

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (It-Tielet Awla)

3 ta' Settembru 2015 (*)

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud — Direttiva 2006/112/KE — Artikoli 24(1), 25(b), 62 u 64(1) — Kun?ett ta' ‘provvista ta' servizzi’ — Kuntratt ta' abbonament g?all-provvista ta' servizzi ta' konsulenza — Fatt taxxabbli — Ne?essità tal-prova tal-provvista effettiva tas-servizzi — E?i?ibbiltà tat-taxxa”

Fil-Kaw?a C?463/14,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Administrativen sad - Varna (il-Bulgarija), permezz ta' de?i?joni tad-29 ta' Settembru 2014, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fit-8 ta' Ottubru 2014, fil-pro?edura

Asparuhovo Lake Investment Company OOD

vs

Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravljenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (It-Tielet Awla),

komposta minn M. Ileši?, President tal-Awla, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jaraši?nas u C. G. Fernlund (Relatur), Im?allfin,

Avukat ?enerali: P. Cruz Villalón,

Re?istratur: M. Aleksejev, Amministratur,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tat-2 ta' Lulju 2015,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

- g?al Asparuhovo Lake Investment Company OOD, minn J. Fitsev,
- g?ad-Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravljenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, minn A. Kirova, b?ala a?ent,
- g?all-Gvern Elleniku, minn K. Georgiadis u A. Magrippi, b?ala a?enti,
- g?all-Gvern Portugi?, minn L. Inez Fernandes u R. Campos Laires kif ukoll minn A. Cunha, b?ala a?enti,
- g?all-Kummissjoni Ewropea, minn D. Roussanov u M. Owsiany?Hornung, b?ala a?enti,

wara li rat id-de?i?joni, me?uda wara li nstema' l-Avukat ?enerali, li l-kaw?a tinqata' ming?ajr konkluzjonijiet,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 24(1), 25(b), 62 u 64(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (l-U L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Asparuhovo Lake Investment Company OOD (iktar 'il quddiem "ALIC") u d-Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direttur tad-Direttorat "Appelli u Prattiki fil-qasam fiskali u tas-sigurtà soċjali", għall-belt ta' Varna, fi d-dan l-amministrazzjoni ċentrali tal-Aġenzija nazzjonali tad-d'ul pubbliku, iktar 'il quddiem id-"Direktor") dwar it-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") imposta bil-quddiem fuq l-akkwist ta' servizzi ta' konsulenza fuq il-bażi ta' abbonament.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 2 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi li:

"1. It-transazzjonijiet li għajjin għandhom ikunu soċjetati għall-VAT:

[...]

(?) il-provvista ta' servizzi bi qas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li ta'ixxi b'ala tali;

4 L-Artikolu 9(1) ta' din id-direttiva jistabbilixxi li:

"Persuna taxxabbli' għandha tisser kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività.

Kwalunkwe attività ta' produttori, kummerċjanti jew persuni li jagħtu servizzi, inklużi attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet, għandhom jitqiesu b'ala 'attività ekonomika'. L-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skopijiet ta' d'ul minnha fuq bażi kontinwa għandha b'mod partikolari titqies b'ala attività ekonomika."

5 L-Artikolu 24(1) tal-imsemmija direttiva huwa fformulat kif ġej:

"Provvista ta' servizzi' għandha tisser kwalunkwe operazzjoni li ma tikkostitwix provvista ta' merkanzija."

6 Skont l-Artikolu 25 tal-istess direttiva:

"Provvista ta' servizzi tista' tikkonsisti, inter alia, f'waċda mit-Transazzjonijiet li għajjin:

[...]

(b) l-obbligazzjoni [obbligu] biex ma jsirx att, jew biex ikun tollerat att jew sitwazzjoni;

[...]"

7 L-Artikolu 62 tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxi li:

“Għall-finijiet ta’ din id-Direttiva:

(1) ‘Avveniment li jagħti lok għal ‘las’ [fatt taxxabbli] għandha tfisser okkorrenza li permezz tagħha l-kondizzjonijiet legali meħtieġa biex tiġi imposta l-VAT huma sodisfatti;

(2) Il-VAT għandha tiġi ‘imposta’ meta l-awtorità tat-taxxa ssir intitolata bil-liġi, f’mument partikolari, biex tiġbor it-taxxa mill-persuna soġġetta li tallasha, għalkemm iktar minn għall-‘las jista’ jkun pospost.”

8 L-Artikolu 63 ta’ din id-direttiva jipprevedi li:

“Għandu jkun hemm avveniment li jagħti lok għal ‘las’ [fatt taxxabbli] u l-VAT għandha tiġi imposta meta l-merkanzija jew is-servizzi huma pprovduti.”

9 L-Artikolu 64(1) tal-imsemmija direttiva huwa fformulat kif ġej:

“Fejn din twassal għal dikjarazzjonijiet suġġessivi ta’ kont jew ‘lasijiet suġġessivi, il-provvista ta’ merkanzija, jidher li tikkonsisti fil-kiri ta’ merkanzija għal perijodu jew il-bejgħ ta’ merkanzija fuq termini differiti, kif imsemmi fil-punt (b) ta’ l-Artikolu 14(2), jew il-provvista ta’ servizzi għandhom jitqiesu bħala kompluti ma’ l-iskadenza tal-perijodi li għalihom jirrelataw dawn id-dikjarazzjonijiet ta’ kont jew ‘lasijiet.”

10 L-Artikolu 66 tad-Direttiva tal-VAT jippermetti lill-Istati Membri jidderogaw “mill-Artikoli 63, 64 u 65 [...] [u li] jipprovdu li l-VAT għandha tiġi imposta, fir-rigward ta’ kerti transazzjonijiet jew kerti kategoriji ta’ persuni taxxabbli f’wieċed minn iktar minn għall-‘las jista’ jkun pospost.”

(a) mhux iktar tard minn iktar minn għall-‘las jista’ jkun pospost;

(b) mhux iktar tard minn iktar minn għall-‘las jista’ jkun pospost;

(c) fejn ma tinvolvi fattura, jew tinvolvi tard, f’perijodu speċifika mid-data ta’ l-avveniment li jagħti lok għal ‘las’ [tal-fatt taxxabbli]”.

Id-dritt Bulgaru

11 Skont l-Artikolu 2 tal-liġi dwar il-VAT (Zakon za danâk vâru dobavenata stoynost, DV Nru 63, tal-4 ta’ Awwissu 2006), fil-verġoni tagħha fis-sekond fid-data tal-fatti fil-kawża prinċipali (iktar ‘il quddiem iktar “ZDDS”):

“Dawn li jgħid għandhom ikunu suġġetti [għall-VAT]:

1. Kull kunsinna ta’ oġġetti u kull provvista ta’ servizzi bi ‘las;

[...]”

12 L-Artikolu 8 ta’-ZDDS jipprevedi li:

“[S]ervizz fis-sens ta’ din il-liġi huwa dak kollu li għandu valur, iktar minn għall-‘las jista’ jkun pospost, li huwa la merkanzija, la flus fiżiċi u lanqas munita barranija, uktar minn għall-‘las jista’ jkun pospost.”

13 Skont l-Artikolu 9 ta’-ZDDS:

“1) Il-fatt li jiġi pprovdut servizz jikkostitwixxi ‘provvista ta’ servizzi’.

2) Hija kkunsidrata wkoll b'ala provvista ta' servizzi:

[...]

2. l-osservanza ta' impenn li ma tittexx azzjoni jew li ma jiux eżerċitati drittijiet;

[...]"

14 L-Artikolu 25 ta'-ZDDS jistabbilixxi li:

"1) Fil-kuntest tal-liżi preżenti, "fatt taxxabbli" għall-iskopijiet tal-VAT għandu jfisser il-kunsinna ta' oġġetti jew il-provvista ta' servizzi mwettqa mill-persuna taxxabbli fis-sens tal-liżi preżenti, l-akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti u l-importazzjoni ta' oġġetti konformement mal-Artikolu 16.

2) Il-fatt taxxabbli jsew fid-data li fiha l-proprjetà tal-oġġett tiżi ttrasferita jew f'dik li fiha s-servizz jiżi pprovdut.

[...]

4) Għal dak li jirrigwarda kunsinna li ssir b'mod perijodiku, fi stadji jew b'mod kontinwu, bl-esklużjoni tal-kunsinni koperti mill-Artikolu 6(2), kull perijodu jew stadju li fir-rigward tiegħu jkun inftehem prezz għandu, meħd individwalment, jitqies b'ala kunsinna u l-fatt taxxabbli li jikkonfermah isew fid-data li fiha l-ogħlas ikun dovut.

[...]

6) Fid-data li fiha jsew il-fatt taxxabbli skont il-paragrafi 2, 3 u 4:

1. it-taxxa fis-sens ta' din il-liżi ssir dovuta għal kunsinna taxxabbli u jsew l-obbligu, għall-persuna taxxabbli rreżistrata, li tiżi ffatturata t-taxxa, [...]

[...]"

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

15 ALIC hija kumpannija Bulgara li l-attività tagħha għandha b'ala għan prinċipali l-agrikoltura, l-ortikultura, it-trobbija tal-annimali u attivitajiet anċillari.

16 Fl-1 ta' Awwissu 2011, din il-kumpannija kkonkludiet kuntratti ta' abbonament li jirrigwardaw servizzi ta' konsulenza ma' erba' kumpanniji oħra, jiżifieri "Krestan Bulmar – Korporativni finansi" EOOD, "Krestan Bulmar – Biznes razvitie" EOOD, "Krestan Bulmar – Legakonsult" EOOD u "Biznes Ekspres" EOOD (iktar 'il quddiem, flimkien, il-"fornituri"), rispettivament fl-oqsma tal-finanzjament ta' impriżi, tal-iżvilupp kummerċjali, tal-pariri legali u tas-sigurtà tal-informazzjoni. Dawn il-kumpanniji ta' konsulenza kienu kollha rrappreżentati mill-istess persuna. Dawn il-kuntratti ew itterminati mill-partijiet b'effett mill-5 ta' Marzu 2012.

17 Fil-kuntest ta' dawn il-kuntratti, il-fornituri impenjaw ruħhom sabiex:

– jibqgħu għad-dispożizzjoni ta' ALIC għal pariri, laqgħat u impenji matul il-jiem ta' xogħol mid-9.00 sas-18.00 u, fil-każ ta' b'onn, barra mill-żinjiet tal-uffiżju, inkluż l-oġġadd u l-vaganzi;

- jekk ikun il-ka?, ji?guraw, g?a?-?mien ne?essarju, il-pre?enza fi?ika ta' persuna kompetenti ma' ALIC u/jew ta' terz li jkollu relazzjonijiet kummer?jali ma' din tal-a??ar, inklu? barra mill-?inijiet tal-uffi??ju, il-?add u l-vaganzi;
- jiksbu u jiskambjaw id-dokumenti u l-informazzjoni ne?essarji bejn il-partijiet sabiex ji?guraw l-iktar protezzjoni s?i?a u effika?i possibbli tal-interessi ta' ALIC, u
- jittra?mettu, f'?in xieraq, lill-abbonat, g?al skopijiet ta' konsultazzjoni, ftehim u firma, id-dokumenti kollha ne?essarji dwar il-protezzjoni tal-interessi tag?ha.

18 Il-fornituri ddikjaraw li ma kkonkludewx kuntratt simili ma' terzi li g?andhom interessi kunfli??enti ma' dawk ta' ALIC u/jew li huma f'kompetizzjoni diretta ma' din tal-a??ar. Huma impenjaw ru?hom ukoll li jastjenu milli jikkonkludu tali kuntratti.

19 Inkambju, ALIC impenjat ru?ha sabiex t?allashom remunerazzjoni fil-?img?a, im?allsa kull nhar ta' Tnejn tal-?img?a ta' wara dik li fir-rigward tag?ha tkun dovuta r-remunerazzjoni. ALIC naqset il-VAT imni??la fuq il-fatturi ma?ru?a mill-fornituri.

20 ALIC kienet su??etta g?al verifika fiskali g?all-perijodu mix-xahar ta' Awwissu sax-xahar ta' Ottubru 2011. Waqt din il-verifika, l-awtorità tat-taxxa kkonstatat li l-fatturi kienu n?ar?u fit-terminu indikat fil-kuntratti, kienu dda??lu debitament fil-kotba tal-kontijiet tal-fornituri kif ukoll dawk ta' ALIC u kienu s-su??ett ta' dikjarazzjoni tal-VAT. L-awtorità tat-taxxa osservat ukoll li l-fatturi ma?ru?a mill-fornituri kienu t?allsu permezz ta' pagamenti mwettqa b'trasferimenti bankarji. Barra minn hekk, hija stabbilixxiet li l-fornituri kellhom persunal suffi?jentement ikkwalifikat g?all-e?ekuzzjoni tas-servizzi miftiehma.

21 G?al dak li jirrigwarda l-modalitajet ta' e?ekuzzjoni ta' dawn is-servizzi, il-fornituri ddikjaraw li l-partijiet ma kinux ipprovdew g?all-konstatazzjoni formali, permezz ta' dokumenti, tal-ordni u tal-provvista tal-imsemmija servizzi. Il-kompiti u l-problemi kurrenti kienu ji?u diskussi waqt laqg?at, permezz tat-telefon jew permezz tal-posta elettronika. Il-persuni mqabba konkretament sabiex je?egwixxu l-imsemmija servizzi ppre?i?aw li l-persuna responsabbli g?all-komunikazzjoni mal-klijent kienet tassenjalhom, permezz ta' komunikazzjonijiet elettroni?i, il-kompiti differenti li kellhom iwettqu g?al ALIC.

22 L-awtorità tat-taxxa qieset li ma kienet ?iet prodotta l-ebda prova fir-rigward tat-tip, tal-kwantità u tan-natura tas-servizzi realment ipprovduti, b'mod partikolari l-ebda dokument minn ras il-g?ajn dwar in-numru ta' sig?at ma?duma, u li ma ng?atat ebda informazzjoni dwar kif ?ew iffissati l-prezzijiet tas-servizzi. Fl-1 ta' Lulju 2013, l-awtorità tat-taxxa ?ar?et avvi? ta' rettifika tat-taxxa li permezz tieg?u hija rrifjutat lil ALIC id-dritt li tnaqqas il-VAT iffatturata mill-fornituri u li tammonta g?al BGN 33 349, ji?ifieri madwar EUR 17 000.

23 ALIC ikkontestat l-avvi? ta' rettifika quddiem id-Direktor. Billi dan tal-a??ar ikkonferma l-imsemmi avvi? permezz ta' de?i?joni tal-4 ta' Novembru 2013, ALIC ippre?entat rikors quddiem il-qorti tar-rinviju.

24 Din il-qorti tosserva li l-kuntratti konklu?i minn ALIC jistabbilixxu unikament il-qasam tas-servizzi ta' konsulenza u ma jindikaw ebda ri?ultat konkret li g?andu jinkiseb g?al dak li jirrigwarda l-g?an, it-terminu ta' e?ekuzzjoni, il-metodu ta' ri?ezzjoni u l-prezz unitarju ta' dawn is-servizzi. L-imsemmija qorti ??id li d-de?i?joni tal-partijiet li r-remunerazzjoni g?as-servizzi pprovduti mill-fornituri ting?ata permezz ta' somom f'daqqa m?allsa f'termini regolari ta' skadenza turi li dawn il-partijiet ma rabtux l-e?i?ibbiltà tar-remunerazzjoni ma' ri?ultat konkret, b'tali mod li ma hemmx lok li ji?i e?aminat jekk tali ri?ultati ?ewx effettivament miksuba.

25 Il-qorti tar-rinvju tippre?i?a li l-awtorità tat-taxxa qatt ma sostniet li l-provvisti ta' servizzi, li fuq il-ba?i tag?hom ALIC titlob dritt g?al tnaqqis tal-VAT imposta bil-quddiem, kienu vvizzjati bi frodi u li din l-awtorità lanqas ma pprodu?iet provi f'dan is-sens.

26 Din il-qorti tindika li, madankollu, hija g?andha ?erti dubji dwar il-kwistjoni jekk kuntratt ta' abbonament, b?al dak inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, jistax jikkostitwixxi "provvista ta' servizzi", fis-sens tal-Artikoli 24(1) u 25(b) tad-Direttiva tal-VAT, jew jekk unikament il-provvista ta' servizzi konkreti ta' konsulenza tistax tikkostitwixxi tali provvista u tag?ti lok g?ad-dritt g?al tnaqqis tal-VAT. Fl-ewwel ipote?i, hija tistaqsi wkoll jekk il-fatt taxxabli u l-e?i?ibbiltà tat-taxxa jse??u fl-iskadenza tal-perijodu li fir-rigward tieg?u jkun inftiehem il-?las.

27 F'dawn i?-?irkustanzi, l-Administrativen sad - Varna (qorti amministrattiva ta' Varna, il-Bulgarija) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari segwenti:

"1) Id-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 24(1) u tal-Artikolu 25(b) tad-Direttiva [tal?VAT] g?andhom ji?u interpretati fis-sens li l-kun?ett ta' 'provvista ta' servizzi' jkopri wkoll kuntratti ta' abbonamenti g?at-twettiq ta' servizzi ta' konsulenza, b?al dawk inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li fil-kuntest tag?hom il-fornitur, li jkollu g?ad-dispo?izzjoni tieg?u membri tal-persunal ikkwalifikat sabiex jipprovdu s-servizzi, ikun qieg?ed lilu nnifsu g?ad-dispo?izzjoni tal-abbonat matul it-tul tal-kuntratt u jkun intrabat li jastjeni milli jikkonkludi kuntratti dwar su??etti analogi ma' kompetituri tal-abbonat?

2) Id-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 64(1) u tal-Artikolu 63 tad-Direttiva [tal?VAT] g?andhom ji?u interpretati fis-sens li l-avveniment li jag?ti lok g?all-impo?izzjoni tat-taxxa [fatt taxxabli] fil-ka? tal-provvista ta' servizzi ta' konsulenza fuq il-ba?i ta' abbonament ise?? hekk kif jintemm il-perijodu li fir-rigward tieg?u jkun [?ie] miftiehem il-?las, irrispettivament minn jekk u minn kemm il-darba l-abbonat ibbenefika mis-servizz li fir-rigward tieg?u l-konsulent ikun qieg?ed ru?u g?ad-dispo?izzjoni tal-abbonat?

3) Id-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 62(2) tad-Direttiva [tal?VAT] g?andhom ji?u interpretati fis-sens li l-fornitur fil-kuntest ta' kuntratt g?all-provvista ta' servizz fuq il-ba?i ta' abbonament huwa obligat jiffattura l-VAT fuq din il-provvista hekk kif jintemm il-perijodu li fir-rigward tieg?u tkun ?iet miftiehma remunerazzjoni g?all-abbonament jew fis-sens li dan l-obbligu jirri?ulta biss fil-ka? li, matul il-perijodu fiskali rilevanti, l-abbonat ikun effettivament ibbenefika minn dawn is-servizzi ta' konsulenza?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ammissibbiltà

28 Waqt is-seduta quddiem il-Qorti tal-?ustizzja, id-Direktor sostna li d-domandi mag?mula lill-Qorti tal-?ustizzja kienu inammissibbli g?ar-ra?uni li l-kaw?a prin?ipali ma kienet tqajjem l-ebda kwistjoni ta' dritt, peress li hemm qbil bejn il-partijiet ikkon?ernati kollha dwar l-interpretazzjoni tad-

dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT inkwistjoni fil-kawża prinċipali, iċ-ċa biss kwistjonijiet ta' fatt dwar l-eżistenza ta' provi intiżi sabiex jistabbilixxu r-realtà tas-servizzi ta' konsulenza pprovduti mill-fornituri.

29 F'dan ir-rigward, għandu jittfakkar li, fil-kuntest tal-kooperazzjoni bejn il-Qorti tal-Ġustizzja u l-qorti nazzjonali stabbilita fl-Artikolu 267 TFUE, huwa l-kompitu esklużiv tal-qorti nazzjonali, li tkun qadet konjizzjoni tal-kawża u li jkollha tassi r-responsabbiltà tad-deċiżjoni qudizzjarja sussegwenti, li tevalwa, fid-dawl ta' qirkustanzi partikolari tal-każ, kemm in-neċessità ta' deċiżjoni preliminari sabiex tkun tista' tagħti s-sentenza tagħha kif ukoll ir-rilevanza tad-domandi li hija tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja. Barra minn hekk, il-qorti nazzjonali għandhom jipprovdu lill-Qorti tal-Ġustizzja l-punti ta' fatt neċessarji sabiex tingħata risposta utli għad-domandi li jsirulha (ara, b'mod partikolari, is-sentenza Rosado Santana, C-177/10, EU:C:2011:557, punti 32 u 33).

30 Issa, skont il-qorti tar-rinviju, l-assenza ta' realtà tas-servizzi ta' konsulenza inkwistjoni fil-kawża prinċipali kif ukoll l-eżistenza ta' frodi li kieku tirriżultaw minnha ma kienetx ipprovat. Barra minn hekk, din il-qorti għandha dubju dwar l-applikazzjoni tal-VAT għal kuntratti ta' abbonament li jirrigwardaw servizzi ta' konsulenza.

31 Konsegwentement, għandu jittqies li d-domandi preliminari magħmula huma ammissibbli.

Fuq l-ewwel domanda

32 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 24(1) u 25(b) tad-Direttiva tal-VAT għandhomx jiġu interpretati fis-sens li l-kunċett ta' "provvista ta' servizzi" jkopri wkoll kuntratti ta' abbonamenti għall-provvista ta' servizzi ta' konsulenza, b'mod partikolari ta' natura quridika, kummerċjali u finanzjarja, li fil-kuntest tagħhom il-fornitur ikun qiegħed lilu nnifsu għad-dispożizzjoni tal-abbonat matul it-tul tal-kuntratt u jkun intrabat li jastjeni mill-iġkkonkludi kuntratti dwar suqjetti analogi ma' kompetituri tal-abbonat.

33 Qabelxejn, għandu jittfakkar li, l-istess bħas-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 miqjud: bażi uniformi ta' stima (qU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), id-Direttiva tal-VAT tagħti kamp ta' applikazzjoni wiesa' qafna lill-VAT billi fl-Artikolu 2, dwar it-tranżazzjonijiet taxxabbli, minbarra l-importazzjonijiet ta' oġġetti, issemmi wkoll il-provvista ta' oġġetti u l-provvista ta' servizzi magħmula bi qlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li ta'ixxi bħala tali (sentenza Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punt 25).

34 Id-dispożizzjonijiet li jinsabu ta' it-Ititolu IX tad-Direttiva tal-VAT jeqentaw qerti attivitajiet mill-VAT. Il-provvista ta' servizzi ta' konsulenza, b'mod partikolari l-pariri legali, kummerċjali u finanzjarji, ma jagħmlux parti minn dawn l-eżenzjonijiet. Konsegwentement, servizzi ta' konsulenza, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, huma inklużi fil-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva tal-VAT.

35 Għandu jittfakkar li, skont il-qurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-valur taxxabbli ta' provvista ta' servizzi huwa kkostitwit minn dak kollu li jiġi riqevut bħala korrispettiv għas-servizz ipprovdut u li provvista ta' servizzi hija taxxabbli biss meta teqisti rabta diretta bejn is-servizz ipprovdut u l-korrispettiv riqevut. Konsegwentement, provvista tkun taxxabbli biss jekk bejn il-fornitur u l-benefiċjarju tkun teqisti relazzjoni legali li fil-kuntest tagħha jiġu skambjati servizzi reċiproqi, fejn il-kompens riqevut mill-fornitur jikkostitwixxi l-korrispettiv effettiv tas-servizz ipprovdut lill-benefiċjarju (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punti 13 u 14, kif ukoll Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punt 39).

36 G?alhekk, g?andu ji?i ddeterminat jekk is-somma f'daqqa m?allsa fil-kuntest ta' kuntratt ta' abbonament g?all-provvista ta' servizzi ta' konsulenza, b?al dik fil-kaw?a prin?ipali, tikkostitwixxix il-korrispettiv tal-provvisti ta' servizzi miftiehma li jinkludu l-impenn li persuna tqieg?ed lilha nnifisha g?ad-dispo?izzjoni tal-abbonat kif ukoll li tastjeni milli tikkonkludi kuntratti mal-kompetituri tieg?u u jekk je?istix rabta diretta bejn is-servizzi pprovduti u l-korrispettiv ri?evut.

37 F'dan ir-rigward, fil-kuntest, rispettivament, tal-kaw?a li wasslet g?as-sentenza Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200) u ta' dik li wasslet g?as-sentenza Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185), il-Qorti tal-?ustizzja di?à e?aminat l-applikazzjoni tal-VAT, minn na?a, g?al kontribuzzjoni annwali m?allsa f'daqqa lil asso?jazzjoni sportiva g?all-u?u ta' fa?ilitajiet sportivi li jinkludu korsa tal-golf u, min-na?a l-o?ra, g?all-?las ta' somma f'daqqa g?al servizzi ta' kura pprovduti lil persuni dipendenti.

38 Fil-punt 40 tas-sentenza Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200) u fil-punt 36 tas-sentenza Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185), il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet, essenzjalment, li, meta l-provvista ta' servizzi inkwistjoni tkun ikkaratterizzata, b'mod partikolari, mid-disponibbiltà permanenti tal-fornitur ta' servizzi sabiex jipprovd, fil-mument me?tie?, is-servizzi mitluba mill-abbonat, ma huwiex ne?essarju, sabiex ti?i kkonstatata l-e?istenza ta' rabta diretta bejn l-imsemmija provvista u l-korrispettiv miksub, li ji?i stabbilit li ?las huwa marbut ma' provvista ppersonalizzata u fil-?in imwettqa fuq talba ta' abbonat. F'kull wa?da mill-kaw?i li wasslu g?al dawn is-sentenzi, kienet te?isti provvista ta' servizzi taxxabli, li fir-rigward tag?ha t?allset is-somma f'daqqa, irrispettivament min-numru ta' servizzi pprovduti u ri?evuti, f'dan il-ka?, rispettivament, minn kemm il-korsa tal-golf wie?ed g?amel jew mill-kwantità ta' kura pprovduta.

39 I?-?irkustanza li l-provvisti la huma ddefiniti minn qabel u lanqas ippersonalizzati u li l-?las isir fil-forma ta' somma f'daqqa ma hijiex ta' natura li taffettwa r-rabta diretta e?istenti bejn il-provvista ta' servizzi mwettqa u l-korrispettiv ri?evut, li l-ammont tieg?u huwa stabbilit minn qabel u skont kriterji stabbiliti sew (sentenza Le Rayon d'Or, C?151/13, EU:C:2014:185, punt 37).

40 Dawn il-kunsiderazzjonijiet huma applikabbli g?al kuntratt ta' abbonament li jirrigwarda servizzi ta' konsulenza, b?al dak inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li r-realtà tieg?u g?andha madankollu ti?i vverifikata mill-qorti nazzjonali, fil-kuntest ta' liema l-klijent ikun impenja ru?u j?allas somom f'daqqa b?ala r-remunerazzjoni miftiehma bejn il-partijiet, irrispettivament mill-kwantità u min-natura tas-servizzi ta' konsulenza effettivament ipprovduti matul il-perijodu li fir-rigward tieg?u g?andha tit?allas din ir-remunerazzjoni.

41 I?-?irkustanza li l-klijent ma j?allasx biss somma f'daqqa wa?da i?da jag?mel diversi ?lasijiet perijodi?i ma tistax tinvalida din il-konstatazzjoni, peress li d-differenza f'dawn il-?lasijiet ma tikkon?ernax in-natura taxxabli tal-attività i?da biss il-modalitajiet ta' ?las tas-somma f'daqqa.

42 G?al dak li jirrigwarda l-impenn tal-fornitur li jastjeni milli joffri servizzi lil kompetitur tal-abbonat, dan huwa simili g?al klaw?ola ta' esklu?ività, li hija parti mill-kuntratt ta' abbonament li jirrigwarda servizzi ta' konsulenza u li ma tistax tkun ta' natura li tbiddel in-natura taxxabli tal-imsemmi kuntratt. Konsegwentement, ma hemmx lok li ting?ata risposta g?all-ewwel domanda billi jittie?ed inkunsiderazzjoni l-Artikolu 25(b) tad-Direttiva tal-VAT li jirrigwarda "l-obbligazzjoni [obblig]u biex ma jsirx att".

43 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha pre?edenti, ir-risposta li g?andha ting?ata g?all-ewwel domanda mag?mula hija li l-Artikolu 24(1) tad-Direttiva tal-VAT g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-kun?ett ta' "provvista ta' servizzi" jkopri kuntratti ta' abbonamenti g?all-provvista ta' servizzi ta' konsulenza lil impri?a, b'mod partikolari ta' natura ?uridika, kummer?jali u finanzjarja, li fil-kuntest tag?hom il-fornitur ikun qieg?ed lilu nnifsu g?ad-dispo?izzjoni tal-abbonat matul it-tul tal-kuntratt.

Fuq it-tieni u t-tielet domanda

44 Permezz tat-tieni u tat-tielet domanda tag?ha, li g?andhom ji?u e?aminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk, fir-rigward ta' kuntratti ta' abbonament li jirrigwardaw servizzi ta' konsulenza, b?al dawk inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, l-Artikoli 62(2), 63 u 64(1) tad-Direttiva tal-VAT g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li l-fatt taxxabbli u l-e?i?ibbiltà tat-taxxa jse??u fl-iskadenza tal-perijodu li fir-rigward tieg?u jkun inftehem il-?las, irrispettivament minn jekk u minn kemm il-darba l-abbonat ibbenefika mis-servizzi tal-fornitur.

45 Ir-risposta g?al din id-domanda tirri?ulta parzjalment mir-risposta g?all-ewwel domanda.

46 G?al dak li jirrigwarda l-fatt taxxabbli, dan huwa ddefinit fl-Artikolu 62(1) tad-Direttiva tal-VAT b?ala l-okkorrenza li permezz tag?ha l-kundizzjonijiet legali me?tie?a sabiex ti?i imposta l-VAT huma ssodisfatti. Skont l-Artikolu 63 tad-Direttiva tal-VAT, il-fatt taxxabbli jse??u t-taxxa ssir, g?aldaqstant, e?i?ibbli fil-mument meta titwettaq il-provvista ta' servizzi.

47 Issa, hekk kif intqal fil-punti 40 u 41 ta' din is-sentenza, fil-kuntest tal-kaw?a prin?ipali, billi l-g?an tal-provvista ta' servizzi ma kienx li jing?ataw pariri ddefiniti b'mod ?ar, i?da li l-persuna tkun g?ad-dispo?izzjoni tal-klijent tag?ha sabiex tag?tih pariri, il-provvista ta' servizzi titwettaq mill-fornitur bis-sa??a tal-fatt li huwa jkun g?ad-dispo?izzjoni tieg?u matul il-perijodu spe?ifikat fil-kuntratt ta' abbonament, irrispettivament mill-kwantità u min-natura tas-servizzi ta' konsulenza effettivament ipprovduti matul il-perijodu li fir-rigward tieg?u g?andha tit?allas din ir-remunerazzjoni.

48 Skont l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva tal-VAT, fejn dawn iwasslu g?al ?lasijiet su??essivi, il-provvisti ta' servizzi g?andhom jitqiesu li huma mwettqa fil-mument tal-iskadenza tal-perijodi li fir-rigward tag?hom dawn il-?lasijiet g?andhom isiru.

49 G?aldaqstant, provvista b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li tikkonsisti fl-impenn li persuna tqieg?ed lilha nnifisha g?ad-dispo?izzjoni tal-klijent tag?ha sabiex tipprovdilu servizzi ta' konsulenza u li ti?i rremunerata permezz ta' somom f'daqqa m?allsa perijodikament, g?andha titqies li hija mwettqa matul il-perijodu li fir-rigward tieg?u g?andu jsir il-?las, irrispettivament mill-fatt jekk il-fornitur ikunx effettivament ta' jew le pariri lill-klijent tieg?u matul dan il-perijodu.

50 Huwa fl-a??ar ta' kull perijodu li fir-rigward tieg?u g?andhom isiru l-?lasijiet li l-provvista g?andha titqies li hija mwettqa, fis-sens tal-Artikolu 64(1) tad-Direttiva tal-VAT. Billi l-fatt taxxabbli u l-e?i?ibbiltà tat-taxxa jiddependu fuq il-mument meta titwettaq il-provvista ta' servizzi, skont l-Artikolu 63 ta' din id-direttiva, minn dan jirri?ulta li huwa wkoll fl-a??ar ta' kull wie?ed minn dawn il-perijodi li dawn i?-?ew? avvenimenti jse??u.

51 Konsekwentement, ir-risposta li għandha tingħata għat-tieni u għat-tielet domanda magħmula hija li, fir-rigward ta' kuntratti ta' abbonament li jirrigwardaw servizzi ta' konsulenza, b'al dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, l-Artikoli 62(2), 63 u 64(1) tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-fatt taxxabbli u l-eżiġibbiltà tat-taxxa jsejju fl-iskadenza tal-perijodu li fir-rigward tiegħu jkun inftehem il-ġlas, irrISPettivament minn jekk u minn kemm il-darba l-abbonat effettivament ibbenefika mis-servizzi tal-fornitur.

Fuq l-ispejje?

52 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-ispejje? L-ispejje sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jiġu allsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tielet Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **L-Artikolu 24(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miġjud, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-kunċett ta' "provvista ta' servizzi" jkopri kuntratti ta' abbonamenti għall-provvista ta' servizzi ta' konsulenza lil impriża, b'mod partikolari ta' natura ġuridika, kummerċjali u finanzjarja, li fil-kuntest tagħhom il-fornitur ikun qiegħed lilu nnifsu għad-dispożizzjoni tal-abbonat matul it-tul tal-kuntratt.**

2) **Fir-rigward ta' kuntratti ta' abbonament li jirrigwardaw servizzi ta' konsulenza, b'al dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, l-Artikoli 62(2), 63 u 64(1) tad-Direttiva 2006/112 għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-fatt taxxabbli u l-eżiġibbiltà tat-taxxa jsejju fl-iskadenza tal-perijodu li fir-rigward tiegħu jkun inftehem il-ġlas, irrISPettivament minn jekk u minn kemm il-darba l-abbonat effettivament ibbenefika mis-servizzi tal-fornitur.**

Firem

* Lingwa tal-kawża: il-Bulgaru.