TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. vasario 11 d.*

Byloje C-88/09

dėl *Conseil d'État* (Prancūzija) 2008 m. birželio 27 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. kovo 2 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Graphic Procédé

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai E. Levits (pranešėjas), M. Ilešič, J.-J. Kasel ir M. Safjan,

* Proceso kalba: prancūzų.

generalinis advokatas P. Mengozzi,
posėdžio sekretorė R. Şereş, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2009 m. gruodžio 10 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Graphic Procédé*, atstovaujamos advokato T. Haas,

— Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir J.-S. Pilczer,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou, V. Karra ir M. Apesos,

— Europos Komisijos, atstovaujamos M. Afonso,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 5 ir 6 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp reprografijos veiklą vykdančios bendrovės *Graphic Procédé* ir *ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique* (Biudžeto, valstybės turto ir valstybės tarnybos ministerijos) dėl priminimo sumokėti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) ir delspinigius.

Teisinis pagrindas

Europos Sąjungos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<…>“

4 Pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį:

„1. „Prekių tiekimas“ – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.“

5 Šios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta:

„1. „Paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.“

Nacionalinės teisės aktai

6 Bendrojo mokesčių kodekso 256 straipsnio redakcija, taikoma pagrindinėje byloje nagrinėjamam mokestiniam laikotarpiui, į nacionalinę teisę pažodžiui perkeliamos Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalis ir 6 straipsnio 1 dalis.

7 Bendrojo mokesčių kodekso 269 straipsnyje numatyta:

„1. Apmokestinimo momentas yra:

a) tiekimo ir pirkimo atveju – prekių perdavimas, paslaugų teikimo atveju <…> – paslaugų atlikimas <…>;

2. Prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda:

a) 1 punkto a papunktyje numatytu tiekimo ir pirkimo atveju <…> – apmokestinimo momentu;

<…>

c) paslaugų teikimu atveju <…> – gavus avansą, visą sumą, atlygį arba, leidus mokesčių tarnybos direktoriui, – po paslaugos suteikimo <…>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

8 *Graphic Procédé* vykdoma reprografijos veikla – tai iš šios įmonės medžiagų dokumentų, bylų ir planų kopijų darymas klientams, kurie yra, be kita ko, architektų ir konstravimo biurai, muziejai, leidyklos, lauko reklamos įmonės bei ministerijos. *Graphic Procédé* klientai išlieka originalių dokumentų, kuriuos jie prašo atgaminti, savininkai. Daromi tiražai būna nuo vieno egzemplioriaus iki kelių šimtų kopijų.

9 *Graphic Procédé*, manydama, kad vykdomos operacijos yra paslaugų teikimas, laikotarpiu nuo 1993 m. sausio 1 d. iki 1993 m. gruodžio 31 d. gaudama apmokėjimą pagal sąskaitas faktūras, deklaravo ir sumokėjo PVM.

10 Manydama, kad *Graphic Procédé* atliekamos operacijos yra prekių tiekimas, mokesčių administracija 1994 m. rugsėjo 27 d. pranešimu apie mokesčio perskaičiavimą pareikalavo šios bendrovės sumokėti priminimuose dėl PVM nurodytą 582 503 FRF (apie 88 802 eurai) sumą, atitinkančią 1993 m. gruodžio 31 d. apskaičiuotą PVM, tačiau dar nepervestą į valstybės biudžetą, prie kurios dar buvo pridėta 39 319 FRF (apie 5 994 eurai) delspinigių.

11 2003 m. balandžio 3 d. *Tribunal administratif de Paris* (Paryžiaus administracinis teismas) sprendimu, o vėliau ir 2006 m. birželio 15 d. *Cour administrative d'appel de Paris* (Paryžiaus administracinis apeliacinis teismas) sprendimu atmetus prašymus atleisti nuo reikalavimo sumokėti PVM pagal šiuos priminimus ir nuo delspinigių, *Graphic Procédé* dėl pastarojo sprendimo pateikė kasacinį skundą *Conseil d'État* (Valstybės taryba).

12 *Conseil d'État*, manydama, kad priimant jo nagrinėjamoje byloje sprendimą reikia išaiškinti Šeštosios direktyvos nuostatas, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Kokiais kriterijais reikia vadovautis sprendžiant, ar reprografija yra prekių tiekimas, ar paslaugų teikimas?“

Dėl prejudicinio klausimo

13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimu siekia išsiaiškinti kriterijus, leidžiančius PVM rinkimo tikslais nustatyti, ar tokia reprografijos veikla, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, turi būti laikoma prekių tiekimu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme, ar paslaugų teikimu Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme.

14 Reikia iš karto priminti, kad Šeštoji direktyva įtvirtina bendrą PVM sistemą, grindžiamą būtent vienodu apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu (žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 48 punktą).

15 Šiuo klausimu Šeštojoje direktyvoje nustatyta labai plati PVM taikymo sritis, nes su apmokestinamaisiais sandoriais susijusiame 2 straipsnyje nurodytas ne tik prekių importas, bet ir prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, šalies teritorijoje atlygintinai vykdomi apmokestinamojo asmens, kuris veikia kaip toks (žr. minėto Sprendimo *Halifax ir kt.* 49 punktą).

16 Dėl sąvokos „prekių tiekimas“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad juo laikomas toks tiekimas, kai perduodama teisė disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismo praktikoje nurodoma, kad ši sąvoka apima bet kokį vienos šalies materialaus turto perdavimo kitai šaliai, suteikiant teisę faktiškai juo disponuoti kaip savininkui, sandorį (žr. minėto Sprendimo *Halifax ir kt.* 51 punktą).

17 Kalbant apie sąvoką „paslaugų teikimas“, reikia pažymėti, kad iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies matyti, jog ji apima bet kokį sandorį, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta šios direktyvos 5 straipsnyje.

18 Kaip išplaukia iš Teisingumo Teismo praktikos, kai sandorį sudaro jo sudėtinių dalių ir veiksmų daugetas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis šis sandoris vyksta, siekiant nustatyti, viena vertus, ar jis apima dvi, ar daugiau atskirų paslaugų, ar vieną paslaugą, ir, kita vertus, ar pastaruoju atveju ši viena paslauga turi būti laikoma apimančia prekių tiekimą, ar paslaugų teikimą (šiuo klausimu žr. 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, Rink. p. I-2395, 12–14 punktus; 2005 m. spalio 27 d. Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, C-41/04, Rink. p. I-9433, 19 punktą bei 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Aktiebolaget NN*, C-111/05, Rink. p. I-2697, 17 punktą).

19 Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad atsižvelgiant į dvigubą galimybę, jog, viena vertus, iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio išplaukia, kad kiekvienas sandoris paprastai laikytinas atskiru bei savarankišku, ir, kita vertus, sandoris, kurį ekonominiu požiūriu sudaro viena paslauga, negali būti dirbtinai skaidomas, kad nebūtų pakeistas PVM sistemos funkcionalumas, kai dvi ar daugiau dalių ar veiksmų, kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikia klientui, yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai

sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurią išskaidyti būtų nenatūralu, laikoma, kad teikiama viena paslauga (minėtų sprendimų *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 20 ir 22 punktai bei *Aktiebolaget NN* 22 ir 23 punktai).

20 Šiuo atveju atsižvelgus į būdingas pagrindinėje byloje nagrinėjamo sandorio dalis svarbu išsiaiškinti ar reprografas klientui, laikomam paprastu vartotoju, suteikia kelias savarankiškas pagrindines paslaugas, ar vieną paslaugą (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 20 punktą bei *Aktiebolaget NN* 20 punktą).

21 Taigi, kaip nurodyta sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, pagrindinėje byloje nagrinėjamos reprografijos veiklos ekonominis tikslas – kliento pateikto originalaus dokumento atgaminimas didesniu arba mažesniu egzempliorių skaičiumi.

22 Konkrečiau kalbant, kaip matyti iš bylos medžiagos, ši reprografijos veikla neapsiriboja vien aiškiu ir paprastu originalių dokumentų atgaminimu; kartu atliekama fotokopijavimo aparatų parinkimo ir programavimo veikla bei vykdomi dokumentų surinkimo, brošiūravimo ir kopijų sutvarkymo darbai.

23 Taigi iš šių teiginių darytina išvada, kad visos pagrindinėje byloje nagrinėjamos operacijos dalys atrodo būtinos reprografijos veiklai ir glaudžiai tarpusavyje susijusios.

24 Be to, norint nustatyti, ar toks vienas sudėtinis sandoris, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, turi būti laikomas prekių tiekimu, ar paslaugų teikimu, reikia nustatyti dominuojančius elementus (be kita ko, žr. minėtų sprendimų *Faaborg-Gelting Linien* 12 ir 14 punktus; *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 27 punktą bei *Aktiebolaget NN* 27 punktą). Šiuo atžvilgiu iš teismų praktikos matyti, kad paslauga turi būti laikoma papildančia pagrindinę paslaugą, jei klientams ji pati yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis teikėjo teikiama pagrindine paslauga (žr. minėto Sprendimo *Aktiebolaget NN* 28 punktą).

25 Taigi pagrindinės bylos aplinkybėmis negalima ginčyti, kad reprografo veikla – tai originalų, kuriuos jam anksčiau pateikė klientai, kopijų jo klientams perdavimas, o surinkimo ir sutvarkymo prieš perduodant kopijas veikla yra tik priemonė reprografui suteikti galimybę savo klientams geriausiomis sąlygomis naudotis teikiama paslauga. Todėl ši veikla – tai viena ekonomiškai neskaidoma paslauga, kurią išskaidyti būtų nenatūralu.

26 Tai nurodžius, reikia priminti, kad tam, jog veikla būtų laikoma prekių tiekimu, ji turi atitikti Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje nustatytus kriterijus, kurie aprašyti šio sprendimo 16 punkte.

27 Taigi, pirma, tokios veiklos objektas turi būti materialusis turtas. Pagrindinėje byloje reprografijos veikla atrodo būtent esanti skirta kopijų ant tokios medžiagos, kaip antai popierius, gamybai.

28 Antra, pagal Šeštosios direktyvos tą pačią nuostatą teisės disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui perdavimas turi būti šio turto tiekimo pasekmė.

29 Taigi pagrindinėje byloje reprografo kliento užsakytų kopijų jam perdavimas atitinka teisės disponuoti jomis kaip savininkui perdavimą Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme. Šis perdavimas būtent apima medžiagos, nagrinėjamu atveju popieriaus lapų, ant kurių atliktas atgaminimas, perdavimą, o ja prieš perduodamas klientui disponuoja reprografas. Iš tiesų, kadangi reprografo klientas niekada nebuvo praradęs teisės disponuoti kopijų, kurios padaromos remiantis jo pateiktu originalu, nematerialiuoju turiniu, sandoris, sudarytas su reprografu, yra susijęs vien su medžiaga, leidžiančia perduoti kopijas. Iš tikrųjų reprografo apskaičiuota kaina už padarytas kopijas nustatoma atsižvelgiant ne į su originalu susijusią intelektinę vertę, o į užsakomų padaryti kopijų technines savybes ir užsakytų egzempliorių skaičių.

30 Todėl atrodo, kad pagrindinės bylos aplinkybėmis tokia reprografijos veikla, kokia aprašyta sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, atitinka prekių tiekimo Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme savybes.

31 Vis dėlto pabrėžtina, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 18 punkto, siekiant nustatyti, ar reprografijos veikla, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, yra prekių tiekimas, ar paslaugų teikimas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis ši veikla atliekama.

Konkrečiai kalbant, reprografijos veikla gali neapsiriboti vien paprastu originalo atgaminimu, bet kartu gali būti teikiamos įvairios papildomos paslaugos, pavyzdžiui, konsultavimas bei originalo pritaikymas, modifikacija ir pakeitimas pagal kliento pageidavimus tam, kad būtų pagamintos kopijos, kurios daugiau ar mažiau aiškiai skiriasi nuo kliento iš pradžių pateikto originalaus dokumento.

32 Šiomis aplinkybėmis ir atsižvelgus į sudėtinės reprografijos paslaugos vientisą pobūdį, apie kurį priminta šio sprendimo 25 punkte, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis šių paslaugų svarba klientui, su kliento pateiktu originaliu dokumentu atliekamų veiksmų mastu, būtinu laiku paslaugoms suteikti ir tuo, kokia dalis visos kainos sumokama už jas, turi patikrinti, ar šios paslaugos gali būti laikomos operacijomis, kurios, tikrai nebūdamos mažareikšmės ar papildomos, įgyja tokį dominuojantį pobūdį atgamintų dokumentų tiekimo atžvilgiu, kad būtų galima pripažinti, jog neatsižvelgiant į šį paprastą atgaminimą jos pačios yra šių paslaugų teikimo tikslas asmeniui, kuriam yra skirtos.

33 Todėl į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalis aiškintina taip, jog reprografijos veikla atitinka prekių tiekimo savybes tiek, kiek ji apima vien paprastą dokumento atgaminimo ant medžiagos operaciją, kai reprografas perduoda teisę disponuoti šia medžiaga klientui, užsakiusiam originalo kopijų. Tačiau tokia veikla turi būti laikoma „paslaugų teikimu“ Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme, kai ji apima papildomas paslaugas, galinčias atsižvelgiant į jų svarbą asmeniui, kuriam yra skirtos, būtiną laiką joms suteikti, reikalingus veiksmus, atliekamus su originaliais dokumentais, ir į tai, kokia dalis visos kainos sumokama už

jas, įgyti tokį dominuojantį pobūdį prekių tiekimo operacijos atžvilgiu, kad pačios būtų asmens, kuriam jos skirtos, tikslas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

34 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 5 straipsnio 1 dalis aiškintina taip, jog reprografijos veikla atitinka prekių tiekimo savybes tiek, kiek ji apima vien paprastą dokumento atgaminimo ant medžiagos operaciją, kai reprografas perduoda teisę disponuoti šia medžiaga klientui, užsakiusiam originalo kopijų. Tačiau tokia veikla turi būti laikoma „paslaugų teikimu“ Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme, kai ji apima papildomas paslaugas, galinčias atsižvelgiant į jų svarbą asmeniui, kuriam yra skirtos, būtiną laiką joms suteikti, reikalingus veiksmus, atliekamus su originaliais dokumentais, ir į tai, kokia dalis

visos kainos sumokama už jas, įgyti tokį dominuojantį pobūdį prekių tiekimo operacijos atžvilgiu, kad pačios būtų asmens, kuriam jos skirtos, tikslas.

Parašai.