SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 11. februarja 2010*

V zadevi C-88/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Conseil d'État (Francija) z odločbo z dne 27. junija 2008, ki je prispela na Sodišče 2. marca 2009, v postopku

Graphic Procédé

proti

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

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, E. Levits (poročevalec), M. Ilešič, J.-J. Kasel in M. Safjan, sodniki,

* Jezik postopka: francoščina.

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,
sodna tajnica: R. Şereş, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 10. decembra 2009,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Graphic Procédé T. Haas, odvetnik,

– za francosko vlado G. de Bergues in J.-S. Pilczer, zastopnika,

– za grško vlado O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou, V. Karra in M. Apesos, zastopnice,

– za Komisijo Evropskih skupnosti M. Afonso, zastopnica,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 5 in 6 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Graphic Procédé, družbo, ki se ukvarja z reprografijo, in ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministrstvo za proračun, javne finance in javno upravo) zaradi naknadne odmere davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) skupaj z obrestmi.

Pravni okvir

Ureditev Unije

3 Člen 2 Šeste direktive določa:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

[…]“

4 Člen 5(1) Šeste direktive določa:

„‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

5 Člen 6(1), prvi pododstavek, te direktive določa:

„‚Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5.“

Nacionalna ureditev

6 S členom 256 splošnega davčnega zakonika v različici, ki je veljala v davčnem obdobju iz postopka v glavni stvari, sta bila dobesedno prenesena člena 5(1) in 6(1) Šeste direktive.

7 Člen 269 splošnega davčnega zakonika določa:

„1. Obdavčljivi dogodek je:

a) za dobave in nakupe dobava blaga in za opravljanje storitev […] izvedba storitev […];

2. Obveznost obračuna davka nastane:

a) za dobave in nakupe iz 1(a) […] ob nastanku obdavčljivega dogodka.

[…]

c) za opravljanje storitev […] ob prejemu plačila predplačil, kupnine, plačila ali na podlagi dovoljenja direktorja davčnih služb glede na vknjižbo […]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 Reprografija, ki jo opravlja družba Graphic Procédé, poteka tako, da ta uporablja svoj material pri izdelavi kopij dokumentov, spisov in načrtov na zahtevo strank, med katerimi so zlasti arhitekturni biroji, svetovalna podjetja, muzeji, založbe, podjetja, ki plakatirajo, in ministrstva. Stranke družbe Graphic Procédé ostanejo lastniki izvirnih dokumentov, ki jih je treba razmnožiti. Družba natisne eno ali več sto kopij.

9 Ker gre pri dejavnosti, ki jo opravlja družba Graphic Procédé, za opravljanje storitev, je ta v obdobju od 1. januarja 1991 do 31. decembra 1993 obračunala in plačala davek na dodano vrednost ob plačilu računov.

10 Ker je davčna uprava presodila, da gre pri dejavnosti, ki jo opravlja družba Graphic Procédé, za dobavo blaga, je z vročitvijo odločbe o odmeri z dne 27. septembra 1994 tej družbi naknadno obračunala DDV v višini 582.503 FRF (približno 88.802 EUR), kar ustreza zaračunanemu DDV, ki pa 31. decembra 1993 še ni bil plačan, temu znesku pa so bile dodane tudi zamudne obresti v višini 39.319 FRF (približno 5 994 EUR).

11 Ker so bili predlogi za oprostitev plačila davka in zamudnih obresti s sodbo Tribunal administratif de Paris z dne 3. aprila 2003 in nato s sodbo Cour administrative d'appel de Paris z dne 15. junija 2006 zavrnjeni, je družba Graphic Procédé pri Conseil d'État vložila zahtevo za varstvo zakonitosti.

12 Ker je Conseil d'État menilo, da rešitev spora, o katerem odloča, zahteva razlago določb Šeste direktive, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Katera merila je treba uporabiti za ugotovitev, ali je reprografija dobava blaga ali opravljanje storitev?"

Vprašanje za predhodno odločanje

13 Predložitveno sodišče želi izvedeti, s katerimi merili je za namene pobiranja DDV mogoče ugotoviti, ali je reprografijo, kakršna je v postopku v glavni stvari, treba šteti za dobavo blaga v smislu člena 5(1) Šeste direktive ali za opravljanje storitev v smislu člena 6(1) te direktive.

14 Najprej je treba opozoriti, da je Šesta direktiva uvedla skupni sistem DDV, ki temelji zlasti na enotni opredelitvi obdavčljivih transakcij (glej sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 48).

15 V tem smislu Šesta direktiva opredeli zelo široko področje uporabe DDV s tem, da v členu 2, ki se nanaša na obdavčljive transakcije, poleg uvoza blaga zajame dobavo blaga in opravljanje storitev, ki ju davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo (glej zgoraj navedeno sodbo Halifax in drugi, točka 49).

16 Glede pojma „dobava blaga“ člen 5(1) Šeste direktive določa, da taka dobava pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da ta pojem zajema vsak prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki pooblasti drugo stranko, da dejansko razpolaga s to stvarjo kot lastnik (glej zgoraj navedeno sodbo Halifax in drugi, točka 51).

17 Glede pojma „opravljanje storitev“ iz člena 6(1) Šeste direktive izhaja, da zajema vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5 te direktive.

18 Kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, je, kadar transakcija obsega skupek dejavnikov in dejanj, treba upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi zadevna transakcija, da bi se ugotovilo, prvič, ali gre za dve ali več samostojnih transakcij ali pa gre za enotno transakcijo, in drugič, ali je treba v drugem primeru to transakcijo opredeliti kot dobavo blaga ali opravljanje storitev (glej v tem smislu sodbe z dne 2. maja 1996 v zadevi Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Recueil, str. I-2395, točke od 12 do 14; z dne 27. oktobra 2005 v zadevi Levob Verzekeringen in OV Bank, C-41/04, ZOdl., str. I-9433, točka 19, in z dne 29. marca 2007 v zadevi Aktiebolaget NN, C-111/05, ZOdl., str. I-2697, točka 17).

19 Sodišče je prav tako razsodilo, da gre ob upoštevanju dveh okoliščin, in sicer, da po eni strani iz člena 2 Šeste direktive izhaja, da je treba vsako transakcijo po navadi šteti za samostojno in neodvisno, ter da se po drugi strani transakcija, ki z gospodarskega vidika obsega eno samo storitev, ne sme umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanja sistema DDV, za enotno storitev, kadar sta dva ali več dejavnikov ali dejanj, ki jih davčni zavezanec opravi za svojo stranko, tako tesno povezani, da dejansko sestavljajo eno

samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna (zgoraj navedeni sodbi Levob Verzekeringen in OV Bank, točki 20 in 22, in Aktiebolaget NN, točki 22 in 23).

20 V obravnavni zadevi je treba preučiti, ali glede na posebne značilnosti transakcije iz postopka v glavni stvari, reprograf za stranko, ki se jo šteje za povprečnega potrošnika, opravi več različnih glavnih storitev ali samo eno storitev (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 20, in Aktiebolaget, točka 20).

21 Kot pa je pojasnjeno v predložitveni odločbi, je gospodarski namen reprografije iz postopka v glavni stvari razmnoževanje izvirnih dokumentov, ki jih predloži stranka, v večjem ali manjšem številu izvodov.

22 Natančneje, kot je razvidno iz spisa, reprografija ni omejena le na preprosto razmnoževanje izvirnih dokumentov, ampak spadajo vanjo tudi izbira in programiranje fotokopirnih strojev, spenjanje in vezava dokumentov ter urejanje kopij.

23 Zato iz teh ugotovitev izhaja, da so vsi elementi, ki sestavljajo transakcijo iz postopka v glavni stvari, za reprografijo potrebni in so med seboj tesno povezani.

24 Da bi ugotovili, ali je treba enotno transakcijo, kot je ta v postopku v glavni stvari, šteti za dobavo blaga ali za opravljanje storitev, je treba opredeliti njene glavne dele (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Faaborg-Gelting Linien, točki 12 in 14; Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 27, in Aktiebolaget NN, točka 27). V zvezi s tem iz sodne prakse izhaja, da je pri transakciji treba storitev šteti za pomožno storitev glavne, če sama za stranko ne pomeni namena, ampak sredstvo, da lahko glavno storitev ponudnika storitve uporablja bolje (glej zgoraj navedeno sodbo Aktiebolaget NN, točka 28).

25 V okoliščinah v postopku v glavni stvari pa ni sporno, da je sam namen reprografije ta, da stranke dobijo kopije izvirnika, ki so ga predhodno predložile, predhodno spenjanje in urejanje kopij pred izročitvijo kopij pa je le sredstvo, s katerim reprograf svojim strankam daje kar najboljšo storitev. Navedena dejavnost torej pomeni nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna.

26 Zato je treba opozoriti, da mora dejavnost, da bi se lahko štela za dobavo blaga, izpolnjevati merila iz člena 5(1) Šeste direktive, kot so navedena v točki 16 te sodbe.

27 Po eni strani mora biti namen take dejavnosti premoženje v stvareh. V postopku v glavni stvari je namen reprografije prav izdelava kopij na nosilcu, kot je papir.

28 Po drugi strani pa iz iste določbe Šeste direktive izhaja, da mora biti prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik posledica dobave blaga.

29 V postopku v glavni stvari pa reprografova izročitev kopij stranki, ki jih je naročila, ustreza prenosu pravice do razpolaganja z njimi kot lastnik v smislu člena 5(1) Šeste direktive. Ta prenos se nanaša prav na nosilce, v obravnavani zadevi liste papirja, na katerih je bilo izvedeno razmnoževanje, te pa ima v lasti reprograf, preden jih izroči stranki. Ker namreč reprografova stranka nikoli ni izgubila pravice razpolagati z nematerialno vsebino kopij, ki izhaja iz izvirnika, ki ga je predložila stranka, se transakcija, sklenjena z reprografom, nanaša le na nosilce, ki omogočajo izročitev kopij. Cena, ki jo reprograf zaračuna za pripravljene kopije, namreč ni določena ob upoštevanju intelektualne vrednosti, ki izhaja iz izvirnika, temveč ob upoštevanju tehničnih značilnosti kopij, ki jih je treba narediti, in števila naročenih izvodov.

30 Zato bi v okoliščinah iz postopka v glavni stvari reprografija, kot je opisana v predložitveni odločbi, lahko imela značilnosti dobave blaga v smislu člena 5(1) Šeste direktive.

31 Vendar je treba poudariti, kakor je razvidno iz točke 18 te sodbe, da je treba pri opredelitvi reprografije kot dobave blaga ali opravljanja storitve upoštevati vse okoliščine, v katerih se ta dejavnost opravlja. Natančneje, dejavnost reprografa lahko

za namene izdelave kopij, ki se bolj ali manj zaznavno razlikujejo od izvirnega dokumenta, ki ga je predložila stranka, zajema različne dodatne storitve, kot so svetovanje, prilagoditev in sprememba izvirnika po naročnikovih željah, in tako ni omejena le na razmnoževanje izvirnika.

32 V teh okoliščinah in glede na enotnost sestavljene dejavnosti reprografije, kot je navedena v točki 25 te sodbe, mora predložitveno sodišče na podlagi pomembnosti teh storitev za naročnika, obsega obdelave izvirnega dokumenta, ki ga je predložil, časa, ki je potreben za izvedbo teh storitev, in dela stroškov, ki se nanašajo na te storitve, preveriti, ali je navedene storitve mogoče šteti za transakcije – ob tem, da niso le manjšega pomena in stranske – ki so prevladujoče glede na dobavo razmnoženih dokumentov, tako da so za naročnika teh storitev same sebi namen in presegajo samo razmnoževanje.

33 Zato je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 5(1) Šeste direktive razlagati tako, da reprografija ustreza značilnostim dobave blaga, če je omejena na preprosto razmnoževanje dokumentov na nosilcih, pri čemer se pravica razpolaganja z njimi prenese z reprografa na stranko, ki je naročila kopije izvirnika. Vendar pa je tako dejavnost treba opredeliti za „opravljanje storitev“ v smislu člena 6(1) Šeste direktive, kadar jo spremlja tudi opravljanje dodatnih storitev, ki so lahko glede na pomembnost, ki jo imajo za naročnika, čas, ki je potreben za njihovo izvedbo, obdelavo, ki jo zahtevajo

izvirni dokumenti, in del celotnih stroškov, ki ga predstavljajo te storitve, prevladujoče glede na transakcijo dobave blaga, tako da so za naročnika same sebi namen.

Stroški

34 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 5(1) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba razlagati tako, da reprografija ustreza značilnostim dobave blaga, če je omejena na preprosto razmnoževanje dokumentov na nosilcih, pri čemer se pravica razpolaganja z njimi prenese z reprografa na stranko, ki je naročila kopije izvirnika. Vendar pa je tako dejavnost treba opredeliti za „opravljanje storitev" v smislu člena 6(1) Šeste direktive, kadar jo spremlja tudi opravljanje dodatnih storitev, ki so lahko glede na pomembnost, ki jo imajo za naročnika, čas, ki je potreben za njihovo izvedbo, obdelavo, ki jo

zahtevajo izvirni dokumenti, in del celotnih stroškov, ki ga predstavljajo te storitve, prevladujoče glede na transakcijo dobave blaga, tako da so za naročnika same sebi namen.

Podpisi