



Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tmien Awla)

26 ta' Settembru 2013*

“VAT — Direttiva 2006/112/KE — Artikoli 2(1)(ċ), 26, 62 u 63 — Avveniment li jagħti lok għal ħlas — Servizzi reċiproċi — Tranzazzjonijiet bi ħlas — Valur taxxabbli ta' tranzazzjoni fil-każ ta' korrispettiv ikkostitwit minn servizzi — Għoti minn persuna fiżika lil kumpannija tad-dritt li tuża u li tikri lil terzi proprjetajiet immobbli inkambju għal servizzi ta' titjib u ta' tqegħid ta' għamara f'dawn il-proprjetajiet minn din il-kumpannija”

Fil-Kawża C-283/12,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari taht l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Administrativen sad Varna (il-Bulgarija), permezz ta' deċiżjoni tad-29 ta' Mejju 2012, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-6 ta' Ġunju 2012, fil-proċedura

Serebryannay vek EOOD

vs

Direktor na Direksia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tmien Awla),

komposta minn E. Jarašiūnas (Relatur), President tal-Awla, C. Toader u C. G. Fernlund, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: Y. Bot,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ipprezentati:

- għall-Gvern Bulgaru, minn E. Petranova u Y. Atanasov, bħala aġenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn C. Soulay u R. Lyal, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konkluzjonijiet,

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: il-Bulgaru.

Sentenza

- 1 It-talba għal deċiżjoni preliminari hija bbażata fuq l-interpretazzjoni tal-Artikoli 2(1)(ċ), 26, 62 u 63 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT").
- 2 Din it-talba giet ipprezentata fil-kuntest ta' kawża bejn Serebryannay vek EOOD (iktar 'il quddiem "Serebryannay vek") u d-Direktor na Direksia "Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravljenje na Natsionalnata agentsiya za prihodite (Direttur tad-Direttorat "Appelli u Infurzar" għall-belt ta' Varna, fi hdan l-awtorità ċentrali tal-aġenzija nazzjonali tad-dhul pubbliku, iktar 'il quddiem id-"Direttur") dwar avviż ta' taxxa rettifikattiv li jissuġġetta lil Serebryannay vek għall-ħlas tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") għax-xahar ta' Lulju 2010.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

- 3 Skont l-Artikolu 2(1) tad-Direttiva tal-VAT:

"It-transazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għall-VAT:

[...]

- (ċ) il-provvista ta' servizzi bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali;

[...]"

- 4 L-Artikolu 26(1) ta' din id-direttiva jipprovdi:

"Kull waħda minn dawn it-transazzjonijiet li ġejjin għandha titqies bħala provvista ta' servizzi bi ħlas:

- (a) l-użu ta' merkanizja li tiffirma parti mill-assi ta' negozju għall-użu privat ta' persuna taxxabbli jew tal-persunal tiegħu jew, b'mod iktar ġenerali, għal skopijiet oħra barra dawk tan-negozju tiegħu, fejn il-VAT fuq din il-merkanzija kienet deducibbli kollha jew parti minnha;
- (b) il-provvista ta' servizzi magħmula mingħajr ħlas minn persuna taxxabbli għall-użu privat tagħha jew għall-persunal tagħha, jew b'mod iktar ġenerali, għal skopijiet barra dawk tan-negozju tagħha."

- 5 Skond l-Artikolu 62 tal-imsemmija direttiva:

"Għall-finijiet ta' din id-Direttiva:

- (1) 'Avveniment li jagħti lok għal ħlas' għandha tfisser okkorrenza li permezz tagħha l-kondizzjonijiet legali meħtieġa biex tiġi imposta l-VAT huma sodisfatti;
- (2) Il-VAT għandha tiġi 'imposta' meta l-awtorità tat-taxxa ssir intitolata bil-liġi, f'mument partikolari, biex tiġbor it-taxxa mill-persuna soġġetta li tħallasha, għalkemm iż-żmien għall-ħlas jista' jkun pospost."

- 6 L-Artikolu 63 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li “[g]ħandu jkun hemm avveniment li jagħti lok għal ħlas u l-VAT għandha tiġi imposta meta l-merkanzija jew is-servizzi huma pprovduti.”
- 7 Skont l-Artikolu 65 tal-istess direttiva “[m]eta ħlas jrid isir akkont qabel ma l-merkanzija jew is-servizzi jiġu pprovduti, il-VAT għandha tiġi imposta meta jiġi riċevut il-ħlas u fuq l-ammont riċevut.”
- 8 L-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:
- “Fir-rigward tal-provvista ta’ merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77, l-ammont taxxabli għandu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi ħlas miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur, għall-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista.”
- 9 L-Artikolu 75 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li:
- “Fir-rigward tal-provvista ta’ servizzi, kif imsemmija fl-Artikolu 26, fejn merkanzija li tiffirma parti mill-assi ta’ negozju tintuża għal finijiet privati jew servizzi jitweqqu bla ħlas, l-ammont taxxabli għandu jkun l-ispiza kollha għall-persuna taxxabli tal-provvediment tas-servizzi.”
- 10 L-Artikolu 80(1) ta’ din id-direttiva jipprovdi li, sabiex jimpedixxu l-evażjoni jew l-evitar tat-taxxa, l-Istati Membri jistgħu fil-każijiet li ġejjin jieħdu miżuri sabiex, fir-rigward tal-kunsinna ta’ oġġetti jew tal-provvista ta’ servizzi li jinvolvu rabtiet ta’ familja jew rabtiet oħra personali stretti, rabtiet ta’ ġestjoni, ta’ proprjetà, ta’ shubija, finanzjarji jew legali kif iddefinit mill-Istat Membru, il-valur taxxabli għandu jkun il-valur tas-suq miftuħ tat-tranzazzjoni fil-każijiet li dan l-artikolu jelenka.

Id-dritt Bulgaru

- 11 L-Artikolu 2(1) tal-liġi dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n° 63, tal-4 ta’ Awwissu 2006), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-kawża prinċipali (iktar ’il quddiem iż-“ZDDS”), jipprovdi li hija sugġetta għall-VAT kull provvista ta’ servizzi mwettqa bi ħlas.
- 12 L-Artikolu 9 taż-ZDDS jipprovdi:
- “1) Il-fatt li jiġi pprovdut servizz jikkostitwixxi provvista ta’ servizzi.
- 2) Hija kkunsidrata wkoll bħala provvista ta’ servizz:
- [...]
4. il-provvista mid-detentur jew minn minn juża servizz bl-għan li jsewwi u/jew itejjeb attiv mikri jew ipprovdut għall-użu.
- 3) Huma ekwivalenti għal provvista ta’ servizz imwettqa bi ħlas:
1. il-provvista ta’ servizz għall-bżonnijiet privati tal-persuna fizika taxxabli, tal-proprjetarju, tal-impjegati jew ta’ terzi sakemm jintuża, matul din il-provvista, oġġett waqt il-manifattura, l-importazzjoni jew ix-xiri li minnu t-taxxa tal-input tnaqqset kollha jew parzjalment;
 2. il-provvista, mingħajr korrispettiv, ta’ servizz għall-bżonnijiet privati tal-persuna fizika taxxabli, tal-proprjetarju, tal-impjegati jew ta’ terzi.

4) Il-paragrafu 3 ma għandux japplika fil-każ ta’:

[...]

2. provvista ta’ servizz mwettqa mingħajr ħlas minn detentur/utent għat-tiswija ta’ element tal-attiv mikri jew mqiegħed għad-dispożizzjoni, fil-każijiet fejn l-element tal-attiv ġie mikri jew tqiegħed għad-dispożizzjoni tad-detentur/utent, u ġie effettivament użat b’mod kontinwu, għal żmien li ma huwiex inferjuri għal tliet snin;
3. provvista ta’ servizz mwettqa mingħajr ħlas minn konċessjonarju bl-għan tat-titjib tal-element tal-attiv mqiegħed għad-dispożizzjoni, meta din hija kundizzjoni u/jew obbligu taht il-kuntratt ta’ konċessjoni;

[...]”

13 Skont l-Artikolu 25 taż-ZDDS:

“1) Fis-sens ta’ din il-liġi, b’avveniment li jagħti lok għall-ħlas tal-VAT għandu jiġi mifhum, il-provvista ta’ oġġetti jew ta’ servizzi mwettqa mill-persuna taxxabli fis-sens ta’ din il-liġi [...]

2) L-avveniment li jagħti lok għall-ħlas tal-VAT iseħħ fid-data li fiha l-proprjetà tal-oġġett tiġi ttrasferita jew f’dik li fiha s-servizz jiġi pprovdut.

3) Minbarra l-każijiet imsemmija fil-paragrafu 2, l-avveniment li jagħti lok għall-ħlas tat-taxxa jseħħ:

[...]

6. fid-data attwali tar-restituzzjoni tal-element tal-attiv wara tiswija u/jew titjib mat-terminazzjoni tal-kuntratt jew mal-interruzzjoni fl-użu tal-element tal-attiv fil-każ tal-eżekuzzjoni tas-servizzi mingħajr ħlas minn detentur jew minn utent bl-għan ta’ tiswija u/jew titjib ta’ element tal-attiv mikri jew mqiegħed għad-dispożizzjoni, meta l-kundizzjonijiet previsti fil-punti 2 u (3) tal-Artikolu 9(4) ma jintlaħqux.

[...]

6) Fid-data li fiha jseħħ l-avveniment li jagħti lok għal ħlas, skont il-paragrafi 2, 3 u 4:

1. it-taxxa fis-sens ta’ din il-liġi ssir dovuta għat-tranzazzjonijiet taxxabli u jseħħ l-obbligu, għall-persuna taxxabli rreġistrata, li tillikwida t-taxxa.

[...]”

14 L-Artikolu 26 taż-ZDDS jipprovdi:

“[...]

2) Il-valur taxxabli huwa ddeterminat fuq il-bażi tal-elementi kollha inklużi fil-kumpens li l-fornitur jew min jipprovdi s-servizz irċieva mix-xerrej jew mill-benefiċjarju jew minn terzi fil-kuntest tat-tranzazzjoni jew tal-kumpens li huwa dovut lill-fornitur jew lil min jipprovdi s-servizz, fejn l-ammont ta’ dan il-kumpens ikun espress, nett tal-VAT, fleva u stotinki. Ma humiex ikkunsidrati bħala korrispettiv il-ħlasijiet ta’ interessi u ta’ klawżoli penali li għandhom natura ta’ kumpens.

[...]

(7) Meta l-korrispettiv ta' tranzazzjoni huwa kompletament jew parzjalment ikkostitwit minn oġġetti jew servizzi (il-ħlas isir kompletament jew parzjalment permezz ta' oġġetti jew servizzi), il-valur taxxabli ta' din it-tranzazzjoni huwa kkostitwit mill-valur fis-suq miftuħ tal-oġġett jew tas-servizz ipprovdut, ikkalkulat fid-data li fiha l-VAT tkun saret dovuta.”

15 L-Artikolu 27(3) taż-ZDDS jipprovdi:

“[...]

3) Il-valur taxxabli tas-servizzi li ġejjin huwa kkostitwit mill-prezz tas-suq:

1. kunsinna bejn persuni relatati;

[...]

3. kunsinna mingħajr ħlas fis-sens tal-punt 4 tal-Artikolu 9(2).”

16 Skont l-Artikolu 130 taż-ZDDS:

“1) Kull kunsinna jew provvista li l-korrispettiv tagħha kien (kompletament jew parzjalment) stabbilit f'oġġetti jew f'servizzi hija kkunsidrata bħala li tirrappreżenta żewġ kunsinni jew provvisti korrelativi u kull wieħed mill-fornituri jew minn min jiprovdi s-servizz huwa kkunsidrat bħala bejjiegħ ta' dak li huwa jipprovdi u bħala xerrej ta' dak li huwa jircievi.

2) L-avveniment li jagħti lok għall-ħlas tal-VAT għall-kunsinni msemija fil-paragrafu (1) isehh skont ir-regoli ġenerali tal-liġi.

3) Il-kunsinna msemija fil-paragrafu (1), li l-avveniment tagħha li jagħti lok għal ħlas isehh f'data preċedenti, titqies li tkun ħlas bil-quddiem (komplet jew parzjali) tat-tieni kunsinna.”

17 Il-punt 8 tal-paragrafu (1) tad-dispożizzjonijiet kumplimentari taż-ZDDS jipprovdi li servizz jiġi pprovdut “mingħajr ħlas” meta huwa ma jkunx sugġett għal ebda servizz korrispettiv jew meta l-valur tiegħu jeċċedi diversi drabi dak tas-servizz korrispettiv.

18 Il-liġi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji u fuq id-dħul (Zakon za korporativnoto i podohodno oblagane) tipprovdi fl-Artikolu 51 tagħha:

“1) L-attivi fissi intangibbli taxxabli huma:

1. ir-rizorsi mhux finanzjarji miksuba, li:

a) ma għandhomx sustanza fiżika;

b) huma użati matul iktar minn 12-il xahar;

ċ) għandhom żmien ta' ħajja limitat;

d) għandhom valur daqs jew aqwa mill-iktar valur zghir minn dawn li ġejjin:

aa) il-valur minimu tal-attivi fissi intangibbli stabbilit mill-politika ta' kontabbiltà tal-persuna taxxabli;

bb) BGN 700;

[...]

3. L-ammonti imposti taħt tranżazzjonijiet ekonomiċi, li jwasslu għal zieda tal-vantaġġ ekonomiku tal-attivi mikrija jew ipprovduti lil utenti; l-imsemmija ammonti ma jikkostitwixxux attivi tangibbli fissi, għall-finijiet tat-taxxa.

[...]”

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

- 19 Serebryannay vek hija impriża b'azzjonist uniku b'responsabbiltà limitata rregolata mid-dritt Bulgaru li tappartjeni lil B. Bodzuliak, li huwa wkoll l-amministratur. Skont ir-registru tal-kummerċ, hija għandha bħala għan b'mod partikolari l-kiri ta' immobbli, it-turiżmu u l-provvista ta' servizzi ta' lukandi.
- 20 Fix-xahar ta' Ġunju 2009, B. Bodzuliak xtara, personalment, appartament li jinstab f'aparthotel f'Varna. Huwa xtara wkoll appartament ieħor fl-istess belt. Dawn l-appartamenti huma ddikjarati bħala miżmuma f'koproprietà minn Bodzuliak u l-mara tiegħu (iktar 'il quddiem il-“proprietarji”).
- 21 Fit-8 ta' April 2009, B. Bodzuliak ikkonkluda f'ismu żewġ kuntratti ta' kontenut identiku ma' Serebryannay vek, li permezz tagħhom huwa ta' lil din tal-aħħar “dritt reali ta' użufrutt” fuq il-proprietajiet immobbli tiegħu li għadhom shell, u b'mod partikolari ż-żewġ appartamenti inkwistjoni, għal perijodu ta' hames snin, bil-possibbiltà ta' estensjoni. Kien previst li Serebryannay vek kienet ser tagħti l-imsemmija appartamenti għall-kiri lil terzi.
- 22 Taħt dawn il-kuntratti, Serebryannay vek ma għandhiex thallas kera lill-proprietarji matul it-tul tagħhom. Min-naħa l-oħra, hija impenjat ruħha li teżegwixxi f'isimha, bi spejjeż tagħha u skont id-diskrezzjoni tagħha, xi xogħlijiet ta' restawr u ta' immuntar bl-għan tat-tlestija u tat-tqegħid għad-dispożizzjoni tal-appartamenti għall-finijiet tal-użu tagħhom, b'mod partikolari xiri u provvista ta' artijiet, tqegħid ta' għamara, dekorazzjoni, installazzjoni tal-kmamar tal-banju. Huwa previst li, għall-finijiet tal-imsemmija kuntratti, il-proprietarji ser jieħdu lura l-appartamenti kkonċernati bil-facilitajiet li jinsabu fihom.
- 23 L-awtorità tad-dhul fiskali wettqet verifika fil-21 ta' Ottubru 2010 u ħarġet avviż ta' taxxa rettifikattiv għax-xahar ta' Lulju 2010. Hija kkunsidrat li Serebryannay vek kienet wettqet provvista ta' servizzi mingħajr ħlas favur il-proprietarji u li l-valur taxxabli ta' dawn is-servizzi kienet tikkorrispondi għall-valur tal-ispejjeż sostnuti minn din il-kumpannija għall-finijiet tal-imsemmija servizzi.
- 24 Serebryannay vek ipprezentat appell amministrattiv kontra l-imsemmi avviż quddiem id-Direktor. Permezz ta' deċiżjoni tal-10 ta' Ġunju 2011, dan tal-aħħar annulla dan l-istess avviż u bagħat lura l-fajl lill-awtorità tad-dhul fiskali sabiex tipproċedi għal verifika ġdida. Huwa kkunsidra, essenzjalment, li kien hemm skambju ta' servizzi, għaliex Serebryannay vek kienet irċeviet l-appartamenti kkonċernati b'kirja bħala remunerazzjoni għas-servizzi tagħha ta' restawr u ta' tqegħid ta' għamara f'dawn l-appartamenti. Fir-rigward ta' din l-interpretazzjoni, id-Direktor qies, fuq il-bażi tal-Artikolu 26(7) taż-ZDDS, li l-valur taxxabli tas-servizzi ta' restawr u ta' tqegħid ta' għamara tal-imsemmija appartamenti kien ikkostitwit mill-prezz tas-suq ta' dawn is-servizzi, u kellu jiġi stabbilit permezz ta' verifika ġdida.
- 25 L-awtorità tad-dhul fiskali għalhekk wettqet it-tieni verifika u kkonstatat li kien hemm skambju ta' servizzi, jiġifieri servizzi ta' restawr u ta' tqegħid ta' għamara min-naħa ta' Serebryannay vek u servizz ta' kiri min-naħa tal-proprietarji, fis-sens tal-Artikolu 130 taż-ZDDS, minħabba li B. Bodzuliak huwa s-sid tal-appartamenti inkwistjoni b'koproprietà mal-mara tiegħu, li huwa l-uniku proprietarju tal-kapital ta' Serebryannay vek u li l-ebda kera ma kienet ġiet miftiehma.

- 26 L-awtorità tad-dhul fiskali qieset li d-data tal-awtorizzazzjoni ta' użu tal-lukanda li fiha jinsab l-ewwel appartament imsemmi fil-punt 20 ta' din is-sentenza, jiġifieri fid-29 ta' Ġunju 2010, kienet id-data ta' eżekuzzjoni tas-servizzi ta' restawr u ta' tqegħid ta' għamara. F'dak li jikkoncerna t-tieni appartament imsemmi fl-istess punt, hija d-data tal-protokoll ta' kunsinna finali, jiġifieri t-30 ta' Ġunju 2010, li għet ikkunsidrata bħala d-data li fiha ġew ipprovduti l-imsemmija servizzi.
- 27 Fir-rigward ta' dawn id-dati, l-awtorità tad-dhul fiskali kkunsidrat li Serebryannay vek kellha toħroġ, mhux iktar tard mill-5 ta' Lulju 2010, fattura li tikkoncerna s-servizzi ta' restawr u ta' tqegħid ta' għamara li hija kienet wettqet.
- 28 Billi t-tranzazzjonijiet twettqu bejn persuni marbuta, ġie kkunsidrat li l-valur taxxabbli tas-servizzi pprovduti minn Serebryannay vek kellu jkun kkostitwit mill-prezz tas-suq tal-imsemmija prodotti u servizzi. Il-valur globali taż-żewġ appartamenti inkwistjoni ġie stabbilit, wara stima, għal BGN 558 000 levi Bulgari. Fuq din il-bażi, l-awtorità tad-dhul fiskali harġet, fl-14 ta' Dicembru 2011, avviż ta' taxxa rettifikattiv ġdid li jikkonstata li Serebryannay vek kellha thallas, għax-xahar ta' Lulju 2010, dejn tal-VAT ta' BGN 111 600, miżjuda b'interessi moratorji li jammontaw għal BGN 6 341.55.
- 29 Serebryannay vek ipprezentat appell amministrattiv kontra dan l-avviż quddiem id-Direktor li, permezz ta' deċiżjoni tat-12 ta' Marzu 2012, ċaħad dan l-appell. Hija pprezentat rikors kontenzjuż kontra din id-deċiżjoni quddiem il-qorti tar-rinviju. Insostenn ta' dan ir-rikors, l-imsemmija kumpannija ssostni li ma kienx hemm skambju ta' servizzi, iżda li hija pprovdiet servizzi mingħajr hłas, fis-sens tal-punt 4 tal-Artikolu 9(2) taż-ZDDS. Hija tqis li l-avveniment li jagħti lok għall-hłas tal-VAT fuq din il-provvista ta' servizzi ser jintervjeni fid-data tar-restituzzjoni attwali tal-element tal-attiv wara t-titjib mat-terminazzjoni tal-kuntratt jew mal-interruzzjoni fl-użu tal-proprjetà, skont il-punt 6 tal-Artikolu 25(3) taż-ZDDS.
- 30 Sussidjament, Serebryannay vek issostni li l-VAT kellha tiġi miġbura għax-xahar ta' Ġunju 2010, jiġifieri għall-perijodu li matulu s-servizzi inkwistjoni jitqiesu li twettqu, u mhux għax-xahar ta' Lulju 2010. Din il-kumpannija tikkunsidra wkoll li l-valur taxxabbli kellu jkun il-valur tas-servizz riċevut, u mhux dak tas-servizzi mwettqa.
- 31 Barra minn hekk, skont Serebryannay vek, il-legiżlazzjoni Bulgara ma hijiex kompatibbli mal-Artikoli 2(1)(c) u 26 tad-Direttiva tal-VAT minħabba li t-tranzazzjonijiet bi hłas biss jistgħu jiġu sugġetti għat-taxxa.
- 32 Il-qorti tar-rinviju tqis li, sabiex tiddeċiedi l-kawża li tressqet quddiemha, għandha tistabbilixxi jekk kienx hemm skambju ta' provvisti ta' servizzi u, jekk iva, liema huma r-regoli applikabbli għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-valur taxxabbli taż-żewġ provvisti ta' servizzi. Min-naħa l-oħra, jekk ma hemmx involut skambju, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk is-servizzi pprovduti minn Serebryannay vek jikkostitwixxux provvista ta' servizzi taxxabbli u, f'dan il-każ, f'liema mument jintervjeni l-avveniment li jagħti lok għall-hłas tal-VAT għall-imsemmija servizzi u kif jiġi stabbilit l-valur taxxabbli.
- 33 Il-qorti tar-rinviju tqis li l-awtorità tad-dhul fiskali kklassifikat b'mod żbaljat it-tqegħid għad-dispożizzjoni tal-appartamenti inkwistjoni mill-proprjetarji lil Serebryannay vek bħala kiri. Kirja għandha tkun tranzazzjoni bi hłas, liema fatt, skont din il-qorti, ma huwiex il-każ fil-kawża prinċipali, billi l-kuntratti inkwistjoni jipprovdu espressament li ebda kera ma hija dovuta. Għaldaqstant, din hija tranzazzjoni mingħajr hłas li tikkonsisti f'self għall-użu. Jekk jiġi kkunsidrat li s-servizzi pprovduti minn Serebryannay vek huma ekwivalenti għall-hłas ta' kera, dan ikun, għal din il-qorti, kuntrarju għar-rieda tal-partijiet.
- 34 Il-qorti tar-rinviju, fid-dawl tal-fatt li Serebryannay vek akkwistat attiv fiss intanġibbli inkambju għall-ispejjeż li hija wettqet sabiex ittejjeb l-appartamenti inkwistjoni, tistaqsi jekk l-akkwist ta' tali attiv jistax jitqies bħala l-hłas tas-servizzi ta' titjib. Jekk iva, din tkun, skont hi, tranzazzjoni bi hłas, li għaliha l-istabbiliment tad-data tal-avveniment li jagħti lok għal hłas u tal-valur taxxabbli għall-finijiet

tal-VAT ma jipprezentaw l-ebda diffikultà. Jekk le, din tkun provvista ta' servizzi mingħajr hlas li, fiċ-ċirkustanzi tal-każ, ma tistax tiġi mqabbla ma' provvista ta' servizzi bi hlas, għaliex din il-provvista kellha titwettaq għall-finijiet tal-attività ekonomika ta' Serebryannay vek. Il-qorti tar-rinviju madankollu għandha xi dubji fir-rigward tal-kompatibbiltà mal-Artikoli 2(1)(ċ), 26, 62 u 63 tad-Direttiva tal-VAT tad-dispożizzjonijiet nazzjonali li jikkonċernaw b'mod partikolari n-natura taxxabli, il-valur taxxabli u l-mument li fih isehh l-avveniment li jagħti lok għal hlas għal tali servizzi li jitwettqu mingħajr hlas.

35 Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li l-Administrativen sad Varna ddecidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

- “1) Id-dispożizzjoni tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-[VAT] tista' tiġi interpretata fis-sens li l-akkwist ta' attiv intanġibbli inkambju għall-ispejjeż sostnuti għat-titjib ta' proprjetà mikrija jew mogħtija b'użu jikkostitwixxi l-hlas tas-servizz ta' titjib, indipendentement mill-fatt li skont il-kuntratt, il-proprjetarju tal-proprjetà ma huwiex obligat iħallas remunerazzjoni?
- 2) Id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 2(1)(ċ) u tal-Artikolu 26 tad-Direttiva [tal-VAT] jipprekludu dispożizzjoni nazzjonali li, fi kwalunkwe każ, tikkunsidra bħala taxxabli provvista ta' servizzi mingħajr hlas li tikkonsisti fit-titjib ta' proprjetà mikrija jew mogħtija b'użu? Għall-finijiet tar-risposta għat-tieni domanda, u f'ċirkustanzi bħal dawk tal-proċeduri prinċipali, huwa rilevanti li:
 - il-fornitur tas-servizz mingħajr hlas eżerċita d-dritt tiegħu għat-tnaqqis tal-VAT għall-prodotti u s-servizzi użati sabiex isir it-titjib, dritt li kien għadu ma ġiex irrifjutat lilu permezz ta' avvizz għall-hlas tat-taxxa rettifkattiv li daħal fis-sehħ, u li:
 - fil-mument tal-verifika, il-kumpannija tkun għadha ma bdiex tuża l-proprjetà immobbli għal servizzi taxxabli, iżda l-kuntratti jkun għadhom ma skadewx?
- 3) Id-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 62 u 63 tad-Direttiva [tal-VAT] jipprekludu dispożizzjoni nazzjonali li tipprovdi li l-fatt li jagħti lok għall-hlas tat-taxxa fuq is-servizz ma jsehh fid-data tal-provvista tas-servizz (f'dan il-każ, meta jsir it-titjib), iżda fid-data tar-restituzzjoni effettiva tal-attiv li fir-rigward tiegħu jkun sar it-titjib, restituzzjoni li sehhet waqt it-tmiem tal-kuntratt jew tal-waqfien tal-użu?
- 4) Fil-każ ta' risposta negattiva għall-ewwel u għat-tieni domanda, skont liema regola tat-Titolu VII tad-Direttiva [tal-VAT] għandu jiġi ddeterminat l-valur taxxabli tal-VAT, fil-każ fejn is-servizz mingħajr hlas ma jkunx jaqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 26 tad-Direttiva?”

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

36 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li provvista ta' servizzi ta' restawr u ta' tqegħid ta' għamara f'appartament għandha titqies bħala li twettqet bi hlas meta, skont kuntratt konkluż mal-proprjetarju ta' dan l-appartament, il-fornitur tal-imsemmija servizzi, minn naħa, jimpenja ruħu li jwettaq din il-provvista ta' servizzi bi spejjeż tiegħu u, min-naħa l-oħra, jikseb id-dritt li jiddisponi mill-imsemmi appartament sabiex jużah għall-attività ekonomika tiegħu matul it-tul ta' dan il-kuntratt, mingħajr ma jkun obligat li jħallas kera, filwaqt li l-proprjetarju jiehu lura l-appartament attrezzat fit-tmiem tal-imsemmi kuntratt.

- 37 F'dan ir-rigward, għandu jittfakkar, l-ewwel nett, li l-possibbiltà li tranżazzjoni tiġi kklassifikata bħala tranżazzjoni bi hłas tipprezumi biss l-eżistenza ta' rabta diretta bejn il-kunsinna ta' oġġetti jew il-provvista ta' servizzi u l-korrispettiv li fir-realtà tirċievi l-persuna taxxabbli (ara s-sentenzi tal-20 Jannar 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Ġabra p. I-743, punt 22, u tad-9 ta' Ġunju 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Ġabra p. I-5059, punt 25). Tali rabta diretta hija stabbilita meta jekk ikun hemm relazzjoni legali bejn il-prestatarju u l-benefiċjarju li matulha jkun hemm skambju ta' servizzi reċiproċi, fejn ir-remunerazzjoni li jirċievi l-prestatarju tkun il-korrispettiv effettiv tas-servizz mogħti lill-benefiċjarju (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-3 ta' Settembru 2009, RCI Europe, C-37/08, Ġabra p. I-7533, punt 24, u tat-3 ta' Mejju 2012, Lebara, C-520/10, punt 27).
- 38 It-tieni nett, il-korrispettiv ta' kunsinna ta' oġġetti jista' jikkonsisti f'provvista ta' servizzi u jikkostitwixxi l-valur taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT, bil-kundizzjoni madankollu li jkun hemm rabta diretta bejn il-kunsinna ta' oġġetti u l-provvista ta' servizzi u li l-valur ta' din tal-aħħar ikun jista' jiġi espress fi flus (sentenza tat-3 ta' Lulju 2001, Bertelsmann, C-380/99, Ġabra p. I-5163, punt 17 u l-ġurisprudenza ċċitata). Dan japplika wkoll meta provvista ta' servizzi ssir inkambju għal provvista oħra ta' servizzi, sakemm dawn l-istess kundizzjonijiet huma ssodisfatti.
- 39 It-tielet nett, il-kuntratti ta' skambju, li fihom il-korrispettiv huwa bħala definizzjoni *in natura*, u t-tranżazzjonijiet li għalihom il-korrispettiv huwa monetarju huma, mill-perspettiva ekonomika u kummerċjali, żewġ sitwazzjonijiet identiċi (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-3 ta' Lulju 1997, Goldsmiths, C-330/95, Ġabra p. I-3801, punti 23 sa 25, u tad-19 ta' Dicembru 2012, Orfey, C-549/11, punt 35).
- 40 Minn dan isegwi li meta, permezz ta' kuntratt konkluz mal-proprietarju ta' appartament, il-fornitur tas-servizzi ta' restawr u ta' tqegħid ta' għamara f'dan l-appartament, minn naħa, jimpenja ruħu li jwettaq din il-provvista ta' servizzi bi spejjeż tiegħu u, min-naħa l-oħra, jikseb id-dritt li jiddisponi mill-imsemmi appartament sabiex jużah għall-attività ekonomika tiegħu matul it-tul ta' dan il-kuntratt, mingħajr ma jkun obligat iħallas kera, filwaqt li l-proprietarju jieħu lura l-appartament attrezzat fit-tmiem tal-imsemmi kuntratt, din il-provvista ta' servizzi ta' restawr u ta' tqegħid ta' għamara taqa' taht il-kategorija tal-provvisti ta' servizzi bi hłas fis-sens tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, f'dan il-każ teżisti rabta diretta bejn l-imsemmija servizzi u l-korrispettiv riċevut realment inkambju għalihom mill-fornitur tagħhom, jiġifieri d-dritt li jiddisponi mill-appartament inkwistjoni, għall-finijiet tal-attività ekonomika tiegħu, matul it-tul tal-istess kuntratt.
- 41 Il-fatt li l-provvista ta' servizzi inkwistjoni ser tibbenefika lill-proprietarju tal-appartament ikkonċernat biss wara t-tmiem tal-kuntratt ma jbidel xejn f'dan ir-rigward, billi, mal-konkluzjoni tiegħu, il-partijiet għal tali kuntratt li jimponi obbligi reċiproċi jimpenjaw rwieħhom waħda lejn l-oħra li jwettqu servizzi reċiproċi (ara, b'analogija, is-sentenzi tal-21 ta' Marzu 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Ġabra p. I-3293, punt 40, u RCI Europe, iċċitata iktar 'il fuq, punti 31 u 33).
- 42 Fid-dawl ta' dak li ntqal qabel, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li provvista ta' servizzi ta' restawr u ta' tqegħid ta' għamara f'appartament għandha titqies bħala li twettqet bi hłas meta, permezz ta' kuntratt konkluz mal-proprietarju ta' dan l-appartament, il-fornitur tal-imsemmija servizzi, minn naħa, jimpenja ruħu li jwettaq din il-provvista ta' servizzi bi spejjeż tiegħu u, min-naħa l-oħra, jikseb id-dritt li jiddisponi mill-imsemmi appartament sabiex jużah għall-attività ekonomika tiegħu matul it-tul ta' dan il-kuntratt, mingħajr ma jkun obligat iħallas kera, filwaqt li l-proprietarju jieħu lura l-appartament attrezzat fit-tmiem tal-imsemmi kuntratt.

Fuq it-tieni sar-raba' domandi

- 43 Mil-kliem tat-tieni sar-raba' domandi jirriżulta li dawn saru biss fl-ipotezi fejn ikun jirriżulta mir-risposta mogħtija għall-ewwel domanda li provvista ta' servizzi bħal dik deskritta f'din l-ewwel domanda ma taqax fil-kategorija tal-provvisti ta' servizzi bi ħlas fis-sens tal-Artikolu 2(1)(c) tad-Direttiva tal-VAT.
- 44 Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, ma hemmx lok li tingħata risposta għat-tieni sar-raba' domandi.

Fuq l-ispejjeż

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

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

L-Artikolu 2(1)(c) 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 ta' restawr u ta' tqeghid ta' għamara f'appartament għandha titqies bħala li twettqet bi ħlas meta, permezz ta' kuntratt konkluz mal-proprjetarju ta' dan l-appartament, il-fornitur tal-imsemmija servizzi, minn naħa, jimpenja ruħu li jwettaq din il-provvista ta' servizzi bi spejjeż tiegħu u, min-naħa l-oħra, jikseb id-dritt li jiddisponi mill-imsemmi appartament sabiex jużah għall-attività ekonomika tiegħu matul it-tul ta' dan il-kuntratt, mingħajr ma jkun obligat iħallas kera, filwaqt li l-proprjetarju jiehu lura l-appartament attrezzat fit-tmiem tal-imsemmi kuntratt.

Firem