EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

11. veebruar 2010 *

Kohtuasjas C-88/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Conseil d'État (Prantsusmaa) 27. juuni 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. märtsil 2009, menetluses

Graphic Procédé

versus

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

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano ja kohtunikud E. Levits (ettekandja), M. Ilešič, J.-J. Kasel ja M. Safjan

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

kohtujurist: P. Mengozzi,
kohtusekretär: ametnik R. Şereş,

arvestades kirjalikus menetluses ja 10. detsembri 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Graphic Procédé, esindaja: advokaat T. Haas,

– Prantsusmaa valitsus, esindajad: G. De Bergues ja J.-S. Pilczer,

– Kreeka valitsus, esindajad: O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou, V. Karra ja M. Apesos,

– Euroopa Komisjon, esindaja: M. Afonso,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv"), artikleid 5 ja 6.

2 Taotlus on esitatud reprograafiaga tegeleva äriühingu Graphic Procédé ja Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (eelarve, avaliku sektori arvepidamise ja avaliku teenistuse ministeeriumi) vahelises vaidluses, mis käsitleb käibemaksu ja sellega seotud viivitusintressi.

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikkel 2 sätestab:

Käibemaksuga maksustatakse

„1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil

maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[…]”.

4 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 1 sätestab:

„„Kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.”

5 Selle direktiivi artikli 6 lõike 1 esimene lõik sätestab:

„„Teenuste osutamine” on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses.”

Siseriiklikud õigusnormid

6 Üldise maksuseadustiku (Code général des impôts, edaspidi „CGI”), põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artikliga 256 võeti sõna-sõnalt üle kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 1 ja artikli 6 lõige 1.

7 CGI artikkel 269 sätestab:

„1. Maksustatavad toimingud on:

a. kaubatarned ja ostud kaupade kättetoimetamise teel ja teenuste pakkumine […] teenuste osutamise teel […]

2. Maks kuulub tasumisele:

a. […] lõike 1 punktis a osutatud tarnete ja ostude pealt, maksustatava teokoosseisu täitumisel.

[…]

c. Teenuste osutamise eest […], ettemaksete, hinna, tasu sissenõudmise hetkel või maksuteenistuse juhataja loal deebetkannete alusel […]"

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 Graphic Procédé'i reprograafia alane tegevus kujutab endast klientide, eeskätt arhitektuuribüroode, konsultatsioonibüroode, muuseumide, kirjastuste, linnareklaami agentuuride ja ministeeriumide tellimusel oma vahenditega dokumentidest, toimikutest ja plaanidest koopiate tegemist. Graphic Procédé'i klientidele jääb paljundatavate originaaldokumentide omandiõigus. Nimetatud dokumentidest tehakse üks kuni mitusada koopiat.

9 Pidades enda tegevust teenuste osutamiseks, deklareeris ja maksis Graphic Procédé ajavahemikus 1. jaanuarist 1991 kuni 31. detsembrini 1993 esitatud arvete alusel tasutud summadelt käibemaksu.

10 Leides, et Graphic Procédé'i poolt tehtavad toimingud on kaubatarned, nõudis maksuamet 27. septembril 1994. aasta käibemaksu ümberarvutuse teatisega nimetatud äriühingult sisse täiendava käibemaksu summas 582 503 Prantsuse franki (ligikaudu 88 802 eurot), mis puudutab arvetele märgitud, kuid 31. detsembriks 1993 riigieelarvesse tasumata käibemaksu, millele lisandus viivitusintress summas 39 319 Prantsuse franki (ligikaudu 5 994 eurot).

11 Kuna Graphic Procédé'i taotlus vabastada ta täiendava käibemaksu ja viivitusintressi maksmise kohustusest jäeti rahuldamata Pariisi halduskohtu 3. aprilli 2003. aasta otsusega ja Pariisi teise astme halduskohtu 15. juuni 2006. aasta otsusega, esitas ta Conseil d'État'le viimati nimetatud otsuse peale kassatsioonkaebuse.

12 Neil asjaoludel otsustas Conseil d'État – leides, et tema menetluses oleva vaidluse lahendamine sõltub kuuenda direktiivi sätete tõlgendamisest –, menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Milliste kriteeriumide alusel määratakse kindlaks, kas reprograafia on kaubatarne või teenuste osutamine?"

Eelotsuse küsimus

13 Eelotsuse küsimusega soovib siseriiklik kohus teada, milliste kriteeriumide alusel saab käibemaksu sissenõudmisel kindlaks määrata, kas selline reprograafia alane tegevus nagu põhikohtuasjas arutusel olev tegevus on kaubatarne kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses või teenuste osutamine selle direktiivi artikli 6 lõike 1 tähenduses.

14 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et kuues direktiiv kehtestab ühise käibemaksusüsteemi, mis põhineb maksustatavate tehingute ühetaolisel määratlusel (vt 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punkt 48).

15 Selles osas määrab kuues direktiiv käibemaksu väga laia kohaldamisala, viidates maksustatavaid tehinguid käsitlevas artiklis 2 lisaks kauba impordile ka kauba tarnetele või teenuste osutamisele tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb (vt eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 49).

16 Mis puudutab „kaubatarnete” mõistet, siis täpsustab kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 1, et seda käsitletakse kui materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et see mõiste hõlmab materiaalse vara ülemineku mis tahes tehingut, millega üks pool loovutab teisele poolele õiguse seda asja omanikuna käsutada (vt eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 51).

17 Mis puudutab mõistet „teenuste osutamine”, siis tuleneb kuuenda direktiivi artikli 6 lõikest 1, et selle alla kuulub iga tehing, mis ei ole kaubatarne sama direktiivi artikli 5 tähenduses.

18 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kui tehing koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki asjassepuutuva tehingu toimumisel esinevaid asjaolusid, selleks et kindlaks teha ühelt poolt, kas tegemist on kahe või enama eraldiseisva sooritusega või ühe sooritusega, ning teiselt poolt, kui tegemist on ühe sooritusega, kas seda tuleb määratleda kaubatarne või teenuste osutamisena (vt selle kohta 2. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-231/94: Faaborg-Gelting Linien, EKL 1996, lk I-2395, punktid 12–14; 27. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-41/04: Levob Verzekeringen ja OV Bank, EKL 2005, lk I-9433, punkt 19 ja 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-111/05: Aktiebolaget NN, EKL 2008, lk I-2697, punkt 17).

19 Euroopa Kohus on ka leidnud, et arvestades neid kahte asjaolu, et ühelt poolt tuleneb kuuenda direktiivi artiklist 2, et tavaliselt tuleb iga tehingut pidada eraldiseisvaks ja eristatavaks, ning teiselt poolt vältimaks käibemaksusüsteemi toimimise moonutamist, ei tohi majanduslikus mõttes ühest sooritusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks lahutada, on tegemist ühe teenusega siis, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehinguga hõlmatud tegurit või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks

jagamine oleks kunstlik (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank, punktid 20 ja 22 ja kohtuotsus Aktiebolaget NN, punktid 22 ja 23).

20 Käesolevas asjas on tähtis põhikohtuasjas arutusel oleva toimingu iseloomulike tunnuste põhjal välja selgitada, kas reprograafia alase teenuse pakkuja teeb tarbijale – sealjuures lähtutakse keskmisest tarbijast – mitu eraldiseisvat põhisooritust või ühe soorituse (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 20 ja kohtuotsus Aktiebolaget, punkt 20).

21 Kuid eelotsusetaotluses toodud selgituste kohaselt on sellise reprograafia alase tegevuse nagu põhikohtuasjas arutusel oleva tegevuse eesmärk klientidelt saadud originaaldokumentidest teatud arvu koopiate tegemine.

22 Nagu kohtutoimikust nähtub, ei piirdu see reprograafia alane tegevus üksnes originaaldokumentide paljundamisega, vaid hõlmab ka koopiamasinate valimist ja programmeerimist ning dokumentide kokkupanemist, köitmist ja koopiate järjestamist.

23 Neist asjaoludest nähtub, et kõik põhikohtuasjas arutlusel oleva tegevuse osad näivad olevat reprograafia alase tegevuse jaoks vajalikud ja sellega tihedalt seotud.

24 Selleks et teha kindlaks, kas sellist ühte mitmejärgulist tehingut, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, tuleb määratleda kaubatarnena või teenuste osutamisena, tuleb tuvastada nimetatud tehingu olulisimad tunnused (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Faaborg-Gelting Linien, punktid 12 ja 14, ning kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 27). Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et ühe mitmejärgulise tehingu puhul võib mingit sooritust pidada põhisooritusest suhtes kõrvalsooritusest, kui sellel ei ole klientide jaoks omaette eesmärki, vaid selle abil saab teenuseosutaja põhiteenust kasutada parimatel tingimustel (vt eespool viidatud kohtuotsus Aktiebolaget NN, punkt 28).

25 Põhikohtuasja asjaolusid silmas pidades ei saa väita, et reprograafia alase teenuse pakkuja tegevuse eesmärk on anda klientidele üle viimaste poolt talle eelnevalt antud originaaldokumendi koopiad ja et dokumentide kokkupanemine ja järjestamine enne kliendile üleandmist üksnes võimaldab teenust osutada parimatel tingimustel. Seega on nimetatud tegevuse puhul tegemist ühest sooritusest koosneva tehinguga, mille osadeks lahutamine oleks kunstlik.

26 Seetõttu tuleb meenutada, et tehingu määratlemiseks kaubatarnena peab see vastama kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 1 sätestatud tingimustele, mis on välja toodud käesoleva otsuse punktis 16.

27 Niisiis peab selline tehing esiteks puudutama materiaalset vara. Põhikohtuasjas arutusel oleva reprograafia alase tegevuse konkreetne eesmärk näib olevat koopiate tegemine materjalile, milleks on paber.

28 Teiseks peab kuuenda direktiivi sama sätte kohaselt materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekule eelnema nimetatud vara üleandmine.

29 Põhikohtuasjas vastab reprograafia alase teenuse pakkuja poolt koopiate üleandmine need tellinud kliendile nimetatud koopiate omanikuna käsutamise õiguse üleminekule kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses. See üleandmine puudutab konkreetselt materjali - käesoleval juhul paberilehti, millele paljundus tehti -, mis enne kliendile üleandmist olid reprograafia alase teenuse pakkuja käsutuses. Kuna nimetatud teenuse osutaja klient ei ole ilma jäänud tema poolt üleantud originaaldokumentidest tehtud koopiatega seotud immateriaalse vara käsutamise õigusest, puudutab tema poolt teenuse osutajaga sõlmitud tehing üksnes koopiate üleandmist võimaldavat materjali. Teenuse osutaja poolt tehtud koopiate eest tasumisele kuuluvat hinda ei määrata kindlaks mitte originaaldokumentidega kaasneva immateriaalse väärtuse, vaid paljundatavate koopiate tehniliste omaduste ja tellitud eksemplaride arvu põhjal.

30 Seega näib, et põhikohtuasja asjaoludel on eelotsusetaotluses kirjeldatud reprograafia alasel tegevusel kaubatarne tunnused kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses.

31 Samas tuleb rõhutada, nagu tuleneb käesoleva otsuse punktist 18, et sellise reprograafia alase tegevuse nagu põhikohtuasjas arutusel oleva tegevuse määratlemisel kaubatarne või teenuste osutamisena tuleb arvesse võtta kõiki selle tegevusega seotud asjaolusid.

Eeskätt ei piirdu reprograafia alase teenuse pakkuja tegevus üksnes originaaldokumendi paljundamisega, vaid sellega kaasnevad erinevad lisateenused nagu nõustamine ja originaaldokumendi kohandamine, teisendamine ja muutmine vastavalt kliendi soovile eesmärgiga teha nimetatud dokumendist koopiad, mis erinevad suuremal või vähemal määral selgelt kliendi poolt antud algsest originaaldokumendist.

32 Neil asjaoludel ja võttes arvesse käesoleva otsuse punktis 25 kirjeldatud mitmejärgulise reprograafia alase tegevuse ainulaadsust, tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kindlaks teha – lähtudes nimetatud tegevuse tähtsusest kliendi jaoks, kliendi poolt üle antud originaaldokumendi töötlemise ulatusest, nimetatud tegevuse läbiviimiseks kulunud ajast ning sellest, kui suure osa kõnealuse tegevuse eest võetav tasu moodustab teenuse koguhinnast –, kas nimetatud toimingut saab pidada toiminguks, millel on – kuna tegemist ei ole väheolulise toimingu ega kõrvalsooritusega –, paljundatud dokumentide üleandmisega võrreldes ülekaalukas tähtsus, kujutades endast teenuse saaja jaoks pelgast paljundamisest enamat, eraldi eesmärki.

33 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõiget 1 tuleb tõlgendada selliselt, et reprograafia alane tegevus vastab kaubatarne tunnustele niivõrd, kuivõrd selle puhul on tegemist üksnes dokumentide paljundamisega materjalile, mille käsutamise õigus läheb reprograafia alase teenuse osutajalt üle originaaldokumendist koopiad tellinud kliendile. Kuid nimetatud tegevust tuleb määratleda „teenuste osutamisena" kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 tähenduses, kui ilmneb, et sellega kaasnevad lisateenused, millel on – lähtudes nimetatud teenuste tähtsusest kliendi jaoks, nende osutamiseks kulunud ajast, originaaldokumentide töötlemise vajaduse ulatusest ning sellest, kui suure osa kõnealuste lisateenuste eest võetav tasu moodustab

teenuse koguhinnast –, kaubatarnega võrreldes ülekaalukas tähtsus, kujutades endast teenuse saaja jaoks eraldi eesmärki.

Kohtukulud

34 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, artikli 5 lõiget 1 tuleb tõlgendada selliselt, et reprograafia alane tegevus vastab kaubatarne tunnustele niivõrd, kuivõrd selle puhul on tegemist üksnes dokumentide paljundamisega materjalile, mille käsutamise õigus läheb reprograafia alase teenuse osutajalt üle originaaldokumendist koopiad tellinud kliendile. Kuid nimetatud tegevust tuleb määratleda „teenuste osutamisena" kuuenda direktiivi 77/388 artikli 6 lõike 1 tähenduses, kui ilmneb, et sellega kaasnevad lisateenused, millel on - lähtudes nimetatud teenuste tähtsusest kliendi jaoks, nende osutamiseks kulunud ajast, originaaldokumentide

töötlemise vajaduse ulatusest ning sellest, kui suure osa kõnealuste lisateenuste eest võetav tasu moodustab teenuse koguhinnast –, kaubatarnega võrreldes ülekaalukas tähtsus, kujutades endast teenuse saaja jaoks eraldi eesmärki.

Allkirjad