

62019CJ0801

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

17 ta' Di?embru 2020 (*1)

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – E?enzjonijiet – Artikolu 135(1)(b) u (d) – Kun?etti ta' 'g?oti ta' kreditu' u ta' 'strumenti o?rajn negozjabbli' – Tran?azzjonijiet kumplessi – Servizz prin?ipali – Disponibbiltà ta' fondi bi ?las ta' remunerazzjoni – Trasferiment ta' kambjala lil kumpannija ta' fatturazzjoni u tal-flus miksuba lill-emittent tal-kambjala”

Fil-Kaw?a C?801/19,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Upravni sud u Zagrebu (il-Qorti Amministrattiva ta' ?agreb, il-Kroazja), permezz ta' de?i?joni tal-15 ta' Ottubru 2019, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fil-31 ta' Ottubru 2019, fil-pro?edura

Franck d.d., Zagreb

vs

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak,

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

komposta minn N. Wahl, President tal-Awla, A. Kumin u F. Biltgen (Relatur), Im?allfin,

Avukat ?enerali: J. Richard de la Tour,

Re?istratur: M. Longar, Amministratur,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tas-17 ta' Settembru 2020,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

—

g?al FRANCK d.d. Zagreb, minn V. A. Batarelo, I. Dvojkovi?, L. W. Vuchetich, T. Sadri?, M. K. Boha?ek, I. B. Pav?i?, F. Kralji?kovi?, u M. Opa?ak, odvjetnici,

—

g?all-Ministarstvo financija Republike Hrvatske Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, minn N. Biloglav kif ukoll minn D. Štimac u K. Tudek, b?ala a?enti,

—

g?all-Gvern Kroat, minn G. Vidovi? Mesarek, M. Greguri? u B. Domitrovi?, b?ala a?enti,

—

g?all-Kummissjoni Ewropea, minn M. Mataija kif ukoll minn A. Armenia u N. Gossement, 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 g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 135(1)(b) u (d) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-?U 2007, L 335, p. 60, iktar 'il quddiem id-“Direttiva tal-VAT”).

2

Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn FRANCK d.d. Zagreb (iktar 'il quddiem “Franck”) u l-Ministarstvo financija Republike Hrvatske Samostalla sektor za drugostupanjski upravni postupak (il-Ministeru tal-Finanzi tar-Repubblika tal-Kroazja, Dipartiment tal-Kontenzju? Amministrattiv, iktar 'il quddiem il-“Ministeru tal-Finanzi”), dwar id-determinazzjoni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) dovuta min?abba r-remunerazzjoni mi?bura minn Franck inkambju g?at-tqeg?id g?ad-dispo?izzjoni ta' Konzum d.d. ta' fondi miksuba minn kumpanniji ta' fatturazzjoni fil-pussess ta' kambjali ma?ru?a minn din tal-a??ar u li l-?las lura tag?hom kien iggarantit minn Franck.

Il-kuntest ?uridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3

L-Artikolu 2(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

“It-transazzjonijiet li ?ejjin g?andhom ikunu so??etti g?all-VAT:

(a)

il-provvista ta' merkanzija mag?mula bi ?las fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali;

[...]

(?)

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

[...]”

4

L-Artikolu 9(1) ta' din id-direttiva jipprovdi:

“Persuna taxxabbli' g?andha tfisser kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post

kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-ri?ultati ta' dik l-attività.

Kwalunkwe attività ta' produttori, kummer?janti jew persuni li jag?tu servizzi, inklu?i attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet, g?andhom jitqiesu b?ala 'attività ekonomika'. L-isfruttament ta' proprjetà tan?ibbli jew intan?ibbli g?al skopijiet ta' d?ul minnha fuq ba?i kontinwa g?andha b'mod partikolari titqies b?ala attività ekonomika.”

5

Skont l-Artikolu 135(1) tal-imsemmija direttiva:

“L-Istati Membri g?andhom je?entaw it-transazzjonijiet li ?ejjin:

[...]

(b)

l-g?oti u n-negozjar ta' kreditu u l-immani??jar tal-kreditu mill-persuna li tag?tih;

[...]

(d)

transazzjonijiet, inklu? negozjar, li jikkon?ernaw kontijiet ta' depo?itu u kontijiet kurrenti, pagamenti, trasferimenti, debiti, ?ekkijiet u strumenti o?rajn negozzjabbli, imma esklu?a l-kollezzjoni tad-debitu;

[...]”

Id-dritt Kroat

6

L-Artikolu 40(1) ta?-Zakon o porezu na dodanu vrijednost (il-Li?i dwar il-VAT), tas-17 ta' ?unju 2013 (Narodne novine, br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 u 115/16, iktar 'il quddiem il-“Li?i dwar il-VAT”), jipprovdi:

“Huma e?entati mill-VAT:

[...]

(b)

l-g?oti ta' krediti u ta' self, inklu?a l-attività ta' intermedjarju f'dawn it-tran?azzjonijiet, u l-immani??ar ta' krediti u ta' selfiet meta l-persuna li tag?tihom twettaq dan hija stess;

[...]

(d)

it-tran?azzjonijiet, inklu?a l-attività ta' intermedjarju, fil-qasam tal-kontijiet ta' tfaddil, kurrenti jew ta' trasferiment, tal-pagamenti, trasferimenti, krediti, ?ekkijiet u strumenti o?rajn negozjabbli, imma esklu?a l-kollezzjoni tad-debitu;

[...]”

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

7

Franck, kumpannija kummerċjali li l-attività tagħha tikkonsisti fit-trasformazzjoni tat-tè u tal-kafè, matul il-perijodu mill-1 ta' Jannar 2013 sat-30 ta' Marzu 2017, qiegħdet fondi għad-dispożizzjoni ta' Konzum, katina ta' bejgħ bl-imnut, permezz tal-konklużjoni simultanja ta' tliet tipi ta' kuntratti.

8

Fl-ewwel lok, b'applikazzjoni ta' kuntratt imsejja? "kuntratt ta' self finanzjarju", Konzum, indikata b'ala l-persuna li qiegħda ssellef, waraet kambjala lil Franck, indikata b'ala l-persuna li qiegħda tissellef, li impenjat ruha li tagħtiha lura fi flus is-somma msemmija f'din il-kambjala.

9

Fit-tieni lok, konformement ma' kuntratt imsejja? "kuntratt ta' essjoni ta' krediti kambjabbli", li l-firmatarji tiegħu kienu Franck, Konzum u kumpannija ta' fatturazzjoni, Franck għaddiet l-imsemmija kambjala lil din tal-aħħar li, permezz ta' tranżazzjoni kklassifikata b'ala "fatturazzjoni inversa", allset 95 % sa 100 % tal-ammont tagħha lil Franck, li ttrasferixxiet dan l-ammont fil-kont ta' Konzum filwaqt li aħxiet b'ala garanti tal-irkupru tagħha mal-iskadenza ta' din l-istess kambjala.

10

Fit-tielet lok, permezz ta' kuntratt imsejja? "ftehim ta' kooperazzjoni kummerċjali", Konzum impenjat ruha li tirrimborsa lil Franck l-interessi u l-ispejjeż iffatturati lilha mill-kumpannija ta' fatturazzjoni kif ukoll li t'allasha remunerazzjoni li tammonta għal 1 % tal-ammont imsemmi fil-kambjala.

11

Waqт verifika, l-amministrazzjoni fiskali kompetenti kkonstatat li l-imsemmija remunerazzjoni kienet iet iffatturata mingħajr VAT. Peress li qieset li hija ma kinitx eżentata mill-VAT, din l-amministrazzjoni stabbilixxiet, għall-perijodu bejn is-snin 2013 u 2017, insuffiżjenza ta' VAT iddikjarata li tammonta għal HRK 15060 808.80 (kunas Kroati) (madwar EUR 2 miljun) kif ukoll interessi moratorji. Permezz ta' deċiżjoni tat-28 ta' Lulju 2018, il-Ministeru tal-Finanzi aqad l-ilment imressaq minn Franck kontra dan l-avviż ta' taxxa.

12

Adita b'azzjoni kontra l-imsemmija deċiżjoni, l-upravni sud u Zagrebu (il-Qorti Amministrattiva ta' aġreb, il-Kroazja) tirrileva li, skont Franck, din tal-aħħar, essenzjalment, ipprovdiet servizz ta' għoti ta' self lil Konzum, eżentat mill-VAT skont l-Artikolu 40(1)(b) tal-Liġi dwar il-VAT. Barra minn hekk, sa fejn il-kambjali ma'rua minn Konzum kienu strumenti negozjabbli, fis-sens ta' dan il-paragrafu 1(d), is-servizz ipprovdut minn Franck huwa eżentat ukoll skont din id-dispożizzjoni.

13

Skont din il-qorti, il-Ministeru tal-Finanzi huwa, min-naħa l-oħra, tal-fehma li r-remunerazzjoni r'eputa minn Franck kienet tikkostitwixxi l-korrispettiv ta' servizz ta' rkupru ta' krediti li għalih din tal-aħħar aħxiet b'ala intermedjarja bejn il-kumpanniji ta' fatturazzjoni u Konzum, peress li tali servizz ma huwiex eżentat mill-VAT, skont l-Artikolu 40(1)(d) tal-Liġi dwar il-VAT. Il-Ministeru tal-Finanzi jqis għalhekk li ma kienx hemm relazzjoni ta' kreditu bejn Franck u Konzum, u t-

tranżazzjonijiet inkwistjoni lanqas ma jistgħu jiġu kklassifikati b'ala "fatturazzjoni" bejniethom, peress li l-kambjali ma kinux inqas fuq il-bażi tal-provvista ta' oġġetti jew ta' servizzi minn Franck.

14

F'dawn iż-żirkustanzi l-Upravni sud u Zagrebu (il-Qorti Amministrattiva ta' Zagreb) iddeżidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-ġustizzja d-domandi preliminari li sejjin:

"1)

Il-fatt li fondi jkunu saru disponibbli mir-rikorrenti, li ma hijiex istituzzjoni finanzjarja, għall-ħlas ta' remunerazzjoni waħda ta' 1 %, jikkostitwixxi servizz li jista' jitqies b'ala "l-għoti u n-negozjar ta' kreditu u l-immaniżjar tal-kreditu mill-persuna li tagħtih" fis-sens tal-Artikolu 135[(1)](b) tad-Direttiva VAT, minkejja l-fatt li r-rikorrenti ma hijiex formalment dik li ssellef fil-kuntratt?

2)

Kambjala, jiġifieri titolu li bih l-emittent jimpenja ruħu li jgħallas ammont speċifiku ta' flus lill-persuna indikata b'ala kreditur fuq dan il-titolu, jew il-persuna li sussegwentement akkwistat dan it-titolu b'mod legali, itqies b'ala "strumenti oġrajn negozzjabbli" fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva VAT?

3)

Is-servizz li bih ir-rikorrenti, b'ala korrispettiv tar-remunerazzjoni ta' 1 % imgħallas mill-emittent tal-kambjala, ittrasferixxiet l-imsemmija kambjala lil kumpannija tal-fatturament u ttrasferixxiet l-ammont miksub mill-kumpannija ta' fatturament lill-emittent tal-kambjala, filwaqt li ggarantiet lill-kumpannija tal-fatturament li l-emittent tal-kambjala ser jissodisfa l-obbligu li għandu li jirriżulta mill-kambjala meta dan tal-aqwar isir dovut, jikkostitwixxi:

a)

provvista ta' servizzi eżentata mill-VAT fis-sens tal-Artikolu 135[(1)](b) tad-Direttiva VAT [jew]

b)

provvista ta' servizzi eżentata mill-VAT fis-sens tal-Artikolu 135[(1)](d) tad-Direttiva VAT?"

Fuq il-ġurisdizzjoni tal-Qorti tal-ġustizzja

15

It-tilwima fil-kawża prinċipali tirrigwarda l-perijodu mill-1 ta' Jannar 2013 sat-30 ta' Marzu 2017, filwaqt li r-Repubblika tal-Kroazja aderixxiet mal-Unjoni Ewropea fl-1 ta' Lulju 2013.

16

Issa, skont l-urisprudenza stabbilita, il-Qorti tal-ġustizzja għandha l-ġurisdizzjoni sabiex tinterpreta d-dritt tal-Unjoni biss f'dak li jikkonċerna l-applikazzjoni tiegħu fi Stat Membru f'did mid-data tal-adeżjoni ta' dan tal-aqwar mal-Unjoni (sentenza tat-3 ta' Lulju 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punt 30 u l-urisprudenza relatata).

17

Peress li l-fatti fil-kawża prinċipali sejw parzjalment wara l-imsemmija data, il-Qorti tal-ġustizzja

għandha juriisdizzjoni sabiex tirrispondi għad-domandi preliminari (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-3 ta' Lulju 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punt 32 u l-jurisprudenza jietata).

Fuq id-domandi preliminari

18

Permezz tad-domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 135(1)(b) u (d) tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni mill-VAT li dawn id-dispożizzjonijiet jipprevedu, rispettivament, għall-għoti ta' krediti u t-tranżazzjonijiet li jikkonfernaw strumenti oġrajn negozjabbli, tapplika għal tranżazzjoni li tikkonsisti, għall-persuna taxxabbli, fit-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' persuna taxxabbli oġra, bi jlas, ta' fondi miksuba mingħand kumpannija ta' fatturazzjoni wara t-trasferiment lilha ta' kambjala ma'ru?a mit-tieni persuna taxxabbli, filwaqt li l-ewwel persuna taxxabbli tiggarrantixxi l-jlas lura lil din il-kumpannija ta' fatturazzjoni tal-imsemmija kambjala fl-iskadenza tagħha.

19

Fir-rigward, fl-ewwel lok, tal-applikabbiltà tad-Direttiva tal-VAT, mill-Artikolu 2(1) ta' din id-direttiva jirriżulta li huma suġġetti għall-VAT, b'mod partikolari, il-kunsinni ta' oġġetti u l-provvisti ta' servizzi mwettqa bi jlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li ta'ixxi b'ala tali. Skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tal-imsemmija direttiva, jitqies persuna taxxabbli kull min iwettaq, b'mod indipendenti u minn kwalunkwe lok, attività ta' natura ekonomika. Il-kunġett ta' "attività ekonomika" huwa ddefinit fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) ta' din l-istess direttiva b'ala li jkopri l-attivitàjiet kollha ta' produttur, kummerġant u persuna li tipprovdi servizzi.

20

F'dan r-rigward, mill-jurisprudenza tal-Qorti tal-ġustizzja jirriżulta li persuna li hija di?à suġġetta għall-VAT għal attività ekonomika li hija te?er?ita b'mod permanenti għandha titqies b'ala "persuna taxxabbli" għal kull attività ekonomika oġra li hija te?er?ita b'mod okkażjonali, bil-kundizzjoni li din l-attività tikkostitwixxi "attività", fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17, EU:C:2019:867, punt 24 u l-jurisprudenza jietata).

21

F'dan il-każ, it-tranżazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinġipali, li tikkonsisti fil-provvista ta' fondi disponibbli bi jlas ta' remunerazzjoni, tikkostitwixxi "attività ekonomika", fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT. Il-fatt li din it-tranżazzjoni ma tikkorrispondix għall-attività prinġipali ta' Franck, li tikkonsisti fit-trasformazzjoni tat-tè u tal-kafè, ma jeskludix li din il-kumpannija, fit-twettiq tal-imsemmija tranżazzjoni, a?ixxiet fil-kuntest tal-attività ekonomika tagħha.

22

Fit-tieni lok, għandu jiġi rrilevat li t-tranżazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinġipali, kif deskritta fil-punti 7 sa 10 ta' din is-sentenza, hija komposta minn serje ta' tranżazzjonijiet li fihom tliet persuni juridiġi, jiġifieri Franck, Konzum u kumpannija ta' fatturazzjoni, kienu jipparte?ipaw fl-eżekuzzjoni ta' tliet tipi ta' kuntratti separati.

23

F'dan ir-rigward, minn jurisprudenza tal-Qorti tal-ġustizzja jirriżulta li meta tranżazzjoni tkun

ikkostitwita minn sensiela ta' elementi u ta' atti, g?andhom jittie?du inkunsiderazzjoni ?-?irkustanzi kollha li fihom din isse?? sabiex ji?i ddeterminat jekk din it-tran?azzjoni tag?tix lok, g?all-finijiet tal-VAT, g?al ?ew? provvisti jew iktar distinti jew g?al provvista unika (sentenza tal-4 ta' Settembru 2019, KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, punt 35 u l-?urisprudenza ??itata).

24

Fil-fatt, f'?erti ?irkustanzi, diversi provvisti formalment distinti, li jistg?u ji?u pprovduti separatament u, g?alhekk, jag?tu lok, separatament, g?al tassazzjoni jew e?enzjoni, g?andhom ji?u kkunsidrati li jikkostitwixxu tran?azzjoni wa?da meta ma jkunux indipendenti (sentenza tal-4 ta' Settembru 2019, KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, punt 37 u l-?urisprudenza ??itata).

25

Provvista g?andha titqies li tkun unika meta ?ew? elementi jew atti, jew iktar, ipprovduti mill-persuna taxxabbli jkunu tant marbuta mill-qrib li jiformaw, o??ettivament, provvista ekonomika wa?da indivi?ibbli, li d-divi?joni tag?ha tkun ta' natura artifi?jali. Dan huwa wkoll il-ka? meta provvista wa?da jew iktar jikkostitwixxu provvista prin?ipali u l-provvista jew il-provvisti l-o?ra jikkostitwixxu provvista an?illari wa?da jew iktar li g?aliohom tapplika l-istess skema fiskali li hija applikabbli g?all-provvista prin?ipali. B'mod partikolari, provvista g?andha titqies li hija an?illari g?all-provvista prin?ipali meta g?all-klijenti hija ma tikkostitwixxix g?an fiha nnifisha, i?da l-mezz sabiex jitgawda a?jar is-servizz prin?ipali tal-fornitur (sentenza tal-4 ta' Settembru 2019, KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, punt 38 u l-?urisprudenza ??itata).

26

F'dan il-kuntest, g?andu ji?i rrilevat, minn na?a, li, sabiex ji?i ddeterminat jekk tran?azzjoni li tinvolvi diversi provvisti tikkostitwixxix tran?azzjoni unika g?all-finijiet tal-VAT, il-Qorti tal-?ustizzja tie?u inkunsiderazzjoni kemm l-g?an ekonomiku ta' din it-tran?azzjoni kif ukoll l-interess tad-destinatarji tal-provvisti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Di?embru 2016, Stock '94, C?208/15, EU:C:2016:936, punt 29 u l-?urisprudenza ??itata).

27

Min-na?a l-o?ra, g?andu jifakkar li, fil-kuntest tal-kooperazzjoni stabbilita fuq il-ba?i tal-Artikolu 267 TFUE, huma l-qrati nazzjonali li g?andhom jiddeterminaw jekk il-persuna taxxabbli tipprovdix provvista unika f'ka? partikolari u jag?mlu l-evalwazzjonijiet definittivi kollha ta' fatt f'dan ir-rigward. Madankollu, hija l-Qorti tal-?ustizzja li g?andha tipprovdil lill-imsemmija qrati l-elementi kollha ta' interpretazzjoni fir-rigward tad-dritt tal-Unjoni li jistg?u jkunu utli g?aliohom sabiex jag?tu de?i?joni fil-kaw?a li jkunu aditi biha (sentenza tat-8 ta' Di?embru 2016, Stock '94, C?208/15, EU:C:2016:936, punt 30 u l-?urisprudenza ??itata).

28

F'dan il-ka?, huwa pa?ifiku li l-g?an ekonomiku tat-tran?azzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali kien li ji?u ssodisfatti l-b?onnijiet f'kapital ta' Konzum, peress li din tal-a??ar ma setg?etx tissellef fondi mill-istituzzjonijiet finanzjarji fil-Kroazja min?abba l-livell ta' dejn tag?ha kif ukoll dak tal-grupp li minnu hija kienet tiffirma parti.

29

Minn dan isegwi, bla ?sara g?all-verifika mill-qorti tar-rinviju, li s-servizz prin?ipali pprovdut minn Franck g?andu ji?i kkunsidrat b?ala li huwa t-tqeg?id g?ad-dispo?izzjoni ta' Konzum ta' fondi li Franck kisbet ming?and kumpannija ta' fatturazzjoni. Il-provvisti l-o?ra ta' servizzi ?gurati minnha

skont tliet tipi ta' kuntratti li hija kienet parti minnhom għandhom jitqiesu li huma anqas illari għal dan is-servizz prinċipali, nieqsa minn għan indipendenti minn dak ta' dan tal-aqas.

30

Fit-tielet lok, fir-rigward tal-kwistjoni ta' jekk tali provvista ta' servizz taqax ta' tnezzjoni jew diversi tnezzjonijiet previsti fl-Artikolu 135(1) tad-Direttiva tal-VAT, għandu jifakkar li, kif jirriżulta minn l-urisprudenza stabbilita, dawn l-tnezzjonijiet jikkostitwixxu kunċetti awtonomi tad-dritt tal-Unjoni li għandhom l-għan li jevitaw diverġenzi fl-applikazzjoni tas-sistema tal-VAT minn Stat Membru għal ieror (sentenza tat-2 ta' Lulju 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punt 21 u l-urisprudenza relatata).

31

Barra minn hekk, it-termini użati sabiex jindikaw l-tnezzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 135(1) tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati b'mod strett, peress li dawn l-tnezzjonijiet jikkostitwixxu derogi mill-prinċipju ġenerali li jipprovdi li l-VAT għandha tinqabar fuq kull provvista ta' servizzi mwettqa bi qas minn persuna taxxabbli (sentenza tat-2 ta' Lulju 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punt 22 u l-urisprudenza relatata).

32

Madankollu, l-interpretazzjoni ta' dan il-kliem għandha tkun konformi mal-għanijiet segwiti mill-imsemmija tnezzjonijiet u għandha tosserva r-rekwiżiti tal-prinċipju ta' newtralità fiskali inerenti għas-sistema komuni tal-VAT. Għalhekk, din ir-regola ta' interpretazzjoni stretta ma tfissirx li t-termini użati sabiex jiġu ddefiniti l-tnezzjonijiet previsti fl-imsemmija dispożizzjoni għandhom jiġu interpretati b'mod li jgħaddhom mill-effetti tagħom (sentenza tat-2 ta' Lulju 2020, Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (Servizzi ta' qentru tad-data), C-215/19, EU:C:2020:518, punt 39 u l-urisprudenza relatata).

33

Huwa fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet premezzi li għandu jiġi eżaminat jekk provvista b'għal dik imsemmija fil-punt 29 ta' din is-sentenza taqax ta' t it-tranżazzjonijiet eżentati msemmija fl-Artikolu 135(1)(b) u (d) tad-Direttiva tal-VAT.

34

Fir-rigward tal-Artikolu 135(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT, għandu jifakkar, minn naqsa, li t-tranżazzjonijiet eżenti bis-saqsa ta' din id-dispożizzjoni huma ddefiniti skont in-natura tal-provvisti ta' servizzi mogħtija u mhux skont il-fornitur jew id-destinatarju tas-servizz, b'tali mod li l-applikazzjoni ta' dawn l-tnezzjonijiet ma tiddependix mill-istatus tal-entità li tipprovdi dawn is-servizzi (sentenza tal-15 ta' Mejju 2019, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, punt 43 u l-urisprudenza relatata).

35

B'mod partikolari, l-espressjoni "għoti u negozjar ta' kreditu" li tinsab fl-imsemmija dispożizzjoni għandha tiġi interpretata b'mod wiesa' b'tali mod li l-portata tagħha ma tistax tkun limitata biss għas-self u għall-krediti mogħtija minn korpi bankarji u finanzjarji. Fil-fatt, din l-interpretazzjoni hija kkorroborata mill-iskop tas-sistema komuni, stabbilita mid-Direttiva tal-VAT, li hija intiża, b'mod partikolari, sabiex tiggarantixxi lill-persuni taxxabbli ugwäljanza fit-trattament (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Mejju 2019, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, punti 44 u 45, u l-urisprudenza relatata).

36

Min-naqsa l-oġra, mill-urisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-għoti ta' kreditu, fis-sens tal-Artikolu 135(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT, jikkonsisti, b'mod partikolari, fil-provvista ta' kapital li jkun disponibbli bi qas ta' remunerazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17, EU:C:2019:867, punt 38)

37

Jekk remunerazzjoni simili hija b'mod partikolari qurata permezz tal-qas tal-interessi, forom oġra ta' korrispettiv ma jistgħux jiġu esklużi. Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kellha l-okkażjoni li tikkunsidra b'ala tranżazzjoni finanzjarja li tixbah l-għoti ta' kreditu u, għaldaqstant, eżentata mill-VAT skont l-imsemmija dispożizzjoni, il-finanzjament bil-quddiem tax-xiri ta' merkanzija inkambju għal qieda tal-ammont irrimborsat mill-benefiċjarju ta' dan il-finanzjament (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Mejju 2019, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, punti 47 u 48).

38

Fir-rigward tal-kawża prinċipali, mill-premess jirriżulta li l-fatt li Franck ma hijiex korp bankarju jew finanzjarju ma jeskludix li servizz b'al dak ipprovdut minn din tal-aqar jista' jikkostitwixxi għoti ta' kreditu, fis-sens tal-Artikolu 135(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika, għall-finijiet tal-eżenzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni għal tali servizz, li r-remunerazzjoni li Franck kienet tirqievi minn Konzum tikkostitwixxi l-korrispettiv għat-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' din tal-aqar il-fondi kkonfermati.

39

Barra minn hekk, huwa irrilevanti li l-fondi disponibbli pprovduti ma kinux irrimborsati lil Franck, iġda lill-kumpanniji ta' fatturazzjoni. Fil-fatt, kif il-Kummissjoni tirrimarka, fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, l-Artikolu 135(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT ma jissuqettax l-imsemmija eżenzjoni għal obbligu ta' rimbors tal-krediti lill-persuna li tkun tathom.

40

Fir-rigward tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT, għandu jifakkar li, skont din id-dispożizzjoni, l-Istati Membri għandhom jeżentaw it-tranżazzjonijiet li jikkonfernaw, b'mod partikolari, "kontijiet ta' depożitu u kontijiet kurrenti, pagamenti, trasferimenti, debiti, qekkijiet u strumenti oġrajn negozjabbli".

41

Kif il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat, l-imsemmija tranżazzjonijiet, inklużi dawk li jikkonfernaw "strumenti oġrajn negozjabbli", jaqgħu fil-qas tat-tranżazzjonijiet finanzjarji u jirrigwardaw, b'mod partikolari, strumenti ta' qas li l-metodu ta' funzjonament tagħhom jimplika trasferiment ta'

flus (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-12 ta' ?unju 2014, Granton Advertising, C?461/12, EU:C:2014:1745, punti 36 sa 38, u tat-22 ta' Ottubru 2015, Hedqvist, C?264/14, EU:C:2015:718, punt 40).

42

Fir-rigward tal-kaw?a prin?ipali, g?andu ji?i kkunsidrat li l-kambjali ma?ru?a minn Konzum huma "strumenti negozjabbli", fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT, sa fejn, kif jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju, huma jinkludu obbligu g?al Konzum, b?ala emittent, li j?allas l-ammont spe?ifikat lid-detentur mal-iskadenza tag?hom.

43

Din il-konklu?joni ma hijiex invalidata mill-fatt li, b'mod kuntrarju g?al dan l-obbligu, Konzum kienet indikata, fil-kuntratti dwar l-imsemmija kambjali, b?ala l-persuna li qieg?da ssellef u Franck b?ala persuna li qieg?da tissellef.

44

Fil-fatt, g?andu jifakkar li, kuntrarjament g?all-klassifikazzjoni formali tal-partijiet fil-kuntratt, it-te?id inkunsiderazzjoni tar-realtà ekonomika u kummer?jali jikkostitwixxi kriterju fundamentali g?all-applikazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Novembru 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, punt 43 u l-?urisprudenza ??itata).

45

Sabiex provvista, b?al dik imwettqa minn Franck, tkun tista' titqies b?ala tran?azzjoni li tikkon?erna strumenti negozjabbli, e?entata skont l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT, din il-provvista g?andha tiffurma unità distinta, evalwata b'mod globali, li g?andha b?ala effett li tissodisfa l-funzjonijiet spe?ifi?i u essenzjali ta' tali tran?azzjoni. F'dan ir-rigward, g?andha ssir distinzjoni bejn is-servizz e?entat, fis-sens tad-Direttiva tal-VAT, u l-provvista ta' sempli?i servizz materjali jew tekniku (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-22 ta' Ottubru 2015, Hedqvist, C?264/14, EU:C:2015:718, punt 39, u tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit, C?607/14, EU:C:2016:355, punt 40).

46

F'dan il-ka?, mid-de?i?joni tar-rinviju jirri?ulta li l-provvista ta' servizz li tikkonsisti fit-tqeg?id g?ad-dispo?izzjoni ta' fondi kienet intrinsikament marbuta mal-?ru? ta' kambjali, peress li kien bit-tra?missjoni tag?hom lill-kumpanniji ta' fatturazzjoni li Franck kisbet ming?and dawn tal-a??ar l-ammonti li hija qieg?det g?ad-dispo?izzjoni ta' Konzum. Sa fejn Franck kienet parti g?all-kuntratti dwar il-kambjali, jidher li hija ssodisfat il-funzjonijiet spe?ifi?i u essenzjali ta' tran?azzjoni li tikkon?ernahom, fatt li madankollu g?andu ji?i vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

47

Konsegwentement, bla ?sara g?al din il-verifika, g?andu jitqies li provvista ta' servizz, b?al dik imsemmija fil-punt 29 ta' din is-sentenza, tikkostitwixxi tran?azzjoni li tikkon?erna effetti o?rajn negozjabbli, e?entati mill-VAT skont l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT.

48

Madankollu, fl-osservazzjonijiet bil-miktub tieg?u, il-Gvern Kroat isostni li s-servizz ipprovdut minn Franck jikkostitwixxi rkupru ta' krediti li, skont l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT, huwa

esklu? mill-e?enzjoni prevista f'din id-dispo?izzjoni. F'dan ir-rigward, Franck a?ixxiet b?ala intermedjarja bejn il-kumpanniji ta' fatturazzjoni u Konzum, sa fejn hija ?adet lura d-dejn ta' din tal-a??ar u g?addietu lill-imsemmija kumpanniji bil-?sieb li dan jinxtara mill-?did, filwaqt li assumiet, b?ala garanti tad-dejn, ir-riskju tal-falliment tad-debitur.

49

Tali argumentazzjoni ma tistax tintlaqa'.

50

Fil-fatt, minkejja li t-tran?azzjoni, li permezz tag?ha operatur jixtri mill-?did krediti filwaqt li jassumi r-riskju tal-falliment tad-debituri, bi ?las ta' remunerazzjoni, tikkostitwixxi, ?ertament, irkupru ta' krediti, esklu? mill-e?enzjoni skont l-imsemmija dispo?izzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' ?unju 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C?305/01, EU:C:2003:377, punt 80), jidher, madankollu, ming?ajr ?sara g?all-verifika li g?andha ssir mill-qorti tar-rinviju, li, f'dan il-ka?, Franck la wettqet tali tran?azzjoni u lanqas ma a?ixxiet b?ala intermedjarja g?all-kumpanniji ta' fatturazzjoni f'dan il-kuntest. G?all-kuntrarju, mid-de?i?joni tar-rinviju jirri?ulta li r-remunerazzjoni li hija r?eviet t?allset minn Konzum b?ala korrispettiv g?all-provvista tal-fondi disponibbli. Barra minn hekk, Franck ?allset lil dawn il-kumpanniji ta' fatturazzjoni l-interessi u l-ispejje?, li sussegwentement t?allsu lura lilha minn Konzum.

51

Barra minn hekk, huwa irrilevanti g?all-finijiet tal-e?enzjoni mill-VAT il-fatt, invokat mill-Gvern Kroat, li t-tran?azzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali kienet inti?a sabiex tevita l-le?i?lazzjoni bankarja Kroata li tipprojbixxi lill-banek milli jag?tu self lil kumpannija b?al Konzum min?abba l-livell ta' dejn tag?ha.

52

Fil-fatt, skont ?urisprudenza stabbilita, il-prin?ipju ta' newtralità fiskali jipprekludi, fil-qasam tal-?bir tal-VAT, differenzazzjoni ??eneralizzata bejn it-tran?azzjonijiet illegali u t-tran?azzjonijiet legali (sentenza tal-10 ta' Novembru 2011, The Rank Group, C?259/10 u C?260/10, EU:C:2011:719, punt 45 u l-?urisprudenza ??itata). In-natura possibbilment illegali tat-tran?azzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ma tistax g?alhekk tittie?ed inkunsiderazzjoni g?all-finijiet tal-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 135(1)(b) u (d) tad-Direttiva tal-VAT.

53

Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha pre?edenti, ir-risposta g?ad-domandi mag?mula g?andha tkun li l-Artikolu 135(1)(b) u (d) tad-Direttiva tal-VAT g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-e?enzjoni mill-VAT li dawn id-dispo?izzjonijiet jipprevedu, rispettivament, g?all-g?oti ta' krediti u t-tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw strumenti o?rajn negozjabbli, tapplika g?al tran?azzjoni li tikkonsisti, g?all-persuna taxxabbli, fit-tqeg?id g?ad-dispo?izzjoni ta' persuna taxxabbli o?ra, bi ?las ta' remunerazzjoni, ta' fondi miksuba ming?and kumpannija ta' fatturazzjoni wara li ti?i tra?messa lilha kambjala ma?ru?a mit-tieni persuna taxxabbli, filwaqt li l-ewwel persuna taxxabbli tiggarrantixxi lil din il-kumpannija ta' fatturazzjoni l-?las lura ta' din il-kambjala mal-iskadenza tag?ha.

Fuq l-ispejje?

54

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

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

L-Artikolu 135(1)(b) u (d) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud, li dawn id-dispożizzjonijiet jipprevedu, rispettivament, għall-għoti ta' krediti u tranżazzjonijiet li jikkonfermaw strumenti oġrajn negozjabbli, tapplika għal tranżazzjoni li tikkonsisti, għall-persuna taxxabbli, fit-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' persuna taxxabbli oġra, bi tlas ta' remunerazzjoni, ta' fondi miksuba mingħand kumpannija ta' fatturazzjoni wara li tiġi trażmessa lilha kambjala ma'ruża mit-tieni persuna taxxabbli, filwaqt li l-ewwel persuna taxxabbli tiggarrantixxi lil din il-kumpannija ta' fatturazzjoni l-tlas lura ta' din il-kambjala mal-iskadenza tagħha.

Firem

(*1) Lingwa tal-kawża: il-Kroat.