súvislosti rozhodol, že takáto súvislosť medzi službou a nehnuteľným majetkom musí byť „dostatočne priama“. (2) Vnútroštátny súd si teraz chce objasniť, či je to tak aj pri skladovaní tovaru.
3. Návrh na začatie prejudiciálneho konania poskytuje dostatočnú príležitosť spresniť túto judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa miesta poskytnutia služby vzťahujúcej sa na nehnuteľný majetok. Nad rámec tohto konkrétneho prípadu by sa malo na účely aplikácie práva objasniť, čo chápe Súdny dvor pod pojmom „dostatočne priama“ súvislosť.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

4. Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (3) v znení smernice 2008/8(4) (ďalej len „smernica o DPH“) obsahuje v článku 43 a nasl. právnu úpravu týkajúcu sa miesta poskytovania služieb.

5. ?lánok 44 smernice o DPH obsahuje toto všeobecné ustanovenie:

„Miestom poskytovania služieb zdanite?nej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej ?innosti. ...“

6. Ak príjemca služieb nie je zdanite?nou osobou, platí podľa ?lánku 45 smernice o DPH toto všeobecné pravidlo:

„Miestom poskytovania služieb nezdanite?nej osobe je miesto, kde má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej ?innosti. ...“

7. ?lánok 46 a nasl. smernice o DPH obsahuje osobitné ustanovenia týkajúce sa miesta poskytovania služieb. ?lánok 47 smernice o DPH upravuje „poskytovanie služieb vz?ahujúcich sa na nehnute?ný majetok“ takto:

„Miestom poskytovania služieb vz?ahujúcich sa na nehnute?ný majetok vrátane služieb realitných agentov a znalcov, poskytovania ubytovania v hotelovom sektore alebo v sektoroch s podobnou funkciou, ako sú dovolenkové rezorty alebo miesta upravené na stanovanie, udelenia práv na používanie nehnute?ného majetku a služieb zameraných na prípravu a koordináciu stavebných prác, ako sú služby poskytované architektmi a podnikmi zabezpe?ujúcimi stavebný dozor, je miesto, kde sa tento nehnute?ný majetok nachádza.“

8. Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia(5) (?alej len „šiesta smernica“), ktorá sa uplat?ovala do 31. decembra 2006, vo svojom ?lánku 9 upravovala predpisy týkajúce sa miesta poskytovania služieb. Osobitné ustanovenie týkajúce sa miesta poskytovania služieb vz?ahujúcich sa na nehnute?ný majetok sa nachádzalo v odseku 2 písm. a) tohto ustanovenia:

„2. Ale:

a) miestom poskytovania služieb súvisiacich s nehnute?ným majetkom, vrátane služieb realitných agentov a expertov a služieb zameraných na prípravu a koordináciu konštruk?ných alebo stavebných prác, ako sú služby architektov alebo firiem zabezpe?ujúcich dozor na stavbách, bude miesto, kde sa nehnute?nos? nachádza“.

B – Vnútroštátne právo

9. Po?ský zákon z 11. marca 2004 o dani z obratu obsahuje v znení, ktoré sa má uplatni? v konaní vo veci samej ustanovenia, ktoré v podstate zodpovedajú ?lánkom 44 a 47 smernice o DPH.

III – Konanie vo veci samej a konanie pred Súdnyh dvorom

10. RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o., spoločnosť založená podľa po?ského práva (?alej len „zdanite?ná osoba“), poskytuje služby skladovania tovaru pre podniky so sídlom v iných ?lenských štátoch Európskej únie a v tretích štátoch. Tieto služby zah?ávajú prijatie tovaru v sklade, jeho umiestnenie na skladovacích regáloch, uskladnenie tohto tovaru, zabalenie tovaru pre zákazníka, výdaj tovaru, vyloženie a prekládku. S?asti patrí k službám aj prebalenie materiálov, ktoré sa dodávajú v hromadných baleniach, na individuálne zostavy.

11. Uvedená zdanite?ná osoba podala vzh?adom na túto ?innos? na po?skú da?ovú správu žiados? o výklad po?ského práva týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty. Chcela by vedie?, ?i

opísané služby podliehajú v Poľskej republike dani z pridanej hodnoty. Príslušný Minister Finansów dal na túto otázku kladnú odpoveď pod podmienkou, že sa budovy skladov nachádzajú v Poľsku. Pri opísaných službách totiž ide o služby vzťahujúce sa na nehnuteľný majetok a z toho dôvodu sa majú zdať tam, kde sa nachádza tento nehnuteľný majetok.

12. Proti tomuto rozhodnutiu zdaniteľná osoba podala na poľskom súde žalobu. Tvrdí, že z hľadiska dane z pridanej hodnoty je miestom poskytnutých služieb podľa článku 44 smernice o DPH sídlo príslušných príjemcov plnenia, a nie podľa článku 47 smernice o DPH miesto, kde sa na nehnuteľný majetok nachádza. Ak sa sídlo príjemcov plnenia nachádza mimo Poľska, nemali by sa potom uvedené služby skladovania zdať v Poľskej republike.

13. Naczelny Sąd Administracyjny, ktorý sa týmto právnym sporom teraz zaoberá, sa za týchto okolností a vzhľadom na ním zistenú odchylnú daňovú prax iných členských štátov obrátil v súlade s článkom 267 ZFEÚ na Súdny dvor s týmito otázkami:

Má sa právna úprava, ktorá vyplýva z článkov 44 a 47 smernice o DPH, vykladať v tom zmysle, že komplexné služby v oblasti skladovania tovaru zahŕňajúce prijatie tovaru v sklade, umiestnenie na vhodných skladovacích regáloch, uskladnenie tohto tovaru pre zákazníka, vydávanie tovaru, vyloženie a prekládka tovaru a vo vzťahu k niektorým zákazníkom aj úpravu balenia materiálov, ktoré sa dodávajú v hromadných baleniach, na individuálne zostavy, sú službami vzťahujúcimi sa na nehnuteľný majetok, ktoré sa podľa článku 47 smernice o DPH zdať majú na mieste, na ktorom sa na nehnuteľný majetok nachádza?

Alebo ide o služby, ktoré sa podľa článku 44 smernice o DPH zdať majú na mieste, kde má príjemca, ktorému sa služby poskytujú, stále sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzku, alebo v prípade ich neexistencie miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava?

14. V konaní pred Súdnym dvorom podali písomné pripomienky zdaniteľná osoba, grécka a poľská vláda, ako aj Komisia.

IV – Právne posúdenie

15. Vnútroštátny súd sa prostredníctvom svojich prejudiciálnych otázok chce v podstate dozvedieť, či sa na opísané služby skladovania tovaru má uplatniť článok 47 smernice o DPH.

16. Aby sa na túto otázku dalo odpovedať, sú potrebné dva myšlienkové kroky. Najskôr treba určiť, či komplexná služba poskytovaná zdaniteľnou osobou predstavuje jednotné plnenie, alebo či sa skladá z rozličných jednotlivých plnení, ktorých miesto plnenia treba zakaždým posúdiť osobitne (pozri k tomu časť A). Následne treba preskúmať, či sa na zistené služby uplatní článok 47 smernice o DPH (pozri k tomu časť B).

A – Jednotné plnenie alebo samostatné jednotlivé plnenia

17. Najskôr treba objasniť, či sa miesto poskytnutia jednotlivých plnení spojených s komplexnou službou – prijatie tovaru v sklade, umiestnenie na vhodných skladovacích regáloch, uskladnenie tohto tovaru, vydávanie tovaru, ako aj vyloženie a prekládka tovaru – má určiť zakaždým osobitne alebo jednotne.

18. Poľská vláda správne poukázala na to, že v tomto prípade treba zohľadniť judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa jednotného plnenia. Podľa nej ak jedna transakcia pozostáva zo súboru jednotlivých plnení a postupov, potom je na údel stanovenia, či ide o dve alebo viaceré odlišné plnenia alebo o jediné plnenie, potrebné zohľadniť všetky okolnosti.(6)
19. O jednotné plnenie ide najmä vtedy, keď nejaké jednotlivé plnenie tvorí hlavné plnenie a iné jednotlivé služby sú len vedľajšími plneniami. Jednotlivé plnenie sa považuje len za vedľajšie plnenie vo vzťahu k hlavnému plneniu, keď samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je iba prostriedkom lepšieho využitia hlavného plnenia.(7)
20. Ak sa má jednotné plnenie prijať vo forme hlavného a vedľajšieho plnenia, tak sa s vedľajšími plneniami má z daňového hľadiska zaobchádzať ako s hlavným plnením.(8) Poľská vláda preto správne poukazuje na to, že miesto hlavného plnenia určuje miesto jednotného plnenia ako celku.(9)
21. V zásade je síce povinnosťou vnútroštátneho súdu, aby v konaní vo veci samej určil, či opísané jednotlivé plnenia predstavujú jednotné plnenie a ktoré z jednotlivých plnení predstavuje v danom prípade hlavné plnenie.(10) Podľa opísaného skutkového stavu sa však zdá byť nevyhnutné, aby sa považovalo uskladnenie tovarov, teda ich vlastné skladovanie, za hlavné plnenie, naproti tomu ich prijatie, umiestnenie, výdaj, vyloženie a prekládka za vedľajšie plnenia. Naposledy vymenované jednotlivé plnenia totiž spravidla pre zákazníka nepredstavujú samostatný údel, ale slúžia len na to, aby umožnili skladovanie tovaru.
22. V prebalení materiálov, tak ako sa pre niektorých zákazníkov vykonáva, však možno vidieť samostatnú službu, keď k prebaleniu nedochádza z dôvodu lepšieho skladovania. V tomto prípade by sa z hľadiska dane z pridanej hodnoty malo vychádzať z dvoch služieb, ktorých miesto poskytnutia by sa malo posúdiť zakaždým osobitne: jednak pre prebalenie, jednak pre skladovanie tovaru.
23. K inému výsledku by celkovo mohlo dôjsť vtedy, keby s prekládkou a vyložením tovaru, ktorý sa má skladovať, bolo spojené podstatné prepravné plnenie pre zdaniteľnú osobu. Ak ku službe patrí to, že sa tovar odvezie z určitého miesta a po krátkodobom skladovaní sa prepraví na iné miesto, tak môže aj táto preprava predstavovať hlavné plnenie, pričom toto dočasné skladovanie nemá pre zákazníka samostatný údel a v dôsledku toho predstavuje len vedľajšie plnenie. Miesto poskytnutia takejto služby by sa vtedy určilo podľa rozhodujúceho miesta pre poskytnutie prepravného plnenia.
24. Vzhľadom na jednotlivé plnenia, ktoré vnútroštátny súd opísal najmä v prejudiciálnych otázkach, budem však pri ďalšom skúmaní vychádzať z toho, že opísaná komplexná služba v oblasti skladovania tovaru je jednotná služba, ktorej miesto poskytnutia sa stanovuje podľa hlavného plnenia, ktorým je uskladnenie tovarov.

B – Miesto poskytnutia jednotnej služby skladovania

25. Toto miesto poskytnutia služby skladovania by sa mohlo riadiť všeobecnými ustanoveniami článkov 44 a 45 smernice o DPH alebo osobitnými ustanoveniami článku 47.
26. Keďže osobitné ustanovenia týkajúce sa miesta poskytnutia služby majú prednosť pred všeobecnými ustanoveniami,(11) treba v prvom rade preskúmať uplatnenie článku 47 smernice o DPH.
27. Skladovanie tovaru nepatrí k žiadnej zo služieb výslovne vymenovanej v uvedenom

ustanovení. Keže však ich výpočet nie je taxatívny,(12) nastojuje sa otázka, či skladovanie tovaru predstavuje službu „vzťahujúcu sa na nehnuteľný majetok“ v zmysle tohto ustanovenia.

1. Dostatočne priama súvislosť

28. Podľa judikatury Súdneho dvora týkajúcej sa článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice pre túto každú súvislosť služby s nejakým nehnuteľným majetkom. Naopak musí byť táto súvislosť „dostatočne priama“. (13) V rozsudku Heger dal Súdny dvor kladnú odpoveď na takúto súvislosť, pretože príslušný nehnuteľný majetok predstavoval „základný“, „kľúčový a nevyhnutný prvok“ pre poskytovanie služby a miesto, kde sa nachádza nehnuteľnosť, sa zhoduje s miestom konečnej spotreby služby. (14)

29. Napriek rozšírenému terajšiemu zneniu týkajúcemu sa výslovne uvedených služieb neexistuje nijaký dôvod túto judikatúru nepreniesť na ustanovenie článku 47 smernice o DPH, o ktorého výklad ide vo veci samej. Táto judikatúra si však vyžaduje konkretizáciu, pretože – ako to už generálny advokát Jacobs právom zdôraznil(15) – v oblasti stanovenia miesta poskytnutia služby z hľadiska dane z pridanej hodnoty je najvyšším cieľom zaručiť právnu istotu.

30. Ustanovenia týkajúce sa miesta poskytnutia služby predstavujú kolízne normy, ktoré stanovujú miesto zdanenia služieb a ohraničujú tým vzájomnú právomoc členských štátov. Má sa tým zabrániť konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu a k nezdaneniu príjmov. (16) Pojmy použité v týchto ustanoveniach sa teda musia vykladať v celej Únii jednotne(17) a spôsobom, ktorý umožní bezpečnú, jednoduchú a realizovateľnú subsumciu a bráni tým konfliktom týkajúcim sa rozdelenia právomoci medzi členské štáty. (18)

31. Pokiaľ ide o článok 47 smernice o DPH, tento cieľ nebol ešte prostredníctvom doterajšej judikatury Súdneho dvora dosiahnutý. Požiadavka „dostatočne priamej“ súvislosti je tak neurčitá, ako to vidieť aj v tomto konaní, že jej uplatnenie v konkrétnom prípade nie je predvídateľné. To isté platí pre kritériá, ktoré uviedol Súdny dvor v jednom rozhodnutí ako doplňujúce, podľa ktorých má byť nehnuteľný majetok „kľúčovou a nevyhnutnou súčasťou“ poskytovania služby alebo miesta konečnej spotreby služby.

32. Súdny dvor síce v súvislosti s „úzkou a priamou súvislosťou“ medzi plneniami na vstupe a zdanenými plneniami na výstupe, ktorá je podľa jeho judikatury nevyhnutná pre odpoveďanie podľa článku 168 smernice o DPH, už konštatoval, že vzťahom na rozmanitosť hospodárskych transakcií sa potrebná súvislosť nedá presnejšie určiť pre všetky mysliteľné prípady a uplatnenie tohto kritéria je preto úlohou vnútroštátneho súdu. (19) Nemožno však tvrdiť, že to isté platí, pokiaľ ide o „dostatočne priamu súvislosť“, ktorá podmieňuje uplatnenie článku 47 smernice o DPH, ktorý sa tu vykladá. Pokiaľ totiž o práve odpovedať dať v konkrétnom prípade rozhoduje len vnútroštátny súd jedného štátu, môžu o otázke miesta poskytnutia určitej služby rozhodovať paralelne súdy rozličných členských štátov. S cieľom zamedziť vydaniu odchylných rozhodnutí v tejto súvislosti, ktoré by mali za následok dvojité zdanenie alebo nezdanenie služby, musí Súdny dvor, pokiaľ možno, dať vnútroštátnym súdom objektívne kritérium na uplatnenie článku 47 smernice o DPH. (20)

2. Objektívne kritérium pre dostatočne priamu súvislosť

33. Vnútroštátny súd v tejto súvislosti navrhol, aby sa dostatočne priama súvislosť služby s nehnuteľným majetkom predpokladala vtedy, keď je *určitý* nehnuteľný majetok *predmetom* tejto služby.

34. Tento návrh by Súdny dvor mal prijať.

35. Znamená to, po prvé, že nestačí, že pre poskytnutie služby je potrebný nejaký nehnuteľný majetok. Naopak musí ísť o *určitý*, zmluvnými stranami identifikovaný nehnuteľný majetok. Táto požiadavka vyplýva už z toho, že zmluvným stranám musí byť pri uplatnení článku 47 smernice o DPH jasné, na ktorom mieste si treba splniť daňové povinnosti.

36. Požiadavka *určitého* nehnuteľného majetku, s ktorým sa daná služba spája, môže však byť na uplatnenie článku 47 smernice o DPH nedostatočná. Veľké množstvo služieb sa totiž poskytuje na určitom nehnuteľnom majetku, lebo poskytovateľ služby tam má svoje prevádzkové priestory bez toho, aby tým mohla byť založená dostatočne priama súvislosť tejto služby s nehnuteľným majetkom. Ako totiž Súdny dvor už konštatoval, veľké množstvo služieb súvisí takým alebo onakým spôsobom s nehnuteľným majetkom.(21)

37. Preto musí byť, po druhé, konkrétne určený nehnuteľný majetok aj *predmetom* tejto služby, to znamená, že tento nehnuteľný majetok je *objektom* služby. Túto požiadavku možno vyvodíť zo služieb výslovne uvedených v článku 47 smernice o DPH, ktoré tvoria v podstate jediný oporný bod pre výklad.(22) Podľa tohto článku je nehnuteľný majetok predmetom služby pri jeho používaní zákazníkmi (poskytnutie práv vrátane poskytovania ubytovania), jeho spracovaní (stavebné práce) alebo jeho posudzovaní (služby znalcov).

38. V tomto ohľade je užitočné, že v článku 47 smernice o DPH sú uvedené aj dve služby, ktoré vlastne nepatria do jednej z týchto troch kategórií. Tak je to totiž pri službách realitných agentov a pri príprave stavebných prác. Predmetom týchto služieb nie je samotný nehnuteľný majetok, ale kúpna zmluva týkajúca sa nehnuteľného majetku, respektíve plánovacia dokumentácia súvisiaca so stavebnými prácami.

39. Všeobecné pravidlo týkajúce sa dostatočne priamej súvislosti s nehnuteľným majetkom ale nemusí zahŕňať všetky služby, ktoré sú výslovne uvedené v článku 47 smernice o DPH. Naopak ich zaradenie do znenia môže slúžiť len na zjednodušujúce rozšírenie jeho uplatnenia.(23) Ak by sa naproti tomu toto všeobecné pravidlo formulovalo tak extenzívne, že by taktiež zahŕňalo všetky služby výslovne uvedené v článku 47 smernice o DPH, silne by to rozšírilo pôsobnosť tejto normy. Aby sa totiž mohli pod všeobecné pravidlo subsumovať aj služby realitných agentov a príprava stavebných prác, muselo by toto pravidlo taktiež zahŕňať služby, ktorých predmetom nie je nehnuteľný majetok, ale majú vzťah k nehnuteľnému majetku. Toto je ale, ako už bolo uvedené(24), prípad veľkého počtu služieb.

40. Za týchto okolností treba na uplatnenie článku 47 smernice o DPH predpokladať dostatočne priamu súvislosť medzi službou a nehnuteľným majetkom v prípade, keď predmetom tejto služby je používanie, spracovanie alebo posudzovanie určitého nehnuteľného majetku, alebo je táto služba v danom ustanovení výslovne uvedená.

41. Jednotlivé prípady, o ktorých doposiaľ Súdny dvor rozhodol, sú v súlade s touto podmienkou: Práva na chytanie rýb, ktoré sa mali posúdiť vo veci Heger predstavovali použitie nehnuteľného majetku(25), a organizovanie výmeny časovo obmedzeného užívania rekreačných nehnuteľností, ktoré bolo predmetom veci RCI Europe(26), patrí medzi služby realitných agentov. Súdny dvor síce v rozsudku Inter-Mark Group odmietol existenciu dostatočne priamej súvislosti medzi inštalovaním veľkotržových stánkov a nehnuteľným majetkom, hoci išlo o práce na nehnuteľnom majetku. Táto judikatúra však len ozrejmuje, že takéto práce, hoci aj vo forme stavebných prác musia mať určitý rozsah a isté trvanie.(27)

3. Predmet služby skladovania

42. Služba skladovania, ktorá sa posudzuje v tomto prípade, môže teda mať dostatočne

priamu súvislosť s nehnuteľným majetkom len vtedy, keď je spojená s užívacím právom určitého nehnuteľného majetku alebo určitej časti nehnuteľného majetku. Len vtedy je predmetom služby samotný nehnuteľný majetok. Z tohto dôvodu môže mať význam to, čo považoval Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi ako inštancia prvého stupňa v konaní vo veci samej za dôležité, a to že skladovacie plochy nie sú pre zákazníkov voľne prístupné.

43. Ak naproti tomu so službou skladovania nie je spojené užívacie právo určitého nehnuteľného majetku, tak tvoria predmet služby len tovary, ktoré sa majú uschovať. Skutočnosť, že pre toto skladovanie je nevyhnutne potrebný nehnuteľný majetok je, ako sme videli, irelevantná.(28) Ako grécka vláda správne uviedla, je nehnuteľný majetok v tomto prípade len prostriedkom na to, aby sa služby vykonali.

44. Ako to pošká vláda vysvetľuje, táto služba skladovania nepatrí ani do poskytovania ubytovania v hotelovom sektore alebo v sektoroch s podobnou funkciou uvedeného v článku 47 smernice o DPH. Poskytovanie ubytovania pre osoby sa uskutočňuje za úplne iných podmienok ako skladovanie tovaru, takže sektor skladovania neplní nijakú funkciu, ktorá by bola podobná hotelovému sektoru.

45. Ako správne upozornila zdaniteľná osoba, pri uplatnení článku 47 smernice o DPH na službu skladovania treba preto rozlišovať podľa toho, či dostane zákazník právo na užívanie určitej skladovacej plochy, alebo či zákazník má len dostať tovary späť v nezmenenom stave.

4. Usmernenie výboru pre daň z pridanej hodnoty

46. Toto rozlišovanie pri službách skladovania zodpovedá aj stanovisku poradného výboru pre daň z pridanej hodnoty (ďalej len „výbor pre DPH“). Výbor pre DPH, ktorý sa podľa článku 398 ods. 2 smernice o DPH skladá zo zástupcov Komisie a členských štátov, vyjadril vo svojom usmernení z 93. zasadania z 1. júla 2011 „skoro jednomysľne“ názor, že skladovanie tovaru v nehnuteľnom majetku neumožňuje uplatniť článok 47 smernice o DPH, keď „zákazníkovi nie je k dispozícii určitá časť tohto nehnuteľného majetku na výhradné užívanie“.(29)

47. Usmernenia výboru pre DPH síce nie sú právne záväzné.(30) Článok 398 ods. 4 smernice o DPH však tomuto výboru dáva výslovne za úlohu posudzovať otázky, ktoré sa týkajú uplatňovania ustanovení Únie v oblasti dane z pridanej hodnoty.

48. Súdny dvor už skôr vyhlásil v oblasti colného práva stanoviská niekdajšieho výboru pre schémy Spoločného colného tarifu, ktorý mal podobné úlohy,(31) za cenný zdroj poznatkov pre jednotné používanie schémy Spoločného colného tarifu, hoci nie sú právne záväzné.(32) Na tom sa zakladá ustálená judikatúra Súdneho dvora, podľa ktorej sú vysvetlivky týkajúce sa kombinovanej nomenklatúry vypracované Komisiou – teraz v spolupráci s výborom pre Colný kódex(33) – dôležité, aj keď ide o právne nezáväzné pomôcky pre výklad jednotlivých colných sadzieb.(34)

49. Neexistuje už nijaký dôvod, aby sa usmerneniam výboru pre DPH nepriznala podobná úloha. V mojich návrhoch vo veci *Levob Verzekeringen* a *OV Bank* som to síce ešte odmietala s odôvodnením, že tieto usmernenia neboli uverejnené(35), medzičasom však došlo k ich uverejneniu.(36)

50. Význam výboru pre DPH však nemožno ani preceňovať. Jeho usmernenia v podstate predstavujú vyjadrenie názoru Komisie a príslušných orgánov členských štátov.(37) Z tohto dôvodu nie je pre ich použitie ako pomôcky pri výklade potrebná jednomyselnosť, ktorú predpisuje článok 113 ZFEÚ pre právne akty Rady v oblasti dane z obratu.

51. Už citované skoro jednomyseľne prijaté usmernenia, ktoré sú pomôckou pri požadovanom výklade tohto prípadu, potvrdzujú rozdielny pohľad na službu skladovania vzhľadom na uplatnenie článku 47 smernice o DPH.

V – Návrh

52. Vzhľadom na uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky Naczelny Sąd Administracyjny takto:

1. Článok 47 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, v znení smernice 2008/8/ES, sa uplatní v prípade, že predmetom služby je používanie, spracovanie alebo posudzovanie určitého nehnuteľného majetku, alebo je táto služba v danom ustanovení výslovne uvedená.

2. Komplexná služba v oblasti skladovania tovaru spĺňa túto podmienku len vtedy, keď uskladnenie tovaru predstavuje hlavné plnenie jednotnej služby a je spojené s užívacím právom určitého nehnuteľného majetku alebo určitej časti nehnuteľného majetku.

1 – Jazyk prednesu: nemčina.

2 – Pozri rozsudky zo 7. septembra 2006, Heger (C-166/05, Zb. s. I-7749, bod 24), a z 27. októbra 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, Zb. s. I-10675, bod 30).

3 – Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

4 – Smernica Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (Ú. v. EÚ L 44, s. 11).

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

6 – Rozsudok z 19. júla 2012, Deutsche Bank (C-44/11, bod 18 a tam citovaná judikatúra).

7 – Rozsudok z 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, bod 17 a tam citovaná judikatúra).

8 – Pozri rozsudky Deutsche Bank (už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 19, ako aj tam citovanú judikatúru), a Field Fisher Waterhouse (už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 17).

9 – Pozri v tomto zmysle aj rozsudok z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, Zb. s. I-9433); nejasný je ešte rozsudok z 25. januára 2001, Komisia/Francúzsko (C-429/97, Zb. s. I-637, body 46 až 48), podľa ktorého sa zdá, že existencia komplexného plnenia svedčí proti uplatneniu špeciálneho ustanovenia týkajúceho sa miesta poskytnutia služby.

10 – Pozri rozsudok Field Fisher Waterhouse (už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 20 a tam citovanú judikatúru).

11 – Pozri v tomto zmysle v súvislosti s článkom 9 šiestej smernice rozsudok z 2. júla 2009, EGN (C-377/08, Zb. s. I-5685, bod 28 a tam citovanú judikatúru).

12 – Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston 7. marca 2006, vo veci Heger (rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 36 návrhov).

13 – Rozsudky Heger (už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 24) a Inter-Mark Group (už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 30) týkajúce sa článku 45 smernice o DPH v starom

znení, ktorý má v podstate totožné znenie; pozri aj rozsudok z 3. septembra 2009, RCI Europe (C-37/08, Zb. s. I-7533, bod 36): „dostatočná priama súvislosť“.

14 – Rozsudok Heger (už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 25).

15 – Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs 12. decembra 2002 vo veci Design Concept (C-438/01, Zb. s. I-5617, bod 30).

16 – Pozri v súvislosti s článkom 9 šiestej smernice rozsudky zo 4. júla 1985, Berkholz (168/84, Zb. s. 2251, bod 14); z 26. septembra 1996, Dudda (C-327/94, Zb. s. I-4595, bod 20); zo 6. marca 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Zb. s. I-1195, bod 10); Komisia/Francúzsko (už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 41); z 15. marca 2001, SPI (C-108/00, Zb. s. I-2361, bod 15); z 12. mája 2005, RAL (Channel Islands) a i. (C-452/03, Zb. s. I-3947, bod 23); Levob Verzekeringen a OV Bank (už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 32); z 9. marca 2006, Gillan Beach (C-114/05, Zb. s. I-2427, bod 14); zo 6. decembra 2007, Komisia/Nemecko (C-401/06, Zb. s. I-10609, bod 29); zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, Zb. s. I-8255, bod 24); z 19. februára 2009, Athesia Druck (C-1/08, Zb. s. I-1255, bod 20); EGN (už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 27) a z 26. januára 2012, ADV Allround (C-218/10, bod 27).

17 – Pozri v tomto zmysle v súvislosti s článkom 9 šiestej smernice rozsudky zo 17. novembra 1993, Komisia/Francúzsko (C-68/92, Zb. s. I-5881, bod 14); Komisia/Luxembursko (C-69/92, Zb. s. I-5907, bod 15), a Komisia/Španielsko (C-73/92, Zb. s. I-5997, bod 12), ako aj Gillan Beach (už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 20) a z 22. októbra 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, Zb. s. I-10099, bod 32).

18 – Pozri v súvislosti s článkom 9 šiestej smernice rozsudok Komisia/Francúzsko (už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 49); pozri v tomto zmysle aj rozsudky zo 7. mája 1998, Lease Plan (C-390/96, Zb. s. 1998, I-2553, bod 23 a tam citovanú judikatúru); Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 31) a ADV Allround (už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 30).

19 – Pozri rozsudok z 8. júna 2000, Midland Bank (C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 25).

20 – Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston vo veci Heger (už citované v poznámke pod čiarou 12, bod 33).

21 – Rozsudok Heger (už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 23).

22 – Pozri v súvislosti so zmyslom a účelom ustanovenia o výnimke pre služby vzťahujúce sa na nehnuteľný majetok návrh Komisie týkajúci sa smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS pokiaľ ide o miesto poskytovania služby z 23. decembra 2003 [*neoficiálny preklad*] [KOM(2003) 822 v konečnom znení, s. 7 a nasl.]: „politické dôvody“.

23 – Pozri v súvislosti s rozšírením katalógu služieb zavedeným smernicou 2008/8/ES návrh Komisie už citovaný v poznámke pod čiarou 22 (s. 13 k článku 9a).

24 – Pozri bod 36 vyššie.

25 – Pozri rozsudok Heger (už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 25).

26 – Pozri rozsudok RCI Europe (už citovaný v poznámke pod čiarou 13).

- 27 – Pozri rozsudok Inter-Mark Group (už citovaný v poznámke pod ťiarou 2, bod 31).
- 28 – Pozri bod 35 a nasl. vyššie.
- 29 – Dokument A – taxud.c.1(2012)400557 – 707, s. 4, bod 8 písm. a).
- 30 – Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed 14. novembra 2002 vo veci Hoffmann (C-144/00, Zb. s. I-2921, bod 72), ako aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bot 13. septembra 2007 vo veci Komisia/Nemecko (C-401/06, Zb. s. I-10609, bod 29).
- 31 – Pozri článok 2 nariadenia Rady (EHS) č. 97/69 zo 16. januára 1969 o opatreniach, ktoré je potrebné prijať pre jednotné uplatňovanie nomenklatúry Spoločného colného sadzobníka [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 14, s. 1).
- 32 – Rozsudok z 15. februára 1977, Dittmeyer (69/76 a 70/76, Zb. s. 231).
- 33 – Pozri článok 9 ods. 1 písm. a) druhú zarážku a článok 10 nariadenia Rady (EHS) č. 2658/87 z 23. júla 1987 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku (Ú. v. ES L 256, s. 1; Mim. vyd. 02/002, s. 382), zmeneného a doplneného nariadením Rady (ES) č. 254/2000 z 31. januára 2000 (Ú. v. ES L 28, s. 16; Mim. vyd. 02/009, s. 357).
- 34 – Pozri najmä rozsudky zo 6. novembra 1997, LTM (C-201/96, Zb. s. I-6147, bod 17); zo 17. marca 2005, Ikegami (C-467/03, Zb. s. I-2389, bod 17), a z 18. mája 2011, Delphi Nemecko (C-423/10, Zb. s. I-4003, bod 24).
- 35 – Pozri moje návrhy, ktoré som predniesla 12. mája 2005 vo veci Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, Zb. s. I-9433, bod 25).
- 36 – Pozri internetovú stránku Komisie http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_de.htm navštívenú 11. januára 2013.
- 37 – Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Warner 19. januára 1977 vo veci Dittmeyer (rozsudok už citovaný v poznámke pod ťiarou 32, body 231 a 244 návrhov).