

Byla C-88/09

Graphic Procédé

prieš

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

(Conseil d'État (Prancūzija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis – Šeštoji PVM direktyva – Reprografijos veikla – „Prekių tiekimo“ ir „paslaugų teikimo“ sąvokos – Atskyrimo kriterijai“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Prekių tiekimas – Sąvoka

(Tarybos direktyvos 77/388 5 straipsnio 1 dalis ir 6 straipsnio 1 dalis)

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 5 straipsnio 1 dalis aiškinama taip, jog reprografijos veikla atitinka prekių tiekimo savybes tiek, kiek ji apima vien paprastą dokumento atgaminimą ant medžiagos operaciją, kai reprografas perduoda teisę disponuoti šia medžiaga klientui, užsakiusiam originalo kopiją. Tačiau tokia veikla turi būti laikoma „paslaugų teikimu“ Šeštosios direktyvos 77/388 6 straipsnio 1 dalies prasme, kai ji apima papildomas paslaugas, galinčias, atsižvelgiant į jų svarbą asmeniui, kuriam yra skirtos, būti laikomos suteikti, reikalingus veiksmus, atliekamus su originaliais dokumentais, ir tai, kokia dalis visos kainos sumokama už jas, gyti toką dominuojantį pobūdį prekių tiekimo operacijos atžvilgiu, kad pačios būtų asmens, kuriam jos skirtos, tikslas.

(žr. 33 punktą ir rezoliucinę dalį)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. vasario 11 d.(*)

„Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis – Šeštoji PVM direktyva – Reprografijos veikla – „Prekių tiekimo“ ir „paslaugų teikimo“ sąvokos – Atskyrimo kriterijai“

Byloje C-88/09

dėl *Conseil d'État* (Prancūzija) 2008 m. birželio 27 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. kovo 2 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Graphic Procédé

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai E. Levits (pranešėjas), M. Ilešič, J. J. Kasel ir M. Safjan,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė R. Šereš, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2009 m. gruodžio 10 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Graphic Procédé*, atstovaujamos advokato T. Haas,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir J. S. Pilczer,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou, V. Karra ir M. Apesos,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Afonso,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 5 ir 6 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp reprografijos veiklą vykdančios bendrovės *Graphic Procédé* ir *ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique* (Biudžeto, valstybės turto ir valstybės tarnybos ministerijos) dėl priminimo sumokėti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) ir delspinigius.

Teisinis pagrindas

Europos Sąjungos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„Pridėtiną vertę mokesčiu apmokestinamas:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4 Pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį:

„1. „Prekių tiekimas“ – tai teisė, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.“

5 Šios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta:

„1. „Paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.“

Nacionalinės teisės aktai

6 Bendrojo mokesčių kodekso 256 straipsnio redakcija, taikoma pagrindinėje byloje nagrinėjamam mokestiniam laikotarpiui, 2 nacionalinės teisės pažodžiui perkeliama Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalis ir 6 straipsnio 1 dalis.

7 Bendrojo mokesčių kodekso 269 straipsnyje numatyta:

„1. Apmokestinimo momentas yra:

a) tiekimo ir pirkimo atveju – prekių perdavimas, paslaugų teikimo atveju <...> – paslaugų atlikimas <...>;

2. Prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda:

a) 1 punkto a papunktyje numatytu tiekimo ir pirkimo atveju <...> – apmokestinimo momentu;

<...>

c) paslaugų teikimu atveju <...> – gavus avansą, visą sumą, atlygą arba, leidus mokesčių tarnybos direktoriui, – po paslaugos suteikimo <...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

8 *Graphic Procédé* vykdoma reprografijos veikla – tai iš šios žmonės medžiagų dokumentų, bylų ir planų kopijų darymas klientams, kurie yra, be kita ko, architektų ir konstravimo biurai, muziejai, leidyklos, lauko reklamos žmonių bei ministerijos. *Graphic Procédé* klientai išlieka originalių dokumentų, kuriuos jie prašo atgaminti, savininkai. Daromi tiražai bėna nuo vieno egzemplioriaus iki kelių šimtų kopijų.

9 *Graphic Procédé*, manydama, kad vykdomos operacijos yra paslaugų teikimas, laikotarpiu nuo 1993 m. sausio 1 d. iki 1993 m. gruodžio 31 d. gaudama apmokėjimą pagal sąskaitas faktūras, deklaravo ir sumokėjo PVM.

10 Manydama, kad *Graphic Procédé* atliekamos operacijos yra prekių tiekimas, mokesčių administracija 1994 m. rugsėjo 27 d. pranešimu apie mokesčių perskaičiavimą pareikalavo šios bendrovės sumokėti priminimuose dėti PVM nurodytą 582 503 FRF (apie 88 802 eurai) sumą, atitinkančią 1993 m. gruodžio 31 d. apskaičiuotą PVM, tačiau dar nepervestą valstybės

biudžet?, prie kurios dar buvo pridėta 39 319 FRF (apie 5 994 eurai) delspinigi?.

11 2003 m. balandžio 3 d. *Tribunal administratif de Paris* (Paryžiaus administracinis teismas) sprendimu, o vėliau ir 2006 m. birželio 15 d. *Cour administrative d'appel de Paris* (Paryžiaus administracinis apeliacinis teismas) sprendimu atmetus prašymus atleisti nuo reikalavimo sumokėti PVM pagal šiuos priminimus ir nuo delspinigi?, *Graphic Procédé* d?l pastarojo sprendimo pateik? kasacin? skund? *Conseil d'État* (Valstyb?s taryba).

12 *Conseil d'État*, manydama, kad priimant jo nagrinėjamoje byloje sprendim? reikia išaiškinti Šeštosios direktyvos nuostatas, nusprend? sustabdyti bylos nagrinėjim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Kokiais kriterijais reikia vadovautis sprendžiant, ar reprografija yra prekė tiekimas, ar paslaugų teikimas?“

D?l prejudicinio klausimo

13 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo klausimu siekia išsiaiškinti kriterijus, leidžiančius PVM rinkimo tikslais nustatyti, ar tokia reprografijos veikla, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, turi būti laikoma prekė tiekimu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme, ar paslaugų teikimu Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme.

14 Reikia iš karto priminti, kad Šeštoji direktyva ?tvirtina bendr? PVM sistem?, grindžiam? b?tent vienodu apmokestinam?j? sandorių apibrėžimu (žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C?255/02, Rink. p. I?1609, 48 punkt?).

15 Šiuo klausimu Šeštojoje direktyvoje nustatyta labai plati PVM taikymo sritis, nes su apmokestinamaisiais sandoriais susijusiame 2 straipsnyje nurodytas ne tik prekė importas, bet ir prekė tiekimas ar paslaugų teikimas, šalies teritorijoje atlygintinai vykdomi apmokestinamojo asmens, kuris veikia kaip toks (žr. min?to Sprendimo *Halifax ir kt.* 49 punkt?).

16 D?l s?vokos „prekė tiekimas“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad juo laikomas toks tiekimas, kai perduodama teis? disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismo praktikoje nurodoma, kad ši s?voka apima bet kok? vienos šalies materialaus turto perdavimo kitai šaliai, suteikiant teis? faktiškai juo disponuoti kaip savininkui, sandor? (žr. min?to Sprendimo *Halifax ir kt.* 51 punkt?).

17 Kalbant apie s?vok? „paslaugų teikimas“, reikia pažymėti, kad iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies matyti, jog ji apima bet kok? sandor?, kuris nėra prekė tiekimas, kaip apibrėžta šios direktyvos 5 straipsnyje.

18 Kaip išplaukia iš Teisingumo Teismo praktikos, kai sandor? sudaro jo sudėtinė dali? ir veiksma? daugetas, reikia atsižvelgti ? visas aplinkybes, kuriomis šis sandoris vyksta, siekiant nustatyti, viena vertus, ar jis apima dvi, ar daugiau atskirų paslaugų, ar vien? paslaug?, ir, kita vertus, ar pastaruoju atveju ši viena paslauga turi būti laikoma apimančia prekė tiekim?, ar paslaugų teikim? (šiuo klausimu žr. 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Faaborg?Gelting Linien*, C?231/94, Rink. p. I?2395, 12–14 punktus; 2005 m. spalio 27 d. Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, C?41/04, Rink. p. I?9433, 19 punkt? bei 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Aktiebolaget NN*, C?111/05, Rink. p. I?2697, 17 punkt?).

19 Teisingumo Teismas taip pat yra nusprend?s, kad atsižvelgiant ? dvigub? galimyb?, jog, viena vertus, iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio išplaukia, kad kiekvienas sandoris paprastai laikytinas atskiru bei savarankišku, ir, kita vertus, sandoris, kur? ekonominiu poži?riu sudaro viena

paslauga, negali būti dirbtinai skaidomas, kad nebūtų pakeistas PVM sistemos funkcionalumas, kai dvi ar daugiau dalių ar veiksmų, kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikia klientui, yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kuri išskaidyti būtų nenatūralu, laikoma, kad teikiama viena paslauga (minėtų sprendimų *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 20 ir 22 punktai bei *Aktiebolaget NN* 22 ir 23 punktai).

20 Šiuo atveju atsižvelgus į būdingas pagrindinėje byloje nagrinėjamo sandorio dalis svarbu išsiaiškinti ar reprografas klientui, laikomam paprastu vartotoju, suteikia kelias savarankiškas pagrindines paslaugas, ar vieną paslaugą (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 20 punktą bei *Aktiebolaget NN* 20 punktą).

21 Taigi, kaip nurodyta sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, pagrindinėje byloje nagrinėjamos reprografijos veiklos ekonominis tikslas – kliento pateikto originalaus dokumento atgaminimas didesniu arba mažesniu egzempliorių skaičiumi.

22 Konkrečiau kalbant, kaip matyti iš bylos medžiagos, ši reprografijos veikla neapsiriboja vien aiškiu ir paprastu originalių dokumentų atgaminimu; kartu atliekama fotokopijavimo aparatų parinkimo ir programavimo veikla bei vykdomi dokumentų surinkimo, brošiavimo ir kopijų sutvarkymo darbai.

23 Taigi iš šių teiginių darytina išvada, kad visos pagrindinėje byloje nagrinėjamos operacijos dalys atrodo būtų tos reprografijos veiklai ir glaudžiai tarpusavyje susijusios.

24 Be to, norint nustatyti, ar toks vienas sudėtinis sandoris, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, turi būti laikomas prekių tiekimu, ar paslaugų teikimu, reikia nustatyti dominuojančius elementus (be kita ko, žr. minėtų sprendimų *Faaborg/Gelting Linien* 12 ir 14 punktus; *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 27 punktą bei *Aktiebolaget NN* 27 punktą). Šiuo atžvilgiu iš teismų praktikos matyti, kad paslauga turi būti laikoma papildančia pagrindinę paslaugą, jei klientams ji pati yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis teikiamo teikiama pagrindine paslauga (žr. minėto Sprendimo *Aktiebolaget NN* 28 punktą).

25 Taigi pagrindinės bylos aplinkybomis negalima ginčyti, kad reprografo veikla – tai originalų, kuriuos jam anksčiau pateikė klientai, kopijų jo klientams perdavimas, o surinkimo ir sutvarkymo prieš perduodant kopijas veikla yra tik priemonė reprografui suteikti galimybę savo klientams geriausiomis sąlygomis naudotis teikiama paslauga. Todėl ši veikla – tai viena ekonomiškai neskaidoma paslauga, kuri išskaidyti būtų nenatūralu.

26 Tai nurodžius, reikia priminti, kad tam, jog veikla būtų laikoma prekių tiekimu, ji turi atitikti Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje nustatytus kriterijus, kurie aprašyti šio sprendimo 16 punkte.

27 Taigi, pirma, tokios veiklos objektas turi būti materialusis turtas. Pagrindinėje byloje reprografijos veikla atrodo būtų esanti skirta kopijų ant tokios medžiagos, kaip antai popierius, gamybai.

28 Antra, pagal Šeštosios direktyvos 4 paaiškinimo nuostatą teisės disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui perdavimas turi būti šio turto tiekimo pasekmė.

29 Taigi pagrindinėje byloje reprografo kliento užsakyto kopijų jam perdavimas atitinka teisės disponuoti jomis kaip savininkui perdavimą Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme. Šis perdavimas būtų apima medžiagos, nagrinėjamo atveju popieriaus lapą, ant kurio atliktas atgaminimas, perdavimas, o ja prieš perduodamas klientui disponuoja reprografas. Iš tiesų, kadangi reprografo klientas niekada nebuvo praradęs teisės disponuoti kopijomis, kurios padaromos remiantis

jo pateiktu originalu, nematerialiuoju turiniu, sandoris, sudarytas su reprografu, yra susijęs vien su medžiaga, leidžiančia perduoti kopijas. Iš tikrųjų reprografo apskaičiuota kaina už padarytas kopijas nustatoma atsižvelgiant ne į su originalu susijusį intelektinį vertę, o į užsakomą padaryti kopijų technines savybes ir užsąskytą egzempliorių skaičių.

30 Todėl atrodo, kad pagrindinis bylos aplinkybėmis tokia reprografijos veikla, kokia aprašyta sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, atitinka prekės tiekimo Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme savybes.

31 Vis dėlto pabrėžtina, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 18 punkto, siekiant nustatyti, ar reprografijos veikla, kokia nagrinėjama pagrindiniuose bylose, yra prekės tiekimas, ar paslaugų teikimas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis ši veikla atliekama. Konkrečiai kalbant, reprografijos veikla gali neapsiriboti vien paprastu originalo atgaminimu, bet kartu gali būti teikiamos ir kitos papildomos paslaugos, pavyzdžiui, konsultavimas bei originalo pritaikymas, modifikacija ir pakeitimas pagal kliento pageidavimus tam, kad būtų pagamintos kopijos, kurios daugiau ar mažiau aiškiai skiriasi nuo kliento iš pradžių pateikto originalaus dokumento.

32 Šiomis aplinkybėmis ir atsižvelgus į sudėtinę reprografijos paslaugos vientisą pobūdį, apie kurį priminta šio sprendimo 25 punkte, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, remdamasis šia paslaugų svarba klientui, su kliento pateiktu originaliu dokumentu atliekamų veiksmų mastu, būtinu laiku paslaugoms suteikti ir tuo, kokia dalis visos kainos sumokama už jas, turi patikrinti, ar šios paslaugos gali būti laikomos operacijomis, kurios, tikrai nebūdamos mažareikšmės ar papildomos, įgyja tokį dominuojantį pobūdį atgamintų dokumentų tiekimo atžvilgiu, kad būtų galima pripažinti, jog neatsižvelgiant į šį paprastą atgaminimą jos pačios yra šia paslaugų teikimo tikslas asmeniui, kuriam yra skirtos.

33 Todėl pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalis aiškintina taip, jog reprografijos veikla atitinka prekės tiekimo savybes tiek, kiek ji apima vien paprastą dokumento atgaminimą ant medžiagos operaciją, kai reprografas perduoda teisę disponuoti šia medžiaga klientui, užsąkusiame originalo kopiją. Tačiau tokia veikla turi būti laikoma „paslaugų teikimu“ Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme, kai ji apima papildomas paslaugas, galinčias atsižvelgiant į jų svarbą asmeniui, kuriam yra skirtos, būtiną laiką joms suteikti, reikalingus veiksmus, atliekamus su originaliais dokumentais, ir į tai, kokia dalis visos kainos sumokama už jas, įgyti tokį dominuojantį pobūdį prekės tiekimo operacijos atžvilgiu, kad pačios būtų asmens, kuriam jos skirtos, tikslas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

34 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 5 straipsnio 1 dalis aiškintina taip, jog reprografijos veikla atitinka prekės tiekimo savybes tiek, kiek ji apima vien paprastą dokumento atgaminimą ant medžiagos operaciją, kai reprografas perduoda teisę disponuoti šia medžiaga klientui, užsąkusiame originalo kopiją. Tačiau tokia veikla turi būti laikoma „paslaugų teikimu“ Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme, kai ji apima papildomas paslaugas, galinčias atsižvelgiant į jų svarbą asmeniui, kuriam yra skirtos, būtiną laiką joms suteikti, reikalingus veiksmus, atliekamus su originaliais dokumentais, ir į tai, kokia dalis visos kainos sumokama už jas, įgyti tokį dominuojantį pobūdį prekės tiekimo operacijos

atžvilgiu, kad pa?ios b?t? asmens, kuriam jos skirtos, tikslas.

Parašai.

* Proceso kalba: pranc?z?.