

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

prednesené 7. marca 2006¹

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES sa týka určenia miesta uskutočnenia zdaniteľných plnení na účely DPH ukladanej a vyberanej podľa šiestej smernice Rady 77/388/EHS (ďalej len „šiesta smernica“)².

2. Vec prejednávaná rakúskym Verwaltungsgerichtshof (správny súd) sa týka spoločnosti so sídlom v Nemecku, ktorá kúpila určité množstvo povolení na chytenie rýb v Rakúsku, kde neposkytuje žiadne plnenia, a nie je preto zaregistrovaná na účely DPH, na účely predaja uvedených povolení, ktoré sú určené na chytenie rýb na určitých úsekoch rieky v Rakúsku, zákazníkom v iných krajinách.

3. Vnútroštátny súd si želá vedieť, či uvedený opätovný predaj povolení predstavuje

„poskytovaní[e] služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom“ v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) uvedenej smernice.

4. Ak to tak je, musí byť zdanený v Rakúsku, kde sa nehnuteľný majetok nachádza, a žalujúca spoločnosť sa preto musí zaregistrovať na účely DPH v Rakúsku, kde si bude môcť odpočítať daň na vstupe z ceny, ktorú zaplatila za tieto povolenia.

5. Ak to tak nie je a plnenie treba kvalifikovať ako obyčajné poskytnutie služieb podľa článku 9 ods. 1, miesto poskytnutia bude v Nemecku, kde má spoločnosť sídlo svojej hospodárskej činnosti, a namiesto odpočítania dane na vstupe musí požadovať vrátenie dane podľa systému zavedeného ôsmou smernicou Rady 79/1072/EHS (ďalej len „ôsma smernica“)³.

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Šiesta smernica Rady 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23). Neoficiálny konsolidovaný text šiestej smernice možno nájsť na <http://europa.eu.int/eur-lex/lex>.

3 — Ôsma smernica rady zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79).

Právny rámec

šiestej smernice preto stanovuje pravidlá na určenie miesta, ktoré sa považuje za miesto poskytnutia služby na účely DPH (a kde má teda byť zdanená poskytnutá služba).

Relevantné ustanovenia práva Spoločenstva

6. V súlade s článkom 5 ods. 1 šiestej smernice sa za dodávku tovaru považuje „prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa [majetkom ako majiteľ — *neoficiálny preklad*]“. Článok 5 ods. 3 písm. a) a článok 5 ods. 3 písm. b) oprávňujú členské štáty, aby za „hmotný majetok“ považovali „určité záujmy [práva — *neoficiálny preklad*] na nehnuteľnom majetku“ a „[vecné — *neoficiálny preklad*] práva poskytujúce ich vlastníčkovi právo na používanie nehnuteľného majetku“.

7. Článok 6 ods. 1 šiestej smernice definuje poskytovanie služieb ako „každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5“. Medzi také plnenia môžu okrem iného patriť „postúpenia nehmotného majetku“ a „povinnosť vyhnúť sa určitému činu alebo tolerovať určitý čin alebo situáciu [povinnosť zdržať sa určitého konania alebo strpieť určité konanie alebo situáciu — *neoficiálny preklad*]“.

8. Siedme odôvodnenie šiestej smernice uvádza, že určenie miesta, na ktorom sa uskutočnili plnenia podliehajúce dani, „sa stalo predmetom konfliktov súdnych právomocí medzi členskými štátmi, predovšetkým v otázke... poskytovania služieb“. Článok 9

9. Článok 9 ods. 1 zavádza všeobecné pravidlo, že za miesto poskytnutia služby sa považuje miesto, kde dodávateľ „má... založený svoj podnik [sídlo svojej hospodárskej činnosti — *neoficiálny preklad*] alebo kde má trvalé pôsobisko [stálu prevádzkareň — *neoficiálny preklad*], z ktorého poskytuje služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.“

10. Článok 9 ods. 2 potom stanovuje niekoľko osobitných pravidiel odchyľujúcich sa od všeobecného pravidla podľa článku 9 ods. 1. V súlade s článkom 9 ods. 2 písm. a) „miestom poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom, vrátane služieb realitných agentov a expertov a služieb zameraných na prípravu a koordináciu konštrukčných alebo stavebných prác, ako sú služby architektov alebo firiem zabezpečujúcich dozor na stavbách, bude miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza“.

11. Článok 9 ods. 2 písm. e) vymenúva niekoľko služieb, ktoré sa v prípade, že sú poskytované pre, okrem iného, platiteľov

dane, ktorí majú sídlo v Spoločenstve ale nie v tom istom štáte ako dodávateľ, považujú za služby dodané v „miest[e], kde zákazník založil svoj podnik [má zákazník sídlo svojej hospodárskej činnosti — *neoficiálny preklad*], alebo kde má trvalé pôsobisko [stálu prevádzkareň — *neoficiálny preklad*], kde sa služby poskytujú, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miest[e], kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava“. Uvedený zoznam zahŕňa okrem iných „služby poradcov, technikov, konzultčných agentúr, právnikov, účtovníkov a iné podobné služby, ako aj spracovanie údajov a poskytovanie informácií“ a „poskytovanie zamestnancov“.

vrátenie DPH, uplatní sa všeobecné pravidlo o odpočte zakotvené v článku 17 a nasledujúcich šiestej smernice.

Relevantná vnútroštátna právna úprava

12. Článok 13 upravuje oslobodenia od DPH. Článok 13 B písm. b) oslobodzuje od dane okrem iného prenajímanie nehnuteľného majetku.

14. § 3a ods. 6 rakúskeho Umsatzsteuergesetz z roku 1994 (zákon o dani z obratu z roku 1994) (ďalej len „UStG“) preberá článok 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, používajúc v podstate totožné znenie.

13. Podmienky vrátenia DPH pri cezhraničných plneniach majú svoj pôvod v ôsmej smernici. Podľa ôsmej smernice v podstate vzniká právo na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe vtedy, ak má platiteľ dane sídlo v inom členskom štáte a následne nevykonáva plnenie podliehajúce DPH na území štátu, v ktorom bola DPH na vstupe zaplatená. Naopak, pokiaľ platiteľ dane uskutočnil následne zdaniteľné plnenia na tomto území, nemá už podľa ôsmej smernice právo na

15. Nariadenie rakúskeho spolkového ministra financií⁴ prijaté na základe UStG z roku 1994 preberá okrem iného požiadavky ôsmej smernice. Podľa uvedeného nariadenia vzniká nárok na vrátenie DPH zaplatenej v Rakúsku na vstupe okrem iného vtedy, ak podnik so sídlom mimo Rakúska uskutočnil (následné) opätovné plnenie, pre ktoré sa za miesto poskytnutia, a teda miesto zdanenia, *nepovažuje* Rakúsko. Ak sa však uvedené opätovné plnenie považuje za poskytnutie služby, ku ktorému došlo v Rakúsku, nevzniká podľa uvedeného nariadenia žiadne právo na vrátenie DPH na vstupe, ale vzniká právo na odpočet podľa obvyklých pravidiel.

4 — Verordnung der Bundesminister für Finanzen zur Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmen, zverejnené v BGBl. č. 279/1995.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16. Rudi Heger GmbH (ďalej len „Heger“) je spoločnosťou so sídlom v Nemecku. Nemá žiadnu prevádzkareň v Rakúsku. V rokoch 1997 a 1998 kúpila spoločnosť Heger kvóty povolení na chytanie rýb pre riekou Gmunder Traun nachádzajúcu sa v Hornom Rakúsku od spoločnosti Flyfishing Adventure GmbH (ďalej len „Flyfishing“) so sídlom v Rakúsku. Kúpou uvedených kvót získala spoločnosť Heger povolenia na chytanie rýb, ktoré oprávňovali na chytanie rýb na určitých úsekoch tejto rieky v určitých ročných obdobiach. Heger predala uvedené povolenia veľkému množstvu zákazníkov naprieč Európskou úniou.

17. Ku kúpnej cene za dotknuté povolenia spoločnosť Flyfishing fakturovala spoločnosti Heger rakúsku DPH vo výške 20 %, celkovo vo výške 152 000 ATS (teda asi 11 045 eur).

18. V decembri 1999 požiadala spoločnosť Heger príslušný vnútroštátny orgán o vrátenie DPH zaplatenej za povolenia na chytanie rýb v rokoch 1997 a 1998, opierajúc sa o ôsmu smernicu, tak ako bola prebratá v Rakúsku.

19. Z uznesenia vnútroštátneho súdu o návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že žiadosť bola zamietnutá s odôvodnením, že opätovný predaj povolení na chytanie rýb spoločnosťou Heger svojim zákazníkom predstavuje poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom nachádzajúcim sa v Rakúsku. Také poskytovanie služieb (bez ohľadu na skutočnosť, že spoločnosť Heger, poskytovateľ, mala sídlo v Nemecku) sa preto považovalo za poskytnutie služby uskutočnené a podliehajúce dani v Rakúsku. Podmienky na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe z predaja kvót na chytanie rýb spoločnosti Heger spoločnosťou Flyfishing preto neboli splnené podľa rakúskych ustanovení preberajúcich ôsmu smernicu.

20. Spoločnosť Heger uvedené rozhodnutie napadla na vnútroštátnom súde, ktorý prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Predstavuje prevod práva na chytanie rýb formou odplatného prevodu povolení na chytanie rýb ‚poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom‘ v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) [šiestej smernice]?“

21. Taliansko a Komisia podali písomné pripomienky. Pojednávanie nebolo vyžadované a neuskutočnilo sa.

Posúdenie

22. Na to, aby sa v prejednávanej veci uplatnil článok 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice a aby tak bolo plnenie považované za „poskytovani[e] služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom“ musia byť splnené nasledujúce kumulatívne podmienky. Po prvé, prevod povolení na chytanie rýb musí predstavovať „poskytovanie služieb“, po druhé, úseky rieky, ktorých sa týkajú povolenia na chytanie rýb, musia byť kvalifikované ako „nehnuteľný majetok“, a napokon, musí existovať dostatočná súvislosť medzi uvedenými dvoma podmienkami. Ak je to tak, za miesto zdaniteľného plnenia sa považuje Rakúsko, kde sa nachádza rieka.

23. Je potrebné uviesť tri úvodné poznámky.

24. Po prvé, Súdny dvor rozhodol, že v prípade, že v šiestej smernici neexistuje žiadna výslovná definícia pojmov, ktoré sú v nej obsiahnuté, a ani žiadny odkaz na právne poriadky členských štátov, majú uvedené pojmy svoj vlastný nezávislý význam v práve Spoločenstva a musia byť preto definované v kontexte práva Spoločenstva.⁵ Súdny dvor teda (napríklad) v kontexte práva

Spoločenstva definoval pojmy „nehnuteľný majetok“ a „prenajímanie“ vtedy, keď vykladal oslobodenia od dane upravené článkom 13 šiestej smernice⁶, a pojem „reklamné služby“ v zmysle článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice.⁷

25. Rovnakú argumentáciu treba zjavne uplatniť aj na definovanie pojmov obsiahnutých v článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice. Článok 9 ods. 2 písm. a) výslovne nedefinuje ním zmieňované pojmy a ani pre ich definíciu neodkazuje na vnútroštátne právne poriadky. Pri neexistencii akéhokoľvek konkrétneho náznavu v opačnom zmysle a z dôvodu právnej istoty by mal byť pojmu zmieňovanému v rozličných ustanoveniach toho istého aktu Spoločenstva prikladaný rovnaký význam. Zo siedmeho odôvodnenia šiestej smernice ďalej vyplýva, že účelom pravidiel uvedených v článku 9 ods. 2 písm. a), ako to Súdny dvor už vyslovil vo vzťahu k článku 9 ods. 2 písm. e),⁸ je uplatňovať spoločné a jednotné kritériá tak, aby sa predišlo konfliktom súdnych právomocí členských štátov a aby sa predišlo rozdielom pri uplatňovaní systémov DPH medzi členskými štátmi, ako aj prípadom

5 — Pozri napríklad, pokiaľ ide o článok 13 šiestej smernice, rozsudok z 12. júna 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Zb. s. I-5965, bod 23 a tam citovanú judikatúru. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Maierhofer (rozsudok zo 16. januára 2003, C-315/00, Zb. s. I-563), bod 34.

6 — Pozri rozsudok Sinclair Collis, už citovaný v poznámke pod čiarou 5.

7 — Pozri rozsudok zo 17. novembra 1993, Komisia/Španielsko, C-73/92, Zb. s. I-5997, bod 12.

8 — Tamže.

dvojitého zdanenia a nezdanenia. To možno dosiahnuť len definovaním pojmov v článku 9 ods. 2 písm. a) na úrovni Spoločenstva.⁹

26. Po druhé, pri výklade článku 9 šiestej smernice je miesto, kde poskytovateľ zriadil miesto svojej hospodárskej činnosti, zvyčajne „základným východiskovým bodom“.¹⁰ Súdny dvor však v rozsudku Dudda¹¹ uviedol, že „článok 9 ods. 1 v žiadnom prípade nemá prednosť pred článkom 9 ods. 2. V každej situácii vzniká otázka, či to [t. j. plnenie] patrí pod článok 9 ods. 2; ak nie, spadá do pôsobnosti článku 9 ods. 1“.

27. Po tretie, základnou zásadou v pozadí DPH, ktorá je daňou zo spotreby, je vskutku to, že by mala byť platená na mieste spotreby.¹² No šiesta smernica zaviedla základné pravidlo vo vzťahu k poskytovaniu služieb, ako je vyjadrené v článku 9 ods. 1, že

miestom poskytovania služieb, a teda miestom zdanenia, je miesto, kde sa nachádza poskytovateľ. Zákonodarca Spoločenstva tým vytvoril určitý stupeň vnútorného napätia v rámci šiestej smernice vzhľadom na to, že pravidlá pre miesto poskytovania služieb sú založené na zásade zdaňovania v štáte pôvodu a nie na zásade zdaňovania v štáte určenia.

Poskytovanie služieb

28. Článok 5 ods. 3 šiestej smernice umožňuje členským štátom považovať určité práva k nehnuteľnému majetku a/alebo určité vecné práva za „hmotný majetok“, a teda za tovar. Aj keby však povolenia na chytanie rýb mohli byť v zásade kvalifikované ako práva k nehnuteľnému majetku alebo vecné práva (čo je otvorená otázka), pripomienky Komisie naznačujú, že Rakúsko túto možnosť nevyužilo.

29. Z uvedeného vyplýva, že obchodné plnenia týkajúce sa povolení na chytanie rýb sa nemôžu považovať za dodávky tovaru podľa článku 5 ods. 1 šiestej smernice. Spadajú preto pod zvyškový pojem „poskytovania služieb“ podľa článku 6 ods. 1. Okrem toho nie je nijako mimoriadne neprirodzené alebo umelé považovať predaj povolenia na chytanie rýb buď za „postúpenia nehmotného majetku“, alebo „povinnosť

9 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Póiares Maduro vo veci RAL (Channel Islands) a i. (rozsudok z 12. mája 2005, C-452/03, Zb. s. I-3947) bod 21 a tam citovaná judikatúra.

10 — Pozri rozsudok zo 4. júla 1985, Berkholz, 168/84, Zb. s. 2251, bod 17.

11 — Rozsudok z 26. septembra 1996, C-327/94, Zb. s. I-4595, bod 21.

12 — Pozri článok 6 ods. 3 druhej smernice Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych úprav členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — Systém a postupy pre uplatnenie spoločného systému dane z pridanej hodnoty [neoficiálny preklad] (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1303), ktorý stanovil, že „za miesto poskytovania služieb sa vo všeobecnosti bude považovať miesto, kde sa uvedená služba poskytuje, kde sa prevádza alebo udeľuje právo alebo kde sa využíva prenajímaný predmet“ [neoficiálny preklad]. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mancini vo veci Berkholz, už citované v poznámke pod čiarou; návrhy, ktoré predniesol generálny advokát La Pergola vo veci DFDS (rozsudok z 20. februára 1997, C-260/95, Zb. s. I-1005) bod 32, a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Póiares Maduro vo veci RAL (Channel Islands) a i., už citované v poznámke pod čiarou 9, body 24 a 30.

vyhnúť sa určitému činu alebo tolerovať určitý čin alebo situáciu [povinnosť zdržať sa určitého konania alebo strpieť určité konanie alebo situáciu — *neoficiálny preklad*]“ v zmysle článku 6.

Nehnutelný majetok

30. Z rozsudku Súdneho dvora vo veci Marselisborg vyplýva, že definované úseky zatopeného pozemku v prístave môžu predstavovať nehnuteľný majetok na účely šiestej smernice.¹³ Tá istá zásada sa musí uplatniť na vymedzené úseky riečneho koryta, s ktorým sú spojené práva na chytanie rýb. Rovnako ako miesta v prístave, o ktoré išlo vo veci Marselisborg, spĺňajú podmienky na to, aby boli nehnuteľným majetkom.

Stupeň prepojenosti

31. Odpoveď na prejudiciálnu otázku položenú vnútroštátnym súdom závisí od stupňa

a povahy prepojenosti, ktorú treba náležite vyžadovať medzi poskytnutou službou a nehnuteľným majetkom. Na prvý pohľad — vskutku prijatý Talianskom v jeho pripomienkach — nemôžu byť predmetné práva na chytanie rýb vykonávané inak ako v spojení s riekou Gmunder Traun a pre úsek rieky uvedený v povolení. Zákazníci spoločnosti Heger môžu žiť v Nemecku, Taliansku, Holandsku a Belgicku a môžu im byť predané povolenia na chytanie rýb spoločnosťou Heger so sídlom v Nemecku. Môžu však využiť kúpené povolenia na chytanie rýb iba vtedy, ak pôjdu na Gmunder Traun a budú tam chytať ryby. Povolenia na chytanie rýb sú úzko spojené s konkrétnym použitím predmetného nehnuteľného majetku. Poskytnutie povolenia na chytanie rýb je preto „poskytovaním služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom“.

32. Aj keď je uvedená argumentácia intuitívne prítiažlivá, nerieši kľúčový problém: prečo, ako a v akom rozsahu musí skutočne poskytnutá služba (t.j. opätovný predaj povolení na chytanie rýb spoločnosťou Heger svojim zákazníkom) „súvisieť s“ nehnuteľným majetkom (riekou Gmunder Traun)?

33. Je jasné, že s nehnuteľným majetkom súvisia na rozličnom stupni a rozličnými spôsobmi rôzne služby. Ako na to správne poukazuje Komisia vo svojich pripomienkach, príliš široký výklad pojmu „súvisiacich s“ by nebol primeraný. Vskutku existuje argument *reductio ad absurdum*, keďže akákoľvek služba by v konečnom dôsledku mohla byť nejakým spôsobom „súvisiaca“ s nehnuteľným majetkom, chápaným ako

¹³ — Rozsudok z 3. marca 2005, C-428/02, Zb. s. I-1527, bod 34. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott v tej istej veci, body 30 až 32. Uvedené návrhy zhodou okolností odrážajú prístup uplatniteľný v niekoľkých vnútroštátnych právnych poriadkoch, ako sú napríklad španielsky, taliansky, francúzsky a belgický právny poriadok.

vymedzený priestor. Nezdá sa mi byť užitočné pristupovať k tomuto problému podľa konkrétneho prípadu. Skôr je potrebné nájsť objektívne kritérium, ktoré možno použiť na určenie toho, či treba poskytnutú službu správne považovať za „súvisiacu s“ predmetným nehnuteľným majetkom.

34. Je potrebné zdôrazniť, že službou poskytovanou spoločnosťou Heger jej zákazníkom na základe kvót na chytanie rýb, ktoré kúpila od spoločnosti Flyfishing a z ktorých bola zaplatená DPH na vstupe, o ktorej vrátenie sa spoločnosť Heger usilovala, bol opätovný predaj povolení na chytanie rýb. Z toho vyplýva, že stupeň prepojenosti medzi nehnuteľným majetkom (vymedzený úsek koryta rieky) a poskytovanou službou (poskytnutie povolenia na chytanie rýb) sa už stal menej bezprostredný, a že časť „služby“ poskytovanej spoločnosťou Heger spočívala v získaní povolení, ktoré potom poskytovala svojim zákazníkom. To, čo bolo dodané, by sa dalo v uvedenom zmysle považovať za „tovar pozostávajúci z viacerých zložiek“, pozostávajúci tak z povolenia samotného, ako aj z napomáhania želaniu zákazníka ísť chytať ryby. Tým, že si zákazník od spoločnosti Heger kúpil povolenie na chytanie rýb, získava tak samotné povolenie oprávňujúce ho chytať ryby, ako aj to, že sa vyhýba problémom a nepohodliu pri snahe získať pre seba povolenie na chytanie rýb priamo. Táto analýza podľa môjho názoru posilňuje potrebu objektívneho kritéria na určenie toho, či existuje prepojenosť medzi poskytnutou službou a predmetným nehnuteľným majetkom alebo nie.

35. Podľa môjho názoru možno význam pojmu „súvisiacich“ v prvej vete článku 9

ods. 2 písm. a) šiestej smernice najlepšie vyložiť vo svetle príkladov poskytnutých v jeho druhej vete. Odkaz na „služby realitných agentov a expertov a služby zamerané na prípravu a koordináciu konštrukčných alebo stavebných prác, ako sú služby architektov alebo firiem zabezpečujúcich dozor na stavbách“ možno brať ako príklad typu prepojenosti medzi službami a nehnuteľným majetkom, ktorý mal zákonodarca Spoločenstva na mysli, keď prijímal uvedené ustanovenie.

36. Zoznam v druhej vete článku 9 ods. 2 písm. a) je skôr demonštratívny než taxatívny. Napriek tomu zdieľajú všetky služby výslovne zmienené v uvedenom ustanovení spoločnú črtu, čo sa týka spôsobu, akým „súvisia s“ nehnuteľným majetkom. Všetky sú službami, ktoré sú poskytované pre alebo smerované na majetok samotný. Majú za cieľ právnu alebo fyzickú zmenu nehnuteľného majetku. Realitní agenti a experti ohodnocujú a predávajú nehnuteľný majetok. Architekti navrhujú, pripravujú a spolu so spoločnosťami zabezpečujúcimi dozor na stavbách koordinujú a riadia jeho vytváranie a zmenu.

37. Naopak poskytovanie povolení na chytanie rýb nie je službou, ktorej cieľom je právna alebo fyzická zmena nehnuteľného majetku (koryta rieky), s ktorým „súvisia“.

Skôr umožňujú jednotlivcom nevýlučne využívať jedno z niekoľkých možných využití riek. Inými slovami, je to služba, ktorá je odvodená z nehnuteľného majetku, a nie služba poskytovaná smerom k nemu.

38. Možným prístupom by bol záver, že zvrät „súvisiacich s nehnuteľným majetkom“ by rovnako ako zahrnutie služieb *poskytovaných smerom k* tomuto majetku mal tiež byť považovaný za výraz obsahujúci služby zahrňajúce *využitie* uvedeného majetku. Navrhovaná zmena a doplnenie šiestej smernice (analyzované nižšie) naozaj výslovne pridáva uvedené dodatočné kritérium. Text v súčasnej podobe však uvedené kritérium neodráža a žiaden z príkladov v druhej vete článku 9 ods. 2 písm. a) sa netýka využívania dotknutého majetku. Výklad súčasného textu vedie prirodzenejšie k záveru, že prepojenosť v súčasnosti vyžadovaná podľa článku 9 ods. 2 písm. a) je taká, aby bola poskytnutá služba smerovaná *na* nehnuteľný majetok a nie aby išlo o službu z neho odvodenú. Z uvedených dôvodov je prepojenosť medzi predajom povolení na chytanie rýb a riekou Gmunder Traun prepojenosťou takého typu, ktorá nespadá pod článok 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice.

39. Uvažovala som o analógii medzi povoleniami na chytanie rýb a poľovnými právami, ktoré sa mi zdajú byť dosť blízke. Napokon obe priznávajú nevýlučné práva poľovať a snažiť sa prisvojiť si voľne žijúce zvieratá, ktorých obydlie a územie sa nachádza

v „určitej časti zemskeho povrchu...“, ku ktorej možno založiť vlastnícke právo a držbu¹⁴. Súdny dvor sa zaoberal poľovnými právami vo veci Stadt Sundern¹⁵ kde vyslovil, že predaj poľovných práv nie je poskytovaním poľnohospodárskej služby v rámci článku 25 ods. 2 šiestej smernice, ale obvyčajným poskytovaním služieb, ktoré patrí do všeobecnej systematiky smernice.¹⁶ Otázka, či bol predaj poľovných práv „poskytovaním služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom“ podľa článku 9 ods. 2 písm. a), však nebola v uvedenej veci vznesená.

40. Pri širšom pohľade na vec sa mi zdá, že široký výklad „súvisiacich s“ v článku 9 ods. 2 písm. a) by viedol k nepraktickým výsledkom prinajmenšom v dvoch ohľadoch.

41. Po prvé by z neho nevyhnutne vyplývali značné bremená pre mnohých poskytovateľov služieb v Európskej únii. Vezmime si napríklad spoločnosť, ktorá predáva zo svojej stálej prevádzkarne v jednom členskom štáte rezervácie pre exkurzie do zábavných parkov alebo na golfové ihriská v rozličných členských štátoch. Ak by mal byť článok 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice vykladaný široko,

14 — Pozri definíciu, ktorú ponúka generálna advokátka Kokott v bode 30 svojich návrhov vo veci *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, už citovanej v poznámke pod čiarou 13.

15 — Pozri rozsudok z 26. mája 2005, C-43/04, Zb. s. I-4491.

16 — Pozri analýzu v bodoch 22 až 31 rozsudku.

uvedená spoločnosť by sa musela zaregistrovať v každom z cieľových členských štátov na účely DPH, ak by nemala stratiť možnosť odpočítať si DPH zaplatenú na vstupe účtovanú zábavnými parkami a golfovými ihriskami, keďže jej služby súvisiace s rezerváciami by „súviseli s“ nehnuteľným majetkom.

42. Po druhé by spôsobil nadbytočnosť niektorých ďalších ustanovení šiestej smernice. Komisia takúto argumentáciu ilustruje tým, že odkazuje na také služby zmieňované v článku 9 ods. 2 písm. e), ako sú služby poskytované poradcami, technikmi, konzultačnými agentúrami, právnikmi, účtovníkmi a iné podobné služby alebo ako je poskytovanie zamestnancov. Slabé prepojenie na nehnuteľný majetok (ktoré nie je ťažké si predstaviť) by podriadilo uvedené služby pôsobnosti článku 9 ods. 2 písm. a). Článok 9 ods. 2 písm. e) však obsahuje osobitné pravidlo v tom zmysle, že miestom, kde sú také služby poskytované, je miesto, kde má zákazník sídlo svojej hospodárskej činnosti alebo kde sa obvykle zdržiava. Zdá sa, že rovnaká argumentácia sa uplatňuje vo vzťahu k článku 26 šiestej smernice, ktorý stanovuje, že služby agentov cestovných kancelárií sa na účely DPH považujú za poskytnuté tam, kde je umiestnená hlavná kancelária agenta cestovnej kancelárie a nie tam, kde sa zdržiavajú zákazníci.

43. Navrhovaný výklad má tú výhodu, že sa vyhýba týmto nedostatkom, pričom zároveň posilňuje právnu istotu pri uplatňovaní šiestej smernice tým, že stanovuje primerane jasné kritérium na odlišenie súčasného rozsahu pôsobnosti článku 9 ods. 2 písm. a) od rozsahu pôsobnosti ostatných ustanovení v šiestej smernici.

44. Zvažovala som, či niektorý z výkladov podporí voľný pohyb a integráciu jednotného trhu viac než iný výklad. Mohlo by sa povedať, že zužujúci výklad článku 9 ods. 2 písm. a) má tento účinok, keďže znamená, že obchodník so sídlom v inom členskom štáte nie je jednak znevýhodnený tým, že nemôže požadovať vrátenie DPH zaplatenej na vstupe podľa ôsmej smernice, a jednak nie je nútený, ak si neželá, aby sa uvedená DPH zaplatená na vstupe stala daňou, ktorú nemožno vrátiť, zaregistrovať sa na účely DPH v jednom alebo viacerých členských štátoch, v ktorých nakupuje služby, iných, ako je členský štát jeho sídla a registrácie na DPH, aby mohol uskutočniť odpočítanie podľa šiestej smernice. Na druhej strane je proces vrácania zaplatenej dane sám osebe obťažujúci¹⁷ — možno v praxi viac obťažujúci (v závislosti

17 — Pokiaľ ide o povahu a účinnosť tohto mechanizmu, pozri bod 30 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci SPI (rozsudok z 15. marca 2001, C-108/00, Zb. s. I-2361). Teda skutočnosť, že spoločnosť Heger zaregistrovanej na DPH v Nemecku bude vrátená rakúska DPH zaplatená na vstupe, ale spoločnosť bude účtovať z opätovného predaja povolení na chytanie rýb DPH v nemeckej sadzbe, je (čiastočne) vyvážená dĺžkou a zložitou postupom vrátenia dane. V každom prípade ani široký a ani zužujúci výklad článku 9 ods. 2 písm. a) nevytvára dokonalejší systém bez skreslení.

od konkrétnych okolností) ako registrácia na DPH vo viac ako jednom členskom štáte.

Možná zmena a doplnenie článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice

45. Zdá sa mi, že či už sa obchodník so sídlom v inom členskom štáte snaží riešiť otázku vrátenia DPH zaplatenej na vstupe tým, že sa tiež zaregistruje na účely DPH v členskom štáte, v ktorom sú služby poskytované [dôsledok širokého výkladu článku 9 ods. 2 písm. a)] alebo tým, že sa bude žiadať vrátenie zaplatenej dane (dôsledok zužujúceho výkladu uvedeného ustanovenia), stále je v nevýhode v porovnaní s obchodníkom usadeným v danom členskom štáte, ktorý musí len obvyklým spôsobom odpočítať DPH zaplatenú na vstupe. V každom prípade znáša dodatočné administratívne bremeno práve preto, že obchoduje vo viac ako jednom členskom štáte (problém vlastný každému cezhraničnému plneniu medzi zdaniteľnými osobami). Môže samozrejme problém „riešiť“ tým, že ho bude ignorovať, zarátajúc „stratenú“ DPH zaplatenú na vstupe do ceny, ktorú účtuje za svoje služby a účtujúc potom DPH vo svojom vlastnom členskom štáte z celkovej takto získanej ceny. Ak však pristúpi k veci týmto spôsobom, jeho cena za poskytnutú službu bude pravdepodobne vyššia, ako je cena obchodníka usadeného v danom členskom štáte.

46. Mala by som tu upriamiť pozornosť na nedávne návrhy na zmenu a doplnenie šiestej smernice, čo sa týka miesta poskytovania služieb.¹⁸

47. Uvedené návrhy sa výslovne usilujú o všeobecný krok smerom k zdaňovaniu služieb v mieste ich spotreby, čo sa všeobecne považuje za žiaduce. Ich pôvod je v procese konzultácií začatom v máji 2003 Generálnym riaditeľstvom pre dane a colnú úniu a v Daňovej politike Komisie pre colnú úniu.¹⁹ Vo svojom konzultačnom dokumente „DPH — Miesto poskytovania služieb“ načrtla Komisia navrhovanú „zmenu“ pravidiel o DPH zo zdaňovania v mieste, kde sa nachádza poskytovateľ, na zdaňovanie v mieste, kde sa nachádza zákazník, pričom poznamenala, že stále bude potrebná výnimka vo vzťahu k službám spojeným

18 — Návrh smernice Rady meniacej a dopĺňajúcej smernicu 77/388/EHS, čo sa týka miesta poskytovania služieb [KOM(2003) 822 v konečnom znení] a zmenený a doplnený návrh smernice Rady meniacej a dopĺňajúcej smernicu 77/388/EHS, čo sa týka miesta poskytovania služieb [KOM(2005) 334 v konečnom znení].

19 — Pre prehľad procesu konzultácií, zhrnutie z neho vyplývajúcich záverov a zákonodarného postupu pozri http://europa.eu.int/comm/taxation_customs.

s nehnuteľným majetkom²⁰ a výslovné vyzvala dotknutých účastníkov, aby predložili „pripomienky k myšlienke posunu pravidiel pre zdaniteľné osoby o mieste poskytnutia od zásady zdaňovania v štáte pôvodu smerom k zásade zdaňovania v štáte určenia“. Na základe získaných pripomienok Komisia vypracovala svoje návrhy.

stavebných prác, ako sú služby architektov a spoločností poskytujúcich dozor na stavbe, je miesto, kde sa nehnuteľný majetok nachádza.“²¹

48. Pokiaľ ide o súčasný článok 9 ods. 2 písm. a), návrh na nový článok 9a znie takto:

49. Nový text jasne pridáva určité služby *odvodené z nehnuteľného majetku* k súčasnému textu, ktorý (ako je uvedené vyššie) vymenúva iba služby, ktoré môžu byť opísané ako služby *smerované na majetok*. Úplne konkrétne stanovuje, že *udelenie práv na užívanie nehnuteľného majetku má spadať pod článok 9 ods. 2 písm. a)*.

„Nehnuteľný majetok

Miestom poskytovania služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľný majetok, vrátane služieb realitných agentov a expertov, *poskytovania hotelového alebo obdobného ubytovania, poskytovania práv na užívanie nehnuteľného majetku a služieb prípravy a koordinácie*

50. Dôvodová správa Komisie opisuje zmeny a doplnenia ako uplatnenie „novej stratégie DPH“ vysvetľujúc, že „v súlade s usmerneniami pre budúcu prácu označenými Komisiou sa tento prieskum riadil zásadou, že DPH by mala byť ukladaná

20 — Podľa Komisie v úvode konzultačného dokumentu „toto by bolo v podstate rovnaké ako súčasný článok 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice. Existujúce pravidlo je pre uplatnenie primerane priamočiarne a vo všeobecnosti vedie k zdaneniu tam, kde je služba spotrebovaná“, na s. 3. Pozri tiež dôvodovú správu k pôvodnému návrhu v KOM(2003) 822 v konečnom znení v tomto ohľade nezmenenému následnými zmenami a doplneniami návrhu, na s. 7.

21 — KOM(2003) 822 v konečnom znení, v tomto ohľade nezmenené následnými zmenami a doplneniami návrhu, na s. 18 (kurzívou zvýraznila generálna advokátka). Vo svojom stanovisku k návrhu Komisie týkajúceho sa článku 9 ods. 2 písm. a) Parlament jednoducho uviedol, že „služby súvisiace s nehnuteľným majetkom sa naďalej budú, ako je to primerané, zdaňovať tam, kde sa uvedený majetok nachádza (článok 9a zmenenej a doplnenej smernice, iba prečmočujúci súčasné pravidlá)“ a návrh schválil (Európsky parlament, A5-0233/2004 v konečnom znení zo 6. apríla 2004, PE 333.127; kurzívou zvýraznila generálna advokátka). Stanovisko Európskeho hospodárskeho a sociálneho výboru k návrhu ešte jednoduchšie uvádza „miesto poskytovania služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľný majetok bude naďalej v štáte, v ktorom sa majetok nachádza“ (Ú. v. EÚ C 117, 2004, s. 15, na s. 17).

v mieste spotreby“ a že „len čo budú vykonané, tieto zmeny by mali zabezpečiť zdaňovanie v mieste spotreby“. ²²

51. Komisia tvrdí, že text článku 9 ods. 2 písm. a) ostal vlastne nezmenený a že zmeny a doplnenia, ktoré som zvýraznila, sú na to, aby „sa zaistilo, že hotelové služby a prístup na spoplatnené cesty sa budú považovať za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom“. ²³

52. Nemôžem súhlasiť s tým, že zmena a doplnenie nepredstavujú žiadnu zmenu súčasného stavu. Zdá sa mi, že vloženie výslovného zvratu „poskytovania práv na užívanie nehnuteľného majetku“ ²⁴ podstatne mení rozsah pôsobnosti článku 9 ods. 2 písm. a) tým, že vkladá nové kritérium, podľa ktorého treba posudzovať to, či služba „súvisí s“ nehnuteľným majetkom. To by bolo vskutku v súlade s účelom zmeny systému DPH tak, aby boli vo všeobecnosti služby zdaňované v mieste ich spotreby. Pri uplatnení na skutkové okolnosti prejednáwanej veci by to vyústilo do toho, že by opätovný

predaj bol zdanený tam, kde sú povolenia na chyťanie rýb skutočne „spotrebované“, teda v Rakúsku. Stanovisko zastávané Komisiou v jej pripomienkach v prejednávanej veci na podporu zužujúceho výkladu článku 9 ods. 2 písm. a) je teda v diametrálnom rozpore so stanoviskom, ktoré zaujala v časti dôvodovej správy zaoberajúcej sa zmenou a doplnením článku 9 ods. 2 písm. a) a v navrhovanej zmene a doplnení textu článku 9 ods. 2 písm. a). ²⁵

53. Domnievam sa, že navrhované zmeny a doplnenia šiestej smernice smerujú — ako Komisia uviedla vo svojom pôvodnom konzultačnom dokumente — k zmene všeobecného stanoviska tým, že posúvajú pravidlo o mieste poskytnutia od zásady zdaňovania v štáte pôvodu smerom k zásade zdaňovania v štáte určenia. Výslednou zmenou je to, že udelenie práv a opätovný predaj takých práv na užívanie nehnuteľného majetku sa stávajú plneniami zdaniteľnými v mieste spotreby, t. j. tam, kde sa nehnuteľný majetok nachádza. Preto naďalej zastávam názor, že *súčasný* text článku 9 ods. 2 písm. a) treba vykladať zužujúco, ako som to už uviedla.

22 — Všetky tri citáty sú prevzaté zo s. 2 dôvodovej správy k zmenenému a doplnenému návrhu [KOM(2005) 334 v konečnom znení], už citovanému v poznámke pod čiarou 18.

23 — KOM(2003) 822 v konečnom znení v tomto ohľade nezmenené následnými zmenami a doplneniami návrhu, na s. 11.

24 — Z ktorého logicky „poskytovanie hotelového a obdobného ubytovania“ tvorí iba podmnožinu.

25 — Je úplne vecou zákonodarcu Spoločenstva, či uvedené návrhy prijme alebo nie a, v rámci toho, či si zvolí prijatie negatívnych dôsledkov širšieho výkladu článku 9 ods. 2 písm. a), ktoré som označila vyššie v širšom záujme smerovania k zdaňovaniu v mieste spotreby.

Návrh

54. Na prejudiciálnu otázku položenú vnútroštátnym súdom preto treba odpovedať takto:

Prevod práv na chytanie rýb formou odplatného prevodu povolení na chytanie rýb nie je poskytovaním služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom na účely článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice.