

V?c C-88/09

Graphic Procédé

v.

Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Conseil d'État (Francie)]

„Dan? – Šestá sm?rnice o DPH – Reprografická ?innost– Pojmy ‚dodání zboží‘ a ‚poskytování služeb‘ – Kritéria rozlišení“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Dodání zboží – Pojem

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 5 odst. 1 a ?l. 6 odst. 1)

?lánek 5 odst. 1 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu musí být vykládán v tom smyslu, že reprografická ?innost napl?uje znaky dodání zboží, pokud se omezuje na prosté rozmnožení dokument? na nosi?e, p?i?emž právo s nimi nakládat je p?evedeno z reprografa na zákazníka, který si kopie originálu objednal. Taková ?innost však musí být kvalifikována jako „poskytování služeb“ ve smyslu ?l. 6 odst. 1 šesté sm?rnice 77/388, pokud je patrné, že jsou s touto ?inností spojeny dopl?kové služby, které mohou být vzhledem ke svému významu pro jejich p?íjemce, k ?asu nezbytnému k jejich provedení, ke zpracování, jež si vyžadují p?vodní dokumenty, a k podílu na celkových nákladech, které toto poskytování služeb p?edstavuje, p?evládající v pom?ru k dodání zboží, takže pro jejich p?íjemce p?edstavují samotný cíl.

(viz bod 33 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

11. února 2010(*)

„Dan? – Šestá sm?rnice o DPH – Reprografická ?innost– Pojmy ‚dodání zboží‘ a ‚poskytování služeb‘ – Kritéria rozlišení“

Ve v?ci C?88/09,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 234 ES, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Francie) ze dne 27. ?ervna 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 2.

března 2009, v řízení

Graphic Procédé

proti

Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, E. Levits (zpravodaj), M. Ilešič, J. J. Kasel a M. Safjan, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: R. Fereš, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 10. prosince 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Graphic Procédé T. Haasem, avocat,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a J. S. Pilczerem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou, V. Karra a M. Apesosem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství M. Afonso, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 5 a 6 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – 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 podána v rámci sporu mezi Graphic Procédé, společností provozující reprografickou činnost, a Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministerstvo pro rozpočet, veřejné finance a veřejnou službu) ohledně dodatečných výměrů daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a s nimi souvisejících úroků.

Právní rámec

Právní úprava Unie

3 Článek 2 šesté směrnice stanoví:

„Předmětem daní z přidané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečně v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]"

4 Podle §l. 5 odst. 1 šesté směrnice:

„1. Výrazem ‚dodání zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

5 §lánek 6 odst.1 první pododstavec této směrnice stanoví:

„1. ‚Poskytováním služeb‘ se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu §lánku 5.“

Vnitrostátní právní úprava

6 §lánek 256 všeobecného daňového zákoníku, ve znění platném během daňového období dotčeného v původním řízení, doslovně provádí §l. 5 odst. 1 a §l. 6 odst. 1 šesté směrnice.

7 §lánek 269 všeobecného daňového zákoníku stanoví:

„1. Zdanitelné plnění se považuje za uskutečně:

a. Při dodání a koupi zboží dnem dodání zboží a při poskytování služeb [...] dnem poskytnutí služeb [...]

2. Daňová povinnost vzniká:

a. Při dodání a koupi uvedených v písmenu a) §l. 1 [...] ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.
[...]

c. Při poskytování služeb [...] ke dni přijetí záloh, plateb, odměny, nebo na základě povolení ředitele daňové správy dnem vystavení daňového dokladu [...]"

Spor v původním řízení a předběžná otázka

8 Reprografická činnost vykonávaná společností Graphic Procédé spoívá v realizaci – za pomoci vlastního materiálu tohoto podniku – kopií dokumentů, spisů a plánů na žádost zákazníků, kterými jsou zejména architektonické kanceláře, projektové kanceláře, muzea, nakladatelé, provozovatelé městských reklamních ploch a ministerstva. Zákazníci společnosti Graphic Procédé zůstávají vlastníky původních dokumentů, jejichž rozmnožení požadují. Výtisky se pohybují v rozmezí od jedné po několik stovek kopií.

9 Vzhledem k tomu, že Graphic Procédé měla za to, že činnost, kterou vykonává, je poskytováním služeb, přiznala a odvedla DPH za období od 1. ledna 1991 do 31. prosince 1993 při inkasu fakturovaných částek.

10 Správce daní, který měl za to, že činnosti prováděné společností Graphic Procédé představují dodání zboží, opravou daňového přiznání ze dne 27. září 1994 dodatečně domáhl této společnosti DPH ve výši 582 503 FRF (tedy přibližně 88 802 eur), odpovídající fakturované DPH, která ještě nebyla odvedena do státní pokladny k 31. prosinci 1993, společnost s úroky z prodlení ve výši 39 319 FRF (tedy přibližně 5994 eur).

11 Jelikož žádosti o zrušení těchto dodatečných platebních výměrů a úroků z prodlení byly zamítnuty rozsudkem správního soudu v Paříži ze dne 3. dubna 2003 a následně rozsudkem odvolacího správního soudu v Paříži ze dne 15. června 2006, podala Graphic Procédé proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek ke Conseil d'État.

12 Conseil d'État, který měl za to, že řešení sporu, který mu byl předložen, vyžaduje výklad ustanovení šesté směrnice, se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Jaká kritéria mají být uplatněna za účelem určení, zda je reprografie dodáním zboží, nebo poskytnutím služby?“

K předběžné otázce

13 Podstatou otázky předkládajícího soudu je zjistit, na základě jakých kritérií je pro účely výbvu DPH možno určit, zda taková reprografická činnost, jaká je předmětem věci v původním řízení, musí být kvalifikována jako dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice, nebo jako poskytování služeb ve smyslu čl. 6 odst. 1 této směrnice.

14 Je třeba rovnou připomenout, že šestá směrnice zavádí společný systém DPH založený zejména na jednotné definici zdanitelných plnění (viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 48).

15 V tomto ohledu přiznává šestá směrnice velmi širokou působnost DPH tím, že v článku 2, který se týká zdanitelných plnění, odkazuje kromě dovozu zboží na dodání zboží a poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková (viz výše citovaný rozsudek Halifax a další, bod 49).

16 Pokud jde o pojem „dodání zboží“, čl. 5 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že takovým dodáním se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. V tomto ohledu judikatura Soudního dvora uvádí, že tento pojem zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla jeho vlastníkem (viz výše citovaný rozsudek Halifax a další, bod 51).

17 Pokud jde o pojem „poskytování služeb“, z čl. 6 odst. 1 šesté směrnice vyplývá, že zahrnuje jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5 této směrnice.

18 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, pokud je plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, je namístě vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k dotčenému plnění, za účelem určení jednak toho, zda se jedná o dvě nebo několik odlišných plnění, nebo o jediné plnění, a jednak toho, zda v posledně uvedeném případě musí být toto jediné plnění kvalifikováno jako dodání zboží nebo poskytnutí služeb (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Recueil, s. I-2395, body 12 až 14; ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433, bod 19, a ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Sb. rozh. s. I-2697, bod 17).

19 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že s ohledem na dvojí okolnost, že jednak z článku 2 šesté směrnice vyplývá, že každé plnění je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné, a jednak plnění spočívající z hospodářského hlediska v jediném plnění nemůže být uměle rozloženo, aby nebylo narušeno fungování systému DPH, se o jediné plnění jedná, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani zákazníkovi je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nedílitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo

umělé (výše citované rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank, body 20 a 22, a Aktiebolaget NN, body 22 a 23).

20 V projednávané věci je třeba zjistit, zda s ohledem na charakteristické znaky plnění, které je předmětem převodního řízení, poskytuje reprograf zákazníkovi, považovanému za přeměrného spotřebitele, několik odlišných hlavních plnění, nebo plnění jediné (v tomto smyslu viz výše citované rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 20, a Aktiebolaget, bod 20).

21 Jak přitom uvádí předkládací rozhodnutí, hospodářským předmětem reprografické činnosti, o kterou se jedná v převodním řízení, je rozmnožení ve více či méně vysokém počtu výtisků převodního dokumentu dodaného zákazníkem.

22 Jak vyplývá ze spisu, tato reprografická činnost se neomezuje na pouhé rozmnožení převodních dokumentů, ale je s ní spojena rovněž volba a nastavení fotokopírek, jakož i sestavení, brožování dokumentů a seřazení kopií.

23 Z těchto zjištění tudíž vyplývá, že všechny prvky, které tvoří plnění, jež je předmětem převodního řízení, se jeví být nezbytnými pro reprografickou činnost a jsou úzce vzájemně spjaté.

24 Za účelem určení, zda takové jediné komplexní plnění, jako je plnění ve věci v převodním řízení, musí být kvalifikováno jako dodání zboží nebo poskytování služeb, je namístě určit jeho převládající prvky (viz zejména výše citované rozsudky Faaborg-Gelting Linien, body 12 a 14; Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 27, a Aktiebolaget NN, bod 27). Z judikatury v tomto ohledu vyplývá, že určité plnění musí být považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud pro zákazníka není samotným cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (viz výše citovaný rozsudek Aktiebolaget NN, bod 28).

25 Za okolností věci v převodním řízení nelze přitom popírat, že samotným cílem činnosti reprografa je poskytnout zákazníkům kopie originálu, který mu zákazníci předem dodali, zatímco sestavení a seřazení těchto kopií před jejich předáním je pouhým prostředkem k tomu, aby reprograf svým zákazníkům poskytl služby za co nejlepších podmínek. Výše uvedená činnost tudíž vede k jedinému nedělitelnému hospodářskému plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.

26 Je však třeba připomenout, že určitá činnost k tomu, aby byla kvalifikována jako dodání zboží, musí splňovat kritéria stanovená v čl. 5 odst. 1 šesté směrnice, která jsou uvedena v bodě 16 tohoto rozsudku.

27 Předmětem takové činnosti tedy jednak musí být hmotný majetek. Ve věci v převodním řízení je patrné, že cílem reprografické činnosti je právě výroba kopií na nosiči, kterým je v tomto případě papír.

28 Dále pak podle téhož ustanovení šesté směrnice musí být převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník důsledkem jeho dodání.

29 Ve v?ci v p?vodním ?ízení p?itom p?edání kopií reprografem zákazníkovi, který si je objednal, odpovídá p?evodu práva nakládat s nimi jako vlastník ve smyslu ?l. 5 odst. 1 šesté sm?rnice. Tento p?evod se týká práv? nosi??, v projednávaném p?ípad? list? papíru, na které bylo rozmnožení provedeno, tedy nosi??, které p?ed jejich p?edáním zákazníkovi vlastnil reprograf. Jelikož reprograf?v zákazník nebyl nikdy zbaven práva nakládat s nehmotným obsahem kopií, který vyplývá z originálu dodaného zákazníkem, transakce uzav?ená s reprografem se týká výhradn? nosi?? umožňujících p?edání kopií. Reprografem fakturovaná cena za provedené kopie vskutku není ur?ena s p?ihlédnutím k duševní hodnot? originálu, nýbrž k technickým vlastnostem kopií, které mají být provedeny, jakož i k po?tu objednaných výtisk?.

30 Je tudíž patrné, že za okolností v?ci v p?vodním ?ízení m?že taková reprografická ?innost, jaká je popsána v p?edkládacím rozhodnutí, napl?ovat znaky dodání zboží ve smyslu ?l. 5 odst. 1 šesté sm?rnice.

31 Je však t?eba zd?raznit, že jak vyplývá z bodu 18 tohoto rozsudku, kvalifikace takové reprografické ?innosti, jaká je p?edm?tem v?ci v p?vodním ?ízení, jako dodání zboží nebo poskytování služeb musí zohledňovat všechny okolnosti, za kterých je tato ?innost vykonávána. Zejména je možné, že se reprografická ?innost nemusí omezovat na prosté rozmnožení originálu, ale m?že být spojena s r?znými dopl?kovými službami, jako je poradenství a p?izp?sobení, úprava a zm?na originálu podle p?ání zákazníka, za ú?elem výroby kopií, které jsou v menším ?i v?tším rozsahu jasn? odlišné od p?vodního dokumentu zprvu dodaného zákazníkem.

32 Za t?chto okolností a s ohledem na jedinečnost komplexní operace reprografie, jak je p?ipomenuta v bod? 25 tohoto rozsudku, p?ísluší p?edkládajícímu soudu ov?it, zda v závislosti na významu t?chto pln?ní pro zákazníka, na rozsahu zpracování p?vodního dokumentu dodaného zákazníkem, na ?ase nezbytném k výkonu t?chto pln?ní a na jejich podílu na celkových nákladech mohou být uvedená pln?ní považována za pln?ní, která nejsou ani v nejmenším pod?adná nebo vedlejší, ale jsou v pom?ru k dodání rozmnožených dokument? p?evládající, takže pro p?íjemce pln?ní p?edstavují samotný cíl p?esahující prosté rozmnožení.

33 V d?sledku toho je na položenou otázku t?eba odpov?d?t tak, že ?l. 5 odst. 1 šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že reprografická ?innost napl?uje znaky dodání zboží, pokud se omezuje na prosté rozmnožení dokument? na nosi?e, p?i?emž právo s nimi nakládat je p?evedeno z reprografa na zákazníka, který si kopie originálu objednal. Taková ?innost však musí být kvalifikována jako „poskytování služeb“ ve smyslu ?l. 6 odst. 1 šesté sm?rnice, pokud je patrné, že jsou s touto ?inností spojeny dopl?kové služby, které mohou být vzhledem ke svému významu pro jejich p?íjemce, k ?asu nezbytnému k jejich provedení, ke zpracování, jež si vyžadují p?vodní dokumenty, a k podílu na celkových nákladech, které toto poskytování služeb p?edstavuje, p?evládající v pom?ru k dodání zboží, takže pro jejich p?íjemce p?edstavují samotný cíl.

K náklad?m ?ízení

34 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (první senát) rozhodl takto:

?lánek 5 odst. 1 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? musí být vykládán v tom smyslu, že reprografická ?innost napl?uje znaky dodání zboží, pokud se omezuje na prosté rozmnožení dokument?

na nosi?e, p?i?emž právo s nimi nakládat je p?evedeno z reprografa na zákazníka, který si kopie originálu objednal. Taková ?innost však musí být kvalifikována jako „poskytování služeb“ ve smyslu ?l. 6 odst. 1 šesté sm?rnice 77/388, pokud je patrné, že jsou s touto ?inností spojeny dopl?kové služby, které mohou být vzhledem ke svému významu pro jejich p?íjemce, k ?asu nezbytnému k jejich provedení, ke zpracování, jež si vyžadují p?vodní dokumenty, a k podílu na celkových nákladech, které toto poskytování služeb p?edstavuje, p?evládající v pom?ru k dodání zboží, takže pro jejich p?íjemce p?edstavují samotný cíl.

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.