WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 11 lutego 2010 r.*

W sprawie C-88/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Conseil d'État (Francja) postanowieniem z dnia 27 czerwca 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 marca 2009 r., w postępowaniu

Graphic Procédé

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, E. Levits (sprawozdawca), M. Ilešič, J.J. Kasel i M. Safjan, sędziowie

* Język postępowania: francuski.

rzecznik generalny: P. Mengozzi,
sekretarz: R. Şereş, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 grudnia 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Graphic Procédé, przez adwokata T. Haasa,

— w imieniu rządu francuskiego, przez G. de Bergues'a oraz J.S. Pilczera, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego, przez O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou, V. Karra oraz M. Apesosa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez M. Afonso, działającą w charakterze pełnomocnika,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 5, 6 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Graphic Procédé, spółką wykonującą działalność w reprograficzną, a Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, dotyczącego decyzji określających zaległość w zakresie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") i związanych z nią odsetek.

Ramy prawne

Uregulowania unijne

3 Artykuł 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1. dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];

[…]”.

4 Zgodnie z art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy:

„»Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel”.

5 Artykuł 6 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi:

„1. Termin »świadczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5”.

Uregulowania krajowe

6 Artykuł 256 code général des impôts [ogólnego kodeksu podatkowego], w brzmieniu obowiązującym w okresie podatkowym, którego dotyczy sprawa przed sądem krajowym, dokonuje dosłownej transpozycji art. 5 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy.

7 Artykuł 269 code général des impôts stanowi:

„1. Zdarzeniem podatkowym jest:

a. w przypadku dostawy i nabycia — dostarczenie towarów, a w przypadku świadczenia usług […] — wykonanie usługi […].

2. Obowiązek podatkowy powstaje:

a. w przypadku dostawy i nabycia, o których mowa w ust. 1 […] — z chwilą wystąpienia zdarzenia podatkowego […].

[…]

c. w przypadku świadczenia usług […] — z chwilą otrzymania zaliczki, ceny, wynagrodzenia, albo za zgodą dyrektora organu podatkowego — po zaksięgowaniu należności […]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

8 Działalność reprograficzna wykonywana przez Graphic Procédé polega na sporządzaniu, z własnych materiałów, kopii dokumentów, akt i planów na zlecenie klientów, którymi są w szczególności biura architektoniczne, biura projektowe, muzea, wydawcy, firmy zajmujące się reklamą zewnętrzną oraz organy publiczne. Klienci Graphic Procédé pozostają właścicielami oryginalnych dokumentów, które na ich zlecenie mają być powielane. Liczba sporządzanych odbitek waha się od jednej do kilkuset.

9 Traktując dokonywane przez siebie czynności jako świadczenie usług Graphic Procédé deklarowała i rozliczała podatek VAT, w okresie od 1 stycznia 1991 r. do 31 grudnia 1993 r., z chwilą uzyskania płatności z tytułu wystawianych faktur.

10 Organy podatkowe, uznając czynności dokonywane przez Graphic Procédé za dostawę towarów, wydały w dniu 27 września 1994 r. decyzję określającą zaległość tej spółki w zakresie podatku VAT na kwotę 582 503 FRF (czyli około 88 802 EUR), odpowiadającą podatkowi VAT zafakturowanemu, ale jeszcze niewpłaconemu na rzecz skarbu państwa w dniu 31 grudnia 1993 r., powiększoną o odsetki za opóźnienie w wysokości 39 319 FRF (czyli około 5994 EUR).

11 Po oddaleniu wniosków o uchylenie powyższych decyzji w sprawie zaległości podatkowej i odsetek na mocy orzeczenia tribunal administratif de Paris z dnia 3 kwietnia 2003 r., a następnie na mocy wyroku cour administrative d'appel de Paris z dnia 15 czerwca 2006 r., Graphic Procédé wniosła do Conseil d'État skargę kasacyjną na ten ostatni wyrok.

12 Conseil d'État uznała, że rozstrzygnięcie zawisłego przed nią sporu wymaga dokonania interpretacji przepisów szóstej dyrektywy i w związku z tym postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Jakie są kryteria służące określeniu, czy reprografia stanowi dostawę towarów, czy świadczenie usług?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

13 Zwracając się z powyższym pytaniem sąd krajowy pragnie poznać kryteria pozwalające na określenie — dla potrzeb poboru podatku VAT — czy działalność w zakresie reprografii, taką jak ta będąca przedmiotem zawisłej przed nim sprawy, należy kwalifikować jako dostawę towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, czy jako świadczenie usług w rozumieniu jej art. 6 ust. 1.

14 Należy przede wszystkim przypomnieć, że szósta dyrektywa ustanawia wspólny system podatku VAT opierający się w szczególności na jednolitej definicji czynności podlegających opodatkowaniu (zob. wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 48).

15 W tym zakresie należy zauważyć, że szósta dyrektywa wyznacza bardzo szeroki zakres przedmiotowy podatku VAT, obejmując nim, w art. 2 dotyczącym czynności podlegających opodatkowaniu, oprócz przywozu towarów, także dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze (zob. ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 49).

16 Jeśli chodzi, w pierwszej kolejności, o pojęcie „dostawy towarów", to art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, że za dostawę taką uważane jest przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel. W tym zakresie Trybunał w swym orzecznictwie wyjaśnia, że pojęcie to obejmuje każdą czynność przeniesienia dobra materialnego przez stronę, która przyznaje drugiej stronie prawo do faktycznego dysponowania nim w taki sposób, jakby była jego właścicielem (zob. ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 51).

17 Jeżeli chodzi o pojęcie „świadczenie usług", to z art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, że obejmuje ono każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5 tej dyrektywy.

18 Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, w przypadku gdy transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana, w celu określenia, po pierwsze, czy chodzi o dwa lub więcej świadczenia odrębne, czy też o świadczenie jednolite, a po drugie, czy w tym ostatnim przypadku owo jednolite świadczenie powinno zostać zakwalifikowane jako dostawa towarów, czy jako świadczenie usług (zob. podobnie wyroki: z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, Rec. s. I-2395, pkt 12–14; z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. I-9433, pkt 19 oraz z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05 Aktiebolaget NN, Zb.Orz. s. I-2697, pkt 17).

19 Trybunał orzekł również, że biorąc pod uwagę dwie okoliczności, a mianowicie że, po pierwsze, z art. 2 szóstej dyrektywy wynika, iż każda transakcja powinna być zwykle uznawana za odrębną i niezależną, a po drugie, że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT, świadczenie jednolite występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane

przez podatnika na rzecz klienta są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (ww. wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 20, 22 a także wyrok w sprawie Aktiebolaget NN, pkt 22, 23).

20 W niniejszym przypadku należy zbadać, czy ze względu na elementy charakterystyczne czynności będącej przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, podmiot prowadzący działalność reprograficzną wykonuje na rzecz swego klienta, traktowanego jako przeciętnego konsumenta, kilka odrębnych świadczeń głównych, czy też jednolite świadczenie (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach: Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 20; Aktiebolaget, pkt 20).

21 Jak wynika z wyjaśnień zawartych w postanowieniu odsyłającym gospodarczym przedmiotem działalności reprograficznej, której dotyczy sprawa przed sądem krajowym, jest powielanie w mniejszej lub większej ilości egzemplarzy oryginalnego dokumentu dostarczanego przez klienta.

22 W szczególności, jak wynika z akt sprawy, działalność ta nie ogranicza się do prostego powielania oryginalnych dokumentów, lecz obejmuje dodatkowo wybór i programowanie kserokopiarek, jak również kompilowanie i oprawę dokumentów oraz porządkowanie kopii.

23 Zatem ze stwierdzeń tych wynika, że wszystkie elementy składające się na transakcję, której dotyczy sprawa przed sądem krajowym, okazują się niezbędne dla działalności reprograficznej oraz ściśle ze sobą powiązane.

24 W celu określenia czy jedna transakcja złożona, taka jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, powinna zostać zakwalifikowana jako dostawa towarów, czy jako świadczenie usług, należy zidentyfikować jej elementy dominujące (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawach: Faaborg-Gelting Linien, pkt 12, 14; Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 27, a także Aktiebolaget NN, pkt 27). Z orzecznictwa Trybunału wynika w tym zakresie, że dane świadczenie musi być uznane za pomocnicze względem świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi dla klientów celu samego w sobie, lecz środek służący jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego (zob. ww. wyrok w sprawie Aktiebolaget NN, pkt 28).

25 W okolicznościach sprawy przed sądem krajowym bezsporne jest, że w przypadku działalności reprograficznej celem wykonującego ją podmiotu jest zapewnienie klientom kopii dostarczonych przez nich wcześniej oryginalnych dokumentów, natomiast czynności polegające na kompilowaniu i układaniu kopii przed wydaniem ich klientom stanowią jedynie środek służący przedsiębiorcy do tego, by klienci mogli jak najlepiej skorzystać z jego świadczenia. W ramach tej działalności powstaje więc jednolite i niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozkład na poszczególne elementy miałby charakter sztuczny.

26 Jednocześnie należy przypomnieć, że aby zakwalifikować daną działalność jako dostawę towaru, musi ona spełniać kryteria ustanowione w art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, podane w pkt 16 niniejszego wyroku.

27 Po pierwsze zatem, działalność ta musi mieć za przedmiot dobro materialne. z okoliczności sprawy przed sądem krajowym wynika, że działalność reprograficzna ma dokładnie za przedmiot wytwarzanie kopii na nośniku, jakim jest papier.

28 Po drugie, zgodnie z tym przepisem szóstej dyrektywy konsekwencją dostawy dobra materialnego musi być przeniesienie prawa do rozporządzania tym dobrem jak właściciel.

29 W sprawie przed sądem krajowym wydawanie przez podmiot wykonujący działalność reprograficzną klientowi zamówionych przez niego kopii odpowiada przeniesieniu prawa do rozporządzania nimi jak właściciel w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy. Przeniesienie to dotyczy dokładnie nośników, czyli w tym przypadku kartek papieru, na których dokonano powielenia, którymi to nośnikami rozporządzał podmiot wykonujący działalność reprograficzną przed wydaniem ich klientowi. Biorąc bowiem pod uwagę okoliczność, że klient nie został nigdy pozbawiony swego prawa do rozporządzania zawartością niematerialną kopii sporządzonych z dostarczonego przez niego oryginału, transakcja dokonana przez niego z podmiotem wykonującym działalność reprograficzną dotyczy wyłącznie nośników umożliwiających sporządzenie kopii. Z tego względu cena kopii zafakturowana przez ten podmiot określana jest z uwzględnieniem nie wartości intelektualnej przypisywanej oryginałowi, lecz cech technicznych kopii i liczby zamówionych egzemplarzy.

30 Można zatem stwierdzić, że w okolicznościach sprawy przed sądem krajowym działalność reprograficzna, taka jak opisana w postanowieniu odsyłającym, może wykazywać cechy dostawy towaru w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy.

31 Należy jednak podkreślić, że jak to wynika z pkt 18 niniejszego wyroku, zakwalifikowanie działalności reprograficznej, będącej przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, jako dostawy towaru lub świadczenia usług, musi być dokonywane z uwzględnieniem wszystkich okoliczności, w jakich działalność ta jest wykonywana.

W szczególności działalność podmiotu oferującego takie świadczenia może nie ograniczać się tylko do powielania oryginału, lecz może obejmować różne usługi uzupełniające, takie jak doradztwo, dostosowywanie i zmiany oryginału w zależności od potrzeb klienta, dla celów sporządzania kopii różniących się mniej lub bardziej od pierwotnie dostarczonego przez niego dokumentu oryginalnego.

32 W tych okolicznościach, biorąc pod uwagę jednolity charakter złożonej czynności reprografii przywołany w pkt 25 niniejszego wyroku, sąd krajowy musi zbadać, czy uwzględniając wagę, jaką mają te świadczenia dla klienta, zakres obróbki oryginalnego dokumentu dostarczonego przez klienta, czas niezbędny na wykonanie tych świadczeń i udział w kosztach całkowitych jaki na nie przypada, świadczenia te mogą być uznane za czynności, które nie będąc nieznaczne ani pomocnicze, nabierają charakteru dominującego w stosunku do dostawy powielonych dokumentów, stanowiąc dla odbiorcy tych świadczeń cel sam w sobie, poza samym powieleniem.

33 W konsekwencji na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że działalność reprograficzna wykazuje cechy dostawy towarów, o ile ogranicza się do prostej czynności powielania dokumentów na nośnikach, a prawo do rozporządzania tymi nośnikami zostaje przeniesione przez podmiot wykonujący tę działalność na klienta, który zamówił sporządzenie kopii z oryginału. Działalność tę należy jednak kwalifikować jako „świadczenie usług" w rozumieniu art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy, jeżeli okazuje się, że towarzyszy jej świadczenie dodatkowych usług, które ze względu na wagę, jakiej nabierają dla klientów, czas potrzebny na ich wykonanie, wymaganą obróbkę dokumentów oryginalnych i udział w kosztach całkowitych, jaki przypada na te

świadczenia, mogą zyskać charakter dominujący w stosunku do czynności dostawy towarów, stanowiąc przez to dla odbiorców cel sam w sobie.

W przedmiocie kosztów

34 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 5 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że działalność reprograficzna wykazuje cechy dostawy towarów, o ile ogranicza się do prostej czynności powielania dokumentów na nośnikach, a prawo do rozporządzania tymi nośnikami zostaje przeniesione przez podmiot wykonujący tę działalność na klienta, który zamówił sporządzenie kopii z oryginału. Działalność tę należy jednak kwalifikować jako „świadczenie usług" w rozumieniu art. 6 ust. 1 dyrektywy 77/388, jeżeli okazuje się, że towarzyszy jej świadczenie dodatkowych usług, które ze względu na wagę, jakiej nabierają dla klientów, czas potrzebny na ich wykonanie, wymaganą obróbkę dokumentów oryginalnych

i udział w kosztach całkowitych, jaki przypada na te świadczenia, mogą zyskać charakter dominujący w stosunku do czynności dostawy towarów, stanowiąc przez to dla odbiorców cel sam w sobie.

Podpisy