



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 31. ledna 2013¹

Věc C-155/12

Minister Finansów
proti
RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o.

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

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

I – Úvod

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

II – Právní rámec

A – Unijní právo

4. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty³ ve znění směrnice 2008/8⁴ (dále jen „směrnice o DPH“) obsahuje ve svém článku 43 a násl. právní úpravu týkající se místa poskytnutí služby.

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Viz rozsudky ze dne 7. září 2006, Heger (C-166/05, Sb. rozh. s. I-7749, bod 24), a ze dne 27. října 2008, Inter-Mark Group (C-530/09, Sb. rozh. s. I-10675, bod 30).

3 — Úř. věst. L 347, s. 1.

4 — Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (Úř. věst. L 44, s. 11).

5. Článek 44 směrnice o DPH obsahuje následující obecné ustanovení:

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

6. Je-li příjemcem služby osoba nepovinná k dani, platí podle článku 45 směrnice o DPH následující obecné pravidlo:

„Místem poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má poskytovatel služby sídlo ekonomické činnosti. [...]“

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

„Místem poskytnutí služby související s nemovitostí, včetně služeb odhadců a realitních kanceláří, poskytnutí ubytování v hotelech nebo místech s podobnou funkcí, jako jsou prázdninové tábory nebo místa upravená k využívání jako tábořiště, udělení práv na užívání nemovitosti a služeb při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architektů a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitost nachází.“

8. Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně⁵ (dále jen „šestá směrnice“), která byla použitelná do 31. prosince 2006, obsahovala ve svém článku 9 ustanovení k místu poskytnutí služby. Zvláštní ustanovení týkající se služeb souvisejících s nemovitostí se nacházelo v odst. 2 písm. a) tohoto ustanovení:

„2. Nicméně:

- a) místem poskytnutí služby související s nemovitostí, včetně služeb realitních kanceláří a odhadců a služeb při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architektů a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitost nachází“.

B – Vnitrostátní právo

9. Polský zákon ze dne 11. března 2004 o dani z obratu obsahuje ve znění, které se použije v původním řízení, ustanovení, která v podstatě odpovídají článkům 44 a 47 směrnice o DPH.

III – Původní řízení a řízení před Soudním dvorem

10. Společnost RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o., založená podle polského práva (dále jen „osoba povinná k dani“), poskytuje služby skladování zboží pro podniky se sídlem v jiných členských státech Evropské unie a třetích státech. Tyto služby zahrnují příjem zboží do skladu, uložení zboží do skladovacích regálů, úschovu tohoto zboží, balení zboží pro zákazníky, výdej zboží, vykládku a nakládku zboží. Částečně náleží k této službě také přebalování materiálů, které jsou dodávány v hromadných baleních, do jednotlivých balení.

5 — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

11. Ve vztahu k této činnosti podala osoba povinná k dani u polské daňové správy žádost o výklad polských předpisů týkajících se daně z obratu. Osoba povinná k dani by chtěla získat odpověď na otázku, zda popsané služby podléhají v Polské republice dani z obratu. Příslušný Minister Finansów poskytl na tuto otázku kladnou odpověď podmíněnou tím, že budovy skladů se nacházejí v Polsku. V případě popsaných služeb se totiž podle něj jedná o služby související s nemovitostí, proto je nutné tuto službu zdanit v místě, kde se nachází nemovitost.

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

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

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

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

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

IV – Právní posouzení

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

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

A – Jediné plnění nebo samostatná jednotlivá plnění

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

18. Polská vláda správně poukázala na skutečnost, že v projednávané věci je nutné zohlednit judikaturu Soudního dvora k jedinému plnění. Podle ní je třeba v případě, ve kterém je plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, vzít za účelem určení toho, zda se jedná o dvě nebo několik odlišných plnění, nebo o jediné plnění, v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k dotčenému plnění⁶.

19. O jediném plnění se jedná zejména v případě, kdy jedno plnění představuje hlavní plnění a zbývající plnění jsou pouze vedlejšími plněními. Plnění musí být považováno za pouhé vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek⁷.

20. Je-li nutné předpokládat jediné plnění ve formě hlavního a vedlejšího plnění, je nutné s vedlejším plněním z daňového hlediska zacházet stejným způsobem jako s hlavním plněním⁸. Polská vláda proto správně poukazuje na skutečnost, že místo poskytnutí hlavního plnění určuje místo poskytnutí jediného plnění jako celku⁹.

21. V zásadě je sice věcí předkládajícího soudu, aby v původním řízení určil, zda jsou popsaná jednotlivá plnění jediným plněním a jaké z jednotlivých plnění představuje případně hlavní plnění¹⁰. Nicméně podle vylíčeného skutkového stavu se v zásadě jeví jako nezbytné považovat úschovu zboží, tedy vlastní skladování, za hlavní plnění a naproti tomu jeho příjem, uložení, výdej, vykládku a nakládku jako vedlejší plnění. Posledně uvedená jednotlivá plnění totiž pro zákazníky zpravidla nepředstavují vlastní cíl, ale slouží pouze k uskutečnění požadovaného skladování zboží.

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

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

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

B – Místo poskytnutí jediných služeb skladování

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

6 — Rozsudek ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank (C-44/11, bod 18 a citovaná judikatura).

7 — Viz rozsudek ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, bod 17 a citovaná judikatura).

8 — Viz rozsudky Deutsche Bank (citovaný v poznámce pod čarou 6, bod 19, jakož i citovaná judikatura) a Field Fisher Waterhouse (citovaný v poznámce pod čarou 7, bod 17).

9 — V tomto smyslu viz také rozsudek ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433); nejasně ještě rozsudek ze dne 25. ledna 2001, Komise v. Francie (C-429/97, Recueil, s. I-637, body 46 až 48), podle něhož se zdá, že existence komplexní služby hovoří proti použití zvláštního ustanovení k místu poskytnutí služby.

10 — Viz rozsudek Field Fisher Waterhouse (citovaný v poznámce pod čarou 7, bod 20 a citovaná judikatura).

26. Vzhledem k tomu, že zvláštní ustanovení týkající se místa poskytnutí služby mají před obecnými ustanoveními přednost¹¹, je nutné nejprve přezkoumat použití článku 47 směrnice o DPH.

27. Skladování zboží nenáleží k žádné ze služeb, jež jsou výslovně zmíněny v uvedeném ustanovení. Vzhledem k tomu, že výčet není taxativní¹², vyvstává otázka, zda je skladování zboží službou „související s nemovitostí“ ve smyslu uvedeného ustanovení.

1. Dostatečně přímý vztah

28. Podle judikatury Soudního dvora k čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice není k tomu dostatečný každý vztah, který má služba s nemovitostí. Naopak tento vztah musí být „dostatečně přímý“¹³. V rozsudku Heger Soudní dvůr poskytl ohledně takového vztahu kladnou odpověď, neboť dotčená nemovitost představuje „podstatný“ a „ústřední a nepostradatelný“ prvek služby a nemovitost je místem konečného využití služby¹⁴.

29. Navzdory znění, které je nyní ve vztahu k výslovně uvedeným službám rozšířené, neexistuje žádný důvod, který by bránil přenesení této judikatury na ustanovení článku 47 směrnice o DPH, jež má být v projednávané věci vyloženo. Tato judikatura ovšem vyžaduje konkretizaci, neboť – jak již správně zdůraznil generální advokát F. G. Jacobs¹⁵ – v oblasti určení místa poskytnutí služby z hlediska daně z přidané hodnoty je nejvyšším cílem záruka právní jistoty.

30. Ustanovení týkající se místa poskytnutí služby představují kolizní normy, které stanoví místo zdanění služeb, a tudíž vymezují pravomoci mezi členskými státy. Má se tak předejít sporům o pravomoc, jež by mohly mít za následek dvojí zdanění, jakož i neuložení daně¹⁶. Pojmy použité v těchto ustanoveních musejí být proto vykládány na unijní úrovni jednotně¹⁷ a způsobem, který umožňuje jistou, jednoduchou a proveditelnou subsumpci a který tak umožňuje vyhnout se sporům o rozdělení pravomocí mezi členskými státy¹⁸.

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

11 — V tomto smyslu viz k článku 9 šesté směrnice rozsudek ze dne 2. července 2009, EGN (C-377/08, Sb. rozh. s. I-5685, bod 28 a citovaná judikatura).

12 — Viz stanovisko generální advokátky E. Sharpston ze dne 7. března 2006, Heger (C-166/05, Sb. rozh. s. I-7749, bod 36).

13 — Rozsudky Heger (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 24), jakož i Inter-Mark Group (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 30) k vesměs stejné znějícímu článku 45 směrnice o DPH ve starém znění; viz také rozsudek ze dne 3. září 2009, RCI Europe (C-37/08, Sb. rozh. s. I-7533, bod 36): „dostatečně přímý vztah“.

14 — Rozsudek Heger (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 25).

15 — Viz stanovisko generálního advokáta F. G. Jacobse ze dne 12. prosince 2002, Design Concept (C-438/01, Recueil, s. I-5617, bod 30).

16 — Viz k článku 9 šesté směrnice rozsudky ze dne 4. července 1985, Berkholz (168/84, Recueil, s. 2251, bod 14); ze dne 26. září 1996, Dudda (C-327/94, Recueil, s. I-4595, bod 20); ze dne 6. března 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Recueil, s. I-1195, bod 10), Komise v. Francie (citovaný v poznámce pod čarou 9, bod 41); ze dne 15. března 2001, SPI (C-108/00, Recueil, s. I-2361, bod 15); ze dne 12. května 2005, RAL (Channel Islands) a další (C-452/03, Sb. rozh. I-3947, bod 23); Levob Verzekeringen a OV Bank (citovaný v poznámce pod čarou 9, bod 32); ze dne 9. března 2006, Gillan Beach (C-114/05, Sb. rozh. s. I-2427, bod 14); ze dne 6. prosince 2007, Komise v. Německo (C-401/06, Sb. rozh. s. I-10609, bod 29); ze dne 6. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, Sb. rozh. s. I-8255, bod 24); ze dne 19. února 2009, Athesia Druck (C-1/08, Sb. rozh. s. I-1255, bod 20), EGN (citovaný v poznámce pod čarou 11, bod 27), a ze dne 26. ledna 2012, ADV Allround (C-218/10, bod 27).

17 — V tomto smyslu viz k článku 9 šesté směrnice rozsudky ze dne 17. listopadu 1993, Komise v. Francie (C-68/92, Recueil, s. I-5881, bod 14); Komise v. Lucembursko (C-69/92, Recueil, s. I-5907, bod 15), a Komise v. Španělsko (C-73/92, Recueil, s. I-5997, bod 12), jakož i Gillan Beach (citovaný v poznámce pod čarou 16, bod 20) a rozsudek ze dne 22. října 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, Sb. rozh. s. I-10099, bod 32).

18 — Viz k článku 9 šesté směrnice rozsudky Komise v. Francie (citovaný v poznámce pod čarou 9, bod 49); v tomto smyslu viz také rozsudky ze dne 7. května 1998, Lease Plan (C-390/96, Recueil, s. I-2553, bod 23 a citovaná judikatura); Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (citovaný v poznámce pod čarou 16, bod 31), a ADV Allround (citovaný v poznámce pod čarou 16, bod 30).

32. Soudní dvůr již sice s ohledem na „bezprostřední a přímý vztah“ mezi plněními uskutečněnými na vstupu a zdaněným plněním uskutečněným na výstupu, který je podle jeho judikatury nezbytný pro odpočet daně zaplacené na vstupu podle článku 168 směrnice o DPH, konstatoval, že vzhledem k rozdílnosti hospodářských transakcí nelze přesněji určit nezbytný vztah pro všechny případy, jež přicházejí v úvahu, a použití tohoto kritéria proto přísluší vnitrostátnímu soudu¹⁹. Totéž ovšem nelze tvrdit s ohledem na „dostatečně přímý vztah“, který je určující pro použití článku 47 směrnice o DPH, jež je třeba v projednávané věci vyložit. Zatímco otázku práva odpočtu daně zaplacené na vstupu přísluší objasnit v konkrétním případě pouze vnitrostátnímu soudu, mohou se otázkou místa poskytnutí určité služby zabývat současně soudy různých členských států. Za účelem zamezení v této souvislosti odchýlných rozhodnutí, jež by měla za následek dvojí zdanění nebo nezdanění služby, musí Soudní dvůr vnitrostátním soudům poskytnout pokud možno objektivní kritérium pro použití článku 47 směrnice o DPH²⁰.

2. Objektivní kritérium pro dostatečně přímý vztah

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

34. Tento návrh by měl Soudní dvůr přijmout.

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

36. Požadavek *určité* nemovitosti, se kterou služba souvisí, může být ovšem pro použití článku 47 směrnice o DPH také nedostatečný. Řada služeb má být totiž poskytnuta v určité nemovitosti nebo na určitém pozemku proto, že poskytovatel služby tam má své obchodní prostory, aniž tak může být založen dostatečně přímý vztah služby k nemovitosti. Soudní dvůr již totiž konstatoval, že mnoho služeb se k nemovitosti tím či oním způsobem vztahuje²¹.

37. Z tohoto důvodu musí být zadruhé konkrétně určená nemovitost také *předmětem* služby, tzn. že nemovitost je *objektem* služby. Tento požadavek lze vyvodit ze služeb výslovně uvedených v článku 47 směrnice o DPH, které jsou v podstatě jediným vodítkem pro výklad²². Podle něj je nemovitost předmětem služby při jejím využívání zákazníky (vyhrazení práv včetně ubytování), zpracování (stavební práce) nebo oceňování (služby odhadců).

38. V tomto ohledu není na závadu, že v článku 47 směrnice o DPH jsou uvedeny také dvě služby, které ve vlastním slova smyslu nespádají do žádné z těchto tří kategorií. Jedná se totiž o služby realitních kanceláří a přípravy stavebních prací. Vlastním předmětem těchto služeb není nemovitost, ale smlouva o koupi nemovitosti, resp. plánovací dokumentace pro její zpracování.

39. Obecné pravidlo pro dostatečně přímý vztah s nemovitostí nemusí ovšem zahrnovat všechny služby, které jsou výslovně uvedeny v článku 47 směrnice o DPH. Naopak jejich zařazení do znění tohoto ustanovení může také sloužit pouze ke zjednodušenému rozšíření jeho použití²³. Naproti tomu, pokud by bylo obecné pravidlo formulováno v takové šíři, že by rovněž zahrnovalo všechny služby

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

20 — V tomto smyslu viz již stanovisko generální advokátky ve věci Hegera (citované v poznámce pod čarou 12, bod 33).

21 — Viz rozsudek Heger (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 23).

22 — Viz ke smyslu a účelu ustanovení o výjimce pro služby související s nemovitostí návrh Komise na přijetí směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS ohledně místa poskytnutí služby, ze dne 23. prosince 2003, C (2003) 822 final, s. 7 a násl.: „politické důvody“.

23 — Viz k rozšíření výčtu služeb směrnici 2008/8 návrh Komise C(2003) 822 final (citovaný v poznámce pod čarou 22), s. 13 k článku 9a.

výslovně uvedené v článku 47 směrnice o DPH, výrazně by to rozšířilo působnost této normy. Aby byly do obecného pravidla zahrnuty také služby realitních kanceláří a příprava stavebních prací, muselo by totiž toto pravidlo zahrnovat služby, jejichž předmětem není sice žádná nemovitost, ale které vykazují vůči nemovitosti určitý vztah. Jak již bylo uvedeno²⁴, je tomu tak ale v případě mnoha služeb.

40. V této souvislosti je pro použití článku 47 směrnice o DPH nutné předpokládat dostatečně přímý vztah mezi službou a nemovitostí v případě, že předmětem služby je užívání, zpracování nebo oceňování určité nemovitosti, nebo je-li tato služba výslovně uvedena v tomto ustanovení.

41. Jednotlivé případy, ve kterých Soudní dvůr dosud rozhodl, jsou v souladu s těmito předpoklady: práva chytat ryby, která bylo nutné posoudit ve věci Heger, představují užívání nemovitosti²⁵, a organizování výměny práv k dočasnému využívání rekreačních objektů²⁶, které bylo předmětem věci RCI Europe, spadá pod službu realitní kanceláře. V rozsudku Inter-Mark Group Soudní dvůr odmítl existenci dostatečně přímého vztahu mezi zřízením veletržních stánků a nemovitostí, ačkoliv se jedná o zpracování nemovitosti. Avšak tato judikatura jen dokládá, že takové zpracování musí i ve formě stavebních prací vykazovat určitý rozsah a určitou trvalost²⁷.

3. Předmět služby skladování

42. Služba skladování, která má být v projednávané věci posouzena, tak může vykazovat dostatečně úzký vztah s nemovitostí pouze v případě, že je spojena s právem užívání určité nemovitosti nebo určité části nemovitosti. Pouze v tomto případě je předmětem služby samotná nemovitost. V tomto směru může mít význam skutečnost, ze které vycházel Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi jako předcházející instance původního řízení, totiž že skladovací plochy nejsou pro zákazníky volně přístupné.

43. Není-li naproti tomu se službou skladování spojeno žádné právo užívání určité nemovitosti, je předmětem služby pouze zboží, jež má být uschováno. Skutečnost, že pro skladování je nezbytná nemovitost, je, jak je zřejmé, irelevantní²⁸. Jak správně uvedla řecká vláda, nemovitost je v tomto případě pouze prostředkem k poskytnutí služby.

44. Služba skladování nespadá také, jak objasňuje polská vláda, pod poskytnutí ubytování v hotelech nebo místech s podobnou funkcí, uvedené v článku 47 směrnice o DPH. Ubytování osob je prováděno za zcela jiných podmínek než skladování zboží, takže odvětví skladování neplní podobnou funkci jako hotelnictví.

45. Pro účely použití článku 47 směrnice o DPH na službu skladování je tak nutné, jak správně uvedla osoba povinná k dani, rozlišovat podle toho, zda zákazník získá právo k užívání určité skladovací plochy, nebo zda mu má být zboží vráceno zpět v nezměněném stavu.

24 — Viz výše, bod 36.

25 — Viz rozsudek Heger (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 25).

26 — Viz rozsudek RCI Europe (citovaný v poznámce pod čarou 13).

27 — Viz rozsudek Inter-Mark Group (citovaný v poznámce pod čarou, bod 31).

28 — Viz výše, bod 35 a násl.

4. Pokyn výboru pro DPH

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

47. Pokyny výboru pro DPH nejsou právně závazné³⁰. Nicméně čl. 398 odst. 4 směrnice o DPH výslovně výboru přisuzuje úlohu řešit otázky v souvislosti s uplatňováním unijních právních předpisů v oblasti daně z přidané hodnoty.

48. Soudní dvůr již dříve v oblasti celního práva označil stanoviska bývalého výboru pro nomenklaturu společného celního sazebníku, který měl podobnou úlohu³¹, za cenný zdroj poznatků pro jednotné používání nomenklatury společného celního sazebníku, i když nejsou právně závazná³². Na tomto je založena ustálená judikatura Soudního dvora, podle níž jsou vysvětlivky vypracované Komisí pro kombinovanou nomenklaturu – nyní ve spolupráci s výborem pro celní kodex³³ – důležitými, i když právně nezávaznými pomůckami pro výklad jednotlivých sazebních položek³⁴.

49. Neexistuje již žádný důvod, aby pokynům výboru pro DPH nebyla přiznána srovnatelná úloha. V mém stanovisku ve věci *Levob Verzekeringen a OV Bank* jsem to ještě odmítla s odůvodněním, že pokyny se nezveřejňují³⁵. Nicméně mezitím již tomu tak není³⁶.

50. Význam výboru pro DPH nelze ovšem ani přeceňovat. Jeho pokyny v podstatě představují vyjádření názoru Komise a příslušných orgánů členských států³⁷. Z tohoto důvodu není pro jejich použití jako pomůcky pro výklad nezbytná také žádná jednomyslnost, která je článkem 113 SFEU stanovena pro právní akty Rady v oblasti DPH.

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

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

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

31 — Viz článek 2 nařízení Rady (EHS) ze dne 16. ledna 1969 o opatřeních k jednotnému uplatňování nomenklatury společného celního sazebníku (*neoficiální překlad*) (Úř. věst. L 14, s. 1).

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

33 — Viz čl. 9 odst. 1 písm. a) druhá odrážka a článek 10 nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. června 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. L 256, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 382), ve znění nařízení Rady (ES) č. 254/2000 ze dne 31. ledna 2000 (Úř. věst. L 28, s. 16; Zvl. vyd. 02/09, s. 357).

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

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

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

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

V – Závěry

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

- „1) Použití článku 47 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice 2008/8/ES, předpokládá, že předmětem služby je užívání, zpracování nebo oceňování určité nemovitosti, nebo že tato služba je výslovně uvedena v tomto ustanovení.
- 2) Komplexní služby v oblasti skladování zboží splňují tyto předpoklady pouze v případě, že úschova zboží představuje hlavní plnění jediné služby a je spojena s právem užívání určité nemovitosti nebo určité části nemovitosti.“