TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2010. gada 11. februārī *

Lieta C-88/09

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Conseil d'État* (Francija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2008. gada 27. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 2. martā, tiesvedībā

Graphic Procédé

pret

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

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši E. Levits (referents), M. Ilešičs [*M. Ilešič*], Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kasel*] un M. Safjans [*M. Safjan*],

* Tiesvedības valoda — franču.

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],
sekretāre R. Šereša [*R. Şereş*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2009. gada 10. decembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Graphic Procédé* vārdā — T. Hāss [*T. Haas*], *avocat*,

— Francijas valdības vārdā — Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un Ž. S. Pilcers [*J.-S. Pilczer*], pārstāvji,

— Grieķijas valdības vārdā — O. Pacopulu [O. Patsopoulou], Z. Hadzipavlu [Z. Xatzipavlou], V. Karra [*V. Karra*] un M. Apesoss [*M. Apesos*], pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā — M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāve,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), 5. un 6. pantu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Graphic Procédé*, sabiedrību, kas nodarbojas ar reprogrāfiju, un *Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique* [Budžeta, valsts uzskaites un civildienesta ministriju] par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") pārrēķiniem un ar tiem saistītajiem procentiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 2. pantā ir noteikts:

"Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas;

[..].”

4 Saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta noteikumiem:

““Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu [ķermenisku lietu] kā īpašniekam.”

5 Šīs direktīvas 6. panta 1. punkta pirmajā daļā ir noteikts:

““Pakalpojumu sniegšana” nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē.”

Valsts tiesiskais regulējums

6 Ar Vispārējā nodokļu kodeksa 256. pantu redakcijā, kas bija piemērojama pamata prāvā aplūkojamajā taksācijas periodā, burtiski ir transponēts Sestās direktīvas 5. panta 1. punkts un 6. panta 1. punkts.

7 Vispārējā nodokļu kodeksa 269. pantā ir noteikts:

"1. Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, ir:

a. attiecībā uz piegādēm un pirkumiem — preču piegāde un attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu [..] — pakalpojuma izpilde [..].

2. Nodoklis kļūst iekasējams:

a. attiecībā uz 1. [..] minēto piegādi un pirkumiem — brīdī, kad tiek veikta darbība, par kuru jāmaksā nodoklis.

[..]

c. attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu [..] — līdz ar daļējas samaksas, cenas vai atlīdzības saņemšanu vai ar nodokļu dienestu direktora atļauju — saskaņā ar debetu [..]."

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

8 *Graphic Procédé* veikto reprogrāfijas darbību veido dokumentu, dokumentācijas un plānu kopiju izgatavošana, šim uzņēmumam izmantojot savus materiālus, pēc tādu klientu kā arhitektu biroju, pētniecības biroju, muzeju, izdevēju, uzņēmumu, kas nodarbojas ar afišu izlikšanu pilsētās, un ministriju lūguma. *Graphic Procédé* klienti saglabā īpašumtiesības uz dokumentu oriģināliem, kurus tie lūdz reproducēt. Tirāža sniedzas no viena eksemplāra līdz vairākiem simtiem kopiju.

9 Uzskatot, ka tās veiktās darbības ir pakalpojumu sniegšana, *Graphic Procédé* laika posmā no 1991. gada 1. janvāra līdz 1993. gada 31. decembrim, saņemot rēķinu apmaksu, deklarēja un samaksāja PVN.

10 Uzskatot, ka *Graphic Procédé* īstenotās darbības veido preču piegādi, nodokļu administrācija ar 1994. gada 27. septembra paziņojumu par nodokļu uzrēķinu šai sabiedrībai nosūtīja PVN pārrēķinus par summu FRF 582 503 (proti, apmēram EUR 88 802), kas atbilst PVN, kurš iekļauts rēķinos, bet kurš 1993. gada 31. decembrī vēl nebija ieskaitīts Valsts kasē, kam pieskaitīti nokavējuma procenti FRF 39 319 (proti, apmēram EUR 5994) apmērā.

11 Tā kā lūgumi atsaukt minētos pārrēķinus un nokavējuma procentus tika noraidīti ar *Tribunal administratif de Paris* [Parīzes Administratīvās tiesas] 2003. gada 3. aprīļa spriedumu, bet pēc tam ar *Cour administrative d'appel de Paris* [Parīzes Administratīvās apelācijas tiesas] 2006. gada 15. jūnija spriedumu, *Graphic Procédé* vērsās *Conseil d'État* [Valsts Padomē] ar kasācijas sūdzību par šo spriedumu.

12 Uzskatot, ka tai nodotā strīda atrisināšanai ir nepieciešama Sestās direktīvas noteikumu interpretācija, *Conseil d'État* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Kādi kritēriji ir jāpiemēro, lai noteiktu, vai reprogrāfija ir uzskatāma par preču piegādi vai par pakalpojumu sniegšanu?"

Par prejudiciālo jautājumu

13 Uzdodot savu jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, kādi ir kritēriji, kas PVN iekasēšanas nolūkā ļautu noteikt, vai pamata prāvā aplūkojamā reprogrāfijas darbība ir kvalificējama kā preču piegāde Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē vai kā pakalpojumu sniegšana šīs direktīvas 6. panta 1. punkta nozīmē.

14 Vispirms ir jāatgādina, ka ar Sesto direktīvu ir izveidota kopējā PVN sistēma, kas ir balstīta uz vienotu ar nodokli apliekamo darbību definīciju (skat. 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c., Krājums, I-1609. lpp., 48. punkts).

15 Šajā sakarā Sestā direktīva nosaka ļoti plašu PVN piemērošanas jomu, 2. pantā, kas attiecas uz ar nodokli apliekamiem darījumiem, papildus preču importēšanai paredzot preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kuru par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 49. punkts).

16 Runājot par jēdzienu "preču piegāde", Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā ir noteikts, ka preču piegāde nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar ķermenisku lietu kā īpašniekam. Tiesas judikatūrā šajā sakarā ir precizēts, ka šis jēdziens ietver visus darījumus, ar kuriem viena persona nodod ķermenisku lietu otrai personai, dodot tai tiesības to faktiski izmantot tā, it kā šī pēdējā minētā persona būtu šīs lietas īpašnieks (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 51. punkts).

17 Attiecībā uz jēdzienu "pakalpojumu sniegšana" no Sestās direktīvas 6. panta 1. punkta izriet, ka tajā ietilpst jebkurš darījums, kas nav preču piegāde šīs direktīvas 5. panta nozīmē.

18 Kā tas izriet no Tiesas judikatūras, ja darījums sastāv no virknes elementu un darbību, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros attiecīgais darījums tiek veikts, lai, pirmkārt, noteiktu, vai pastāv divi vai vairāki atsevišķi pakalpojumi vai vienots pakalpojums, un, otrkārt, vienota pakalpojuma gadījumā, vai šis vienotais pakalpojums ir atzīstams par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu (šajā ziņā skat. 1996. gada 2. maija spriedumu lietā C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien*, *Recueil*, I-2395. lpp., 12.–14. punkts; 2005. gada 27. oktobra spriedumu lietā C-41/04 *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, Krājums, I-9433. lpp., 19. punkts, kā arī 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-111/05 *Aktiebolaget NN*, Krājums, I-2697. lpp., 17. punkts).

19 Tiesa arī ir atzinusi, ka, ievērojot abus apstākļus, pirmkārt, ka atbilstoši Sestās direktīvas 2. pantam katrs darījums parasti ir uzskatāms par atsevišķu un neatkarīgu un, otrkārt, ka darījumu, kas no ekonomiskā viedokļa uzskatāms par vienu pakalpojumu, nedrīkst mākslīgi sadalīt, lai neizkropļotu PVN sistēmas darbību, runa ir par vienotu pakalpojumu, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko nodokļu maksātājs veicis klienta interesēs, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu

pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga (iepriekš minētie spriedumi lietā *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 20. un 22. punkts, kā arī lietā *Aktiebolaget NN*, 22. un 23. punkts).

20 Šajā gadījumā ir svarīgi noskaidrot, vai, ņemot vērā pamata prāvā aplūkojamā darījuma raksturojošos elementus, reprogrāfs savam klientam — kā vidusmēra patērētājam — sniedz vairākus atšķirīgus galvenos pakalpojumus vai arī vienotu pakalpojumu (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 20. punkts, kā arī lietā *Aktiebolaget NN*, 20. punkts).

21 Kā tas ir precizēts iesniedzējtiesas lēmumā, pamata prāvā aplūkojamās reprogrāfijas darbības ekonomiskais mērķis ir reproducēt klienta iesniegta dokumenta oriģinālu lielākā vai mazākā skaitā eksemplāru.

22 Kā tas izriet no lietas materiāliem, šī reprogrāfijas darbība ir ne tikai dokumentu oriģinālu vienkārša reproducēšana, bet ir saistīta arī ar fotokopētāju izvēli un programmēšanu, kā arī ar salikšanu, dokumentu iesiešanu un kopiju sakārtošanu pareizā kārtībā.

23 Līdz ar to no šiem secinājumiem izriet, ka visi elementi, kas veido pamata prāvā aplūkojamo darījumu, ir nepieciešami reprogrāfijas darbībai un ir cieši savā starpā saistīti.

24 Lai noteiktu, vai tāds vienots salikts darījums, kāds tiek aplūkots pamata prāvā, ir kvalificējams kā preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ir jāidentificē pakalpojuma būtiskākie elementi (skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā *Faaborg-Gelting Linien*, 12. un 14. punkts; lietā *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 27. punkts, kā arī lietā *Aktiebolaget NN*, 27. punkts). No judikatūras šajā sakarā izriet, ka pakalpojums ir jāuzskata par papildinājumu pamata pakalpojumam, ja tas ir nevis klienta pašmērķis, bet līdzeklis, lai vislabākajos apstākļos saņemtu pakalpojuma sniedzēja pamata pakalpojumu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Aktiebolaget NN*, 28. punkts).

25 Pamata lietā aplūkojamajos apstākļos nevar apstrīdēt to, ka reprogrāfa darbības pašmērķis ir nodot klientu rīcībā tā dokumenta oriģināla kopijas, ko klients tam iepriekš nodevis, jo salikšana un šo kopiju sakārtošana pareizā kārtībā pirms to nodošanas klientam ir tikai reprogrāfa līdzeklis, lai tā klienti pakalpojumu saņemtu vislabākajos apstākļos. Tādējādi minētā darbība ir vienots, ekonomiski nedalāms pakalpojums, kura sadalīšana būtu mākslīga.

26 Tomēr ir jāatgādina, ka, lai darbību varētu kvalificēt kā preču piegādi, tai ir jāatbilst Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā noteiktajiem kritērijiem, kas ir izklāstīti šī sprieduma 16. punktā.

27 Tādējādi, pirmkārt, šādas darbības priekšmetam ir jābūt ķermeniskai lietai. Pamata lietā, šķiet, ka reprogrāfijas darbības priekšmets ir tieši kopiju izgatavošana uz tāda materiāla kā papīra.

28 Otrkārt, saskaņā ar to pašu Sestās direktīvas noteikumu tiesību nodošanai rīkoties ar ķermenisku lietu kā īpašniekam ir jābūt šīs lietas piegādes sekām.

29 Pamata lietā reprogrāfa izgatavoto kopiju nodošana klientam, kas tās ir pasūtījis, atbilst tiesību nodošanai rīkoties ar tām kā īpašniekam Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē. Šī nodošana attiecas tieši uz materiāliem — šajā gadījumā uz papīra lapām —, uz kuriem reproducēšana tiek veikta, proti, uz materiāliem, kas ir reprogrāfa rīcībā pirms to nodošanas klientam. Tā kā reprogrāfa klientam nevienā brīdī nav tikušas atņemtas tā tiesības rīkoties ar kopiju, kas izgatavotas no tā nodotā oriģināla, nemateriālo saturu, ar reprogrāfu noslēgtais darījums ir saistīts tikai ar materiāliem, kuri ļauj nodrošināt kopijas. Faktiski cena, par kādu reprogrāfs izrakstījis rēķinu par izgatavotajām kopijām, tiek noteikta, ņemot vērā nevis ar oriģinālu saistīto intelektuālo vērtību, bet gan izgatavojamo kopiju tehniskās īpašības, kā arī pasūtīto eksemplāru skaitu.

30 Līdz ar to šķiet, ka pamata prāvā aplūkojamajos apstākļos reprogrāfijas darbība, kas ir aprakstīta iesniedzējtiesas lēmumā, var atbilst preču piegādes pazīmēm Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē.

31 Tomēr ir jāuzsver, kā tas izriet no šī sprieduma 18. punkta, ka, lai tādu reprogrāfijas darbību, kāda tiek aplūkota pamata prāvā, kvalificētu kā preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ir jāņem vērā visi apstākļi, kādos šī darbība tiek veikta. Reprogrāfijas darbība

var izpausties ne tikai kā vienkārša oriģināla reproducēšana, bet var būt saistīta ar dažādu papildu pakalpojumu sniegšanu, piemēram, ar konsultēšanu un pielāgošanu, grozījumiem un izmaiņām oriģinālā atkarībā no klienta vēlmēm, lai izgatavotu kopijas, kas lielākā vai mazākā mērā atšķiras no dokumenta oriģināla, ko tas sākotnēji iesniedzis.

32 Šajos apstākļos, ņemot vērā reprogrāfijas kā salikta darījuma vienoto raksturu, kas minēts šī sprieduma 25. punktā, iesniedzējtiesai atkarībā no tā, kāda nozīme šiem pakalpojumiem ir klientam, no klienta iesniegtā dokumenta oriģināla apstrādes apjoma, no laika, kas vajadzīgs šo pakalpojumu izpildei, un no kopējo izmaksu daļas, kura uz tiem attiecas, ir jāpārbauda, vai minētos pakalpojumus varētu uzskatīt par darījumiem, kam piemīt dominējošs raksturs salīdzinājumā ar reproducēto dokumentu piegādi, jo tie nebūt nav nenozīmīgi vai papildinoši, kā rezultātā tie, ja neņem vērā šo vienkāršo reproducēšanu, ir šo pakalpojumu adresāta pašmērķis.

33 Līdz ar to uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 5. panta 1. punkts ir interpretējams tādējādi, ka reprogrāfijas darbība atbilst preču piegādes pazīmēm tiktāl, ciktāl tā ir tikai vienkārša dokumentu reproducēšana uz konkrētiem materiāliem, jo tiesības ar tiem rīkoties reprogrāfs ir nodevis klientam, kas ir pasūtījis oriģināla kopijas. Šāda darbība tomēr ir jākvalificē kā "pakalpojumu sniegšana" Sestās direktīvas 6. panta 1. punkta nozīmē, ja šķiet, ka tā ir saistīta ar papildu pakalpojumu sniegšanu, kam, ņemot vērā to, kāda nozīme tiem ir adresātam, laiku, kas vajadzīgs to izpildei, nepieciešamo oriģinālo dokumentu apstrādi un kopējo izmaksu daļu, kura attiecas uz

šo pakalpojumu sniegšanu, var piemist dominējošs raksturs salīdzinājumā ar preču piegādes darbību, kā rezultātā tie ir to adresāta pašmērķis.

Par tiesāšanās izdevumiem

34 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 5. panta 1. punkts ir interpretējams tādējādi, ka reprogrāfijas darbība atbilst preču piegādes pazīmēm tiktāl, ciktāl tā ir tikai vienkārša dokumentu reproducēšana uz konkrētiem materiāliem, jo tiesības ar tiem rīkoties reprogrāfs ir nodevis klientam, kas ir pasūtījis oriģināla kopijas. Šāda darbība tomēr ir jākvalificē kā "pakalpojumu sniegšana" Sestās direktīvas 77/388 6. panta 1. punkta nozīmē, ja šķiet, ka tā ir saistīta ar papildu pakalpojumu sniegšanu, kam, ņemot vērā to, kāda nozīme tiem ir adresātam, laiku, kas vajadzīgs to izpildei, nepieciešamo oriģinālo dokumentu

apstrādi un kopējo izmaksu daļu, kura attiecas uz šo pakalpojumu sniegšanu, var piemist dominējošs raksturs salīdzinājumā ar preču piegādes darbību, kā rezultātā tie ir to adresāta pašmērķis.

[Paraksti]