

Edizzjoni Provviżorja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Sitt Awla)

29 ta' Novembru 2018 (*)

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Tassazzjoni tal-ażenżiji ta' plejers tal-futbol professjonali – Pagament skedat u suġġett għal kundizzjoni – Fatt taxxabbli, eżiġibbiltà u rkupru tat-taxxa”

Fil-Kawża C-548/17,

li għandha b'ala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni tal-21 ta' Ġunju 2017, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-21 ta' Settembru 2017, fil-proċedura

Finanzamt Goslar

vs

baumgarten sports & more GmbH,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Sitt Awla),

komposta minn J.-C. Bonichot (Relatur), President tal-Ewwel Awla, li qiegħed jaħxi b'ala President tas-Sitt Awla, E. Regan u C. G. Fernlund, Imqallfin,

Avukat ġenerali: M. Szpunar,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal baumgarten sports & more GmbH, minn A. Brennecke,
- għall-Gvern Ġermani, minn T. Henze u R. Kanitz, b'ala aġenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u A. C. Becker, b'ala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 63 u 90 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (l-UE 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-UE 2007, L 335, p. 60, iktar 'il quddiem id-“Direttiva dwar il-VAT”).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn il-Finanzamt Goslar (l-Amministrazzjoni tal-Finanzi ta' Goslar, il-Ġermanja) u baumgarten Sports & more GmbH (iktar 'il quddiem il-“kumpannija”) dwar l-impożizzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) fuq pagamenti skedati.

Il-kuntest ?uridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

“G?andu jkun hemm avveniment li jag?ti lok g?al ?las u l-VAT g?andha ti?i imposta meta l-merkanzija jew is-servizzi huma pprovduti.”

4 L-Artikolu 64(1) ta' din id-direttiva jistabbilixxi:

“Fejn din twassal g?al dikjarazzjonijiet su??essivi ta’ kont jew ?lasijiet su??essivi, il-provvista ta’ merkanzija, ?lief dik li tikkonsisti fil-kiri ta’ merkanzija g?al ?ertu perijodu jew il-bejg? ta’ merkanzija fuq termini differiti, kif imsemmi fil-punt (b) ta’ l-Artikolu 14(2), jew il-provvista ta’ servizzi g?andhom jitqiesu b?ala kompluti ma’ l-iskadenza tal-perijodi li g?alihom jirrelataw dawn id-dikjarazzjonijiet ta’ kont jew ?lasijiet.”

5 Skont l-Artikolu 65 tal-imsemmija direttiva:

“Meta tlas jrid isir akkont qabel ma l-merkanzija jew is-servizzi ji u pprovduti, il-VAT g andha ti i imposta meta ji i ri evut il-tlas u fuq l-ammont ri evut.”

6 L-Artikolu 66 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa fformulat b'dan il-mod:

“[B]?ala deroga mill-Artikoli 63, 64 u 65, l-Istati Membri jistg?u jipprovdu li l-VAT g?andha ti?i imposta, fir-rigward ta' ?erti transazzjonijiet jew ?erti kategoriji ta' persuni taxxabbli f'wie?ed mi?-?minijiet li ?ejjin:

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

7 Skont l-Artikolu 90 ta' din id-direttiva:

“1. Fil-ka? ta’ kan?ellazzjoni, [xoljiment,] ?a?da jew nuqqas ta’ pagament totali jew parzjali, jew fejn il-prezz hu mnaqqas wara li l-provvista tkun saret, l-ammont taxxabbli g?andu ji?i ridott g?aldagstant 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.”

Id-dritt ?ermani?

8 Il-punt 1 tal-Artikolu 13(1) tal-Umsatzsteuergesetz (il-Li?i dwar it-Taxxa fuq id-D?ul mill-Bejg?, iktar 'il quddiem il-“UStG”) jipprovdi:

“It-taxxa titnissel

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 finanzjarji miftiehma (l-ewwel sentenza tal-Artikolu 16(1)), mal-iskadenza tal-perijodu tal-kontabbiltà li matulu jitwettqu l-provvisti. Dan japplika wkoll g?all-provvisti parzjali. Ikun hemm provvista parzjali meta l-korrispettiv finanzjarju g?al ?erti partijiet ta' provvista li tista' ti?i sseparata ekonomikament ikun miftiehem b'mod separat. Jekk il-korrispettiv finanzjarju, jew parti minnu, ji?i r?evut qabel titwettaq il-provvista jew il-provvista parzjali, it-taxxa marbuta mieg?u ssir e?i?ibbli mal-iskadenza tal-perijodu tal-kontabbiltà li matulu ji?i r?evut il-korrispettiv jew il-korrispettiv parzjali,

(b) fil-ka? li t-taxxa ti?i kkalkolata fuq il-ba?i tal-korrispettivi finanzjarji r?evuti (Artikolu 20), mal-iskadenza tal-perijodu tal-kontabbiltà li matulu jkunu ?ew ir?evuti dawn il-korrispettivi.”

9 L-Artikolu 17 tal-UStG jipprevedi:

“(1) Fil-ka? ta' emenda tal-ba?i tal-kalkolu ta' tran?azzjoni taxxabbli, fis-sens tal-punt 1 tal-Artikolu 1(1), l-imprenditur li jkun wettaq din it-tran?azzjoni g?andu jirrettifika l-ammont tat-taxxa dovuta f'dan ir-rigward. [...]

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

1. il-korrispettiv finanzjarju miftiehem g?al kunsinna taxxabbli, g?al provvista o?ra jew g?al akkwist intra-Komunitarju taxxabbli ma jkunx jista' jin?abar. Jekk il-korrispettiv finanzjarju ji?i r?evut iktar tard, l-ammont tat-taxxa u t-tnaqqis g?andhom jer?g?u ji?u rrettifikati.

[...]”

10 L-ewwel sentenza tal-Artikolu 20 tal-UStG jipprovdi:

“L-amministrazzjoni tal-finanzi tista', fuq talba, tawtorizza lil imprenditur

1. li d-d?ul mill-bejg? globali tieg?u (Artikolu 19(3)) ma qabi?x l-EUR 500 000 matul is-sena ?ivili pre?edenti, jew

2. li huwa e?entat mill-obbligu li j?omm kotba tal-kontabbiltà u li j?omm regolarment kontijiet fuq il-ba?i ta' inventarji annwali konformement mal-Artikolu 148 tal-Abgabenordnung (il-Kodi?i Fiskali), jew

3. sa fejn iwettaq tran?azzjonijiet fil-kuntest ta' attività e?er?itata b?ala membru ta' professjoni liberali, fis-sens tal-punt 1 tal-Artikolu 18(1) tal-Einkommensteuergesetz (il-Li?i dwar it-Taxxa fuq id-D?ul),

jikkalkola t-taxxa fuq il-ba?i tal-korrispettivi finanzjarji r?evuti u mhux fuq il-ba?i tal-korrispettivi finanzjarji miftiehma (l-ewwel sentenza tal-Artikolu 16(1)).”

Il-kaw?a prin?ipali u d-domandi preliminari

- 11 Il-kumpannija tipprovdi servizzi ta' a?ent sportiv fis-settur tal-futbol professjonali.
- 12 Meta l-kumpannija jirnexxielha tqieg?ed plejer ma' klabb, hija tir?ievi kummissjoni ming?and dan il-klabb bil-kundizzjoni li l-plejer sussegwentement jiffirma kuntratt ta' xog?ol u jir?ievi li?enzja ma?ru?a minn Deutsche Fußball Liga GmbH (il-Lig ?ermani? tal-Futbol).
- 13 Din il-kummissjoni tit?allas lill-kumpannija kull sitt xhur, sakemm il-plejer jibqa' marbut b'kuntratt mal-imsemmi klabb u jkollu li?enzja mil-Lig ?ermani? tal-Futbol.
- 14 Il-kumpannija ssu??ettat id-d?ul mill-bejg? tag?ha tas-sena 2012 g?at-taxxa fuq il-ba?i tal-korrispettivi finanzjarji miftiehma, kif previst fil-punt 1(a) tal-Artikolu 13(1) tal-UStG.
- 15 Matul is-sena 2015, wara kontroll fiskali, l-Amministrazzjoni tal-Finanzi ta' Goslar qieset li, fid-dawl tar-“regola tal-kontabbiltà tas-sena”, il-kumpannija kien imissha, sa mis-sena 2012, issu??ettat g?all-VAT il-kummissjonijiet li jikkorrispondu g?al kuntratti ta' plejers g?al ?mien determinat li kienu ser jiskadu matul is-sena 2015, u ?ar?et avvi? ta' rettifika f'dan is-sens.
- 16 Peress li ma qablitx ma' dan il-metodu, il-kumpannija fet?et kaw?a quddiem il-qorti tal-ewwel istanza u reb?itha. Hija sostniet b'su??ess li l-kummissjonijiet inkwistjoni ma kinutx ?erti u li l-VAT marbuta mag?hom kellha tkun e?i?ibbli biss fid-data li fiha jkunu effettivament ir?evuti.
- 17 L-Amministrazzjoni tal-Finanzi ta' Goslar ippre?entat rikors g?al revi?joni quddiem il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-?ermanja).
- 18 Dik il-qorti g?andha dubju dwar l-interpretazzjoni li g?andha ting?ata lill-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT, li jistabbilixxi r-regola li t-taxxa marbuta ma' provvista ta' servizzi hija e?i?ibbli fil-mument li fiha titwettag. Hija tistaqsi jekk din ir-regola tistax tkun is-su??ett ta' interpretazzjoni ristrettiva sabiex, essenzjalment, il-provvista titqies li g?adha ma twettqitx meta l-korrispettiv finanzjarju tag?ha ma jkunx g?adu dovut jew ikun kundizzjonat, kif huwa l-ka? fil-kaw?a prin?ipali.
- 19 Skont ir-risposta li ting?ata g?al din l-ewwel domanda, il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll jekk il-fatt li l-persuna taxxabbli tag?mel “?las bil-quddiem” lit-Te?or huwiex kompatibbli ma' ?erti prin?ipji tad-dritt dwar il-VAT kif ukoll mal-prin?ipji ?enerali ta' ugwaljanza u ta' proporzjonalità. Din il-linja ta' domandi hija bba?ata, essenzjalment, fuq il-paragun, li huwa fil-qofol tad-dibattitu quddiem il-qorti li qieg?da tisma' l-kaw?a fuq il-mertu, bejn is-sitwazzjonijiet rispettivi ta' persuna taxxabbli b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali u persuna taxxabbli li tkun intaxxata skont il-metodu tal-“kontabbiltà tad-d?ul”.
- 20 Il-qorti tar-rinviju tag?mel ukoll, inkonnessjoni mal-interpretazzjoni mitluba tal-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT, domanda dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 90 tag?ha, li jikkon?erna d-dritt g?at-tnaqqis tal-ammont taxxabbli, f'?erti ?irkustanzi, b'mod partikolari fil-ka? li ma jit?allasx il-korrispettiv tal-provvista. F'dan id-dawl, hija tixtieq tkun taf jekk, fil-ka? li d-Direttiva dwar il-VAT ma tipprekludix li l-persuna taxxabbli tag?mel ?las bil-quddiem, fuq diversi snin, tat-taxxa, l-Istati Membri jistg?ux jag?tu dan it-tnaqqis sa mill-perijodu ta' tassazzjoni kurrenti, u mhux, kif jidher li jirri?ulta mill-formulazzjoni ta' dan l-artikolu, sussegwentement g?at-twettiq tal-provvista.
- 21 F'dawn i?-?irkustanzi, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) idde?idiet li tissospendi l-pro?edura quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari segwenti:
- “1) Fid-dawl tal-missjoni imposta fuq il-persuna taxxabbli inkwantu kollettur tat-taxxa g?an-nom tal-awtorità fiskali, l-Artikolu 63 tad-[Direttiva dwar il-VAT] g?andu ji?i interpretat b'mod strett fis-

sens li l-ammont li għandu jiġi rreżut għall-provvista

a) huwa dovut jew

b) huwa mill-inqas dovut b'mod inkundizzjonat?

2) Fil-każ ta' risposta fin-negattiv għall-ewwel domanda: il-persuna taxxabbli hija marbuta tiffinanzja bil-quddiem l-ammont tat-taxxa dovuta fir-rigward tal-provvista matul perijodu ta' sentejn jekk hija tista' tirreżi (parti mi)r-remunerazzjoni tal-provvista tagħha biss sentejn wara li jkun se? il-fatt taxxabbli?

3) Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għat-tieni domanda: fid-dawl tas-setgħat li l-Artikolu 90(2) tad-[Direttiva dwar il-VAT] jagħti lill-Istati Membri, dawn tal-aħħar huma awtorizzati jiedu inkunsiderazzjoni li aħħustament previst mill-Artikolu 90(1) ta' din id-direttiva għandu jsir mill-perijodu ta' tassazzjoni li matulu t-taxxa saret eżiġibbli, jekk l-ammont li għandu jiġi rreżut jista' jiġi rreżut mill-persuna taxxabbli biss sentejn wara li jkun se? il-fatt taxxabbli peress li dan l-ammont ikun għadu ma huwiex dovut?"

Fuq id-domandi preliminari

22 Preliminarjament, għandu jifakkar li, skont l-urisprudenza stabbilita, fil-kuntest tal-proċedura ta' kooperazzjoni bejn il-qorti nazzjonali u l-Qorti tal-Ġustizzja stabbilita fl-Artikolu 267 TFUE, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tagħti lill-qorti nazzjonali risposta utli li tippermettilha taqta' l-kawża li jkollha quddiemha. F'dan id-dawl, jekk ikun il-każ, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tiffirma mill-ġdid id-domandi li jkunu sarulha. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tiegħu inkunsiderazzjoni regoli tad-dritt tal-Unjoni li għalihom il-qorti nazzjonali ma tkunx irreferiet fil-formulazzjoni tad-domanda tagħha (sentenza tal-1 ta' Frar 2017, Município de Palmela, C-144/16, EU:C:2017:76, punt 20 u l-urisprudenza relatata).

23 F'dan il-każ, id-domandi tal-qorti tar-rinviju għandhom b'ala punt ta' tliet eżiġizzjoni dwar jekk l-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT jistax jiġi interpretat b'mod restrittiv, b'tali mod li provvista ta' servizzi ma għandhiex titqies li "tweqqet", fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, meta r-remunerazzjoni marbuta magħha la tkun eżiġibbli u lanqas ma tkun dovuta b'mod inkundizzjonat, u b'hekk twassal għal eżiġibbiltà parzjali tal-VAT.

24 Issa, f'dan id-dawl, jidher li l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, sa fejn jiddetermina l-mument li fih provvista ta' servizzi għandha titqies li "tweqqet" meta "twassal għal dikjarazzjonijiet sużessivi ta' kont jew lasijiet sużessivi", huwa wkoll rilevanti għall-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet dwar il-VAT għal sitwazzjoni b'ala dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

25 Għalhekk, għandu jitqies li, permezz tad-domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju qiegħda tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 64(1) ta' din id-direttiva, għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li l-fatt taxxabbli u l-eżiġibbiltà tat-taxxa marbuta ma' provvista ta' servizzi ta' tkegħid ta' plejers tal-futbol professjonali minn aħent, b'ala dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tkun is-sużett ta' pagamenti skedati u kundizzjonati għal diversi snin wara t-tkegħid, jitqiesu li jsew?u fid-data ta' dan tal-aħħar.

26 F'dan id-dawl, għandu jifakkar, minn naħa, li, skont l-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-fatt taxxabbli jsew? u t-taxxa ssir eżiġibbli fil-mument li fih titwettaq il-provvista ta' servizzi.

27 Min-naħa l-oħra, skont l-Artikolu 64(1) ta' din id-direttiva, meta jagħtu lok għal pagamenti sużessivi, il-provvisti ta' servizzi għandhom jitqiesu li tweqqu, fis-sens ta' dan l-Artikolu 63, fil-

mument tal-iskadenza tal-perijodi li magħhom ikunu marbuta dawn il-pagamenti.

28 Minn applikazzjoni flimkien ta' dawn i?ew? dispożizzjonijiet jirri?ulta li, għall-provvisti li jagħtu lok għal pagamenti sużessivi, il-fatt taxxabbli jse?? u t-taxxa ssir e?i?ibbli fil-mument tal-iskadenza tal-perijodi li magħhom ikunu marbuta dawn il-pagamenti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-3 ta' Settembru 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C?463/14, EU:C:2015:542, punt 50).

29 B?ala prin?ipju, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika li l-provvista inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali hija effettivament provvista ta' servizzi li jagħtu lok "għal dikjarazzjonijiet sużessivi ta' kont jew ?lasijiet sużessivi", fis-sens tal-Artikolu 64(1) tad-Direttiva dwar il-VAT.

30 B'dan premiss, u sabiex tingħata risposta utli lill-qorti tar-rinviju, għandu ji?i osservat li dan jidher li huwa l-ka? meta jkun hemm provvista b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li tikkonsisti fin-negozjati sabiex plejer jitqiegħed għal ?ertu numru ta' sta?uni ma' klabb, u li ti?i rremunerata permezz ta' pagamenti skedati u kundizzjonati fuq diversi snin, wara t-tqegħid (ara, b'analo?ija, is-sentenza tat-3 ta' Settembru 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C?463/14, EU:C:2015:542, punt 49).

31 Mill-kunsiderazzjonijiet pre?edenti jirri?ulta li, bla ?sara għall-verifiki li għandha twettaq il-qorti tar-rinviju, il-fatt taxxabbli u l-e?i?ibbiltà tat-taxxa marbuta ma' provvista b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali għandhom jitqiesu li jse??u mal-iskadenza tal-perijodi li magħhom ikunu marbuta l-pagamenti m?allsa mill-klabb u mhux fid-data tat-tqegħid.

32 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti kollha, ir-risposta li għandha tingħata għad-domandi magħmula hija li l-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 64(1) ta' din id-direttiva, għandu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi li l-fatt taxxabbli u l-e?i?ibbiltà tat-taxxa marbuta ma' provvista ta' servizzi ta' tqegħid ta' plejers tal-futbol professjonali minn a?ent, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li hija s-sużett ta' pagamenti skedati u kundizzjonati fuq diversi snin wara t-tqegħid, jitqiesu li jse??u fid-data ta' dan tal-a??ar.

Fuq l-ispejje?

33 Peress li l-pro?edura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jit?allsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-?ustizzja (Is-Sitt Awla) taqta' u tidde?iedi:

L-Artikolu 63 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, moqri flimkien mal-Artikolu 64(1) ta' din id-direttiva, għandu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi li l-fatt taxxabbli u l-e?i?ibbiltà tat-taxxa marbuta ma' provvista ta' servizzi ta' tqegħid ta' plejers tal-futbol professjonali minn a?ent, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li hija s-sużett ta' pagamenti skedati u kundizzjonati fuq diversi snin wara t-tqegħid, jitqiesu li jse??u fid-data ta' dan tal-a??ar.

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: il-?ermani?.