

Sprawa C-88/09

Graphic Procédé

przeciwko

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

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Conseil d'État (Francja)]

Opodatkowanie – Szósta dyrektywa VAT – Reprografia – Pojęcie „dostawa towarów” i „usługi” – Kryteria rozróżnienia

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dostawy towarów – Pojęcie

(dyrektywa Rady 77/388, art. 5 ust. 1, art. 6 ust. 1)

Artykuł 5 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, że działalność reprograficzna wykazuje cechy dostawy towarów, o ile ogranicza się do prostej czynności powielania dokumentów na nośnikach, a prawo do rozporządzania tymi nośnikami zostaje przeniesione przez podmiot wykonujący tę działalność na klienta, który zamówi sporządzenie kopii z oryginału. Działalność ta należy jednak kwalifikować jako „usługa” w rozumieniu art. 6 ust. 1 dyrektywy 77/388, jeżeli okazuje się, że towarzyszy jej świadczenie dodatkowych usług, które ze względu na wagę, jakiej nabierają dla klientów, czas potrzebny na ich wykonanie, wymagane obróbki dokumentów oryginalnych i udział w kosztach całkowitych, jaki przypada na te świadczenia, mogą zyskać charakter dominujący w stosunku do czynności dostawy towarów, stanowiąc przez to dla odbiorców cel sam w sobie.

(por. pkt 33; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 11 lutego 2010 r.(*)

Opodatkowanie – Szósta dyrektywa VAT – Reprografia – Pojęcie „dostawa towarów” i „usługi” – Kryteria rozróżnienia

W sprawie C-88/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie

prejudycjalnym, złoony przez Conseil d'État (Francja) postanowieniem z dnia 27 czerwca 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 marca 2009 r., w postępowaniu

Graphic Procédé

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, E. Levits (sprawozdawca), M. Ilešić, J.J. Kasel i M. Safjan, sędziowie

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: R. ŹereŹ, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 grudnia 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- W imieniu Graphic Procédé, przez adwokata T. Haasa,
- w imieniu rządu francuskiego, przez G. de Bergues'a oraz J.S. Pilczera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego, przez O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou, V. Karra oraz M. Apesosa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez M. Afonso, działającego w charakterze pełnomocnika,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 5, 6 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Graphic Procédé, spółką wykonującą działalność w reprograficznej, a Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, dotyczącego decyzji określających zaległości w zakresie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) i związanych z nim odsetek.

Ramy prawne

Uregulowania unijne

3 Artyku? 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od warto?ci dodanej podlega:

1. dostawa towarów lub us?ug ?wiadczona [?wiadczenie us?ug dokonywane] odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki wyst?puje [dzia?aj?cego w takim charakterze]; [...].”

4 Zgodnie z art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy:

„»Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jako [jak] w?a?ciciel”.

5 Artyku? 6 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi:

„1. Termin »?wiadczenie us?ug« oznacza ka?d? transakcj? niestanowi?c? dostawy towarów w rozumieniu art. 5”.

Uregulowania krajowe

6 Artyku? 256 code général des impôts [ogólnego kodeksu podatkowego], w brzmieniu obowi?zuj?cym w okresie podatkowym, którego dotyczy sprawa przed s?dem krajowym, dokonuje dos?ownej transpozycji art. 5 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy.

7 Artyku? 269 code général des impôts stanowi:

„1. Zdarzeniem podatkowym jest:

a. w przypadku dostawy i nabycia – dostarczenie towarów, a w przypadku ?wiadczenia us?ug [...] – wykonanie us?ugi [...].

2. Obowi?zek podatkowy powstaje:

a. w przypadku dostawy i nabycia, o których mowa w ust. 1 [...] – z chwil? wyst?pienia zdarzenia podatkowego [...].

[...]

c. w przypadku ?wiadczenia us?ug [...] – z chwil? otrzymania zaliczki, ceny, wynagrodzenia, albo za zgod? dyrektora organu podatkowego – po zaksi?gowaniu nale?no?ci [...].”

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

8 Dzia?alno?? reprograficzna wykonywana przez Graphic Procédé polega na sporz?dzaniu, z w?asnych materia?ów, kopii dokumentów, akt i planów na zlecenie klientów, którymi s? w szczególno?ci biura architektoniczne, biura projektowe, muzea, wydawcy, firmy zajmuj?ce si? reklam? zewn?trzn? oraz organy publiczne. Klienci Graphic Procédé pozostaj? w?a?cicielami oryginalnych dokumentów, które na ich zlecenie maj? by? powielane. Liczba sporz?dzanych odbitek waha si? od jednej do kilkuset.

9 Traktuj?c dokonywane przez siebie czynno?ci jako ?wiadczenie us?ug Graphic Procédé deklarowa?a i rozlicza?a podatek VAT, w okresie od 1 stycznia 1991 r. do 31 grudnia 1993 r., z chwil? uzyskania p?atno?ci z tytu?u wystawianych faktur.

10 Organy podatkowe, uznaj?c czynno?ci dokonywane przez Graphic Procédé za dostaw? towarów, wyda?y w dniu 27 wrze?nia 1994 r. decyzj? okre?laj?c? zaleg?o?? tej spó?ki w zakresie podatku VAT na kwot? 582 503 FRF (czyli oko?o 88 802 EUR), odpowiadaj?c? podatkowi VAT zafakturowanemu, ale jeszcze niewp?aconemu na rzecz skarbu pa?stwa w dniu 31 grudnia 1993 r., powi?kszon? o odsetki za opó?nienie w wysoko?ci 39 319 FRF (czyli oko?o 5 994 EUR).

11 Po oddaleniu wniosków o uchylenie powy?szych decyzji w sprawie zaleg?o?ci podatkowej i odsetek na mocy orzeczenia tribunal administratif de Paris z dnia 3 kwietnia 2003 r., a nast?pnie na mocy wyroku cour administrative d'appel de Paris z dnia 15 czerwca 2006 r., Graphic Procédé wnios?a do Conseil d'État skarg? kasacyjn? na ten ostatni wyrok.

12 Conseil d'État uzna?a, ?e rozstrzygni?cie zawis?ego przed ni? sporu wymaga dokonania interpretacji przepisów szóstej dyrektywy i w zwi?zku z tym postanowi?a zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Jakie s? kryteria s?u??ce okre?leniu, czy reprografia stanowi dostaw? towarów, czy ?wiadczenie us?ug?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

13 Zwracaj?c si? z powy?szym pytaniem s?d krajowy pragnie pozna? kryteria pozwalaj?ce na okre?lenie – dla potrzeb poboru podatku VAT – czy dzia?alno?? w zakresie reprografii, tak? jak ta b?d?ca przedmiotem zawis?ej przed nim sprawy, nale?y kwalifikowa? jako dostaw? towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, czy jako ?wiadczenie us?ug w rozumieniu jej art. 6 ust. 1.

14 Nale?y przede wszystkim przypomnie?, ?e szósta dyrektywa ustanawia wspólny system podatku VAT opieraj?cy si? w szczególno?ci na jednolitej definicji czynno?ci podlegaj?cych opodatkowaniu (zob. wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C?255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I?1609, pkt 48).

15 W tym zakresie nale?y zauwa?y?, ?e szósta dyrektywa wyznacza bardzo szeroki zakres przedmiotowy podatku VAT, obejmuj?c nim, w art. 2 dotycz?cym czynno?ci podlegaj?cych opodatkowaniu, oprócz przywozu towarów, tak?e dostawy towarów i ?wiadczenie us?ug dokonywane odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze (zob. ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 49).

16 Je?li chodzi, w pierwszej kolejno?ci, o poj?cie „dostawy towarów”, to art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, ?e za dostaw? tak? uwa?ane jest przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jak w?a?ciciel. W tym zakresie Trybuna? w swym orzecznictwie wyja?nia, ?e poj?cie to obejmuje ka?d? czynno?? przeniesienia dobra materialnego przez stron?, która przyznaje drugiej stronie prawo do faktycznego dysponowania nim w taki sposób, jakby by?a jego w?a?cicielem (zob. ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 51).

17 Je?eli chodzi o poj?cie „?wiadczenie us?ug”, to z art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, ?e obejmuje ono ka?d? transakcj? niestanowi?c? dostawy towarów w rozumieniu art. 5 tej dyrektywy.

18 Jak wynika z orzecznictwa Trybuna?u, w przypadku gdy transakcja sk?ada si? z zespo?u ?wiadcze? i czynno?ci, nale?y wzi?? pod uwag? wszystkie okoliczno?ci, w jakich jest ona

dokonywana, w celu określenia, po pierwsze, czy chodzi o dwa lub więcej świadczenia odrębne, czy też o świadczenie jednolite, a po drugie, czy w tym ostatnim przypadku owo jednolite świadczenie powinno zostać zakwalifikowane jako dostawa towarów, czy jako świadczenie usług (zob. podobnie wyroki: z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, Rec. s. I-2395, pkt 12–14; z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. I-9433, pkt 19 oraz z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05 Aktiebolaget NN, Zb.Orz. s. I-2697, pkt 17).

19 Trybunał orzekł również, że biorąc pod uwagę dwie okoliczności, a mianowicie że, po pierwsze, z art. 2 szóstej dyrektywy wynika, iż każda transakcja powinna być zwykle uznawana za odrębną i niezależną, a po drugie, że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT, świadczenie jednolite występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika na rzecz klienta są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozdzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (ww. wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 20, 22 a także wyrok w sprawie Aktiebolaget NN, pkt 22, 23).

20 W niniejszym przypadku należy zbadać, czy ze względu na elementy charakterystyczne czynności będącej przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, podmiot prowadzący działalność reprograficzną wykonuje na rzecz swego klienta, traktowanego jako przeciwnego konsumenta, kilka odrębnych świadczeń głównych, czy też jednolite świadczenie (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach: Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 20; Aktiebolaget, pkt 20).

21 Jak wynika z wyjaśnień zawartych w postanowieniu odsyłającym gospodarczym przedmiotem działalności reprograficznej, której dotyczy sprawa przed sądem krajowym, jest powielanie w mniejszej lub większej ilości egzemplarzy oryginalnego dokumentu dostarczanego przez klienta.

22 W szczególności, jak wynika z akt sprawy, działalność ta nie ogranicza się do prostego powielania oryginalnych dokumentów, lecz obejmuje dodatkowo wybór i programowanie kserokopiarek, jak również kompilowanie i oprawianie dokumentów oraz porządkowanie kopii.

23 Zatem ze stwierdzeń tych wynika, że wszystkie elementy składające się na transakcję, której dotyczy sprawa przed sądem krajowym, okazują się niezbędnymi dla działalności reprograficznej oraz ściśle ze sobą powiązane.

24 W celu określenia czy jedna transakcja złożona, taka jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, powinna zostać zakwalifikowana jako dostawa towarów, czy jako świadczenie usług, należy zidentyfikować jej elementy dominujące (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawach: Faaborg-Gelting Linien, pkt 12, 14; Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 27, a także Aktiebolaget NN, pkt 27). Z orzecznictwa Trybunału wynika w tym zakresie, że dane świadczenie musi być uznane za pomocnicze względem świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi dla klientów celu samego w sobie, lecz służy jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego (zob. ww. wyrok w sprawie Aktiebolaget NN, pkt 28).

25 W okolicznościach sprawy przed sądem krajowym bezsporne jest, że w przypadku działalności reprograficznej celem wykonującego ją podmiotu jest zapewnienie klientom kopii dostarczonych przez nich wcześniej oryginalnych dokumentów, natomiast czynności polegające na kompilowaniu i układaniu kopii przed wydaniem ich klientom stanowi jedynie środek służący przedsięwzięciu do tego, by klienci mogli jak najlepiej skorzystać z jego świadczenia. W ramach tej działalności powstaje więc jednolite i niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozkład na

poszczególne elementy miałyby charakter sztuczny.

26 Jednocześnie należy przypomnieć, że aby zakwalifikować daną działalność jako dostawę towaru, musi ona spełniać kryteria ustanowione w art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, podane w pkt 16 niniejszego wyroku.

27 Po pierwsze zatem, działalność ta musi mieć za przedmiot dobro materialne. Z okoliczności sprawy przed sądem krajowym wynika, że działalność reprograficzna ma dokonywać za przedmiot wytwarzanie kopii na nośniku, jakim jest papier.

28 Po drugie, zgodnie z tym przepisem szóstej dyrektywy konsekwencją dostawy dobra materialnego musi być przeniesienie prawa do rozporządzania tym dobrem jak właściciel.

29 W sprawie przed sądem krajowym wydawanie przez podmiot wykonujący działalność reprograficzną klientowi zamówionych przez niego kopii odpowiada przeniesieniu prawa do rozporządzania nimi jak właściciel w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy. Przeniesienie to dotyczy dokonywania nośników, czyli w tym przypadku kartek papieru, na których dokonano powielenia, którymi to nośnikami rozporządza podmiot wykonujący działalność reprograficzną przed wydaniem ich klientowi. Biorąc bowiem pod uwagę okoliczności, że klient nie został nigdy pozbawiony swego prawa do rozporządzania zawartymi niematerialnymi kopiami sporządzonych z dostarczonego przez niego oryginału, transakcja dokonana przez niego z podmiotem wykonującym działalność reprograficzną dotyczy wyłącznie nośników umożliwiających sporządzenie kopii. Z tego względu cena kopii zafakturowana przez ten podmiot określana jest z uwzględnieniem nie wartości intelektualnej przypisywanej oryginałowi, lecz cech technicznych kopii i liczby zamówionych egzemplarzy.

30 Można zatem stwierdzić, że w okolicznościach sprawy przed sądem krajowym działalność reprograficzna, taka jak opisana w postanowieniu odsyłającym, może wykazywać cechy dostawy towaru w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy.

31 Należy jednak podkreślić, że jak to wynika z pkt 18 niniejszego wyroku, zakwalifikowanie działalności reprograficznej, będącej przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, jako dostawy towaru lub świadczenia usług, musi być dokonywane z uwzględnieniem wszystkich okoliczności, w jakich działalność ta jest wykonywana. W szczególności działalność podmiotu oferującego takie świadczenia może nie ograniczać się tylko do powielania oryginału, lecz może obejmować różne usługi uzupełniające, takie jak doradztwo, dostosowywanie i zmiany oryginału w zależności od potrzeb klienta, dla celów sporządzenia kopii różniących się mniej lub bardziej od pierwotnie dostarczonego przez niego dokumentu oryginalnego.

32 W tych okolicznościach, biorąc pod uwagę jednolity charakter zwołanej czynności reprografii przywołany w pkt 25 niniejszego wyroku, sąd krajowy musi zbadać, czy uwzględniając wagę, jaką mają te świadczenia dla klienta, zakres obróbki oryginalnego dokumentu dostarczonego przez klienta, czas niezbędny na wykonanie tych świadczeń i udział w kosztach całkowitych jaki na nie przypada, świadczenia te mogą być uznane za czynności, które nie będąc nieznaczne ani pomocnicze, nabierają charakteru dominującego w stosunku do dostawy powielonych dokumentów, stanowiąc dla odbiorcy tych świadczeń cel sam w sobie, poza samym powieleniem.

33 W konsekwencji na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że działalność reprograficzna wykazuje cechy dostawy towarów, o ile ogranicza się do prostej czynności powielania dokumentów na nośnikach, a prawo do rozporządzania tymi nośnikami zostaje przeniesione przez podmiot wykonujący tę działalność na klienta, który zamówi sporządzenie kopii z oryginału. Działalność ta należy jednak

kwalifikować jako „usługa” w rozumieniu art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy, jeżeli okazuje się, że towarzyszy jej świadczenie dodatkowych usług, które ze względu na wagę, jakiej nabierają dla klientów, czas potrzebny na ich wykonanie, wymagany obróbkę dokumentów oryginalnych i udział w kosztach całkowitych, jaki przypada na te świadczenia, mogą zyskać charakter dominujący w stosunku do czynności dostawy towarów, stanowiąc przez to dla odbiorców cel sam w sobie.

W przedmiocie kosztów

34 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 5 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że działalność reprograficzna wykazuje cechy dostawy towarów, o ile ogranicza się do prostej czynności powielania dokumentów na nośnikach, a prawo do rozporządzania tymi nośnikami zostaje przeniesione przez podmiot wykonujący tę działalność na klienta, który zamówi sporządzenie kopii z oryginału. Działalność ta należy jednak kwalifikować jako „usługa” w rozumieniu art. 6 ust. 1 dyrektywy 77/388, jeżeli okazuje się, że towarzyszy jej świadczenie dodatkowych usług, które ze względu na wagę, jakiej nabierają dla klientów, czas potrzebny na ich wykonanie, wymagany obróbkę dokumentów oryginalnych i udział w kosztach całkowitych, jaki przypada na te świadczenia, mogą zyskać charakter dominujący w stosunku do czynności dostawy towarów, stanowiąc przez to dla odbiorców cel sam w sobie.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.