ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 11. februára 2010 *

Vo veci C-88/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Conseil d'État (Francúzsko) z 27. júna 2008 a doručený Súdnemu dvoru 2. marca 2009, ktorý súvisí s konaním:

Graphic Procédé

proti

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

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia E. Levits (spravodajca), M. Ilešič, J.-J. Kasel a M. Safjan,

* Jazyk konania: francúzština.

generálny advokát: P. Mengozzi,
tajomník: R. Şereş, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 10. decembra 2009,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Graphic Procédé, v zastúpení: T. Haas, avocat,

— francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a J.-S. Pilczer, splnomocnení zástupcovia,

— grécka vláda, v zastúpení: O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou, V. Karra a M. Apesos, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: M. Afonso, splnomocnená zástupkyňa,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 5 a 6 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 Graphic Procédé, spoločnosťou vykonávajúcou reprografickú činnosť, a Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministerstvo pre rozpočet, verejné financie a verejnú službu) vo veci dodatočných výmerov dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) a s nimi súvisiacich úrokov.

Právny rámec

Právna úprava Únie

3 Článok 2 šiestej smernice stanovuje:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu — *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou;

…“

4 Podľa článku 5 ods. 1 šiestej smernice:

„Pojem ‚dodávka tovarov‘ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetok na iného majiteľa [nakladať s hmotným majetkom ako vlastník — *neoficiálny preklad*].“

5 Článok 6 ods. 1 prvý pododsek tejto smernice stanovuje:

„Pojem ‚poskytovanie služieb‘ predstavuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5.“

Vnútroštátna právna úprava

6 Článok 256 všeobecného daňového zákonníka, v znení platnom počas daňového obdobia dotknutého v konaní vo veci samej, doslovne preberá článok 5 ods. 1 a článok 6 ods. 1 šiestej smernice.

7 Článok 269 všeobecného daňového zákonníka stanovuje:

„1. Zdaniteľné plnenie sa považuje za uskutočnené:

a. pre dodávky a nákup tovarov dňom dodania tovaru a v prípade poskytovania služieb… dňom poskytnutia služieb…

2. Daňová povinnosť vzniká:

a. pre dodávky a nákupy uvedené v písm. a) článku 1… ku dňu uskutočnenia zdaniteľného plnenia.

…

c. pre poskytovanie služieb…, inkasom záloh, ceny, odmeny alebo v prípade, že to povolí riaditeľ daňového orgánu dňom vystavenia daňového dokladu…“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

8 Reprografická činnosť, ktorú vykonáva spoločnosť Graphic Procédé, spočíva v realizácií kópií dokumentov, spisov a plánov pomocou vlastného materiálu tohto podniku na žiadosť zákazníkov, ktorými sú najmä kancelárie architektov, projektové kancelárie, múzeá, nakladateľstvá, prevádzkovatelia mestských reklamných plôch a ministerstvá. Zákazníci spoločnosti Graphic Procédé ostávajú majiteľmi pôvodných dokumentov, o ktorých rozmnoženie žiadajú. Výtlačky sa pohybujú medzi jedným exemplárom a niekoľkými stovkami kópií.

9 Vzhľadom na to, že činnosť, ktorú Graphic Procédé vykonáva, je poskytovaním služieb, vyššie uvedená spoločnosť priznala a zaplatila DPH za obdobie od 1. januára 1991 do 31. decembra 1993 pri inkase faktúr.

10 Daňová správa, ktorá vychádzala z toho, že činnosť vykonávaná spoločnosťou Graphic Procédé predstavuje dodávku tovaru, zaslala dodatočný daňový výmer z 27. septembra 1994 a vyrubila tejto spoločnosti DPH vo výške 582 503 FRF (približne 88 802 eur), zodpovedajúcu faktúrovanej DPH, ktorá ešte nebola odvedená do štátnej pokladnice k 31. decembru 1993, spoločne s úrokmi z omeškania vo výške 39 319 FRF (približne 5 994 eur).

11 Keďže tribunal administratif de Paris (správny súd v Paríži) rozsudkom z 3. apríla 2003 a následne cour administrative d'appel de Paris (odvolací správny súd v Paríži) rozsudkom z 15. júna 2006 zamietol návrhy na zrušenie týchto dodatočných daňových výmerov a úrokov z omeškania, Graphic Procédé podala proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Conseil d'État (štátna rada).

12 Za týchto podmienok Conseil d'État, keďže sa domnievala, že riešenie sporu, ktorý prejednáva, si vyžaduje výklad ustanovení šiestej smernice, rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Ktoré kritéria je potrebné použiť, aby bolo možné určiť, či reprografická činnosť je dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb?"

O prejudiciálnej otázke

13 Podstatou otázky vnútroštátneho súdu je zistiť, na základe akých kritérií je na účely výberu DPH možné určiť, či sa takáto reprografická činnosť, ktorá je predmetom v konaní vo veci samej, musí považovať za dodávku tovaru v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice, alebo za poskytovanie služieb podľa článku 6 ods. 1 tejto smernice.

14 Na úvod je potrebné pripomenúť, že šiesta smernica zakladá spoločný systém DPH, ktorý je založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľných plnení (pozri najmä rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 48).

15 V tejto súvislosti šiesta smernica stanovuje pre DPH veľmi široký rámec pôsobnosti, ktorý v článku 2 týkajúcom sa zdaniteľných plnení uvádza popri dovoze tovaru aj dodávky tovaru a poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou za protihodnotu v rámci územia štátu (pozri rozsudok Halifax a i., už citovaný, bod 49).

16 Pokiaľ ide po prvé o pojem „dodávka tovaru“, článok 5 ods. 1 šiestej smernice upresňuje, že za takúto dodávku sa považuje aj prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako jeho vlastník. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že tento pojem zahŕňa každý prevod hmotného majetku stranou, ktorá umožní inej strane efektívne nakladať s týmto majetkom, ako by bola jeho vlastníkom (pozri rozsudok Halifax a i., už citovaný, bod 51).

17 Pokiaľ ide o pojem „poskytovanie služieb“, z článku 6 ods. 1 šiestej smernice vyplýva, že sa vzťahuje na každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5 tej istej smernice.

18 Ako vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, keď súbor prvkov a úkonov tvorí jedno plnenie, potom je opodstatnené vziať do úvahy všetky okolnosti, za ktorých sa vykonáva predmetné plnenie s cieľom určiť, či na jednej strane sú tu dve alebo viacero odlišných plnení alebo jediné plnenie a na druhej strane či v poslednom menovanom prípade toto jediné plnenie má byť považované za dodávku tovarov alebo poskytnutie služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. mája 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Zb. s. I-2395, body 12 až 14; z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, Zb. s. I-9433, bod 19, ako aj z 29. marca 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Zb. s. I-2697, bod 17).

19 Súdny dvor taktiež rozhodol, že berúc do úvahy dvojitú okolnosť, a síce to, že na jednej strane z článku 2 šiestej smernice vyplýva, že každé plnenie má byť zvyčajne považované za odlišné a nezávislé a na druhej strane plnenie pozostávajúce z jediného plnenia z hospodárskeho hľadiska nesmie byť umelo členené, aby sa nezmenila funkčnosť systému DPH, o jediné plnenie ide, keď dva alebo viaceré prvky alebo úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou v prospech zákazníka sú tak úzko spojené že tvoria objektívne jediné nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené

(pozri rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, body 20 a 22, ako aj Aktiebolaget NN, už citovaný, body 22 a 23).

20 V prejednávanej veci je potrebné zistiť, či vzhľadom na charakteristické prvky plnenia, ktoré je predmetom v konaní vo veci samej, poskytuje reprograf svojmu zákazníkovi, ktorý sa považuje za priemerného spotrebiteľa, rôzne hlavné oddelené plnenia alebo jedno plnenie (pozri v tomto zmysle rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, bod 20, ako aj Aktiebolaget, už citovaný, bod 20).

21 Ako sa pritom uvádza v rozhodnutí vnútroštátneho súdu, hospodárskym predmetom reprografickej činnosti, o ktorú ide v konaní vo veci samej, je rozmnoženie vo viac či menej veľkom počte výtlačkov pôvodného dokumentu dodaného zákazníkom.

22 Najmä, ako vyplýva zo spisu, táto reprografická činnosť sa neobmedzuje na čisté rozmnožovanie pôvodných dokumentov, ale je s ňou spojená aj voľba a nastavenie kopírovacích strojov, ako aj zostavenie, brožovanie dokumentov a zatriedenie kópií.

23 Z týchto zistení vyplýva, že všetky prvky, ktoré tvoria plnenie, ktoré je predmetom v konaní vo veci samej, sa zdajú byť nevyhnutnými pre reprografickú činnosť a vzájomne sú úzko spojené.

24 S cieľom určiť, či jediné zložené plnenie, akým je plnenie v konaní vo veci samej, má byť považované za dodávku tovarov alebo poskytnutie služieb, je potrebné identifikovať prevažujúce prvky (pozri najmä rozsudky Faaborg-Gelting Linien, už citovaný, body 12 a 14, ako aj Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, bod 27, ako aj Aktiebolaget NN, už citovaný, bod 27). Z ustálenej judikatúry vyplýva, že za predpokladu jediného zloženého plnenia musí byť plnenie považované za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ak pre zákazníkov nepredstavuje cieľ sám osebe, ale prostriedok pre využívanie hlavnej služby poskytovateľa za lepších podmienok (pozri rozsudok Aktiebolaget NN, už citovaný, bod 28).

25 Za okolností v konaní vo veci samej nie je možné poprieť, že účelom činnosti reprografa je poskytnutie zákazníkom kópie originálu, ktorý mu zákazníci vopred dodali, zatiaľ čo zostavenie a zatriedenie týchto kópií pred ich dodaním je iba prostriedkom pre reprografa na to, aby svojim zákazníkom poskytol svoje služby za čo najlepších podmienok. Vyššie uvedená činnosť teda vedie k jedinému nerozdeliteľnému hospodárskemu plneniu, ktorého rozdelenie by bolo neprirodzené.

26 Je ale potrebné pripomenúť, že na to, aby sa určitá činnosť považovala za dodávku tovaru, musí táto činnosť spĺňať kritériá stanovené v článku 5 ods. 1 šiestej smernice, ktoré sú uvedené v bode 16 tohto rozsudku.

27 Na jednej strane musí byť predmetom takejto činnosti hmotný majetok. V konaní vo veci samej sa cieľom reprografickej činnosti zdá byť práve výroba kópií na nosič, ktorým je v tomto prípade papier.

28 Na strane druhej podľa toho istého ustanovenia šiestej smernice musí byť prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník dôsledkom jeho dodávky.

29 V konaní vo veci samej pritom dodávka kópií reprografom zákazníkovi, ktorý si ich objednal, zodpovedá prevodu práva nakladať s nimi ako majiteľ v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice. Tento prevod sa týka práve nosičov, v predmetnej veci listov papiera, na ktorých sa vykonáva rozmnoženie, teda nosičov, ktoré pred ich dodávkou zákazníkovi vlastní reprograf. Keďže zákazník reprografa nebol nikdy zbavený práva nakladať s nehmotným obsahom kópií, ktorý vyplýva z originálu dodaného zákazníkom, týka sa transakcia uzavretá s reprografom výlučne nosičov umožňujúcich dodávku kópií. Cena, ktorú si účtuje reprograf za vykonané kópie, sa fakticky neurčuje vzhľadom na duševnú hodnotu originálu, ale skôr na technické vlastnosti kópií, ktoré sa majú vykonať, ako aj na počet objednaných výtlačkov.

30 Je zrejmé, že za okolností v konaní vo veci samej môže taká reprografická činnosť, aká je uvedená v rozhodnutí vnútroštátneho súdu, spĺňať znaky dodávky tovarov v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice.

31 Je ale potrebné zdôrazniť, ako to vyplýva z bodu 18 tohto rozsudku, že zaradenie takejto reprografickej činnosti, ktorá je predmetom v konaní vo veci samej, ako dodávka tovarov alebo poskytovanie služieb musí zohľadňovať všetky okolnosti, za ktorých sa

táto činnosť vykonáva. Najmä je možné, že sa reprografická činnosť nemusí obmedzovať iba na rozmnoženie originálu, ale môže sa spojiť s rozličnými doplnkovými službami, ako je poradenstvo a prispôsobenie, úprava a zmena originálu podľa želania zákazníka, na účely výroby kópií, ktoré sa v menšom alebo väčšom rozsahu jednoznačne líšia od pôvodného dokumentu vopred dodaného zákazníkom.

32 Za týchto okolností a vzhľadom na jedinečnosť komplexnej operácie reprografie, ako je uvedená v bode 25 tohto rozsudku, je vecou vnútroštátneho súdu overiť, či v závislosti od významu uvedených plnení pre zákazníka, od rozsahu spracovania pôvodného dokumentu dodaného zákazníkom, od času potrebného na výkon týchto plnení a od podielu na ich celkových nákladoch sa môžu uvedené plnenia považovať za plnenia, ktoré vzhľadom na to, že nie sú ani v najmenšom podradné alebo vedľajšie, prevládajú v porovnaní s dodávkou rozmnožených dokumentov, takže pre príjemcu plnenia predstavujú nad rámec obyčajného rozmnoženia samotný cieľ.

33 Z uvedeného vyplýva, že je potrebné na položenú otázku odpovedať tak, že článok 5 ods. 1 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že reprografická činnosť napĺňa znaky dodávky tovarov, pokiaľ sa obmedzuje iba na rozmnožovanie dokumentov na nosiče, pričom právo s nimi nakladať sa z reprografa prevedie na zákazníka, ktorý si kópie originálu objednal. Takáto činnosť sa musí považovať za „poskytovanie služieb“ v zmysle článku 6 ods. 1 šiestej smernice, pokiaľ je zrejmé, že s touto činnosťou sú spojené doplnkové služby, ktoré vzhľadom na význam predstavujúci pre ich príjemcu, na čas potrebný na ich vykonanie, spracovanie, ktorý si vyžadujú pôvodné dokumenty,

a na podiel na celkových nákladoch, ktoré toto poskytovanie služieb predstavuje, môžu prevládať v porovnaní s dodávkou tovarov, takže pre ich príjemcu predstavujú samotný cieľ.

O trovách

34 Vzhľadom na to, že konanie pred súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom 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 Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 5 ods. 1 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, sa má vykladať v tom zmysle, že reprografická činnosť napĺňa znaky dodávky tovarov, pokiaľ sa obmedzuje iba na rozmnožovanie dokumentov na nosiče, pričom právo s nimi zaobchádzať sa z reprografa prevedie na zákazníka, ktorý si kópie originálu objednal. Takáto činnosť sa musí považovať za „poskytovanie služieb“ v zmysle článku 6 ods. 1 šiestej smernice 77/388, pokiaľ je zrejmé, že s touto činnosťou sú spojené doplnkové služby, ktoré vzhľadom na význam predstavujúci pre ich príjemcu, na čas potrebný na ich vykonanie, spracovanie, ktorý si vyžadujú

pôvodné dokumenty, a na podiel na celkových nákladoch, ktoré toto poskytovanie služieb predstavuje, môžu prevládať v porovnaní s dodávkou tovarov, takže pre ich príjemcu predstavujú samotný cieľ.

Podpisy