DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

11. februar 2010 *

I sag C-88/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Conseil d'État (Frankrig) ved afgørelse af 27. juni 2008, indgået til Domstolen den 2. marts 2009, i sagen:

Graphic Procédé

mod

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

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne E. Levits (refererende dommer), M. Ilešič, J.-J. Kasel og M. Safjan,

* Processprog: fransk.

generaladvokat: P. Mengozzi
justitssekretær: fuldmægtig R. Şereş,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. december 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Graphic Procédé ved avocat T. Haas

— den franske regering ved G. de Bergues og J.-S. Pilczer, som befuldmægtigede

— den græske regering ved O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou, V. Karra og M. Apesos, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved M. Afonso, som befuldmægtiget,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 5 og 6 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Graphic Procédé, et selskab, som driver kopieringsvirksomhed, og de franske skattemyndigheder i anledning af efteropkrævninger af merværdiafgift (herefter »moms«) og dertilhørende renter.

Retsforskrifter

Unionsforskrifter

3 Sjette direktivs artikel 2 bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

[…]«

4 Sjette direktivs artikel 5, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

5 Direktivets artikel 6, stk. 1, første afsnit, bestemmer:

»Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.«

Nationale bestemmelser

6 Artikel 256 i code général des impôts, i den affattelse, der finder anvendelse på den i hovedsagen omhandlede beskatningsperiode, gennemfører ordret sjette direktivs artikel 5, stk. 1, og artikel 6, stk. 1.

7 Artikel 269 i code général des impôts bestemmer:

»1. Afgiftspligten indtræder:

a. For leveringer og køb ved leveringen af goderne og for tjenesteydelser […] ved leveringen af tjenesteydelserne […]

2. Afgiften forfalder:

a. For leveringer og køb som omhandlet i stk. 1, litra a), […] ved afgiftspligtens indtræden.

[…]

c. For tjenesteydelser […] ved modtagelsen af afdrag, af prisen, af vederlaget eller, efter tilladelse fra direktøren for skattemyndighederne, efter debiteringen […]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 Den kopieringsvirkomhed, som udøves af Graphic Procédé, består i med selskabets egne materialer at fremstille kopier af dokumenter, akter og planer på begæring af et klientel, der bl.a. omfatter arkitektbureauer, tegnestuer, museer, forlag, virksomheder, der driver reklametavler, og ministerier. Graphic Procédés kunder forbliver ejere af de originaldokumenter, der skal kopieres. Der fremstilles fra en til flere hundrede kopier.

9 Graphic Procédé, som var af den opfattelse, at de transaktioner, som den udførte, udgjorde tjenesteydelser, har i perioden fra den 1. januar 1991 til den 31. december 1993 angivet og betalt moms ved opkrævningen af fakturaerne.

10 Skattemyndighederne, som fandt, at de af Graphic Procédé gennemførte transaktioner udgjorde leveringer af varer, har ved skrivelse af 27. september 1994 efteropkrævet et momsbeløb på 582 503 FRF (ca. 88 802 EUR), svarende til den moms, som er blevet faktureret, men endnu ikke betalt til statskassen pr. 31. december 1993 med tillæg af morarenter på 39 319 FRF (ca. 5 994 EUR).

11 Da tribunal administratif de Paris ved dom af 3. april 2003 frifandt staten for selskabets påstand om, at det fastslås, at det ikke har pligt til at efterbetale moms med tillæg af morarenter, som stadfæstedes ved dom afsagt af cour administrative d'appel de Paris den 15. juni 2006, har Graphic Procédé iværksat kassationsanke af denne dom for Conseil d'État.

12 Conseil d'État, som er af den opfattelse, at afgørelsen af den tvist, som er blevet indbragt for det, kræver en fortolkning af bestemmelserne i sjette direktiv, har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Hvilke kriterier skal lægges til grund ved vurderingen af, om kopiering er en levering af goder eller en levering af tjenesteydelser?«

Om det præjudicielle spørgsmål

13 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret at få oplyst de kriterier, som med henblik på opkrævning af moms gør det muligt at fastslå, om kopieringsvirksomhed som den i hovedsagen omhandlede skal kvalificeres som levering af goder som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, eller som levering af tjenesteydelser som omhandlet i dette direktivs artikel 6, stk. 1.

14 Indledningsvis bemærkes, at der ved sjette direktiv er indført et fælles momssystem, der bl.a. hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner (jf. dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 48).

15 Det bemærkes, at momsen har et meget vidt anvendelsesområde ifølge sjette direktiv, da de afgiftspligtige transaktioner i henhold til artikel 2 ud over indførsel af goder omfatter levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab (jf. dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 49).

16 Hvad angår begrebet »levering af goder« bestemmer sjette direktivs artikel 5, stk. 1, at der ved en sådan levering forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Det præciseres herved i Domstolens praksis, at dette begreb omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til faktisk at råde over godet, som om den pågældende var ejer af det (jf. dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 51).

17 Hvad angår begrebet »tjenesteydelser« følger det af sjette direktivs artikel 6, stk. 1, at dette dækker enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til direktivets artikel 5.

18 Det fremgår af Domstolens praksis, at når en transaktion består af en gruppe omstændigheder og handlinger, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, dels om der foreligger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse, dels om denne ydelse i sidstnævnte tilfælde må anses for en levering af goder eller af tjenesteydelser (jf. i denne retning dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, præmis 12-14, af 27.10.2005, sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, Sml. I, s. 9433, præmis 19, og af 29.3.2007, sag C-111/05, Aktiebolaget NN, Sml. I, s. 2697, præmis 17).

19 Domstolen har ligeledes fastslået, at når henses til de to omstændigheder, dels at det følger af sjette direktivs artikel 2, at hver transaktion sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig transaktion, dels at en transaktion, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng, er der tale om en enkelt transaktion, når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til sin kunde, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele

(dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 20 og 22, og i sagen Aktiebolaget NN, præmis 22 og 23).

20 I det foreliggende tilfælde må det undersøges, om — henset til hvad der særligt karakteriserer den i hovedsagen omhandlede transaktion — kopivirksomheden til sin kunde, forstået som en gennemsnitsforbruger, leverer flere særskilte hovedydelser eller en enkelt ydelse (jf. i denne retning dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 20, og i sagen Aktiebolaget NN, præmis 20).

21 Som den forelæggende ret har præciseret, består det økonomiske formål med den i hovedsagen omhandlede kopieringsvirksomhed i fremstilling af et større eller mindre antal kopier af et originaldokument leveret af kunden.

22 Navnlig fremgår det af sagen, at denne kopieringsvirksomhed ikke blot er begrænset til kopiering af originaldokumenterne, men også ledsages af et valg af kopimaskiner og programmering af disse såvel som af samlearbejde, indbinding af dokumenter og sortering af kopier.

23 Det følger heraf, at alle disse elementer, som udgør den i hovedsagen omhandlede transaktion, forekommer nødvendige for kopieringsvirksomheden og er indbyrdes nært forbundne.

24 Med henblik på at afgøre, om en enkelt kompleks transaktion som den i hovedsagen omhandlede skal anses for levering af goder eller af tjenesteydelser, skal de fremherskende omstændigheder ved transaktionen identificeres (jf. navnlig dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien, præmis 12 og 14, i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 27, og i sagen Aktiebolaget NN, præmis 27). Det følger herved af retspraksis, at en ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (jf. dommen i sagen Aktiebolaget NN, præmis 28).

25 Under de omstændigheder, der foreligger i hovedsagen, er det ubestridt, at selve målet med kopieringsvirksomheden består i til kunderne at fremstille kopier af originalen, som sidstnævnte forudgående har leveret til kopivirksomheden, idet de forudgående transaktioner bestående af samlearbejde og sortering af disse kopier blot er et middel, hvormed kopivirksomheden stiller sin tjenesteydelse til rådighed for sine kunder under de bedst mulige betingelser. Den nævnte virksomhed resulterer således i en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele.

26 Det bemærkes imidlertid, at en virksomhed for at kunne anses for at udgøre levering af goder skal opfylde kriterierne i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, som anført i denne doms præmis 16.

27 For det første skal genstanden for en sådan virksomhed således være et materielt gode. I hovedsagen synes genstanden for kopieringsvirksomheden netop at være fremstilling af kopier via et hjælpemiddel som papir.

28 For det andet følger det af samme bestemmelse i sjette direktiv, at overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode skal være konsekvensen af leveringen af dette gode.

29 I hovedsagen svarer kopivirksomhedens overdragelse til kunden af de kopier, som denne har bestilt, til overdragelsen af retten til som ejer at råde over disse som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1. Denne overdragelse vedrører netop hjælpemidlerne, i dette tilfælde papirark, på hvilke kopieringen er blevet gennemført, hvilke hjælpemidler kopivirksomheden råder over inden overgivelsen til kunden. Eftersom kopivirksomhedens kunde aldrig er blevet frataget sin ret til at råde over det immaterielle indhold af de kopier, som er et resultat af den original, som sidstnævnte har stillet til rådighed, vedrører transaktionen indgået med kopivirksomheden kun de hjælpemidler, som muliggør overgivelsen af kopierne. Den pris, som kopivirksomheden fakturerer for de fremstillede kopier, fastsættes ikke under hensyntagen til den intellektuelle værdi af originalen, men til de tekniske kendetegn ved de kopier, som skal fremstilles, samt til antallet af bestilte eksemplarer.

30 Det fremgår derfor, at under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, kan en kopieringsvirksomhed som den, der er beskrevet i forelæggelsesafgørelsen, opfylde de egenskaber, som kendetegner en levering af goder som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1.

31 Det må imidlertid understreges, som det fremgår af denne doms præmis 18, at en kvalificering af en kopieringsvirksomhed som den i hovedsagen omhandlede som levering af goder eller levering af tjenesteydelser skal tage hensyn til samtlige de omstændigheder, under hvilke virksomheden udøves. Navnlig kan kopieringsvirksom-

heden ikke blot begrænses til en kopiering af en original, men kan ledsages af forskellige supplerende tjenesteydelser, såsom rådgivning og tilpasning, modificering og ændring af originalen ud fra kundens ønsker med henblik på fremstilling af kopier, som i større eller mindre grad adskiller sig fra originaldokumentet, der oprindeligt blev stillet til rådighed af kunden.

32 Under disse omstændigheder, og henset til, at der er tale om én enkelt kompleks kopieringstransaktion som anført i denne doms præmis 25, tilkommer det den forelæggende ret ud fra betydningen af disse ydelser for kunden, omfanget af behandlingen af originaldokumentet, som kunden har stillet til rådighed, den tid, som skal bruges på udførelsen af disse ydelser, og den andel af de samlede omkostninger, som de repræsenterer, at efterprøve, om disse ydelser kan anses for transaktioner, som — langt fra kun at være af begrænset betydning eller sekundære — har en fremherskende karakter i forhold til leveringen af de kopierede dokumenter, således at de ud over blot at være en kopiering udgør et mål i sig selv for modtageren af disse ydelser.

33 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 5, stk. 1, skal fortolkes således, at kopieringsvirksomheden opfylder de egenskaber, som kendetegner en levering af goder, for så vidt som den blot er begrænset til kopiering af dokumenter på hjælpemidler, idet beføjelsen til at råde over disse er overført fra kopivirksomheden til kunden, som har bestilt kopierne af originaldokumentet. En sådan virksomhed må imidlertid kvalificeres som »tjenesteydelser« som omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 1, når den ledsages af supplerende tjenesteydelser, som, henset til deres betydning for modtageren, den tid, som skal bruges på udførelsen af disse ydelser, den behandling af originaldokumenter, som kræves, og den andel af de samlede omkostninger, som

disse tjenesteydelser repræsenterer, har en fremherskende karakter i forhold til leveringen af goder, således at de udgør et mål i sig selv for modtageren af disse tjenesteydelser.

Sagens omkostninger

34 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 5, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at kopieringsvirksomheden opfylder de egenskaber, som kendetegner en levering af goder, for så vidt som den blot er begrænset til kopiering af dokumenter på hjælpemidler, idet beføjelsen til at råde over disse er overført fra kopivirksomheden til kunden, som har bestilt kopierne af originaldokumentet. En sådan virksomhed må imidlertid kvalificeres som »tjenesteydelser« som omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 1, når den ledsages af supplerende tjenesteydelser, som, henset til deres betydning for modtageren, den tid, som skal bruges på

udførelsen af disse ydelser, den behandling af originaldokumenter, som kræves, og den andel af de samlede omkostninger, som disse tjenesteydelser repræsenterer, har en fremherskende karakter i forhold til leveringen af goder, således at de udgør et mål i sig selv for modtageren af disse tjenesteydelser.

Underskrifter