Ġabra tal-ġurisprudenza

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

19 ta' Diċembru 2012*

"VAT — Direttiva 2006/112/KE — Artikoli 63, 65, 73 u 80 — Kostituzzjoni ta' dritt ta' superfiċi minn persuni fiżiċi għall-benefiċċju ta' kumpannija inkambju għal servizzi ta' kostruzzjoni pprovduti minn din il-kumpannija lil dawn il-persuni fiżiċi — Kuntratt ta' tpartit — VAT fuq is-servizzi ta' kostruzzjoni — Avveniment li jagħti lok għal ħlas — Imponibbiltà — Ħlas antiċipat tal-korrispettiv kollu — Akkont — Valur taxxabbli ta' tranżazzjoni fil-każ ta' korrispettiv ikkostitwit minn beni jew minn servizzi — Effett dirett"

Fil-Kawża C-549/11,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari taħt l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Varhoven administrativen sad (il-Bulgarija), permezz ta' deċiżjoni tas-27 ta' Ottubru 2011, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-2 ta' Novembru 2011, fil-proċedura

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite

vs

Orfey Balgaria EOOD,

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

komposta minn C. Toader, li qed jaġixxi bħala President tat-Tmien Awla, A. Prechal u E. Jarašiūnas (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: N. Wahl,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għad-Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite, minn I. Andonova, bħala aġent,

— għall-Gvern Bulgaru, minn T. Ivanov u E. Petranova, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u V. Savov, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Bulgaru.

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

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 63, 65, 73 u 80 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 ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn id-Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite (Direttur tad-Direttorat "Appell u ġestjoni tal-eżekuzzjoni" għall-belt ta' Burgas tal-amministrazzjoni ċentrali tal-Aġenzija nazzjonali tat-taxxa, iktar 'il quddiem id-"Direttur") u Orfey Balgaria EOOD (iktar 'il quddiem "Orfey") dwar avviż ta' taxxa rettifikattiv li jissuġġetta lil Orfey għall-ħlas ta' taxxa addizzjonali fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT").

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 62 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"Għall-finijiet ta' din id-Direttiva:

1) 'Avveniment li jagħti lok għal ħlas' għandha tfisser okkorrenza li permezz tagħha l-kondizzjonijet 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."

4 L-Artikolu 63 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"Għandu jkun hemm avveniment li jagħti lok għal ħlas u l-VAT għandha tiġi imposta meta l-merkanzija jew is–servizzi huma pprovduti."

5 Skont l-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT:

"Meta 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."

6 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 taxxabbli 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."

7 L-Artikolu 80(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li, sabiex jimpedixxu l-evażjoni jew l-evitar tat-taxxa, l-Istati Membri jistgħu jieħdu miżuri sabiex, fir-rigward tal-provvisti ta' beni jew servizzi lil benefiċjarji li magħhom hemm rabtiet ta' familja jew rabtiet oħra personali qrib, rabtiet ta' ġestjoni, appartenenza, sħubija, finanzjarji jew legali kif iddefiniti mill-Istat Membru, l-ammont taxxabbli għandu jkun il-valur tas-suq miftuħ tat-tranżazzjoni fil-każijiet li dan l-artikolu jelenka.

8 L-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"Fil-każ ta' kanċellazzjoni, ċaħda jew nuqqas ta' pagament totali jew parzjali, jew fejn il-prezz hu mnaqqas wara li l-provvista tkun saret, l-ammont taxxabbli għandu jiġi ridott għaldaqstant skond kondizzjonijet li jiġu stabbiliti mill-Istati Membri."

Id-dritt Bulgaru

9 Fil-verżjoni tagħha li hija applikabbli għall-kawża prinċipali, il-Liġi dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV Nru 63, tal-4 ta' Awwissu 2006, u DV Nru 113, tat-28 ta' Diċembru 2007, iktar 'il quddiem iz-"ZDDS") tipprovdi fl-Artikolu 25 tagħha:

"1. Fis-sens ta' din il-liġi, b'avveniment li jagħti lok għal ħlas tal-VAT għandu jiġi mifhum, il-provvista ta' beni jew ta' servizzi mwettqa mill-persuna taxxabbli fis-sens ta' din il-liġi [...].

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

[...]

6) Meta, qabel ma jseħħ l-avveniment li jagħti lok għal ħlas tal-VAT fis-sens tal-paragrafi 2, 3 jew 4, ħlas antiċipat, totali jew parzjali, isir fil-kuntest ta' tranżazzjoni, il-VAT issir dovuta fil-mument li jiġi rċevut il-ħlas (fuq l-ammont tal-ħlas), ħlief jekk ir-riċezzjoni tal-ħlas tkun marbuta ma' kunsinna intra-Komunitarju. F'dan il-każ, it-taxxa hija kkunsidrata bħala li hija inkluża fl-ammont tal-ħlas."

10 L-Artikolu 26(2) u (7) tas-ZDDS jipprovdi:

"2) Il-valur taxxabbli jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi l-korrispettiv miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur mingħand l-akkwirent, jew terz, fi flus, mingħajr it-taxxa fis-sens ta' din il-liġi. [...]

[...]

7) Meta l-korrispettiv ta' tranżazzjoni huwa kompletament jew parzjalment ikkostitwit minn beni jew servizzi (il-ħlas isir kompletament jew parzjalment permezz ta' beni jew servizzi), il-valur taxxabbli ta' din it-tranżazzjoni huwa kkostitwit mill-valur fis-suq miftuħ tal-beni jew tas-servizzi ipprovduti, ikkalkulati fid-data li fiha l-VAT tkun saret dovuta."

11 Skont l-Artikolu 45 taz-ZDDS:

"1) It-trasferiment tad-dritt ta' proprjetà fuq l-art, il-kostituzzjoni jew it-trasferiment ta' drittijiet reali limitati fuq art, kif ukoll il-kiri jew kiri għal żmien determinat ta' din tal-aħħar huma tranżazzjonijiet eżentati.

2) Il-kostituzzjoni jew it-trasferiment ta' dritt ta' superfiċi huma kkunsidrati bħala tranżazzjonijiet eżentati taħt il-paragrafu 1 sat-tlestija tax-xogħol strutturali tal-bini li għalih ikun ġie kkostitwit jew ittrasferit dritt ta' superfiċi. Id-dritt ta' superfiċi ma jinkludix ix-xogħlijiet ta' kostruzzjoni jew ta' mmontar li jkunu saru."

12 Iz-ZDDS jipprovdi fl-Artikolu 130 tiegħu:

"1) Kull tranżazzjoni li l-korrispettiv tagħha huwa (totalment jew parzjalment) ikkostitwit minn beni jew minn servizzi hija kkunsidrata bħala li tirrappreżenta żewġ tranżazzjonijiet korrelattivi u kull wieħed miż-żewġ fornituri huwa kkunsidrat bħala bejjiegħ ta' dak li jipprovdi u bħala xerrej ta' dak li jirċievi.

2) L-avveniment li jagħti lok għal ħlas tal-VAT għaż-żewġ tranżazzjonijiet taħt il-paragrafu 1 iseħħ fid-data ta' meta jseħħ l-avveniment li jagħti lok għal ħlas tal-VAT tat-tranżazzjoni li tkun saret l-ewwel."

13 Il-liġi dwar il-proprjetà (Zakon za sobstvenostta, DV Nru 92, tas-16 ta' Novembru 1951), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-fatti tal-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem iz-"ZZS"), tipprovdi fl-Artikolu 63(1) tagħha:

"Il-proprjetarju reali jista' jittrasferixxi lil ħadd ieħor id-dritt ta' kostruzzjoni ta' bini fuq art li tappartjeni lilu, filwaqt li din il-persuna l-oħra issir proprjetarja tal-kostruzzjoni."

14 L-Artikolu 67(1) taz-ZZS jipprovdi:

"Jekk ma jiġix eżerċitat fi żmien ħames snin, id-dritt ta' kostruzzjoni ta' bini fuq l-art ta' ħadd ieħor (Artikolu 63(1)) jiskadi għall-benefiċċju tal-proprjetarju tal-art permezz tal-effett tal-preskrizzjoni."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

15 Permezz ta' att notarili tat-3 ta' April 2008, erba' persuni fiżiċi (iktar 'il quddiem il-"proprjetarji reali") ikkostitwixxew dritt ta' superfiċi għall-benefiċċju ta' Orfey, li permezz tiegħu din tal-aħħar ngħatat id-dritt li tibni fuq l-art li tappartjeni lill-imsemmija proprjetarji u li ssir proprjetarja esklużiva ta' ċerti beni immobbli li hija tkun bniet. Inkambju għal dan id-dritt ta' superfiċi, Orfey intrabtet li tipprepara l-pjan ta' dan il-bini, li tibnih kompletament bi spejjeż għaliha, sakemm tlestih kompletament, u li tgħaddi lill-proprjetarji reali, bl-għoti taċ-"ċavetta f'idhom", ċerti beni immobbli li jkunu jinsabu f'dan il-bini mingħajr ma dawn tal-aħħar ma jkunu marbuta li jagħmlu kwalunkwe ħlas addizzjonali, beni li fuqhom dawn ikkonservaw u kkostitwixxew reċiprokament dritt ta' superfiċi. Orfey intrabtet li ttemm il-kostruzzjoni tal-bini u li tikseb l-awtorizzazzjoni għall-użu tiegħu f'terminu ta' 21 xahar dekorribbli mid-data tal-ftuħ tas-sit tal-bini.

16 Fil-5 ta' April 2008, Orfey bagħtet lil kull wieħed mill-proprjetarji reali fattura marbuta mat-tranżazzjoni "dritt ta' superfiċi kkostitwit fl-att notarili". Dawn l-erba' fatturi telgħu għal ammont totali ta' BGN 302 721.36, flimkien ma' ammont totali ta' BGN 60 544.27 ta' VAT.

17 Matul verifika fiskali, ġie kkonstatat li l-valur taxxabbli tat-tranżazzjoni kien ġie ddeterminat fid-dawl tal-valur fiskali tad-dritt ta' superfiċi b'mod konformi mal-att notarili, jiġifieri BGN 684 000, u mhux skont il-valur fis-suq miftuħ tal-beni immobbli mogħtija lill-proprjetarji reali. Ġie wkoll ikkonstatat li Orfey ma kinitx semmiet dawn il-fatturi fil-ġurnal tal-bejgħ tagħha għall-perijodu fiskali korrispondenti, jiġifieri x-xahar ta' April 2008, lanqas għall-perijodu sussegwenti, jiġifieri x-xahar ta' Mejju 2008, u li hija lanqas ma ħadet inkunsiderazzjoni dawn il-fatturi għad-dikjarazzjonijiet tal-VAT ikkonċernati.

18 Fit-28 ta' April 2009, id-dipartiment tat-taxxi bagħat lil Orfey avviż ta' taxxa rettifikattiv għax-xahar ta' April 2008, minkejja li f'dik id-data il-bini ma kienx tlesta u ma kienx qiegħed jintuża. Huwa qies li Orfey ipprovdiet servizzi ta' kostruzzjoni u li, skont l-Artikolu 130 taz-ZDDS, l-avveniment li jagħti lok għall-ħlas tal-VAT fuq din it-tranżazzjoni kien seħħ fid-data tal-kostituzzjoni tad-dritt ta' superfiċi. Fuq il-bażi tar-rapport ta' espert redatt fl-ambitu tal-verifika fiskali, ġie kkunsidrat li l-valur fis-suq miftuħ

tad-dritt ta' superfiċi kkostitwit kien ekwivalenti għall-valur tas-servizzi ta' kostruzzjoni tal-bini minn Orfey, jiġifieri BGN 1 984 130. Il-VAT dovuta fuq din it-tranżazzjoni ġiet għalhekk stabbilita permezz ta' dan l-avviż fl-ammont ta' BGN 396 826, b'żieda tal-interessi.

19 Orfey ippreżentat appell amministrattiv kontra l-avviż ta' taxxa rettifikattiv quddiem id-Direktor. Peress li dan l-appell ġie miċħud b'deċiżjoni tas-6 ta' Lulju 2009, Orfey ippreżentat azzjoni kontenzjuża kontra dan l-avviż quddiem l-Administrativen sad – Burgas (Tribunal amministrattiv ta' Burgas). Permezz ta' deċiżjoni tat-30 ta' April 2010, dan it-tribunal laqa' l-azzjoni ta' Orfey u annulla l-avviż ta' taxxa rettifikattiv. Id-Direktor ippreżenta appell ta' kassazzjoni kontra din id-deċiżjoni quddiem il-qorti tar-rinviju.

20 Quddiem din tal-aħħar, id-Direktor sostna, essenzjalment, li l-leġiżlazzjoni nazzjonali hija konformi mad-Direttiva tal-VAT. Orfey issostni, min-naħa tagħha, li hija tilfet id-dritt ta' superfiċi tagħha peress li l-bini ma kienx sar fit-terminu mogħti.

21 Il-qorti tar-rinviju tindika li, sabiex issolvi l-kwistjoni adita biha, hija għandha tiddetermina, qabelxejn, il-mument li fih seħħ l-avveniment li jagħtli lok għal ħlas tal-VAT għas-servizzi ta' kostruzzjoni mogħtija minn Orfey. F'dan ir-rigward, hija tirrileva, minn naħa, li, fil-fehma tagħha, l-avveniment li jagħti lok għal ħlas tal-VAT marbuta mal-kostituzzjoni tad-dritt ta' superfiċi seħħ mal-iffirmar tal-att notarili, anki jekk din it-tranżazzjoni kienet dakinhar eżenti. Min-naħa l-oħra, hija tindika li għandha dubju fir-rigward tal-kompatibbiltà mad-Direttiva tal-VAT tal-Artikolu 130(2) taz-ZDDS, li skontu l-avveniment li jagħti lok għal ħlas tal-VAT iseħħ qabel ir-realizzazzjoni tat-tranżazzjoni.

22 Hija żżid li, jekk jirriżulta li din id-dispożizzjoni taz-ZDDS hija konformi mad-Direttiva tal-VAT, hija għandha, imbagħad, tevalwa l-legalità tad-determinazzjoni tal-valur taxxabbli tas-servizzi ta' kostruzzjoni. Fuq dan il-punt, hija tistaqsi dwar il-kompatibbiltà mal-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT tal-Artikolu 26(7) taz-ZDDS, li jwassal sabiex jitqies fil-każ ineżami l-valur fis-suq miftuħ tas-servizzi ta' kostruzzjoni kif evalwat minn espert.

23 Hija tistaqsi, fl-aħħar nett, jekk huwiex possibbli li d-dritt ta' superfiċi inkwistjoni jiġi kkunsidrat bħala ħlas antiċipat għas-servizzi futuri ta' kostruzzjoni li jsiru minn Orfey, fid-dawl tal-fatt li dan id-dritt ta' superfiċi jikkostitwixxi t-totalità tal-korrispettiv irċevut minn Orfey għal dawn is-servizzi u li interpretazzjoni stretta tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT titlob li l-ħlas antiċipat isir bi flus. F'dan ir-rigward hija tosserva li, skont l-Artikolu 67(1) tas-ZZS, id-dritt ta' superfiċi mogħti lil Orfey jista' jiskadi jekk il-preskrizzjoni estintiva prevista f'din id-dispożizzjoni tiġi espressament invokata.

24 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Varhoven administrativen sad (Qorti Amministrattiva Suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 63 tad-Direttiva [tal-VAT] għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi eċċezzjoni li abbażi tagħha, għall-provvista ta' servizz ta' kostruzzjoni għall-bini ta' ċerti beni immobbli individwali f'bini, l-avveniment li jagħti lok għall-ħlas tal-VAT iseħħ qabel id-data tal-provvista effettiva tal-imsemmi servizz u li abbażi tagħha dan l-avveniment li jagħti lok għal ħlas huwa marbut mad-data tal-avveniment li jagħti lok għat-tranżazzjoni korrelattiva, jiġifieri l-ħolqien ta' dritt għall-bini [dritt ta' superfiċi] fir-rigward ta' beni immobbli oħra fl-imsemmi bini, li huwa wkoll il-korrispettiv tas-servizz ta' kostruzzjoni?

2) Dispożizzjoni nazzjonali li tipprovdi li, peress li l-korrispettiv ta' tranżazzjoni huwa kkostitwit kompletament jew parzjalment minn oġġetti jew servizzi, il-valur taxxabbli tat-tranżazzjoni huwa l-valur normali tal-oġġetti jew tas-servizzi pprovduti, hija kompatibbli mal-Artikoli 73 u 80 tad-Direttiva [tal-VAT]?

3) L-Artikolu 65 tad-Direttiva [tal-VAT] għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li l-VAT fuq il-valur tal-ħlas bil-quddiem issir dovuta meta l-ħlas ma sarx fi flus, jew jeħtieġ li din id-dispożizzjoni tingħata interpretazzjoni wiesgħa u li jitqies li, anki f'dan il-każ, il-VAT issir dovuta u għandha tkun imposta fuq l-ekwivalenti fi flus tat-tranżazzjoni korrelattiva?

4) Jekk ir-risposta mogħtija lit-tielet domanda tkun favur it-tieni alternattiva ssuġġerita, huwa possibbli, f'dan il-każ, fid-dawl taċ-ċirkustanzi, li d-dritt għall-bini [dritt ta' superfiċi] stabbilit jitqies bħala ħlas bil-quddiem fis-sens tal-Artikolu 65 tad-Direttiva [tal-VAT]?

5) L-Artikoli 63, 65 u 73 tad-Direttiva [tal-VAT] għandhom effett dirett?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel, it-tielet u r-raba' domandi

25 Permezz tal-ewwel, it-tielet u r-raba' domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 63 u 65 tad-Direttiva tal-VAT għandhomx jiġu interpretati fis-sens li, meta dritt ta' superfiċi huwa kkostitwit għall-benefiċċju ta' kumpannija bil-għan tal-kostruzzjoni ta' bini, inkambju għal servizzi ta' kostruzzjoni ta' ċerti beni immobbli li jkunu jinsabu f'dan il-bini u li din il-kumpannija tintrabat li tagħti ċ-ċwievet lill-persuni li jkunu kkostitwixxew dan id-dritt ta' superfiċi, dawn jipprekludu li l-VAT fuq dawn is-servizzi ta' kostruzzjoni tiġi imposta fil-mument li fih id-dritt ta' superfiċi huwa kkostitwit, jiġifieri qabel il-provvista ta' dawn is-servizzi.

26 Id-Direktor, il-Gvern Bulgaru u l-Kummissjoni Ewropea jsostnu, essenzjalment, li din il-kwistjoni titlob risposta negattiva. Id-Direktor u l-Gvern Bulgaru jqisu, b'mod partikolari, li l-kunċett ta' "ħlas [...] akkont" li jidher fl-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT ma jistax jiġi llimitat biss għall-ħlasijiet bi flus u li, għall-finijiet tal-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni, huwa suffiċjenti li l-valur tal-ħlas li jkun sar, ikun jista' jiġi evalwat.

27 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-Artikolu 63 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi li l-avveniment li jagħti lok għal ħlas tat-taxxa jseħħ u t-taxxa għandha tiġi imposta fil-mument li ssir il-kunsinna tal-beni jew il-provvista tas-servizzi. L-Artikolu 65 tal-istess direttiva, li skontu, meta ħlas irid isir akkont qabel ma l-beni jew is-servizzi jiġu pprovduti, it-taxxa għandha tiġi imposta fil-mument li jiġi rċevut il-ħlas, fuq l-ammont irċevut, jikkostitwixxi deroga mir-regola stipulata fl-Artikolu 63 u, bħala tali, għandu jkun suġġett għal interpretazzjoni stretta (sentenza tal-21 ta' Frar 2006, BUPA Hospitals u Goldsborough Developments, C-419/02, Ġabra p. I-1685, punt 45).

28 B'dan il-mod, sabiex il-VAT tkun dovuta meta ma tkunx saret il-kunsinna jew il-provvista, hemm bżonn li l-elementi kollha rilevanti tal-avveniment li jagħti lok għal ħlas tal-VAT, jiġifieri tal-kunsinna jew tal-provvista futura, ikunu diġà magħrufa u għalhekk, b'mod partikolari, li l-beni jew is-servizzi jkunu deskritti bi preċiżjoni (sentenzi BUPA Hospitals u Goldsborough Developments, iċċitata iktar 'il fuq, punt 48, kif ukoll tat-3 ta' Mejju 2012, Lebara, C-520/10, punt 26). Għalhekk ma jistgħux ikunu suġġetti għall-VAT ħlasijiet akkont għal kunsinni ta' merkanzija jew provvisti ta' servizzi li ma jkunux għadhom ġew identifikati b'mod ċar (sentenzi BUPA Hospitals u Goldsborough Developments, iċċitata iktar 'il fuq, punt 50, kif ukoll tas-16 ta' Diċembru 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Ġabra p. I-13179, punt 31).

29 Konsegwentement, ma huwiex eskluż li, b'applikazzjoni tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT, it-taxxa dovuta fuq is-servizzi ta' kostruzzjoni ssir dovuta mill-mument li fih id-dritt ta' superfiċi, li jikkostitwixxi t-totalità tal-korrispettiv ta' dawn is-servizzi, jiġi kkostitwit favur il-kumpannija li

għandha tipprovdi dawn is-servizzi, peress li, f'dak il-mument, l-elementi rilevanti kollha ta' din il-provvista futura ta' servizzi jkunu diġà magħrufa u għalhekk, b'mod partikolari, is-servizzi inkwistjoni jkunu stabbiliti bi preċiżjoni.

30 Madankollu l-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar il-possibbiltà ta' applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni meta l-ħlas akkont jikkonsisti fi ħlas *in natura*.

31 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li huwa ċertament veru, kif tindika b'mod partikolari l-Kummissjoni, li l-kliem tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT donnu jissuġġerixxi, b'mod partikolari fil-verżjonijiet tad-direttiva bil-lingwa Bulgara u bil-lingwa Franċiża, li din id-dispożizzjoni tipprevedi biss il-ħlasijiet akkont li jikkonsistu f'ammont ta' flus.

32 Madankollu, skont ġurisprudenza stabbilita, test tad-dritt sekondarju tal-Unjoni għandu jiġi interpretat, sa fejn possibbli, fis-sens li jkun konformi mad-dispożizzjonijiet tat-trattati u l-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni (sentenzi tal-21 ta' Marzu 1991, Rauh, C-314/89, Ġabra p. I-1647, punt 17, kif ukoll tal-10 ta' Lulju 2008, Bertelsmann u Sony Corporation of America va Impala, C-413/06 P, Ġabra p. I-4951, punt 174 u l-ġurisprudenza ċċitata).

33 Minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta wkoll li l-prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fit-trattament, li l-prinċipju ta' newtralità fiskali huwa espressjoni partikolari tiegħu fil-livell tad-dritt sekondarju tal-Unjoni u fis-settur partikolari tal-fiskalità, jeżiġi li sitwazzjonijiet paragunabbli ma jiġux ittrattati b'mod differenti, għall-inqas sakemm trattament differenzjat ma jkunx oġġettivament iġġustifikat (sentenzi tal-10 ta' April 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Ġabra p. I-2283, punti 49 u 51, kif ukoll tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Ġabra p. I-10567, punt 44).

34 B'dan il-mod, il-prinċipju tan-newtralità fiskali, li huwa prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT, jipprekludi, minn naħa, li beni jew provvisti ta' servizzi simili, li huma għalhekk f'kompetizzjoni ma' xulxin, jiġu ttrattati b'mod differenti mill-perspettiva tal-VAT u, min-naħa l-oħra, li operaturi ekonomiċi li jwettqu l-istess tranżazzjonijiet jiġu ttrattati b'mod differenti fil-qasam tal-ġbir tal-VAT (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tad-29 ta' Ottubru 2009, SKF, C-29/08, Ġabra p. I-10413, punt 67 u l-ġurisprudenza ċċitata).

35 Issa, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkunsidrat li l-kuntratti ta' tpartit, li fihom il-korrispettiv huwa bħala definizzjoni *in natura*, u t-tranżazzjonijiet li għalihom il-korrispettiv huwa monitarju huma, mill-perspettiva ekonomika u kummerċjali, żewġ sitwazzjonijiet identiċi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-3 ta' Lulju 1997, Goldsmiths, C-330/95, Ġabra p. I-3801, punti 23 u 25).

36 Minn dan isegwi li l-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament jiġi ppreġudikat jekk l-applikazzjoni tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT kellha tkun dipendenti fuq l-għamla tal-korrispettiv irċevut mill-persuna taxxabbli. Għalhekk, dan il-prinċipju jitlob li dan l-Artikolu 65 jiġi interpretat fis-sens li huwa japplika wkoll meta l-ħlas akkont isir *in natura*, sakemm il-kundizzjonijiet imsemmija fil-punt 28 ta' din is-sentenza jkunu sodisfatti. Madankollu, huwa neċessarju li l-valur ta' dan il-ħlas akkont ikun jista' jiġi espress fi flus. Fil-fatt, jekk, skont ġurisprudenza stabbilita, il-korrispettiv ta' provvista ta' servizzi jista' jikkonsisti fi provvista ta' beni u jikkostitwixxi l-valur taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT meta jkun hemm rabta diretta bejn il-provvista ta' servizzi u l-provvista ta' beni, dan japplika biss kemm-il darba l-valur ta' din tal-aħħar ikun jista' jiġi espress fi flus (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-3 ta' Lulju 2001, Bertelsmann, C-380/99, Ġabra p. I-5163, punt 17 u l-ġurisprudenza ċċitata).

37 Il-fatt li l-kostituzzjoni tad-dritt ta' superfiċi inkwistjoni fil-kawża prinċipali jirrappreżenta l-korrispettiv kollu, u mhux biss parti minnu, tas-servizzi ta' kostruzzjoni li bihom Orfey intrabtet ma jistax iqiegħed f'dubju din l-interpretazzjoni. Minn banda, dan l-Artikolu 65 jipprevedi li t-taxxa għandha tiġi imposta "fuq l-ammont riċevut". Għalhekk, il-kliem ta' din id-dispożizzjoni ma jipprekludix li l-ammont irċevut ikun jikkorrispondi għall-ammont kollu tal-korrispettiv tal-provvista ta' servizzi li

fuqu l-VAT għandha tiġi imposta. Mill-banda l-oħra, kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà rrilevat, fin-nota ta' spjega annessa mal-proposta tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, COM(73) 950 finali, tal-20 ta' Ġunju 1973, (Bullettin tal-Komunitajiet Ewropej, Suppliment 11/73, p. 13), li ġiet issostitwita bid-Direttiva tal-VAT, il-Kummissjoni tindika li "d-dħul ta[l-] [...] pagamenti akkont irendi t-taxxa dovuta, peress li l-kokontrattanti jkunu b'dan il-mod qegħdin jindikaw l-intenzjoni tagħhom li jassumu, minn qabel, il-konsegwenzi finanzjarji kollha marbuta mar-realizzazzjoni tal-avveniment li jagħti lok għal-ħlas tal-VAT" (sentenza BUPA Hospitals u Goldsborough Developments, iċċitata iktar 'il fuq, punt 49). Issa, dan huwa l-każ ukoll meta l-ħlas antiċipat ikun jammonta għall-ammont kollu tal-korrispettiv miftiehem.

38 F'dan il-kuntest, il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll dwar ir-rilevanza, għall-finijiet tal-interpretazzjoni tal-Artikoli 63 u 65 tad-Direttiva tal-VAT, tal-fatt li d-dritt ta' superfiċi kkostitwit għall-benefiċċju ta' Orfey jista' jiskadi. F'dan ir-rigward, huwa suffiċjenti li jiġi rrilevat li din il-qorti tindika li d-dritt ta' superfiċi inkwistjoni jista' jiskadi biss kemm-il darba l-preskrizzjoni estintiva prevista fl-Artikolu 67(1) taz-ZZS tiġi espressament invokata. Għalhekk, għandu jiġi kkunsidrat li din il-possibbiltà tikkostitwixxi sempliċi kundizzjoni riżoluttiva fis-sens tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT. Madankollu, kif isostnu korrettament il-Gvern Bulgaru u l-Kummissjoni, il-fatt li tali kundizzjoni tista' eventwalment tiġi eżerċitata fil-futur ma jistax iqiegħed f'dubju l-fatt li t-tranżazzjoni saret fil-mument tal-kostituzzjoni tad-dritt ta' superfiċi peress li, f'dan il-mument, kif ġie indikat fil-punt 29 ta' din is-sentenza, l-elementi rilevanti kollha tal-provvista futura ta' servizzi huma diġà magħrufa u għalhekk, b'mod partikolari, is-servizzi inkwistjoni huma deskritti bi preċiżjoni. Għaldaqstant, tali eventwalità ma għandhiex effett fuq din l-interpretazzjoni.

39 Fl-aħħar nett, għandu jiġi rrilevat li, sabiex jiġi ddeterminat jekk il-kundizzjonijiet għall-impożizzjoni tal-VAT dovuta fuq tali provvista futura ta' servizzi humiex sodisfatti, ftit li xejn huwa rilevanti jekk il-korrispettiv ta' din il-provvista futura ta' servizzi jikkostitwixxix huwa stess tranżazzjoni suġġetta għall-VAT. Fil-fatt, kif jirriżulta mill-ġurisprudenza mfakkra fil-punti 28 u 36 ta' din is-sentenza, huwa suffiċjenti, sabiex il-VAT fuq tali provvista futura ta' servizzi ssir dovuta f'ċirkustanzi bħalma huma dawk tal-kawża prinċipali, li l-elementi rilevanti kollha ta' din il-provvista futura ta' servizzi jkunu diġà magħrufa u li l-valur tal-korrispettiv tagħha jkun jista' jiġi espress fi flus.

40 Minn dan kollu premess jirriżulta li għall-ewwel, it-tielet u r-raba' domandi hemm lok li tingħata r-risposta li l-Artikoli 63 u 65 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li, f'ċirkustanzi bħalma huma dawk tal-kawża prinċipali, meta dritt ta' superfiċi huwa kkostitwit għall-benefiċċju ta' kumpannija bil-għan tal-kostruzzjoni ta' bini, inkambju għal servizzi ta' kostruzzjoni ta' ċerti beni immobbli li jkunu ser isiru f'dan il-bini u li din il-kumpannija tintrabat li tgħaddi ċ-ċwievet tagħhom lill-persuni li kkostitwixxew dan id-dritt ta' superfiċi, dawn ma jipprekludux li l-VAT fuq dawn is-servizzi ta' kostruzzjoni ssir dovuta mill-mument li fih id-dritt ta' superfiċi jiġi kkostitwit, jiġifieri qabel ma ssir din il-provvista ta' servizzi, peress li, fil-mument tal-kostituzzjoni ta' dan id-dritt, l-elementi rilevanti kollha ta' din il-provvista futura ta' servizzi jkunu diġà magħrufa u għalhekk, b'mod partikolari, is-servizzi inkwistjoni jkunu deskritti bi preċiżjoni, u l-valur ta' dan id-dritt ikun jista' jiġi espress fi flus, li huwa l-kompitu tal-qorti tar-rinviju li tivverifika.

Fuq it-tieni domanda

41 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 73 u 80 tad-Direttiva tal-VAT għandhomx jiġu interpretati fis-sens li dawn jipprekludu dispożizzjoni nazzjonali, bħalma hija dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li permezz tagħha, meta l-korrispettiv ta' tranżazzjoni jkun kompletament ikkostitwit minn beni jew minn servizzi, il-valur taxxabbli tat-tranżazzjoni jkun il-valur fis-suq miftuħ tal-beni jew tas-servizzi pprovduti.

42 Il-Gvern Bulgaru jsostni, b'mod partikolari, li l-korrispettiv għandu jiġi evalwat billi jittieħdu inkunsiderazzjoni l-mekkaniżmi tas-suq u li huwa biss ir-riferiment għall-valur fis-suq miftuħ li jippermetti li jiġi żgurat trattament ugwali bejn l-operaturi ekonomiċi li jħallsu *in natura* u dawk li jħallsu bi flus.

43 Min-naħa l-oħra, il-Kummissjoni tikkunsidra li meta t-tranżazzjoni suġġetta għat-taxxa ssir inkambju għal beni jew servizzi pprovduti minn qabel, il-VAT fuq it-tranżazzjoni għandha tiġi kkalkulata fuq il-bażi tal-valur fi flus tal-beni kkonsenjati jew tas-servizzi pprovduti inkambju għal din it-tranżazzjoni.

44 Minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li l-valur taxxabbli fuq il-kunsinna ta' beni jew fuq il-provvista ta' servizzi, li jsiru b'titolu oneruż, huwa kkostitwit mill-korrispettiv li fil-fatt jiġi rċevut għal dan il-għan mill-persuna taxxabbli. Dan il-korrispettiv jikkostitwixxi l-valur suġġettiv, jiġifieri dak li fil-fatt ikun ġie rċevut, u mhux il-valur stmat skont kriterji oġġettivi. Barra minn hekk, dan il-korrispettiv għandu jkun jista' jiġi espress fi flus (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' Lulju 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Ġabra p. I-7505, punt 28 u l-ġurisprudenza ċċitata).

45 Fin-nuqqas ta' somma flus miftiehma mill-partijiet, dan il-valur, sabiex ikun suġġettiv, għandu jkun dak li l-benefiċjarju tal-provvista ta' servizzi, li tikkostitwixxi l-korrispettiv tal-provvista ta' beni, jattribwixxi lis-servizzi li huwa jintendi li jikseb u jikkorrispondi għas-somma li huwa dispost li jħallas għal dan il-għan (sentenza tat-2 ta' Ġunju 1994, Empire Stores, C-33/93, Ġabra p. I-2329, punt 19).

46 Barra minn hekk, għandu jitfakkar li l-Artikolu 80(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi li, sabiex jimpedixxu l-evażjoni jew l-evitar tat-taxxa, l-Istati Membri jistgħu jieħdu miżuri sabiex, fir-rigward tal-provvista ta' beni jew servizzi lil benefiċjarji li magħhom ikollhom rabtiet ta' familja jew rabtiet oħra personali mill-qrib, rabtiet ta' ġestjoni, appartenenza, sħubija, finanzjarji jew legali kif definit mill-Istat Membru, il-valur taxxabbli għandu jkun il-valur tat-tranżazzjoni fis-suq miftuħ f'ċerti każijiet li huwa jelenka.

47 Issa, il-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni stabbiliti għal din id-dispożizzjoni huma eżawrjenti u, għalhekk, leġiżlazzjoni nazzjonali ma tistax tipprevedi, fuq il-bażi ta' din l-istess dispożizzjoni, li l-valur taxxabbli jkun il-valur fis-suq miftuħ tat-tranżazzjoni f'każijiet li ma humiex inklużi f'dawk elenkati (sentenza tas-26 ta' April 2012, Balkan and Sea Properties, C-621/10 u C-129/11, punt 51).

48 Fil-każ ineżami, mid-deċiżjoni tar-rinviju ma jirriżultax li t-tranżazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali saret bejn persuni b'rabtiet bħalma huma dawk previsti fl-Artikolu 80(1) tad-Direttiva tal-VAT, li madankollu huwa l-kompitu tal-qorti tar-rinviju li tivverifika. F'ċirkustanzi bħal dawn, dan l-artikolu ma jistax jiġi interpretat bħala li jawtorizza li l-valur fis-suq miftuħ ta' din it-tranżazzjoni jikkostitwixxi l-valur taxxabbli.

49 Mill-premess jirriżulta li għat-tieni domanda għandha tingħata r-risposta li, f'ċirkustanzi bħalma huma dawk tal-kawża prinċipali, fejn it-tranżazzjoni ma ssirx bejn partijiet b'rabtiet fis-sens tal-Artikolu 80 tad-Direttiva tal-VAT, li madankollu huwa l-kompitu tal-qorti tar-rinviju li tivverifika, l-Artikoli 73 u 80 ta' din id-direttiva għandhom jiġu interpretati fis-sens li dawn jipprekludu dispożizzjoni nazzjonali, bħalma hija dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li permezz tagħha, meta l-korrispettiv ta' tranżazzjoni huwa kompletament ikkostitwit minn beni jew minn servizzi, il-valur taxxabbli tat-tranżazzjoni jkun il-valur fis-suq miftuħ tal-beni jew tas-servizzi pprovduti.

Fuq il-ħames domanda

50 Permezz tal-ħames domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-Artikoli 63, 65 u 73 tad-Direttiva tal-VAT għandhomx effett dirett.

51 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, fil-każijiet kollha fejn id-dispożizzjonijiet ta' direttiva jidhru, mill-aspett tal-kontenut tagħhom, mingħajr kundizzjonijiet u suffiċjentement preċiżi, l-individwi jistgħu jinvokawhom quddiem il-qrati nazzjonali kontra l-Istat meta dan jew ikun naqas milli jittrasponi d-direttiva fid-dritt nazzjonali fit-termini previsti jew ikun għamel traspożizzjoni inkorretta tagħha (sentenzi tal-5 ta' Ottubru 2004, Pfeiffer *et*, C-397/01 sa C-403/01, Ġabra p. I-8835, punt 103, kif ukoll tat-12 ta' Lulju 2012, Vodafone España, C-55/11, C-57/11 u C-58/11, punt 37).

52 Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkunsidrat li l-Artikolu 10(2) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul 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), li sar l-Artikolu 63 tad-Direttiva tal-VAT, jissodisfa dawn il-kriterji (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-20 ta' Ottubru 1993, Balocchi, C-10/92, Ġabra p. I-5105, punti 34 u 35). Hija kkunsidrat l-istess fir-rigward tal-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT (sentenza Balkan and Sea Properties, iċċitata iktar 'il fuq, punt 61).

53 Barra minn hekk, għandu jiġi kkonstatat li l-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxi b'mod ċar u mingħajr kundizzjonijiet iċ-ċirkustanzi li fihom il-VAT issir dovuta qabel ma ssir il-kunsinna tal-beni jew il-provvista tas-servizzi u l-estent tal-ammont li fuqu din tkun hekk dovuta. Għalhekk, din id-dispożizzjoni tosserva wkoll dawn il-kriterji.

54 Minn dan isegwi li għall-ħames domanda għandha tingħata r-risposta li l-Artikoli 63, 65 u 73 tad-Direttiva tal-VAT għandhom effett dirett.

Fuq l-ispejjeż

55 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 għandha tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

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

1) **L-Artikoli 63 u 65 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, għandhom jiġu interpretati fis-sens li, f'ċirkustanzi bħalma huma dawk tal-kawża prinċipali, meta dritt ta' superfiċi huwa kkostitwit għall-benefiċċju ta' kumpannija bil-għan tal-kostruzzjoni ta' bini, inkambju għal servizzi ta' kostruzzjoni ta' ċerti beni immobbli li jkunu ser isiru f'dan il-bini u li din il-kumpannija tintrabat li tgħaddi ċ-ċwievet tagħhom lill-persuni li kkostitwixxew dan id-dritt ta' superfiċi, dawn ma jipprekludux li l-VAT fuq dawn is-servizzi ta' kostruzzjoni ssir dovuta mill-mument li fih id-dritt ta' superfiċi jiġi kkostitwit, jiġifieri qabel ma ssir din il-provvista ta' servizzi, peress li, fil-mument tal-kostituzzjoni ta' dan id-dritt, l-elementi rilevanti kollha ta' din il-provvista futura ta' servizzi jkunu diġà magħrufa u għalhekk, b'mod partikolari, is-servizzi inkwistjoni jkunu deskritti bi preċiżjoni, u l-valur ta' dan id-dritt ikun jista' jiġi espress fi flus, li huwa l-kompitu tal-qorti tar-rinviju li tivverifika.**

2) **F'ċirkustanzi bħalma huma dawk tal-kawża prinċipali, fejn it-tranżazzjoni ma ssirx bejn partijiet b'rabtiet fis-sens tal-Artikolu 80 tad-Direttiva 2006/112, li madankollu huwa l-kompitu tal-qorti tar-rinviju li tivverifika, l-Artikoli 73 u 80 ta' din id-direttiva għandhom jiġu interpretati fis-sens li dawn jipprekludu dispożizzjoni nazzjonali, bħalma hija dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li permezz tagħha, meta l-korrispettiv ta' tranżazzjoni huwa kompletament ikkostitwit minn beni jew minn servizzi, il-valur taxxabbli tat-tranżazzjoni jkun il-valur fis-suq miftuħ tal-beni jew tas-servizzi pprovduti.**

3) **L-Artikoli 63, 65 u 73 tad-Direttiva 2006/112 għandhom effett dirett.**

Firem