РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

11 февруари 2010 година*

По дело C-88/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Conseil d'État (Франция) с акт от 27 юни 2008 г., постъпил в Съда на 2 март 2009 г. в рамките на производство по дело

Graphic Procédé

срещу

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

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н A. Tizzano, председател на състав, г-н E. Levits (докладчик), г-н M. Ilešič, г-н J.-J. Kasel и г-н M. Safjan, съдии

* Език на производството: френски.

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,
секретар: г-жа R. Şereş, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 10 декември 2009 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Graphic Procédé, от адв. T. Haas,

— за френското правителство, от г-н G. de Bergues и J.-S. Pilczer, в качеството на представители,

— за гръцкото правителство, от г-жа O. Patsopoulou, г-жа Z. Xatzipavlou, г-жа V. Karra и г-н M. Apesos, в качеството на представители,

— за Комисията на Европейските общности, от г-жа M. Afonso, в качеството на представител,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 5 и 6 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Graphic Procédé, дружество, извършващо репрографска дейност, и Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique във връзка с известие за допълнително установяване на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) и за натрупани лихви.

Правна уредба

Правна уредба на Съюза

3 Член 2 от Шеста директива гласи:

„С данък върху добавената стойност се облага:

1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]“.

4 Съгласно член 5, параграф 1 от Шеста директива:

„1. „Доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик.“

5 Член 6, параграф 1, първа алинея от тази директива гласи:

„1. „Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на член 5“.

Национална правна уредба

6 Член 256 от Code général des impôts [Общия данъчен кодекс] (наричан по-нататък „CGI“) в неговата редакция, приложима през разглеждания в главното производство данъчен период, буквално транспонира член 5, параграф 1 и член 6, параграф 1 от Шеста директива.

7 Член 269 от Code général des impôts гласи:

„1. Данъчното събитие настъпва:

a. при доставките и покупките на стоки, с доставката на стоките, а при доставките на услуги […], с изпълнението на услугата […]

2. Данък е изискуем:

a. За доставки и покупки на стоки, визирани в [буква] а) на [алинея] 1 […], с настъпване на данъчното събитие.

[…]

в. За доставки на услуги […], с авансовото плащане на цената, на възнаграждението или, след разрешение на директора, с осчетоводяването […]“

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

8 Извършваната от Graphic Procédé репрографска дейност се състои в изпълнение с материали на предприятието на копия на документи, на комплекти от документи и на карти по искане на клиентела, състояща се по-специално от архитектурни бюра, проектантски бюра, музеи, издатели, разпространители на реклами в градовете и министерства. Клиентите на Graphic Procédé остават собственици на оригиналните документи, чието репродуциране искат. Изпълняваните тиражи са от един екземпляр до неколкостотин копия.

9 Като приема, че извършваните от него операции представляват доставки на услуги, в периода от 1 януари 1991 г. до 31 декември 1993 г. Graphic Procédé декларира и заплаща ДДС по осчетоводените фактури.

10 Като преценява, че извършваните от Graphic Procédé операции представляват доставки на стоки, данъчната администрация с акт за изменение на данъчно задължение от 27 септември 1994 г. налага на това дружество допълнително установени задължения за ДДС в размер на 582 503 FRF (или приблизително 88 802 EUR), съответстващ на фактурирания, но все още незаплатен към 31 декември 1993 г. в държавната хазна ДДС, ведно с лихвите за забава в размер на 39 319 FRF (или приблизително 5 994 EUR).

11 След като исканията за отмяна на посочените допълнително установени данъчни задължения и на лихвите за забава са отхвърлени с решение на Tribunal administratif de Paris от 3 април 2003 г., а след това с решение на Cour administrative d'appel de Paris от 15 юни 2006 г., Graphic Procédé подава касационна жалба срещу това съдебно решение пред Conseil d'État.

12 Като преценява, че за решаването на отнесения пред него спор е необходимо тълкуване на някои разпоредби от Шеста директива, Conseil d'État решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Кои са критериите, които следва да се прилагат, за да се определи дали репрографията представлява доставка на стоки или доставка на услуги?“

По преюдициалния въпрос

13 Със своя въпрос запитващата юрисдикция иска да узнае кои са критериите, позволяващи да се определи — за целите на събирането на ДДС — дали репрографска дейност като тази в главното производство трябва да бъде квалифицирана като доставка на стоки по смисъла на член 5, параграф 1 от Шеста директива или като доставка на услуги по смисъла на член 6, параграф 1 от тази директива.

14 В самото начало следва да се припомни, че Шеста директива установява обща система на ДДС, основана по-конкретно на единно определяне на облагаемите сделки (вж. Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др., C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точка 48).

15 В това отношение Шеста директива очертава много широко приложно поле за ДДС, като в член 2 относно облагаемите сделки тя включва, освен вноса на стоки, и доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество (вж. Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе, точка 49).

16 Що се отнася до понятието „доставка на стока“, член 5, параграф 1 от Шеста директива гласи, че за такава доставка се счита прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик. В това отношение практиката на Съда уточнява, че това понятие включва всяка дейност по прехвърляне на материално имущество от една от страните, която дава право на другата страна да се разпорежда фактически с това имущество като че ли е негов собственик (вж. посоченото по-горе Решение по дело Halifax и др., точка 51).

17 Що се отнася до понятието „доставка на услуги“, видно от член 6, параграф 1 от Шеста директива, то обхваща всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на член 5 от тази директива.

18 Както следва от практиката на Съда, когато една операция се състои от съвкупност от елементи и действия, трябва да бъдат отчетени всички обстоятелства, при които протича въпросната операция, за да се определи, от една страна, дали са налице две или повече различни доставки или една-единствена доставка, и от друга страна, дали във втория случай тази единствена доставка трябва да бъде квалифицирана като доставка на стоки или като доставка на услуги (вж. в този смисъл Решение от 2 май 1996 г. по дело Faaborg–Gelting Linien, C-231/94, Recueil, стр. I-2395, точки 12—14 и Решение от 27 октомври 2005 г. по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, C-41/04, Recueil, стр. I-9433, точка 19, както и Решение от 29 март 2007 г. по дело Aktiebolaget NN, C-111/05, Recueil, стр. I-2697, точка 17).

19 Съдът е постановил също така, че като се има предвид, от една страна, обстоятелството, че от член 2 от Шеста директива следва, че в общия случай всяка операция трябва да бъде считана за самостоятелна и независима, и от друга страна, обстоятелството, че операция, която от икономическа гледна точка се състои от една-единствена доставка, не трябва да бъде изкуствено разделяна на части, за да не се наруши функционалността на системата на ДДС, налице е една-единствена доставка, когато два или повече елемента или действия, извършени от данъчнозадълженото лице за клиента, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка, чието

разделяне на части би било изкуствено (вж. в този смисъл посочените по-горе Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, точки 20 и 22, както и Решение по дело Aktiebolaget NN, точки 22 и 23).

20 В конкретния случай е важно да се изследва дали с оглед на характеристиките на разглежданата в главното производство операция репрографът извършва за своя клиент, разглеждан като среден потребител, няколко отделни основни доставки или една-единствена доставка (вж. в този смисъл посочените по-горе Решения по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, точка 20, както и Aktiebolaget, точка 20).

21 А както се уточнява в акта за преюдициалното запитване, икономическият предмет на разглежданата репрографска дейност в главното производство е възпроизвеждането в определен по-голям или по-малък брой екземпляри на предоставен от клиента оригинален документ.

22 По-конкретно, видно от преписката, тази репрографска дейност не се свежда само до обикновено възпроизвеждане на оригиналните документи, а се съпътства и от избора и от програмирането на фотокопирната техника, както и от дейности по свързване, по брошириране на документите и по комплектуване на копията.

23 Така че, видно от тези констатации, всички елементи, съставляващи разглежданата в главното производство операция, се явяват необходими за репрографската дейност и тясно свързани помежду си.

24 За да се определи по-нататък дали една-единствена сложна операция като тази по главното производство трябва да бъде квалифицирана като доставка на стоки или като доставка на услуги, е необходимо да бъде установено кои са преобладаващите елементи в нея (вж. по-конкретно посочените по-горе Решение по дело Faaborg-Gelting Linien, точки 12 и 14, Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, точка 27, както и Решение по дело Aktiebolaget NN, точка 27). В това отношение от съдебната практика следва, че една доставка трябва да бъде считана за съпътстваща на основна доставка, когато сама по себе си тя не съставлява цел за клиентелата, а средство за ползване при най-добри условия на основната услуга на извършващия доставката (вж. в този смисъл посоченото по-горе Решение по дело Aktiebolaget NN, точка 28).

25 А в обстоятелствата в делото по главното производство не може да се оспори, че целта на дейността на репрографа се състои в предоставяне на неговата клиентела на копия на оригинала, предварително предоставен му от последната, като операциите по свързване и комплектуване, предшестващи предаването на тези копия, са само средство за ползване от клиентелата на неговата доставка при най-добри условия. Следователно посочената дейност води до една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би имало изкуствен характер.

26 С оглед на гореизложеното следва да се припомни, че за да бъде квалифицирана като доставка на стоки, една дейност трябва да отговаря на критериите, определени в член 5, параграф 1 от Шеста директива, така както те са изложени в точка 16 от настоящото решение.

27 Така, от една страна, такава дейност трябва да има за предмет материално имущество. От делото по главното производство е ясно, че репрографската дейност има за предмет именно производството на копия на носител като хартията.

28 От друга страна, съгласно същата разпоредба от Шеста директива прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик трябва да бъде последицата от доставката на това имущество.

29 А в делото по главното производство предаването на копията от репрографа на клиента, който е възложил тяхното изработване, съответства на прехвърлянето на правото на разпореждане с тях като собственик по смисъла на член 5, параграф 1, от Шеста директива. Това прехвърляне се отнася именно до носителите, в конкретния случай листове хартия, върху които е извършено възпроизвеждането, носители, с които репрографът се разпорежда, преди те да бъдат предадени на клиента. Всъщност, щом като клиентът на репрографа никога не е бил лишен от правото си на разпореждане с нематериалното съдържание на копията, произтичащо от предоставения от него оригинал, сделката, сключена с репрографа, се отнася единствено до носителите, които дават възможност за предаването на копията. Фактически цената, фактурирана от репрографа за изпълнените копия, се определя, като се взема предвид не интелектуалната стойност, придавана на оригинала, а техническите характеристики на копията, които трябва да бъдат изпълнени, както и броят на поръчаните екземпляри.

30 Следователно изглежда, че в обстоятелствата на делото по главното производство репрографска дейност като описаната в акта за отправяне на преюдициално запитване може да отговаря на характеристиките на доставка на стоки по смисъла на член 5, параграф 1 от Шеста директива.

31 Трябва обаче същевременно да се подчертае, че видно от точка 18 от настоящото решение, квалифицирането като доставка на стоки или като доставка на услуги на

една репрографска дейност като разглежданата в главното производство, трябва да отчита съвкупността от обстоятелствата, при които се упражнява тази дейност. По-конкретно, дейността на репрографа може да не се свежда само до обикновеното възпроизвеждане на оригинала, а да бъде съпътствана от доставки на различни допълнителни услуги като например консултации и адаптиране, изменение и промяна на оригинала в зависимост от желанието на клиента, за целите на произвеждането на копия, които се различават повече или по-малко чувствително от първоначално предоставения от него оригинал.

32 При тези обстоятелства и с оглед на единния характер на комплексната репрографска операция, така както е припомнен в точка 25 от настоящото решение, от компетентност на запитващата юрисдикция е да извърши проверка в зависимост от значението, което тези доставки придобиват за клиента, от степента на обработка на предоставения от клиента оригинален документ, от времето, необходимо за изпълнението на тези доставки и от техния дял от общата стойност, дали посочените доставки могат да бъдат разглеждани като операции, които, без да бъдат далеч по-малко значими или съпътстващи, придобиват преобладаващ характер по отношение на доставката на възпроизведените документи, така че те да съставляват отвъд това обикновено възпроизвеждане цел за получателя на тези доставки.

33 Вследствие на това на поставения въпрос е уместно да се отговори, че член 5, параграф 1 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че репрографската дейност отговаря на характеристиките на доставка на стоки, доколкото тя се ограничава до обикновена операция по възпроизвеждане на документи върху носители, като правото на разпореждане с тях се прехвърля от репрографа на клиента, възложил изработването на копията на оригинала. Такава дейност трябва да се квалифицира обаче като „доставка на услуги“ по смисъла на член 6, параграф 1 от Шеста директива в случаите, в които се установи, че тя се съпътства от доставки на допълнителни услуги, които могат с оглед на значението, което придобиват за техния получател, на времето, необходимо за тяхното изпълнение, на обработката, която изискват оригиналните документи, и на дела, който тези

доставки на услуги представляват от общата стойност, да придобият преобладаващ характер по отношение на операцията по доставка на стоки, така че те да съставляват цел за техния получател.

По съдебните разноски

34 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 5, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, трябва да се тълкува в смисъл, че репрографската дейност отговаря на характеристиките на доставка на стоки, доколкото тя се ограничава до обикновена операция по възпроизвеждане на документи върху носители, като правото на разпореждане с тях се прехвърля от репрографа на клиента, възложил изработването на копията на оригинала. Такава дейност трябва да се квалифицира обаче като „доставка на услуги“ по смисъла на член 6, параграф 1 от Шеста директива 77/388 в случаите, в които се установи, че тя се съпътства от доставки на допълнителни услуги, които могат с оглед на значението, което придобиват за техния получател, на времето, необходимо за тяхното изпълнение, на обработката, която изискват оригиналните документи, и на дела, който тези

доставки на услуги представляват от общата стойност, да придобият преобладаващ характер по отношение на сделката за доставка на стоки, така че те да съставляват цел за техния получател.

Подписи