

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

11. února 2010 \*

Ve věci C-88/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Francie) ze dne 27. června 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,

\* Jednací jazyk: francouzština.

generální advokát: P. Mengozzi,  
vedoucí soudní kanceláře: R. Șereș, 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 věc 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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (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 daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a s nimi souvisejících úroků.

## **Právní rámec**

### *Právní úprava Unie*

- 3 Článek 2 šesté směrnice stanoví:

„Předmětem daně z přidané hodnoty je:

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

[...]“

- 4 Podle čl. 5 odst. 1 šesté směrnice:

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

- 5 Článek 6 odst.1 první pododstavec této směrnice stanoví:

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

#### *Vnitrostátní právní úprava*

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

7 Článek 269 všeobecného daňového zákoníku stanoví:

„1. Zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné:

- 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) čl. 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 spočívá 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 daně, který měl za to, že činnosti prováděné společností Graphic Procédé představují dodání zboží, opravou daňového přiznání ze dne 27. září 1994 dodatečně doměřil této společnosti DPH ve výši 582 503 FRF (tedy přibližně 88 802 eur), odpovídající fakturované DPH, která ještě nebyla odvedena do státní poklady k 31. prosinci 1993, společně 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 překládajícího soudu je zjistit, na základě jakých kritérií je pro účely výběru 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 opravňující 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 nedělitelné



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 původního řízení, poskytuje reprograf zákazníkovi, považovanému za průměrného 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 původním řízení, je rozmnožení ve více či méně vysokém počtu výtisků původního dokumentu dodaného zákazníkem.
- 22 Jak vyplývá ze spisu, tato reprografická činnost se neomezuje na pouhé rozmnožení původních 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 původního 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 původním 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 původním 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 původním 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 věci v původním řízení přitom předání kopií reprografem zákazníkovi, který si je objednal, odpovídá převodu práva nakládat s nimi jako vlastník ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice. Tento převod se týká právě nosičů, v projednávaném případě listů papíru, na které bylo rozmnožení provedeno, tedy nosičů, které před jejich předáním zákazníkovi vlastnil reprograf. Jelikož reprografův zákazník nebyl nikdy zbaven práva nakládat s nehmotným obsahem kopií, který vyplývá z originálu dodaného zákazníkem, transakce uzavřená s reprografem se týká výhradně nosičů umožňujících předání kopií. Reprografem fakturovaná cena za provedené kopie vskutku není určena s přihlédnutím k duševní hodnotě originálu, nýbrž k technickým vlastnostem kopií, které mají být provedeny, jakož i k počtu objednaných výtisků.

30 Je tudíž patrné, že za okolností věci v původním řízení může taková reprografická činnost, jaká je popsána v předkládacím rozhodnutí, naplňovat znaky dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice.

31 Je však třeba zdůraznit, že jak vyplývá z bodu 18 tohoto rozsudku, kvalifikace takové reprografické činnosti, jaká je předmětem věci v původním řízení, jako dodání zboží nebo poskytování služeb musí zohledňovat všechny okolnosti, za kterých je tato činnost

vykonávána. Zejména je možné, že se reprografická činnost nemusí omezovat na prosté rozmnožení originálu, ale může být spojena s různými doplňkovými službami, jako je poradenství a přizpůsobení, úprava a změna originálu podle přání zákazníka, za účelem výroby kopií, které jsou v menším či větším rozsahu jasně odlišné od původního dokumentu zprvu dodaného zákazníkem.

32 Za těchto okolností a s ohledem na jedinečnost komplexní operace reprografie, jak je připomenuta v bodě 25 tohoto rozsudku, přísluší předkládajícímu soudu ověřit, zda v závislosti na významu těchto plnění pro zákazníka, na rozsahu zpracování původního dokumentu dodaného zákazníkem, na čase nezbytném k výkonu těchto plnění a na jejich podílu na celkových nákladech mohou být uvedená plnění považována za plnění, která nejsou ani v nejmenším podřadná nebo vedlejší, ale jsou v poměru k dodání rozmnožených dokumentů převládající, takže pro příjemce plnění představují samotný cíl přesahující prosté rozmnožení.

33 V důsledku toho je na položenou otázku třeba odpovědět tak, že čl. 5 odst. 1 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že reprografická činnost naplňuje znaky dodání zboží, pokud se omezuje na prosté rozmnožení dokumentů na nosiče, přičemž právo s nimi nakládat je převedeno z reprografa na zákazníka, který si kopie originálu objednal. Taková činnost však musí být kvalifikována jako „poskytování služeb“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice, pokud je patrné, že jsou s touto činností spojeny doplňkové služby, které mohou být vzhledem ke svému významu pro jejich příjemce, k času nezbytnému k jejich provedení, ke zpracování, jež si vyžadují původní

dokumenty, a k podílu na celkových nákladech, které toto poskytování služeb představuje, převládající v poměru k dodání zboží, takže pro jejich příjemce představují samotný cíl.

## K nákladům řízení

- <sup>34</sup> 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 účastníků řízení se nenahrazují.

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

**Článek 5 odst. 1 šesté 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 daně musí být vykládán v tom smyslu, že reprografická činnost naplňuje znaky dodání zboží, pokud se omezuje na prosté rozmnožení dokumentů na nosiče, přičemž právo s nimi nakládat je převedeno z reprografa na zákazníka, který si kopie originálu objednal. Taková činnost však musí být kvalifikována jako „poskytování služeb“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice 77/388, pokud je patrné, že jsou s touto činností spojeny doplňkové služby, které mohou být vzhledem ke svému významu pro jejich příjemce, k času nezbytnému k jejich provedení, ke zpracování, jež si**

**vyžadují původní dokumenty, a k podílu na celkových nákladech, které toto poskytování služeb představuje, převládající v poměru k dodání zboží, takže pro jejich příjemce představují samotný cíl.**

Podpisy.