

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

přednesené dne 7. března 2006<sup>1</sup>

1. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 234 ES se týká určení místa, kde dochází ke zdanitelným plněním pro účely DPH ukládané a vybírané podle šesté směrnice Rady 77/388/EHS (dále jen „šestá směrnice“)<sup>2</sup>.

2. Věc před rakouským Verwaltungsgerichtshof (správní soud) se týká společnosti usazené v Německu, která zakoupila množství povolení k chytání ryb v Rakousku, kde neposkytuje žádné služby, a kde tudíž není přihlášená pro účely DPH, aby mohla tato povolení, která jsou určena pro chytání ryb na určitých úsecích řeky v Rakousku, následně prodávat zákazníkům v jiných zemích.

3. Vnitrostátní soud si přeje vědět, zda tento následný prodej povolení představuje

„poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) uvedené směrnice.

4. Pokud ano, musí být zdaněn v Rakousku, kde se nemovitost nachází, a žalující společnost musí být tudíž přihlášena pro účely DPH v Rakousku, kde si bude moci odpočítat daň na vstupu z ceny, kterou zaplatila za tato povolení.

5. Pokud ne, plnění musí být považováno za běžné poskytování služeb podle čl. 9 odst. 1, místem plnění bude Německo, kde má společnost sídlo své hospodářské činnosti, a namísto odpočtu daně na vstupu se bude muset domáhat vrácení daně v rámci mechanismu, který zavedla osmá směrnice Rady 79/1072/EHS (dále jen „osmá směrnice“)<sup>3</sup>.

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23). Neoficiální konsolidovaný text šesté směrnice lze nalézt na <http://europa.eu.int/eur-lex/lex>.

3 — Ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Úř. věst. L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79).

## Právní rámec

Článek 9 šesté směrnice tedy stanoví pravidla pro určení místa, které se považuje za místo poskytování služby pro účely DPH (a tedy kde má být poskytována služba zdaněna).

### *Relevantní ustanovení práva Společenství*

6. Podle čl. 5 odst. 1 šesté směrnice se za dodání zboží považuje „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“. Článek 5 odst. 3 písm. a) a čl. 5 odst. 3 písm. b) umožňují členským státům považovat za „hmotný majetek“ „určitá práva k nemovitostem“ a „věcná práva, která poskytují držiteli užívací právo k nemovitosti“.

7. Článek 6 odst. 1 šesté směrnice definuje poskytování služeb jako „jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5“. Taková plnění mohou mezi jiným zahrnovat „postoupení nehmotného majetku“ a „závazek zdržet se určitého jednání nebo snášet určité jednání či situaci“.

8. Sedmý bod odůvodnění šesté směrnice stanoví, že určení místa, kde dochází ke zdanitelnému plnění, „bylo předmětem sporů o příslušnost mezi členskými státy, zejména co se týče [...] poskytování služeb“.

9. Článek 9 odst. 1 stanoví obecné pravidlo, že za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel „sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje“.

10. Článek 9 odst. 2 pak stanoví množství zvláštních pravidel, která se odchyľují od obecného pravidla v čl. 9 odst. 1. Podle čl. 9 odst. 2 písm. a) „za místo poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti včetně služeb realitních kanceláří a odhadců nemovitostí a služeb při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architektů a stavebního dozoru, se považuje místo, kde se nemovitost nachází“.

11. Článek 9 odst. 2 písm. e) vyjmenovává služby, u kterých se za místo jejich poskytování, jsou-li poskytovány mimo jiné osobám

povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel, považuje „místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytována, a nemá-li takové ústředí či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště“. Tento výčet zahrnuje mezi jinými „služby poradců, techniků, poradenských organizací, advokátů, účetních a další podobné služby, jakož i zpracování dat a poskytování informací“ a „poskytování zaměstnanců“.

směrnice na vrácení této DPH, ale spíše právo uplatnit obecný odpočet podle článku 17 a násl. šesté směrnice.

#### *Relevantní vnitrostátní právní úprava*

12. Článek 13 upravuje osvobození od DPH. Článek 13 část B písm. b) osvobozuje mezi jinými pacht nebo nájem nemovitého majetku.

14. Odstavec 3a šestý pododstavec rakouského Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon z roku 1994 o dani z obrátu) (dále jen „UStG z roku 1994“) provádí čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, používá prakticky totožné znění.

13. Pravidla pro vrácení daně týkající se přeshraničních plnění mají svůj původ v osmé směrnici. Právo na vrácení DPH na vstupu podle osmé směrnice v podstatě vzniká, pokud je osoba povinná k dani usazená v jiném členském státě a neprovádí žádné následné zdanitelné plnění na území země, ve které byla DPH na vstupu vybrána. Naopak pokud tato osoba povinná k dani provedla následná zdanitelná plnění na území země, kde byla DPH na vstupu uhrazena, nemá již nárok podle osmé

15. Nařízení rakouského spolkového ministra financí<sup>4</sup>, přijaté na základě UstG z roku 1994, provádí kromě jiného požadavky osmé směrnice. Podle tohoto nařízení právo na vrácení DPH na vstupu uhrazené v Rakousku vzniká mimo jiné, pokud podnik usazený mimo Rakousko provedl následné plnění, za jehož místo dodání nebo poskytnutí, a tedy místo zdanění, *není* považováno Rakousko. Pokud je ale za místo dodání nebo poskytnutí tohoto následného plnění považováno Rakousko, neexistuje právo na vrácení DPH na vstupu podle tohoto nařízení, ale na odpočet podle běžných pravidel.

4 – Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmen, vydaný v BGBl. č. 279/1995.

## **Původní řízení a položená otázka**

16. Rudi Heger GmbH (dále jen „Heger“) je společnost usazená v Německu. V Rakousku nemá žádnou provozovnu. V letech 1997 a 1998 zakoupila Heger kvóty na chytání ryb pro řeku Gmunder Traun v horním Rakousku od společnosti usazené v Rakousku, Flyfishing Adventure GmbH (dále jen „Flyfishing“). Nákupem těchto kvót získala Heger povolení k chytání ryb opravňující chytat ryby na určitých úsecích této řeky během určitých období. Heger prodala tato povolení velkému množství zákazníků v celé Evropské unii.

17. Flyfishing fakturovala Heger vedle prodejní ceny za povolení k chytání ryb rakouskou DPH ve výši 20 %, celkem ve výši 152 000 ATS (tedy asi 11 045 eur).

18. V prosinci 1999 požádala Heger příslušný vnitrostátní orgán o vrácení DPH uhrazené za povolení k chytání ryb v letech 1997 a 1998, odvolávajíc se na osmou směrnici, tak jak byla provedena v Rakousku.

19. Z předkládacího usnesení vyplývá, že tato žádost byla zamítnuta na základě toho, že následný prodej povolení k chytání ryb Heger jeho zákazníkům představoval poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti umístěné v Rakousku. Takové poskytování služeb (i přes skutečnost, že Heger, dodavatel, byla usazena v Německu) bylo tedy považováno za plnění, jehož místem poskytnutí a zdanění je Rakousko. Podmínky pro nárok na vrácení DPH na vstupu z prodeje rybářských kvót Flyfishing Heger tudíž nebyly splněny podle rakouských ustanovení provádějících osmou směrnici.

20. Heger podala proti tomu rozhodnutí žalobu k vnitrostátnímu soudu, který přerušil řízení a položil Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Představuje převod práva chytat ryby formou převodu povolení k chytání ryb za protiplnění ‚poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti‘ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) [šesté směrnice]?“

21. Písemná vyjádření předložily Itálie a Komise. Jednání nebylo požadováno a nekonalo se.

**Posouzení**

22. Aby se mohl čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice použít na projednávanou věc, tedy aby mohlo být plnění považováno za „poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti“, musí být současně splněny následující podmínky. Zaprvé převod povolení k chytání ryb musí představovat „poskytování služeb“, zadruhé úseky řeky, kterých se povolení k chytání ryb týkají, musí představovat „nemovitost“; a konečně musí existovat dostatečná souvislost mezi těmito dvěma prvky. Pokud by se jednalo o tento případ, za místo zdanitelného plnění by bylo považováno Rakousko, kde se řeka nachází.

23. Jsou nezbytné tři úvodní poznámky.

24. Zaprvé Soudní dvůr rozhodl, že v případě neexistence výslovné definice v šesté směrnici tam uvedených pojmů a odkazu na právní řády členských států jsou tyto pojmy autonomními pojmy práva Společenství, které musí být definovány na úrovni Společenství<sup>5</sup>. Soudní dvůr tedy (například) definoval na úrovni Společenství

pojmy „nemovitost“ a „nájem“ při výkladu osvobození upravených článkem 13 šesté směrnice<sup>6</sup> a pojem „propagační služby“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice<sup>7</sup>.

25. Stejně uvažování musí být tedy použito při definování pojmů obsažených v čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice. Článek 9 odst. 2 písm. a) nedefinuje výslovně pojmy, které uvádí, ani neodkazuje na vnitrostátní právní řády pro jejich definici. Při neexistenci jakékoliv specifické zmínky opačného významu a za účelem zachování právní jistoty by měl mít pojem uvedený v různých ustanoveních stejného opatření Společenství stejný význam. Mimoto ze sedmého bodu odůvodnění šesté směrnice vyplývá, že účelem pravidel stanovených v čl. 9 odst. 2 písm. a), jak Soudní dvůr již rozhodl ve vztahu k čl. 9 odst. 2 písm. e)<sup>8</sup>, je použít společná a jednotná kritéria, aby se zabránilo kompetenčním sporům mezi vnitrostátními soudy a odstranily se rozdíly v používání systémů DPH mezi členskými státy, jakož i situace dvojího zdanění nebo nezdanění.

5 — Viz například co se týče článku 13 šesté směrnice, rozsudek ze dne 12. června 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Recueil, s. I-5965, bod 22 a uváděná judikatura). Viz také stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věci Maierhofer (rozsudek ze dne 16. ledna 2003, C-315/00, Recueil, s. I-563, bod 34).

6 — Viz rozsudek ze dne 12. června 2003, uvedený v poznámce pod čarou 5.

7 — Viz rozsudek ze dne 17. listopadu 1993, Komise v. Španělsko (C-73/92, Recueil, s. I-5997, bod 12).

8 — Tamtéž.

Tohoto cíle lze dosáhnout pouze tím, že se pojmy v čl. 9 odst. 2 písm. a) definují na úrovni Společenství<sup>9</sup>.

zdanění je tam, kde se nachází poskytovatel. Tímto zákonodárce Společenství vytvořil určité vnitřní napětí v rámci šesté směrnice, vzhledem k tomu, že pravidla týkající se místa poskytnutí služeb jsou spíše založena na zásadě původu než na zásadě určení.

26. Zadruhé, za účelem výkladu článku 9 šesté směrnice je místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti, obvykle „hlavním výchozí bodem“<sup>10</sup>. Soudní dvůr nicméně uvedl v rozsudku Dudda<sup>11</sup>, že „čl. 9 odst. 1 v žádném případě nemá přednost před čl. 9 odst. 2. V každé situaci vzniká otázka, zda [plnění] spadá pod čl. 9 odst. 2; pokud nikoli, spadá do rozsahu čl. 9 odst. 1“.

### *Poskytování služeb*

27. Zatřetí je základní zásadou DPH, jež je daní ze spotřeby, že má být vybírána v místě spotřeby<sup>12</sup>. Šestá směrnice nicméně stanovila základní pravidlo ve vztahu k poskytování služeb, vyjádřené v čl. 9 odst. 1, že místo poskytování služeb, a *tudíž* místo

28. Článek 5 odst. 3 šesté směrnice umožňuje členským státům považovat určitá práva k nemovitostem nebo určitá věcná práva za „hmotný majetek“, a tudíž za zboží. I kdyby povolení k chytání ryb mohla být v zásadě považována za práva k nemovitostem nebo za věcná práva (což je otázkou), vyjádření Komise naznačují, že Rakousko tuto možnost nevyužilo.

9 – Viz stanovisko generálního advokáta Poiarese Madura ve věci RAL (Channel Islands) (rozsudek ze dne 12. května 2005, C-452/03, Sb. rozh. s. I-3947, bod 21 a uváděná judikatura).

10 – Viz rozsudek ze dne 4. července 1985, Berkholz (168/84, Recueil, s. 2251, bod 17).

11 – Rozsudek ze dne 26. září 1996, Dudda (C-327/94, Recueil, s. I-4595, bod 21).

12 – Viz čl. 6 odst. 3 druhé směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967, 71, s. 1303), který stanoví, že „za místo poskytování služeb je obecně považováno místo, kde je tato služba poskytnuta, kde se používá nebo využívá právo, které se převádí nebo uděluje, nebo předmět, který se pronajímá“. (neoficiální překlad) Viz také bod 2 výše uvedeného stanoviska generálního advokáta Manciniho ve věci 168/84, Berkholz; stanovisko generálního advokáta La Pergoly ve věci DFDS (rozsudek ze dne 20. února 1997, C-260/95, Recueil, s. I-1005, bod 32) a stanovisko generálního advokáta Poiarese Madura ve věci RAL (Channel Islands) (uvedené v poznámce pod čarou 9, body 24 až 30).

29. Z toho vyplývá, že hospodářská plnění týkající se povolení k chytání ryb nemohou být považována za dodání zboží podle čl. 5 odst. 1 šesté směrnice. Spadají tudíž pod zbytkový pojem „poskytování služeb“ podle čl. 6 odst. 1. Mimoto není nikterak zjevně přehnané nebo nepřirozené považovat pro-

dej povolení k chytání ryb za jednak „postoupení nehmotného majetku“ nebo za „závazek zdržet se určitého jednání nebo snášet určité jednání či situaci“ ve smyslu článku 6.

### *Nemovitost*

30. Z rozsudku Soudního dvora ve věci Marselisborg vyplývá, že vymezené úseky území ležícího pod hladinou vody v přístavu mohou představovat nemovitost pro účely šesté směrnice<sup>13</sup>. Stejná zásada se musí uplatnit na vymezené úseky koryta řeky, s kterým jsou práva chytat ryby spojena. Stejně jako místa na vodě pro lodě, o které se jednalo v rozsudku Marselisborg, jsou považovány za nemovitost.

### *Stupeň spojitosti*

31. Odpověď na otázku položenou vnitrostátním soudem závisí na stupni a povaze

13 — Viz rozsudek ze dne 3. března 2005, Marselisborg (C-428/02, Sb. rozh. s. I-1527, bod 34). Viz také body 30 až 32 stanoviska generální advokátky Kokott ve stejné věci. Ostatně toto stanovisko odráží přístup, který se používá v několika vnitrostátních právních řádech, jako je například španělský, italský, francouzský a belgický právní řád.

spojitosti, která je požadována mezi poskytovanou službou a nemovitostí. Na první pohled – přijatý Itálií v jejím vyjádření – práva na chytání ryb, která jsou předmětem projednávané věci, mohou být použita pouze ve spojení s řekou Gmunder Traun a pro úsek řeky uvedený v povolení. Zákazníci Heger mohou žít v Německu, Itálii, Nizozemsku a Belgii a mohou jím být prodána povolení k chytání ryb Heger usazenou v Německu. Nemohou ale využít povolení k chytání ryb, která zakoupili, pokud nepojedou ke Gmunder Traun a nebudou tam chytat ryby. Povolení k chytání ryb jsou úzce spojena se specifickým použitím dotčené nemovitosti. Poskytnutí povolení k chytání ryb je tudíž „poskytováním služeb vztahujících se k nemovitosti“.

32. I když je toto uvažování intuitivně přitažlivé, neodpovídá na rozhodující otázku: proč, jak a do jaké míry se musí poskytovaná služba (tj. následný prodej povolení k chytání ryb Heger jeho zákazníkům) skutečně „vztahovat“ k nemovitosti (řece Gmunder Traun)?

33. Je zřejmé, že různé služby se vztahují k nemovitosti v různé míře a různými způsoby. Jak Komise správně uvedla ve svém vyjádření, příliš široký výklad „vztahujících se k“ by nebyl vhodný. Existuje ve skutečnosti *reductio ad absurdum*, jelikož každá služba může být v konečném důsledku „vztahující se“ jedním nebo druhým způsobem

k nemovitosti, míněno v omezeném prostoru. Nezdá se mi, že je vhodné přistupovat k tomuto problému případ od případu. Spíše je třeba nalézt objektivní kritérium, které se může použít při určení, zda poskytovaná služba může být skutečně považována za „vztahující se k“ dotčené nemovitosti.

34. Je třeba zdůraznit, že služba poskytnutá Heger jejím zákazníkům, na základě kvót pro chytání ryb, které zakoupila od Flyfishing a ze kterých byla vybrána DPH na vstupu, kterou Heger požadovala vrátit, byla následným prodejem povolení k chytání ryb. To znamená, že stupeň spojitosti mezi nemovitostí (vymezenými úseky koryta řeky) a poskytovanou službou (poskytnutí povolení k chytání ryb) se již stal méně bezprostředním a že část „služby“ poskytnutá Heger spočívala v získání povolení, která následně poskytla svým zákazníkům. Bylo by možné považovat to, co bylo poskytnuto, v tomto smyslu, za „složené zboží“ sestávající jak ze samotného povolení, tak i z usnadnění přání zákazníka jít chytat ryby. Tím, že si zákazník koupil povolení k chytání ryb od Heger, získal jednak skutečné povolení opravňující ho k chytání ryb a jednak se vyhnul potížím a nepohodlí při pokusu získat povolení k chytání ryb přímo pro sebe. Tato analýza podporuje podle mého názoru potřebu objektivního kritéria k určení, zda existuje spojitost mezi poskytnutou službou a dotčenou nemovitostí či nikoliv.

35. Podle mého názoru význam pojmu „vztahujících se“ v první větě čl. 9 odst. 2

písm. a) šesté směrnice může být nejlépe vyložen ve světle příkladů uvedených v jeho druhé větě. Odkaz na „služby realitních kanceláří a odhadců nemovitostí a služby při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architektů a stavebního dozoru“, může být vzat jako příklad typu spojitosti mezi službami a nemovitostmi, které měl zákonodárce Společenství na mysli, když přijímal toto ustanovení.

36. Výčet v druhé větě čl. 9 odst. 2 písm. a) je sice spíše demonstrativní než taxativní. Nicméně veškeré služby výslovně uvedené v tomto ustanovení mají společnou vlastnost, co se týče způsobu, jakým „se vztahují k“ nemovitosti. Všechny jsou službami, které jsou poskytovány pro nemovitost nebo přímo ve vztahu k samotné nemovitosti. Jejich předmětem je právní nebo fyzická změna nemovitosti. Realitní kanceláře a odhadci nemovitostí odhadují a prodávají nemovitosti. Architekti navrhují, připravují a spolu se společnostmi provádějí na stavbě dozor, koordinují a řídí její vznik a změnu.

37. Naopak poskytnutí povolení k chytání ryb není službou, jejímž předmětem je právní nebo fyzická změna nemovitosti (koryta řeky), „ke které se vztahují“. Spíše umožňuje



jednotlivcům nevýlučně užívat jedno z několika možných využití řeky. Jinak řečeno, je to služba, která je odvozena od nemovitosti, spíše než služba poskytovaná ve vztahu k ní.

38. Možným přístupem by byl závěr, že slovní spojení „vztahujících se k nemovitosti“ včetně služeb *poskytovaných ve vztahu k* této nemovitosti, by mělo také zahrnovat služby, které se týkají *využití* této nemovitosti. Navrhovaná změna šesté směrnice (probrána níže) skutečně výslovně přidává toto další kritérium. Nicméně současné znění tuto skutečnost neodráží a žádný z příkladů v druhé větě čl. 9 odst. 2 písm. a) se netýká využití dotyčné nemovitosti. Výklad současného znění vede spíše k závěru, že spojitostí požadovanou v současné době čl. 9 odst. 2 písm. a) je, že se poskytovaná služba vztahuje k nemovitosti, spíše než že je *od* ní odvozena. Na základě toho je spojitost mezi prodejem povolení k chytání ryb a řekou Gmunder Traun typem spojitosti, který spadá mimo čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.

39. Přezkoumala jsem obdobu mezi povoleními k chytání ryb a právy k lovu, která se mi zdají dost blízká. Obě přiznávají nevýlučná práva pronásledovat a snažit se získat volně žijící živočichy, jejichž obydlí a území se nachází na „určitá[é] část[i] zemského

povrchu [...], ke které může být založeno vlastnictví a držba“<sup>14</sup>. Soudní dvůr se zabýval právy k lovu v rozsudku Stadt Sundern<sup>15</sup>, kde rozhodl, že prodej práv k lovu není poskytnutím zemědělské služby ve smyslu čl. 25 odst. 2 šesté směrnice, ale pouze běžným poskytováním služeb, které spadá do obecného schématu směrnice<sup>16</sup>. Nicméně otázka, zda je prodej práv k lovu „poskytováním služeb vztahujících se k nemovitosti“ podle čl. 9 odst. 2 písm. a), nebyla v této věci vznesena.

40. Podíváme-li se na tuto věc více ze široka, zdá se mi, že široký výklad „vztahujících se k“ v čl. 9 odst. 2 písm. a) by vedl k nepraktickým důsledkům v nejméně dvou ohledech.

41. Zaprvé by to znamenalo značnou zátěž pro mnohé poskytovatele služeb v Evropské unii. Když vezmeme například společnost, která prodává ze své stálé provozovny v jednom členském státě rezervace exkurzí do zábavních parků nebo na golfová hřiště v různých členských státech. Pokud by se čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice vykládal

14 — Viz definice navržená generální advokátkou Kokott v bodě 30 jejího stanoviska ve věci Marselisborg (C-428/02), uvedené v poznámce pod čarou 13.

15 — Viz rozsudek ze dne 26. května 2005, Stadt Sundern (C-43/04, Sb. rozh. s. I-4491).

16 — Viz posouzení provedené v bodech 22 až 31 rozsudku.

široce, tato společnost by se musela přihlásit v každém členském státě určení pro účely DPH, pokud by nechtěla ztratit možnost odpočítat si DPH na vstupu, kterou by jí účtovaly zábavní parky a golfové hřiště, jelikož její rezervační služby by se vztahovaly k nemovitostem.

42. Zadruhé by to způsobilo, že by se určitá ostatní ustanovení šesté směrnice stala nadbytečnými. Komise uvádí příklad takového uvažování odkazem na služby uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. e), jako jsou služby poskytované poradci, techniky, poradenskými organizacemi, advokáty, účetními a dalšími podobnými službami nebo služby spočívající v poskytování zaměstnanců. Nevelká spojitost s nemovitostí (kterou není těžké si představit) by přivedla tyto služby do rozsahu čl. 9 odst. 2 písm. a). Článek 9 odst. 2 písm. e) nicméně obsahuje specifické pravidlo, které spočívá v tom, že za místo poskytování služeb se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo kde se obvykle zdržuje. Zdá se, že stejné uvažování se použije ve vztahu k článku 26 šesté směrnice, který stanoví, že místem poskytování služeb cestovních kancelářích je pro účely DPH místo, kde má cestovní kancelář sídlo, spíše než místo bydliště zákazníků.

43. Navrhovaný výklad má tu výhodu, že se vyhýbá těmto nedostatkům, když současně zvyšuje právní jistotu při použití šesté směrnice tím, že poskytuje rozumné a jasné kritérium pro rozlišení současného rozsahu působnosti čl. 9 odst. 2 písm. a) od rozsahu působnosti ostatních ustanovení šesté směrnice.

44. Posoudila jsem, zda je ten či onen výklad spíše schopen podpořit volný pohyb a sjednocení společného trhu. Lze říci, že úzký výklad čl. 9 odst. 2 písm. a) má tento účinek, vzhledem k tomu, že znamená, že obchodník usazený v jiném členském státě není jednak znevýhodněn tím, že nemůže požádat o vrácení DPH na vstupu podle osmé směrnice, a jednak není nucen, pokud nechce tuto DPH na vstupu získat, přihlásit se k DPH v jednom nebo ve více členských státech, ve kterých nakupuje služby, jiném než je jeho členský stát, kde je usazen a přihlášen k DPH, aby mohl provést odpočet podle šesté směrnice. Na druhé straně je postup vrácení daně sám o sobě obtížným<sup>17</sup> – možná obtížnější v praxi (v závislosti na

17 — Viz co se týče povahy a účinnosti tohoto mechanismu bod 30 stanoviska generálního advokáta Jacobse ve věci *Syndicat des producteurs indépendants* (rozsudek ze dne 15. března 2001, C-108/00, Recueil, s. I-2361). Skutečnost, že Heger přihlášen k DPH v Německu bude vrácena rakouská DPH na vstupu, ale účtována následně DPH z prodeje povolení k chytání ryb v německé sazbě, je tedy (částečně) vyvážena délkou a složitostí postupu vrácení daně. Tedy ani široký, ani úzký výklad čl. 9 odst. 2 písm. a) nepředstavuje dokonalý systém bez překážek.

konkrétních okolnostech) než přihlášení se k DPH ve více než jednom členském státě.

*Možná zněna čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice*

45. Zdá se mi, že i když se obchodník usazený v jiném členském státě pokouší vyřešit otázku vrácení DPH na vstupu tím, že se také přihlásí k DPH ve členském státě, ve kterém jsou služby poskytovány [důsledek širokého výkladu čl. 9 odst. 2 písm. a)] nebo tím, že požádá o vrácení daně (důsledek úzkého výkladu tohoto ustanovení), je stále znevýhodněn ve srovnání s místním obchodníkem, který si musí pouze běžným způsobem odpočíst DPH. V každém případě nese další administrativní zátěž právě proto, že obchoduje ve více než jednom členském státě (problém, který je vlastní jakémukoliv přeshraničnímu plnění mezi osobami povinnými k dani). Může samozřejmě „zacházet“ s tímto problémem tak, že ho bude přehlížet, včetně ztracené DPH na vstupu v ceně, kterou si účtuje za svoje služby, a potom účtovat DPH ve svém vlastním členském státě z celkové ceny takto vytvořené. Pokud přistoupí k těmto problémům tímto způsobem, jeho cena za poskytovanou službu bude nicméně asi vyšší než cena místního obchodníka.

46. Chtěla bych zde upozornit na nedávné návrhy změn šesté směrnice, co se týče místa poskytování služeb<sup>18</sup>.

47. Tyto návrhy výslovně směřují k obecnému posunu zdanění služeb v místě jejich spotřeby, což je obecně považováno za žádoucí. Mají svůj původ v konzultačním postupu zahájeném v květnu 2003 generálním ředitelstvím Komise pro daně a cla, daňovou politiku<sup>19</sup>. Ve svém konzultativním dokumentu „DPH – Místo poskytování služeb“ Komise popsala navrhovanou „změnu“ pravidel DPH ze zdanění v místě, kde má poskytovatel sídlo, ke zdanění v místě, kde má sídlo zákazník, poznamenávajíc, že výjimka by byla nadále požadována ve

18 – Viz návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS co se týče místa poskytování služeb [KOM(2003) 822 konečné] a změněný návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS co se týče místa poskytování služeb [KOM(2005) 334 konečné].

19 – Pro celkový přehled o konzultačním postupu je na [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs) k dispozici shrnutí závěrů, ke kterým vedl, a legislativní proces.

vztahu ke službám vztahujícím se k nemovitosti<sup>20</sup>, a výslovně vyzvala zainteresované strany, aby předložily „připomínky k návrhu změny pravidel místa poskytování služeb pro osoby povinné k dani ze zásady původu k zásadě určení“. Na základě obdržených připomínek Komise vypracovala své návrhy.

prací, jako jsou služby architektů a společností provádějících stavební dozor, je považováno místo, kde se nemovitost nachází.“<sup>21</sup>

48. Co se týče současného čl. 9 odst. 2 písm. a), návrh nového článku 9a zní následovně:

49. Nové znění zjevně přidává určité služby *odvozené od nemovitosti* ke stávajícímu znění, které (jak je uvedeno výše) obsahuje pouze služby, které mohou být popsány jako *určené pro nemovitost*. Přesněji, výslovně stanoví, že *udělení práv využívat nemovitost spadá do čl. 9 odst. 2 písm. a).*

## „Nemovitost

Za místo poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti, včetně služeb realitních kanceláří a odhadců nemovitostí, *poskytování hotelového nebo obdobného ubytování, udělení práv využívat nemovitost* a služeb spočívajících v přípravě a koordinaci stavebních

50. Důvodová zpráva Komise popisuje změny jako provádění „nové strategie DPH“, vysvětlující, že „v souladu s pokyny pro budoucí práci přijaté Komisí, se tento přezkum řídil zásadou, že DPH by měla být

20 — Podle toho, co uvedla Komise na straně 3 úvodu konzultativního dokumentu, „stávající pravidlo je relativně jednoduché pro použití a obecně má za následek zdanění tam, kde je služba spotřebována“ upřesňující v poznámce, že „nové ustanovení bude v podstatě stejné jako stávající čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice“. Viz také Důvodová zpráva k původnímu návrhu, který nebyl v tomto ohledu změněn změněným návrhem na straně 7 KOM(2003) 822 konečné.

21 — Viz s. 18 KOM(2003) 822 konečné, který nebyl v tomto bodě změněn následným změněným návrhem. Kurziva provedena autorkou tohoto stanoviska. Ve svém stanovisku k návrhu Komise týkajícímu se čl. 9 odst. 2 písm. a) Parlament pouze uvedl, že „služby vztahující se k nemovitosti budou logicky nadále zdaněny v místě, kde se tato nemovitost nachází (článek 9a změněné směrnice, pouze kopírující stávající pravidla)“, a odsouhlasil návrh (viz Evropský parlament, A5-0233/2004 konečné, ze dne 6. dubna 2004, EP 333.127; kurziva provedena autorkou tohoto stanoviska). Stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru k návrhu uvádí ještě jednodušeji, že „služby vztahující se k nemovitosti budou logicky nadále zdaněny v místě, kde se nemovitost nachází“ (viz Úř. věst. 2004, C 117, s. 15, na straně 17).

uložena v místě spotřeby“ a že „po provedení tyto změny mají zajistit zdanění v místě spotřeby“<sup>22</sup>.

použití na skutečnosti projednávané věci by výsledkem bylo zdanění následného prodeje v místě, kde jsou povolení k chytání ryb „spotřebována“, tedy v Rakousku. Stanovisko zastávané Komisí v jejím vyjádření v této věci na podporu úzkého výkladu čl. 9 odst. 2 písm. a) je tedy zcela v rozporu se stanoviskem, který zastávala v části Důvodové zprávy, která se zabývala změnou čl. 9 odst. 2 písm. a), a ve změněném návrhu znění čl. 9 odst. 2 písm. a)<sup>25</sup>.

51. Komise usiluje o to, aby znění čl. 9 odst. 2 písm. a) zůstalo zcela nezměněno a změny, které jsem zdůraznila, byly přijaty, „aby bylo zajištěno, že hotelové služby a přístup na placené silnice budou považovány za vztahující se k nemovitosti“<sup>23</sup>.

52. Nemohu souhlasit s tím, že úprava nepředstavuje žádnou změnu současného stavu. Zdá se mi, že přidáním výslovného slovního spojení „udělení práv využívat nemovitost“<sup>24</sup> se zcela mění rozsah čl. 9 odst. 2 písm. a), tím, že vkládá nové kritérium, podle kterého musí být služba vztahující se k nemovitosti posuzována. To by bylo ve skutečnosti v souladu s účelem změny systému DPH tak, aby obecné služby byly zdanitelné v místě jejich spotřeby. Při

53. Považuji navrhované změny šesté směrnice za směřující – jak Komise uvedla ve svém původním konzultativním dokumentu – ke *změně* obecného postoje změnou pravidla místa poskytování služeb ze zásady původu k zásadě určení. Výslednou změnou je to, že udělení práv a následný prodej takových práv *využívat* nemovitost bude zdaněno v místě spotřeby, tj. tam, kde se nemovitost nachází. Trvám tedy na názoru, že *stávající* znění čl. 9 odst. 2 písm. a) by mělo být vykládáno úzce, jak jsem uvedla.

22 — Všechny tři citace byly vzaty ze strany 2 Důvodové zprávy ke změněnému návrhu uvedeného výše v poznámce pod čarou 18.

23 — Viz strana 11 KOM(2003) 822 konečné, který nebyl změněn v tomto bodě následným změněným návrhem.

24 — Jehož je, logicky, „poskytování hotelových nebo obdobných služeb“ pouze součástí.

25 — Je zcela věcí zákonodárce Společenství, zda přijme tyto návrhy, či nikoli, a pokud to udělá, zda se rozhodne přijmout negativní důsledky širšího výkladu čl. 9 odst. 2 písm. a), které jsem uvedla výše, v obecnějším zájmu posunu směrem ke zdanění v místě spotřeby.

## **Závěry**

54. Odpověď na předběžnou otázku položenou vnitrostátním soudem by tedy měla být následující:

„Převod práva chytat ryby formou převodu povolení chytat ryby za protiplnění není poskytováním služeb vztahujících se k nemovitosti pro účely čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.“