

Edizzjoni Provviżorja

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

28 ta' Ottubru 2021 (*)

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Direttiva 2006/112/KE – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Provvista ta' servizzi – Artikolu 63 – Eżiġibbiltà tal-VAT – Artikolu 64(1) – Kunġett ta' “provvista li tagħti lok għal tlasijiet suġġessivi” – Provvista ta' darba m'allsa bin-nifs – Artikolu 90(1) – Tnaqqis tal-valur taxxabbli – Kunġett ta' “nuqqas ta' tlas tal-prezz”

Fil-Kawża C-324/20,

li għandha b'ala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari abbażi tal-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni tas-7 ta' Mejju 2020, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-22 ta' Lulju 2020, fil-proċedura

Finanzamt B

vs

X-Beteiligungsgesellschaft mbH,

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

komposta minn L. Bay Larsen, Viċi President, li qiegħed jaqxi b'ala President tal-Ewwel Awla, J. C. Bonichot (Relatur) u M. Safjan, Imqallfin,

Avukat Ġenerali: M. Szpunar,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal X-Beteiligungsgesellschaft mbH, minn O. Pantle, Rechtsanwalt,
- għall-Gvern Ġermani, minn J. Möller u S. Heimerl, b'ala aqenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn J. Jokubauskaitis u L. Mantl, b'ala aqenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali ppreżentati fis-seduta tal-1 ta' Lulju 2021,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 64(1) u tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn il-Finanzamt B (l-Uffiċju tat-Taxxa B, il-Ġermanja) u X-Beteiligungsgesellschaft mbH fir-rigward tan-natura eżiżibbli tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) dovuta abbażi ta' provvista ta' servizzi li kienet is-suġġett ta' remunerazzjoni f'diversi partijiet.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Il-premessa 24 tad-Direttiva 2006/112 hija fformulata kif ġej:

“Il-kunġetti ta' avveniment li jagħti lok għal tlas [fatt taxxabbli] u imposizzjoni [ta' eżiżibbiltà] ta' VAT għandhom jiġu armonizzati jekk l-introduzzjoni tas-sistema komuni ta' VAT u ta' kwalunkwe emendi li jista' jkun hemm għaliha għandhom jidher effett fl-istess qmien fl-Istati Membri kollha.”

4 Skont kliem l-Artikolu 14(2) ta' din id-direttiva:

“Flimkien mat-transazzjonijiet imsemmija fil-paragrafu 1, kull waħda minn dawn li ġejjin għandha tiġi kkunidrata b'ala provvista ta' merkanzija:

[...]

b) il-konsenja materjali ta' merkanzija skond kuntratt għall-kiri ta' merkanzija għal qertu qmien, jew għall-bejgħ ta' merkanzija bi tlas akkont, li jipprovdi li normalment proprjetà għandha tgħaddi mhux aktar tard minn meta jsir l-aġġar tlas akkont;

[...]”.

5 It-Titolu VI tad-Direttiva 2006/112, dwar il-fatt taxxabbli u l-eżiżibbiltà tat-taxxa, jinkludi l-Kapitolu 2, intitolat “Provvista ta' merkanzija jew servizzi”, li jiġbor taħtu l-Artikoli 63 sa 67 tal-imsemmija direttiva.

6 Skont l-Artikolu 63 tal-istess direttiva:

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

7 L-Artikolu 64 tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi:

“1. Fejn din twassal għal dikjarazzjonijiet suġġessivi ta' kont jew tlasijiet suġġessivi, il-provvista ta' merkanzija, tlef dik li tikkonsisti fil-kiri ta' merkanzija għal qertu 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 b'ala kompluti ma' l-iskadenza tal-perijodi li għalihom jirrelataw dawn id-dikjarazzjonijiet ta' kont jew tlasijiet.

2. L-Istati Membri jistgħu jipprovdu illi, f'qerti każijiet, il-provvista kontinwa ta' merkanzija jew servizzi fuq perijodu ta' qmien tiġi meqjusa b'ala kompletata għall-inqas f'intervalli ta' sena.”

8 Skont kliem l-Artikolu 66 ta' din id-direttiva:

“B'ala deroga mill-Artikoli 63, 64 u 65, l-Istati Membri jistgħu jipprovdu li l-VAT għandha tiġi imposta [issir eżiżibbli], fir-rigward ta' qerti transazzjonijiet jew qerti kategoriji ta' persuni taxxabbli f'wieġed miż-minijiet li ġejjin:

- a) mhux iktar tard mi?-?mien tal-?ru? tal-fattura;
- b) mhux iktar tard mi?-?mien meta ji?i ri?evut il-?las;

?) fejn ma tin?ari?x fattura, jew tin?are? tard, f'perijodu spe?ifikat mid-data ta' l-avveniment li jag?ti lok g?al ?las [fatt taxxabblj]".

9 Espost fit-Titolu VII tad-Direttiva 2006/112, intitolat "Ammont [valur] taxxabblj", l-Artikolu 90 ta' din id-direttiva huwa fformulat kif ?ej:

"1. Fil-ka? ta' kan?ellazzjoni [annullament], ?a?da[, xoljiment, ri?oluzzjoni] jew nuqqas ta' pagament totali jew parzjali, jew fejn il-prezz hu mnaqqas wara li l-provvista tkun saret, l-ammont [valur] taxxabblj g?andu ji?i ridott g?aldaqstant skond kondizzjonijiet li ji?u stabbiliti mill-Istati Membri.

2. Fil-ka? ta' nuqqas ta' ?las totali jew parzjali, l-Istati Membri jistg?u jidderogaw mill-paragrafu 1".

10 L-Artikolu 193 ta' din id-direttiva jipprevedi:

"Il-VAT g?andha tit?allas minn kwalunkwe persuna taxxabblj li tkun qed twettaq forniment taxxabblj ta' merkanzija jew servizzi, minbarra fejn din tit?allas minn persuna o?ra fil-ka?ijiet imsemmija fl-Artikoli 194 sa 199 u fl-Artikolu 202."

11 L-Artikolu 226 tal-imsemmija direttiva jipprevedi:

"Ming?ajr pre?udizzju g?ad-disposizzjonijiet partikolari stabbiliti f'din id-Direttiva, dawn id-dettalji li ?ejjin biss huma me?tie?a g?all-finijiet ta' VAT fuq fatturi ma?ru?a skond l-Artikoli 220 u 221:

[...]

6) il-kwantità u n-natura tal-merkanzija pprovduta jew il-limitu u n-natura tas-servizzi mog?tija;

7) id-data li fiha l-provvista ta' merkanzija jew servizzi kienet saret jew tlestiet jew id-data li fiha l-?las akkont imsemmi fil-punti (4) u (5) ta' l-Artikolu 220 kien sar, sakemm dik id-data tkun tista' tkun iddeterminata u tkun differenti mid-data tal-?ru? tal-fattura;

[...]"

Id-dritt ?ermani?

12 L-Artikolu 13(1)(1) tal-Umsatzsteuergesetz (il-Li?i dwar it-Taxxa fuq id-D?ul mill-Bejg?) tal-21 ta' Frar 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), fil-ver?joni tag?ha applikabbli g?at-tilwima fil-kaw?a prin?ipali (iktar il-quddiem l-"UStG"), jistipula:

"It-taxxa ssir dovuta

1. g?al kunsinni u g?al provvisti o?ra

a) fil-ka? li t-taxxa ti?i kkalkolata fuq il-ba?i tal-korrispettivi miftiehma (l-ewwel sentenza tal-Artikolu 16(1)), mal-iskadenza tal-perijodu tal?kontabbiltà li matulu jkunu twettqu l-provvisti. Dan japplika wkoll g?all?provvisti parzjali. Ikun hemm tali provvista parzjali meta l-korrispettiv g?al ?erti partijiet ta' provvista li tista' ti?i sseparata ekonomikament ikun miftiehem b'mod separat. Jekk il-korrispettiv, jew parti minnu, ji?i r?evut qabel titwettag il-provvista jew il-provvista parzjali, it-taxxa

marbuta miegħu ssir eżiżibbli mal-iskadenza tal-perijodu tal-kontabbiltà li matulu jiġi rreżut il-korrispettiv jew il-korrispettiv parzjali,

b) fil-każ li t-taxxa tiġi kkalkolata fuq il-bażi tal-korrispettiv irreżut (Artikolu 20), mal-iskadenza tal-perijodu tal-kontabbiltà li matulu jkun ike rreżut dan il-korrispettiv.

[...].

13 L-Artikolu 17 tal-UStG jipprevedi:

“1) Fil-każ ta’ modifika tal-valur taxxabbli ta’ tranżazzjoni taxxabbli msemmija fl-Artikolu 1(1)(1), l-imprenditur li jkun wettaq din it-tranżazzjoni għandu konsegwentement jirrettifika l-ammont tat-taxxa dovuta għal din it-tranżazzjoni [...]

2) Il-paragrafu 1 japplika, *mutatis mutandis*, meta

1. il-korrispettiv finanzjarju miftiehem għal provvista taxxabbli, servizz jew għal akkwist intra-Komunitarju taxxabbli ma jkunx jista’ jinżabar. Jekk il-korrispettiv finanzjarju jiġi rreżut iktar tard, l-ammont tat-taxxa u l-ammont tat-tnaqqis għandhom jiġu rrettifikati mill-id;

[...].

14 Skont l-ewwel sentenza tal-Artikolu 20 tal-UStG, imprenditur jista’ jiġi awtorizzat jikkalkola l-VAT skont il-korrispettivi finanzjarji rreżuti u mhux skont il-korrispettivi finanzjarji miftiehma meta, b’mod partikolari, id-d’ul mill-bejgħ tiegħu ma qabix ertu livell matul is-sena kalendarja preżedenti.

Il-fatti tat-tilwima fil-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

15 Matul is-sena 2012, X ipprovdiet lil T GmbH servizzi ta’ intermedjarju għall-bejgħ ta’ art minn din tal-aħħar lil terz. Mill-kuntratt ta’ onorarji konkludat bejn X u T fis-7 ta’ Novembru 2012 jirriżulta li, f’din id-data, X kienet diżsodisfat l-obbligi kuntrattwali tagħha.

16 Fir-rigward tar-remunerazzjoni tas-servizzi inkwistjoni, dan il-ftehim iffissa l-ammont tagħha għal EUR 1 000 000, miqjud bil-VAT u kien jispejifika li dan l-ammont kellu jtiġi allas f’partijiet ta’ EUR 200 000, miqjuda bil-VAT. Il-pagamenti kienu eżiżibbli f’intervalli ta’ sena bejniethom, l-ewwel wieċed fosthom kellu jtwettaq fit-30 ta’ unju 2013. Fil-mument ta’ skadenza ta’ kull parti, X stabbilixxa fattura għall-ammont dovut, irieva l-ikel u allas il-VAT korrispondenti.

17 Wara kontroll fiskali, l-Uffiċju tat-Taxxa B ikkonstata, permezz ta’ deċiżjoni tat-22 ta’ Diċembru 2016, li l-provvista ta’ servizzi kienet twettqet matul is-sena 2012 u li, għalhekk, X kellu jtiġi allas f’din l-istess sena l-VAT fuq is-somma totali tal-onorarji.

18 Peress li lment kontra din id-de?i?joni ?ie mi??ud, X ressqet rikors quddiem il?Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi, il-?ermanja), li, essenzjalment, ?ie milqug?. Dik il-qorti effettivament ikkonstatat li X kien ipprovda s-servizzi inkwistjoni fil?kaw?a prin?ipali matul is-sena 2012. Hija, madankollu, qieset li, bl-e??ezzjoni tal-ewwel parti tal-onorarju, li kienet ?iet ir?evuta matul is-sena 2013, il?korrispettiv finanzjarju miftiehem kellu jitqies b?ala li ma jkunx jista' jin?abar, fis-sens tal-Artikolu 17(2)(1) u tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 17(1) tal-UStG. Hekk kif jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju, il-Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi) ibba?at ru?ha fuq il-premessa li l-applikazzjoni tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112 jippermetti t-tnaqqis tal-valur taxxabli sabiex ji?i evitat li l-persuna taxxabli tkun obbligata t?allas bil-quddiem, g?al diversi snin, il-VAT dovuta abba?i tal-perijodu ta' twettiq tal-provvista, filwaqt li hija tkun g?adha ma r?evietx il-?las integrali ta' din il-provvista matul dan il-perijodu.

19 L-Uffi??ju tat-Taxxa B ippre?enta rikors g?al revi?joni kontra d-de?i?joni tal?Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi) quddiem il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-?ermanja).

20 Din tal-a??ar g?andha dubji dwar jekk l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 japplikax provvisti ta' servizzi ta' darba. Filwaqt li din id-dispo?izzjoni teskludi mill-kamp ta' applikazzjoni tag?ha l-bejg? ta' merkanzija fuq termini differiti, hija ma tipprevedix esklu?joni korrispondenti g?all-provvisti ta' servizzi m?allsa bin?nifs. Issa, l-applikazzjoni letterali tal-imsemmija dispo?izzjoni tista' tintrodu?i differenzjazzjoni mhux i??ustifikata bejn il-provvisti ta' merkanzija u l-provvisti ta' servizzi. Iktar minn hekk, hija tista' indebitament tillimita r-regola ?enerali tal?Artikolu 63 tad-Direttiva 2006/112 li abba?i tag?ha, b?ala prin?ipju, it-taxxa ssir e?i?ibbli fil-mument tal-provvista ta' servizz.

21 Din il-?urisdizzjoni tenfasizza barra minn hekk li din il-kaw?a hija differenti minn dik li tat lok g?as-sentenza s-sentenza tad-29 ta' Novembru 2018 baumgarten sports & more (C?548/17, EU:C:2018:970), li fiha inkwistjoni kien hemm provvisti ta' servizzi ta' a?ent sportiv, ji?ifieri l-allokazzjoni ta' plejer fi klabb tal?futbol, sa fejn ir-remunerazzjoni ta' dan l-a?ent kienet marbuta ma?-?amma tal-plejer allokati fi ?dan il-klabb ikkon?ernat. Fil-fatt, il-kwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tirrigwarda sitwazzjoni fejn il-?las tal-partijiet tar-remunerazzjoni miftiehma huwa sempli?ement su??ett g?al termini, u mhux g?al kundizzjoni marbuta mas-su??ess fit-tul tal-intermedjazzjoni li r-realizzazzjoni tag?ha ma hijiex ?erta.

22 Il-fatt li, fis-sentenza tad-29 ta' Novembru 2018 baumgarten sports & more (C?548/17, EU:C:2018:970), il-Qorti tal-?ustizzja g?amlet riferiment g?as?sentenza tat-3 ta' Settembru 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C?463/14, EU:C:2015:542), li fiha inkwistjoni kien hemm servizz offrut b'mod permanenti fuq perijodu twil, jikkonferma l-interpretazzjoni li tg?id li jista' jkun hemm "dikjarazzjonijiet [...] jew ?lasijiet su??essivi", fis-sens tal-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112, biss jekk te?isti relazzjoni bejn il-provvisti inkwistjoni u l?las bin-nifs.

23 Tali appro?? jikkorrispondi g?at-tieni u g?at-tielet sentenzi tal?Artikolu 13(1)(1)(a) tal-UStG, li abba?i tieg?u n-natura separabbli ta' provvista minn prospettiva ekonomika hija determinanti.

24 Fil-ka? fejn l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 ma g?andux ji?i applikat fil?ka? inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, il-qorti tar-rinviju tistaqsi lill-Qorti tal-?ustizzja dwar il-possibbiltà li ji?i applikat l-Artikolu 90(1) ta' din id-direttiva.

25 Dik il-qorti tfakkar li, g?all-provvista ta' servizzi mwettqa matul is-sena 2012, X ir?eviet, sa mix-xahar ta' ?unju 2013, ir-remunerazzjoni tag?ha f'diversi partijiet, mi?juda kull darba bil-VAT. Issa, jekk ikollu jitqies li l-VAT g?al provvista ta' darba hija e?i?ibbli matul is-sena li matulha din ti?i pprovdata, il-persuna taxxabli li ta??etta li tit?allas f'diversi partijiet tkun im?ieg?la tiffinanzja l-VAT bil-quddiem. Il-qorti tar-rinviju madankollu tesprimi dubji dwar il-kwistjoni ta' jekk l-obbligu li l-

VAT tit?allas bil-quddiem huwiex konformi mal-funzjoni tal?persuni taxxabbli li, hekk kif jirri?ulta mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja li tirri?ulta, b'mod partikolari, mis-sentenzi tal-20 ta' Ottubru 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846), u tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105), ja?ixxu b?ala e?atturi tat-taxxa f'isem l-Istat.

26 Il-qorti tar-rinviju tispe?ifika li tali obbligu jista' ji?i evitat bit-tnaqqis tal-valur taxxabbli b'applikazzjoni tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112, u sussegwentement b'evalwazzjoni mill-?did o?ra fil-mument tal-?las effettiv tar?remunerazzjoni.

27 F'dawn i?-?irkustanzi, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“1) Huwa suffi?jenti li jkun hemm ftehim dwar ?las bin-nifs sabiex jitqies li servizz ipprovdut f'okka?joni wa?da [provvista ta' darba], u li ma huwiex g?aldaqstant marbut ma' perijodu spe?ifiku, jag?ti lok g?al dikjarazzjonijiet su??essivi ta' kont jew g?al ?lasijiet su??essivi, fis-sens tal-Artikolu 64(1) tad-Direttiva [2006/112]?

2) Sussidjarjament, fil-ka? ta' risposta fin-negattiv g?all-ewwel domanda: g?andu jitqies li hemm nuqqas ta' pagament fis-sens tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva [2006/112], jekk, mal-provvista tas-servizz tag?ha, il-persuna taxxabbli taqbel li din ser tkun irremunerata permezz ta' ?ames ?lasijiet annwali u li, fil-ka? ta' pagament sussegwenti, id-dritt nazzjonali jipprevedi rettifika li g?andha b?ala effett li tannulla t-tnaqqis pre?edenti tal-valur taxxabbli ta?t din id-dispo?izzjoni?”

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ammissibbiltà tad-domandi

28 Hekk kif jirri?ulta mill-kuntest fattwali, hekk kif ippre?entat mill-qorti tar-rinviju, it-tilwima fil-kaw?a prin?ipali tirrigwarda provvista ta' servizzi li ?iet e?egwita integralment fi tmiem is-sena 2012 u li l-korrispettiv tag?ha t?allas, konformement mad-dispo?izzjonijiet tal-kuntratt, f?ames partijiet fis-sena b'effett mis-snin ta' wara.

29 Fl-osservazzjonijiet tag?ha ppre?entati quddiem il-Qorti tal-?ustizzja, il?konvenuta fil-kaw?a prin?ipali tikkontesta din il-pre?entazzjoni tal-fatti. Hija tibba?a ru?ha, g?al dan il-g?an, fuq dokument li jesponi konstatazzjonijiet imwettqa, provi?orjament, minn qorti ?ermani?a fil-kuntest ta' tilwima differenti minn dik fil-kaw?a prin?ipali.

30 Madankollu, tali dokument ma huwiex ta' natura li jikkonfuta d-deskrizzjoni tal?kuntest fattwali hekk kif jinstab fid-de?i?joni tar-rinviju.

31 Fil-fatt huwa bi??ejjed li jiftakkar li, skont ?urisprudenza stabbilita, il-qorti tar?rinviju biss hija kompetenti sabiex tikkonstata u tevalwa l-fatti tal-kaw?a li jkollha quddiemha kif ukoll sabiex tinterpreta u tapplika d-dritt nazzjonali. Hija l-Qorti tal-?ustizzja li g?andha tie?u inkunsiderazzjoni, fil-kuntest tat-tqassim tal?kompetenzi bejn din tal-a??ar u l-qrati nazzjonali, il-kuntest fattwali u le?i?lattiv li minnu jiffurmaw parti d-domandi preliminari, hekk kif iddefinit mid?de?i?joni ta' rinviju (sentenza tas-27 ta' Jannar 2021, Dexia Nederland, C?229/19 u C?289/19, EU:C:2021:68, punt 44 u l-?urisprudenza ??itata).

32 Minn dan isegwi li d-domandi preliminari huma ammissibbli.

Fuq l-ewwel domanda

33 Permezz tal-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l?Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 g?andux ji?i interpretat fis-sens li provvista ta' servizzi ta' darba li hija s-su??ett

ta' remunerazzjoni bi l-as bin-nifs taqax ta' il-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni.

34 Għandu qabel kollox jiġi osservat li l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fid-dawl tal-Artikolu 63 ta' din id-direttiva, peress li l-ewwel hija marbuta intrinsikament mat-tieni waħda.

35 Minn naħa, skont l-imsemmi Artikolu 63, il-fatt taxxabbli jsew u t-taxxa ssir eżiġibbli fil-mument tat-twertiq tal-provvista ta' merkanzija jew tal-provvista ta' servizzi. Min-naħa l-oħra, abbażi tal-imsemmi Artikolu 64(1) meta dawn jagħtu lok, b'mod partikolari, għal l-asijiet sużessivi, il-provvisti ta' servizzi jitqiesu b'ala kompluti, fis-sens tal-imsemmi Artikolu 63, fil-mument tal-iskadenza tal-perijodi li għalihom jirrelataw dawn il-lasijiet.

36 Minn applikazzjoni flimkien ta' dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet jirriżulta li, għall-provvisti li jagħtu lok għal l-asijiet sużessivi, il-fatt taxxabbli jsew u t-taxxa ssir eżiġibbli fil-mument tal-iskadenza tal-perijodi li għalihom jirrelataw dawn il-lasijiet (sentenza tad-29 ta' Novembru 2018 *baumgarten sports & more*, C-548/17, EU:C:2018:970, punt 28 u l-urisprudenza iġitata).

37 Fir-rigward tal-interpretazzjoni tat-termini "provvisi li jagħtu lok għal l-asijiet sużessivi", dawn jistgħu jinftiehem jew fis-sens li jinkludu provvisi ta' darba li r-remunerazzjoni miftiehma għalihom titallas f'diversi partijiet, jew inkella fis-sens li dawn jirrigwardaw biss il-provvisti li n-natura nnifisha tagħhom tiżustifika l-as bin-nifs, jiġifieri mhux dawk li jiġu pprovduti ta' darba, iġda b'mod repetut jew kontinwu, matul l-ertu perijodu.

38 Din l-ażar interpretazzjoni hija kkonfermata mill-formulazzjoni u mill-għan tal-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112. Fil-fatt, skont din id-dispożizzjoni, il-mument tat-tnissil tal-obbligu fiskali jiġi ddeterminat skont l-iskadenza tal-perijodi li għalihom jirrelataw dawn il-lasijiet sużessivi. Peress li dawn il-lasijiet neżessarjament jikkostitwixxu l-korrispettiv tal-provvisti mwettqa, minn dan jirriżulta li l-imsemmija dispożizzjoni impliċitament teżi li dawn twettqu matul il-perijodi kkonfermati. F'dawn iż-żirkustanzi, l-applikazzjoni tal-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 ma tistax tkun sużetta biss għall-kundizzjoni tal-metodu ta' l-as bin-nifs tal-provvista.

39 B'konsegwenza ta' dan, l-applikazzjoni tal-imsemmi Artikolu 64(1) tippreżupponi relazzjoni bejn in-natura tal-provvisti inkwistjoni u n-natura bin-nifs tal-lasijiet, b'tali mod li din id-dispożizzjoni ma tistax tirrigwarda provvista ta' darba, anki fil-każ li din tkun is-sużett ta' remunerazzjoni permezz ta' l-as bin-nifs.

40 Din l-interpretazzjoni letterali tal-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 hija kkonfermata kemm mill-għan tiegħu kif ukoll mill-iskema ta' din id-direttiva.

41 F'dan ir-rigward, għandu jiġi osservat li l-Artikolu 64(1) tal-imsemmija direttiva, moqri flimkien mal-Artikolu 63 ta' din tal-ażar, huwa intiż li jiffaċilita l-ibir tal-VAT u, b'mod partikolari, id-determinazzjoni tal-mument tat-tnissil tal-obbligu fiskali.

42 Fil-fatt, sabiex jiġi ddeterminat il-mument ta' meta jsew il-fatt taxxabbli jew ta' meta t-taxxa ssir eżiġibbli, l-Artikolu 63 tad-Direttiva 2006/112 jeżi li jiġi stabbilit il-mument tat-twertiq effettiv ta' provvista. Hekk kif osserva l-Avukat ġenerali fil-punt 41 tal-konkluzjonijiet tiegħu, dan l-artikolu ma jispeċifikax liema fatt għandu jitqies b'ala li jindika l-mument li fih twettqet il-provvista, b'tali mod li huma l-awtoritajiet u l-qradi nazzjonali kompetenti li għandhom jivverifikaw il-mument tat-twertiq effettiv tagħha.

43 Min-naħa l-oħra, skont l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112, it-tnissil tat-taxxa u l-eżiġibbiltà tagħha huma marbutin mal-iskadenza tal-perijodi li għalihom jirrelataw il-lasijiet għall-provvisti mwettqa. Din l-ażar dispożizzjoni għalhekk tinkludi regola iuridika li tippermetti li jiġi

ddeterminat bi preżiżjoni l-mument tat-tnissil tal-obbligu fiskali bl-għajnuna ta' fazzjoni legali, u dan jevita li jkollhom jitwettqu l-konstatazzjonijiet fattwali neċessarji għad-determinazzjoni tal-mument tat-twettiq effettiv ta' provvista.

44 B'mod iktar partikolari, hekk kif diġà jien kkonstatat mill-Qorti tal-Ġustizzja, fil-każ fejn l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 huwa applikabbli, huwa biżżeġġed li l-perijodi ta' provvista tas-servizzi li għalihom jirrelataw il-klasijiet sużessivi jkunu msemmija fuq il-fatturi sabiex il-persuna taxxabbli tissodisfa rrekwiżiti li jirriżultaw mill-Artikolu 226(7) ta' din id-direttiva, li jipprevedi li l-fattura tinkludi d-data li fiha saret jew tlestiet il-provvista ta' servizzi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punti 29 sa 31).

45 Madankollu, l-użu tal-Artikolu 64(1) tal-imsemmija direttiva, b'ala regola ġuridika intiża għad-determinazzjoni tal-mument li fih jtnissel l-obbligu fiskali, jimponi rużu biss meta l-mument jew il-mument ta' twettiq effettiv tal-provvisti ma humiex univoki u jistgħu jagħtu lok għal evalwazzjonijiet differenti, li huwa l-każ meta dawn, minnabba n-natura kontinwa u repetuta tagħhom, jitwettqu matul perijodu jew diversi perijodi speċifiċi.

46 Min-naħa l-oħra, hekk kif osserva, essenzjalment, l-Avukat Ġenerali fil-punt 44 tal-konklużjonijiet tiegħu, fil-każ fejn il-mument tal-eżekuzzjoni tal-provvista huwa univoku, b'mod partikolari meta l-provvista tkun ta' darba u meta jkun hemm mument preżiż li jippermetti li jiġi stabbilit li din twettqet, konformement mar-relazzjoni kuntrattwali li torbot lill-partijiet mat-tranżazzjoni kkonfermata, l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 ma jistax jiġi applikat mingħajr ksur tat-termini żari tal-Artikolu 63 ta' din l-istess direttiva.

47 Barra minn hekk, konformement għad-dispożizzjoni msemmija l-aħbar, moqrija fid-dawl tal-premessa 24 tad-Direttiva 2006/112, it-tnissil tal-VAT u l-eżiġibbiltà tagħha ma humiex elementi li jistgħu jintgħaflu liberament mill-partijiet għal kuntratt. Bil-kontra ta' dan, il-leġislatur tal-Unjoni kellu l-intenzjoni li jarmonizza bis-siġid id-data li fiha jtnissel l-obbligu fiskali fl-Istati Membri kollha sabiex jiġi ggarantit żbir uniformi ta' din it-taxxa (sentenza tat-2 ta' Mejju 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punt 22 u l-urisprudenza relatata).

48 Għalhekk, huwa kuntrarju għall-Artikolu 63 tad-Direttiva 2006/112 il-fatt li persuna taxxabbli, li wettqet provvista ta' darba filwaqt li kkonkludiet ftehim ta' żlas bin-nifs b'ala remunerazzjoni għal din il-provvista, titgħalla tagħżel l-applikazzjoni tal-Artikolu 64(1) ta' din id-direttiva, u li għalhekk tiddetermina hija nnifisha l-mument tat-tnissil u tal-eżiġibbiltà tal-VAT.

49 Tali interpretazzjoni tal-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 tkun ukoll diffiċilment koerenti mal-Artikolu 66(a) u (b) tal-imsemmija direttiva. Fil-fatt, abbażi ta' dawn id-dispożizzjonijiet, l-Istati Membri jistgħu jipprevedu, b'deroga mill-Artikoli 63 sa 65 tal-istess direttiva, li l-VAT issir eżiġibbli għal żerti tranżazzjonijiet u għal żerti kategoriji ta' persuni taxxabbli l-iktar tard meta tinżare? il-fattura jew meta jiġi rreżut il-żlas tal-prezz. Issa, is-sustanza tal-Artikolu 66(a) u (b) tad-Direttiva 2006/112 tiġi mxejna b'mod qawwi jekk il-persuni taxxabbli jkunu jistgħu, skont il-modalitajiet ta' remunerazzjoni previsti kuntrattwalment, jimmodulaw huma nnifishom, minflok l-Istati Membri, il-mument tat-tnissil u tal-eżiġibbiltà tal-VAT.

50 Min-naħa l-oħra, mill-urisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ma jistax jiġi dedott li l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 jista' jiġi applikat anki meta jkun hemm provvisti ta' darba. Fil-fatt, il-kawżi li fihom il-Qorti tal-Ġustizzja aġġettat l-applikabbiltà ta' din id-dispożizzjoni kienu jirrigwardaw provvisti ta' servizzi mwettqa matul perijodi speċifiċi abbażi ta' relazzjonijiet kuntrattwali li jistabbilixxu obbligi ta' natura kontinwa, kemm jekk fil-każ ta' kiri ta' vettura (sentenza tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjment, C-118/11, EU:C:2012:97), ta' provvista ta' pariri legali, kummerċjali jew finanzjarji (sentenzi tat-3 ta' Settembru 2015, Asparuhovo Lake Investment

Company, C?463/14, EU:C:2015:542, u tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690), jew inkella ta' allokazzzjoni u ta' -?amma ta' plejers fi klabb tal-futbol (sentenza tad-29 ta' Novembru 2018 baumgarten sports & more, C?548/17, EU:C:2018:970).

51 Il-fatt li l-persuni taxxabbli jistg?u jkunu me?tie?a li jiffinanzjaw minn qabel il?VAT li huma g?andhom i?allsu lill-Istat meta huma jipprovdu provvisti ta' darba li r-remunerazzjoni g?aliohom issir bin-nifs lanqas ma jista' jikkonfuta l?konklu?jonijiet esposti fil-punti 39 u 48 ta' din is-sentenza.

52 Hija ?urisprudenza stabbilita li, konformement mal-prin?ipju ta' newtralità tal?VAT, l-imprenditur, fil-kwalità tieg?u ta' e?attur tat-taxxi f'isem l-Istat, g?andu jin?eles kompletament mill-oneru tat-taxxa dovuta jew im?allsa fil?kuntest tal-attivitajiet ekonomi?i tieg?u li huma stess huma su??etti g?all-VAT (sentenza tal-15 ta' Ottubru 2020, E. (VAT – Tnaqqis tal-valur taxxabbli), C?335/19, EU:C:2020:829, punt 31 u l-?urisprudenza ??itata).

53 Madankollu, hekk kif osserva l-Avukat ?enerali fil-punt 62 tal-konklu?jonijiet tieg?u, ir-rwol tal-persuni taxxabbli ma huwiex limitat g?al dak ta' e?atturi tal?VAT. Konformement mal-Artikolu 193 tad-Direttiva 2006/112, huma, b?ala prin?ipju, dawn il-persuni li g?andhom l-obbligu ta' ?las tat-taxxa meta jwettqu provvista ta' merkanzija jew provvista ta' servizzi taxxabbli, ming?ajr ma dan l-obbligu ma huwa su??ett g?all-?bir minn qabel tal-korrispettiv jew, minn tal?inqas, tal-ammont tat-taxxa tal-output.

54 Fil-fatt, skont l-Artikolu 63 tad-Direttiva 2006/112, il-VAT issir e?i?ibbli fil?mument ta' meta titwettaq il-provvista ta' merkanzija jew il-provvista ta' servizzi, ji?ifieri mat-twettiq tat-tran?azzjoni inkwistjoni, indipendentement mill?kwistjoni ta' jekk il-korrispettiv dovut g?al din l-operazzjoni t?allasx di?à. G?aldaqstant, il-VAT hija dovuta lit-Te?or Pubbliku mill-fornitur ta' merkanzija jew ta' servizz, anki jekk huwa jkun g?adu ma r?evix, mill-klijent tieg?u, il-?las li jikkorrispondi g?at-tran?azzjoni mwettqa (sentenza tat-28 ta' Lulju 2011, Il?Kummissjoni vs l-Ungerija, C?274/10, EU:C:2011:530, punt 46).

55 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti iktar 'il fuq, ir-risposta li g?andha ting?ata g?all-ewwel domanda preliminari g?andha tkun li l-Artikolu 64(1) tad?Direttiva 2006/112 g?andu ji?i interpretat fis-sens li provvista ta' servizzi ta' darba li hija s-su??ett ta' remunerazzjoni bi ?las bin-nifs ma taqax ta?t il-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-dispo?izzjoni.

Fuq it-tieni domanda

56 Permezz tat-tieni domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112 g?andux ji?i interpretat fis-sens li, meta jkun hemm ftehim ta' ?las bin-nifs, l-assenza ta' ?las ta' parti mir-remunerazzjoni qabel ma din issir e?i?ibbli g?andha ti?i kklassifikata b?ala nuqqas ta' ?las tal-prezz, fis-sens ta' din id-dispo?izzjoni, u tista', min?abba dan il-fatt, tag?ti lok g?al tnaqqis tal-valur taxxabbli.

57 G?andu jittfakkar li l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112 jipprevedi t-tnaqqis tal-ba?i taxxabbli fil-ka? ta' annullament, ta' xoljiment, ta' ri?oluzzjoni, ta' nuqqas ta' ?las parzjali jew totali jew ta' tnaqqis tal-prezz wara l-mument tat?twettiq tat-tran?azzjoni.

58 Hekk kif jirri?ulta mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, fil-ka?ijiet koperti minnha, din id-dispo?izzjoni timponi fuq l-Istati Membri l-obbligu li jnaqqsu l?valur taxxabbli u, g?aldaqstant, l-ammont tal-VAT dovuta mill-persuna taxxabbli kull darba li, wara l-konklu?joni ta' tran?azzjoni, parti mill-korrispettiv jew il-korrispettiv kollu ma ji?ix r?evut mill-persuna taxxabbli. Din id?dispo?izzjoni tikkostitwixxi l-espressjoni ta' prin?ipju fundamentali tad?Direttiva 2006/112, li jg?id li l-valur taxxabbli huwa mag?mul mill?korrispettiv r?evut realment u li l-korollarju tieg?u

jikkonsisti fil-fatt li l'amministrazzjoni fiskali ma tkunx tista' ti?bor, b?ala VAT, ammont superjuri minn dak mi?bur mill-persuna taxxabbli nnifisha (sentenza tat-12 ta' Ottubru 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C?404/16, EU:C:2017:759, punt 26 u l??urisprudenza ??itata).

59 F'dak li jirrigwarda n-nuqqas ta' ?las parzjali jew totali tal-korrispettiv, dan ma jistax, b'kuntrast g?ax-xoljiment jew g?all-annullament tal-kuntratt, jqieg?ed lill?partijiet lura fis-sitwazzjoni li kienet te?isti qabel il-konkluzjoni tal-kuntratt. Jekk in-nuqqas ta' ?las ise?? ming?ajr ma kien hemm ri?oluzzjoni jew annullament tal-kuntratt, ix-xerrej tal-merkanzija jew il-benefi?jarju tas-servizzi jibqa' responsabbli g?all-?las tal-prezz miftiehem, u l-bejjieg? tal-merkanzija jew il-fornitur tas-servizz dejjem ikollu, b?ala prin?ipju, il-kreditu tieg?u, li huwa jista' jinvoka quddiem qorti. Madankollu, ma jistax ji?i esklu? li tali kreditu effettivament u definittivament ma jkunx jista' jin?abar, sa fejn in-nuqqas ta' ?las huwa kkaratterizzat mill-in?ertezza inerenti g?an-natura mhux finali tieg?u (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Ottubru 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C?404/16, EU:C:2017:759, punti 29 u 30).

60 G?alhekk, in-nuqqas ta' ?las tal-korrispettiv, fis-sens tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112, jirrigwarda biss sitwazzjonijiet fejn il-benefi?jarju ta' provvista ta' merkanzija jew ta' provvista ta' servizzi ma jonorax, jew jonora biss parzjalment, kreditu li huwa g?andu, madankollu, l-obbligu li j?allas abba?i ta' kuntratt konkluz mal-persuna li pprovdiet il-merkanzija jew is-servizz (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-2 ta' Lulju 2015, NLB Leasing, C 209/14, EU:C:2015:440, punt 36 u l-?urisprudenza ??itata).

61 Fid-dawl ta' din il-?urisprudenza, g?andu ne?essarjament ji?i kkonstatat li l-?las, f'partijiet, tar-remunerazzjoni dovuta g?al provvista ta' servizzi, konformement mal-kuntratt stabbilit mill-partijiet, ma huwiex kopert mill-e?empju ta' nuqqas ta' ?las tal-korrispettiv, imsemmi fl-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112.

62 Fil-fatt, minn na?a, din il-modalità ta' ?las ma tbiddilx l-ammont tar-remunerazzjoni li l-persuna taxxabbli titqies li ser tikseb jew li tista', effettivament, tirkupra. F'dawn i?-?irkustanzi, il-valur taxxabbli ma jinbidilx u l'amministrazzjoni fiskali ma tir?evix, b?ala VAT, ammont og?la minn dak korrispondenti g?ar-remunerazzjoni tal-persuna taxxabbli. Min-na?a l-o?ra, sitwazzjoni fejn parti minn onorarju ma hijiex e?i?ibbli qabel id-data ta' skadenza tag?ha ma tistax ti?i assimilata g?al sitwazzjoni fejn il-benefi?jarju tal-provvista ma jonorax parzjalment il-kreditu li huwa g?andu.

63 Min-na?a l-o?ra, hekk kif di?à jirri?ulta mill-kunsiderazzjonijiet esposti fil?punti 51 sa 54 ta' din is-sentenza, g?all-finijiet tal-interpretazzjoni tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112, i?-?irkustanza li, f'?erti ka?ijiet, persuna taxxabbli tista' tkun obbligata li tiffinanzja minn qabel il-VAT li hija g?andha t?allas lill-amministrazzjoni fiskali, ma hijiex rilevanti.

64 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti iktar 'il fuq, ir-risposta li g?andha ting?ata g?at-tieni domanda g?andha tkun li l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112 g?andu ji?i interpretat fis-sens li, meta jkun hemm ftehim ta' ?las bin-nifs, l?assenza ta' ?las ta' parti mir-remunerazzjoni qabel ma din issir e?i?ibbli ma tistax ti?i kklassifikata b?ala nuqqas ta' ?las tal-prezz, fis-sens ta' din id?dispo?izzjoni, u ma tistax, min?abba dan il-fatt, tag?ti lok g?al tnaqqis tal-valur taxxabbli.

Fuq l-ispejje?

65 Peress li l-pro?edura g?andha, fil-konfront tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in?atura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din tal-a??ar li g?andha tidde?iedi dwar l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni ta' osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

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

1) L-Artikolu 64(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 provvista ta' servizzi ta' darba li hija s-suqett ta' remunerazzjoni bi prezz bin-nifs ma taqax ta' il-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni.

2) L-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112/KE għandu jiġi interpretat fis-sens li, meta jkun hemm ftehim ta' prezz bin-nifs, l-assenza ta' prezz ta' parti mir-remunerazzjoni qabel ma din issir eżiġibbli ma tistax tiġi kklassifikata b'ala nuqqas ta' prezz tal-prezz, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, u ma tistax, minnabba dan il-fatt, tagħti lok għal tnaqqis tal-valur taxxabbli.

Firem

* Lingwa tal-kawża : il-Ġermani.