

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (I-Ewwel Awla)

27 ta' Ottubru 2005 (*)

"Is-Sitt Direttiva tal-VAT – Artikoli 2, 5, 6 u 9 – ?essjoni ta' softwer irre?istrat fuq carrier – Adattament ulterjuri tas-softwer g?all-b?onnijiet spe?ifi?i tax-xerrej – Provvista wa?da taxxabbli – Provvista ta' servizzi – Post fejn jing?ata s-servizz"

Fil-kaw?a C?41/04,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skond l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (l-Olanda), permezz ta' de?i?joni tat-30 ta' Jannar 2004, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fit-2 ta' Frar 2004, fil-kaw?a

Levob Verzekeringen BV

OV Bank NV

vs

Staatssecretaris van Financiën,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (I-Ewwel Awla),

komposta minn P. Jann, President ta' l-Awla, K. Schiemann (Relatur), N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues u E. Levits, Im?allfin,

Avukat ?enerali: J. Kokott,

Re?istratur: K. Sztranc, Amministratur,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta ta' l-24 ta' Frar 2005,

wara li rat is-sottomissjonijiet ippre?entati bil-miktub:

- g?al Levob Verzekeringen BV u OV Bank NV, minn J. van Dongen, advocaat, G. C. Bulk, adviseur, u W. Nieuwenhuizen, belastingadviseur,
- g?all-Gvern Olandi?, minn H. Sevenster u J. van Bakel, kif ukoll minn M. de Grave, b?ala a?enti,
- g?all-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn L. Ström van Lier u A. Weimar, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet ta' l-Avukat ?enerali ppre?entati fis-seduta tat-12 ta' Mejju 2005,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni ta' l-Artikoli 2(1), 5(1), 6(1) u 9 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet ta' l-Istati Membri

dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima (77/388/KEE) (?U L 145, p.1, iktar 'il quddiem "is-Sitt Direttiva").

2 Din it-talba ?iet impressqa fil-kuntest ta' kaw?a bejn l-entit  fiskali Levob Verzekeringen B.V. u OV Bank N.V. (iktar 'il quddiem, "Levob") u Staatssecretaris van Financi n (Segretarju Parlamentari g?all-Finanzi) dwar il-?las tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (iktar 'il quddiem "il-VAT") fuq diversi tran?azzjonijiet li jinkludu x-xiri ta' softwer, l-adattament su??essiv tieg?u g?all-b?onnijiet ta' Levob, l-installazzjoni tieg?u u t-ta?ri? tal-personal ta' Levob g?all-u?u tieg?u.

Il-kuntest ?uridiku

3 L-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva jiddisponi li:

"Dawn li ?ejjin g?andhom ikunu su??etti g?all-[VAT]:

1. il-provvista ta' o??etti u servizzi mag?mula bi ?las fit-territorju tal-pajji? minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali;

2. l-importazzjoni ta' o??etti."

4 Skond l-Artikolu 5(1) ta' l-imsemmija Direttiva, "[p]rovvista ta' o??etti" tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjet  korporali".

5 L-Artikolu 6(1) ta' din id-Direttiva jiddisponi li:

" 'Provvista tas-servizzi' tfisser kull operazzjoni [tran?azzjoni] li ma tikkostitwix provvista ta' o??etti skond it-tifsira ta' l-Artikolu 5.

[...]"

6 L-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva jistipula li:

"1. Il-post minn fejn jing?ata servizz g?andu jitqies li jkun il-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tieg?u jew ikollu stabbiliment fiss minn fejn jing?ata s-servizz [...]

2. I?da:

[...]

e) il-post fejn jing?ataw is-servizzi li ?ejjin, meta jsiru g?al konsumaturi stabbiliti barra l-Komunit  jew g?al persuni taxxabbli stabbiliti fil-Komunit  imma mhux fl-istess pajji? b?al tal-fornitur, g?andu jkun il-post fejn il-konsumatur stabbilixxa n-negozju tieg?u jew ikollu stabbiliment fiss li lilu jing?ata s-servizz jew, fin-nuqqas ta' post b?al dan, il-post fejn hu ikollu l-indirizz permanenti tieg?u jew fejn normalment ikun residenti:

– [...]

– [...]

– servizzi ta' konsulenti, in?iniera, uffi?ji ta' konsulenza, avukati, *accountants* u servizzi simili, kif ukoll l-ippro?essar ta' *data* u l-g?oti ta' informazzjoni,

[...]"

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

- 7 Levob, li hija stabbilita f'Amersfoort (l-Olanda), tefer?ita attività ta' assicurazzjoni. Fit-2 ta' Ottubru 1997, hija kkonkludiet kuntratt (iktar 'il quddiem "il-kuntratt") ma' l-intrapriża Financial Data Planning Corporation (iktar 'il quddiem "FDP"), stabbilita fl-Istati Uniti ta' l-Amerika.
- 8 Skond il-kuntratt, FDP obligat ruha biex tforni lil Levob programm tal-kompjuters li hija tbig? lil kumpanniji ta' assicurazzjoni fl-Istati Uniti (iktar 'il quddiem "is-softwer ta' ba?i"). Levob ing?atat li?enzja mhux trasferibbli g?al dan is-softwer g?al ?mien indefinit g?al *royalty* ta' 713 000 USD, li minnhom 101 000 USD kellhom jit?allu ma' l-iffirmar tal-kuntratt u l-bqija kellhom jit?allu bir-rata ta' 36 000 USD fix-xahar g?al 17-il xahar. Il-prezz tar-*royalty* kellu jit?allas separatment mill-ammonti l-o?ra li kellhom ji?allu skond il-kuntratt. Dan kien jispe?ifika wkoll li l-li?enzja kien ikollha effett fl-Istati Uniti, u li Levob kellha ta?ixxi b?ala importatur ta' l-o??ett fl-Olanda.
- 9 Il-qorti tar-rinviju tindika fir-rigward ta' din l-a??ar osservazzjoni li effettivament, FDP ikkunsinnat id-*data carriers*, li kien fihom is-softwer ta' ba?i, lil Levob fit-territorju ta' l-Istati Uniti u li sussegwentement, dawn idda??lu l-Olanda mill-impjegati ta' Levob.
- 10 Barra minn hekk, il-kuntratt kien jipprovdi li FDP kellu jadatta s-softwer ta' ba?i g?all-u?u ta' Levob fil-kuntest ta' l-amministrazzjoni tal-kuntratti ta' assicurazzjoni tag?ha. Dan kien essenzjalment jinvolti t-traspo?izzjoni ta' dan il-programm fil-lingwa Olandi?a u l-modifikazzjoni tieg?u, li kienet me?tie?a min?abba l-fatt li fl-Olanda dawn il-kuntratti ta' assicurazzjoni jinvolve l-intervent ta' intermedjarji. Il-prezz ta' dan l-adattament kellu jkun, skond ?erti spe?ifikazzjonijiet definittivi li kellhom ji?u ddeterminati mill-partijiet tul l-e?ekuzzjoni tal-kuntratt, ta' mhux inqas minn 793 000 USD u mhux iktar minn 970 000 USD.
- 11 Minbarra dan, FDP obligat ruha biex tinstalla s-softwer ta' ba?i u l-adattament tieg?u fil-?ardwer ta' Levob u biex tag?ti kors ta' ta?ri? ta' ?amest ijiem lill-personal ta' Levob, g?al ?las ta' ?ew? pagamenti ta' 7 500 USD-il wie?ed. Fl-a??ar nett, il-kuntratt kien jipprovdi wkoll li l-partijiet kellhom jag?mlu test ta' a??ertament ?enerali fuq is-softwer kif adattat.
- 12 L-adattament tas-softwer ta' ba?i, l-installazzjoni tieg?u u t-ta?ri? miftiehem se??ew bejn l-1997 u l-1999.
- 13 Levob ma ddikjaratx l-ammonti li ?allset g?as-softwer ta' ba?i fid-dikjarazzjonijiet tag?ha tal-VAT. Fil-25 ta' Jannar 2000, hija talbet lill-amministrazzjoni fiskali biex to?ro? avvi?i ta' rkupru a posteriori g?al dak li jikkon?erna l-ammonti m?allsa g?all-adattament ta' l-imsemmi softwer, g?all-installazzjoni tieg?u u g?at-ta?ri? mog?ti minn FDP.
- 14 Peress illi l-imsemmija amministrazzjoni kkunsidrat li s-servizz fornut minn FDP kien jikkonsisti fi provvista wa?da li kienet tirrigwarda s-softwer adattat, hija ?ar?et avvi?i ta' rkupru fir-rigward tat-totalità ta' l-ammonti m?allsa minn Levob skond il-kuntratt.
- 15 Peress illi r-rikors ippre?entat minn Levob quddiem il-Gerechtshof te Amsterdam ?ie mi??ud permezz ta' sentenza tal-31 ta' Di?embru 2001, Levob appellat kontra din is-sentenza fuq punt ta' dritt quddiem il-qorti tar-rinviju. Sabiex issostni l-appell tag?ha, Levob tallega li l-Gerechtshof te Amsterdam ikkunsidrat li l-fornitura tas-softwer ta' ba?i u l-adattament tieg?u kienu jikkostitwixxu tran?azzjoni taxxabbli wa?da u li barra minn hekk, iddefiniet l-imsemmija tran?azzjoni b?ala "provvista ta' servizz". Skond Levob, il-fornitura tas-softwer ta' ba?i tikkostitwixxi provvista ta' o??ett.
- 16 F'dawn i?-?irkustanzi, il-Hoge Raad der Nederlanden idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li

tagħmel is-segweni domandi għal deċiżjoni preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"1. a) Id-dispożizzjonijiet ta' l-Artikoli 2(1), 5(1) u 6(1) tas-Sitt Direttiva meħuda flimkien għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-fornitura ta' softwer b'għal dak in kwistjoni f'dan il-każ u skond l-istess kundizzjonijiet kuntrattwali, li jistipulaw li s-softwer standard jiġi viluppat u kkummerċjalizzat mill-fornitur u rreżiżtat fuq *carrier* min-naħa waħda, u l-adattament ulterjuri tiegħu għall-b'onnijiet tax-xerrej min-naħa l-oħra, għandhom jingħataw prezzijiet separati, għandha tiġi kkunsidrata b'ala provvista waħda?

b) F'każ ta' tweġiba affermattiva, dawn id-dispożizzjonijiet għandhom jiġu interpretati fis-sens li din il-provvista għandha tiġi kkunsidrata b'ala servizz (li jkun jinkludi l-provvista ta' oġġetti, jiġifieri tal-*carrier*)?

c) F'każ ta' tweġiba affermattiva għal din l-aħħar d-domanda, l-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva (fil-verżjoni tagħha tas-6 ta' Mejju 2002) għandu, b'ala konsegwenza, jiġi interpretat fis-sens li dan is-servizz għandu jittqies li ngħata fil-post imsemmi fl-Artikolu 9(1)?

d) F'każ ta' tweġiba negattiva għad-domanda preċedenti, liema parti ta' l-Artikolu 9(2) hi applikabbli?

2. a) F'każ ta' tweġiba negattiva għad-domanda 1)a), id-dispożizzjonijiet imsemmija f'dik id-domanda għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-fornitura ta' softwer li ma jkunx jiġi adattat fuq il-*carrier* għandha tiġi kkunsidrata b'ala l-provvista ta' oġġetti korporali, li fir-rigward tagħha l-prezz separat li jkun jiġi miftiehem jikkostitwixxi l-kunsiderazzjoni msemmija fl-Artikolu 11A(1)(a) tas-Sitt Direttiva?

b) F'każ ta' tweġiba negattiva għal din id-domanda, l-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva għandu, b'ala konsegwenza, jiġi interpretat fis-sens li l-provvista ta' servizzi għandha tittqies li tkun saret fil-post imsemmi fl-Artikolu 9(1) jew inkella f'wieċed mill-postijiet imsemmija fl-Artikolu 9(2)?

c) Dak li japplika għall-fornitura tas-softwer standard japplika wkoll għas-servizz li jikkonsisti fl-adattament ta' softwer?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq id- domandi 1a) u b)

17 Permezz tad-domandi 1a) u b), li għandhom jiġu ttrattati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk, għall-finijiet tal-ġbir tal-VAT, il-fornitura ta' softwer standard jiġi viluppat u kkummerċjalizzat minn fornitur u rreżiżtat fuq *carrier*, kif ukoll l-adattament sussegwenti, min-naħa tal-fornitur, ta' dan is-softwer għall-b'onnijiet speċifiċi tax-xerrej, li jittallsu bi prezzijiet separati, f'irkustanzi b'għal dawk in kwistjoni fil-kawża prinċipali, għandhomx jiġu kkunsidrati b'ala iew? provvisti separati jew b'ala provvista waħda, u, jekk f'dan il-każ imsemmi l-aħħar, l-imsemmija provvista waħda għandhiex tiġi ddefinita b'ala provvista ta' servizzi.

18 Preliminarjament, għandu jiġi mfakkar li domanda li tirrigwarda l-portata ta' tranżazzjoni għandha importanza partikolari, fil-kuntest tal-VAT, kemm sabiex jiġi identifikat il-post tat-tranżazzjonijiet taxxabli kif ukoll għall-applikazzjoni tar-rata ta' tassazzjoni jew, skond il-każ, tad-dispożizzjonijiet dwar eżenji pprovduti fis-Sitt Direttiva (sentenza tal-25 ta' Frar 1999, CPP, C-349/96, iabra p. l-973, punt 27).

19 Kif jirriżulta mill-urisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, meta tranżazzjoni tkun ikkostitwita minn sensiela ta' elementi u ta' azzjonijiet, għandhom jittqiesu i-irkustanzi kollha li fihom isse i- tranżazzjoni in kwistjoni, sabiex jiġi ddeterminat, minn banda, jekk humiex involuti iew? provvisti

distinti jew aktar jew jekk hijiex involuta provvista wa?da u, mill-banda l-o?ra, jekk, fil-ka? imsemmi l-a??ar, din il-provvista wa?da g?andhiex ti?i kkunsidrata b?ala provvista ta' servizzi (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-2 ta' Mejju 1996, Faaborg?Gelting Linien, C-231/94, ?abra p. l?2395, punti 12 sa 14, u CPP, i??itata iktar 'il fuq, punti 28 u 29).

20 Meta titqies i?-?irkustanza doppja li, minn banda, isegwi mill-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva li, normalment, kull tran?azzjoni g?andha ti?i kkunsidrata b?ala separata u indipendenti u li, mill-banda l-o?ra, tran?azzjoni kkostitwita minn provvista wa?da fuq il-livell kummer?jali m'g?andhiex ti?i divi?a b'mod artifi?jali sabiex il-funzjonalit  tas-sistema tal-VAT ma ti?ix alterata, g?andhom fl-ewwel lok ji?u individwalizzati l-elementi karatteristi?i tat-tran?azzjoni in kwistjoni sabiex ji?i ddeterminat jekk il-persuna taxxabli tipprovdix lill-konsumatur, meqjus b?ala konsumatur medju, diversi provvisti prin?ipali separati jew provvista wa?da (ara, b'analoga, is-sentenza CPP, i??itata iktar 'il fuq, punt 29).

21 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li, tikkostitwixxi provvista wa?da b'mod partikolari s-sitwazzjoni fejn element jew diversi elementi g?andhom jitqiesu b?ala li jikkostitwixxu l-provvista prin?ipali, filwaqt illi, g?all-kuntrarju, element jew diversi elementi g?andhom jitqiesu b?ala provvista jew provvisti an?illari li g?alilhom tapplika l-istess sistema fiskali li tapplika g?all-provvista prin?ipali (sentenzi CPP, i??itata iktar 'il fuq, punt 30, u tal-15 ta' Mejju 2001, Primback, C-34/99, ?abra p. l?3833, punt 45).

22 Dan japplika wkoll g?all-ka? fejn ?ew? elementi jew azzjonijiet, jew aktar minn tnejn, fornuti mill-persuna taxxabli lill-konsumatur, meqjus b?ala konsumatur medju, g?andhom konnessjoni tant stretta li jiffurmaw, o??ettivament, provvista kummer?jali wa?da li ma tistax ti?i sseparata u li kieku kellha ti?i sseparata ting?ata xejra artifi?jali.

23 Fil-kuntest tal-kooperazzjoni istitwita skond l-Artikolu 234 KE, huwa ?ertament f'idejn il-qrati nazzjonali li jiddeterminaw jekk dan ikunx il-ka? f'kaw?a partikolari u li jag?mlu l-kunsiderazzjonijiet definittivi kollha dwar il-fatti f'dan ir-rigward. Madankollu, hija l-Qorti tal-?ustizzja li g?andha tipprovdix lill-imsemmija qrati l-elementi kollha rilevanti g?all-interpretazzjoni tad-dritt Komunitarju li jistg?u jkun u tli g?alilhom biex jag?tu de?i?joni dwar il-kaw?a li ti?i quddiemhom.

24 Fir-rigward tal-kaw?a prin?ipali, kif ikkonstatat il-Gerechtshof te Amsterdam, li d-de?i?joni tag?ha ?iet appellata fuq punt ta' dritt quddiem il-qorti tar-rinviju, jidher li tran?azzjoni b?al dik li saret bejn FDP u Levob g?andha b?ala g?an kummer?jali l-fornitura, minn persuna taxxabli lill-konsumatur, ta' softwer funzjonali li ji?i adattat spe?ifikament g?all-b?onnijiet ta' l-imsemmi konsumatur. F'dan ir-rigward, u kif ?ustament sostna l-Gvern Olandi?, ma jistax ji?i kkunsidrat, ming?ajr ma ting?ata interpretazzjoni artifi?jali, li dan il-konsumatur l-ewwel xtara, ming?and l-istess fornitur, softwer pre-e?isteni li, kif kien, ma kellu ebda utilit  g?all-finijiet ta' l-attivit  ekonomika tieg?u, u mbag?ad xtara, wa?edhom, l-adattamenti, li jiswew biss biex jag?mlu l-imsemmi softwer utilizzabbli.

25 Il-fatt, li ?ie enfasizzat fid-domanda, li kuntrattwalment ?ew ipprovduti prezzijiet separati g?all-fornitura tas-softwer ta' ba?i u g?all-adattament tieg?u mhuwiex determinanti. Effettivament, tali fatt mhuwiex ta' natura li jaffettwa l-konnessjoni o??ettiva u stretta li g?adha kif ?iet irrilevata fir-rigward ta' l-imsemmija provvista u adattament u lanqas ma jaffettwa d-definizzjoni tag?hom b?ala tran?azzjoni kummer?jali wa?da (ara, f'dan is-sens, is-sentenza CPP, i??itata iktar 'il fuq, punt 31).

26 Minn dan isegwi li l-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva g?andu ji?i interpretat fis-sens li fornitura u adattament ulterjuri ta' softwer b?al dawn g?andhom, b?ala prin?ipju, ji?u kkunsidrati b?ala provvista wa?da g?all-finijiet tal-VAT.

27 G?al dak li jikkon?erna d-domanda, fit-tieni lok, jekk provvista wa?da i?da kumplessa, b?al

din, g?andhiex ti?i ddefinita b?ala provvista ta' servizzi, huwa me?tie? li ji?u identifikati l-elementi predominanti ta' l-imsemmija provvista (ara, b'mod partikolari, is-sentenza Faaborg?Gelting Linien, i??itata iktar 'il fuq, punt 14).

28 Minbarra l-importanza ta' l-adattamenti tas-softwer ta' ba?i sabiex dan isir utilizzabbli g?all-finijiet ta' l-attivitajiet professjonali tax-xerrej, huma rilevanti wkoll, f'dan ir-rigward, il-portata ta' l-adattamenti, i?-?mien li jie?du u l-prezz tag?hom.

29 Fuq il-ba?i ta' dawn il-kriterji differenti, il-Gerechtshof te Amsterdam ?ustament idde?idiet li dan kien ka? ta' provvista wa?da ta' servizzi skond it-tifsira ta' l-Artikolu 6(1) tas-Sitt Direttiva, inkwantu l-imsemmija kriterji kienu effettivament jippermettu li ji?i kkunsidrat li, mhux talli dawn l-adattamenti ma kinux ta' natura anqas importanti jew an?illari, i?da talli kienu ta' natura predominanti min?abba l-importanza de?i?iva tag?hom biex ix-xerrej seta' ju?a s-softwer adattat g?all-b?onnijiet spe?ifi?i tieg?u li kien xtara.

30 Meta jitqiesu dawn l-elementi kollha, it-twe?iba g?ad-domandi 1a) u b) g?andha tkun li:

- l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva g?andu ji?i interpretat fis-sens li, meta ?ew? elementi jew azzjonijiet, jew aktar minn tnejn, furnuti minn persuna taxxabli lil konsumatur, meqjus b?ala konsumatur medju, g?andhom konnessjoni tant stretta li jiffurmaw, o??ettivament, fuq livell kummer?jali, ?a?a wa?da li kieku kellha ti?i sseparata ting?ata xejra artifi?jali, it-totalità ta' dawn l-elementi jew attivitajiet tikkostitwixxi provvista wa?da g?all-finijiet ta' l-applikazzjoni tal-VAT;
- dan japplika fil-ka? ta' tran?azzjoni li permezz tag?ha persuna taxxabli tforni lil konsumatur softwer standard li jkun ?ie ?viluppat u kkummer?jalizzat minn qabel u li jkun irre?istrat fuq *carrier*, kif ukoll l-adattament sussegwenti ta' dan is-softwer g?all-b?onnijiet spe?ifi?i tax-xerrej, anki jekk jit?allu bi prezzijiet separati;
- l-Artikolu 6(1) tas-Sitt Direttiva g?andu ji?i interpretat fis-sens li provvista wa?da b?al din g?andha ti?i ddefinita b?ala "provvista ta' servizzi" meta jirri?ulta li l-adattament in kwistjoni ma jkunx ta' natura anqas importanti jew an?illari i?da, g?all-kuntrarju, ikun ta' natura predominanti; dan ji?ri b'mod partikolari meta min?abba f'elementi b?all-portata ta' l-adattament, il-prezz tieg?u u ?-?mien li jie?u, dan l-adattament ikollu importanza de?i?iva sabiex ix-xerrej ikun jista' ju?a s-softwer adattat.

Fuq id-domandi 1c) u d)

31 Permezz tad-domandi 1c) u d), il-qorti tar-rinviju tistaqsi f'liema post g?andha titqies li tkun ing?atat provvista wa?da ta' servizzi b?al dik li g?aliha ssir referenza fit-twe?iba g?ad-domandi 1a) u b).

32 F'dan ir-rigward, l-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva jinkludi regoli li jiddeterminaw il-post li g?andu jitqies g?al ra?unijiet fiskali. Filwaqt illi l-Artikolu 9(1) jipprovdi regola ?enerali f'dan ir-rigward, l-Artikolu 9(2) jindika sensiela ta' postijiet spe?ifi?i. L-g?an ta' dawn id-dispo?izzjonijiet hu li ji?u evitati, minn banda, tilwim dwar il-?urisdizzjoni li jista' jwassal g?all-impo?izzjoni doppja ta' taxxa u, mill-banda l-o?ra, in-nuqqas ta' impo?izzjoni tat-taxxa fuq id-d?ul [ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-12 ta' Mejju 2005, RAL (Channel Islands) et, C-452/03, li g?adha ma ?ietx ippubblikata fil-?abra, punt 23 u l-?urisprudenza ??itata].

33 Fir-rigward tar-rapport bejn l-ewwel ?ew? paragrafi ta' l-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva, il-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet li ma te?isti ebda preminenza tal-paragrafu (1) fuq il-paragrafu (2) ta' din id-dispo?izzjoni. Il-kwistjoni li titqajjem f'kull sitwazzjoni tikkonsisti fil-fatt li g?andu ji?i mistoqsi jekk tali sitwazzjoni taqax ta?t wa?da mill-ka?ijiet imsemmija fl-Artikolu 9(2); fin-nuqqas, hija taqa' ta?t l-

Artikolu 9(1) [sentenza RAL (Channel Islands) et, i¹ itata iktar 'il fuq, punt 24 u l-²urisprudenza ³ itata].

34 G⁴alhekk, ma jistax jing⁵ad li l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva g⁶andu, inkwantu jikkonsisti f'e⁷ezzjoni g⁸al regola, jing⁹ata interpretazzjoni restrittiva (sentenza tal-15 ta' Marzu 2001, SPI, C-108/00, ¹⁰abra p. l¹¹2361, punt 17).

35 G¹²aldaqstant, g¹³andu ji¹⁴i e¹⁵aminat jekk tran¹⁶azzjoni b¹⁷al dik in kwistjoni fil-kaw¹⁸a prin¹⁹ipali tistax taqa' ta²⁰t l-Artikolu 9(2) tas-Sitt Direttiva.

36 F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar il-possibbiltà ta' l-applikazzjoni tat-tielet in²¹i? ta' l-Artikolu 9(2)(e) ta' l-imsemmija Direttiva, li jiddetermina l-post li g²²andu jitqies g²³al ra²⁴unijiet fiskali g²⁵as-"servizzi ta' konsulenti, in²⁶iniera, uff²⁷i?ji ta' konsulenza, avukati, *accountants* u servizzi simili, kif ukoll l-ipro²⁸essar ta' data u l-g²⁹oti ta' informazzjoni". Hija tistaqsi, b'mod partikolari, jekk it-tran³⁰azzjoni in kwistjoni fil-kaw³¹a prin³²ipali g³³andhiex ti³⁴i deskritta b³⁵ala "ipro³⁶essar ta' data u g³⁷oti ta' informazzjoni" skond is-sens ta' din id-dispo³⁸izzjoni. Fl-osservazzjonijiet bil-miktub ippre³⁹entati quddiem il-Qorti tal-⁴⁰ustizzja, kemm il-Gvern Olandi⁴¹ kif ukoll il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej jaqblu ma' din l-interpretazzjoni.

37 G⁴²andu ji⁴³i mfakkar li jirri⁴⁴ulta mill-⁴⁵urisprudenza tal-Qorti tal-⁴⁶ustizzja li t-tielet in⁴⁷i? ta' l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva ma jirrigwardax professjonijiet b⁴⁸al dawk ta' avukati, konsulenti, *accountants*, jew in⁴⁹iniera, i⁵⁰da s-servizzi li dawn il-professjonisti jipprovdu u dawk li huma simili g⁵¹aliohom. Il-le⁵²i?latur Komunitarju ju⁵³a l-professjonijiet imsemmija f'din id-dispo⁵⁴izzjoni b⁵⁵ala mezz biex jiddefinixxi l-kategoriji ta' provvisti li huma inklu⁵⁶i fiha (sentenza tas-16 ta' Settembru 1997, von Hoffmann, C-145/96, ⁵⁷abra p. l⁵⁸4857, punt 15).

38 F'dan ir-rigward, g⁵⁹andu b'mod partikolari ji⁶⁰i rrilevat li l-istudju tal-kompjuters, inklu⁶¹ il-programmazzjoni u l-i⁶²vilupp ta' softwer, g⁶³andu post importanti fit-ta⁶⁴ri? ta' l-in⁶⁵iniera futuri u li ⁶⁶afna drabi jikkostitwixxi wa⁶⁷da mit-taqsimiet ta' spe⁶⁸jalizzazzjoni offruti lilhom, fi ⁶⁹dan dan it-ta⁷⁰ri?.

39 G⁷¹aldaqstant, servizz b⁷²all-adattament ta' softwer g⁷³all-kompjuters g⁷⁴all-b⁷⁵onnijiet spe⁷⁶ifi?i ta' konsumatur jista' jing⁷⁷ata kemm minn in⁷⁸iniera, kif ukoll minn persuni o⁷⁹ra li jkunu ng⁸⁰ataw ta⁸¹ri? li jippermettilhom jag⁸²tu l-istess ri⁸³ultat.

40 Minn dan isegwi li dan is-servizz jaqa' kemm ta⁸⁴t is-servizzi pprovvduti minn in⁸⁵iniera, kif ukoll ta⁸⁶t dawk li huma simili meta mqabbla max-xog⁸⁷ol ta' in⁸⁸inier.

41 Meta jitqies dak kollu li ntqal iktar 'il fuq, it-twe⁸⁹iba g⁹⁰ad-domandi 1c) u d) g⁹¹andha tkun li t-tielet in⁹²i? ta' l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva g⁹³andu ji⁹⁴i interpretat fis-sens li huwa japplika g⁹⁵al provvista wa⁹⁶da ta' servizzi b⁹⁷al dik li g⁹⁸aliha ssir referenza fit-twe⁹⁹iba g¹⁰⁰ad-domandi 1a) u b) li ting¹⁰¹ata lil persuna taxxabbli stabbilita fil-Komunità, i¹⁰²da mhux fl-istess pajji? b¹⁰³al dak tal-fornitur.

Fuq it-tieni domanda

42 It-tieni domanda saret biss g¹⁰⁴all-finijiet ta' l-eventwalità li ting¹⁰⁵ata twe¹⁰⁶iba negattiva g¹⁰⁷ad-domanda 1a). Peress illi din id-domanda ng¹⁰⁸atat twe¹⁰⁹iba affermattiva, m'hemmx lok biex ti¹¹⁰i e¹¹¹aminata t-tieni domanda.

Fuq l-ispejje?

43 Peress illi l-pro¹¹²edura g¹¹³andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw¹¹⁴a prin¹¹⁵ipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li g¹¹⁶andha tidde¹¹⁷iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g¹¹⁸as-sottomissjoni ta' osservazzjonijiet lill-Qorti, barra dawk ta' l-imsemmija

partijiet, ma jistgħux jittallu lura.

Għal dawn il-motivi, il-Qorti tal-Ġustizzja (l-Ewwel Awla) taqta' u tiddeżiedi li:

1) L-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-drogi mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, għandu jiġi interpretat fis-sens li, meta jkunu elementi jew azzjonijiet, jew aktar minn tnejn, furnuti minn persuna taxxabbli lil konsumatur, meqjus b'ala konsumatur medju, għandhom konnessjoni tant stretta li jiffurmaw, oġettivament, fuq livell kummerċjali, waħda li kieku kellha tiġi sseparata tingħata xejra artifiċjali, it-totalità ta' dawn l-elementi jew attivitajiet tikkostitwixxi provvista waħda għall-finijiet ta' l-applikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud.

2) Dan japplika fil-każ ta' tranżazzjoni li permezz tagħha persuna taxxabbli tforni lil konsumatur softwer standard li jkun jien jviluppat u kkummerċjalizzat minn qabel u li jkun irreġistrat fuq *carrier*, kif ukoll l-adattament sussegwenti ta' dan is-softwer għall-bżonnijiet speċifiċi tax-xerrej, anki jekk jittallu bi prezzijiet separati.

3) L-Artikolu 6(1) tas-Sitt Direttiva 77/388 għandu jiġi interpretat fis-sens li provvista waħda b'al dik li għaliha ssir referenza fil-punt 2 tal-preżenti dispożittiv għandha tiġi ddefinita b'ala "provvista ta' servizzi" meta jirriżulta li l-adattament in kwistjoni ma jkunx ta' natura anqas importanti jew anqas illari iḍda, għall-kuntrarju, ikun ta' natura predominanti; dan jiġri b'mod partikolari meta minnabba f'elementi b'all-portata ta' l-adattament, il-prezz tiegħu u j-mien li jiegħu, dan l-adattament ikollu importanza deżiva sabiex ix-xerrej ikun jista' jgħa s-softwer adattat.

4) It-tielet inqas ta' l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva 77/388 għandu jiġi interpretat fis-sens li huwa japplika għal provvista waħda ta' servizzi b'al dik li għaliha ssir referenza fil-punt 3 tal-preżenti dispożittiv li tingħata lil persuna taxxabbli stabbilita fil-Komunità, iḍda mhux fl-istess pajjiż b'al dak tal-fornitur.

Firem

* Lingwa tal-kawża: l-Olandiż.