



Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ipprezentati fis-7 ta' Ġunju 2018¹

Kawża C-295/17

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA
vs
Autoridade Tributária e Aduaneira

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mit-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (il-Qorti Arbitrali fil-Qasam Fiskali (Ċentru tal-Arbitraġġ Amministrattiv), il-Portugall))

“Talba għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud – Kamp ta’ applikazzjoni – Tranżazzjonijiet taxxabli – Servizz bi hlas – Distinzjoni bejn kumpens għad-danni mhux taxxabli u provvista ta’ servizzi taxxabli mogħtija wara l-pagament ta’ ‘kumpens”

I. Introduzzjoni

1. F’din il-proċedura l-Qorti tal-Ġustizzja trid tittratta d-distinzjoni, f’termini tal-VAT, bejn pagament għal provvista ta’ servizz (taxxabli u suġġetta għat-taxxa) u pagament għal dannu finanzjarju (u għalhekk tranżazzjoni mhux taxxabli).
2. Il-kuntest huwa l-fatt li l-leġiżlazzjoni tal-VAT ma tintaxxax kull pagament ta’ flus lil persuna taxxabli, iżda tintaxxa biss il-pagament għal kunsinna jew għal provvista ta’ servizz. Madankollu, kif għandu jiġi ttrattat il-każ, f’termini ta’ VAT, jekk ikollu jsir il-pagament miftiehem kuntrattwalment, għalkemm jiġu sospiżi s-servizzi kollha pprovduti sa issa, u għalhekk proprju ma jibqgħux jiġu pprovduti servizzi oħra? Fuq xiex ikun bbażat il-pagament f’tali każ? F’dak il-każ ikun għadu kkonċernat hlas għal kunsinna jew għal provvista ta’ servizz?
3. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddiskutiet kwistjoni simili fil-ġurisprudenza tagħha dwar l-hekk imsejha pagamenti kumpensatorji fil-każ tan-nuqqas ta’ invokazzjoni ta’ servizz fil-kawżi Société thermale d’Eugénie-les-Bains² u Air France-KLM u Hop!-Brit Air³. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari hija okkażjoni sabiex tkompli tiżviluppa din il-ġurisprudenza.

¹ Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

² Sentenza tat-18 ta’ Lulju 2007 (C-277/05, EU:C:2007:440).

³ Sentenza tat-23 ta’ Dicembru 2015 (C-250/14 u C-289/14, EU:C:2015:841).

II. Il-kuntest ġuridiku

A. *Id-dritt tal-Unjoni*

4. Il-kuntest ġuridiku tad-dritt tal-Unjoni għal dan il-każ huwa rrapprezentat mid-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud⁴ (iktar 'il quddiem id-“Direttiva tal-VAT”).

5. L-Artikolu 2(1)(ċ) ta' din id-direttiva jipprovdi:

6. “1. It-transazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għall-VAT: [...]

7. (ċ) il-provvista ta' servizzi bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabli li taġixxi bħala tali; [...]”

8. It-test tal-Artikolu 73 huwa dan:

9. “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.”

B. *Id-dritt Portugiż*

10. Fid-dritt Portugiż, ir-regoli tad-Direttiva tal-VAT ġew trasposti fil-Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (il-Kodiċi tat-Taxxa fuq il-Valur Miżjud) permezz tal-Artikolu 1(1)(a) u tal-Artikolu 16(1), fil-verżjoni applikabbli.

III. Il-kawża prinċipali

11. MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (iktar 'il quddiem “MEO”) hija kumpannija pubblika ta' responsabbiltà limitata, li l-għan tagħha jikkonsisti fit-twaqqif, fil-konnessjoni, fl-iżvilupp, fl-amministrazzjoni u fl-operat ta' netwerks u tal-infrastruttura tat-telekomunikazzjoni kif ukoll fil-provvista ta' servizzi tat-telekomunikazzjoni u servizzi għat-trażmissjoni u d-distribuzzjoni ta' sinjali tat-telekomunikazzjoni.

12. Il-provvista ta' servizzi (tat-telekomunikazzjoni, tal-aċċess għall-internet, tat-televiżjoni u tal-multimedia) min-naħa ta' MEO titwettaq permezz ta' infrastruttura kumplessa, li t-twaqqif u l-konservazzjoni tagħha jirrikjedu nefqa sostanzjali f'investimenti tal-persunal u materjali. Abbażi tal-ammont ta' investiment meħtieġ għall-provvista ta' servizzi, MEO tistabbilixxi numru (minimu) ta' kuntratti li jridu jiġu konklużi sabiex jintlaħaq l-għan kummerċjali tagħha.

13. Fil-kuntest tal-operat tagħha, MEO tikkonkludi kuntratti mal-klijenti tagħha dwar il-provvista tas-servizzi msemmija. F'xi wħud mill-kuntratti li MEO tikkonkludi mal-klijenti tagħha hija stipulata rabta tal-klijent mal-kuntratt għal perijodu ta' żmien minimu, filwaqt li f'dawn il-każijiet jiġu offruti ċerti kundizzjonijiet vantaġġużi, partikolarment fil-forma tal-istabbiliment ta' ħlasijiet ta' kull xahar baxxi.

⁴ ĠU 2006, L 347, p. 1.

14. Dawn il-kuntratti jinkludu klawzoli li jipprevedu obbligu tal-klijent għall-pagament ta' ammont ekwivalenti għall-valur tal-ħlas ta' kull xahar (mingħajr VAT) immultiplikata bin-numru ta' ħlasijiet ta' kull xahar li jkun għad fadal sa tmiem il-perijodu inkwistjoni (iktar 'il quddiem il-“pagament kumpensatorju”) jekk is-servizzi jiġu diżattivati fuq inizjattiva ta' MEO qabel l-iskadenza tal-perijodu ta' fedeltà miftiehem kuntrattwalment minhabba raġuni imputabbli lill-klijent, partikolarment minhabba n-nuqqas ta' pagament tal-ħlasijiet ta' kull xahar.

15. Jekk klijent ma jħarisx l-obbligi tiegħu, MEO għall-ewwel tinnotifikah dwar in-neċessità li jhallas l-ammonti dovuti u theddu bid-diżattivazzjoni tas-servizzi pprovduti u bil-ġbir tal-pagament kumpensatorju fil-każ tan-nuqqas ta' pagament, minhabba li ma jkunx gie osservat il-perijodu ta' fedeltà kif stabbilit fil-kuntratt.

16. Jekk, wara din in-notifika, il-klijent jibqa' ma jhallasx l-ammonti dovuti, MEO tiddiżattiva definittivament is-servizzi pprovduti. Sussegwentement MEO tiġbor il-pagament kumpensatorju “ekwivalenti għall-ħlas ta' kull xahar immultiplikata bin-numru ta' xhur li jkun għad fadal sabiex jintemm il-perijodu inkwistjoni”, li din tqis bhala dovut abbażi tad-dispożizzjonijiet tal-kuntratt.

17. Normalment il-klijenti ta' MEO, fid-dawl tal-pagament kumpensatorju imminenti, jissodisfaw il-kundizzjonijiet stipulati u r-relazzjoni kuntrattwali tinzamm matul il-perijodu ta' fedeltà minimu. Ir-rikorrenti tiġbor VAT fuq il-ħlasijiet ta' kull xahar effettwati mill-klijenti matul il-perijodu li jkun fis-seħħ il-kuntratt, liema VAT thallas kif suppost lill-Istat.

18. Min-naħa l-oħra, fil-każijiet ta' diżattivazzjoni, MEO toħroġ fatturi, fil-konfront tal-klijenti tagħha li ma osservawx il-kuntratt, għall-pagament kumpensatorju mingħajr ma tindika l-VAT, flimkien man-nota espressa “mhux sugġett għall-VAT”. Hija biss parti żgħira mill-ammonti li jkunu dovuti minhabba n-nuqqas ta' eżekuzzjoni li attwalment tithallas.

19. L-Unidade dos Grandes Contribuintes (iċ-Ċentru għall-Awditjar tan-Negożji l-Kbar) wettaq verifika fiskali fir-rigward ta' MEO. Hawnhekk irriżulta li MEO ma kinitx hallset VAT fuq il-pagamenti kumpensatorji li ġabret minghand il-klijenti tagħha fl-2012.

20. Insostenn ta' dan l-aġir MEO argumentat partikolarment li l-pagamenti kumpensatorji inkwistjoni ma humiex sugġetti għall-VAT. MEO tissostanzja l-argument tagħha partikolarment permezz ta' opinjoni ġuridika kkummissjonata minnha tal-Prof. Dr. Englisch (mill-Università ta' Münster, il-Ġermanja). Barra minn hekk, MEO tallega li, fid-dawl tad-diversi tipi ta' ġbir tat-taxxa previsti fl-Artikolu 78 tal-Kodiċi tat-Taxxa fuq il-Valur Miżjud, tali ħlas ma jagħmilx sens u l-kalkolu tat-taxxa li sar mill-awtorità tat-taxxa ma huwiex xieraq għax il-VAT diġà hija inkluża fl-ammont miġbur.

21. L-awtorità tat-taxxa opponiet għal din l-argumentazzjoni. Din sostniet li l-pagamenti kumpensatorji kienu dovuti fil-kuntest tar-responsabbiltà għall-ħlas li għandu l-benefiċjarju tas-servizz u mhux bhala kumpens għal dannu li ġarrab il-fornitur. Għaldaqstant, komplet issostni, il-pagamenti kumpensatorji għandhom jiġu inklużi taħt il-kunċett tal-profitt mitluf u huma sugġetti għall-VAT. L-awtorità tat-taxxa ffissat l-ammont tat-taxxa dovuta u wettqet korrezzjoni li tammonta għal EUR 1 812 195.35.

22. MEO ressqet ilment kontra din il-korrezzjoni. L-ilment gie miċhud permezz ta' deċiżjoni. Fit-23 ta' Diċembru 2015, ir-rikorrenti ressqet appell kontra din id-deċiżjoni ta' ċaħda, li ma tteħditx deċiżjoni dwaru fiż-żmien stipulat mil-liġi. Sussegwentement, fl-20 ta' Mejju 2016, MEO pprezentat rikors quddiem it-Tribunal Arbitral Tributário (il-Qorti Arbitrali fil-Qasam Fiskali, il-Portugall).

IV. It-talba għal deċiżjoni preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

23. B'deċiżjoni tat-8 ta' Jannar 2017, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-22 ta' Mejju 2017, it-Tribunal Arbitral Tributário (il-Qorti Arbitrali fil-Qasam Fiskali) ipprezentat lill-Qorti tal-Ġustizzja, skont l-Artikolu 267 TFUE, id-domandi li ġejjin għal deċiżjoni preliminari:

“1) L-Artikoli 2(1)(c), 64(1), 66(1)(a) u 73, kollha tad-Direttiva 2006/112/KE, għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-VAT hija dovuta minn operatur tat-telekomunikazzjonijiet (televiżjoni, internet, netwerk mobbli u netwerk fiss) fir-rigward tal-ħlas mitlub lill-klijenti tiegħu, fil-każ li jiġi tterminat kuntratt li jorbot għal perijodu ta' żmien determinat (perijodu ta' fedeltà), għal raġuni attribwibbli lill-klijent, qabel ma jiskadi l-imsemmi perijodu ta' żmien, ta' ammont stabbilit bil-quddiem, ekwivalenti għall-valur tal-ħlas bażiku ta' kull xahar dovut mill-klijent skont il-kuntratt, immultiplikat bin-numru ta' ħlasijiet ta' kull xahar li jkun għad fadal sa tmiem il-perijodu ta' fedeltà, fejn meta l-imsemmi ammont jiġi ffatturat u indipendentement mill-ħlas effettiv tiegħu, l-operatur diġà jkun waqqaf il-provvista ta' servizzi, meta:

- (a) il-valur iffatturat ikollu bħala għanijiet kuntrattwali li jiddiswadi lill-klijent milli ma josservax il-perijodu ta' fedeltà fejn impenja ruħu li jhallas id-danni mgarrba mill-operatur minhabba n-nuqqas ta' osservanza tal-perijodu ta' fedeltà, b'mod speċifiku permezz tat-telf fid-dhul li kien jagħmel li kieku l-kuntratt kellu jiġi osservat sa tmiem l-imsemmi perijodu, kif ukoll minhabba l-ftehim għal rati iktar baxxi, il-provvista ta' tagħmir u offerti oħra, b'xejn jew bi prezz imnaqqas, kif ukoll minhabba l-ispejjeż ta' reklamar u l-kisba ta' klijenti;
- (b) il-kuntratti b'perijodu ta' fedeltà li ġew miftiehma jkollhom remunerazzjoni, għall-partijiet li nneozjawhom, oghla minn dik għal kuntratt mingħajr perijodu ta' fedeltà miftiehma minnhom, fiż-żewġ każijiet (jiġifieri, fil-kuntratti bi u mingħajr perijodu ta' fedeltà) kienet tiġi kkalkolata fuq il-bażi tal-valur tal-ħlasijiet ta' kull xahar stabbilit fil-kuntratti miftiehma;
- (c) il-valur iffatturat jista' jiġi kkwalifikat, taħt id-dritt nazzjonali, bħala klawżola kriminali [penali kuntrattwali]?

24. 2) In-nuqqas ta' verifika ta' ebda waħda, jew ta' whud, mill-punti tal-ewwel domanda, jista' jbidel ir-risposta tal-istess domanda?”

25. Fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, MEO, ir-Repubblika Portugiża, l-Irlanda u l-Kummissjoni Ewropea ressqu l-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom u, ħlief l-Irlanda, l-istess partijiet ipparteċipaw ukoll fis-seduta tas-26 ta' April 2018.

V. Analizi

A. Fuq l-ammissibbiltà u l-interpretazzjoni tad-domanda preliminari

26. Kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet, it-Tribunal Arbitral Tributário (il-Qorti Arbitrali fil-Qasam Fiskali) għandha titqies li hija qorti ta' Stat Membru fi ħdan it-tifsira tal-Artikolu 267 TFUE u għalhekk hija intitolata li tagħmel rinviu għal deċiżjoni preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja⁵.

⁵ Sentenza tat-12 ta' Ġunju 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, punti 23 sa 34).

27. L-argumentazzjoni tar-Repubblika Portugiża li t-talba għal deċiżjoni preliminari hija inammissibbli peress li l-kunsiderazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju huma ta' natura spekulattiva, ma tistax tintlaqa'. Għandu jifakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-domandi dwar l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni magħmula mill-qorti nazzjonali fil-kuntest legiżlattiv u fattwali ddefinit minnha u taht ir-responsabbiltà tagħha, kuntest li ma huwiex il-kompitu tal-Qorti tal-Ġustizzja li tevalwa l-eżattezza tiegħu, jibbenefikaw minn preżunzjoni ta' rilevanza. Ir-rifjut li tiddeċiedi fuq domanda preliminari magħmula minn qorti nazzjonali huwa possibbli biss meta jidher b'mod manifest li l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni mitluba ma għandha l-ebda konnessjoni mar-realtà jew mas-sugġett tal-kawża prinċipali, meta l-problema tkun ta' natura ipotetika jew ukoll meta l-Qorti tal-Ġustizzja ma jkollhiex l-punti ta' fatt jew ta' liġi meħtieġa sabiex tirispondi b'mod utli għad-domandi magħmula lilha⁶.

28. Dan kollu bl-ebda mod ma huwa preżenti hawnhekk. Pjuttost, il-qorti tar-rinviju partikolarment tistaqsi dwar l-interpretazzjoni u l-applikazzjoni tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT fil-każ ta' pagament kumpensatorju kuntrattwali. Ma hemmx dubju li din id-domanda hija ammissibbli.

29. Madankollu, hemm lok li d-domanda preliminari twila ħafna tiġi ppreċiżata daqsxejn. Essenzjalment il-qorti tar-rinviju tfittex li tiċċara jekk il-pagament kumpensatorju lil MEO minn klijent (li issa ma għadux klijent) għandux jitqies bħala ħlas għal servizz fi ħdan it-tifsira tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT.

30. Dan huwa dubjuż għax is-servizzi pprovduti sa dak il-waqt skont il-kuntratt ġew diżattivati, u għalhekk ma għadhomx qegħdin jiġu pprovduti servizzi minn MEO. Min-naħa l-oħra, il-pagament kumpensatorju li għandu jithallas huwa ta' valur ekwivalenti għall-ħlas nett miftiehem inizjalment għall-provvista tas-servizzi, sabiex jiddiswadi lill-klijent milli ma jirrispettax it-tul tal-kuntratt miftiehem.

31. Għalhekk għandu jiġi ċċarat jekk il-pagament kumpensatorju tal-klijent jirrapprezentax "biss" kumpens għad-danni finanzjarji li ġarrbet MEO jew jekk huwiex ibbażat fuq servizz taxxabbli u sugġett għat-taxxa pprovdut lill-klijent.

B. L-analiżi ġuridika

1. Pagament ta' ħlas għal kunsinna jew provvista ta' servizz

32. Skont l-Artikolu 2(1) tad-Direttiva tal-VAT, tranżazzjonijiet definittivi u elenkati b'mod eżawrjenti biss huma sugġetti għall-VAT. Iż-żewġ avvenimenti taxxabbli prinċipali huma stabbiliti fl-Artikolu 2(1)(a) u fl-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT. Dawn jistabbilixxu li l-kunsinna ta' merkanzija u l-provvista ta' servizzi minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali huma sugġetti għall-VAT jekk dawn isiru bi ħlas. Bħala taxxa ġenerali fuq il-konsum, il-VAT għandha tintaxxa l-kapaċità tal-konsumatur li tidher fin-nefqa tal-assi tiegħu bil-għan li jakkwista użu konsumabbli (kunsinna ta' merkanzija jew provvista ta' servizz)⁷.

6 Sentenzi tas-17 ta' Settembru 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punt 32), tat-30 ta' April 2014, Pflieger *et* (C-390/12, EU:C:2014:281, punt 26), tat-22 ta' Ġunju 2010, Melki u Abdeli (C-188/10 u C-189/10, EU:C:2010:363, punt 27) u tat-22 ta' Jannar 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punt 19).

7 Ara pereżempju s-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punti 20 u 23) u tal-11 ta' Ottubru 2007, KÖGÁZ *et* (C-283/06 u C-312/06, EU:C:2007:598, punt 37 - "id-determinazzjoni ta' l-ammont tagħha proporzjonalment għall-prezz mitlub mill-persuna sugġetta għat-taxxa bħala ħlas għall-beni jew għas-servizzi pprovduti minnha").

33. Bil-kontra, mit-test tal-Artikolu 2(1)(a) u tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT diġà jirriżulta li l-ħlas ta' flus waħdu (jiġifieri pagament) ma jimplika l-ebda responsabbiltà għat-taxxa tal-benefiċjarju, anki jekk dan ikun persuna taxxabli. Pjuttost, dan irid ikun għamel kunsinna jew ipprova servizz bħala korrispettiv għall-ħlas ta' flus⁸.

34. Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li dan ikun jista' jiġi affermat biss jekk ikun hemm konnessjoni diretta bejn is-servizz mogħti u l-korrispettiv irċevut, fejn is-somom imħallsa jikkostitwixxu l-korrispettiv effettiv għal servizz identifikabbli pprovdut fil-kuntest ta' relazzjoni legali li fiha l-eżekuzzjoni hija reċiproka⁹.

35. Hlasijiet li jiġu effettwati barra minn tali relazzjoni legali – li, madankollu, għandha tintiehem f'sens wiesa' minhabba n-natura ġenerali ta' taxxa fuq il-konsum li għandha l-VAT – ma jwasslux għal tranżazzjoni taxxabli. Għaldaqstant ma teżistix provvista ta' servizz bi ħlas jekk, filwaqt li l-impriża tircievi pagament, dawn il-flus ma jithallsux għal vantaġġ konsumabbli (jiġifieri mhux għal kunsinna ta' merkanzija jew għal provvista ta' servizz), iżda minhabba raġunijiet oħra (pereżempju, bħala empatija¹⁰).

36. L-istess raġunament japplika jekk il-pagament sempliċiment jikkumpensa dannu finanzjarju tal-impriża, bħal pereżempju fil-każ ta' interessi moratorji (dannu patrimonjali fil-forma ta' dannu ta' rifinanzjament minhabba ħlas tardiv¹¹) jew kumpens għal telf fid-dhul minhabba terminazzjoni ta' kuntratt¹². Għalkemm f'dawn il-każijiet kollha jsir il-ħlas ta' flus, dan ma jsirx bħala korrispettiv għal kunsinna jew provvista ta' servizz min-naħa tal-impriża, iżda bħala kumpens għall-konsegwenzi finanzjarji ta' kunsinna ta' beni jew provvista ta' servizz tal-impriża li ma saritx.

37. Bħala konklużjoni, f'dawn il-każijiet qegħdin jithallsu flus bħala kumpens għal danni finanzjarji (danni monetarji). Il-ħlas ta' flus għal flus hija l-prototip ta' ħlas għal xi haġa li ma hijiex provvista jew kunsinna¹³ (“Il-flus ma jistgħux jittieklu”¹⁴). Din hija ekwivalenti għall-kumpens għal danni monetarji (bħal pereżempju kumpens għat-telf ta' dhul jew għal danni minhabba dewmien), peress li f'dak il-każ ukoll ma jinkisibx vantaġġ konsumabbli iżda sempliċiment tkun qiegħda tiġi kkompensata, b'mod adegwat, il-possibbiltà pprevenuta tal-akkwist ta' flus.

38. Min-naħa l-oħra huwa irrilevanti kif id-dritt nazzjonali jittratta l-pagament kumpensatorju. F'termini ta' VAT huwa irrilevanti jekk dan jitqiesx bħala intitolament delittwali għal kumpens għad-danni jew bħala klawżola ta' penali, jew jekk dan jiġix deskritt bħala kumpens għad-danni, kumpens jew ħlas – kif enfasizzaw ukoll il-Kummissjoni u r-Repubblika Portugiża fis-seduta. L-evalwazzjoni ta' jekk ħlas isirx għal kunsinna jew għal provvista ta' servizz hija kwistjoni tad-dritt tal-Unjoni li għandha tiġi deċiża indipendentement mill-evalwazzjoni permezz tad-dritt nazzjonali¹⁵.

8 F'dan is-sens, espressament, is-sentenza tat-3 ta' Marzu 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 18).

9 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Lulju 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punt 19), tat-23 ta' Marzu 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punt 34), tal-21 ta' Marzu 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punt 39), u tat-3 ta' Marzu 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 14).

10 Sentenza tat-3 ta' Marzu 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 17) – “minhabba motivi personali”.

11 Sentenza tal-1 ta' Lulju 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, punt 8).

12 Sentenza tat-18 ta' Lulju 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punt 35).

13 F'termini ta' VAT il-flus huma biss il-mezz għall-akkwist ta' vantaġġ konsumabbli (prodott għall-konsumatur), iżda fihom infushom ma jitqisux bħala tali. Eċċezzjoni tapplika biss fir-rigward tax-xiri ta' muniti kollezzjonabbli, li fil-każ tagħhom ma jispikkax iktar il-valur nominali, iżda l-valur kollezzjonista.

14 Fil-forma twila tagħha din hija deskritta bħala profezija tal-Indjani Crees u taqra kif ġej: “Huwa biss wara li tkun inqatgħet l-aħħar sigra, wara li tkun ġiet ivvelenata l-aħħar xmara, wara li tkun inqabdet l-aħħar huta, li ser tindunaw li l-flus ma jistgħux jittieklu.”

15 Fuq l-interpretazzjoni awtonoma ta' kuncetti stabbiliti fid-dritt tal-Unjoni ara s-sentenzi tat-28 ta' Lulju 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, punt 22), tal-14 ta' Diċembru 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, punt 26) u tal-4 ta' Mejju 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punt 38).

2. Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar “pagamenti kumpensatorji” simili

39. Fil-każ tal-hekk imsejha pagamenti kumpensatorji, kumpens għad-danni jew kumpens, għalhekk, dejjem għandu jiġi cċarat għalfejn u għal liema skop qegħdin jithallsu dawn il-flus, sabiex ikun jista' jiġi evalwat jekk teżistix kunsinna jew provvista ta' servizz bi hłas fi hđan it-tifsira tal-Artikolu 2(1)(a) u tal-Artikolu 2(1)(c) tad-Direttiva tal-VAT.

40. Fis-sentenza Société thermale d'Eugénie-les-Bains, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li kien hemm kumpens f'ammont fiss sabiex jagħmel tajjeb għad-dannu mgarrab mil-lukandier b'rizultat tat-thassir tal-kuntratt mill-kljient (l-hekk imsejha kapparra). Tali kumpens ma jikkostitwixxix il-korrispettiv għall-provvista ta' servizz u ma jiformax parti mill-ammont taxxabli tal-VAT¹⁶. Billi, minn naħa, il-hłas tal-kapparra ma jikkostitwixxix il-pagament irċevut minn lukandier bhala l-korrispettiv effettiv għal servizz awtonomu u individwabbli pprovdut lill-kljient tiegħu, u billi, min-naħa l-oħra, iż-żamma ta' din il-kapparra, wara li dan il-kljient ikun hđassar il-prenotazzjoni, hija intiża sabiex tikkumpensa l-konsegwenzi tan-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-kuntratt, għandu jiġi kkunsidrat li la l-hłas tal-kapparra u lanqas iż-żamma tagħha ma jaqgħu taht l-Artikolu 2(1)(c) tad-Direttiva tal-VAT¹⁷.

41. Min-naħa l-oħra, fis-sentenza Air France-KLM u Hop!-Brit Air, il-Qorti tal-Ġustizzja ddecidiet li kumpannija tal-ajru ma tistax issostni li l-prezz imhallas mill-passiġġier li ma jitfaċċax u miżmum mill-kumpannija jikkostitwixxi kumpens kuntrattwali li, minhabba li jfittex li jirrimedja dannu mgarrab mill-kumpannija, ma huwiex sugġett għall-VAT (“mhux taxxabli” tkun għażla aħjar)¹⁸.

42. Insostenn tad-deċiżjoni tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja essenzjalment argumentat li l-prezz imhallas mill-passiġġier li ma tfaċċax kien jikkorrispondi għall-prezz sħiħ li għandu jithallas. Min-naħa l-oħra, meta l-passiġġier ikun hđallas il-prezz tal-biljett u l-kumpannija tal-ajru tikkonferma li post huwa rriżervat għalih, il-bejgħ huwa konkluz u definittiv. Barra minn hekk, għandu jiġi osservat li l-kumpanniji tal-ajru jirriżervaw id-dritt li jbigħu mill-ġdid is-servizz mhux użat lil passiġġier ieħor, mingħajr ma jkunu obligati jirrimborsaw il-prezz tiegħu lill-passiġġier inizjali. Minn dan jirriżulta li, fl-assenza ta' dannu, l-għoti ta' kumpens ma huwiex iġġustifikat¹⁹. Għalhekk, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, għandu jiġi kkonstatat li l-ammont miżmum mill-kumpanniji tal-ajru ma huwiex intiż li jikkumpensa dannu li huma jkunu garrbu minhabba li passiġġier ma jitfaċċax, iżda jikkostitwixxi hłas, u dan anki jekk il-passiġġier ma jkunx ibbenefika mit-trasport²⁰.

43. Is-sitwazzjoni preżenti tinsab fit-triq tan-nofs bejn iż-żewġ deċiżjonijiet imsemmija. Minn naħa, huwa stabbilit li wara d-dizattivazzjoni tal-konnessjonijiet minn MEO ma jibqgħux jiġu pprovduti servizzi lill-kljenti li kisru l-kuntratt. Dan enfasizzatu partikolarment MEO. Madankollu, min-naħa l-oħra, l-ammont li għandu jithallas huwa ekwivalenti għall-hłas nett miftiehem inizjalment meta ġie konkluz il-kuntratt għall-provvista ta' servizzi. Dan huwa enfasizzat partikolarment mill-Kummissjoni, mill-Irlanda u mir-Repubblika Portugiża.

44. B'differenza miż-żewġ deċiżjonijiet imsemmija preċedentement, madankollu, f'dan il-każ ġew ipprovduti servizzi bi hłas korrispondenti lill-kljient, fejn it-terminazzjoni tal-kuntratt twassal għal spejjeż addizzjonali previsti fil-kuntratt. Għalhekk, kuntrarjament għall-fehma ta' MEO, huwa irrilevanti li l-kuntratt ġie tterminat. Anki pagamenti li jsiru wara t-terminazzjoni ta' kuntratt jistgħu jkunu marbuta ma' servizzi dovuti kuntrattwalment.

16 Sentenza tat-18 ta' Lulju 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punt 32); ara wkoll, fl-istess sens, fir-rigward tal-interessi moratorji, is-sentenza tal-1 ta' Lulju 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, punti 8 sa 11).

17 Ara, esplicitament, is-sentenza tat-18 ta' Lulju 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punt 35).

18 Sentenza tat-23 ta' Diċembru 2015, Air France-KLM u Hop!-Brit Air (C-250/14 u C-289/14, EU:C:2015:841, punt 29).

19 Sentenza tat-23 ta' Diċembru 2015, Air France-KLM u Hop!-Brit Air (C-250/14 u C-289/14, EU:C:2015:841, punti 32 u 33).

20 Sentenza tat-23 ta' Diċembru 2015, Air France-KLM u Hop!-Brit Air (C-250/14 u C-289/14, EU:C:2015:841, punt 34).

45. Barra minn hekk, il-kumpens għal danni finanzjarji ekwivalenti għat-telf ta' dħul normalment dejjem irid ikun iktar baxx mill-prezz nett miftiehem, peress li bilkemm jista' jeżisti margni ta' qligħ ekwivalenti għall-korrispettiv (nett) miftiehem. Generalment il-provvista ta' servizz tikkawża ċerti spejjeż li ma jinholqux f'każ ta' nuqqas ta' provvista. Għalhekk, f'dan il-każ, pereżempju, huma eliminati l-ispejjeż kollha ta' manutenzjoni u ta' amministrazzjoni fir-rigward tal-klijenti "li kisru l-kuntratt". Bilkemm tista' tiġi kkunsidrata l-impożizzjoni ta' rata fissa fir-rigward tal-kumpens, kif ġie argumentat minn MEO fis-seduta. Għalhekk, kif argumentaw il-Kummissjoni u r-Repubblika Portugiża fis-seduta, huwa pjuttost dubjuż għalfejn klijent, li jkun irċieva s-servizz għal 24 xahar, u klijent li minhabba d-dizattivazzjoni jkun irċieva s-servizz għal pereżempju 18-il xahar biss, iħallsu l-istess ammont iżda jiġu ttrattati b'mod differenti f'termini ta' VAT.

3. *Is-soluzzjonijiet possibbli f'dan il-każ konkret*

46. Fil-fehma tiegħi, f'dan il-kuntest jistgħu jittieħdu inkunsiderazzjoni biss żewġ soluzzjonijiet konċepibbli. L-ewwel soluzzjoni tkun li l-pagament kumpensatorju tassew huwa bbażat fuq it-telf ta' dħul ta' MEO u jagħmel tajjeb għal dannu patrimonjali f'termini ta' flus. Dan imbagħad ikun jikkostitwixxi tranżazzjoni mhux taxxabli.

47. Jew inkella, minn lat ekonomiku, il-pagament kumpensatorju għandu jitqies parti minn prezz globali għall-provvista ta' servizzi speċifiċi minn MEO, li sempliciment ġie maqsum f'pagamenti ta' kull xahar (bħala tip ta' hłas skedat), u li jkun dovut immedjatament fl-ammont addebitat f'każ ta' ksar tal-obbligu ta' hłas.

48. Bħalma jagħmlu l-Kummissjoni, ir-Repubblika Portugiża u l-Irlanda, nemmen li l-approċċ tal-aħħar huwa t-tajjeb. Minn naħa, għad fadal dubju dwar liema dannu għandu jiġi kkompensat f'ammont fiss jekk l-allegat dannu jkun ekwivalenti għall-prezz dovut meta jiġi pprovdut is-servizz. Min-naħa l-oħra, meta jiġi konkluz tali kuntratt, l-ammont li MEO tkun ser tircievi matul il-perijodu minimu tal-kuntratt ikun diġà ġie stabbilit, indipendentement mit-tul effettiv tal-provvista tas-servizz. Madankollu, kif il-Kummissjoni osservat korrettament fis-seduta, dan ifisser li ma jeżistix dannu minhabba t-terminazzjoni prematura. MEO tircievi l-istess ammont (nett) bħal fil-każ li jiġi ssodisfatt il-kuntratt. Madankollu, kif il-Qorti tal-Ġustizzja ddecidiet diġà, "fl-assenza ta' dannu, l-għoti ta' kumpens ma huwiex iġġustifikat"²¹.

49. Anki kunsiderazzjoni ekonomika tal-konstruzzjoni kuntrattwali ta' MEO tissuggerixxi dan l-eżitu. Il-Qorti tal-Ġustizzja stess tirrikonoxxi s-sinjifikat tar-realtà ekonomika fil-leġiżlazzjoni tal-VAT²².

50. Konformement mal-fehma tal-Kummissjoni, tar-Repubblika Portugiża u tal-Irlanda, fil-każ ta' tali kunsiderazzjoni ekonomika jeżisti tip ta' prezz fiss fil-forma ta' remunerazzjoni minima stipulata kuntrattwalment. Għalhekk, f'termini ta' VAT ma tagħmilx differenza li klijent iħallas EUR 100 fix-xahar għal konnessjoni tal-internet għal perijodu minimu ta' 24 xahar u jkollu jibqa' jħallas il-EUR 100 jekk jitlaq mir-residenza qabel jiskadi t-terminu tal-kuntratt (somma totali: EUR 2 400). L-istess riżultat ikun jipprevali jekk iħallas EUR 2 400 bil-quddiem u jkollu d-dritt jagħmel użu mill-konnessjoni tal-internet għal massimu ta' 24 xahar sakemm ma jibdilx ir-residenza. Fiż-żewġ każijiet is-somma kuntrattwali (EUR 2 400) tirrigwarda l-provvista ta' servizz partikolari (konnessjoni tal-internet) li, madankollu, il-portata temporali tagħha ma hijiex ċerta. Tal-aħħar essenzjalment japplika wkoll għal kull prezz ieħor ta' natura fissa.

21 Sentenza tat-23 ta' Dicembru 2015, Air France-KLM u Hop!-Brit Air (C-250/14 u C-289/14, EU:C:2015:841, punt 34).

22 Sentenza tal-20 ta' Ġunju 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punti 48 u 49); ara wkoll il-konkluzjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jääskinen fil-kawża Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, punt 55).

51. Fil-każ preżenti sempliċiment hemm incertezza dwar il-portata tal-użu temporali, iżda mhux dwar il-korrispettiv għall-provvista tas-servizz. Għaldaqstant, fil-kuntest tal-kuntratti li japplikaw għal perijodu minimu, MEO mill-inqas dejjem tircievi l-istess ammont, irrispettivament mill-portata temporali tal-provvista effettiva tas-servizzi.

52. Għalhekk, minn lat ekonomiku, il-“pagament kumpensatorju” għandu jitqies biss bhala l-aħħar pagament wara l-pagamenti ta’ kull xahar li jkunu saru sa dak il-waqt. L-istess bhall-pagamenti precedenti, dan ikopri biss is-servizzi pprovduti sa dak il-waqt.

53. Din il-kunsiderazzjoni ekonomika tikkorrispondi wkoll għas-sens u l-iskop tal-klawżola li, skont il-qorti tar-rinviju, hija intiża li tiddiswadi lill-klijenti milli jieqfu jhallsu r-“rati” ta’ kull xahar tagħhom. Il-maturità immedjata tar-“rati” kollha li għadhom dovuti ta’ prezz fiss pjuttost għandha dan l-effett. Essenzjalment hija kkonċernata klawżola ta’ penali li ma hijiex ibbażata fuq l-ammont iżda fuq il-maturità (tal-bqija) tal-prezz (hlas fi hdan it-tifsira tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT). Minhabba l-“ksur tal-kuntratt” il-klijent ikollu jhallas l-ammont li għadu dovut immedjatament minflok frati għall-użu precedenti tas-servizzi. Madankollu, kif enfasizzat korrettament ir-Repubblika Portugiża, it-tip ta’ pagament (immedjat jew maqsum fuq diversi xhur) ma jistax jibdel in-natura tas-servizz.

54. L-istess japplika għal remunerazzjoni differenti lil dawk li joffru u jbigħu l-kuntratti. L-evalwazzjoni f’termini ta’ VAT tar-relazzjoni ta’ servizz bejn il-klijenti u MEO ma tistax tiddependi mill-arrangament kuntrattwali tar-relazzjoni ta’ MEO ma’ terzi. Il-kummissjoni oġhla turi biss li fil-każ ta’ kuntratti validi għal perijodu minimu x’aktarx jirriżulta profitt ikbar għal MEO, peress li jkun iggarantit ċertu prezz minimu għas-servizzi li għandhom jiġu pprovduti u tikkonferma l-kunsiderazzjoni ekonomika tal-fatti deskritti hawn fuq.

55. Konsegwentement teżisti l-provvista ta’ servizz bi hlas fi hdan it-tifsira tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT.

4. Fuq il-kalkolu u l-ammont tal-VAT

56. Peress li mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li fil-biċċa l-kbira tal-każijiet ma jiġihallax il-pagament kumpensatorju li għandu jiġi evalwat hawnhekk u l-awtoritajiet finanzjarji apparentement žiedu l-VAT mal-pagament kumpensatorju dovut, jidhirli xieraq li nagħti żewġ noti utli lill-qorti tar-rinviju.

57. Minn naħa, il-VAT dovuta dejjem għandha tiġi kkalkolata abbażi tal-ammonti miftiehma jew dawk irċevuti (hawnhekk il-pagament kumpensatorju). Dan isegwi mit-test ċar tal-Artikolu 73 u tal-Artikolu 78(a) tad-Direttiva tal-VAT. Dawn jistabbilixxu li l-ammont taxxabli huwa l-ammont sħiħ li l-fornitur tas-servizz jircievi jew għandu jircievi, bl-eċċezzjoni tal-VAT innifisha.

58. Min-naħa l-oħra, il-Qorti tal-Ġustizzja kemm-il darba ddeċidiet li l-impriza taxxabli taġixxi “biss” bħala kollettur tat-taxxa għan-nom tal-Istat²³, għax il-VAT hija taxxa indiretta fuq il-konsum, liema taxxa għandu jhallasha l-konsumatur finali²⁴. Konsegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja kemm-il darba ddeċidiet li “l-ammont li jservi bħala l-valur taxxabli għall-VAT li għandha tingabar mill-awtoritajiet tat-taxxa ma jistax jeċċedi l-korrispettiv effettivament imħallas mill-konsumatur finali li huwa l-bażi għall-kalkolu tal-VAT sostnuta definittivament minnu”²⁵. Għaldaqstant, jekk l-impriza ma tithallasx mill-konsumatur finali, din fil-verità lanqas ma jkollha tħallas il-VAT.

59. Għaldaqstant, kif speċifikat fl-Artikolu 90 tad-Direttiva tal-VAT, id-dejn fiskali tal-impriza għandu bilfors²⁶ jiġi kkoreġut jekk ikun stabbilit, b’ċertezza suffiċjenti, li ma tkunx ser tircievi l-pagament mill-parti kontraenti tagħha. Meta għandha tiġi preżunta tali ċertezza suffiċjenti hija kwistjoni ta’ fatt li trid tiġi evalwata mill-qorti nazzjonali filwaqt li tħares id-drittijiet fundamentali tal-persuna taxxabli u l-prinċipju ta’ proporzjonalità fuq naħa waħda u l-interess li l-Istat għandu f’tassazzjoni effettiva fuq in-naħa l-oħra.

VI. Konkluzjoni

60. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet ta’ hawn fuq, nissuġġerixxi lill-Qorti tal-Ġustizzja li tirrispondi għat-talba għal deċiżjoni preliminari tat-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (il-Qorti Arbitrali fil-Qasam Fiskali (Ċentru tal-Arbitraġġ Amministrattiv), il-Portugall) kif ġej:

1. L-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta’ Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud għandu jiġi interpretat fis-sens li l-ħlas ta’ ammont stabbilit bil-quddiem f’każ ta’ terminazzjoni prematura ta’ kuntratt huwa suġġett għall-VAT fil-każ li jitqies bħala ħlas għas-servizzi diġà pprovduti u fil-każ li ma jikkumpensax biss dannu patrimonjali mġarrab.
2. Huwa irrilevanti, fir-rigward ta’ din l-interpretazzjoni, li l-parti li tinnegozja tali kuntratti b’perijodu ta’ fedeltà tircievi remunerazzjoni oġhla milli għal kuntratti mingħajr perijodu ta’ fedeltà. Bl-istess mod huwa irrilevanti li, taħt id-dritt nazzjonali, dan l-ammont għandu jitqies bħala penali kuntrattwali.

23 Sentenzi tal-20 ta’ Ottubru 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25), u tal-21 ta’ Frar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21); ara wkoll il-konkluzjonijiet tiegħi fil-kawża Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punt 21).

24 Sentenzi tal-24 ta’ Ottubru 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19), u tas-7 ta’ Novembru 2013, Tulică u Plavoşin (C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34), kif ukoll id-digriet tad-9 ta’ Diċembru 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, mhux ippubblikat, EU:C:2011:825, punt 21).

25 Sentenza tal-24 ta’ Ottubru 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19); b’mod simili anki s-sentenzi tal-15 ta’ Ottubru 2002, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-427/98, EU:C:2002:581, punt 30), u tas-16 ta’ Jannar 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, punt 19), kif ukoll il-konkluzjonijiet tal-Avukat Ġenerali Léger fil-kawża MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punt 69).

26 Sentenza tat-23 ta’ Novembru 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punti 20 *et seq.*) u l-konkluzjonijiet tiegħi fil-kawża Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punt 27).