A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2010. február 11.*

A C-88/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d'État (Franciország) a Bírósághoz 2009. március 2-án érkezett, 2008. június 27-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Graphic Procédé**

és

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, E. Levits (előadó), M. Ilešič, J.-J. Kasel és M. Safjan bírák

* Az eljárás nyelve: francia.

főtanácsnok: P. Mengozzi,
hivatalvezető: R. Şereş tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. december 10-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Graphic Procédé képviseletében T. Haas ügyvéd,

– a francia kormány képviseletében G. de Bergues és J.-S. Pilczer, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou, V. Karra és M. Apesos, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel arra a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 5. és 6. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a reprográfiai tevékenységet folytató Graphic Procédé társaság és a ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique közötti, hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) és a kapcsolódó kamatok követelése tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

(1) az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[…]”

4 A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.”

5 Ezen irányelv 6. cikke (1) bekezdésének első albekezdése a következőképpen rendelkezik:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az (5) cikk [helyesen: 5. cikk] szerint nem minősül termékértékesítésnek.”

A nemzeti szabályozás

6 A code général des impôts 256. cikke az alapeljárásban szóban forgó adózási időszakban hatályos változatában, szó szerint ülteti át a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdését és 6. cikkének (1) bekezdését.

7 A code général des impôts 269. cikke a következőképpen rendelkezik:

„1. Adóköteles eseményt valósít meg:

a) dolgok értékesítése és megvásárlása esetén a dolog átadása […] szolgáltatásnyújtás esetén a szolgáltatás teljesítése […]

2. Adókötelezettség keletkezik:

a) Az 1. bekezdésben említett értékesítések és vásárlások esetén […], az adóköteles esemény bekövetkezésekor.

[…]

c) Szolgáltatásnyújtások esetén […] az előleg, az ár, az ellenérték átvételekor vagy az adóhatóság igazgatójának engedélyével a forgalom alapján […]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdés

8 A Graphic Procédé által végzett reprográfiai tevékenység lényege a társaság saját eszközeivel dokumentumok, iratok és tervrajzok másolása végzi különösen építészirodák, tervezőirodák, múzeumok, kiadók, köztéri hirdetmények kihelyezői és minisztériumok köréből kikerülő ügyfelei részére. A Graphic Procédé ügyfeleinek tulajdonában maradnak az eredeti dokumentumok, amelyek sokszorosítását kérik. A másolatok száma egy példánytól több száz példányig terjed.

9 Mivel úgy ítélte meg, hogy az általa végzett ügyletek termékértékesítésnek minősülnek, a Graphic Procédé az 1991. január 1-jétől 1993. december 31-ig terjedő időszakban a HÉA-t a számlák kiegyenlítésekor vallotta be és fizette meg.

10 Mivel úgy ítélte meg, hogy a Graphic Procédé által végzett ügyletek termékértékesítésnek minősülnek, az adóhatóság 1994. szeptember 27-én adómegállapító értesítés útján e társasággal szemben 582 503 FRF (mintegy 88 802 euró) összegű HÉA-követelést állapított meg a kiszámlázott, de az államkincstárnak 1993. december 31-ig még meg nem fizetett HÉA tekintetében, amely összeghez 39 319 FRF (mintegy 5994 euró) összegű késedelmi kamat járult.

11 A hivatkozott követelések és késedelmi kamatok alóli mentesítésre irányuló kérelmeket a tribunal administratif de Paris 2003. április 3-án hozott ítélete, majd a cour administrative d'appel de Paris 2006. június 15-i ítélete elutasította, ily módon a Graphic Procédé ez utóbbi ítélettel szemben felülvizsgálati kérelemmel fordult a Conseil d'État-hoz.

12 Mivel a Conseil d'État úgy ítélte meg, hogy az előtte folyamatban lévő jogvita eldöntése a hatodik irányelv rendelkezéseinek értelmezésétől függ, az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Milyen kritériumokat kell figyelembe venni annak meghatározása érdekében, hogy a reprográfiai tevékenység termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősül?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

13 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság a HÉA beszedése tekintetében az annak meghatározásához lehetővé tévő kritériumokat kívánja megismerni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló reprográfiai tevékenységet a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek, vagy ezen irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerinti szolgáltatásnyújtásnak kell-e minősíteni.

14 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv a HÉA közös, többek között az adóköteles tevékenység egységes meghatározásán alapuló rendszerét állítja föl (lásd a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o., 48. pontját).

15 E tekintetben a hatodik irányelv tágan határozza meg a HÉA hatályát, ugyanis az adóztatott tevékenységekre vonatkozó 2. cikke szerint az a termékimporton kívül kiterjed az adóalany által e minőségében belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra (a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 49. pontja).

16 A „termékértékesítés” fogalmát illetően a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése pontosan meghatározza, hogy ilyen termékértékesítésnek tekintendő a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy ez a fogalom az anyagi javak egyik fél általi minden olyan átruházását magában foglalja, amely feljogosítja a másik felet, hogy a dologgal ténylegesen annak tulajdonosaként rendelkezzen (a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 51. pontja).

17 Ami a „szolgáltatásnyújtás” fogalmát illeti, a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdéséből következik, hogy az minden olyan ügyletet magában foglal, amely az ezen irányelv 5. cikke szerint nem minősül termékértékesítésnek.

18 Amint az a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, ha valamely tevékenység több műveletből, illetve cselekményből áll, az adott tevékenységre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell venni annak eldöntéséhez, hogy egyfelől két, illetve több vagy egységet képező ügyletről van-e szó, és másfelől, hogy ez utóbbi esetben ezen egységet képező ügyletet szolgáltatásnyújtásnak kell-e tekinteni (lásd e tekintetben a C-231/94. sz. Faaborg-Gelting Linien ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-2395. o.] 12-14. pontját, a C-41/04. sz., Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben 2005. október 27-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-9433. o.] 19. pontját, valamint a C-111/05. sz. Aktiebolaget NN ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2697. o.] 17. pontját).

19 A Bíróság azt is megállapította, hogy figyelembe véve azt a kettős követelményt, miszerint egyfelől a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontjából az következik, hogy általában valamennyi ügyletet elkülönültnek és függetlennek kell tekinteni, és másfelől gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból, illetve értékesítésből álló ügyleteket a HÉA-rendszer működőképességének megőrzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani, egységes szolgáltatásról akkor lehet beszélni, amikor az adóalany két vagy több, a fogyasztó részére teljesített művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása mesterséges eljárás lenne (a fent hivatkozott

Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 20. és 22. pontja, valamint az Aktiebolaget NN ügyben hozott ítélet 22. és 23. pontja).

20 A jelen ügyben azt kell felderíteni, hogy az alapügyben szóban forgó ügylet egyedi jellemzőinek tekintetében a reprográfus ügyfele, mint átlagos fogyasztó részére több különálló főszolgáltatást vagy egységet képező szolgáltatást teljesít-e (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 20. pontját, és az Aktiebolaget NN ügyben hozott ítélet 20. pontját).

21 Márpedig, amint arra az előzetes döntéshozatalra utaló határozat rámutat, az alapügyben szóban forgó reprográfiai tevékenység lényege az ügyfél által szolgáltatott dokumentum több-kevesebb példányban történő reprodukálása.

22 Különösen, amint az az ügy irataiból kiderül, e reprográfiai tevékenység nem csupán az eredeti dokumentumok puszta másolásából áll, hanem ez magában foglalja a fénymásolók kiválasztását és programozását, valamint a dokumentumok kötési és fűzési munkálatait, továbbá a másolatok rendezését.

23 E megállapításokból tehát az következik, hogy az alapügyben szóban forgó ügyletet alkotó elemek szükségesek a reprográfiai tevékenység folytatásához, és szorosan kapcsolódnak egymáshoz.

24 Annak eldöntéséhez, hogy az olyan egységet képező összetett ügyletet, mint amely az alapügyben szerepel, szolgáltatásnyújtásnak kell-e tekintetni, meg kell határozni az ügylet meghatározó elemeit (lásd különösen a fent hivatkozott Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítélet 12 és 14. pontját, a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 27. pontját, valamint az Aktiebolaget NN ügyben hozott ítélet 27. pontját). E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a szolgáltatást akkor kell járulékosnak tekinteni a főszolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a gazdasági szereplő főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni (lásd a fent hivatkozott Aktiebolaget NN ügyben hozott ítélet 28. pontját).

25 Márpedig, az alapügy körülményeire figyelemmel nem vitatható, hogy a reprográfus tevékenységének önálló célja az ügyfelei által előzetesen szállított eredeti példányok másolatainak ez utóbbiak számára történő rendelkezésre bocsátása, mivel az e másolatok kiadását megelőző kötési, fűzési és rendezési munkálatok csak olyan eszközt jelentenek a reprográfus számára, amelynek segítségével ügyfelei a legjobb feltételek között tudják igénybe venni szolgáltatásait. Következésképpen a szóban forgó tevékenység egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkot, amelynek elemekre bontása mesterséges eljárás lenne.

26 Minderre figyelemmel arra kell emlékeztetni, hogy ahhoz, hogy valamely tevékenység termékértékesítésnek minősüljön, meg kell felelnie a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdésében rögzített, a jelen ítélet 16. pontjában hivatkozott kritériumoknak.

27 Ily módon, egyfelől, az ilyen tevékenység tárgyának materiális javaknak kell lenniük. Az alapügyben a reprográfiai tevékenység pontosan meghatározható tárgya másolatok előállítása olyan hordozóanyagon, mint a papír.

28 Másfelől, a hatodik irányelv ugyanezen rendelkezése értelmében a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése e javak szállításának következménye kell, hogy legyen.

29 Márpedig, az alapügyben az ügyfél által megrendelt másolatoknak a reprográfus által ez utóbbi számára történő átadása megfelel a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti tulajdonjog átengedésének. Ezen átengedés pontosan a hordozóra vonatkozik, adott esetben a papírlapokra, amelyekre a másolat került, és amely hordozókkal a reprográfus rendelkezett, mielőtt azokat az ügyfél rendelkezésére bocsátotta volna. A reprográfus ügyfele ugyanis soha nem veszítette el azon jogát, hogy rendelkezzen az általa szállított eredeti példányokról készített másolatok immateriális tartalma felett, a reprográfussal együtt végzett ügylet kizárólag a másolatok átadását lehetővé tévő hordozóra vonatkozik. Ténylegesen ugyanis a reprográfus által az elkészített másolatokért számlázott ár nem az eredetihez fűződő szellemi értékre, hanem az elkészítendő másolatok műszaki jellemzőire és a rendelt példányszámra figyelemmel kerül meghatározásra.

30 Következésképpen úgy tűnik, hogy az alapügy körülményeire figyelemmel, a reprográfusnak az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban leírthoz hasonló tevékenysége alkalmas arra, hogy megfeleljen a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítés jellemzőinek.

31 Hangsúlyozni kell ugyanakkor, hogy – amint az a jelen ítélet 18. pontjából is következik – az olyan reprográfiai tevékenység, mint amilyen az alapügyben szerepel, termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak való minősítéséhez azon körülmények összességét kell figyelembe venni, amelyek között e tevékenységet folytatják. A

reprográfus tevékenysége pedig különösen nem korlátozódhat egy eredeti példány egyszerű reprodukálására, hanem ezt különböző kiegészítő szolgáltatások nyújtása kíséri, mint a tanácsadás és az eredeti példánynak az ügyfél kívánsága szerinti adaptációja, módosítása és megváltoztatása a másolatok előállítása céljából, amelyek többé-kevésbé különböznek az eredetileg az ügyfél által szállított eredeti dokumentumtól.

32 E körülményekre figyelemmel, továbbá tekintettel arra, hogy – amint az a jelen ítélet 25. pontjában megállapításra került – a reprográfia összetett művelete egységes jellegű, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata – a szolgáltatásoknak az ügyfél számára való jelentősége, az ügyfél által szállított eredeti dokumentum kezelésének terjedelme, a végrehajtás ideje, valamint a szolgáltatás összköltségének ezek által képviselt része függvényében –, hogy ezen, egyáltalán nem kisebb vagy járulékos jellegű szolgáltatások meghatározó jelleggel bírnak-e a reprodukált dokumentumok szállításához viszonyítva, oly módon, hogy a puszta reprodukáláson túl önálló célt alkotnak e szolgáltatások címzettjei tekintetében.

33 Következésképpen, az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a reprográfiai tevékenység megfelel a termékértékesítés jellemzőinek, amennyiben ez dokumentumok hordozókra történő egyszerű reprodukálásának műveletéből áll, és a reprográfus az e hordozók feletti rendelkezési jogot átengedi az eredeti példány másolatait megrendelő ügyfélnek. Az ilyen tevékenységet ugyanakkor a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerinti „szolgáltatásnyújtásnak" kell minősíteni, amennyiben e tevékenységet olyan kiegészítő szolgáltatások kísérik, amelyek alkalmasak arra, hogy – a címzett számára való jelentőségükre, a végrehajtásukhoz szükséges időre és az eredeti dokumentumok kért kezelésére, valamint a szolgáltatás összköltségének ezek által képviselt részére tekintettel – meghatározó jelleggel bírjanak a reprodukált dokumentumok szállítá-

sához viszonyítva, oly módon, hogy a puszta reprodukáláson túl önálló célt alkotnak e szolgáltatások címzettjei tekintetében.

A költségekről

34 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 5. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a reprográfiai tevékenység megfelel a termékértékesítés jellemzőinek, amennyiben ez dokumentumok hordozókra történő egyszerű reprodukálásának műveletéből áll, és a reprográfus az e hordozók feletti rendelkezési jogot átengedi az eredeti példány másolatait megrendelő ügyfélnek. Az ilyen tevékenységet ugyanakkor a 77/388 hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerinti „szolgáltatásnyújtásnak" kell minősíteni, amennyiben e tevékenységet olyan kiegészítő szolgáltatások kísérik, amelyek alkalmasak arra, hogy – a címzett számára való jelentőségükre, a végrehajtásukhoz szükséges időre és az eredeti dokumentumok kért kezelésére, valamint a szolgáltatás össz-költségének ezek által képviselt részére tekintettel – meghatározó jelleggel

bírjanak a reprodukált dokumentumok szállításához viszonyítva, oly módon, hogy a puszta reprodukáláson túl önálló célt szolgálnak e szolgáltatások címzettjei tekintetében.

Aláírások