ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 11ης Φεβρουαρίου 2010 *

Στην υπόθεση C-88/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Conseil d'État (Γαλλία) με απόφαση της 27ης Ιουνίου 2008, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Μαρτίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

Graphic Procédé

κατά

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

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, E. Levits (εισηγητή), M. Ilešič, J.-J. Kasel και M. Safjan, δικαστές

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi
γραμματέας: R. Şereş, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 10ης Δεκεμβρίου 2009,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Graphic Procédé, εκπροσωπούμενη από τον T. Haas, avocat,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους G. De Bergues και J.-S. Pilczer,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Ο. Πατσοπούλου, Ζ. Χατζηπαύλου, Β. Καρρά και τον Μ. Απέσσο,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την M. Afonso,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 5 και 6 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Graphic Procédé, εταιρίας που ασκεί δραστηριότητα αναπαραγωγής εγγράφων, και του ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique όσον αφορά πράξεις επιβολής καθυστερούμενου φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) και των αντίστοιχων τόκων υπερημερίας.

Το νομικό πλαίσιο

Η νομοθεσία της Ένωσης

3 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν

[…]».

4 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας:

«1. Ως “παράδοση αγαθού” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.»

5 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής ορίζει:

«Ως “παροχή υπηρεσιών” θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5.»

Η εθνική νομοθεσία

6 Το άρθρο 256 του κώδικα φορολογίας (στο εξής: ΚΦ), όπως ίσχυε κατά τη φορολογική περίοδο περί της οποίας πρόκειται στην κύρια δίκη, μεταφέρει αυτούσια στο εθνικό δίκαιο τα άρθρα 5, παράγραφος 1, και 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

7 Το άρθρο 269 του κώδικα φορολογίας ορίζει:

«1. Η γενεσιουργός αιτία του φόρου συνίσταται:

α. για τις παραδόσεις και τις αγορές, στην παράδοση των αγαθών και, για τις παροχές υπηρεσιών […] στην εκτέλεση των υπηρεσιών […]

2. Ο φόρος καθίσταται απαιτητός:

α. για τις παραδόσεις και τις αγορές που παρατίθενται στο στοιχείο α΄ του Ι […], με την επέλευση της γενεσιουργού αιτίας.

[…]

γ. για τις παροχές υπηρεσιών […],κατά την είσπραξη των προκαταβολών, του τιμήματος, της αμοιβής ή, κατόπιν αδείας του διευθυντή των φορολογικών υπηρεσιών, κατά τις χρεώσεις […]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

8 Η δραστηριότητα που ασκεί η Graphic Procédé συνίσταται στην παραγωγή με δικά της υλικά αντιγράφων εγγράφων, φακέλων και σχεδίων κατόπιν παραγγελιών πελατών της οι οποίοι είναι, ιδίως, αρχιτεκτονικά γραφεία, γραφεία μελετών, μουσεία, εκδότες, επιχειρήσεις υπαίθριων διαφημίσεων και υπουργεία. Οι πελάτες της Graphic Procédé παραμένουν κύριοι των πρωτότυπων εγγράφων των οποίων ζητούν την αναπαραγωγή. Οι πραγματοποιούμενες εκτυπώσεις κυμαίνονται από ένα έως εκατοντάδες αντίγραφα.

9 Η Graphic Procédé, θεωρώντας ότι οι πράξεις αυτές αποτελούν παροχή υπηρεσιών, δήλωσε και κατέβαλε, κατά την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου 1991 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1993, τον ΦΠΑ κατά την είσπραξη των τιμολογίων.

10 Η φορολογική αρχή, κρίνοντας ότι οι πράξεις που πραγματοποίησε η Graphic Procédé αποτελούσαν παραδόσεις αγαθών καταλόγισε στην εταιρία αυτή, με διορθωτικές πράξεις της 27ης Σεπτεμβρίου 1994, καθυστερούμενο ΦΠΑ ύψους 582 503 γαλλικών φράγκων (FRF) (δηλαδή περίπου 88 802 ευρώ), που αντιστοιχούσε στον ΦΠΑ που χρεώθηκε αλλά δεν είχε ακόμη καταβληθεί στο Δημόσιο στις 31 Δεκεμβρίου 1993, προσαυξημένο με τους τόκους υπερημερίας ύψους 39 319 FRF (δηλαδή περίπου 5 994 ευρώ).

11 Δεδομένου ότι τα αιτήματα της Graphic Procédé περί απαλλαγής από τις εν λόγω πράξεις επιβολής καθυστερούμενου ΦΠΑ και των αντίστοιχων τόκων υπερημερίας απορρίφθηκαν με απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Παρισίων της 3ης Απριλίου 2003 και στη συνέχεια με απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Παρισίων της 15ης Ιουνίου 2006, η εν λόγω εταιρία άσκησε αναίρεση κατά της δεύτερης αποφάσεως ενώπιον του Conseil d'État.

12 Το Conseil d'État, κρίνοντας ότι η επίλυση της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιόν του απαιτεί την ερμηνεία διατάξεων της έκτης οδηγίας, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Ποια κριτήρια πρέπει να εφαρμοστούν για να καθοριστεί αν η αναπαραγωγή εγγράφων αποτελεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

13 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να πληροφορηθεί τα κριτήρια βάσει των οποίων καθορίζεται, για τους σκοπούς της είσπραξης του ΦΠΑ, αν δραστηριότητα αναπαραγωγής εγγράφων, όπως αυτή της κύριας δίκης, πρέπει να χαρακτηριστεί ως παράδοση αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ή ως παροχή υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.

14 Επιβάλλεται ευθύς εξαρχής η υπόμνηση ότι η έκτη οδηγία θεσπίζει κοινό σύστημα ΦΠΑ το οποίο στηρίζεται, μεταξύ άλλων, στον ενιαίο ορισμό των φορολογητέων πράξεων (βλ. απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 48).

15 Συναφώς, η έκτη οδηγία ορίζει, στο άρθρο 2, σχετικά με τις φορολογητέες πράξεις, ένα πολύ ευρύ πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ περιλαμβάνοντας, εκτός από τις εισαγωγές αγαθών, τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή (βλ. απόφαση Halifax κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 49).

16 Όσον αφορά την έννοια της «παραδόσεως αγαθών», το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι ως παράδοση αγαθού θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος. Συναφώς, η νομολογία του Δικαστηρίου διευκρινίζει ότι η έννοια αυτή περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενό του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος (βλ. απόφαση Halifax κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 51).

17 Όσον αφορά την έννοια της «παροχής υπηρεσιών», από το άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η έννοια αυτή καλύπτει κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθού υπό την έννοια του άρθρου 5 της οδηγίας αυτής.

18 Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, όταν μια πράξη αποτελείται από σύνολο στοιχείων, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες τελέστηκε η πράξη αυτή, προκειμένου να καθοριστεί, αφενός, αν πρόκειται για δύο ή περισσότερες χωριστές παροχές ή για ενιαία παροχή και, αφετέρου, αν, στην τελευταία περίπτωση, η ενιαία αυτή παροχή πρέπει να χαρακτηριστεί ως παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 2ας Μαΐου 1996, C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Συλλογή 1996, σ. I-2395, σκέψεις 12 έως 14 της 27ης Οκτωβρίου 2005, C-41/04, Levob Verzekeringen και OV Bank, Συλλογή 2005, σ. I-9433, σκέψη 19 και της 29ης Μαρτίου 2007, C-111/05, Aktiebolaget NN, Συλλογή 2007, σ. I-2697, σκέψη 17).

19 Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει, λαμβανομένου υπόψη τόσο του γεγονότος ότι από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι κάθε πράξη πρέπει συνήθως να θεωρείται χωριστή και ανεξάρτητη όσο και του γεγονότος ότι η πράξη που, σε οικονομικό επίπεδο, συνίσταται σε μία μόνον παροχή δεν πρέπει να διαιρείται τεχνητά για να μην αλλοιώνεται η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ, ότι πρόκειται για ενιαία παροχή όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία που ο υποκείμενος στον φόρο παρέσχε στον πελάτη συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μόνο

μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή (προπαρατεθείσες αποφάσεις Levob Verzekeringen και OV Bank, σκέψεις 20 και 22, καθώς και Aktiebolaget NN, σκέψεις 22 και 23).

20 Εν προκειμένω, πρέπει να ερευνηθεί εάν, λαμβανομένων υπόψη των χαρακτηριστικών στοιχείων της επίμαχης στην κύρια δίκη δραστηριότητας, ο ασκών τη δραστηριότητα της αναπαραγωγής εγγράφων παρέχει προς τον πελάτη του, ως πελάτης του δε νοείται ο μέσος καταναλωτής, πλείονες αυτοτελείς κύριες παροχές ή μία ενιαία παροχή (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσες αποφάσεις Levob Verzekeringen και OV Bank, σκέψη 20, καθώς και Aktiebolaget, σκέψη 20).

21 Πάντως, όπως το διευκρινίζει η απόφαση περί παραπομπής, το οικονομικό αντικείμενο της δραστηριότητας αναπαραγωγής εγγράφων περί της οποίας πρόκειται στην κύρια δίκη συνίσταται στην παραγωγή ενός αριθμού αντιγράφων από το πρωτότυπο που παρέχει ο πελάτης.

22 Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τη δικογραφία, η εν λόγω δραστηριότητα αναπαραγωγής εγγράφων δεν περιορίζεται στην απλή αναπαραγωγή των πρωτοτύπων, αλλά συνοδεύεται επίσης από τις δραστηριότητες της επιλογής και του προγραμματισμού των φωτοαντιγραφικών μηχανημάτων, καθώς και από τις εργασίες της συναρμολόγησης, της συρραφής των εγγράφων και της ταξινόμησης των αντιγράφων.

23 Προκύπτει, επομένως, από τις διαπιστώσεις αυτές ότι όλα τα στοιχεία που συνθέτουν την επίμαχη στην κύρια δίκη δραστηριότητα είναι αναγκαία για τη δραστηριότητα της αναπαραγωγής εγγράφων και συνδέονται στενά μεταξύ τους.

24 Στη συνέχεια, για να καθοριστεί αν μια ενιαία σύνθετη πράξη, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, θα χαρακτηριστεί ως παράδοση αγαθών ή ως παροχή υπηρεσιών, πρέπει να προσδιοριστούν τα κυρίαρχα στοιχεία της (βλ., μεταξύ άλλων, προαναφερθείσες αποφάσεις Faaborg-Gelting Linien, σκέψεις 12 και 14, και Levob Verzekeringen και OV Bank, σκέψη 27). Συναφώς, από τη νομολογία προκύπτει ότι μια παροχή πρέπει να θεωρείται παρεπόμενη της κύριας παροχής οσάκις δεν συνιστά αυτή η ίδια σκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες (βλ. απόφαση Aktiebolaget NN, προπαρατεθείσα, σκέψη 28).

25 Πάντως, υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι ο σκοπός του ασκούντος τη δραστηριότητα αναπαραγωγής εγγράφων συνίσταται στην παροχή προς τους πελάτες του αντιγράφων του πρωτοτύπου που του παρέδωσαν αυτοί προηγουμένως, δεδομένου ότι οι εργασίες της συναρμολόγησης και της ταξινόμησης των αντιγράφων στις οποίες προέβη πριν την παράδοσή τους αποτελούν μόνον το μέσον που επιτρέπει στον ασκούντα τη δραστηριότητα αναπαραγωγής εγγράφων να παράσχει στους πελάτες του τις υπηρεσίες του υπό τις καλύτερες συνθήκες. Η εν λόγω δραστηριότητα δημιουργεί επομένως μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, η διαίρεση της οποίας θα ήταν τεχνητή.

26 Ωστόσο, πρέπει να υπομνησθεί ότι για να χαρακτηριστεί μια δραστηριότητα ως παράδοση αγαθών πρέπει να πληροί τα κριτήρια που καθορίζονται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, όπως αυτά αναφέρονται στη σκέψη 16 της παρούσας αποφάσεως.

27 Έτσι, αφενός, η δραστηριότητα πρέπει να έχει ως αντικείμενο ενσώματο αγαθό. Στην υπόθεση της κύριας δίκης η δραστηριότητα της αναπαραγωγής εγγράφων συνίσταται ακριβώς στην παραγωγή αντιγράφων με υπόθεμα το χαρτί.

28 Αφετέρου, κατά την ίδια διάταξη της έκτης οδηγίας, συνέπεια της παραδόσεως του ενσώματου αγαθού πρέπει να είναι η μεταβίβαση στον προς ον η παράδοση της εξουσίας να διαθέτει το αγαθό αυτό ως κύριος.

29 Πάντως, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η παράδοση των αντιγράφων από τον ασκούντα δραστηριότητα αναπαραγωγής εγγράφων στον πελάτη που τα παρήγγειλε αντιστοιχεί στη μεταβίβαση στον πελάτη της εξουσίας να τα διαθέτει ως κύριος, υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Η μεταβίβαση αυτή αφορά, ακριβώς, το υπόθεμα, εν προκειμένω τα φύλλα χαρτιού, επί του οποίου πραγματοποιήθηκε η αναπαραγωγή, το υπόθεμα δε αυτό ανήκει κατά κυριότητα, πριν παραδοθεί στον πελάτη, στον ασκούντα τη δραστηριότητα αναπαραγωγής εγγράφων. Συγκεκριμένα, δεδομένου ότι ο πελάτης του ασκούντος τη δραστηριότητα αναπαραγωγής εγγράφων ουδέποτε στερήθηκε του δικαιώματός του διαθέσεως του άυλου περιεχομένου των αντιγράφων, όπως προκύπτει από την εκ μέρους του παράδοση του πρωτοτύπου, η συναλλαγή που συμφωνήθηκε με τον ασκούντα τη δραστηριότητα αναπαραγωγής εγγράφων αφορά αποκλειστικά το υπόθεμα επί του οποίου πραγματοποιήθηκε η εκτύπωση των αντιγράφων. Πράγματι, η τιμή που χρεώνει ο ασκών τη δραστηριότητα αναπαραγωγής εγγράφων για τα αντίγραφα που εκτύπωσε δεν καθορίζεται σε σχέση με την πνευματική αξία του πρωτοτύπου, αλλά από τα τεχνικά χαρακτηριστικά των αντιγράφων και από τον αριθμό των παραγγελθεισών φωτοτυπιών.

30 Επομένως, υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης, δραστηριότητα αναπαραγωγής εγγράφων, όπως αυτή που περιγράφεται στην απόφαση περί παραπομπής, ενδέχεται να πληροί τα χαρακτηριστικά της παραδόσεως αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

31 Πρέπει, πάντως, να υπογραμμιστεί, όπως προκύπτει από τη σκέψη 18 της παρούσας αποφάσεως, ότι για τον χαρακτηρισμό μιας δραστηριότητας αναπαραγωγής εγγράφων, όπως αυτή της κύριας δίκης, ως παραδόσεως αγαθών ή ως παροχής υπηρεσιών πρέπει να συνεκτιμάται το σύνολο των συνθηκών υπό τις οποίες ασκείται η

εν λόγω δραστηριότητα. Ειδικότερα, ο ασκών δραστηριότητα αναπαραγωγής εγγράφων μπορεί να μην περιορίζεται στην απλή αναπαραγωγή ενός πρωτοτύπου, αλλά να τη συνοδεύει με διάφορες συμπληρωματικές υπηρεσίες όπως οι συμβουλές και η προσαρμογή, η τροποποίηση και η μετατροπή του πρωτοτύπου σε συνάρτηση με τις επιθυμίες του πελάτη, για την παραγωγή αντιγράφων που διαφέρουν σημαντικά, κατά το μάλλον ή ήττον, από το πρωτότυπο έγγραφο που παρέδωσε αρχικώς ο πελάτης.

32 Υπό τις συνθήκες αυτές, και λαμβανομένου υπόψη του ενιαίου χαρακτήρα της σύνθετης πράξεως παραγωγής αντιγράφων, όπως υπενθυμίζεται στη σκέψη 25 της παρούσας αποφάσεως, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει, αναλόγως της σημασίας που έχουν οι παροχές αυτές για τον πελάτη, του βαθμού επεξεργασίας του πρωτότυπου εγγράφου που προσκόμισε ο πελάτης, του χρόνου που απαιτήθηκε για την εκτέλεση των παροχών αυτών και του συνολικού κόστους που αντιπροσωπεύουν, εάν οι εν λόγω παροχές μπορούν να θεωρηθούν ως πράξεις οι οποίες όχι μόνο δεν είναι ελάσσονες ή δευτερεύουσες, αλλά έχουν πρωτεύοντα χαρακτήρα σε σχέση με την παράδοση των αναπαραχθέντων εγγράφων, οπότε αποτελούν, πέραν της απλής αναπαραγωγής, αυτοτελή σκοπό για τον αποδέκτη των παροχών αυτών.

33 Επομένως, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι η δραστηριότητα αναπαραγωγής εγγράφων αντιστοιχεί στα χαρακτηριστικά της παραδόσεως αγαθών, στον βαθμό που περιορίζεται στην απλή αναπαραγωγή εγγράφων επί ενός υποθέματος, δεδομένου ότι η εξουσία διαθέσεως του υποθέματος αυτού μεταβιβάζεται από τον ασκούντα τη δραστηριότητα αναπαραγωγής εγγράφων στον πελάτη που παρήγγειλε τα αντίγραφα του πρωτότυπου. Η δραστηριότητα αυτή πρέπει πάντως να χαρακτηρίζεται ως «παροχή υπηρεσιών» υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας όταν συνοδεύεται από συμπληρωματικές παροχές υπηρεσιών οι οποίες ενδέχεται, λαμβανομένης υπόψη της σημασίας που έχουν για τον αποδέκτη τους, του χρόνου που χρειάζεται για την εκτέλεσή τους, της απαιτούμενης επεξεργασίας των πρωτότυπων

εγγράφων και του συνολικού κόστους που αντιπροσωπεύουν, να έχουν πρωτεύοντα χαρακτήρα σε σχέση με την πράξη της παραδόσεως αγαθών, οπότε αποτελούν αυτοτελή σκοπό για τον αποδέκτη τους.

Επί των δικαστικών εξόδων

34 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι η δραστηριότητα αναπαραγωγής εγγράφων αντιστοιχεί στα χαρακτηριστικά της παραδόσεως αγαθών, στον βαθμό που περιορίζεται στην απλή αναπαραγωγή εγγράφων επί ενός υποθέματος, δεδομένου ότι η εξουσία διαθέσεως του υποθέματος αυτού μεταβιβάζεται από τον ασκούντα τη δραστηριότητα αναπαραγωγής εγγράφων στον πελάτη που παρήγγειλε τα αντίγραφα του πρωτότυπου. Η δραστηριότητα αυτή πρέπει πάντως να χαρακτηρίζεται ως «παροχή υπηρεσιών» υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388 όταν συνοδεύεται από συμπληρωματικές παροχές υπηρεσιών οι οποίες ενδέχεται, λαμβανομένης

υπόψη της σημασίας που έχουν για τον αποδέκτη τους, του χρόνου που χρειάζεται για την εκτέλεσή τους, της απαιτούμενης επεξεργασίας των πρωτότυπων εγγράφων και του συνολικού κόστους που αντιπροσωπεύουν, να έχουν πρωτεύοντα χαρακτήρα σε σχέση με την πράξη της παραδόσεως αγαθών, οπότε αποτελούν αυτοτελή σκοπό για τον αποδέκτη τους.

(υπογραφές)