

V?c C-222/09

Kronospan Mielec sp. z o.o.

v.

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Naczelny S?d Administracyjny)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 9 odst. 2 písm. c) a e) – Služby výzkumu a vývoje, které jsou poskytovány techniky – Ur?ení místa poskytování služeb“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Poskytování služeb – Ur?ení místa rozhodného pro vznik da?ové povinnosti

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 9 odst. 2 písm. e)]

Poskytování služeb, jež spo?ívá v provád?ní výzkumných a vývojových prací v oblasti životního prost?edí a technologie, uskute?ované techniky usazenými v jednom ?lenském stát? na objednávku a ve prosp?ch osoby, které jsou služby poskytovány, usazené v jiném ?lenském stát?, musí být považováno za „poskytování služeb technik?“ ve smyslu ?l. 9 odst. 2 písm. e) šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, který ur?uje místo poskytování služeb pro da?ové ú?ely u služeb poradc?, technik?, poradenských organizací, advokát?, ú?etních a dalších podobných služeb.

Je totiž t?eba mít za to, že tyto služby spadají pod uvedené ustanovení, jelikož práce výzkumu a vývoje jsou poskytováním služeb provád?ných p?evážn? a obvykle v rámci povolání technika, jako jsou služby uvedené v tomto ustanovení. Tak je tomu v p?ípad? poskytování služeb, pro n?ž je p?ízna?ná skute?nost, že se nejedná pouze o uplatn?ní stávajících znalostí a postup? na konkrétní problémy, nýbrž i o získání nových znalostí a o vývoj nových postup? k ?ešení týchž problém?, anebo problém? nových. Takovéto ?innosti se odlišují mimo jiné od ?inností uvád?ných v ?l. 9 odst. 2 písm. c) šesté sm?rnice, jelikož doty?né služby nejsou poskytovány množin? p?íjemc? nýbrž jsou provád?ny pro jediného zákazníka. Okolnost, že od tohoto jediného p?íjemce služeb bylo požadováno, aby výsledky prací, které si objednal, prodal t?etím osobám nebo spole?nostem p?ináležejícím k téže skupin?, jako je ta, do níž pat?í p?íjemce, je v tomto ohledu bez významu.

(viz body 20–21, 24–26, 30 a výrok)

7. října 2010(*)

„Šestá směrnice o DPH – článek 9 odstavec 2 písm. c) a e) – Služby výzkumu a vývoje, které jsou poskytovány techniky – Určení místa poskytování služeb“

Ve věci C-222/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko) ze dne 23. dubna 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 18. března 2009, v řízení

Kronospan Mielec sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, J. J. Kasel (zpravodaj), A. Borg Barthet, M. Ilešič, a M. Berger, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 1. března 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Kronospan Mielec sp. z o.o. M. Sobańskou, advokat, a T. Michalikiem, doradca podatkowy,
- za polskou vládu M. Dowgielewiczem, jakož i A. Kramarczyk a A. Rutkowskou, jako zmocnenci,
- za řeckou vládu G. Konstantinosem, jakož i Z. Chatzipavlou a V. Karra, jako zmocnenci,
- za Evropskou komisi D. Triantafyllouem a K. Herrmann, jako zmocnenci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 9 odst. 2 písm. c) a e) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Kronospan Mielec sp. z o.o. (dále jen „Kronospan“) a Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie (veditel finanční správy v řešov) ohledně

určení místa, jež se považuje za místo poskytnutí služby, pro účely výb?ru dan? z p?ídané hodnoty (dále jen la „DPH“).

Právní rámec

Šestá sm?rnice

3 Sedmý bod od?vodn?ní šesté sm?rnice stanoví:

„vzhledem k tomu, že určení místa, kde dochází ke zdanitelnému pln?ní, bylo p?edm?tem spor? o p?íslušnost mezi ?lenskými státy, zejména co se tý?e dodání zboží s instalací nebo montáží a poskytování služeb; že a?koliv místem, kde dochází k poskytnutí služby, by m?lo v zásad? být místo, kde má osoba poskytující službu sídlo své podnikatelské ?innosti, m?lo by být toto místo definováno tak, že se nachází v zemi osoby, které je služba poskytována, zejména v p?ípad? ur?itých služeb poskytovaných mezi osobami povinnými k dani, kde jsou náklady služeb zahrnuty v cen? zboží.“

4 ?lánek 9 odst. 1 a odst. 2 písm. e) šesté sm?rnice stanoví:

„1. Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodá?ské ?innosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo ?i provozovnu, místo, kde má trvalé bydlišt?, pop?ípad? místo, kde se obvykle zdržuje.“

5 ?lánek 9 odst. 2 písm. c) a e) šesté sm?rnice zní takto:

„Nicmén?,

[...]

c) za místo poskytování služeb souvisejících s:

– kulturními, um?leckými, sportovními, v?deckými, vzd?lávacími, zábavními nebo podobnými ?innostmi v?etn? ?innosti organizátor? takových ?inností a p?ípadn? též poskytování vedlejších souvisejících služeb,

[...]

se považuje místo, kde jsou tyto služby skute?n? poskytovány;

[...]

e) za místo poskytování následujících služeb, jsou-li poskytovány zákazník?m usazeným mimo Spole?enství, nebo osobám povinným k dani usazeným ve Spole?enství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel, se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodá?ské ?innosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytována, a nemá-li takové úst?edí ?i provozovnu, místo, kde má trvalé bydlišt?, pop?ípad? místo, kde se obvykle zdržuje:

[...]

– služby poradc?, technik?, poradenských organizací, advokát?, ú?etních a další podobné služby, jakož i zpracování dat a poskytování informací,

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

6 §lánek 27 odst. 2 bod 3 písm. a) zákona ze dne 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty u zboží a služeb (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. č. 54, částka 535) ve znění platném v rozhodné době (dále jen „zákon o DPH“) zněl:

„Místem poskytnutí služeb souvisejících s kulturními, uměleckými, sportovními, vědeckými, vzdělávacími, zábavními nebo podobnými činnostmi, jako jsou veletrhy a výstavy, jakož i v případě služeb s těmito službami souvisejícími, je místo, kde jsou služby skutečně poskytovány [...]“

7 §lánek 27 odst. 3 zákona o DPH zněl:

„Jsou-li poskytovány služby uvedené v odstavci 4

1) fyzickým osobám, právníckým osobám nebo organizacím bez právní subjektivity, které mají sídlo nebo bydliště na území tohoto státu, nebo

2) osobám povinným k dani, které mají sídlo nebo bydliště mimo území Společenství, ovšem v jiném státě než je stát osoby poskytující službu,

je místem poskytnutí služeb místo, kde má příjemce služeb sídlo, stálou provozovnu, pro kterou byla daná služba poskytnuta, nebo v případě neexistence stálé provozovny, místo jeho stálé adresy nebo bydliště.“

8 §lánek 27 odst. 4 bod 3 zákona o DPH zněl:

„Ustanovení odstavce 3 se použije na poradenské služby v oblasti počítačové techniky [...] a v oblasti software [...], právních služeb, účetních služeb, služeb průzkumu trhu a veřejného mínění, poradenství v oblasti hospodářské činnosti a managementu [...], služby architektů a techniků [...] s výhradou odst. 2 bod 1, služby v oblasti technických posouzení a analýz [...], jakož i služby zpracování dat a poskytování informací a překladatelství.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

9 Společnost Kronospan, která má sídlo v Polsku, poskytla zákazníkovi usazenému na Kypru služby v oblasti technických posouzení a analýz a provedla výzkumné a vývojové práce v oboru přírodních věd a technických věd.

10 Zmíněné poskytování služeb se konkrétně týká činností, které zahrnují zkoumání a měření emisí, zejména pak zkoumání emisí oxidu uhličitého (CO₂) a obchodu s emisemi CO₂, pořízení a kontrolu dokumentace uvedených prací, jakož i analýzu zdrojů potenciálního znečištění spojených s výrobou výrobků skládajících se převážně ze dřeva. Tyto činnosti jsou prováděny za účelem získání nových zkušeností a nových technologických znalostí zaměřených na výrobu nových látek, výrobků a zařízení, jakož i na využití nových technologických postupů v procesu výroby.

11 Dopisem ze dne 8. prosince 2006 Kronospan požádala finanční správu Rzeszów o poskytnutí písemného výkladu týkajícího se použití polských daňových právních předpisů, aby zjistila, nakolik musí být dotčené služby považovány za služby poskytované v Polsku, a nikoli v řeckém státě, kde se nachází sídlo jejich příjemce, jenž je osobou povinnou k dani, tj. v Kyprské republice.

12 Kronospan měla za to, že tyto služby jakožto celek je nutno považovat za činnost techniků,

takže místem poskytování služeb musí být, jak stanoví čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice, místo, kde je usazen příjemce zmíněných služeb, tzn. Kypr. Rozhodnutím ze dne 9. března 2007 finanční úřad Rzeszów naopak shledal, že určité práce, o které se jednalo v původním řízení, byly v deckou činností, a že se tudíž místo poskytování služeb nacházelo podle čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice v Polsku.

13 Jelikož stížnost, kterou Kronospan podala ohledně tohoto rozhodnutí, byla ředitelem finanční správy v řešov (Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie) zamítnuta, podala Kronospan odvolání k Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (vojvodský správní soud v řešov). Tento soud zmíněné odvolání zamítl s odvodněním, že dotčené služby byly v deckou činností, a nikoli službami techniků.

14 Naczelny Sąd Administracyjny (nejvyšší správní soud), kterému byla věc předložena, se dotazuje, zda má být čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že služby techniků, o nichž pojednává toto ustanovení, zahrnují služby výzkumu a vývoje prováděné těmito techniky. Vzhledem k tomu, že z judikatury Soudního dvora, a zejména z rozsudku ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433), vyplývá, že ustanovení zmíněného čl. 9 odst. 2 se netýkají příslušníků určitých povolání, které jsou v něm zmíněny, jako takových, nýbrž služeb, které pravidelně poskytují, by bylo možno tvrdit, že všechny druhy služeb pravidelně prováděných techniky spadají pod čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice.

15 Část dotčených poskytování služeb, o které se jedná ve věci v původním řízení, má však „kreativní“ a „inovativní“ povahu a představuje prvky v deckých činností, které mohou spadat pod čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice, navzdory skutečnosti, že tato poskytování jsou uskutečňována v rámci podnikatelské činnosti a pro jediného příjemce. Podnikatelská povaha v deckých výzkumů nezpochybňuje obecnou povahu výsledků těchto činností ani jejich budoucí všeobecné uplatnění. Lze tedy mít za to, že dotčené služby jsou poskytovány množině příjemců, takže v projednávané věci je splněna jedna z podmínek uplatnění tohoto ustanovení formulovaných Soudním dvorem, zejména v jeho rozsudku ze dne 9. března 2006, Gillan Beach (C-114/05, Rec. p. I-2427).

16 Krom toho předkládající soud uvádí, že náklady služeb, o které se jedná v projednávané věci, nejsou přímo zahrnuty v „ceně zboží“, v rozporu s tím, co se stanoví v sedmém bodě odvodnění šesté směrnice. Pořizovací cena těchto služeb je podle něj součástí nepřímých nákladů, které jsou zahrnuty do prodejní ceny veškerého zboží a služeb, jež nabízí příjemce zmíněných služeb.

17 Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„a) Je třeba vykládat čl. 9 odst. 2 písm. e) této odrážky Šesté směrnice [...], nyní v souladu s čl. 56 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, [...]), tak, že v něm uvedené služby techniků, které jsou poskytovány osobě povinné k dani, která plní objednávku obsahující tyto služby pro příjemce služeb, který je usazen v jiném členském státě, se zdaují v místě, kde má příjemce služeb (zákazník) sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu,

b) nebo je třeba vycházet z toho, že tyto služby se zdaují jako služby související s v deckými činnostmi podle čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážky Šesté směrnice [nyní v souladu s čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112] v místě, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány,

přičemž vycházíme z předpokladu, že se u těchto služeb jedná o činnosti, které zahrnují

zkoumání a měření emisí ve smyslu předpisů o životním prostředí, a v rámci nich provádění posouzení v souvislosti s emisemi oxidu uhličitého (CO₂) a obchodu s emisemi CO₂, poizování a kontrolu dokumentace uvedených činností, jakož i analýzu potenciálních znečištění, a které jsou prováděny za účelem získání nových zkušeností a nových technologických znalostí, zaměřených na výrobu nových látek, výrobků a zařízení, jakož i na využití nových technologických postupů v procesu výroby“

K předložené otázce

18 Svou otázkou chce předkládající soud v podstatě zjistit, zda poskytnutí služeb, jako jsou ty, o které se jedná ve věci v původním řízení, jež spoívají v provedení služeb výzkumu a vývoje v záležitostech životního prostředí a technologie, uskutečňovaných techniky usazenými v jednom členském státě na objednávku a ve prospěch osoby usazené v jiném členském státě, které jsou služby poskytovány, musí být považovány za „poskytnutí služeb technik“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážky šesté směrnice, nebo za „vdecké činnosti“ ve smyslu téhož odst. 2 písm. c) první odrážky.

19 Pro účely zodpovězení této otázky je třeba zdraznit, že čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážka šesté směrnice se vztahuje nikoliv na povolání, jako jsou povolání advokátů, poradců, účetních nebo techniků, nýbrž na služby. Legislativce Společenství používá povolání uvedená v tomto ustanovení jako prostředek k definování kategorií služeb, které toto ustanovení upravuje (rozsudek ze dne 16. září 1997, von Hoffmann, C-145/96, Recueil, s. I-4857, bod 15).

20 Je proto zapotřebí určit, zda služby výzkumu a vývoje, jako jsou ty, o které se jedná ve věci v původním řízení, jsou poskytováním služeb prováděných převážně a obvykle v rámci povolání technika, jako jsou služby uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážce šesté směrnice (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek von Hoffmann, bod 16).

21 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že výkon povolání technika zahrnuje poskytování služeb, pro něž je příznačná skutečnost, že se nejedná pouze o uplatnění stávajících znalostí a postupů na konkrétní problémy, nýbrž i o získání nových znalostí a o vývoj nových postupů k řešení těchto problémů, anebo problémů nových.

22 Nelze tudíž platně tvrdit, že činnosti výzkumu a vývoje představují poskytování služeb, jež mohou být uskutečňována převážně a obvykle techniky.

23 I když zajisté platí, jak uvedl předkládající soud, že pro vdecké činnosti uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice je obvykle příznačná inovativní a tvrdí stránka, zůstává nicméně skuteností, že tato samotná okolnost není s to vyloučit, že i jiná osoba povinná k dani vykonávající činnost nebo povolání uvedené v jiném ustanovení téže směrnice bude převážně a obvykle poskytovat služby s takovýmito vlastnostmi.

24 Je třeba dodat, že jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, je pro poskytování služeb uvedených v čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice příznačné zejména to, že je určeno zpravidla více příjemcem, jmenovitě všem osobám účastnícím se v určitém postavení kulturní, umlecké, sportovní, vdecké, vzdělávací nebo zábavní činnosti (viz výše uvedený rozsudek Gillan Beach, bod 23).

25 V projednávané věci však z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že služby poskytované společností Kronospan nebyly určeny množině příjemců, nýbrž byly provedeny pro jediného kyperského zákazníka, jenž si objednal služby výzkumu a vývoje, o které se jedná ve věci v původním řízení. Okolnost, že od tohoto jediného příjemce služeb bylo požadováno, aby výsledky prací, které si objednal, prodal třetím osobám nebo společnostíem příslušejícím k téže skupině,

jako je ta, do níž patří příjemce, je v tomto ohledu bez významu. Šíření zmíněných poskytnutí služeb příjemcem v rámci jeho hospodářské činnosti mezi širší veřejnost totiž neumožňuje mít za to, že tyto služby byly dodány jiné osobě, než je zmíněný příjemce.

26 Z toho plyne, že je třeba mít za to, že poskytnutí služeb, jako jsou ty, o které se jedná ve věci v původním řízení, spadají pod čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice.

27 Tento závěr není zpochybněn argumentem uvedeným v bodě 16 tohoto rozsudku, podle něhož ve věci v původním řízení osoba, které je služba poskytována, nezahrnuje do nákladů na tuto službu přímo cenu zboží a služeb, jež nabízí, takže tato poskytnutí spadají pod čl. 9 odst. 1 šesté směrnice.

28 Jednak totiž, jak vyplývá z použití příslovce „zejména“ v sedmém bodě odvodnění šesté směrnice, oblast působnosti čl. 9 odst. 2 této směrnice není omezena na poskytování služeb mezi osobami povinnými k dani v případech, kdy jsou náklady na toto poskytování zahrnuty v ceně zboží.

29 Dále šestá směrnice neobsahuje nic, co by umožňovalo uinit závěr, že skutečnost, že osoba, které je služba poskytována, zahrnuje náklady na poskytnutí služeb do ceny zboží a služeb, které nabízí, nikoliv přímo, nýbrž nepřímo, je relevantní pro účely určení toho, zda poskytnutí služeb spadá pod čl. 9 odst. 1, anebo čl. 9 odst. 2, šesté směrnice.

30 Vzhledem k předchozím úvahám je na položenou otázku třeba odpovědět, že takové poskytování služeb, o něž se jedná ve věci v původním řízení, jež spoívá v provádění výzkumných a vývojových prací v oblasti životního prostředí a technologie, uskutečované techniky usazenými v jednom členském státě na objednávku a ve prospěch osoby, které jsou služby poskytovány, usazené v jiném členském státě, musí být považováno za „poskytování služeb technik“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice.

K nákladům řízení

31 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníky řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Poskytování služeb, o něž se jedná ve věci v původním řízení, jež spoívá v provádění výzkumných a vývojových prací v oblasti životního prostředí a technologie, uskutečované techniky usazenými v jednom členském státě na objednávku a ve prospěch osoby, které jsou služby poskytovány, usazené v jiném členském státě, musí být považováno za „poskytování služeb technik“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně.

Podpisy.

* Jednací jazyk: polština.