

62017CC0005

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI

SAUGMANDSGAARD ØE

ippreżentati fil-21 ta' Marzu 2018 (1)

Kawża C-5/17

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

vs

DPAS Limited

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa u tal-Ekwità), ir-Renju Unit))

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud – Direttiva 2006/112/KE – Eżenzjoni – Artikolu 135(1)(d) – Tranżazzjonijiet li jikkonfermaw il-pagamenti u t-trasferimenti – Assenza – Kunnett u implimentazzjoni ta' pjanijiet ta' pagament għal kura dentali permezz ta' debitu dirett – Assenza ta' servizz li jinvolti t-trasferiment ta' somma ta' flus – Irkupru ta' djun – Prinċipju ta' realtà ekonomika – Assenza ta' rilevanza tal-identità tad-destinatarju formali tas-servizz”

I. Introduzzjoni

1.

Permezz ta' deċiżjoni tat-28 ta' Novembru 2016, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-6 ta' Jannar 2017, l-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa u tal-Ekwità), ir-Renju Unit) ressqet talba għal deċiżjoni preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva 2006/112/KE (iktar 'il quddiem id-“Direttiva dwar il-VAT”) (2).

2.

Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn DPAS Limited u l-Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (l-Amministrazzjoni Fiskali u Doganali tar-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' Fuq, iktar 'il quddiem l-“Amministrazzjoni Fiskali”), dwar ir-rifjut ta' din tal-ażżar li teħenta provvista ta' servizzi mwettqa minn DPAS mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT).

3.

DPAS tipproponi lil dentisti pjanijiet ta' kura dentali kkummerġjalizzati ta't l-isem tal-klinika dentali u tipprovdi servizzi ta' eżenzjoni ta' dawn il-pjanijiet lill-pazjenti li jinkitbu għalihom. Id-domanda li tqajmet fil-proċedura nazzjonali hija, essenzjalment, dik li jsir magħruf jekk is-servizzi pprovduti lil dawn il-pazjenti jikkostitwixxux “tranżazzjonijiet li jikkonfermaw pagamenti jew trasferimenti” eżenti ta't l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT.

4.

Ser niproponi li l-Qorti tal-?ustizzja tag?ti risposta negativa g?al din id-domanda peress li provvista ta' servizzi b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ma twettaqx, b?ala tali, il-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkarakterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus. Fil-prattika, din ir-risposta timplika li tali servizz g?andu jkun su??ett g?all-VAT.

II. Il-kuntest ?uridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

5.

Fil-Kapitolu 3 tat-Titolu IX tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Artikolu 135(1) jipprovdi:

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

[...]

(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 [l-irkupru ta' djun];

[...]”

B. Id-dritt tar-Renju Unit

6.

L-Artikolu 31 tal-Value Added Tax Act 1994 (il-Li?i tal-1994 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Mi?jud) jipprovdi li provvista ta' servizzi tkun e?enti jekk taqa' ta?t kategorija spe?ifikata fl-Anness 9 ta' din il-li?i.

7.

Dan l-Anness 9 jistabbilixxi b'mod partikolari:

“GRUPP 5 – FINANZI

[Huma e?enti mill-VAT:]

1.

Il-?las, it-trasferiment jew il-?bir ta' flus, ta' kull titolu li jirrappre?enta flus jew ta' kull karta jew ordni g?all-pagament ta' flus kif ukoll kull tran?azzjoni li tikkon?erna l-flus jew li tipprodu?i l-istess effetti.

[...]

5.

Il-provvista ta' servizzi ta' intermedjarji fil-konfront ta' kull tranżazzjoni prevista [fil-punt 1] (kemm jekk dawn it-tranżazzjonijiet jidher b'konklużi b'mod finali jew le) minn persuna li ta'ixxi fil-kwalità ta' intermedjarju."

8.

In-nota ta' spjega (1A) tal-Grupp 5 ssemmi:

"Il-punt 1 ma jinkludix provvista ta' servizzi li hija preparatorja għat-twettiq ta' tranżazzjoni li taqa' ta' t dan il-punt."

III. Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

9.

DPAS, li hija l-akronimu ta' "Dental Plan Administration Services", tfassal u timplimenta pjanijiet ta' kura dentali fir-Renju Unit.

10.

DPAS tipproponi lil dentisti pjanijiet ta' kura dentali kkummerġjalizzati ta' t l-isem tal-klinika dentali u tipprovdi servizzi ta' estjoni ta' dawn il-pjanijiet lil pazjenti ta' dentisti. F'dan il-każ, "pjan ta' kura dentali" jirreferi għall-ftehimiet bejn dentist u l-pazjent jew il-pazjenta tiegħu li permezz tagħhom id-dentist ja'etna li jipprovdi jertu livell ta' kura dentali, filwaqt li, min-na'ha tiegħu, il-pazjent ja'etna li j'allas ammont b'rata fissa kull xahar. Dan il-pjan jinkludi wkoll servizzi o'ra, ji'ifieri servizzi ta' assigurazzjoni u ta' estjoni tal-pagamenti pprovdi minn DPAS.

11.

DPAS ti'etstixxi l-aspetti amministrattivi, finanzjarji u ta' assigurazzjoni tal-pjanijiet ta' kura dentali. DPAS tagħti pariri b'mod partikolari lid-dentisti u lill-persunal tagħhom f'dak li jirrigwarda t-tfassil tal-pjan u tipprovdi materjal ta' kkummerġjalizzazzjoni b'alma huma opuskuli, fuljetti u posters, formoli ta' re'istrazzjoni, karta għall-korrispondenza bil-header u karti ta' s'ubija fil-pjan.

12.

Dawn il-pjanijiet ta' kura dentali jippermettu lill-pazjenti jaqsmu l-ispi'a tal-kura dentali b'mod uniformi fuq is-sena kollha. Għal dan il-għan, il-pazjenti jwettqu pagamenti kull xahar lil DPAS permezz ta' awtorizzazzjoni ta' "debitu dirett". Skont il-qorti tar-rinviju, il-mod kif jitwettaq id-debitu dirett huwa materjalment identiku għal dak deskritt fil-punti 7 sa 11 tas-sentenza Axa UK (3). Mistoqsija mill-Qorti tal-ustizzja dwar dan, dik il-qorti kkonfermat li s-servizzi pprovdi minn DPAS huma "identi' jew simili 'afna" għal dawk deskritti f'din is-sentenza tal-a'ar.

13.

Sal-1 ta' Jannar 2012, il-pjanijiet ta' kura dentali kienu jidstrutturati minn DPAS b'ala servizzi pprovdi lid-dentisti, u l-ftehimiet kuntrattwali li jimplementaw dawn il-pjanijiet kienu konklu' bejn DPAS u d-dentisti. Kull xahar DPAS kienet tir'ievi ming'and kull dentist tariffa fissa, li fil-parti l-kbira 'afna tal-ka'ijiet kienet tammonta għal GBP 366.66 (madwar EUR 415), kif ukoll tariffa "għal kull pazjent" bejn GBP 0.94 u GBP 2.90 (madwar bejn EUR 1.06 u EUR 3.28). DPAS kienet tir'ievi l-ammont tat-tariffi tagħha billi kienet tnaqqashom mill-ammonti mi'bura ming'and il-pazjenti permezz ta' debitu dirett.

14.

Fil-prattika, DPAS kienet titlob lill-bank tal-pazjent, abba?i tal-awtorizzazzjoni ta' debitu dirett, iwettaq it-trasferiment tal-ammont miftiehem mill-kont bankarju tal-pazjent lejn il-kont bankarju tag?ha. Sussegwentement, DPAS kienet titlob lill-bank tag?ha jittrasferixxi lejn il-kont bankarju tad-dentist l-ammont totali dovut lil dan tal-a??ar, billi jittie?du inkunsiderazzjoni biss il-pazjenti li jkunu ?allsu l-kontribuzzjoni tag?hom ta' kull xahar permezz ta' debitu dirett u wara li jitnaqqas l-ammont iffatturat minn DPAS g?as-servizzi tag?ha.

15.

L-Amministrazzjoni Fiskali kienet tqis li DPAS kienet twettaq tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw il-pagamenti jew it-trasferimenti, li huma e?enti mill-VAT skont l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT jew skont id-dispo?izzjoni ekwivalenti tas-Sitt Direttiva (4).

16.

Fit-28 ta' Ottubru 2010, il-Qorti tal-?ustizzja tat is-sentenza Axa UK (5) dwar l-issu??ettar g?all-VAT ta' servizzi li toffri Danplan Ltd, kompetitri?i ta' DPAS li wkoll toffri pjanijiet ta' pagament g?al kura dentali f'isem dentisti. F'dik is-sentenza, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li servizzi b?al daww ipprovduti minn Denplan kienu jikkostitwixxu, "b?ala prin?ipju", tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw il-pagamenti i?da kellhom ji?u kklassifikati b?ala rkupru ta' djun u, g?aldaqstant, ma setg?ux jibbenefikaw mill-e?enzjoni msemmija iktar 'il fuq.

17.

Wara dik is-sentenza, DPAS irristrutturat l-aspetti kuntrattwali tal-pjanijiet ta' kura dentali tag?ha mill-1 ta' Jannar 2012, b'mod li tipprovdidi servizzi mhux iktar lid-dentisti biss i?da wkoll lill-pazjenti.

18.

F'ittra tat-8 ta' Settembru 2011 indirizzata lill-klijenti dentisti tag?ha, DPAS spjegat, essenzjalment, din ir-ristrutturazzjoni kif ?ej:

—

L-effett prattiku tas-sentenza Axa UK (6) kien li ssu??etta g?all-VAT is-servizzi pprovduti minn DPAS lid-dentisti, meta qabel kienu jitqiesu e?enti mill-Amministrazzjoni Fiskali, ?a?a li wasslet g?al spi?a addizzjonali li tammonta g?al 20 % li DPAS kellha tg?addi fuq il-klijenti tag?ha;

—

sa dak i?-?mien, il-pjanijiet ta' kura dentali ??estiti minn DPAS kienu jinkludu, minn na?a, kuntratt bejn DPAS u d-dentist g?all-provvista ta' servizzi ta' pjanijiet ta' pagament g?al kura dentali ("dental payment plan services") u, min-na?a l-o?ra, kuntratt bejn DPAS u l-pazjent g?all-provvista ta' kopertura ta' assigurazzjoni komplementari;

—

ir-ristrutturazzjoni proposta kienet tikkonsisti fil-qsim tal-ewwel wie?ed mill-kuntratti msemmija iktar 'il fuq fi tnejn, ji?ifieri kuntratt bejn DPAS u d-dentist li jirrigwarda servizzi ta' pjanijiet ta' pagament g?al kura dentali ("dental payment plan services") u kuntratt bejn DPAS u l-pazjent li jirrigwarda "fa?ilitajiet" relatati mal-pjanijiet ta' pagament g?al kura dentali ("dental payment plan facilities");

—

DPAS spe?ifikat li l-ammont tat-tariffi tag?ha kien ser jibqa' ma jinbidilx, peress li kienet ser tie?u r-responsabbiltà g?all-?las tal-VAT dovuta fuq is-servizz ipprovdut lid-dentist, filwaqt li kien ma?sub li s-servizzi l-o?ra jibqg?u e?enti mill-VAT;

—

DPAS enfasizzat li dawn il-bidliet kienu "purament amministrattivi" u li ma kienu jimplikaw "ebda differenza Prattika meta mqabbla mal-ftehimiet attwali".

19.

DPAS bag?tet ukoll lid-dentisti abbozz ta' ittra li kellha ti?i indirizzata lill-pazjenti li kienu nkitbu g?al pjan ta' kura dentali. Din l-ittra kienet tfakkar li, sa dak i?-?mien, il-klinika dentali kienet ?allset l-ispejje? ta' ?estjoni lil DPAS, li kienu jitnaqqsu mill-pagament ta' kull xahar permezz ta' debitu dirett mag?mul minn kull pazjent. F'din l-ittra kien propost li parti mill-ammont ta' kull xahar im?allas permezz ta' debitu dirett lil DPAS tin?amm, minn dak i?-?mien 'il quddiem, minn DPAS fil-kuntest tal-obbligu tag?ha lejn il-pazjent li ti??estixxi u li tamministra l-pjan ta' pagament g?al kura dentali, il-polza ta' assigurazzjoni komplementari u l-linja telefonika ta' emer?enza dentali. L-imsemmija ittra enfasizzat ukoll li dawn kienu "bidliet purament amministrattivi [li la kienu jaffettwaw] il-kopertura pprovduta permezz tal-pjan ta' kura dentali u lanqas il-livell [tal-]pagamenti totali ta' kull xahar".

20.

Il-qorti tar-rinviju kkonstatat li DPAS tipprovdi servizzi lill-pazjenti fil-kuntest tal-ftehimiet kuntrattwali l-?odda. Dawn il-ftehimiet jo?olqu relazzjoni ?uridika bejn DPAS u l-pazjent li permezz tag?ha l-pazjent ja??etta li parti minn kull kontribuzzjoni ta' kull xahar li tit?allas abba?i tal-pjan ta' kura dentali tikkostitwixxi remunerazzjoni tas-servizzi pprovduti minn DPAS lill-pazjent.

21.

Madankollu, dik il-qorti ma waslitx g?al konklu?joni dwar id-domanda jekk is-servizzi pprovduti minn DPAS lill-pazjenti humiex e?enti. Hija tenfasizza li, sabiex ting?ata risposta g?al din id-domanda, g?andu ji?i ddeterminat jekk dawn is-servizzi humiex tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw il-pagamenti jew it-trasferimenti fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll, jekk ikun il-ka?, jekk jikkostitwixxux irkupru ta' djun. F'dan ir-rigward, hija tqis li s-sentenzi Bookit (7) u National Exhibition Centre (8) ma qatg?ux dawn il-kwistjonijiet b'mod ?ar bi??ejjed.

22.

Huwa f'dan il-kuntest li l-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa u tal-Ekwità)) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tag?mel id-domandi preliminari li ?ejjin lill-Qorti tal-?ustizzja:

"1)

Provvista ta' servizzi b'al dik imwettqa mill-persuna taxxabbli [fil-kaw?a prin?ipali], li tikkonsisti f'istruzzjoni, abba?i ta' awtorizzazzjoni ta' debitu dirett, g?at-te?id ta' flus permezz ta' debitu dirett mill-kont bankarju ta' pazjent u g?at-trasferiment tag?hom mill-persuna taxxabbli, wara t-tnaqqis tar-remunerazzjoni tal-persuna taxxabbli, lid-dentist tal-pazjent u lill-assiguratur, tikkostitwixxi provvista ta' servizzi ta' trasferiment jew ta' ?las e?enti fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT? B'mod partikolari, is-sentenzi [tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355), u National Exhibition Centre (C?130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357)] iwasslu g?all-konkluzjoni li l-e?enzjoni mill-VAT prevista fl-Artikolu 135(1)(d) [tad-Direttiva dwar il-VAT] ma hijiex applikabbli g?al servizz, b'al dak ipprovdut mill-persuna taxxabbli f'din il-kaw?a, li ma jinvolvi li l-persuna taxxabbli tiddebita jew tikkredita hija stess il-kontijiet li fuqhom hija g?andha kontroll i?da li, meta jsir trasferiment ta' fondi, ikun essenzjali g?al dan it-trasferiment? Jew inkella s-sentenza [tat-28 ta' Ottubru 2010, Axa UK (C?175/09, EU:C:2010:646)] twassal g?all-konkluzjoni opposta?

2)

Liema huma l-prin?ipji rilevanti li g?andhom ji?u applikati sabiex ji?i ddeterminat jekk provvista ta' servizzi b'al dik imwettqa mill-persuna taxxabbli f'din il-kaw?a taqax jew le fil-kamp ta' applikazzjoni ta' 'kollezzjoni tad-debitu [irkupru ta' djun]' fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) [tad-Direttiva dwar il-VAT]? B'mod partikolari, jekk (kif idde?idiet il-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza [tat-28 ta' Ottubru 2010, Axa UK (C?175/09, EU:C:2010:646)] fir-rigward ta' servizz identiku jew simili ?afna) tali servizz jikkostitwixxi rkupru ta' djun fil-ka? li dan ji?i pprovdut lill-persuna li lilha huwa dovut il-?las (ji?ifieri f'dan il-ka? id-dentisti, b'al fil-kaw?a [??itata iktar 'il fuq]), dan is-servizz jikkostitwixxi wkoll irkupru ta' djun jekk tali servizz ji?i pprovdut lill-persuna li hija obbligata t?allas (f'dan il-ka? il-pazjenti)?

IV. Il-pro?edura quddiem il-Qorti tal-?ustizzja

23.

It-talba g?al de?i?joni preliminari ?iet irre?istrata fir-Re?istru tal-Qorti tal-?ustizzja fis-6 ta' Jannar 2017.

24.

Il-Gvern tar-Renju Unit u l-Kummissjoni Ewropea ppre?entaw osservazzjonijiet bil-miktub.

25.

DPAS, il-Gvern tar-Renju Unit u l-Kummissjoni dehru fis-seduta tal-24 ta' Jannar 2018 sabiex fiha jinstemg?u l-osservazzjonijiet tag?hom.

V. Anali?i

26.

Permezz tad-domandi tag?ha, il-qorti tar-rinviju tfittex li ssir taf, essenzjalment, jekk l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT g?andux ji?i interpretat fis-sens li provvista ta' servizz b'al dak ipprovdut minn DPAS lill-pazjenti fil-kuntest tal-kaw?a principali jibbenefika mill-e?enzjoni stabbilita fih favur "tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw il-pagamenti jew it-trasferimenti".

27.

Sabiex nirrispondi g?al dawn id-domandi, ser nibda billi nidentifika l-kriterju stabbilit mill-Qorti tal-

għustizzja sabiex tidentifika “tranżazzjoni li tikkonferna l-pagamenti jew it-trasferimenti” fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT. Fil-fehma tiegħi, mill-urisprudenza jirriżulta li tali tranżazzjoni għandha twettaq il-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkaratterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus. B'applikazzjoni ta' dan il-kriterju, ma jidher lix li provvista ta' servizz b'al dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tista' tiġi kklassifikata b'ala “tranżazzjoni li tikkonferna l-pagamenti jew it-trasferimenti” (Taqsimha A).

28.

Fid-dawl tal-mistoqsijiet tal-qorti tar-rinviju, u għall-finijiet ta' trasparenza, ser nenfasizza li ma jidher lix li din l-interpretazzjoni hija rikonoxxibbli mas-soluzzjoni adottata mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Axa UK (9) f'dak li jirrigwarda l-klassifikazzjoni b'ala “tranżazzjoni li tikkonferna l-pagamenti jew it-trasferimenti” (Taqsimha B).

29.

Fl-ażżar nett, ser nispejifika li l-fatt, imsemmi fit-tieni domanda, li servizz huwa pprovdut formalment mill-persuna taxxabbli (DPAS) lid-debitur tal-pagament (il-pazjent) u mhux lill-kreditur ta' dan il-pagament (id-dentist), wara emenda għall-ftehimiet kuntrattwali bejn il-partijiet, huwa irrilevanti għall-finijiet tal-applikazzjoni ta' din l-eżenzjoni peress li r-realtà ekonomika ta' dan is-servizz baqqiet ma nbidlitx (Taqsimha C).

A. Provvista ta' servizzi b'al dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tikkostitwixxi “tranżazzjoni li tikkonferna l-pagamenti jew it-trasferimenti” fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT (l-ewwel domanda)

30.

Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li provvista ta' servizzi b'al dik imwettqa mill-persuna taxxabbli fil-kawża prinċipali, li tikkonsisti f'talba lill-istabbilimenti finanzjarji kkonfernati, minn naqsa, li somma ta' flus tiġi ttrasferita mill-kont bankarju tal-pazjent lejn dak tal-persuna taxxabbli abbażi ta' awtorizzazzjoni ta' debitu dirett u, min-naqsa l-oħra, li din is-somma sussegwentement tiġi ttrasferita minn dan il-kont tal-ażżar, wara t-tnaqqis tar-remunerazzjoni dovuta lill-persuna taxxabbli, lejn il-kontijiet bankarji rispettivi tad-dentist u tal-assiguratur tal-pazjent, tikkostitwixxi “tranżazzjoni li tikkonferna l-pagamenti jew it-trasferimenti” eżenti skont din id-dispożizzjoni.

31.

Naqbel mal-pożizzjoni tal-Gvern tar-Renju Unit u tal-Kummissjoni li din id-domanda għandha tingħata risposta negattiva. Fi kliem ieħor, is-servizz ipprovdut minn DPAS lill-pazjenti, fiż-żirkustanzi tal-kawża prinċipali, ma jikkostitwixxi “tranżazzjoni li tikkonferna l-pagamenti jew it-trasferimenti” eżenti skont id-dispożizzjoni kienet iktar ’il fuq, u dan għall-motivi li jsejnin.

32.

Sa fejn naf jien, huwa fis-sentenza SDC (10) li l-Qorti tal-Ġustizzja ddefinixxiet, għall-ewwel darba, il-kunċett ta' “tranżazzjoni li tikkonferna l-pagamenti jew it-trasferimenti” fil-kuntest tas-sistema tal-VAT. Fil-fehma tiegħi, minn din id-definizzjoni jirriżulta li l-kriterju deċiżiv li jippermetti li tiġi identifikata tranżazzjoni ta' trasferiment jinsab fit-tweqqif tal-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkaratterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus (11).

33.

Huwa minnu li din id-definizzjoni tirrigwarda formalment il-kun?ett ta' "trasferiment" u mhux dak ta' "tran?azzjoni li tikkon?erna t-trasferimenti" fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT.

34.

Fir-rigward ta' dan tal-a??ar, il-Qorti tal-?ustizzja spe?ifikat li l-formulazzjoni ta' din id-dispo?izzjoni ma teskludix li tran?azzjoni ta' trasferiment tkun mag?mula minn diversi servizzi distinti, liema servizzi jikkostitwixxu g?alhekk "tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw it-trasferimenti" fis-sens tal-imsemmija dispo?izzjoni. G?alkemm ma jistax ji?i esklu? li l-e?enzjoni inkwistjoni tista' tkopri servizzi li ma humiex intrinsikament trasferimenti, xorta jibqa' l-fatt li din l-e?enzjoni ma tistax tirrigwarda biss tran?azzjonijiet li jiffurmaw assjem distint, evalwat b'mod globali, u li g?andhom b?ala effett li jissodisfaw il-funzjonijiet spe?ifi?i u essenzjali ta' tali trasferimenti (12).

35.

Fi kliem ie?or, provvista kumplessa ta' servizzi tista' ti?i kklassifikata b?ala "tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw it-trasferimenti" biss jekk ikollha l-effett li twettaq il-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkarakterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus.

36.

Bl-e??ezzjoni sinjifikattiva tas-sentenza Axa UK (13), li ser insemmi iktar 'il quddiem fit-Taqsima B, il-Qorti tal-?ustizzja dejjem applikat il-kriterju tat-trasferiment ta' somma ta' flus sabiex ti?i ddeterminata l-e?istenza ta' "tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw it-trasferimenti" fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT (14). B'mod iktar ?enerali, il-Qorti tal-?ustizzja enfasizzat li t-tran?azzjonijiet imsemmija f'din id-dispo?izzjoni jikkon?ernaw servizzi jew strumenti li l-mod ta' funzjonament tag?hom jimplika t-trasferiment ta' somma ta' flus (15).

37.

Il-Qorti tal-?ustizzja spe?ifikat ukoll, f'diversi sentenzi, li l-kunsiderazzjonijiet dwar it-tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw it-trasferimenti japplikaw ukoll g?at-tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw il-pagamenti. Fi kliem ie?or, dawn i?-?ew? kun?etti huma s-su??ett ta' trattament komuni g?all-finijiet tal-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT (16). Ma jidhirlix li dan it-trattament komuni jista' ji?i kkritikat, peress li t-trasferiment jikkostitwixxi wie?ed mill-modalitajiet pratti?i li permezz tag?hom jista' jitwettaq pagament. Fil-fehma tieg?i, l-imsemmi trattament komuni huwa sa?ansitra impost mill-prin?ipju ta' newtralità fiskali, li jipprekludi li provvisti ta' servizzi paragonabbli, li huma g?alhekk f'kompetizzjoni ma' xulxin, ji?u ttrattati b'mod differenti mill-aspett tal-VAT (17).

38.

Nenfasizza li l-fatt li DPAS ma hijiex stabbiliment finanzjarju ma huwiex bi??ejjed sabiex is-servizzi pprovduti minnha jkunu esklu?i mill-kamp ta' applikazzjoni tal-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT. Skont ?urisprudenza stabbilita, it-tran?azzjonijiet previsti minn din l-e?enzjoni huma ddefiniti skont in-natura tas-servizzi pprovduti u mhux skont il-fornitur jew id-destinatarju tas-servizz (18). G?aldaqstant, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet, b'mod partikolari, li ?erti servizzi mwettqa g?al fondi ta' rtirar okkupazzjonali, minn operatur li ma huwiex stabbiliment finanzjarju, li jinvolvu b'mod partikolari l-amministrazzjoni tal-kontijiet individwali tal-?addiema u tal-kontribuzzjonijiet im?allsa mill-persuni li jimpjegaw, kienu jaqg?u ta?t l-imsemmija e?enzjoni (19).

39.

Madankollu, mill-kunsiderazzjonijiet pre?edenti jirri?ulta l-provvista ta' sempli?i servizz materjali, tekniku jew amministrattiv li ma jwettaqx il-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkarakterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus, ma hijiex koperta mill-e?enzjoni prevista fid-dispo?izzjoni ??itata iktar 'il fuq (20).

40.

Issa, fil-fehma tieg?i, servizzi b?al dawk ipprovduti minn DPAS fi?-?irkustanzi tal-kaw?a prin?ipali jid?lu pre?i?ament f'din il-kategorija ta' "sempli?i servizzi materjali, tekni?i jew amministrattivi" li jibqg?u su??etti g?all-VAT.

41.

Skont id-deskrizzjoni tag?ha pprovduta mill-qorti tar-rinviju fl-ewwel domanda mag?mula, il-provvista ta' servizzi inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tikkonsisti f'talba ta' DPAS lil stabbiliment finanzjarju, abba?i ta' awtorizzazzjoni ta' debitu dirett, li somma ta' flus tittie?ed mill-kont bankarju tal-pazjent u tit?allas lil DPAS, li sussegwentement titlob lill-bank tag?ha jittrasferixxi din is-somma ta' flus, wara t-tnaqqis tar-remunerazzjoni dovuta lilha, lid-dentist u lill-assigurator tal-pazjent.

42.

Nispe?ifika li, fid-dawl tal-obbligu li l-e?enzjoni stabbilita fl-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT ti?i interpretata strettament, il-fatt li s-servizz ipprovdut minn DPAS huwa indispensabbli g?at-twettiq tat-trasferiment jew tal-pagament, sa fejn jikkonkretizza l-intenzjoni tal-pazjent li jwettaq it-trasferiment tas-somma ta' flus mill-kont tieg?u, ma huwiex bi??ejjed sabiex dan is-servizz ji?i assimilat ma' "tran?azzjoni li tikkon?erna l-pagamenti jew it-trasferimenti" e?enti skont din id-dispo?izzjoni (21).

43.

Issa, tali servizz ma jwettaqx, b?ala tali, il-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkarakterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus, fis-sens tal-?urisprudenza ??itata iktar 'il fuq.

44.

Fil-fatt, fil-kuntest ta' dan is-servizz, DPAS ma twettaqx hija stess it-trasferiment tas-somom ta' flus miftiehma fil-kuntest tal-pjanijiet ta' kura dentali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali (22), i?da titlob lill-istabbilimenti finanzjarji kkon?ernati jwettquh. G?aldaqstant, l-intervent ta' DPAS jinsab fil-bidu tat-tran?azzjonijiet ta' trasferiment imwettqa minn dawn l-istabbilimenti, filwaqt li dawn tal-a??ar, min-na?a tag?hom, jaqg?u ta?t l-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT.

45.

Bl-istess mod, pazjent li jag?ti ordni ta' trasferiment favur id-dentist tieg?u ma jwettaqx huwa stess it-trasferiment tas-somma ta' flus miftiehma, i?da jitlob lill-bank tieg?u jwettqu. Il-fatt li DPAS kisbet is-setg?a li titlob it-trasferiment ta' somma ta' flus f'isem u g?an-nom tal-pazjent, ming?and il-bank ta' dan tal-a??ar, ma jistax ikollu l-effett li jittrasforma dan l-istadju preliminari fi "tran?azzjoni li tikkon?erna l-pagamenti jew it-trasferimenti" fis-sens tad-dispo?izzjoni ??itata iktar 'il fuq.

46.

Fi kliem ie?or, DPAS tipprovdi servizzi ta' ?estjoni amministrattiva li l-pazjenti huma formalment id-destinatarji tag?hom, wara r-istrutturazzjoni tal-ftehimiet kuntrattwali mibdija minn DPAS, u huma l-istabbilimenti finanzjarji kkon?ernati li jwettqu tran?azzjonijiet finanzjarji li jaqg?u ta?t l-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT. Fil-fehma tieg?i, in-natura amministrattiva tas-servizzi pprovduti minn DPAS hija kkonfermata mill-kontenut tal-ittra inti?a g?all-pazjenti wara r-istrutturazzjoni kuntrattwali tal-pjanijiet ta' pagament g?al kura dentali (23).

47.

Fil-fehma tieg?i, din l-interpretazzjoni hija kkorroborata wkoll mis-sentenzi Bookit (24) u National Exhibition Centre (25), mog?tija wara s-sentenza Axa UK (26), li kienu jirrigwardaw provvisti ta' servizzi marbuta iktar mill-qrib ma' tran?azzjonijiet ta' trasferiment milli huma s-servizzi inkwistjoni f'din is-sentenza tal-a??ar u fil-kaw?a prin?ipali.

48.

Fil-fatt, is-servizz ta' ppro?essar tal-pagament permezz ta' karta, li kien inkwistjoni fl-imsemmija sentenzi, kien jinkludi b'mod partikolari t-tra?missjoni ta' fajl ta' ftehim fl-a??ar tal-jum mill-fornitur lill-bank akkwirent tieg?u, filwaqt li din it-tra?missjoni kienet tibda l-pro?ess ta' pagament jew ta' trasferiment tas-somom ikkon?ernati mill-banek emittenti lejn il-bank akkwirent u, fl-a??ar nett, fil-kont ta' dan il-fornitur, u kienu biss il-pagamenti jew it-trasferimenti li dwarhom kienet tin?abar fl-imsemmi fajl l-informazzjoni ne?essarja li kienu ji?u effettivament e?egwiti (27).

49.

Issa, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li tali servizz ma jistax ji?i kklassifikat b?ala "tran?azzjoni li tikkon?erna l-pagamenti jew it-trasferimenti" e?entata skont l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT, peress li ma jwettaqx, b?ala tali, il-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkarakterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus (28).

50.

Il-Qorti tal-?ustizzja spe?ifikat, ?ustament, li dan is-servizz kien jikkonsisti, essenzjalment, fi skambju ta' informazzjoni bejn kummer?jant u l-bank akkwirent tieg?u sabiex jikseb il-pagament ta' o??ett jew ta' servizz offrut g?all-bejg? u, g?aldaqstant, ma kienx jikkonsisti tran?azzjoni finanzjarja inti?a li taqa' ta?t l-e?enzjoni msemmija iktar 'il fuq (29).

51.

Ma nara ebda ra?uni g?alfejn dan ir-ra?unament ma g?andux ji?i esti? g?al provvista ta' servizzi b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali. Fil-fatt, tali servizz, b?as-servizzi li kienu s-su??ett ta'-?ew? sentenzi ??itati iktar 'il fuq, jikkostitwixxi biss stadju qabel it-tran?azzjoni ta' trasferiment jew ta' pagament prevista minn din l-e?enzjoni u, konsegwentement, g?andu jibqa' su??ett g?all-VAT.

52.

Barra minn hekk, din il-konkluzjoni hija konformi mal-g?anijiet li l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT ifittex li jil?a. Minn na?a, skont ?urisprudenza stabbilita, it-tran?azzjonijiet e?enti skont l-Artikolu 135(1)(d) sa (f) ta' din id-direttiva huma, min-natura tag?hom, tran?azzjonijiet finanzjarji, minkejja li ma g?andhomx ne?essarjament jitwettqu minn bank jew minn stabbiliment finanzjarju (30).

53.

F'dan il-ka?, servizzi b'al dawk inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali huma ta' natura amministrattiva, kif spjegajt iktar 'il fuq. Kif enfasizza ?ustament il-Gvern tar-Renju Unit, numru kbir ta' operatori llum ja??ettaw pagamenti permezz ta' debitu dirett jew permezz ta' karta ta' kreditu. Fil-fehma tieg?i, il-?estjoni tal-aspetti amministrattivi ta' dawn il-modalitajiet ta' pagament ma tistax ti?i ttrattata b?ala tran?azzjoni finanzjarja e?enti skont id-dispo?izzjonijiet i??itati iktar 'il fuq.

54.

Min-na?a l-o?ra, u dejjem skont ?urisprudenza stabbilita, l-e?enzjonijiet imsemmija iktar 'il fuq ifittxu b'mod partikolari li jtaffu d-diffikultajiet marbuta mad-determinazzjoni tal-valur taxxabbli u tal-ammont tal-VAT li jista' jitnaqqas (31). F'dan ir-rigward, mill-ispejgazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju jirri?ulta li r-remunerazzjoni li tir?ievi DPAS g?as-servizzi tag?ha tikkonsisti fid-differenza bejn l-ammonti mi?bura ming?and il-pazjenti u l-ammonti m?allsa minn DPAS lid-dentist u lill-assiguratur. G?aldaqstant, id-determinazzjoni tal-valur taxxabbli ma tippre?enta ebda diffikultà partikolari, b'mod li din it-tran?azzjoni ma hijjex inti?a li tkun e?enti skont l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT.

55.

Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, nipproponi li l-Qorti tal-?ustizzja tirrispondi g?all-ewwel domanda mag?mula kif ?ej. L-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT g?andu ji?i interpretat fis-sens li provvista ta' servizzi b'al dik imwettqa mill-persuna taxxabbli fil-kaw?a prin?ipali, li tikkonsisti f'talba lill-istabbilimenti finanzjarji kkon?ernati, minn na?a, li somma ta' flus ti?i ttrasferita mill-kont bankarju tal-pazjent lejn dak tal-persuna taxxabbli abba?i ta' awtorizzazzjoni ta' debitu dirett u, min-na?a l-o?ra, li din is-somma sussegwentement ti?i ttrasferita minn dan il-kont tal-a??ar, wara t-tnaqqis tar-remunerazzjoni dovuta lill-persuna taxxabbli, lejn il-kontijiet bankarji rispettivi tad-dentist u tal-assiguratur tal-pazjent, ma tikkostitwixxi "tran?azzjoni li tikkon?erna l-pagamenti jew it-trasferimenti" e?enti skont din id-dispo?izzjoni peress li ma twettaqx, b?ala tali, il-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkarakterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus.

B. Fuq il-klassifikazzjoni b?ala "tran?azzjoni li tikkon?erna l-pagamenti jew it-trasferimenti" adottata fis-sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010, Axa UK (C?175/09, EU:C:2010:646)

56.

Sabiex nirrispondi g?ad-domandi tal-qorti tar-rinviju b'mod komplet, je?tie? li nsemmi wkoll is-soluzzjoni adottata mill-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza Axa UK (32) f'dak li jirrigwarda l-klassifikazzjoni b?ala "tran?azzjoni li tikkon?erna l-pagamenti jew it-trasferimenti". Mill-kunsiderazzjonijiet pre?edenti l-qarrej attent ser ikun di?à iddedu?a li din is-soluzzjoni, fil-fehma tieg?i, ffit li xejn tista' ti?i rrikon?iljata mal-?urisprudenza kemm pre?edenti kif ukoll sussegwenti g?al dik is-sentenza.

57.

F'dan ir-rigward, mid-de?i?joni tar-rinviju u mill-kjarifiki pprovduti minn dik il-qorti fuq talba tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li s-servizz ipprovdut minn DPAS, inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, huwa "identiku jew simili ?afna" g?al dak ipprovdut minn Denplan, kif deskritt fil-punti 7 sa 11 ta' din is-sentenza tal-a??ar (33). Ma nara ebda ra?uni g?alfejn g?andi nqieg?ed fid-dubju din il-konstatazzjoni fattwali, li taqa' ta?t il-?urisdizzjoni tal-qorti nazzjonali. Nenfasisza li DPAS, tal-inqas impli?itament, a??ettat din l-identi?ità jew din is-similitudni kbira g?aliex hija rristrutturat il-ftehimiet

kuntrattwali li jimplimentaw is-servizzi tagħha bil-għan li tevita l-konsegwenzi ta' dik is-sentenza (34).

58.

Fit-Taqsima A iktar 'il fuq, indikajt li servizz b'al dak ipprovdut fil-kawża prinċipali ma jikkostitwixxi "tranżazzjoni li tikkonferma l-pagamenti jew it-trasferimenti", peress li ma jwettaqx, b'ala tali, il-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jkkaratterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus.

59.

Min-na?a l-o?ra, fil-punt 28 tas-sentenza Axa UK (35), il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li servizz b'al dak ipprovdut minn Denplan kien jikkostitwixxi, "b'ala prinċipju", tranżazzjoni li tikkonferma pagamenti e?enti skont l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT. Madankollu, hija sussegwentement idde?idiet li tali servizz kellu ji?i kklassifikat b'ala rkupru ta' djun u, g?aldaqstant, kellu jkun su??ett g?all-VAT.

60.

B'dan il-mod, il-Qorti tal-?ustizzja ma e?aminatx jekk is-servizz ipprovdut minn Denplan kienx jissodisfa l-kriterju stabbilit mill-?urisprudenza pre?edenti sabiex ti?i identifikata "tranżazzjoni li tikkonferma l-pagamenti jew it-trasferimenti", ji?ifieri l-fatt li jitwettqu l-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jkkaratterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus. Issa, fil-fehma tiegħi, ftit li xejn hemm dubju li tali servizz, b'as-servizz ipprovdut minn DPAS fil-kawża prinċipali, ma jissodisfax dan il-kriterju.

61.

G?aldaqstant, il-kwistjoni mqajma mis-sentenza Axa UK (36) hija jekk il-Qorti tal-?ustizzja xtaqitx twessa' l-kun?ett ta' "tranżazzjoni li tikkonferma l-pagamenti jew it-trasferimenti", b'mod li fih ikunu inklu?i tranżazzjonijiet li ma jinvolvox, b'ala tali, it-trasferiment ta' somma ta' flus.

62.

Ma na?sibx li din kienet l-intenzjoni tal-Qorti tal-?ustizzja, g?all-motivi li ?ejjin. Qabelxejn, il-Qorti tal-?ustizzja ma esprimietx l-intenzjoni tagħha li twettaq tali bidla fil-?urisprudenza fis-sentenza ??itata iktar 'il fuq, i?da llimitat ru?ha li tirrileva fil-qosor li s-servizz inkwistjoni kien jikkostitwixxi "b'ala prinċipju" tranżazzjoni li tikkonferma pagamenti e?enti, sakemm ma jirrigwardax irkupru ta' djun (37).

63.

Barra minn hekk, hija ma stabbilixxietx kriterju ?did li jippermetti li ji?i ddelimitat il-kun?ett ta' "tranżazzjoni li tikkonferma l-pagamenti jew it-trasferimenti".

64.

Fl-a??ar nett, il-Qorti tal-?ustizzja kkonfermat il-?urisprudenza klassika tagħha, ibba?ata fuq il-kriterju ta' trasferiment ta' somma ta' flus, fis-sentenzi Bookit (38) u National Exhibition Centre (39), li ng?ataw wara s-sentenza Axa UK (40). Kif enfasizzajt fit-Taqsima A iktar 'il fuq (41), ir-rilevanza ta' dawn i?-?ew? sentenzi hija iktar u iktar kbira peress li, fil-fehma tiegħi, dawn kienu jirrigwardaw provvisti ta' servizzi marbuta iktar mill-qrib ma' tranżazzjonijiet ta' trasferiment milli huma s-servizzi inkwistjoni f'din is-sentenza tal-a??ar u fil-kawża prinċipali.

65.

Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preżedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja ma tapplikax is-soluzzjoni adottata fis-sentenza Axa UK (42) f'din il-kawża u, għaldaqstant, tiddeżi li provvista ta' servizzi b'għal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tikkostitwixxi "tranzazzjoni li tikkonferma l-pagamenti jew it-traferimenti" fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT.

C. Fuq l-assenza ta' rilevanza tal-identità tad-destinarju formali tal-provvista ta' servizz għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT (it-tieni domanda)

66.

Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk il-provvista ta' servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali tikkostitwixxi "kollezzjoni tad-debitu [irkupru ta' djun]" fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT.

67.

Inqis li ma huwiex neċessarju li tingħata rrisposta għal din id-domanda fid-dawl tar-risposta li qiegħed nipproponi għall-ewwel domanda magħmula. Fil-fatt, din ir-risposta tkun neċessarja biss fil-każ li s-servizz inkwistjoni jidher, b'għala prinċipju, fil-kamp ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT b'għala "tranzazzjoni li tikkonferma l-pagamenti jew it-trasferimenti". F'dan il-każ, tqum għalhekk il-kwistjoni jekk dan is-servizz jaqax ta' l-eżenzjoni prevista għall-attivitàjiet ta' rkupru ta' djun.

68.

Peress li nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi fis-sens li s-servizz inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma jikkostitwixxi "tranzazzjoni li tikkonferma l-pagamenti jew it-trasferimenti", ma huwiex iktar neċessarju li tiġi eżaminata l-portata tal-eżenzjoni għall-imsemmija eżenzjoni. Minn perspettiva Prattika, peress li r-risposta li qiegħed nipproponi għall-ewwel domanda timplika li dan is-servizz huwa suġġett għall-VAT, ma huwiex iktar neċessarju li jiġi mistoqsi jekk huwiex suġġett għall-VAT b'għala rkupru ta' dejn.

69.

Madankollu, nixtieq insemmi wkoll ir-rilevanza, għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-eżenzjoni msemmija iktar 'il fuq, tal-fatt, imsemmi fit-tieni domanda preliminari magħmula, li s-servizz inkwistjoni fil-kawża prinċipali huwa pprovdut formalment mill-persuna taxxabbli (DPAS) lid-debitur tal-pagament (il-pazjent), u mhux lill-kreditur ta' dan il-pagament (id-dentist), wara l-emenda għall-ftehimiet kuntrattwali bejn il-partijiet.

70.

F'dan ir-rigward, infakkar li, skont l'urisprudenza stabbilita, it-tegħid inkunsiderazzjoni tar-realtà ekonomika jikkostitwixxi kriterju fundamentali għall-applikazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT (43). F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja aġġettat espressament il-possibbiltà li xi dispożizzjonijiet kuntrattwali ma jirriflettux ir-realtà ekonomika tas-servizzi mwettqa, li fuqha għandha tkun ibbażata l-applikazzjoni ta-sistema tal-VAT (44).

71.

Issa, mid-deskrizzjoni tal-fatti pprovduta mill-qorti tar-rinviju jirriżulta li DPAS wettqet

ristrutturazzjoni tal-ftehimiet kuntrattwali li jimplimentaw il-pjanijiet ta' pagament għall-kura dentali tagħha sabiex jindikaw ukoll il-pazjent, u mhux biss id-dentist, b'ala d-destinatarju ta' dawn is-servizzi. L-għan iddikjarat ta' din ir-ristrutturazzjoni kien li jiġi evitat li l-parti mis-servizzi pprovduti lill-pazjenti tiġi kklassifikata b'ala "kollezzjoni tad-debitu [irkupru ta' djun]" wara s-sentenza Axa UK (45), b'mod li din il-parti tibqa' eżenti mill-VAT (46).

72.

Fil-kuntest ta' din ir-ristrutturazzjoni, DPAS iddikjarat, kemm lid-dentisti kif ukoll lill-pazjenti, li r-realtà ekonomika tal-provvisti ta' servizzi tagħha kienet ser tibqa' ma tinbidilx, peress li l-bidliet kienu "purament amministrattivi" u ma kienu jimplikaw "ebda differenza Prattika meta mqabbla mal-ftehimiet attwali" (47).

73.

F'tali żirkustanzi, din ir-ristrutturazzjoni tal-ftehimiet kuntrattwali, intiża li tindika l-pazjent ukoll u mhux iktar id-dentist biss b'ala d-destinatarju ta' dawn is-servizzi, hija irrilevanti għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT. Din il-konklużjoni tirriżulta mill-obbligu li l-applikazzjoni tas-sistema tal-VAT tkun ibbażata fuq ir-realtà ekonomika tas-servizzi inkwistjoni, fis-sens tal-urisprudenza żittata iktar 'il fuq.

74.

Jidhirli li dan l-approv huwa impost ukoll mill-Artikolu 131 tad-Direttiva dwar li VAT li skontu l-eżenzjonijiet previsti, b'mod partikolari, fl-Artikolu 135(1)(d) ta' din id-direttiva, għandhom japplikaw "skond kondizzjonijiet li l-Istati Membri għandhom jistabilixxu għall-finijiet li jiġuraw l-applikazzjoni korretta u ara ta' dawk l-eżenzjonijiet u tal-prevenzjoni ta' kawlkwe evażjoni, evitar jew abbuż possibbli". F'dan ir-rigward, nispejifika li ma jidhirli li huwa neċessarju li wieċed jirrikorri għall-kummentarji dwar l-abbuż ta' dritt, minkejja li huma stabbiliti sewwa fil-qasam tal-VAT (48), peress li l-obbligu li wieċed jibbaża rużu fuq ir-realtà ekonomika tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni jippermetti li tiġi riżolta l-problema mqajma mit-tieni domanda mqajma.

75.

Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preżedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għal din id-domanda kif se. L-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-fatt li s-servizz inkwistjoni fil-kawża prinċipali huwa pprovdut formalment mill-persuna taxxabli lid-debitur tal-pagament (il-pazjent) u mhux lill-kreditur ta' dan il-pagament (id-dentist), wara emenda għall-ftehimiet kuntrattwali bejn il-partijiet, huwa irrilevanti għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni peress li r-realtà ekonomika ta' dan is-servizz baqqet ma nbidlitx.

76.

Nispejifika li din ir-risposta tkun ukoll rilevanti li kieku l-Qorti tal-Ġustizzja kellha tiddeċiedi li tapplika s-soluzzjoni adottata fis-sentenza Axa UK (49) f'din il-kawża, kuntrarjament għal dak li pproponejt fit-taqsimiet A u B iktar 'il fuq. Fil-fehma tiegħi, li kieku l-Qorti tal-Ġustizzja kellha tqis li provvista ta' servizzi b'al dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandha tiġi kklassifikata b'ala tranżazzjoni ta' "kollezzjoni tad-debitu [irkupru ta' djun]" (sużetta għall-VAT), ikun irrilevanti, għall-finijiet ta' din il-klassifikazzjoni, jekk il-ftehimiet kuntrattwali inkwistjoni fil-kawża prinċipali jindikawx id-dentist jew il-pazjent b'ala d-destinatarju formali ta' dan is-servizz. Fil-fatt, l-obbligu li wieċed jibbaża rużu fuq ir-realtà ekonomika tat-tranżazzjonijiet għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-VAT jipprekludi wkoll, f'dan il-każ, li sempliġi tibdil fit-termini kuntrattwali jista' jbidel il-klassifikazzjoni

ta' provvista ta' servizzi meta r-realtà ekonomika tagħha baqgħet ma nbidlitx (50).

VI. Konklużjoni

77.

Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domandi preliminari tal-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa u tal-Ekwità), ir-Renju Unit) kif ġej:

1)

L-Artikolu 135(1)(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 provvista ta' servizzi b'għal dik imwettqa mill-persuna taxxabbli fil-kawża prinċipali, li tikkonsisti f'talba lill-istabbilimenti finanzjarji kkonċernati, minn naħa, li somma ta' flus tiġi ttrasferita mill-kont bankarju tal-pazjent lejn dak tal-persuna taxxabbli abbażi ta' awtorizzazzjoni ta' debitu dirett u, min-naħa l-oħra, li din is-somma sussegwentement tiġi ttrasferita minn dan il-kont tal-aħġar, wara t-tnaqqis tar-remunerazzjoni dovuta lill-persuna taxxabbli, lejn il-kontijiet bankarji rispettivi tad-dentist u tal-assiguratur tal-pazjent, ma tikkostitwixxi "tranzazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti" eżenti skont din id-dispożizzjoni peress li ma twettaqx, b'ala tali, il-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkarakterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus.

2)

L-Artikolu 135(l)(d) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li l-fatt li s-servizz inkwistjoni fil-kawża prinċipali huwa pprovdut formalment mill-persuna taxxabbli lid-debitur tal-pagament (il-pazjent) u mhux lill-kreditur ta' dan il-pagament (id-dentist), wara emenda għall-ftehimiet kuntrattwali bejn il-partijiet, huwa irrilevanti għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni peress li r-realtà ekonomika ta' dan is-servizz baqgħet ma nbidlitx.

(1) Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

(2) Direttiva tal-Kunsill tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1).

(3) Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

(4) Artikolu 13(B)(d)(3) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d'ul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23).

(5) Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

(6) Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

(7) Sentenza tas-26 ta' Mejju 2016 (C-607/14, EU:C:2016:355).

(8) Sentenza tas-26 ta' Mejju 2016 (C-130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357).

(9) Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

(10) Sentenza tal-5 ta' Ġunju 1997 (C-2/95, EU:C:1997:278, punt 53): "[l]-trasferiment huwa tranzazzjoni li tikkonsisti fl-eżekuzzjoni ta' ordni ta' trasferiment ta' somma ta' flus minn kont bankarju għal ieor. Huwa kkaratterizzat b'mod partikolari mill-fatt li jinvolvi bidla fis-sitwazzjoni

legali u finanzjarja e?istenti, minn na?a, bejn il-persuna li tag?ti l-ordni u l-benefi?jarju u, u min-na?a l-o?ra, bejn dawn tal-a??ar u l-banek rispettivi tag?hom u, jekk ikun il-ka?, bejn il-banek. Barra minn hekk, it-tran?azzjoni li tinvolvi din il-bidla hija unikament it-trasferiment tal-fondi bejn il-kontijiet, indipendentement mill-kaw?a tag?ha. G?alhekk, peress li t-trasferiment huwa biss mezz ta' trasferiment ta' fondi, l-aspetti funzjonali huma de?i?ivi sabiex ji?i stabbilit jekk tran?azzjoni tikkostitwixxi trasferiment fis-sens tas-Sitt Direttiva [issostitwita bid-Direttiva dwar il-VAT]".

(11) Barra minn hekk, dan il-kriterju jikkorrispondi g?ad-definizzjoni normali tal-kun?ett ta' "trasferiment" u g?ad-definizzjoni stabbilita fl-Artikolu 4(24) tad-Direttiva (UE) 2015/2366 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tal-25 ta' Novembru 2015 dwar is-servizzi ta' pagament fis-suq intern, li temenda d-Direttivi 2002/65/KE, 2009/110/KE u 2013/36/UE u r-Regolament (UE) Nru 1093/2010, u li t?assar id-Direttiva 2007/64/KE (?U 2015, L 337, p. 35), it-trasferiment huwa "servizz ta' pagament g?all-ikkreditar ta' kont ta' pagament ta' benefi?jarju b'tran?azzjoni ta' pagament jew sensiela ta' tran?azzjonijiet ta' pagament minn kont ta' pagament ta' pagatur mill-fornitur ta' servizzi ta' pagament li j?omm il-kont ta' pagament tal-pagatur, abba?i ta' struzzjoni mog?tija mill-pagatur".

(12) Sentenzi tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355, punt 39); tas-26 ta' Mejju 2016, National Exhibition Centre (C?130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punt 34), u, f'dan is-sens, tal-5 ta' ?unju 1997, SDC (C?2/95, EU:C:1997:278, punti 64 sa 66).

(13) Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C?175/09, EU:C:2010:646).

(14) Sentenzi tal-5 ta' ?unju 1997, SDC (C?2/95, EU:C:1997:278, punt 53); tat-28 ta' Lulju 2011, Nordea Pankki Suomi (C?350/10, EU:C:2011:532, punt 25); tat-13 ta' Marzu 2014, ATP PensionService (C?464/12, EU:C:2014:139, punt 79); tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355, punt 38), u tas-26 ta' Mejju 2016, National Exhibition Centre (C?130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punt 33).

(15) Sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, Hedqvist (C?264/14, EU:C:2015:718, punt 40), u, f'dan is-sens, tat-12 ta' ?unju 2014, Granton Advertising (C?461/12, EU:C:2014:1745, punti 37 u 38).

(16) Ara s-sentenzi tal-5 ta' ?unju 1997, SDC (C?2/95, EU:C:1997:278, punt 50); tat-28 ta' Lulju 2011, Nordea Pankki Suomi (C?350/10, EU:C:2011:532, punt 26); tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355, punt 43), u tas-26 ta' Mejju 2016, National Exhibition Centre (C?130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punt 38).

(17) Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-2 ta' Di?embru 2010, Everything Everywhere (C?276/09, EU:C:2010:730, punt 31).

(18) Ara, b'mod partikolari s-sentenzi tal-5 ta' ?unju 1997, SDC (C?2/95, EU:C:1997:278, punt 32); tas-26 ta' ?unju 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C?305/01, EU:C:2003:377, punt 64); tat-13 ta' Marzu 2014, ATP PensionService (C?464/12, EU:C:2014:139, punt 78); tat-22 ta' Ottubru 2015, Hedqvist (C?264/14, EU:C:2015:718, punt 39); tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355, punt 36), u tas-26 ta' Mejju 2016, National Exhibition Centre (C?130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punt 31).

(19) Sentenza tat-13 ta' Marzu 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punti 77 sa 85). Il-Qorti tal-?ustizzja indikat li t-tran?azzjonijiet li jikkonkretizzaw id-drittijiet tal-affiljati lejn il-fondi ta' rtirar permezz tat-trasformazzjoni tal-kreditu tal-?addiem fil-konfront tal-persuna li timpjegah fi kreditu fil-konfront tal-fond ta' rtirar li mieg?u huwa affiljat, kienu jikkostitwixxu "tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw il-pagamenti jew it-trasferimenti" (punt 82 tal-istess sentenza).

(20) Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-5 ta' ?unju 1997, SDC (C?2/95, EU:C:1997:278, punt 66); tat-13 ta' Di?embru 2001, CSC Financial Services (C?235/00, EU:C:2001:696, punti 26 sa 28); tat-28 ta' Lulju 2011, Nordea Pankki Suomi (C?350/10, EU:C:2011:532, punti 24 u 28 sa 39); tat-13 ta' Marzu 2014, ATP PensionService (C?464/12, EU:C:2014:139, punt 79); tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355, punti 40 u 51), u tas-26 ta' Mejju 2016, National Exhibition Centre (C?130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punti 35 u 46).

(21) Sentenzi tal-5 ta' ?unju 1997, SDC (C?2/95, EU:C:1997:278, punt 65); tat-13 ta' Di?embru 2001, CSC Financial Services (C?235/00, EU:C:2001:696, punt 32); tat-28 ta' Lulju 2011, Nordea Pankki Suomi (C?350/10, EU:C:2011:532, punt 31); tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355, punt 45), u tas-26 ta' Mejju 2016, National Exhibition Centre (C?130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punt 40).

(22) Konsegwentement, tista' ssir distinzjoni bejn il-fatti tal-kaw?a prin?ipali u dawk li wasslu g?as-sentenza ATP PensionService (C?464/12, EU:C:2014:139). Ara n-nota ta' qieg? il-pa?na 19 ta' dawn il-konkluzjonijiet.

(23) Fil-fatt, minn din l-ittra, i??itata mill-qorti tar-rinviju u li qieg?ed nirriprodu?i estratti minnha iktar 'il quddiem, jirri?ulta li DPAS tipprovdi servizzi ta' ?estjoni amministrattiva: "Il-?bid ta' kull xahar [tieg?ek] jitwettag permezz ta' [DPAS], li fasslet, tipprovdi u tamministra l-pjan ta' kura dentali tieg?ek billi tu?a l-istatus tag?ha ta' amministratur ta' debitu dirett. G?alkemm fil-passat, naturalment, DPAS kellha relazzjoni mieg?ek, a?na ?allasna lil DPAS, b?ala klinika dentali, spejje? ta' ?estjoni mnaqqsa mill-pagament permezz ta' debitu dirett li wettaqt inti. [...] Minn issa 'l quddiem, huwa propost [...] li parti mill-ammont totali ta' kull xahar li inti t?allas permezz ta' debitu dirett lil DPAS tin?amm minn DPAS fil-kuntest tal-obbligu tag?ha lejk li ti??estixxi u tamministra l-pjanijiet ta' pagamento g?al kura dentali tieg?ek, il-polza ta' assigurazzjoni komplementari tieg?ek u l-linja telefonika ta' emer?enza dentali" (korsiv mi?jud minni). Ara, ukoll, il-punti 17 sa 19 ta' dawn il-konkluzjonijiet.

(24) Sentenza tas-26 ta' Mejju 2016 (C?607/14, EU:C:2016:355).

(25) Sentenza tas-26 ta' Mejju 2016 (C?130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357).

(26) Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C?175/09, EU:C:2010:646).

(27) Sentenzi tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355, punt 44), u National Exhibition Centre (C?130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punt 39).

(28) Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355, punti 45 sa 51), u National Exhibition Centre (C?130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punti 40 sa 46).

(29) Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355, punti 53 sa 56), u National Exhibition Centre (C?130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punti 48 sa 51).

(30) Sentenzi tad-19 ta' April 2007, Velvet & Steel Immobilien (C?455/05, EU:C:2007:232, punt 22); tat-22 ta' Ottubru 2009, Swiss Re Germany Holding (C?242/08, EU:C:2009:647, punt 46); tat-12 ta' ?unju 2014, Granton Advertising (C?461/12, EU:C:2014:1745, punt 29); tat-13 ta' Marzu 2014, ATP PensionService (C?464/12, EU:C:2014:139, punt 78); tat-22 ta' Ottubru 2015, Hedqvist (C?264/14, EU:C:2015:718, punt 37); tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355, punt 36), u tas-26 ta' Mejju 2016, National Exhibition Centre (C?130/15, mhux ippubblikata,

EU:C:2016:357, punt 31).

(31) Sentenzi tad-19 ta' April 2007, Velvet & Steel Immobilien (C?455/05, EU:C:2007:232, punt 24); tal-10 ta' Marzu 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C?540/09, EU:C:2011:137, punt 21); tat-12 ta' ?unju 2014, Granton Advertising (C?461/12, EU:C:2014:1745, punt 30); tat-22 ta' Ottubru 2015, Hedqvist (C?264/14, EU:C:2015:718, punt 36); tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355, punt 55), u tas-26 ta' Mejju 2016, National Exhibition Centre (C?130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punt 50).

(32) Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C?175/09, EU:C:2010:646).

(33) Ara l-punt 12 ta' dawn il-konklu?jonijiet.

(34) Ara l-punti 16 sa 19 ta' dawn il-konklu?jonijiet.

(35) Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C?175/09, EU:C:2010:646).

(36) Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C?175/09, EU:C:2010:646).

(37) Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010, Axa UK (C?175/09, EU:C:2010:646, punt 28).

(38) Sentenza tas-26 ta' Mejju 2016 (C?607/14, EU:C:2016:355).

(39) Sentenza tas-26 ta' Mejju 2016 (C?130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357).

(40) Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C?175/09, EU:C:2010:646).

(41) Ara l-punti 47 sa 51 ta' dawn il-konklu?jonijiet.

(42) Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C?175/09, EU:C:2010:646).

(43) Sentenzi tal-20 ta' Frar 1997, DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77, punt 23); tat-28 ta' ?unju 2007, Planzer Luxembourg (C?73/06, EU:C:2007:397, punt 43); tas-7 ta' Ottubru 2010, Loyalty Management UK u Baxi Group (C?53/09 u C?55/09, EU:C:2010:590, punt 39), u tal-20 ta' ?unju 2013, Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, punt 42).

(44) Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-20 ta' ?unju 2013, Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, punt 44).

(45) Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C?175/09, EU:C:2010:646).

(46) Ara l-punti 16 sa 19 ta' dawn il-konklu?jonijiet.

(47) Ara l-punti 18 u 19 ta' dawn il-konklu?jonijiet.

(48) Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Halifax et (C?255/02, EU:C:2006:121, punti 74 u 75); tas-17 ta' Di?embru 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, punti 35 u 36), u tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens et (C-251/16, EU:C:2017:881).

(49) Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C?175/09, EU:C:2010:646).

(50) Ara l-punt 72 ta' dawn il-konklu?jonijiet.