

Lieta C-88/09

GraphicProcédé

pret

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

(Conseil d'État (Francija) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļi – Sestā PVN direktīva – Reprogrāfijas darbība – “Preču piegādes” un “pakalpojumu sniegšanas” jēdzieni – Atšķirības kritēriji

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Preču piegāde – Jēdziens

(Padomes Direktīvas 77/388 5. panta 1. punkts un 6. panta 1. punkts)

Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 5. panta 1. punkts ir interpretējams tādējādi, ka reprogrāfijas darbība atbilst preču piegādes pazīmēm tiklīdz, ciktāl tā ir tikai vienkārša dokumentu reproducēšana uz konkrētiem materiāliem, jo tiesības ar tiem rēķoties reprogrāfs ir nodevis klientam, kas ir pasūtītāja kopijas. Šāda darbība tomēr ir jākvalificē kā “pakalpojumu sniegšana” Sestās direktīvas 77/388 6. panta 1. punkta nozīmē, ja šīet, ka tā ir saistīta ar papildu pakalpojumu sniegšanu, kam, ņemot vērā to, kāda nozīme tiem ir adresātam, laiku, kas vajadzīgs to izpildei, nepieciešamo oriģinālo dokumentu apstrādi un kopējo izmaksu daļu, kura attiecas uz šo pakalpojumu sniegšanu, var piemist dominājošs raksturs salīdzinājumā ar preču piegādes darbību, kā rezultātā tie ir to adresāta pašmērķis.

(sal. ar 33. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2010. gada 11. februārī (*)

Nodokļi – Sestā PVN direktīva – Reprogrāfijas darbība – “Preču piegādes” un “pakalpojumu sniegšanas” jēdzieni – Atšķirības kritēriji

Lieta C-88/09

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Conseil d'État* (Francija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2008. gada 27. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 2.

mart?, tiesved?b?

GraphicProcédé

pret

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

TIESA (pirm? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js A. Ticano [A. Tizzano], tiesneši E. Levits (referents), M. Ileši?s [M. Ileši?], Ž. Ž. K?zels [J.?J. Kaseļ] un M. Safjans [M. Safjan],

?ener?ladvok?ts P. Mengoci [P. Mengozzi],

sekret?re R. Šereša [R. ?ere?], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2009. gada 10. decembra tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *GraphicProcédé* v?rd? – T. H?ss [T. Haas], *avocat*,
- Francijas vald?bas v?rd? – Ž. de Bergess [G. de Bergues] un Ž. S. Pilcers [J.?S. Pilczer], p?rst?vji,
- Grie?ijas vald?bas v?rd? – O. Pacopulu [O. Patsopoulou], Z. Hadzipavlu [Z. Xatzipavlou], V. Karra [V. Karra] un M. Apesoss [M. Apesos], p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – M. Afonso [M. Afonso], p?rst?ve,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 5. un 6. pantu.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar str?du starp *GraphicProcédé*, sabiedr?bu, kas nodarbojas ar reprogr?fiju, un *Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique* [Budžeta, valsts uzskaites un civildienesta ministriju] par pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) p?rr??iniem un ar tiem saist?tajiem procentiem.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas tiesiskais regul?jums

3 Sest?s direkt?vas 2. pant? ir noteikts:

“Pievienot? s v?rt?bas nodoklis j?maks?:

1. Par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas;

[..].”

4. Saska?? ar Sest?s direkt?vas 5. panta 1. punkta noteikumiem:

““Pre?u pieg?de” noz?m? ties?bu nodošanu r?koties ar materi?lu ?pašumu [?ermenisku lietu] k? ?pašniekam.”

5. Š?s direkt?vas 6. panta 1. punkta pirmaj? da?? ir noteikts:

““Pakalpojumu sniegšana” noz?m? jebkuru dar?jumu, kas nav pre?u pieg?de 5. panta izpratn?.”

Valsts tiesiskais regul?jums

6. Ar Visp?r?j? nodok?u kodeksa 256. pantu redakcij?, kas bija piem?rojama pamata pr?v? apl?kojamaj? taks?cijas period?, burtiski ir transpon?ts Sest?s direkt?vas 5. panta 1. punkts un 6. panta 1. punkts.

7. Visp?r?j? nodok?u kodeksa 269. pant? ir noteikts:

“1. Darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis, ir:

a. attiec?b? uz pieg?d?m un pirkumiem – pre?u pieg?de un attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanu [...] – pakalpojuma izpilde [...].

2. Nodoklis k??st iekas?jams:

a. attiec?b? uz 1. [...] min?to pieg?di un pirkumiem – br?d?, kad tiek veikta darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis.

[..]

c. attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanu [...] – l?dz ar da??jas samaksas, cenas vai atl?dz?bas sa?emšanu vai ar nodok?u dienestu direktora at?auju – saska?? ar debetu [...].”

Pamata pr?va un prejudici?lais jaut?jums

8. *GraphicProcédé* veikto reprogr?fijas darb?bu veido dokumentu, dokument?cijas un pl?nu kopiju izgatavošana, šim uz??mumam izmantojot savus materi?lus, p?c t?du klientu k? arhitektu biroju, p?tniec?bas biroju, muzeju, izdev?ju, uz??mumu, kas nodarbojas ar afišu izlikšanu pils?t?s, un ministriju l?guma. *GraphicProcédé* klienti saglab? ?pašumties?bas uz dokumentu ori?in?liem, kurus tie l?dz reproduc?t. Tir?ža sniedzas no viena eksempl?ra l?dz vair?kiem simtiem kopiju.

9. Uzskatot, ka t?s veikt?s darb?bas ir pakalpojumu sniegšana, *GraphicProcédé* laika posm? no 1991. gada 1. janv?ra l?dz 1993. gada 31. decembrim, sa?emot r??inu apmaksu, deklar?ja un samaks?ja PVN.

10. Uzskatot, ka *GraphicProcédé* ?stenot?s darb?bas veido pre?u pieg?di, nodok?u administr?cija ar 1994. gada 27. septembra pazi?ojumu par nodok?u uzr??inu šai sabiedr?bai nos?t?ja PVN p?rr??inus par summu FRF 582 503 (proti, apm?ram EUR 88 802), kas atbilst PVN,

kurš iekšauts rēģinos, bet kurš 1993. gada 31. decembrī vīl nebija ieskaitēts Valsts kasē, kam pieskaitēti nokavējuma procenti FRF 39 319 (proti, apmēram EUR 5994) apmērē.

11 Tēk lēgumi atsaukt minētos pērrēģinus un nokavējuma procentus tika noraidēti ar *Tribunal administratif de Paris* [Parēzes Administratēvēs tiesas] 2003. gada 3. aprēļa spriedumu, bet pēc tam ar *Cour administrative d'appel de Paris* [Parēzes Administratēvēs apelēcijas tiesas] 2006. gada 15. jēnija spriedumu, *Graphic Procédé vēsrsēs Conseil d'État* [Valsts Padomē] ar kasēcijas sēdzēbu par šo spriedumu.

12 Uzskatot, ka tai nodotē strēda atrisinēšanai ir nepieciešama Sestēs direktēvas noteikumu interpretēcija, *Conseil d'État* nolēma apturēt tiesvedēbu un uzdot Tiesai šēdu prejudiciēlu jautējumu:

“Kēdi kritēriji ir jēpiemēro, lai noteiktu, vai reprogrēfija ir uzskatēma par preēu piegēdi vai par pakalpojumu sniegēšanu?”

Par prejudiciēlo jautējumu

13 Uzdodot savu jautējumu, iesniedzējtiesa vēlas uzzinēt, kēdi ir kritēriji, kas PVN iekasēšanas nolēkē ēautu noteikt, vai pamata prēvē aplēkojamē reprogrēfijas darbēba ir kvalificējama kē preēu piegēde Sestēs direktēvas 5. panta 1. punkta nozēmē vai kē pakalpojumu sniegēšana šēs direktēvas 6. panta 1. punkta nozēmē.

14 Vispirms ir jēatgēdina, ka ar Sesto direktēvu ir izveidota kopējē PVN sistēma, kas ir balstēta uz vienotu ar nodokli apliekamo darbēbu definēciju (skat. 2006. gada 21. februēra spriedumu lietē Cē255/02 *Halifax* u.c., Krējums, lē1609. lpp., 48. punkts).

15 Šajē sakarē Sestē direktēva nosaka ēoti plašu PVN piemērošanas jomu, 2. pantē, kas attiecas uz ar nodokli apliekamiem darējumiem, papildus preēu importēšanai paredzot preēu piegēdi vai pakalpojumu sniegēšanu, kuru par atlēdzēbu attiecēgēs valsts teritorijē veicis nodokēu maksētējs, kas kē tēds rēkojas (skat. iepriekš minēto spriedumu lietē *Halifax* u.c., 49. punkts).

16 Runējot par jēdzienu “preēu piegēde”, Sestēs direktēvas 5. panta 1. punktē ir noteikts, ka preēu piegēde nozēmē tiesēbu nodošanu rēkoties ar ēermenisku lietu kē ēpašniekam. Tiesas judikatērē šajē sakarē ir precizēts, ka šis jēdziens ietver visus darējumus, ar kuriem viena persona nodod ēermenisku lietu otrai personai, dodot tai tiesēbas to faktiski izmantot tē, it kē šē pēdējē minētē persona bētu šēs lietas ēpašnieks (skat. iepriekš minēto spriedumu lietē *Halifax* u.c., 51. punkts).

17 Attiecēbē uz jēdzienu “pakalpojumu sniegēšana” no Sestēs direktēvas 6. panta 1. punkta izriet, ka tajē ietilpst jebkurš darējums, kas nav preēu piegēde šēs direktēvas 5. panta nozēmē.

18 Kē tas izriet no Tiesas judikatēras, ja darējums sastēv no virknes elementu un darbēbu, ir jēēem vērē visi apstēkēi, kuros attiecēgais darējums tiek veikts, lai, pirmkērt, noteiktu, vai pastēv divi vai vairēki atsevišēi pakalpojumi vai vienots pakalpojums, un, otrkērt, vienota pakalpojuma gadējumē, vai šis vienotais pakalpojums ir atzēstams par preēu piegēdi vai pakalpojumu sniegēšanu (šajē ziēē skat. 1996. gada 2. maija spriedumu lietē Cē231/94 *Faaborgē Gelting Linien, Recueil*, lē2395. lpp., 12.–14. punkts; 2005. gada 27. oktobra spriedumu lietē Cē41/04 *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, Krējums, lē9433. lpp., 19. punkts, kē arē 2007. gada 29. marta spriedumu lietē Cē111/05 *Aktiebolaget NN*, Krējums, lē2697. lpp., 17. punkts).

19 Tiesa arē ir atzinusi, ka, ievērojot abus apstēkēus, pirmkērt, ka atbilstošē Sestēs direktēvas 2. pantam katrs darējums parasti ir uzskatēms par atsevišēu un neatkarēgu un, otrkērt, ka

darījumu, kas no ekonomiskā viedokļa uzskatāms par vienu pakalpojumu, nedrīkst mērķslēgi sadalīt, lai neizkropotu PVN sistēmas darbību, runa ir par vienotu pakalpojumu, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko nodokļu maksātājs veicis klienta interesēs, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalīmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mērķslēga (iepriekš minētie spriedumi lietā *LevobVerzekeringen* un *OV Bank*, 20. un 22. punkts, kā arī lietā *Aktiebolaget NN*, 22. un 23. punkts).

20 Šajā gadījumā ir svarīgi noskaidrot, vai, ņemot vērā pamata prāvā aplūkojamā darījuma raksturojošos elementus, reprogrāfs savam klientam – kā vidusmēra patērētājam – sniedz vairākus atšķirīgus galvenos pakalpojumus vai arī vienotu pakalpojumu (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *LevobVerzekeringen* un *OV Bank*, 20. punkts, kā arī lietā *Aktiebolaget NN*, 20. punkts).

21 Kā tas ir precīzāts iesniedzējtiesas lēmumā, pamata prāvā aplūkojamās reprogrāfijas darbības ekonomiskais mērķis ir reproducēt klienta iesniegta dokumenta oriģinālu lielākā vai mazākā skaitā eksemplāru.

22 Kā tas izriet no lietas materiāliem, šā reprogrāfijas darbība ir ne tikai dokumentu oriģinālu vienkārša reproducēšana, bet ir saistīta arī ar fotokopētāju izvāli un programmēšanu, kā arī ar salikšanu, dokumentu iesiešanu un kopiju sakārtošanu pareizā kārtībā.

23 Līdz ar to no šiem secinājumiem izriet, ka visi elementi, kas veido pamata prāvā aplūkojamo darījumu, ir nepieciešami reprogrāfijas darbībai un ir cieši savstarpēji saistīti.

24 Lai noteiktu, vai tās viens salikts darījums, kāds tiek aplūkots pamata prāvā, ir kvalificējams kā preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ir jāidentificē pakalpojuma būtiskākie elementi (skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā *Faaborg/Gelting Linien*, 12. un 14. punkts; lietā *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 27. punkts, kā arī lietā *Aktiebolaget NN*, 27. punkts). No judikatūras šajā sakarā izriet, ka pakalpojums ir jāuzskata par papildinājumu pamata pakalpojumam, ja tas ir nevis klienta pašmērķis, bet līdzeklis, lai vislabākajos apstākļos saņemtu pakalpojuma sniedzēja pamata pakalpojumu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Aktiebolaget NN*, 28. punkts).

25 Pamata lietā aplūkojamajos apstākļos nevar apstrīdēt to, ka reprogrāfa darbības pašmērķis ir nodot klientu rīcībā tās dokumenta oriģināla kopijas, ko klients tam iepriekš nodevis, jo salikšana un šo kopiju sakārtošana pareizā kārtībā pirms to nodošanas klientam ir tikai reprogrāfa līdzeklis, lai tās klienti pakalpojumu saņemtu vislabākajos apstākļos. Tādējādi minētā darbība ir vienots, ekonomiski nedalāms pakalpojums, kura sadalīšana būtu mērķslēga.

26 Tomēr ir jāatgādina, ka, lai darbību varētu kvalificēt kā preču piegādi, tai ir jāatbilst Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā noteiktajiem kritērijiem, kas ir izklāstīti šajā spriedumā 16. punktā.

27 Tādējādi, pirmkārt, šādas darbības priekšmetam ir jābūt ērmeniskai lietai. Pamata lietā, šīet, ka reprogrāfijas darbības priekšmets ir tieši kopiju izgatavošana uz tās materiāla kā papāra.

28 Otrkārt, saskaņā ar to pašu Sestās direktīvas noteikumu tiesību nodošanai rīkoties ar ērmenisku lietu kā pašniekam ir jābūt šīs lietas piegādes sekām.

29 Pamata lietā reprogrāfa izgatavoto kopiju nodošana klientam, kas tās ir pasūtījis, atbilst tiesību nodošanai rīkoties ar tām kā pašniekam Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē. Šā nodošana attiecas tieši uz materiāliem – šajā gadījumā uz papāra lapām –, uz kuriem reproducēšana tiek veikta, proti, uz materiāliem, kas ir reprogrāfa rīcībā pirms to nodošanas

klientam. Tā kā reprogrāfa klientam nevienbrīdī nav tikušas atēmtas tās tiesības rakoties ar kopiju, kas izgatavotas no tādā nodotā oriģināla, nemateriālo saturu, ar reprogrāfu nosūtītais darījums ir saistīts tikai ar materiāliem, kuri ļauj nodrošināt kopijas. Faktiski cena, par kādu reprogrāfs izrakstījis rēķinu par izgatavotajām kopijām, tiek noteikta, ņemot vērā nevis oriģinālu saistīto intelektuālo vērtību, bet gan izgatavojamo kopiju tehniskās pašbas, kā arī pasūtītā eksemplāru skaitu.

30 Līdz ar to šīet, ka pamata prāvā aplūkojamajos apstākļos reprogrāfijas darbība, kas ir aprakstīta iesniedzējtiesas lēmumā, var atbilst preču piegādes pazīmēm Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē.

31 Tomēr ir jāuzsver, ka tas izriet no šī sprieduma 18. punkta, ka, lai tādā reprogrāfijas darbībā, kāda tiek aplūkota pamata prāvā, kvalificētu kā preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ir jāņem vērā visi apstākļi, kādos šī darbība tiek veikta. Reprogrāfijas darbība var izpausties ne tikai kā vienkārša oriģināla reproducēšana, bet var būt saistīta ar dažādu papildu pakalpojumu sniegšanu, piemēram, ar konsultāšanu un pielāgošanu, grozījumiem un izmaiņām oriģinālā atkarībā no klienta vēlēm, lai izgatavotu kopijas, kas lielākā vai mazākā mērā atšķiras no dokumenta oriģināla, ko tas sākotnēji iesniedzis.

32 Šajos apstākļos, ņemot vērā reprogrāfijas kā salikta darījuma vienoto raksturu, kas minēts šī sprieduma 25. punktā, iesniedzējtiesai atkarībā no tā, kāda nozīme šiem pakalpojumiem ir klientam, no klienta iesniegtā dokumenta oriģināla apstrādes apjoma, no laika, kas vajadzīgs šo pakalpojumu izpildei, un no kopājo izmaksu daļas, kura uz tiem attiecas, ir jāpārbauda, vai minētos pakalpojumus varētu uzskatīt par darījumiem, kam piemīt dominājošs raksturs salīdzinājumā ar reproducēto dokumentu piegādi, jo tie nebūt nav nenozīmīgi vai papildinoši, kā rezultātā tie, ja ņem vērā šo vienkāršo reproducēšanu, ir šo pakalpojumu adresāta pašmērķis.

33 Līdz ar to uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 5. panta 1. punkts ir interpretējams tādējādi, ka reprogrāfijas darbība atbilst preču piegādes pazīmēm tiktāl, ciktāl tā ir tikai vienkārša dokumentu reproducēšana uz konkrētiem materiāliem, jo tiesības ar tiem rakoties reprogrāfs ir nodevis klientam, kas ir pasūtītājs oriģināla kopijas. Šīda darbība tomēr ir jākvalificē kā "pakalpojumu sniegšana" Sestās direktīvas 6. panta 1. punkta nozīmē, ja šīet, ka tā ir saistīta ar papildu pakalpojumu sniegšanu, kam, ņemot vērā to, kāda nozīme tiem ir adresātam, laiku, kas vajadzīgs to izpildei, nepieciešamo oriģinālo dokumentu apstrādi un kopājo izmaksu daļu, kura attiecas uz šo pakalpojumu sniegšanu, var piemist dominājošs raksturs salīdzinājumā ar preču piegādes darbību, kā rezultātā tie ir to adresāta pašmērķis.

Par tiesāšanas izdevumiem

34 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 5. panta 1. punkts ir interpretējams tādējādi, ka reprogrāfijas darbība atbilst preču piegādes pazīmēm tiktāl, ciktāl tā ir tikai vienkārša dokumentu reproducēšana uz konkrētiem materiāliem, jo tiesības ar tiem rakoties reprogrāfs ir nodevis klientam, kas ir pasūtītājs oriģināla kopijas. Šīda darbība tomēr ir jākvalificē kā "pakalpojumu sniegšana" Sestās direktīvas 77/388 6. panta 1. punkta nozīmē, ja šīet, ka tā ir saistīta ar papildu pakalpojumu sniegšanu, kam, ņemot vērā to, kāda nozīme tiem ir adresātam, laiku, kas vajadzīgs to izpildei, nepieciešamo oriģinālo

dokumentu apstrādi un kopājo izmaksu daļu, kura attiecas uz šo pakalpojumu sniegšanu, var piemist dominājošs raksturs salīdzinājumā ar prešu piegādes darbību, kā rezultātā tie ir to adresāta pašmērķis.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.