

Vec C-222/09

Kronospan Mielec sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Naczelny Sąd Administracyjny)

„Šiesta smernica o DPH – článok 9 ods. 2 písm. c) a e) – Výskumné a vývojové práce vykonávané technikmi – Určenie miesta poskytovania služieb“

Abstrakt rozsudku

Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Poskytovanie služieb – Určenie miesta daňovej povinnosti

[Smernica rady 77/388, článok 9 ods. 2 písm. e)]

Poskytovania služieb, ktoré spočívajú v uskutočnení výskumných a vývojových prác v oblasti životného prostredia, a technológie, ktoré uskutočňujú technici usadení v jednom členskom štáte na objednávku a v prospech objednávateľa, ktorý je usadený v inom členskom štáte, sa majú kvalifikovať ako „služby technikov“ v zmysle článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, ktorý určuje miesto daňovej povinnosti pre poskytovanie služieb poradcov, technikov, konzultačných agentúr, právnikov, úvetníkov a iné podobné služby.

Tieto služby sa totiž majú považovať za patriace do pôsobnosti uvedeného ustanovenia, keďže výskumné a vývojové práce sú poskytovaniami služieb najmä a zvyčajne uskutočňovanými v rámci povolania technika, tak ako sú uvedené v tomto ustanovení. To je prípad poskytovania služieb, ktoré sa vyznačujú skutočnosťou, že ide nielen o uplatňovanie existujúcich znalostí a postupov na konkrétne problémy, ale tiež o získavanie nových znalostí a vyvíjanie nových postupov na vyriešenie rovnakých problémov alebo nových problémov. Od týchto činností sa odlišujú okrem iného činnosti uvedené v článku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice, keďže predmetné poskytovania služieb nie sú dodávané viacerým zákazníkom, ale sú realizované v prospech iba jediného zákazníka. Okolnosť, že jediný príjemca služieb bol vedený k tomu, aby predal tretím osobám alebo spoločnostiam, ktoré patria do tej istej skupiny ako on, výsledky prác, ktoré si objednal, je v tejto súvislosti irelevantná.

(pozri body 20, 21, 24 – 26, 30 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 7. októbra 2010 (*)

„Šiesta smernica o DPH – článok 9 ods. 2 písm. c) a e) – Výskumné a vývojové práce vykonávané technikmi – Určenie miesta poskytovania služieb“

Vo veci C-222/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Poľsko) z 23. apríla 2009 a doručený Súdnemu dvoru 18. júna 2009, ktorý súvisí s konaním:

Kronospan Mielec sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia J. J. Kasel (spravodajca), A. Borg Barthet, M. Ilešič a M. Berger,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: K. Malacek, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 1. júla 2010,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Kronospan Mielec sp. z o.o., v zastúpení: M. Sobańska, advokat, a T. Michalik, poradca podatkowy,
- poľská vláda, v zastúpení: M. Dowgielewicz, A. Kramarczyk a A. Rutkowska, splnomocnení zástupcovia,
- grécka vláda, v zastúpení: K. Georgiadis, Z. Chatzipavlou a V. Karra, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: D. Triantafyllou a K. Herrmann, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 9 ods. 2 písm. c) a e) šiestej smernice Rady 77/388/EHS 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, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Kronospan Mielec sp. z o.o. (ďalej len „Kronospan“) a Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie (riadiť daňového úradu v Rzeszowe) vo veci určenia miesta poskytovania služieb pre potreby výberu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

Právny rámec

Šiesta smernica

3 V siedmom odôvodnení šiestej smernice sa uvádza:

„keďže určenie miesta, na ktorom sa uskutočnilo zdaniteľné plnenie, sa stalo predmetom konfliktov súdnych právomocí medzi členskými štátmi, predovšetkým v otázke dodávok tovaru do zásoby a poskytovania služieb, keďže hoci miesto obchodovania, [hoci miestom poskytovania služieb by malo byť v zásade miesto, kde má dodávateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti – *neoficiálny preklad*], musí sa toto miesto definovať ako miesto v štáte osoby, ktorej sa tieto služby poskytujú, predovšetkým v prípade určitých služieb poskytovaných medzi zdaniteľnými osobami, keď je cena služieb zahrnutá do ceny tovaru“.

4 Článok 9 ods. 1 šiestej smernice stanovuje:

„1. Za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik alebo kde má trvalé pôsobisko, z ktorého poskytuje služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.“

5 Článok 9 ods. 2 písm. c) a e) šiestej smernice znie takto:

„Ale:

...

c) miestom poskytovania služieb týkajúcich sa:

– kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích, zábavných alebo podobných aktivít, vrátane aktivít organizátorov týchto aktivít, a prípadne aj poskytovanie doplnkových služieb,

...

je miesto, kde sa tieto služby fyzicky realizujú,

...

e) miestom poskytovania nasledujúcich služieb zákazníkom sídlacim v spoločnosti [mimo Spoločnosť – *neoficiálny preklad*] alebo zdaniteľným osobám sídlacim v spoločnosti alebo zdaniteľným osobám v spoločnosti ale v inej krajine ako dodávateľ je miesto, kde zákazník založil svoj podnik, alebo kde má trvalé pôsobisko, kde sa služby poskytujú, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava:

...

– služby poradcov, technikov, konzultačných agentúr, právnikov, útovníkov a iné podobné služby, ako aj spracovanie údajov a poskytovanie informácií,

...“

Vnútroštátna právna úprava

6 § 27 ods. 2 bod 3 písm. a) zákona z 11. marca 2004 o dani z pridanej hodnoty (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. 54, position 535), v znení uplatniteľnom v prípade skutkových okolností vo veci samej (§alej len „zákon o DPH“) stanovoval:

„Miestom poskytovania služieb týkajúcich sa kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích alebo zábavných aktivít je miesto, kde sa tieto služby fyzicky realizujú...“

7 § 27 ods. 3 zákona o DPH znel takto:

„Miestom poskytovania služieb uvedených v odseku 4, ktoré sú poskytované:

1. fyzickým osobám, právnickým osobám alebo organizačným jednotkám bez právnej subjektivity, ktoré majú sídlo alebo bydlisko na území tretieho štátu, alebo
2. zdaniteľným osobám, ktoré majú sídlo alebo bydlisko na území Spoločenstva, ale v inom štáte ako v štáte poskytovateľa služieb,

je miesto, kde má odberateľ služby zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzku, pre ktorú je dotknutá služba poskytnutá, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzka neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

8 § 27 ods. 4 bod 3 zákona o DPH stanovoval:

„Ustanovenie odseku 3 je uplatniteľné na poradenské služby v oblasti výpočtovej techniky... a programovania..., právne služby, útočné služby, služby prieskumu trhu a služby výskumu verejnej mienky, poradenské služby v oblasti vykonávania hospodárskej činnosti a manažmentu..., služby technikov a architektov... s výhradou odseku 2 bodu 1, služby v oblasti technického skúmania a analýz..., ako aj v oblasti spracovania údajov a poskytovania informácií a v oblasti prekladov.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

9 Spoločnosť Kronospan, ktorá má svoje sídlo v Poľsku, poskytovala pre svojho klienta usadeného na Cypre služby týkajúce sa prieskumov, ako aj technických analýz a uskutočňovala výskumné a vývojové práce v oblasti prírodných a technických vied.

10 Uvedené poskytovania služieb sa týkajú najmä prác, ktoré zahŕňajú skúmanie a meranie emisií, zvlášť skúmanie v súvislosti s emisiami oxidu uhličitého (CO₂) a obchodom s emisiami CO₂, vypracovanie a kontrolu dokumentácie uvedených prác, ako aj analýzu možných zdrojov znečisťovania, ktoré súvisia s výrobou výrobkov, ktoré sa skladajú najmä z dreva. Tieto práce sa vykonávajú na účely získania nových znalostí a nových technologických vedomostí, ktoré umožňujú výrobu nových látok, výrobkov a zariadení, ako aj uplatnenie nových technologických postupov vo výrobných procesoch.

11 Listom z 8. decembra 2006 podala Kronospan na daňový úrad Rzeszów žiadosť o poskytnutie písomného výkladu o použití niektorých ustanovení poľského daňového práva, aby vedela, do akej miery predmetné služby majú byť považované za uskutočnené v Poľsku a nie v Ílenskom štáte, v ktorom sa nachádza sídlo odberateľa – zdaniteľnej osoby, to znamená v Cyperskej republike.

12 Kronospan sa domnievala, že tieto služby ako celok mali byť kvalifikované ako práce technikov, takže miesto poskytovania služieb sa malo nachádzať, tak ako to stanovuje článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice, v mieste, kde je usadený odberateľ uvedených služieb, to znamená na Cypre. Podľa stanoviska z 9. marca 2007 sa daňový úrad Rzeszów naopak domnieval, že niektoré z predmetných postupov vo veci samej boli vedeckými činnosťami, a preto že miesto poskytnutí služieb tak bolo v súlade s článkom 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice v Poľsku.

13 Keďže sťažnosť, ktorú podala Kronospan proti tomuto stanovisku, zamietol Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie, Kronospan podala žalobu na Wojewódzski Sąd Administracyjny w Rzeszowie (Okresný správny súd v Rzeszowe). Tento súd zamietol uvedenú žalobu z toho dôvodu, že predmetné služby boli vedeckými činnosťami a nie službami technikov.

14 Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd), ktorý vo veci koná, sa pýta, či sa má článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že služby technikov uvedené v tomto ustanovení zahŕňajú výskumné a vývojové práce, ktoré vykonávajú technici. Vzhľadom na to, že z judikatúry Súdneho dvora, a najmä z rozsudku z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, Zb. s. I-9433) vyplýva, že ustanovenia uvedeného článku 9 ods. 2 neodkazujú na povolenia, ktoré sú tu uvedené ako také, ale na poskytovania služieb, ktoré zvyčajne uskutočňujú uvedené profesie, potom by bolo možné tvrdiť, že všetky druhy služieb pravidelne poskytované technikmi patria do pôsobnosti článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice.

15 Časť predmetných poskytovaní služieb vo veci samej však získava „kreatívny“ a „novátorský“ charakter a vykazuje aspekty vedeckých prác, ktoré môžu patriť do pôsobnosti článku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice napriek skutočnosti, že tieto poskytovania služieb sú uskutočňované z obchodného dôvodu a pre jediného odberateľa. Obchodný charakter vedeckých výskumov nespochybňuje ani všeobecný charakter výsledkov činností a ani ich budúce všeobecné využitie. Možno sa preto domnievať, že predmetné poskytovania služieb sú dodávané viacerým zákazníkom, takže jedna z podmienok uplatnenia tohto ustanovenia, ktorú vyvodil Súdny dvor najmä vo svojom rozsudku z 9. marca 2006, Gillan Beach (C-114/05, Zb. s. I-2427), je v danom prípade splnená.

16 Ďalej vnútroštátny súd zdôrazňuje, že cena predmetných služieb v prejednávanej veci nie je priamo zahrnutá do „ceny tovarov“ na rozdiel od toho, čo stanovuje siedme odôvodnenie šiestej smernice. Cena súvisiaca so zaobstaraním týchto služieb je podľa neho súčasťou nepriamych nákladov zahrnutých do predajnej ceny všetkých tovarov a služieb, ktoré ponúka príjemca uvedených služieb.

17 Za týchto okolností Naczelny Sąd Administracyjny rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„a) Má sa článok 9 ods. 2 písm. e) tretia zarážka šiestej smernice... teraz zodpovedajúci článku 56 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1,...) vykladať v tom zmysle, že služby technikov, ktoré sa poskytujú zdaniteľnej osobe, pokiaľ ide o daň z pridanej hodnoty, ktorá plní objednávku obsahujúcu tieto služby pre odberateľa služieb usadeného v inom členskom štáte Spoločenstva, sa majú zdať ovať v tom mieste, kde má odberateľ služieb (objednávatel) zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkarňu,

b) alebo sa má vychádzať z toho, že tieto služby ako činnosti v oblasti vedy sa podľa článku 9 ods. 2 písm. c) prvej zarážky šiestej smernice (teraz článok 52 písm. a) smernice 2006/112) majú zdať ovať v mieste, kde sa fyzicky vykonávajú

pri predpoklade, že pri týchto službách ide o práce, ktoré zahŕňajú skúmanie a meranie emisií v zmysle ustanovení o ochrane životného prostredia a najmä uskutočnenie skúmania týkajúce sa emisií oxidu uhličitého (CO₂) a obchodu s emisiami CO₂, vypracovanie a kontrolu dokumentácie uvedených prác, ako aj analýzu možných zdrojov znečisťovania a ktoré sa vykonávajú na účely získania nových skúseností a nových technologických vedomostí zameraných na výrobu nových látok, výrobkov a zariadení, ako aj na uplatnenie nových technologických postupov vo výrobnom procese“

O prejudiciálnej otázke

18 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či poskytovania služieb, ako sú vo veci samej, ktoré spočívajú v uskutočňovaní výskumných a vývojových prác v oblasti životného prostredia, a technológie, ktoré uskutočňujú technici usadení v členskom štáte na objednávku a v prospech odberateľa, ktorý je usadený v inom členskom štáte, sa majú kvalifikovať ako „služby technikov“ v zmysle článku 9 ods. 2 písm. e) tretej zarážky šiestej smernice alebo ako „vedecké aktivity“ v zmysle toho istého odseku 2 písm. c) prvej zarážky.

19 Na účely odpovede na túto otázku treba na úvod pripomenúť, že článok 9 ods. 2 písm. e) tretia zarážka šiestej smernice sa netýka povolání, ako sú advokáti, poradcovia, útovníci alebo technici, ale poskytovania služieb. Zákonodarca Únie používa povolania zmienené v tomto ustanovení ako prostriedok na definovanie kategórií poskytovaných služieb, ktorých sa toto ustanovenie týka (rozsudok zo 16. septembra 1997, von Hoffmann, C-145/96, Zb. s. I-4857, bod 15).

20 Preto je dôležité určiť, či výskumné a vývojové práce, ako sú vo veci samej, sú poskytovaniami služieb najmä a zvyčajne uskutočňovanými v rámci povolania technika, tak ako sú uvedené v článku 9 ods. 2 písm. e) tretej zarážky šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok von Hoffmann, už citovaný, bod 16).

21 V tejto súvislosti treba skonštatovať, že výkon povolania technika pokrýva poskytovania služieb, ktoré sa vyznačujú skutočnosťou, že ide nielen o uplatňovanie existujúcich znalostí a postupov na konkrétne problémy, ale tiež o získavanie nových znalostí a vyvíjanie nových postupov na vyriešenie rovnakých problémov alebo nových problémov.

22 Nemožno teda platne namietať, že výskumné a vývojové aktivity sú poskytovaniami služieb, ktoré môžu byť najmä a zvyčajne vykonávané technikmi.

23 Hoci je nepochybne pravda, ako zdôraznil vnútroštátny súd, že vedecké aktivity uvedené v článku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice sa vyznačujú zvyčajne novátorským a tvorivým aspektom, napriek tomu platí, že táto okolnosť nemôže vylúčiť, že daovník vykonávajúci činnosť alebo povolanie uvedené v inom ustanovení tej istej smernice sa môže ocitnúť v situácii, keď bude tiež hlavne a zvyčajne poskytovať služby, ktoré majú také vlastnosti.

24 Treba dodať, že ako vyplýva z judikatúry Súdného dvora, poskytovania služieb, ktoré sú uvedené v článku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice, sa vyznačujú najmä skutočnosťou, že sú ponúkané viacerým zákazníkom, a to súhrnu osôb zúčastnených z rôznych dôvodov na kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích alebo zábavných aktivitách (pozri rozsudok Gillan Beach, už citovaný, bod 23).

25 V prejednávanej veci však z vnútroštátneho rozhodnutia vyplýva, že poskytovania služieb uskutočňované spoločnosťou Kronospan neboli ponúkané viacerým zákazníkom, ale boli realizované v prospech iba jediného cyperského zákazníka, ktorý si objednal predmetné výskumné a vývojové práce vo veci samej. Okolnosť, že tento jediný príjemca služieb bol vedený k tomu, aby predal tretím osobám alebo spoločnostiam, ktoré patria do tej istej skupiny ako on, výsledky prác, ktoré si objednal, je v tejto súvislosti irelevantná. Šírenie týchto výsledkov objednávateľom uvedených služieb v rámci jeho hospodárskej činnosti medzi širšiu verejnosť totiž neumožňuje domnievať sa, že tieto služby boli poskytnuté inej osobe, než je uvedený objednávateľ.

26 Z toho vyplýva, že služby, akými sú predmetné služby vo veci samej, sa majú považovať za patriace do pôsobnosti článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice.

27 Tento záver nemôže spochybniť tvrdenie uvedené v bode 16 tohto rozsudku, podľa ktorého v konaní vo veci samej objednávateľ služieb priamo nezahrnie ich cenu do ceny tovarov a služieb, ktoré ponúka, takže tieto služby patria do pôsobnosti článku 9 ods. 1 šiestej smernice.

28 Na jednej strane totiž, ako vyplýva z použitia príslovky „predovšetkým“ v siedmom odôvodnení šiestej smernice, sa pôsobnosť jej článku 9 ods. 2 neohraničuje na poskytovanie služieb medzi zdaniteľnými osobami, keď je cena služieb zahrnutá do ceny tovarov.

29 Na druhej strane šiesta smernica neobsahuje žiaden náznak, ktorý by umožnil vyvodiť záver, že skutočnosť, že objednávateľ zahrnie náklady na poskytovanie služieb nie priamo, ale nepriamo do cien tovarov a služieb, ktoré ponúka, je irelevantná na účely určenia toho, či poskytovanie služieb patrí do pôsobnosti odseku 1 alebo odseku 2 článku 9 šiestej smernice.

30 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že poskytovania služieb, akými sú poskytovania služieb vo veci samej, ktoré spočívajú v uskutočnení výskumných a vývojových prác v oblasti životného prostredia, a technológie, ktoré uskutočňujú technici usadení v jednom členskom štáte na objednávku a v prospech objednávateľa, ktorý je usadený v inom členskom štáte, sa majú kvalifikovať ako „služby technikov“ v zmysle článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice.

O trovách

31 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účasníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Poskytovania služieb, ktoré spoívajú v uskutočňovaní výskumných a vývojových prác v oblasti životného prostredia, a technológie, ktoré uskutočňujú technici usadení v jednom členskom štáte na objednávku a v prospech objednávateľa, ktorý je usadený v inom členskom štáte, sa majú kvalifikovať ako „služby technikov“ v zmysle článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice Rady 77/388/EHS 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.

Podpisy

* Jazyk konania: poština.