SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

11 ta' Frar 2010 *

Fil-Kawża C-88/09,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Conseil d'État (Franza), permezz ta' deċiżjoni tas-27 ta' Ġunju 2008, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-2 ta' Marzu 2009, fil-proċedura

Graphic Procédé

vs

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

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn A. Tizzano, President tal-Awla, E. Levits (Relatur), M. Ilešič, J.-J. Kasel u M. Safjan, Imħallfin,

* Lingwa tal-kawża: il-Franċiż.

Avukat Ġenerali: P. Mengozzi,
Reġistratur: R. Şereş, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-10 ta' Diċembru 2009,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal Graphic Procédé, minn T. Haas, avocat,

— għall-Gvern Franċiż, minn G. de Bergues u J.-S. Pilczer, bħala aġenti,

— għall-Gvern Elleniku, minn O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou, V. Karra u M. Apesos, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn M. Afonso, bħala aġent,

wara li rat id-deċiżjoni, wara li semgħet lill-Avukat Ġenerali, li tinqata' l-kawża mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 5 u 6 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23-62, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Graphic Procédé, kumpannija li teżerċita attività ta' reprografija, u Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique dwar stimi ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar'il fuq il-"VAT") u l-interessi relatati.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni tal-Unjoni

3 L-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

"Dawn li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud:

1. il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali;

[…]"

4 Skont l-Artikolu 5(1) tas-Sitt Direttiva:

"1. "Provvista ta' oġġetti" tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà korporali [tanġibbli]."

5 L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(1) ta' din id-direttiva jipprovdi:

"1. "Provvista tas-servizzi" tfisser kull operazzjoni li ma tikkostitwix provvista ta' oġġetti skond it-tifsira ta' l-Artikolu 5."

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

6 L-Artikolu 256 tal-code général des impôts (Kodiċi Ġenerali tat-Taxxa), fil-verżjoni tiegħu applikabbli matul il-perijodu ta' tassazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jittrasponi litteralment l-Artikoli 5(1) u 6(1) tas-Sitt Direttiva.

7 L-Artikolu 269 tal-code général des impôts jiddisponi:

"1. Il-fatt li jiġġenera t-taxxa jikkonsisti:

a. Għall-provvista u xiri, il-kunsinna tal-oġġetti u, għall-provvista ta' servizzi […] fl-eżekuzzjoni tas-servizzi […]

2. It-taxxa għandha titħallas:

a. Għall-provvista u x-xiri previsti fl-1(a) […], meta jseħħ il-fatt li jiġġenera t-taxxa.

[…]

c. Għall-provvista ta' servizzi […], meta jiġi riċevut il-ħlas akkont, il-prezz, ir-remunerazzjoni jew, b'awtorizzazzjoni tad-direttur tas-servizzi fiskali, abbażi tal-fatturi […]"

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

8 L-attività tar-reprografija eżerċitata minn Graphic Procédé tikkonsisti fil-produzzjoni, bil-materjal ta' din l-impriża, ta' kopji ta' documenti, fajls u mappep fuq it-talba tal-klijenti komposti minn, b'mod particolari, uffiċċji ta' periti, uffiċċji ta' diżinn, mużewijiet, pubblikaturi, min jagħmel bords ta' pubbliċità u ministeri. Il-klijenti ta' Graphic Procédé jibqgħu l-proprjetarji tad-dokumenti oriġinali li huma talbu li jiġu riprodotti. Jiġu pprintjati minn eżemplari waħda għal diversi mijiet ta' kopji.

9 Billi qieset li dawn it-tranżazzjonijiet li hija twettaq huma provvista ta' servizzi, Graphic Procédé ddikjarat u ħallset il-VAT matul il-perijodu mill-1 ta' Jannar 1991 sal-31 ta' Diċembru 1993 meta tħallsu l-fatturi.

10 Billi qieset li t-tranżazzjonijiet imwettqa minn Graphic Procédé jikkostitwixxu provvista ta' oġġetti, l-awtorità fiskali bagħtet, permezz ta' notifika ta' aġġustament tat-taxxa li ġġib id-data tas-27 ta' Settembru 1994, lil din il-kumpannija stimi tal-VAT ta' ammont ta' FRF 582 503 (jiġifieri ta' madwar EUR 88 802), li jikkorrispondi għall-VAT iffatturata iżda mhux imħallsa lit-Teżor Pubbliku fid-data ta' Diċembru 1993, li miegħu nżdied l-interessi moratorji tal-ammont ta' FRF 39 319 (jiġifieri ta' madwar EUR 5 994).

11 Peress li t-talbiet għall-annullament tal-imsemmija stimi u interessi moratorji nċaħdu minn sentenza tat-tribunal administratif de Paris (Qorti Amministrattiva, Pariġi) tat-3 ta' April 2003 u mbagħad minn sentenza tal-cour administrative d'appel de Paris (Qorti Amministrattiva tal-Appell, Pariġi) tal-15 ta' Ġunju 2006, Graphic Procédé ppreżentat appell ta' kassazzjoni minn din is-sentenza.

12 Peress li l-Conseil d'État ikkunsidra li l-eżitu tal-kawża li qed tidher quddiemu teħtieġ l-interpretazzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja, iddeċieda li jissospendi l-proċeduri quddiemu u li jagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"Liema huma l-kriterji li għandhom jiġu applikati sabiex jiġi ddeterminat jekk il-reprografija hijiex provvista ta' oġġetti jew servizzi?"

Fuq id-domanda preliminari

13 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf il-kriterji li jippermettu li jiġi ddeterminat, għall-finijiet tal-ġbir tal-VAT, jekk attività ta' reprografija, hekk bħal din inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandhiex tiġi meqjusa bħala provvista ta' oġġetti fis-sens tal-Artikolu 5(1) tas-Sitt Direttiva jew bħala provvista ta' servizzi fis-sens tal-Artikolu 6(1) ta' din id-direttiva.

14 L-ewwel nett għandu jiġi mfakkar li s-Sitt Direttiva tistabbilixxi sistema komuni tal-VAT ibbażata, b'mod partikolari, fuq definizzjoni uniformi tat-tranżazzjonijiet taxxabbli (ara s-sentenza tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et*, C-255/02, Ġabra p. I-1609, punt 48).

15 F'dan ir-rigward, is-Sitt Direttiva tagħti kamp ta' applikazzjoni wiesa' ħafna lill-VAT billi ssemmi, fl-Artikolu 2, fir-rigward tat-tranżazzjonijiet taxxabbli, minbarra l-importazzjonijiet ta' oġġetti, il-provvista ta' oġġetti u l-provvista ta' servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali (ara s-sentenza Halifax *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 49).

16 Għal dak li jikkonċerna l-kunċett ta' "provvisti ta' oġġetti", l-Artikolu 5(1) tas-Sitt Direttiva jiddisponi li hu kkunsidrat bħala tali provvista t-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli. F'dan ir-rigward, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tispeċifika li dan il-kunċett jinkludi t-tranżazzjonijiet kollha ta' trasferiment ta' oġġett tanġibbli minn parti li tawtorizza lill-parti l-oħra sabiex fil-fatt tiddisponi minn dan l-oġġett bħallikieku hi kienet il-proprjetarja (ara s-sentenza Halifax *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 51).

17 Fir-rigward tal-kunċett ta' "provvista ta' servizzi", jirriżulta mill-Artikolu 6(1) tas-Sitt Direttiva li dan ikopri t-tranżazzjonijiet kollha li ma jikkostitwixxux provvista ta' oġġetti fis-sens tal-Artikolu 5 tal-istess direttiva.

18 Kif jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, meta tranżazzjoni tkun ikkostitwita minn sensiela ta' elementi u ta' azzjonijiet, għandhom jitqiesu ċ-ċirkustanzi kollha li fihom isseħħ it-tranżazzjoni inkwistjoni, sabiex jiġi ddeterminat, minn naħa, jekk humiex involuti żewġ provvisti distinti jew aktar jew jekk hijiex involuta provvista waħda u, min-naħa l-oħra, jekk, f'dan l-aħħar każ, din il-provvista waħda għandhiex tiġi kkunsidrata bħala provvista ta' oġġetti jew bħala provvista ta' servizzi (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-2 ta' Mejju 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Ġabra p. I-2395, punti 12 sa 14; tas-27 ta' Ottubru 2005, Levob Verzekeringen u OV Bank, C-41/04, Ġabra p. I-9433, punt 19, kif ukoll tad-29 ta' Marzu 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Ġabra p. I-2697, punt 17).

19 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ukoll li, fid-dawl taċ-ċirkustanza doppja li, min-naħa, jirriżulta mill-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva li, normalment, kull tranżazzjoni għandha tiġi kkunsidrata bħala separata u indipendenti u li, min-naħa l-oħra, it-tranżazzjoni kkostitwita minn provvista waħda fil-livell kummerċjali m'għandhiex tiġi diviża b'mod artifiċjali sabiex il-funzjonalità tas-sistema tal-VAT ma tiġix alterata, hemm provvista waħda meta żewġ elementi jew azzjonijiet, jew aktar minn tnejn, ipprovduti mill-persuna taxxabbli lill-klijent għandhom konnessjoni tant stretta li jifformaw, oġġettivament, provvista kummerċjali waħda li ma tistax tiġi sseparata u li kieku

kellha tiġi sseparata tingħata xejra artifiċjali (sentenza Levob Verzekeringen u OV Bank, iċċitata iktar 'il fuq, punti 20 u 22, kif ukoll Aktiebolaget NN, punti 22 u 23).

20 F'dan il-każ, huwa importanti jiġi stabbilit jekk, fid-dawl tal-elementi karatteristiċi tat-tranżazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ir-reprografiku pprovda lill-klijent tiegħu, kkunsidrat bħala konsumatur medju, diversi servizzi prinċipali distinti jew servizz uniku (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, Levob Verzekeringen u OV Bank, punti 20, kif ukoll Aktiebolaget NN, punt 20).

21 Issa, kif tispeċifika d-deċiżjoni tar-rinviju, l-għan ekonomiku tal-attività ta' reprografija inkwistjoni fil-kawża prinċipali jikkonsisti fir-riproduzzjoni f'numru ta' eżemplari bejn wieħed u ieħor għoli ta' dokument oriġinali pprovdut mill-klijent.

22 B'mod partikolari, hekk kif jirriżulta mill-fajl, din l-attività ta' reprografija mhijiex limitata biss għar-riproduzzjoni pura u sempliċi tad-dokumenti oriġinali, iżda tinvolvi wkoll l-għażla u l-programmazzjoni tal-fotokopijiers, kif ukoll xogħol ta' kompilazzjoni u tgħaqqid ta' dokumenti u organizzazzjoni tal-kopji.

23 Għaldaqstant, jirriżulta minn dawn il-konstatazzjonijiet li l-elementi kollha li jikkostitwixxu t-tranżazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċpali jidhru neċessarji għall-attività ta' reprografija u huma strettament marbuta flimkien.

24 Sabiex jiġi deċiż, jekk tranżazzjoni kumplessa waħda, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandhiex tiġi kklassifikata bħala provvista ta' oġġetti jew provvista ta' servizzi, hemm lok li jiġu identifikati l-elementi predominanti tagħha (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Faaborg-Gelting Linien, punti 12 u 14, Levob Verzekeringen u OV Bank, punt 27 kif ukoll Aktiebolaget NN, point 27). F'dan ir-rigward, jirriżulta mill-ġurisprudenza li, provvista għandha tkun ikkunsidrata bħala aċċessorja għall-provvista prinċipali peress li din ma tikkostitwixxix għall-klijent skop fiha nfisha, iżda tikkostitwixxi l-mezz sabiex is-servizz prinċipali tal-fornitur jitgawda fl-aħjar kundizzjonijiet (ara s-sentenza Aktiebolaget NN, iċċitata iktar 'il fuq, punt 28).

25 Issa, fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, ma jistax jiġi kkontestat li l-iskop fiha nfisha tal-attività tar-reprografija hija kkostitwita mit-tqiegħed għad-dispożizzjoni tal-klijent tagħha tal-kopji tal-oriġinal li dan tal-aħħar ipprovdilha minn qabel u li l-kompilazzjoni u l-organizzazzjoni minn qabel il-kunsinna ta' dawn il-kopji huma biss mezz għar-reprografiku biex il-klijent tiegħu jgawdi mill-provvista tiegħu fl-aħjar kundizzjonijiet. L-imsemmija attività tagħti lok, għaldaqstant, għal provvista ekonomika li ma tistax tiġi sseparata u li kieku kellha tiġi sseparata tingħata xejra artifiċjali.

26 Filwaqt li dan hu l-każ, għandu jiġi mfakkar li, sabiex tiġi meqjusa provvista ta' oġġetti, attività għandha tissodisfa l-kriterji stabbiliti fl-Artikolu 5(1) tas-Sitt Direttiva, hekk kif esposti fil-punt 16 ta' din is-sentenza.

27 B'hekk, minn naħa, tali attività għandha tikkonċerna oġġett tanġibbli. Fil-kawża prinċipali, l-attività ta' reprografija tidher li tikkonċerna preċiżament il-produzzjoni ta' kopji fuq materjal bħall-karti.

28 Min-naħa l-oħra, skont l-istess dispożizzjoni tas-Sitt Direttiva, it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli għandu jkun il-konsegwenza tal-provvista ta' dan l-oġġett.

29 Issa, fil-kawża prinċipali, il-kunsinna mir-reprografiku ta' kopji lill-klijent li ordnahom tikkorrispondi għat-trasferiment tad-dritt li jiddisponi minnhom bħal sid, fis-sens tal-Artikolu 5(1) tas-Sitt Direttiva. Dan it-trasferiment jirrigwarda, speċifikament, il-materjali, f'dan il-każ folji ta' karti, li fuqhom ir-riproduzzjoni twettqet, materjali li jiddisponi minnhom ir-reprografiku qabel ma jagħtihom lill-klijent. Fil-fatt, il-klijent tar-reprografiku qatt ma kien imċaħħad mid-dritt tiegħu li jiddisponi mill-elementi intanġibbli tal-kopji li jirriżultaw mill-oriġinali pprovdut minnu peress li t-tranżazzjoni konkluża mar-reprografiku tikkonċerna biss il-materjali li jippermettu l-għoti tal-kopji. Fil-fatt, il-prezz iffatturat mir-reprografiku għall-kopji mwettqa huwa ddeterminat fid-dawl mhux tal-valur intellettwali tal-oriġinali, iżda fid-dawl tal-karatteristiċi tekniċi tal-kopji li għandhom isiru kif ukoll tan-numru ta' eżamplari ordnati.

30 Għaldaqstant jidher li, fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, attività ta' reprografija bħal dik deskritta fid-deċiżjoni tar-rinviju tista' tissodisfa l-karatteristiċi ta' provvista ta' oġġetti fis-sens tal-Artikolu 5(1) tas-Sitt Direttiva.

31 Madankollu, għandu jiġi enfasizzat, hekk kif jirriżulta mill-punt 18 tas-sentenza preżenti, li l-klassifika ta' provvista ta' oġġetti jew ta' provvista ta' servizzi attività ta' reprografija bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandha tieħu inkunsiderazzjoni

ċ-ċirkustanzi kollha li fihom din l-attività ġiet eżerċitata. B'mod partikolari, l-attività ta' reprografiku ma tistax tiġi limitata għas-sempliċi riproduzzjoni ta' oriġinal, iżda tinkludi provvista differenti ta' servizzi addizzjonali bħar-rakkomandazzjoni u l-adattazzjoni, il-modifika u t-tibdil tal-oriġinali skont ix-xewqat tal-klijent, għall-finijiet tal-produzzjoni ta' kopji li huma bejn wieħed u ieħor differenti mid-dokument oriġinali pprovdut inizjalment minnu.

32 F'dawn iċ-ċirkustanzi, u fid-dawl tal-karattru uniku tat-tranżazzjoni kumplessa tar-reprografija hekk kif imfakkra fil-punt 25 ta' din is-sentenza, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika, abbażi tal-importanza ta' dawn is-servizzi għall-klijent, tal-grad tal-ipproċessar tad-dokument oriġinali pprovdut mill-klijent, taż-żmien li teħtieġ l-eżekuzzjoni ta' dawn is-servizzi u tal-parti tal-ispiża totali li huma jirrappreżentaw, jekk l-imsemmija servizzi jistgħux jitqiesu bħala tranżazzjonijiet, li, barra li mhumiex minuri jew aċċessorji, għandhom karattru predominanti fir-rigward tal-provvista tad-dokumenti riprodotti, b'mod li jikkostitwixxu, lil hinn minn din is-sempliċi reproduzzjoni, skop fihom infushom għad-destinatarju ta' dawn is-servizzi.

33 Konsegwentement, ir-risposta li għandha tingħata għad-domanda li saret għandha tkun li l-Artikolu 5(1) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li, l-attività ta' reprografija tissodisfa l-karatteristiċi ta' provvista ta' oġġetti sa fejn tkun limitata għal sempliċi tranżazzjoni ta' riproduzzjoni ta' dokumenti fuq materjali, peress li d-dritt li jiddisponi minnhom ġie ttrasferiet mir-reprografiku għall-klijent li ordna l-kopji tal-oriġinali. Tali attività għandha tiġi kklassifikata madankollu bħala "provvista ta' servizzi" fis-sens tal-Artikolu 6(1) tas-Sitt Direttiva meta jidher li din tinvolvi provvista ta' servizzi addizzjonali li jistgħu, fid-dawl tal-importanza li huma għandhom għad-destinatarju tagħhom, taż-żmien li tieħu l-eżekuzzjoni tagħhom, tal-ipproċessar li jeħtieġu d-dokumenti oriġinali u tal-parti tal-ispiża totali li din il-provvista ta' servizzi

tirrappreżenta, ikollhom karattru predominanti fir-rigward tat-tranżazzjoni ta' provvista ta' oġġetti, b'mod li huma jikkostitwixxu skop fihom infishom għad-destinatarju tagħhom.

Fuq l-ispejjeż

34 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, il-Qorti tal-Ġustizzja, (L-Ewwel Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 5(1) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, għandu jiġi interpretat fis-sens li, l-attività ta' reprografija tissodisfa l-karatteristiċi ta' provvista ta' oġġetti, sa fejn hija limitata għal sempliċi tranżazzjoni ta' riproduzzjoni ta' dokumenti fuq materjali peress li d-dritt li jiddisponi minnhom ġie ttrasferiet mir-reprografiku għall-klijent li ordna l-kopji tal-oriġinali. Tali attività għandha tiġi kklassifikata madankollu bħala "provvista ta' servizzi" fis-sens tal-Artikolu 6(1) tas-Sitt Direttiva meta jidher li din tinvolvi provvista ta' servizzi addizzjonali li jistgħu, fid-dawl tal-importanza li huma għandhom għad-destinatarju tagħhom, taż-żmien li tieħu l-eżekuzzjoni tagħhom, tal-ipproċessar li jeħtieġu d-dokumenti oriġinali u tal-parti tal-ispiża totali li din il-provvista ta'

servizzi tirrappreżenta, ikollhom karattru predominanti fir-rigward tat-tranżazzjoni ta' provvista ta' oġġetti, b'mod li huma jikkostitwixxu skop fihom infishom għad-destinatarju tagħhom.

Firem