UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

11 päivänä helmikuuta 2010 *

Asiassa C-88/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Conseil d'État (Ranska) on esittänyt 27.6.2008 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 2.3.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Graphic Procédé

vastaan

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit E. Levits (esittelevä tuomari), M. Ilešič, J.-J. Kasel ja M. Safjan,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

julkisasiamies: P. Mengozzi,
kirjaaja: hallintovirkamies R. Şereş,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 10.12.2009 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Graphic Procédé, edustajanaan avocat T. Haas,

– Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja J.-S. Pilczer,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou, V. Karra ja M. Apesos,

– Euroopan komissio, asiamiehenään M. Afonso,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 5 ja 6 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat monistustoimintaa harjoittava yhtiö Graphic Procédé ja ministère du Budjet, des Comptes publics et de la Fonction publique (budjetista, julkishallinnon tilinpidosta ja julkishallinnon henkilöstöstä vastaava ministeriö) ja joka koskee arvonlisäveron jälkiverotusta ja siihen liittyviä korkoja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta

_ _”

4 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

5 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”’Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.”

Kansallinen säännöstö

6 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohta ja 6 artiklan 1 kohta on saatettu sanatarkasti osaksi Ranskan oikeusjärjestystä yleisistä verosäännöksistä annetun Ranskan lain (code général des impôts) 256 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa kyseessä olevaan verokauteen.

7 Yleisistä verosäännöksistä annetun lain 269 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Verotettava tapahtuma on:

a) luovutusten ja ostojen osalta tavaroiden luovutus ja palvelujen suoritusten osalta – – palvelujen suorittaminen

2. Verosaatava syntyy:

a) 1 momentin – – kohdassa tarkoitetuista luovutuksista ja ostoista – –, kun verotettava tapahtuma toteutuu.

– –

c) palvelujen suorituksista – –, kun ennakkomaksu, kauppahinta tai palkkio otetaan vastaan tai, verojohtajan suostumuksella, kun laskutus toteutuu – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

8 Graphic Procédén harjoittama monistustoiminta koostuu siitä, että se kopioi omia materiaalejaan käyttäen asiakkaiden – joita ovat erityisesti arkkitehtitoimistot, suunnittelutoimistot, museot, kustantajat, julisteita käyttävät mainostajat ja ministeriöt – asiakirjoja, asiakirjavihkoja ja suunnitelmia. Graphic Procédén asiakkaat säilyttävät kopioitaviksi pyytämiensä alkuperäiskappaleiden omistusoikeuden. Tehtyjen vedoksien määrä vaihtelee yhdestä kopiosta useaan sataan.

9 Koska Graphic Procédé piti tekemiään liiketoimia palvelujen suorituksina, se ilmoitti ja maksoi ajanjaksolta 1.1.1991–31.12.1993 arvonlisäveron silloin, kun se sai maksun laskuista.

10 Veroviranomainen, joka piti Graphic Procédén tekemiä liiketoimia tavaroiden luovutuksina, antoi 27.9.1994 jälkiverotusilmoituksen, jossa se määräsi yhtiölle jälkikäteen maksettavaksi 582 503 Ranskan frangia (FRF) (noin 88 802 euroa) arvonlisäveroa, joka vastaa laskutettua mutta ei vielä valtiolle 31.12.1993 mennessä tilitettyä arvonlisäveroa 39 319 FRF:n (noin 5 994 euroa) suuruisine viivästyskorkoineen.

11 Koska yhtiön vaatimus sen vapauttamisesta jälkiverotuspäätöksissä määrättyjen verojen ja viivästyskorkojen maksamisesta hylättiin tribunal administratif de Paris'n 3.4.2003 antamalla tuomiolla ja sen jälkeen cour administrative d'appel de Paris'n 15.6.2006 antamalla tuomiolla, Graphic Procédé saattoi asian Conseil d'État'n käsiteltäväksi jälkimmäisestä tuomiosta tekemällään kassaatiovalituksella.

12 Tässä tilanteessa Conseil d'État päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Mitä arviointiperusteita on sovellettava määritettäessä sitä, onko monistuksessa kyse tavaroiden luovutuksesta vai palvelujen suorituksesta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää kysymyksellään ne arviointiperusteet, joiden perusteella voidaan ratkaista arvonlisäveron kantamista varten, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen monistustoiminta katsottava kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi tavaroiden luovutukseksi vai saman direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi palvelujen suoritukseksi.

14 Aluksi on muistutettava, että kuudennella direktiivillä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka perustuu muun muassa verollisten liiketoimien yhtenäiseen määritelmään (ks. asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1609, 48 kohta).

15 Kuudennessa direktiivissä annetaan tässä yhteydessä arvonlisäverolle hyvin laaja soveltamisala, koska sen 2 artiklassa tarkoitettuja verollisia liiketoimia ovat tavaroiden maahantuonnin lisäksi verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamat vastikkeelliset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset (ks. em. asia Halifax ym., tuomion 49 kohta).

16 Ensinnäkin tavaroiden luovutuksen käsitteestä kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään, että tällaisella luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Oikeuskäytännössä on täsmennetty tästä, että käsitteeseen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja (ks. em. asia Halifax ym., tuomion 51 kohta).

17 Palvelujen suorituksen käsitteestä kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdasta ilmenee, että se kattaa liiketoimet, jotka eivät ole kyseisen direktiivin 5 artiklassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia.

18 Kuten oikeuskäytännöstä käy ilmi, liiketoimien koostuessa useasta eri osatekijästä ja toiminnosta on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista, onko kysymys kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä ainoasta suorituksesta, ja, jos kysymyksessä on yksi ainoa suoritus, onko tämä suoritus katsottava tavaroiden luovutukseksi vai palvelujen suoritukseksi (ks. vastaavasti asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996, Kok., s. I-2395, 12–14 kohta asia C-41/04, Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomio 27.10.2005, Kok., s. I-9433, 19 kohta ja asia C-111/05, Aktiebolaget NN, tuomio 29.3.2007, Kok, s. I-2697, 17 kohta).

19 Oikeuskäytännössä on myös todettu, että kun otetaan huomioon yhtäältä se, että kuudennen direktiivin 2 artiklan perusteella jokaista liiketoimea on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, ja toisaalta se, että jotta arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta ei vaarannettaisi, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta suorituksesta koostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin, kyseessä on yksi ainoa suoritus, kun verovelvollisen asiakkaalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suori-

tuksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista (ks. em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 20 ja 22 kohta ja em. asia Aktiebolaget NN, tuomion 22 ja 23 kohta).

20 Nyt käsiteltävässä asiassa on selvitettävä, tarjoaako monistustoiminnan harjoittaja pääasiassa kyseessä olevan liiketoimen luonteenomaisten osatekijöiden valossa asiakkaalleen, jona pidetään keskivertokuluttajaa, useita erillisiä pääasiallisia suorituksia vai yhden ainoan suorituksen (ks. vastaavasti em. asia. Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 20 kohta ja em. asia Aktiebolaget, tuomion 20 kohta).

21 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on täsmentänyt ennakkoratkaisupyynnössään, pääasiassa kyseessä olevan monistustoiminnan taloudellinen tavoite muodostuu siitä, että yhtiö ottaa asiakkaan toimittamasta alkuperäiskappaleesta yhden tai useamman kopion.

22 Kuten unionin tuomioistuimelle jätetyistä asiakirjoista ilmenee, tämä monistustoiminta ei rajoitu pelkkään ja yksinkertaiseen alkuperäiskappaleiden kopiointiin, vaan siihen liittyy myös kopiokoneiden valinta ja ohjelmointi sekä asiakirjojen niputtamis- ja nidontatyöt sekä kopioiden järjestämistyöt.

23 Edellä todetusta seuraa näin ollen, että kaikki osatekijät, joista pääasiassa kyseessä oleva liiketoimi koostuu, näyttävät olevan välttämättömiä monistustoiminnan kannalta ja liittyvät läheisesti yhteen.

24 Sen ratkaisemiseksi, onko nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan yhden ainoan moniosaisen liiketoimen kaltaista suoritusta pidettävä tavaroiden luovutuksena vai palveluiden suorituksena, on tarpeen yksilöidä kaikkein merkittävimmät liiketoimen osatekijät (ks. erityisesti em. asia Faaborg-Gelting Linien, tuomion 12 ja 14 kohta; em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 27 kohta ja em. asia Aktiebolaget NN, tuomion 27 kohta). Oikeuskäytännöstä ilmenee, että suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (ks. em. asia Aktiebolaget NN, tuomion 28 kohta).

25 Pääasian olosuhteissa ei voida kiistää sitä, että monistustoiminnan harjoittajan toiminnan tavoitteena sinällään on saattaa asiakkaiden käyttöön kopioita asiakkaiden monistustoiminnan harjoittajalle aiemmin toimittamasta alkuperäiskappaleesta, kun taas kopioiden toimittamista edeltävät niputtamis- ja järjestämistoiminnot ovat ainoastaan monistustoiminnan harjoittajan keino antaa asiakkaiden nauttia ensin mainitun tarjoamasta suorituksesta parhaalla mahdollisella tavalla. Tällainen toiminta johtaa siten yhteen jakamattomaan taloudelliseen suoritukseen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista.

26 Koska näin on, on muistutettava, että jotta toiminta voidaan katsoa tavaroiden luovutukseksi, sen on täytettävä kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa vahvistetut arviointiperusteet, sellaisina kuin ne on esitetty tämän tuomion 16 kohdassa.

27 Yhtäältä tällaisen toiminnan kohteena on siis oltava aineellinen omaisuus. Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa monistustoiminnan kohteena näyttää olevan nimenomaan kopioiden tuottaminen paperille ja vastaaville tallennemateriaaleille.

28 Toisaalta kuudennen direktiivin saman säännöksen mukaan kyseisen tavaran luovutuksesta on seurattava, että aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluva määräämisvalta siirtyy.

29 Kun monistustoiminnan harjoittaja saattaa pääasiassa kopiot ne tilanneen asiakkaan käyttöön, kyseessä on kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu niiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto. Se koskee juuri niitä tallennemateriaaleja, tässä tapauksessa paperiarkkeja, joille kopiointi tehtiin ja jotka olivat monistustoiminnan harjoittajan määräysvallassa ennen niiden saattamista asiakkaan käyttöön. Koska monistustoiminnan harjoittajan asiakkaalta ei ole missään vaiheessa viety sen oikeutta määrätä kopioiden aineettomasta sisällöstä, joka ilmenee asiakkaan toimittamasta alkuperäisestä kappaleesta, monistustoiminnan harjoittajan kanssa sovittu siirto käsittää ainoastaan tallennemateriaalit, jotka mahdollistavat kopioiden käyttöön saattamisen. Monistustoiminnan harjoittajan ottamistaan kopioista laskuttaman hinnan määräytymisessä ei tosiasiallisesti oteta huomioon alkuperäiskappaleeseen liittyvää immateriaalista arvoa vaan hinnassa otetaan huomioon toimeksiannon kohteena olevien kopioiden tekniset ominaispiirteet sekä tilattujen kappaleiden määrä.

30 Näin ollen pääasian olosuhteissa ennakkoratkaisupyynnössä kuvatun monistustoiminnan kaltainen toiminta on omiaan vastaamaan kuudennen direktiivin 5 kohdan 1 kohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksen omaispiirteitä.

31 Tässä on kuitenkin korostettava, että – kuten tämän tuomion 18 kohdasta ilmenee – pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen monistustoiminnan luokittelussa tavaroiden luovutukseksi tai palvelujen suoritukseksi on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa tätä toimintaa harjoitetaan. Erityisesti on mahdollista, että monistustoiminnan

harjoittajan toiminta ei rajoitu pelkkään alkuperäiskappaleen kopiointiin, vaan siihen liittyy erilaisia täydentäviä palveluja, kuten neuvonta ja alkuperäiskappaleen sovittaminen, mukauttaminen ja muuttaminen asiakkaan toivomusten mukaisesti sitä varten, että saadaan aikaan sellaisia kopioita, jotka eroavat enemmän tai vähemmän asiakkaan alun perin toimittamasta alkuperäiskappaleesta.

32 Tällaisessa tilanteessa, kun otetaan huomioon, että monistustoiminta on luonteeltaan yksi ainoa moniosainen liiketoimi, kuten tämän tuomion 25 kohdassa on todettu, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa sen perusteella, miten tärkeitä nämä palveluiden suoritukset ovat asiakkaalle, miten mittavaa käsittelyä asiakkaan toimittama alkuperäiskappale vaatii, miten paljon aikaa näiden palveluiden suorittamiseen kuluu ja mikä niiden osuus on kokonaiskustannuksista, voidaanko nämä palveluiden suoritukset katsoa liiketoimiksi, joiden merkitys ei ole mitenkään vähäinen tai liitännäinen vaan päinvastoin hallitseva suhteessa kopioitujen asiakirjojen luovuttamiseen siten, että ne muodostavat näiden suoritusten vastaanottajan kannalta – pelkän kopioinnin ylittävän – tavoitteen sinänsä.

33 Näin ollen esitettyyn kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että monistustoiminta vastaa tavaroiden luovutuksen omaispiirteitä siltä osin kuin se rajoittuu pelkkään asiakirjojen kopioimiseen tallennemateriaaleille, koska kopioita koskeva määräysvalta siirtyy alkuperäiskappaleesta kopiot tilanneelle asiakkaalle. Tällainen toiminta on kuitenkin katsottava kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi palvelujen suoritukseksi, jos asiassa ilmenee, että siihen liittyy täydentäviä palveluja, joiden merkitys voi olla sen perusteella, miten tärkeitä ne ovat niiden vastaanottajalle, miten paljon aikaa niiden suorittamiseen kuluu, minkälaista käsittelyä alkuperäiskappaleet vaativat ja mikä näiden palvelujen osuus on kokonaiskustannuksista, hallitseva suhteessa tavaran

luovuttamisen käsittävään liiketoimeen siten, että nämä palvelut muodostavat niiden vastaanottajan kannalta tavoitteen sinänsä.

Oikeudenkäyntikulut

34 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että monistustoiminta vastaa tavaroiden luovutuksen omaispiirteitä siltä osin kuin se rajoittuu pelkkään asiakirjojen kopioimiseen tallennemateriaaleille, koska kopioita koskeva määräysvalta siirtyy alkuperäiskappaleesta kopiot tilanneelle asiakkaalle. Tällainen toiminta on kuitenkin katsottava kuudennen direktiivin 77/388 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi palvelujen suoritukseksi, jos asiassa ilmenee, että siihen liittyy täydentäviä palveluja, joiden merkitys voi olla sen perusteella, miten tärkeitä ne ovat niiden vastaanottajalle, miten paljon aikaa niiden suorittamiseen kuluu, minkälaista käsittelyä alkuperäiskappaleet vaativat ja mikä näiden palvelujen osuus on kokonaiskustannuk-

sista, hallitseva suhteessa tavaran luovuttamisen käsittävään liiketoimeen siten, että nämä palvelut muodostavat niiden vastaanottajan kannalta tavoitteen sinänsä.

Allekirjoitukset