SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

28 ta’ Ottubru 2021*

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Direttiva 2006/112/KE – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Provvista ta’ servizzi – Artikolu 63 – Eżiġibbiltà tal-VAT – Artikolu 64(1) – Kunċett ta’ “provvista li tagħti lok għal ħlasijiet suċċessivi” – Provvista ta’ darba mħallsa bin-nifs – Artikolu 90(1) – Tnaqqis tal-valur taxxabbli – Kunċett ta’ “nuqqas ta’ ħlas tal-prezz”

Fil-Kawża C-324/20,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari abbażi tal-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja), permezz ta’ deċiżjoni tas-7 ta’ Mejju 2020, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-22 ta’ Lulju 2020, fil-proċedura

Finanzamt B

vs

X-Beteiligungsgesellschaft mbH,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn L. Bay Larsen, Viċi President, li qiegħed jaġixxi bħala President tal-Ewwel Awla, J. C. Bonichot (Relatur) u M. Safjan, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Szpunar,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal X-Beteiligungsgesellschaft mbH, minn O. Pantle, Rechtsanwalt,

– għall-Gvern Ġermaniż, minn J. Möller u S. Heimerl, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn J. Jokubauskaitė u L. Mantl, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali ppreżentati fis-seduta tal-1 ta’ Lulju 2021,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 64(1) u tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn il-Finanzamt B (l-Uffiċċju tat-Taxxa B, il-Ġermanja) u X-Beteiligungsgesellschaft mbH fir-rigward tan-natura eżiġibbli tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) dovuta abbażi ta' provvista ta' servizzi li kienet is-suġġett ta' remunerazzjoni f'diversi partijiet.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Il-premessa 24 tad-Direttiva 2006/112 hija fformulata kif ġej:

"Il-kunċetti ta' avveniment li jagħti lok għal ħlas [fatt taxxabbli] u imposizzjoni [ta' eżiġibbiltà] ta' VAT għandhom jiġu armonizzati jekk l-introduzzjoni tas-sistema komuni ta' VAT u ta' kwalunkwe emendi li jista' jkun hemm għaliha għandhom jieħdu effett fl-istess żmien fl-Istati Membri kollha."

4 Skont kliem l-Artikolu 14(2) ta' din id-direttiva:

"Flimkien mat-transazzjonijiet imsemmija fil–paragrafu 1, kull waħda minn dawn li ġejjin għandha tiġi kkunisdrata bħala provvista ta' merkanzija:

[...]

b) il-konsenja materjali ta' merkanzija skond kuntratt għall-kiri ta' merkanzija għal ċertu żmien, jew għall-bejgħ ta' merkanzija bi ħlas akkont, li jipprovdi li normalment proprjetà għandha tgħaddi mhux aktar tard minn meta jsir l-aħħar ħlas akkont;

[...]".

5 It-Titolu VI tad-Direttiva 2006/112, dwar il-fatt taxxabbli u l-eżiġibbiltà tat-taxxa, jinkludi l-Kapitolu 2, intitolat "Provvista ta' merkanzija jew servizzi", li jiġbor taħtu l-Artikoli 63 sa 67 tal-imsemmija direttiva.

6 Skont l-Artikolu 63 tal-istess direttiva:

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

7 L-Artikolu 64 tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi:

"1. Fejn din twassal għal dikjarazzjonijiet suċċessivi ta' kont jew ħlasijiet suċċessivi, il-provvista ta' merkanzija, ħlief dik li tikkonsisti fil-kiri ta' merkanzija għal ċertu perijodu jew il-bejgħ ta' merkanzija fuq termini differiti, kif imsemmi fil-punt (b) ta' l-Artikolu 14(2), jew il-provvista ta' servizzi għandhom jitqiesu bħala kompluti ma' l-iskadenza tal-perijodi li għalihom jirrelataw dawn id–dikjarazzjonijiet ta' kont jew ħlasijiet.

2. L-Istati Membri jistgħu jipprovdu illi, f'ċerti każijiet, il-provvista kontinwa ta' merkanzija jew servizzi fuq perijodu ta' żmien tiġi meqjusa bħala kompletata għall-inqas f'intervalli ta' sena."

8 Skont kliem l-Artikolu 66 ta' din id-direttiva:

"Bħala deroga mill–Artikoli 63, 64 u 65, l-Istati Membri jistgħu jipprovdu li l-VAT għandha tiġi imposta [issir eżiġibbli], fir-rigward ta' ċerti transazzjonijiet jew ċerti kategoriji ta' persuni taxxabbli f'wieħed miż-żminijiet li ġejjin:

a) mhux iktar tard miż-żmien tal-ħruġ tal-fattura;

b) mhux iktar tard miż-żmien meta jiġi riċevut il-ħlas;

ċ) fejn ma tinħariġx fattura, jew tinħareġ tard, f'perijodu speċifikat mid-data ta' l-avveniment li jagħti lok għal ħlas [fatt taxxabbli]".

9 Espost fit-Titolu VII tad-Direttiva 2006/112, intitolat "Ammont [valur] taxxabbli", l-Artikolu 90 ta' din id-direttiva huwa fformulat kif ġej:

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

2. Fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali, l-Istati Membri jistgħu jidderogaw mill-paragrafu 1".

10 L-Artikolu 193 ta' din id-direttiva jipprevedi:

"Il-VAT għandha titħallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li tkun qed twettaq forniment taxxabbli ta' merkanzija jew servizzi, minbarra fejn din titħallas minn persuna oħra fil-każijiet imsemmija fl-Artikoli 194 sa 199 u fl-Artikolu 202."

11 L-Artikolu 226 tal-imsemmija direttiva jipprevedi:

"Mingħajr preġudizzju għad-disposizzjonijiet partikolari stabbiliti f'din id-Direttiva, dawn id-dettalji li ġejjin biss huma meħtieġa għall-finijiet ta' VAT fuq fatturi maħruġa skond l-Artikoli 220 u 221:

[...]

6) il-kwantità u n-natura tal-merkanzija pprovduta jew il-limitu u n-natura tas-servizzi mogħtija;

7) id-data li fiha l-provvista ta' merkanzija jew servizzi kienet saret jew tlestiet jew id-data li fiha l-ħlas akkont imsemmi fil-punti (4) u (5) ta' l-Artikolu 220 kien sar, sakemm dik id-data tkun tista' tkun iddeterminata u tkun differenti mid-data tal-ħruġ tal-fattura;

[…]".

Id-dritt Ġermaniż

12 L-Artikolu 13(1)(1) tal-Umsatzsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ) tal-21 ta' Frar 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), fil-verżjoni tagħha applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali (iktar il-quddiem l-"UStG"), jistipula:

"It-taxxa ssir dovuta

1. għal kunsinni u għal provvisti oħra

a) fil-każ li t-taxxa tiġi kkalkolata fuq il-bażi tal-korrispettivi miftiehma (l-ewwel sentenza tal-Artikolu 16(1)), mal-iskadenza tal-perijodu tal-kontabbiltà li matulu jkunu twettqu l-provvisti. Dan japplika wkoll għall-provvisti parzjali. Ikun hemm tali provvista parzjali meta l-korrispettiv għal ċerti partijiet ta' provvista li tista' tiġi sseparata ekonomikament ikun miftiehem b'mod separat. Jekk il-korrispettiv, jew parti minnu, jiġi rċevut qabel titwettaq il-provvista jew il-provvista parzjali, it-taxxa marbuta miegħu ssir eżiġibbli mal-iskadenza tal-perijodu tal-kontabbiltà li matulu jiġi rċevut il-korrispettiv jew il-korrispettiv parzjali,

b) fil-każ li t-taxxa tiġi kkalkolata fuq il-bażi tal-korrispettiv irċevut (Artikolu 20), mal-iskadenza tal-perijodu tal-kontabbiltà li matulu jkun ġie rċevut dan il-korrispettiv.

[…]".

13 L-Artikolu 17 tal-UStG jipprevedi:

"1) Fil-każ ta' modifika tal-valur taxxabbli ta' tranżazzjoni taxxabbli msemmija fl-Artikolu 1(1)(1), l-imprenditur li jkun wettaq din it-tranżazzjoni għandu konsegwentement jirrettifika l-ammont tat-taxxa dovuta għal din it-tranżazzjoni […]

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

1. il-korrispettiv finanzjarju miftiehem għal provvista taxxabbli, servizz jew għal akkwist intra-Komunitarju taxxabbli ma jkunx jista' jinġabar. Jekk il-korrispettiv finanzjarju jiġi rċevut iktar tard, l-ammont tat-taxxa u l-ammont tat-tnaqqis għandhom jiġu rrettifikati mill-ġdid;

[…]".

14 Skont l-ewwel sentenza tal-Artikolu 20 tal-UStG, imprenditur jista' jiġi awtorizzat jikkalkola l-VAT skont il-korrispettivi finanzjarji rċevuti u mhux skont il-korrispettivi finanzjarji miftiehma meta, b'mod partikolari, id-dħul mill-bejgħ tiegħu ma qabiżx ċertu livell matul is-sena kalendarja preċedenti.

Il-fatti tat-tilwima fil-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

15 Matul is-sena 2012, X ipprovdiet lil T-GmbH servizzi ta' intermedjarju għall-bejgħ ta' art minn din tal-aħħar lil terz. Mill-kuntratt ta' onorarji konkluż bejn X u T fis-7 ta' Novembru 2012 jirriżulta li, f'din id-data, X kienet diġà ssodisfat l-obbligi kuntrattwali tagħha.

16 Fir-rigward tar-remunerazzjoni tas-servizzi inkwistjoni, dan il-ftehim iffissa l-ammont tagħha għal EUR 1 000 000, miżjud bil-VAT u kien jispeċifika li dan l-ammont kellu jitħallas f'partijiet ta' EUR 200 000, miżjuda bil-VAT. Il-pagamenti kienu eżiġibbli f'intervalli ta' sena bejniethom, l-ewwel wieħed fosthom kellu jitwettaq fit-30 ta' Ġunju 2013. Fil-mument ta' skadenza ta' kull parti, X stabbilixxa fattura għall-ammont dovut, irċieva l-ħlas u ħallas il-VAT korrispondenti.

17 Wara kontroll fiskali, l-Uffiċċju tat-Taxxa B ikkonstata, permezz ta' deċiżjoni tat-22 ta' Diċembru 2016, li l-provvista ta' servizzi kienet twettqet matul is-sena 2012 u li, għalhekk, X kellu jħallas f'din l-istess sena l-VAT fuq is-somma totali tal-onorarji.

18 Peress li lment kontra din id-deċiżjoni ġie miċħud, X ressqet rikors quddiem il-Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi, il-Ġermanja), li, essenzjalment, ġie milqugħ. Dik il-qorti effettivament ikkonstatat li X kien ipprovda s-servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali matul is-sena 2012. Hija, madankollu, qieset li, bl-eċċezzjoni tal-ewwel parti tal-onorarju, li kienet ġiet irċevuta matul is-sena 2013, il-korrispettiv finanzjarju miftiehem kellu jitqies bħala li ma jkunx jista' jinġabar, fis-sens tal-Artikolu 17(2)(1) u tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 17(1) tal-UStG. Hekk kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju, il-Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi) ibbażat ruħha fuq il-premessa li l-applikazzjoni tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112 jippermetti t-tnaqqis tal-valur taxxabbli sabiex jiġi evitat li l-persuna taxxabbli tkun obbligata tħallas bil-quddiem, għal diversi snin, il-VAT dovuta abbażi tal-perijodu ta' twettiq tal-provvista, filwaqt li hija tkun għadha ma rċevietx il-ħlas integrali ta' din il-provvista matul dan il-perijodu.

19 L-Uffiċċju tat-Taxxa B ippreżenta rikors għal reviżjoni kontra d-deċiżjoni tal-Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi) quddiem il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja).

20 Din tal-aħħar għandha dubji dwar jekk l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 japplikax provvisti ta' servizzi ta' darba. Filwaqt li din id-dispożizzjoni teskludi mill-kamp ta' applikazzjoni tagħha l-bejgħ ta' merkanzija fuq termini differiti, hija ma tipprevedix esklużjoni korrispondenti għall-provvisti ta' servizzi mħallsa bin-nifs. Issa, l-applikazzjoni letterali tal-imsemmija dispożizzjoni tista' tintroduċi differenzjazzjoni mhux iġġustifikata bejn il-provvisti ta' merkanzija u l-provvisti ta' servizzi. Iktar minn hekk, hija tista' indebitament tillimita r-regola ġenerali tal-Artikolu 63 tad-Direttiva 2006/112 li abbażi tagħha, bħala prinċipju, it-taxxa ssir eżiġibbli fil-mument tal-provvista ta' servizz.

21 Din il-ġurisdizzjoni tenfasizza barra minn hekk li din il-kawża hija differenti minn dik li tat lok għas-sentenza s-sentenza tad-29 ta' Novembru 2018 baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970), li fiha inkwistjoni kien hemm provvisti ta' servizzi ta' aġent sportiv, jiġifieri l-allokazzjoni ta' plejer fi klabb tal-futbol, sa fejn ir-remunerazzjoni ta' dan l-aġent kienet marbuta maż-żamma tal-plejer allokat fi ħdan il-klabb ikkonċernat. Fil-fatt, il-kwistjoni fil-kawża prinċipali tirrigwarda sitwazzjoni fejn il-ħlas tal-partijiet tar-remunerazzjoni miftiehma huwa sempliċement suġġett għal termini, u mhux għal kundizzjoni marbuta mas-suċċess fit-tul tal-intermedjazzjoni li r-realizzazzjoni tagħha ma hijiex ċerta.

22 Il-fatt li, fis-sentenza tad-29 ta' Novembru 2018 baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970), il-Qorti tal-Ġustizzja għamlet riferiment għas-sentenza tat-3 ta' Settembru 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542), li fiha inkwistjoni kien hemm servizz offrut b'mod permanenti fuq perijodu twil, jikkonferma l-interpretazzjoni li tgħid li jista' jkun hemm "dikjarazzjonijiet […] jew ħlasijiet suċċessivi", fis-sens tal-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112, biss jekk teżisti relazzjoni bejn il-provvisti inkwistjoni u l-ħlas bin-nifs.

23 Tali approċċ jikkorrispondi għat-tieni u għat-tielet sentenzi tal-Artikolu 13(1)(1)(a) tal-UStG, li abbażi tiegħu n-natura separabbli ta' provvista minn perspettiva ekonomika hija determinanti.

24 Fil-każ fejn l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 ma għandux jiġi applikat fil-każ inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-qorti tar-rinviju tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-possibbiltà li jiġi applikat l-Artikolu 90(1) ta' din id-direttiva.

25 Dik il-qorti tfakkar li, għall-provvista ta' servizzi mwettqa matul is-sena 2012, X irċeviet, sa mix-xahar ta' Ġunju 2013, ir-remunerazzjoni tagħha f'diversi partijiet, miżjuda kull darba bil-VAT. Issa, jekk ikollu jitqies li l-VAT għal provvista ta' darba hija eżiġibbli matul is-sena li matulha din tiġi pprovduta, il-persuna taxxabbli li taċċetta li titħallas f'diversi partijiet tkun imġiegħla tiffinanzja l-VAT bil-quddiem. Il-qorti tar-rinviju madankollu tesprimi dubji dwar il-kwistjoni ta' jekk l-obbligu li l-VAT titħallas bil-quddiem huwiex konformi mal-funzjoni tal-persuni taxxabbli li, hekk kif jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li tirriżulta, b'mod partikolari, mis-sentenzi tal-20 ta' Ottubru 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), u tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), jaġixxu bħala eżatturi tat-taxxa f'isem l-Istat.

26 Il-qorti tar-rinviju tispeċifika li tali obbligu jista' jiġi evitat bit-tnaqqis tal-valur taxxabbli b'applikazzjoni tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112, u sussegwentement b'evalwazzjoni mill-ġdid oħra fil-mument tal-ħlas effettiv tar-remunerazzjoni.

27 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) Huwa suffiċjenti li jkun hemm ftehim dwar ħlas bin-nifs sabiex jitqies li servizz ipprovdut f'okkażjoni waħda [provvista ta' darba], u li ma huwiex għaldaqstant marbut ma' perijodu speċifiku, jagħti lok għal dikjarazzjonijiet suċċessivi ta' kont jew għal ħlasijiet suċċessivi, fis-sens tal-Artikolu 64(1) tad-Direttiva [2006/112]?

2) Sussidjarjament, fil-każ ta' risposta fin-negattiv għall-ewwel domanda: għandu jitqies li hemm nuqqas ta' pagament fis-sens tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva [2006/112], jekk, mal-provvista tas-servizz tagħha, il-persuna taxxabbli taqbel li din ser tkun irremunerata permezz ta' ħames ħlasijiet annwali u li, fil-każ ta' pagament sussegwenti, id-dritt nazzjonali jipprevedi rettifika li għandha bħala effett li tannulla t-tnaqqis preċedenti tal-valur taxxabbli taħt din id-dispożizzjoni?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ammissibbiltà tad-domandi

28 Hekk kif jirriżulta mill-kuntest fattwali, hekk kif ippreżentat mill-qorti tar-rinviju, it-tilwima fil-kawża prinċipali tirrigwarda provvista ta' servizzi li ġiet eżegwita integralment fi tmiem is-sena 2012 u li l-korrispettiv tagħha tħallas, konformement mad-dispożizzjonijiet tal-kuntratt, f'ħames partijiet fis-sena b'effett mis-snin ta' wara.

29 Fl-osservazzjonijiet tagħha ppreżentati quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, il-konvenuta fil-kawża prinċipali tikkontesta din il-preżentazzjoni tal-fatti. Hija tibbaża ruħha, għal dan il-għan, fuq dokument li jesponi konstatazzjonijiet imwettqa, provviżorjament, minn qorti Ġermaniża fil-kuntest ta' tilwima differenti minn dik fil-kawża prinċipali.

30 Madankollu, tali dokument ma huwiex ta' natura li jikkonfuta d-deskrizzjoni tal-kuntest fattwali hekk kif jinstab fid-deċiżjoni tar-rinviju.

31 Fil-fatt huwa biżżejjed li jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, il-qorti tar-rinviju biss hija kompetenti sabiex tikkonstata u tevalwa l-fatti tal-kawża li jkollha quddiemha kif ukoll sabiex tinterpreta u tapplika d-dritt nazzjonali. Hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tieħu inkunsiderazzjoni, fil-kuntest tat-tqassim tal-kompetenzi bejn din tal-aħħar u l-qrati nazzjonali, il-kuntest fattwali u leġiżlattiv li minnu jiffurmaw parti d-domandi preliminari, hekk kif iddefinit mid-deċiżjoni ta' rinviju (sentenza tas-27 ta' Jannar 2021, Dexia Nederland, C-229/19 u C-289/19, EU:C:2021:68, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata).

32 Minn dan isegwi li d-domandi preliminari huma ammissibbli.

Fuq l-ewwel domanda

33 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li provvista ta' servizzi ta' darba li hija s-suġġett ta' remunerazzjoni bi ħlas bin-nifs taqax taħt il-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni.

34 Għandu qabel kollox jiġi osservat li l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fid-dawl tal-Artikolu 63 ta' din id-direttiva, peress li l-ewwel hija marbuta intrinsikament mat-tieni waħda.

35 Minn naħa, skont l-imsemmi Artikolu 63, il-fatt taxxabbli jseħħ u t-taxxa ssir eżiġibbli fil-mument tat-twettiq tal-provvista ta' merkanzija jew tal-provvista ta' servizzi. Min-naħa l-oħra, abbażi tal-imsemmi Artikolu 64(1) meta dawn jagħtu lok, b'mod partikolari, għal ħlasijiet suċċessivi, il-provvisti ta' servizzi jitqiesu bħala kompluti, fis-sens tal-imsemmi Artikolu 63, fil-mument tal-iskadenza tal-perijodi li għalihom jirrelataw dawn il-ħlasijiet.

36 Minn applikazzjoni flimkien ta' dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet jirriżulta li, għall-provvisti li jagħtu lok għal ħlasijiet suċċessivi, il-fatt taxxabbli jseħħ u t-taxxa ssir eżiġibbli fil-mument tal-iskadenza tal-perijodi li għalihom jirrelataw dawn il-ħlasijiet (sentenza tad-29 ta' Novembru 2018 baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970, punt 28 u l-ġurisprudenza ċċitata).

37 Fir-rigward tal-interpretazzjoni tat-termini "provvisti li jagħtu lok għal ħlasijiet suċċessivi", dawn jistgħu jinftiehmu jew fis-sens li jinkludu provvisti ta' darba li r-remunerazzjoni miftiehma għalihom titħallas f'diversi partijiet, jew inkella fis-sens li dawn jirrigwardaw biss il-provvisti li n-natura nnifisha tagħhom tiġġustifika ħlas bin-nifs, jiġifieri mhux dawk li jiġu pprovduti ta' darba, iżda b'mod repetut jew kontinwu, matul ċertu perijodu.

38 Din l-aħħar interpretazzjoni hija kkonfermata mill-formulazzjoni u mill-għan tal-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112. Fil-fatt, skont din id-dispożizzjoni, il-mument tat-tnissil tal-obbligu fiskali jiġi ddeterminat skont l-iskadenza tal-perijodi li għalihom jirrelataw dawn il-ħlasijiet suċċessivi. Peress li dawn il-ħlasijiet neċessarjament jikkostitwixxu l-korrispettiv tal-provvisti mwettqa, minn dan jirriżulta li l-imsemmija dispożizzjoni impliċitament teżiġi li dawn twettqu matul il-perijodi kkonċernati. F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-applikazzjoni tal-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 ma tistax tkun suġġetta biss għall-kundizzjoni tal-metodu ta' ħlas bin-nifs tal-provvista.

39 B'konsegwenza ta' dan, l-applikazzjoni tal-imsemmi Artikolu 64(1) tippreżupponi relazzjoni bejn in-natura tal-provvisti inkwistjoni u n-natura bin-nifs tal-ħlasijiet, b'tali mod li din id-dispożizzjoni ma tistax tirrigwarda provvista ta' darba, anki fil-każ li din tkun is-suġġett ta' remunerazzjoni permezz ta' ħlas bin-nifs.

40 Din l-interpretazzjoni letterali tal-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 hija kkonfermata kemm mil-għan tiegħu kif ukoll mill-iskema ta' din id-direttiva.

41 F'dan ir-rigward, għandu jiġi osservat li l-Artikolu 64(1) tal-imsemmija direttiva, moqri flimkien mal-Artikolu 63 ta' din tal-aħħar, huwa intiż li jiffaċilita l-ġbir tal-VAT u, b'mod partikolari, id-determinazzjoni tal-mument tat-tnissil tal-obbligu fiskali.

42 Fil-fatt, sabiex jiġi ddeterminat il-mument ta' meta jseħħ il-fatt taxxabbli jew ta' meta t-taxxa ssir eżiġibbli, l-Artikolu 63 tad-Direttiva 2006/112 jeżiġi li jiġi stabbilit il-mument tat-twettiq effettiv ta' provvista. Hekk kif osserva l-Avukat Ġenerali fil-punt 41 tal-konklużjonijiet tiegħu, dan l-artikolu ma jispeċifikax liema fatt għandu jitqies bħala li jindika l-mument li fih twettqet il-provvista, b'tali mod li huma l-awtoritajiet u l-qrati nazzjonali kompetenti li għandhom jivverifikaw il-mument tat-twettiq effettiv tagħha.

43 Min-naħa l-oħra, skont l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112, it-tnissil tat-taxxa u l-eżiġibbiltà tagħha huma marbutin mal-iskadenza tal-perijodi li għalihom jirrelataw il-ħlasijiet għall-provvisti mwettqa. Din l-aħħar dispożizzjoni għalhekk tinkludi regola ġuridika li tippermetti li jiġi ddeterminat bi preċiżjoni l-mument tat-tnissil tal-obbligu fiskali bl-għajnuna ta' fizzjoni legali, u dan jevita li jkollhom jitwettqu l-konstatazzjonijiet fattwali neċessarji għad-determinazzjoni tal-mument tat-twettiq effettiv ta' provvista.

44 B'mod iktar partikolari, hekk kif diġà ġie kkonstatat mill-Qorti tal-Ġustizzja, fil-każ fejn l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 huwa applikabbli, huwa biżżejjed li l-perijodi ta' provvista tas-servizzi li għalihom jirrelataw il-ħlasijiet suċċessivi jkunu msemmija fuq il-fatturi sabiex il-persuna taxxabbli tissodisfa r-rekwiżiti li jirriżultaw mill-Artikolu 226(7) ta' din id-direttiva, li jipprevedi li l-fattura tinkludi d-data li fiha saret jew tlestiet il-provvista ta' servizzi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punti 29 sa 31).

45 Madankollu, l-użu tal-Artikolu 64(1) tal-imsemmija direttiva, bħala regola ġuridika intiża għad-determinazzjoni tal-mument li fih jitnissel l-obbligu fiskali, jimponi ruħu biss meta l-mument jew il-mumenti ta' twettiq effettiv tal-provvisti ma humiex univoki u jistgħu jagħtu lok għal evalwazzjonijiet differenti, li huwa l-każ meta dawn, minħabba n-natura kontinwa u repetuta tagħhom, jitwettqu matul perijodu jew diversi perijodi speċifiċi.

46 Min-naħa l-oħra, hekk kif osserva, essenzjalment, l-Avukat Ġenerali fil-punt 44 tal-konklużjonijiet tiegħu, fil-każ fejn il-mument tal-eżekuzzjoni tal-provvista huwa univoku, b'mod partikolari meta l-provvista tkun ta' darba u meta jkun hemm mument preċiż li jippermetti li jiġi stabbilit li din twettqet, konformement mar-relazzjoni kuntrattwali li torbot lill-partijiet mat-tranżazzjoni kkonċernata, l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 ma jistax jiġi applikat mingħajr ksur tat-termini ċari tal-Artikolu 63 ta' din l-istess direttiva.

47 Barra minn hekk, konformement għad-dispożizzjoni msemmija l-aħħar, moqrija fid-dawl tal-premessa 24 tad-Direttiva 2006/112, it-tnissil tal-VAT u l-eżiġibbiltà tagħha ma humiex elementi li jistgħu jintgħażlu liberament mill-partijiet għal kuntratt. Bil-kontra ta' dan, il-leġiżlatur tal-Unjoni kellu l-intenzjoni li jarmonizza bis-sħiħ id-data li fiha jitnissel l-obbligu fiskali fl-Istati Membri kollha sabiex jiġi ggarantit ġbir uniformi ta' din it-taxxa (sentenza tat-2 ta' Mejju 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata).

48 Għalhekk, huwa kuntrarju għall-Artikolu 63 tad-Direttiva 2006/112 il-fatt li persuna taxxabbli, li wettqet provvista ta' darba filwaqt li kkonkludiet ftehim ta' ħlas bin-nifs bħala remunerazzjoni għal din il-provvista, titħalla tagħżel l-applikazzjoni tal-Artikolu 64(1) ta' din id-direttiva, u li għalhekk tiddetermina hija nnifisha l-mument tat-tnissil u tal-eżiġibbiltà tal-VAT.

49 Tali interpretazzjoni tal-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 tkun ukoll diffiċilment koerenti mal-Artikolu 66(a) u (b) tal-imsemmija direttiva. Fil-fatt, abbażi ta' dawn id-dispożizzjonijiet, l-Istati Membri jistgħu jipprevedu, b'deroga mill-Artikoli 63 sa 65 tal-istess direttiva, li l-VAT issir eżiġibbli għal ċerti tranżazzjonijiet u għal ċerti kategoriji ta' persuni taxxabbli l-iktar tard meta tinħareġ il-fattura jew meta jiġi rċevut il-ħlas tal-prezz. Issa, is-sustanza tal-Artikolu 66(a) u (b) tad-Direttiva 2006/112 tiġi mxejna b'mod qawwi jekk il-persuni taxxabbli jkunu jistgħu, skont il-modalitajiet ta' remunerazzjoni previsti kuntrattwalment, jimmodulaw huma nnifishom, minflok l-Istati Membri, il-mument tat-tnissil u tal-eżiġibbiltà tal-VAT.

50 Min-naħa l-oħra, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ma jistax jiġi dedott li l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 jista' jiġi applikat anki meta jkun hemm provvisti ta' darba. Fil-fatt, il-kawżi li fihom il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat l-applikabbiltà ta' din id-dispożizzjoni kienu jirrigwardaw provvisti ta' servizzi mwettqa matul perijodi speċifiċi abbażi ta' relazzjonijiet kuntrattwali li jistabbilixxu obbligi ta' natura kontinwa, kemm jekk fil-każ ta' kiri ta' vettura (sentenza tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97), ta' provvista ta' pariri legali, kummerċjali jew finanzjarji (sentenzi tat-3 ta' Settembru 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, u tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690), jew inkella ta' allokazzjoni u taż-żamma ta' plejers fi klabb tal-futbol (sentenza tad-29 ta' Novembru 2018 baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970).

51 Il-fatt li l-persuni taxxabbli jistgħu jkunu meħtieġa li jiffinanzjaw minn qabel il-VAT li huma għandhom iħallsu lill-Istat meta huma jipprovdu provvisti ta' darba li r-remunerazzjoni għalihom issir bin-nifs lanqas ma jista' jikkonfuta l-konklużjonijiet esposti fil-punti 39 u 48 ta' din is-sentenza.

52 Hija ġurisprudenza stabbilita li, konformement mal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT, l-imprenditur, fil-kwalità tiegħu ta' eżattur tat-taxxi f'isem l-Istat, għandu jinħeles kompletament mill-oneru tat-taxxa dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tiegħu li huma stess huma suġġetti għall-VAT (sentenza tal-15 ta' Ottubru 2020, E. (VAT – Tnaqqis tal-valur taxxabbli), C-335/19, EU:C:2020:829, punt 31 u l-ġurisprudenza ċċitata).

53 Madankollu, hekk kif osserva l-Avukat Ġenerali fil-punt 62 tal-konklużjonijiet tiegħu, ir-rwol tal-persuni taxxabbli ma huwiex limitat għal dak ta' eżatturi tal-VAT. Konformement mal-Artikolu 193 tad-Direttiva 2006/112, huma, bħala prinċipju, dawn il-persuni li għandhom l-obbligu ta' ħlas tat-taxxa meta jwettqu provvista ta' merkanzija jew provvista ta' servizzi taxxabbli, mingħajr ma dan l-obbligu ma huwa suġġett għall-ġbir minn qabel tal-korrispettiv jew, minn tal-inqas, tal-ammont tat-taxxa tal-output.

54 Fil-fatt, skont l-Artikolu 63 tad-Direttiva 2006/112, il-VAT issir eżiġibbli fil-mument ta' meta titwettaq il-provvista ta' merkanzija jew il-provvista ta' servizzi, jiġifieri mat-twettiq tat-tranżazzjoni inkwistjoni, indipendentement mill-kwistjoni ta' jekk il-korrispettiv dovut għal din l-operazzjoni tħallasx diġà. Għaldaqstant, il-VAT hija dovuta lit-Teżor Pubbliku mill-fornitur ta' merkanzija jew ta' servizz, anki jekk huwa jkun għadu ma rċeviex, mill-klijent tiegħu, il-ħlas li jikkorrispondi għat-tranżazzjoni mwettqa (sentenza tat-28 ta' Lulju 2011, Il-Kummissjoni vs l-Ungerija, C-274/10, EU:C:2011:530, punt 46).

55 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti iktar 'il fuq, ir-risposta li għandha tingħata għall-ewwel domanda preliminari għandha tkun li l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li provvista ta' servizzi ta' darba li hija s-suġġett ta' remunerazzjoni bi ħlas bin-nifs ma taqax taħt il-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni.

Fuq it-tieni domanda

56 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li, meta jkun hemm ftehim ta' ħlas bin-nifs, l-assenza ta' ħlas ta' parti mir-remunerazzjoni qabel ma din issir eżiġibbli għandha tiġi kklassifikata bħala nuqqas ta' ħlas tal-prezz, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, u tista', minħabba dan il-fatt, tagħti lok għal tnaqqis tal-valur taxxabbli.

57 Għandu jitfakkar li l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112 jipprevedi t-tnaqqis tal-bażi taxxabbli fil-każ ta' annullament, ta' xoljiment, ta' riżoluzzjoni, ta' nuqqas ta' ħlas parzjali jew totali jew ta' tnaqqis tal-prezz wara l-mument tat-twettiq tat-tranżazzjoni.

58 Hekk kif jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, fil-każijiet koperti minnha, din id-dispożizzjoni timponi fuq l-Istati Membri l-obbligu li jnaqqsu l-valur taxxabbli u, għaldaqstant, l-ammont tal-VAT dovuta mill-persuna taxxabbli kull darba li, wara l-konklużjoni ta' tranżazzjoni, parti mill-korrispettiv jew il-korrispettiv kollu ma jiġix rċevut mill-persuna taxxabbli. Din id-dispożizzjoni tikkostitwixxi l-espressjoni ta' prinċipju fundamentali tad-Direttiva 2006/112, li jgħid li l-valur taxxabbli huwa magħmul mill-korrispettiv rċevut realment u li l-korollarju tiegħu jikkonsisti fil-fatt li l-amministrazzjoni fiskali ma tkunx tista' tiġbor, bħala VAT, ammont superjuri minn dak miġbur mill-persuna taxxabbli nnifisha (sentenza tat-12 ta' Ottubru 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata).

59 F'dak li jirrigwarda n-nuqqas ta' ħlas parzjali jew totali tal-korrispettiv, dan ma jistax, b'kuntrast għax-xoljiment jew għall-annullament tal-kuntratt, jqiegħed lill-partijiet lura fis-sitwazzjoni li kienet teżisti qabel il-konklużjoni tal-kuntratt. Jekk in-nuqqas ta' ħlas iseħħ mingħajr ma kien hemm riżoluzzjoni jew annullament tal-kuntratt, ix-xerrej tal-merkanzija jew il-benefiċjarju tas-servizzi jibqa' responsabbli għall-ħlas tal-prezz miftiehem, u l-bejjiegħ tal-merkanzija jew il-fornitur tas-servizz dejjem ikollu, bħala prinċipju, il-kreditu tiegħu, li huwa jista' jinvoka quddiem qorti. Madankollu, ma jistax jiġi eskluż li tali kreditu effettivament u definittivament ma jkunx jista' jinġabar, sa fejn in-nuqqas ta' ħlas huwa kkaratterizzat mill-inċertezza inerenti għan-natura mhux finali tiegħu (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Ottubru 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punti 29 u 30).

60 Għalhekk, in-nuqqas ta' ħlas tal-korrispettiv, fis-sens tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112, jirrigwarda biss sitwazzjonijiet fejn il-benefiċjarju ta' provvista ta' merkanzija jew ta' provvista ta' servizzi ma jonorax, jew jonora biss parzjalment, kreditu li huwa għandu, madankollu, l-obbligu li jħallas abbażi ta' kuntratt konkluż mal-persuna li pprovdiet il-merkanzija jew is-servizz (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-2 ta' Lulju 2015, NLB Leasing, C 209/14, EU:C:2015:440, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

61 Fid-dawl ta' din il-ġurisprudenza, għandu neċessarjament jiġi kkonstatat li l-ħlas, f'partijiet, tar-remunerazzjoni dovuta għal provvista ta' servizzi, konformement mal-kuntratt stabbilit mill-partijiet, ma huwiex kopert mill-eżempju ta' nuqqas ta' ħlas tal-korrispettiv, imsemmi fl-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112.

62 Fil-fatt, minn naħa, din il-modalità ta' ħlas ma tbiddilx l-ammont tar-remunerazzjoni li l-persuna taxxabbli titqies li ser tikseb jew li tista', effettivament, tirkupra. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-valur taxxabbli ma jinbidilx u l-amministrazzjoni fiskali ma tirċevix, bħala VAT, ammont ogħla minn dak korrispondenti għar-remunerazzjoni tal-persuna taxxabbli. Min-naħa l-oħra, sitwazzjoni fejn parti minn onorarju ma hijiex eżiġibbli qabel id-data ta' skadenza tagħha ma tistax tiġi assimilata għal sitwazzjoni fejn il-benefiċjarju tal-provvista ma jonorax parzjalment il-kreditu li huwa għandu.

63 Min-naħa l-oħra, hekk kif diġà jirriżulta mill-kunsiderazzjonijiet esposti fil-punti 51 sa 54 ta' din is-sentenza, għall-finijiet tal-interpretazzjoni tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112, iċ-ċirkustanza li, f'ċerti każijiet, persuna taxxabbli tista' tkun obbligata li tiffinanzja minn qabel il-VAT li hija għandha tħallas lill-amministrazzjoni fiskali, ma hijiex rilevanti.

64 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti iktar 'il fuq, ir-risposta li għandha tingħata għat-tieni domanda għandha tkun li l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li, meta jkun hemm ftehim ta' ħlas bin-nifs, l-assenza ta' ħlas ta' parti mir-remunerazzjoni qabel ma din issir eżiġibbli ma tistax tiġi kklassifikata bħala nuqqas ta' ħlas tal-prezz, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, u ma tistax, minħabba dan il-fatt, tagħti lok għal tnaqqis tal-valur taxxabbli.

Fuq l-ispejjeż

65 Peress li l-proċedura għandha, fil-konfront tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din tal-aħħar li għandha tiddeċiedi dwar l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni ta' osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn ir-raġunijiet, il-Qorti tal-Ġustizzja (L-Ewwel Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **L-Artikolu 64(1) 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' darba li hija s-suġġett ta' remunerazzjoni bi ħlas bin-nifs ma taqax taħt il-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni.**

2) **L-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112/KE għandu jiġi interpretat fis-sens li, meta jkun hemm ftehim ta' ħlas bin-nifs, l-assenza ta' ħlas ta' parti mir-remunerazzjoni qabel ma din issir eżiġibbli ma tistax tiġi kklassifikata bħala nuqqas ta' ħlas tal-prezz, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, u ma tistax, minħabba dan il-fatt, tagħti lok għal tnaqqis tal-valur taxxabbli.**

Firem