ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

11 februari 2010 *

In zaak C-88/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Conseil d'État (Frankrijk) bij beslissing van 27 juni 2008, ingekomen bij het Hof op 2 maart 2009, in de procedure

Graphic Procédé

tegen

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

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, E. Levits (rapporteur), M. Ilešič, J.-J. Kasel en M. Safjan, rechters,

* Procestaal: Frans.

advocaat-generaal: P. Mengozzi,
griffier: R. Şereş, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 10 december 2009,

gelet op de opmerkingen van:

— Graphic Procédé, vertegenwoordigd door T. Haas, avocat,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en J.-S. Pilczer als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou, V. Karra en M. Apesos als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door M. Afonso als gemachtigde,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 5 en 6 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Graphic Procédé, een vennootschap die een reprografisch bedrijf uitoefent, en de ministère du Budget, des Comptes publics en de la Fonction publique [Frans ministerie van begrotingszaken, openbare financiën en de overheidsdienst] over navorderingen in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") en de daarop betrekking hebbende vertragingsrente.

Rechtskader

Unieregeling

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[…]”

4 Artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn luidt:

„Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”

5 Artikel 6, lid 1, eerste alinea, van deze richtlijn bepaalt:

„Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.”

Nationale regeling

6 Artikel 256 van de Code général des impôts [algemeen belastingwetboek], zoals van toepassing in het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastbare tijdvak, is een letterlijke omzetting van de artikelen 5, lid 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn.

7 Artikel 269 van de Code général des impôts bepaalt:

„1. Het belastbare feit vindt plaats:

a. voor leveringen en aankopen, door de overgave van de goederen, en voor diensten […], door de verrichting van de diensten […]

2. De belasting wordt verschuldigd:

a. voor de sub a van lid 1 bedoelde leveringen en aankopen […], wanneer het belastbare feit plaatsvindt;

[…]

c. voor de diensten […], wanneer de aanbetaling, de prijs of de bezoldiging wordt betaald of, met toestemming van de directeur van de belastingdienst, op basis van de facturatie […]"

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

8 Graphic Procédé is actief in de reprografie en maakt met eigen materialen kopieën van documenten, dossiers en ontwerpen op verzoek van een clientèle die voornamelijk bestaat uit architectenbureaus, adviesbureaus, musea, uitgevers, affichebureaus en ministeries. De klanten van Graphic Procédé blijven eigenaar van de originelen die zij willen reproduceren. De oplagen gaan van één tot enkele honderden exemplaren.

9 Aangezien Graphic Procédé meende dat haar handelingen diensten vormden, heeft zij in de periode van 1 januari 1991 tot en met 31 december 1993 de btw-aangifte gedaan en de btw voldaan op het tijdstip waarop zij haar facturen incasseerde.

10 De belastingadministratie, die van oordeel was dat de door Graphic Procédé verrichte handelingen leveringen van goederen vormden, heeft bij navorderingsaanslag van 27 september 1994 van deze vennootschap voor een bedrag van 582 503 FRF (of ongeveer 88 802 EUR) aan btw nagevorderd, zijnde de in rekening gebrachte btw die op 31 december 1993 nog niet aan de schatkist was doorgestort, vermeerderd met vertragingsrente ten bedrage van 39 319 FRF (of ongeveer 5 994 EUR).

11 Nadat haar verzoeken tot kwijtschelding van de nagevorderde btw-bedragen en de vertragingsrente waren afgewezen door het Tribunal administratif de Paris bij vonnis van 3 april 2003 en nadien door de Cour adminstrative de Paris bij arrest van 15 juni 2006, heeft Graphic Procédé tegen dit arrest beroep in cassatie ingesteld bij de Conseil d'État.

12 Van oordeel dat voor de beslechting van het aanhangige geding een uitlegging van de bepalingen van de Zesde richtlijn noodzakelijk is, heeft de Conseil d'État de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Aan de hand van welke criteria kan worden uitgemaakt of reprografie een levering van goederen dan wel een dienstverrichting is?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

13 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen op basis van welke criteria voor de heffing van de btw kan worden uitgemaakt of een reprografische activiteit als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, als een levering van goederen in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn moet worden aangemerkt, dan wel als een dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van deze richtlijn.

14 Van meet af aan zij eraan herinnerd dat de Zesde richtlijn een gemeenschappelijk btw-stelsel heeft ingevoerd dat meer in het bijzonder is gebaseerd op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen (zie arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 48).

15 In dit verband geeft de Zesde richtlijn de btw een zeer ruime werkingssfeer aangezien artikel 2, betreffende de belastbare handelingen, behalve de invoer van goederen ook de leveringen van goederen en de diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, betreft (zie arrest Halifax e.a., reeds aangehaald, punt 49).

16 Wat het begrip „levering van goederen" betreft, preciseert artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn dat als een dergelijke levering wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Blijkens de rechtspraak van het Hof omvat dit begrip elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk over die zaak te beschikken als ware zij de eigenaar daarvan (zie arrest Halifax e.a., reeds aangehaald, punt 51).

17 Wat het begrip „diensten" betreft volgt uit artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn dat daaronder elke handeling valt die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 van deze richtlijn is.

18 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat wanneer een handeling uit een reeks elementen en handelingen bestaat, rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt, teneinde te bepalen of het om twee of meer afzonderlijke prestaties dan wel om één prestatie gaat, en of, in dit laatste geval, deze prestatie als levering van goederen dan wel als dienstverrichting moet worden gekwalificeerd (zie in die zin arresten van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Jurispr. blz. I-2395, punten 12-14; 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank, C-41/04, Jurispr. blz. I-9433, punt 19, en 29 maart 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Jurispr. blz. I-2697, punt 17).

19 Het Hof heeft tevens geoordeeld dat, gelet op de tweeledige omstandigheid dat ingevolge artikel 2 van de Zesde richtlijn elke handeling normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, en dat de handeling die economisch gezien uit één prestatie bestaat, niet kunstmatig uit elkaar mag worden gehaald omdat anders de goede werking van het btw-stelsel zou worden aangetast, er sprake is van één prestatie ingeval twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige aan zijn klant levert, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één economische, niet te splitsen prestatie vormen, waarvan het

kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen (reeds aangehaalde arresten Levob Verzekeringen en OV Bank, punten 20 en 22, en Aktiebolaget NN, punten 22 en 23).

20 In casu is het van belang uit te maken of, gelet op de kenmerkende elementen van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling, de reprograaf ten behoeve van zijn klant, die als de modale consument wordt beschouwd, meerdere, van elkaar te onderscheiden hoofdprestaties dan wel één enkele prestatie verricht (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Levob Verzekeringen en OV Bank, punt 20, en Aktiebolaget NN, punt 20).

21 Zoals in de verwijzingsbeslissing wordt gepreciseerd, bestaat het economische doeleinde van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde reprografische activiteit in de reproductie in een min of meer groot aantal exemplaren van een door de klant geleverd origineel.

22 Zoals uit de stukken blijkt, bestaat deze reprografische activiteit met name niet alleen in de eenvoudige reproductie van originele documenten, maar houdt zij bovendien in dat fotokopieertoestellen worden geselecteerd en geprogrammeerd, dat documenten worden samengehouden en vastgehecht en dat kopieën op volgorde worden gelegd.

23 Derhalve volgt uit deze vaststellingen dat alle elementen die de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling uitmaken, noodzakelijk zijn voor de reprografische activiteit en nauw met elkaar verbonden zijn.

24 Om uit te maken of één samengestelde handeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, als een levering van goederen dan wel als een dienst moet worden gekwalificeerd, moeten de overheersende elementen ervan worden bepaald (zie met name reeds aangehaalde arresten Faaborg-Gelting Linien, punten 12 en 14; Levob Verzekeringen en OV Bank, punt 27, en Aktiebolaget NN, punt 27). Volgens de rechtspraak moet een dienst worden beschouwd als bijkomend bij een hoofddienst wanneer hij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken (zie arrest Aktiebolaget NN, reeds aangehaald, punt 28).

25 In de omstandigheden in het hoofdgeding kan niet worden betwist dat het doel op zich van de reprografische activiteit erin bestaat kopieën te overhandigen aan klanten die de reprograaf vooraf het origineel hebben bezorgd, waarbij de aan deze overhandiging voorafgaande handelingen om de kopieën samen te houden en in volgorde te leggen voor de reprograaf slechts een middel zijn om zijn prestatie zo aantrekkelijk mogelijk te maken voor zijn klanten. Deze activiteit leidt dus tot één enkele economische, niet te splitsen prestatie waarvan het kunstmatig zou zijn deze uit elkaar te halen.

26 Er zij eraan herinnerd dat een activiteit slechts als een levering van goederen kan worden aangemerkt mits is voldaan aan de criteria van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn, zoals die zijn uiteengezet in punt 16 van dit arrest.

27 Zo moet een dergelijke activiteit allereerst zien op een lichamelijke zaak. In het hoofdgeding heeft de reprografische activiteit precies betrekking op de productie van kopieën op een drager zoals papier.

28 Vervolgens moet, volgens diezelfde bepaling van de Zesde richtlijn, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken het gevolg zijn van de levering van deze zaak.

29 In het hoofdgeding vormt de overhandiging door de reprograaf van kopieën aan de klant die deze heeft besteld, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over deze kopieën te beschikken in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn. Deze overdracht of overgang betreft precies de dragers, in casu vellen papier, waarop de reproductie is gebeurd en die de reprograaf ter beschikking heeft vóór overhandiging ervan aan de klant. De klant van de reprograaf is immers nooit zijn recht ontnomen om te beschikken over de onlichamelijke inhoud van de kopieën die zijn gemaakt op basis van het door hem bezorgde origineel, daar de met de reprograaf gesloten transactie uitsluitend ziet op de dragers die overhandiging van de kopieën mogelijk maken. De prijs die de reprograaf voor de gemaakte kopieën in rekening brengt, wordt in feite bepaald niet op basis van de intellectuele waarde van het origineel, maar op basis van de technische kenmerken van de te maken kopieën en van de bestelde oplage.

30 In de omstandigheden in het hoofdgeding blijkt een reprografische activiteit zoals omschreven in de verwijzingsbeslissing, dus te kunnen beantwoorden aan de kenmerken van een levering van goederen in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn.

31 Toch dient te worden benadrukt, zoals blijkt uit punt 18 van dit arrest, dat bij de kwalificatie van een reprografische activiteit als die welke in het hoofdgeding aan de

orde is, als levering van goederen dan wel als dienst rekening moet worden gehouden met alle omstandigheden waarin deze activiteit wordt uitgeoefend. Het is met name mogelijk dat de activiteit van een reprograaf niet alleen bestaat in de gewone reproductie van een origineel, maar verschillende bijkomende diensten inhoudt zoals adviesverlening en het aanpassen, wijzigen en veranderen van het origineel volgens de wensen van de klant, zodat de reprograaf kopieën kan maken die min of meer aanzienlijk verschillen van het origineel dat de klant hem aanvankelijk had bezorgd.

32 Gelet op het feit dat — zoals is uiteengezet in punt 25 van dit arrest — de reprografische activiteit één samengestelde prestatie vormt, staat het bijgevolg aan de verwijzende rechter om na te gaan, naargelang van het belang dat deze prestaties voor de klant hebben, in welke mate het door de klant bezorgde origineel wordt verwerkt, hoeveel tijd de uitvoering van deze prestaties vergt en wat het aandeel van deze prestaties in de totale kostprijs is, en bovendien of deze prestaties kunnen worden beschouwd als handelingen die in plaats van slechts ondergeschikt of bijkomstig te zijn, overheersend zijn ten aanzien van de levering van de gereproduceerde documenten, zodat zij, meer dan deze gewone reproductie, een doel op zich vormen voor de ontvanger van deze diensten.

33 Derhalve dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de reprografie beantwoordt aan de kenmerken van een levering van goederen voor zover zij alleen bestaat in een gewone reproductie van documenten op een drager, waarbij de macht om erover te beschikken wordt overgedragen van de reprograaf op de klant die de kopieën van het origineel heeft besteld. Een dergelijke activiteit moet echter als een „dienst" in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn worden aangemerkt wanneer blijkt dat deze activiteit gepaard gaat met bijkomende diensten die ten aanzien van de levering van goederen overheersend kunnen zijn naargelang van het belang dat zij voor de dienstontvanger hebben, de tijd die uitvoering ervan vergt, de mate van verwerking die de originele

documenten vereisen en het aandeel van deze diensten in de totale kostprijs, zodat zij voor de dienstontvanger een doel op zich vormen.

Kosten

34 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd dat de reprografie beantwoordt aan de kenmerken van een levering van goederen voor zover zij alleen bestaat in een gewone reproductie van documenten op een drager, waarbij de macht om erover te beschikken wordt overgedragen van de reprograaf op de klant die de kopieën van het origineel heeft besteld. Een dergelijke activiteit moet echter als een „dienst" in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388) worden aangemerkt wanneer blijkt dat deze activiteit gepaard gaat met bijkomende diensten die ten aanzien van de levering van goederen overheersend kunnen zijn naargelang van het belang dat zij voor de dienstontvanger hebben, de tijd die

uitvoering ervan vergt, de mate van verwerking die de originele documenten vereisen en het aandeel van deze diensten in de totale kostprijs, zodat zij voor de dienstontvanger een doel op zich vormen.

ondertekeningen