



Ġabra tal-ġurisprudenza

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

20 ta' Ġunju 2013*

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Sitt Direttiva tal-VAT — Artikoli 2(1) u 6(1) — Kunċett ta' ‘provvista ta' servizzi’ — Provvista ta' servizzi ta' reklamar u ta' senserija ta' kreditu — Eżenzjonijiet — Realtà ekonomika u kummerċjali tat-tranzazzjonijiet — Prattiki abbużivi — Tranzazzjonijiet li għandhom biss l-għan li jinkiseb vantaġġ fiskali”

Fil-Kawża C-653/11,

li għandha bhala sugġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (ir-Renju Unit), permezz ta' deċiżjoni tat-13 ta' Diċembru 2011, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fid-19 ta' Diċembru 2011, fil-proċedura

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

vs

Paul Newey, li qed jaġixxi taħt l-isem kummerċjali Ocean Finance,

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

komposta minn M. Ilešič, President tal-Awla, E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh, C. Toader (Relatur) u C. G. Fernlund, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: P. Mengozzi,

Reġistratur: L. Hewlett, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-20 ta' Marzu 2013,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal P. Newey, li qed jaġixxi taħt l-isem kummerċjali Ocean Finance, minn J. Ghosh, QC, kif ukoll minn E. Wilson u J. Bremner, barristers,
- għall-Gvern tar-Renju Unit, minn S. Ossowski u L. Christie, bhala aġenti, assistiti minn O. Thomas, barrister,
- għall-Irlanda, minn E. Creedon, bhala aġent, assistita minn A. Collins, SC,
- għall-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, bhala aġent, assistita minn A. De Stefano, avvocato dello Stato,

* Lingwa tal-kawża: l-Ingliż.

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn R. Lyal u C. Soulay, bħala aġenti,

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

tagħti l-preżenti

Sentenza

- 1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni 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-dhul 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), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 1999/59/KE tas-17 ta' Ġunju 1999 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 324, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").
- 2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs (iktar 'il quddiem il-"Commissioners") u P. Newey, li qed jaġixxi taht l-isem kummerċjali Ocean Finance (iktar 'il quddiem "P. Newey"), dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) applikabbli għall-provvista ta' servizzi ta' reklamar.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

- 3 Skont l-Artikolu 299(6) KE, id-dispożizzjonijiet tat-Trattat KE huma applikabbli għall-gzejjer Channel, li minnhom tagħmel parti l-Gżira ta' Jersey, biss sa fejn huwa meħtieġ sabiex tiġi ggarantita l-applikazzjoni tas-sistema prevista għal dawn il-gzejjer, b'mod partikolari permezz tal-Protokoll Nru 3 dwar il-Gzejjer Channel u l-Gżira ta' Man (ĠU L 1972, L 73, p. 164), anness mal-Att dwar il-kundizzjonijiet għall-adeżjoni tar-Renju tad-Danimarka, tal-Irlanda u tar-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' Fuq u dwar l-aġġustamenti għat-Trattati (ĠU L 1972, L 73, p. 14). Peress li l-imsemmi protokoll ma fihx dispożizzjonijiet dwar il-VAT, id-dritt tal-Unjoni dwar il-VAT ma japplikax fil-Gżira ta' Jersey.
- 4 Ir-raba' premessa tas-Sitt Direttiva tipprovdi li għandu jitqies l-għan li titneħħa l-impożizzjoni tat-taxxa fuq l-importazzjoni u l-helsien mit-taxxa fuq l-esportazzjoni fil-kummerċ bejn Stati Membri u li għandu jiġi ggarantit li s-sistema komuni ta' taxxi fuq id-dhul mill-bejgħ tkun nondiskriminatorja fir-rigward tal-oriġini tal-oġġetti u l-provvista ta' servizzi, sabiex fl-aħħar jinkiseb suq komuni li jippermetti kompetizzjoni ġusta u li jkollu l-karatteristiċi analogi għal suq intern veru.
- 5 L-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva jissuġġetta għall-VAT "il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi hlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li tagħxi bħala tali".
- 6 Skont l-Artikolu 5(1) ta' din id-direttiva, għandu jitqies bħala "provvista ta' oġġetti" it-trasferiment tad-dritt ta' proprjetarju li jiddisponi minn proprjetà korporali u, skont l-Artikolu 6(1) tal-imsemmija direttiva għandha titqies bħala "provvista ta' servizzi" kull tranzazzjoni li ma tikkostitwixxix provvista ta' oġġetti skont it-tifsira tal-Artikolu 5 tal-istess direttiva.

7 L-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

“1. Il-post minn fejn jingħata servizz għandu jitqies li jkun il-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tiegħu jew ikollu stabbiliment fiss minn fejn jingħata s-servizz jew, fin-nuqqas ta' post bħal dan tan-negozju jew stabbiliment fiss, il-post fejn hu ikollu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti.

2. Izda:

[...]

(e) il-post fejn jingħataw is-servizzi li ġejjin, meta jsiru għal konsumaturi stabbiliti barra l-Komunità jew għal persuni taxxabbli stabbiliti fil-Komunità imma mhux fl-istess pajjiż bħal tal-fornitur, għandu jkun il-post fejn il-konsumatur stabbilixxa n-negozju tiegħu jew ikollu stabbiliment fiss li lilu jingħata s-servizz jew, fin-nuqqas ta' post bħal dan, il-post fejn hu ikollu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti:

[...]

— servizzi ta' reklamar,

[...]

— operazzjonijiet bankarji, finanzjarji u ta' assigurazzjoni li jinkludu ri-assigurazzjoni, bl-eċċezzjoni ta' kiri ta' kaxxiforti,

[...]

— is-servizzi ta' aġenti li jaġixxu f'isem u għal haddiehor, meta huma jipprokuraw għall-prinċipal tagħhom is-servizzi msemmija f'dan il-punt (e).

3. Biex ikunu evitati taxxa doppja, nuqqas ta' tassazzjoni jew id-distorzjoni ta' kompetizzjoni l-Istati Membri jistgħu, fir-rigward tal-provvista ta' servizzi msemmija f'2 (e) u l-kiri ta' tipi ta' trasport, iqisu:

[...]

(b) il-post tal-provvista tas-servizzi, li taht dan l-artikolu jkun jinsab barra l-Komunità, bħala li jkun fit-territorju tal-pajjiż fejn l-użu effettiv u t-tgawdija tas-servizzi ssir fit-territorju tal-pajjiż.”

8 L-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva, intitolat “Eżenzjonijiet fit-territorju tal-pajjiż”, jipprovdi, taht it-titolu “B. Eżenzjonijiet oħrajn”:

“Mingħajr preġudizzju għal disposizzjonijiet oħra tal-Komunità, l-Istati Membri għandhom jeżentaw li ġej taht il-kondizzjonijiet li huma għandhom jistabilixxu għall-iskopijiet biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ċara ta' l-eżenzjonijiet u tal-prevenzjoni ta' [u jipprevenu] kwalunkwe eżenzjoni possibbli, evitar u abbuż:

[...]

(d) it-transazzjonijiet li ġejjin:

1. l-għoti jew in-negozjar ta' kreditu u l-immaniġġjar tal-kreditu mill-persuna li tagħtih;

2. in-negozju ta' kwalunkwe negozjar f'garanzija ta' kreditu jew ta' kwalunkwe garanzija għall-flus u l-immaniġġjar tal-garanziji tal-kreditu mill-persuna li qed tagħti dan il-kreditu;

[...]"

9 L-Artikolu 17(2) ta' din id-direttiva jipprovdi:

“Sa kemm l-oġġetti u s-servizzi huma użati għall-iskopijiet fuq it-transazzjoni taxxabli tiegħu [tagħha], il-persuna taxxabli għandha tkun intitolata biex tnaqqas mit-taxxa li hi responsabbli biex tħallas:

(a) [VAT] dovuta jew mhallsa fir-rig[w]ard ta' oġġetti jew servizzi pprovduti jew li għandhom ikunu pprovduti lilu [lilha] minn persuna taxxabli oħra;

[...]"

10 Skont l-Artikolu 21 ta' din id-direttiva:

“Li għajjin għandhom ikunu responsabbli biex iħallsu [l-VAT]:

1. taħt is-sistema interna:

[...]

(b) il-persuni taxxabli li lilhom jiġu fornuti s-servizzi koperti bl-Artikolu 9(2)(e) jew il-persuni li huma jidentifikati bil-għan tat-taxxa fuq il-valur miżjud ġewwa t-territorju tal-pajjiż li lihom jiġu fornuti s-servizzi koperti bl-Artikolu 28b(Ċ), (D), (E) u (F), jekk is-servizzi jiġu mwettqa minn persuna taxxabli stabbilita barra l-pajjiż; madankollu, l-Istati Membri jkunu jistgħu jehtieġu illi l-fornitur tas-servizzi ikun miżmum flimkien u separatament responsabbli għall-ħlas tat-taxxa;

[...]"

Id-dritt tar-Renju Unit

11 Fil-mument meta graw il-fatti inkwistjoni fil-kawża principali, l-Artikolu 4(1) tal-Liġi tal-1994 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud (Value Added Tax Act 1994) kien ifformulat kif ġej:

“Għandha tiġi imposta l-VAT fuq kull provvista ta' oġġetti jew servizzi li ssir fir-Renju Unit, meta tkun provvista taxxabli li ssir minn persuna taxxabli fil-kuntest tal-attività ekonomika tagħha.”

12 L-Artikolu 5(2)(a) u (b) ta' din il-liġi kien jipprovdi:

“a) għall-finijiet ta' din il-liġi, il-‘provvista ta' oġġetti’ jew il-‘provvista ta' servizzi’ tinkludi kull forma ta' provvista ta' oġġetti jew ta' provvista ta' servizzi, salv dawk li ma humiex imwettqa bi ħlas;

b) kull tranzazzjoni li ma hijiex provvista ta' oġġetti, iżda li tiġi imwettqa bi ħlas [...] hija provvista ta' servizzi.”

13 L-Artikolu 7(10) tal-imsemmija liġi kien jipprovdi:

“Provvista ta' servizz isseħħ:

(a) fir-Renju Unit jekk il-fornitur huwa stabbilit fir-Renju Unit, u

(b) f'pajjiż terz (u mhux fir-Renju Unit) jekk il-fornitur huwa stabbilit f'dan il-pajjiż.”

14 L-Artikolu 8(1) u (2) tal-istess liġi kien jimponi mekkanizmu ta' awtolikwidazzjoni tal-VAT għas-servizzi pprovduti minn pajjiż ieħor li mhux ir-Renju Unit u kien jipprovdi li:

“(1) Bla ħsara għall-paragrafu 3, iktar 'il quddiem, meta s-servizzi rilevanti huma:

(a) ipprovduti minn persuna li tinsab f'pajjiż ieħor li mhux ir-Renju Unit, u

(b) riċevuti minn persuna ('il-benefiċjarju') li tinsab fir-Renju Unit għall-iskopijiet ta' kull attività li teżercita,

l-istess konsegwenzi kollha japplikaw, skont din il-liġi (b'mod partikolari, sa fejn hija timponi l-VAT fuq provvista u tawtorizza persuna taxxabli sabiex inaqqas it-taxxa tal-input imħallsa), daqslikieku l-benefiċjarju stess ikun ipprovda s-servizzi fir-Renju Unit matul, jew fid-dawl, tal-attività tiegħu, u daqslikieku l-provvista kienet taxxabli.

(2) Għall-finijiet ta' dan l-artikolu, is-'servizzi rilevanti' huma s-servizzi li jaqgħu taħt id-dekrizzjonijiet tal-Anness 5 li ma humiex servizzi li jaqgħu taħt xi waħda mid-deskrizzjonijiet tal-Anness 9.

(3) Is-servizzi li huma kkunsidrati bħala mwettqa mill-benefiċjarju skont il-paragrafu 1 iktar 'il fuq, ma għandhomx jittieħdu inkunsiderazzjoni bħala provvista mwettqa minnu sabiex jiġi ddeterminat d-dritt tiegħu għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa b'applikazzjoni tal-Artikolu 26(1).”

15 L-Artikolu 9 tal-Liġi tal-1994 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud kien jiddefinixxi l-kuncett ta' “post ta' appartenenza” (“place of belonging”) għal benefiċjarju ta' provvista ta' servizzi bil-mod li ġej:

“(1) Il-paragrafu 2 iktar 'il fuq japplika sabiex jiġi ddeterminat, għal kwalunkwe provvista ta' servizzi, jekk il-fornitur jinsabx f'pajjiż jew ieħor u l-paragrafi 3 u 4 iktar 'il fuq japplikaw [bla ħsara għad-dispożizzjonijiet kollha skont l-Artikolu 8(6)] sabiex jiġi ddeterminat, għal kwalunkwe provvista ta' servizzi, jekk il-benefiċjarju jinsabx f'pajjiż jew ieħor.

(2) Il-benefiċjarju ta' servizzi għandu jiġi kkunsidrat li jinsab f'pajjiż jekk:

(a) għandu l-istabiliment tan-negozju tiegħu jew stabbiliment permanenti ieħor f'pajjiż u ma għandu l-ebda stabbiliment ta' dan it-tip f'pajjiż ieħor, jew

(b) ma għandu l-ebda stabbiliment ta' dan it-tip (f'dan il-pajjiż jew f'pajjiż ieħor), iżda l-post ta' residenza abitwali tiegħu jinsab f'dan il-pajjiż; jew

(c) għandu tali stabbilimenti kemm f'dan il-pajjiż u kif ukoll f'pajjiż ieħor u l-istabiliment tiegħu li l-iktar huwa direttament kkonċernat mill-provvista jinsab f'dan il-pajjiż.

(3) Jekk il-provvista ta' servizzi hija mwettqa għal individwu u riċevuta minnu għal xi raġuni oħra għajr għall-iskopijiet ta' waħda mill-attivitajiet li jeżercita, dan l-individwu għandu jiġi kkunsidrat bħala li jinsab fi kwalunkwe pajjiż fejn tinsab ir-residenza abitwali tiegħu.

(4) Meta l-paragrafu 3 iktar 'il fuq ma japplikax, il-persuna li tibbenefika mill-provvista għandha tiġi kkunsidrata li tinsab f'pajjiż jekk:

(a) waħda mill-kundizzjonijiet imsemmija fil-punti (a) u (b) tal-paragrafu 2 iktar 'il fuq tiġi sodisfatta, jew

- (b) għandha stabbilimenti bħal dawk imsemmija fil-paragrafu 2 iktar 'il fuq, kemm f'dan il-pajjiż u kif ukoll f'pajjiż ieħor u l-istabbiliment tagħha fejn, jew li għall-iskopijiet tiegħu, is-servizzi huma jew se jkunu l-iktar direttament użati, jinsab f'dan il-pajjiż.
- 5) Għall-finijiet ta' dan l-artikolu (u mingħajr ebda fini ieħor):
- (a) persuna li teżercita attività permezz ta' fergħa jew ta' aġenzija f'pajjiż għandha tiġi kkunsidrata bħala li għandha stabbiliment f'dan il-pajjiż, u
- (b) 'residenza abitwali', għal persuna ġuridika, tfisser il-post li fih giet stabbilita."
- 16 L-Artikolu 31 tal-Liġi tal-1994 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud u l-grupp 5 tal-Anness 9 tagħha jimplementaw l-Artikolu 13.B(d) tas-Sitt Direttiva u jipprevedu li huma eżenti mill-VAT, b'mod partikolari, is-servizzi ta' "għotja ta' hlas bil-quddiem jew ta' kreditu" kif ukoll il-provvista ta' servizzi ta' intermedjarju relatati.

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

- 17 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li, matul il-perijodu inkwistjoni fil-kawża prinċipali, P. Newey kien sensar tal-kreditu, stabbilit f'Tamworth (ir-Renju Unit). Il-provvista ta' servizzi ta' senserija pprovduti fir-Renju Unit minn P. Newey kienu, skont l-Artikolu 13.B(d) tas-Sitt Direttiva, eżenti mill-VAT. Mill-banda l-oħra, is-servizzi ta' reklamar ipprovduti minn P. Newey fir-Renju Unit u intiżi sabiex jattiraw klijenti potenzjali għal self, kienu sugġetti għall-VAT b'tali mod li t-taxxa mhallsa minn P. Newey fuq l-ispejjeż tar-reklamar ma kinitx tista' tiġi rkuprata.
- 18 Bil-għan li jevita dan il-piż fiskali li ma setax jiġi rkuprat, P. Newey stabbilixxa l-kumpannija Alabaster (CI) Ltd (iktar 'il quddiem "Alabaster"), stabbilita f'Jersey, territorju li fih is-Sitt Direttiva ma tapplikax, u kkonċeda lil din il-kumpannija d-dritt li tuża l-isem kummerċjali Ocean Finance. P. Newey kien l-uniku azzjonista tagħha.
- 19 Alabaster kienet timpjega mill-inqas persuna waħda full-time u kellha l-amministrazzjoni tagħha, li kienet komposta minn persuni li huma residenti f'Jersey, li ma kellhomx esperjenza diretta fil-qasam tas-senserija, li kienu proposti jew irrekrutati mill-accountants ta' P. Newey u li kienu rremunerati skont il-hin iddedikat għall-attività ta' Alabaster.
- 20 Skont il-memorandum ta' Alabaster u l-legiżlazzjoni fis-sehħ f'Jersey, l-imsemmija dirigenti kienu responsabbli għall-gestjoni ta' din il-kumpannija u kienu jeżerċitaw il-poteri marbuta magħha, filwaqt li P. Newey ma għandu l-ebda rwol fil-gestjoni ta' din tal-aħħar.
- 21 Il-kuntratti ta' senserija kienu jiġu konklużi direttament bejn dawk li jselfu u Alabaster, biex b'hekk il-hlasijiet tas-senserija ma kinux isiru lil P. Newey iżda lil din il-kumpannija.
- 22 Madankollu, Alabaster ma kinitx tipproċessa hija stess it-talbiet għal self iżda kienet tirrikorri, għal dan il-għan, għas-servizzi ta' P. Newey, li kienu jiġu pprovduti, skont kuntratt ta' subappalt (iktar 'il quddiem il-"kuntratt ta' servizzi"), mill-impjegati tiegħu li kienu jeżerċitaw l-attività tagħhom f'Tamworth. Dan il-kuntratt kien isemmi lista ta' servizzi li P. Newey kellu jipprovidi, lista li kienet tinkludi, essenzjalment, il-kompiti kollha marbuta mal-ipproċessar tal-attività tas-senserija tal-kreditu. Skont l-imsemmi kuntratt, P. Newey kellu wkoll il-poter li jinnegozja l-modalitajiet tal-kuntratti konklużi bejn Alabaster u dawk li jselfu.
- 23 Bi hlas għal dawn is-servizzi, P. Newey kien jithallas onorarji ffissati inizjalment bħala 50 %, u mbagħad bħala 60 %, tal-ammont tal-kummissjonijiet gross immedjatament imhallsa għal kull self mogħti minn Alabaster, li magħhom kien jizdied ir-rimbors tal-ispejjeż u tal-infiq.

- 24 Fil-prattika, il-klijenti potenzjali għal self kienu jikkuntattjaw direttament, fir-Renju Unit, lill-impjegati ta' P. Newey, li kienu jipproċessaw kull fajl u kienu jibagħtu Jersey, għall-awtorizzazzjoni mid-dirigenti ta' Alabaster, it-talbiet li kienu jissodisfaw il-kriterji ta' eliġibbiltà għall-kreditu. Il-proċess ta' approvazzjoni kien ġeneralment jintemm f'siegħa u, fil-fatt, l-ebda talba għal awtorizzazzjoni ma kienet tiġi miċhuda.
- 25 Peress li r-reklamar indirizzat għal klijenti potenzjali għal self kien indispensabbli għall-attività ta' senserija ta' kreditu, huwa kien jirrappreżenta parti importanti mill-ispejjeż sostnuti minn Alabaster.
- 26 Skont il-qorti tar-rinviju, is-servizzi ta' reklamar kienu jiġu pprovduti minn Wallace Barnaby & Associates Ltd (iktar 'il quddiem "Wallace Barnaby"), kumpannija mhux marbuta ma' Alabaster u li hija stabbilita wkoll f'Jersey, fil-kuntest ta' kuntratt konkluż ma' din tal-aħħar. Min-naħa tagħha, Wallace Barnaby kienet tikseb dawn is-servizzi ta' reklamar minn aġenziji ta' reklamar stabbiliti fir-Renju Unit, b'mod partikolari mill-aġenzija tar-reklamar Ekay Advertising. Skont il-leġiżlazzjoni fis-sehħ f'Jersey, il-hlasijiet magħmula minn Alabaster lil Wallace Barnaby għal dawn is-servizzi ma kinux sugġetti għall-VAT.
- 27 P. Newey ma kienx awtorizzat li jirrikorri għal servizzi ta' reklamar fisem Alabaster u ma kien jassumi l-ebda responsabbiltà għall-hlas tas-servizzi pprovduti minn Wallace Barnaby lil din il-kumpannija. Madankollu, huwa kellu l-poter li japprova l-kontenut tar-reklamar, li dwaru kien jiltaqa' ma' impjegat ta' Ekay Advertising li kien jaħdem fir-Renju Unit. B'riżultat ta' dawn il-laqgħat, dan l-impjegat kien jibgħat rakkomandazzjonijiet lil Wallace Barnaby.
- 28 Wallace Barnaby, min-naħa tagħha, kienet tibgħat ir-rakkomandazzjonijiet lid-dirigenti ta' Alabaster, li, wara li jirċevuhom, kienu jiltaqgħu kull ġimgħa sabiex jiddeċiedu fuq l-ispejjeż ta' reklamar ikkunsidrati. Fil-prattika, l-ebda waħda minn dawn ir-rakkomandazzjonijiet ma giet miċhuda.
- 29 Il-Commissioners jikkunsidraw li, għall-finijiet tal-VAT, minn naħa, is-servizzi ta' reklamar ikkonċernati kienu ġew ipprovduti lil P. Newey fir-Renju Unit u li għalhekk huma taxxabli fir-Renju Unit u, min-naħa l-oħra, is-servizzi ta' senserija tal-kreditu kienu ġew ipprovduti fir-Renju Unit minn P. Newey.
- 30 Sussidjarjament, huma jikkunsidraw li, jekk Alabaster titqies li hija d-destinatarja, f'Jersey, ta' servizzi ta' reklamar kif ukoll il-fornitriċi ta' servizzi ta' senserija ta' kreditu, il-kuntratti konklużi bil-għan li jinkiseb dan ir-riżultat ikunu kuntrarji għall-prinċipju ta' projbizzjoni tal-abbuż ta' liġi, hekk kif ifformulat mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, Ġabra p. I-1609), u jkollhom jiġu kklassifikati mill-ġdid.
- 31 Għaldaqstant, fis-27 ta' Settembru 2005, il-Commissioners harġu avviż ta' impozizzjoni tal-VAT kontra P. Newey, għall-perijodu bejn l-1 ta' Lulju 2002 u l-31 ta' Dicembru 2004, għas-somma ta' 10 707 075 Liri Sterlini (GBP), bil-għan li tiġi rkuprata minn dan tal-aħħar il-VAT fuq is-servizzi ta' reklamar li ġew ipprovduti lilu matul l-imsemmi perijodu.
- 32 P. Newey isostni li s-servizzi ta' senserija inkwistjoni fil-kawża prinċipali ġew ipprovduti minn Jersey, minn Alabaster, u li din tal-aħħar kienet il-benefiċjarja tas-servizzi tar-reklamar. Huwa jzid li l-prinċipju ta' projbizzjoni tal-abbuż ta' liġi ma huwiex applikabbli meta s-servizzi jkunu pprovduti minn persuna stabbilita barra l-Unjoni Ewropea lil persuna oħra li stabbilita barra minnha.
- 33 Għalhekk, P. Newey ippreżenta rikors kontra l-imsemmi avviż ta' impozizzjoni quddiem il-First-tier Tribunal (Tax Chamber), li laqa' dan ir-rikors permezz ta' sentenza tat-23 ta' April 2010.
- 34 Dik il-qorti kkunsidrat li l-attività ta' senserija ta' kreditu kienet qed tiġi eżerċitata minn Alabaster, permezz tas-servizzi pprovduti minn P. Newey u skont il-kuntratt ta' servizz. Konsegwentement, Alabaster ma setgħetx tiġi kklassifikata bħala kumpannija "brass plate".

- 35 Il-First-tier Tribunal (Tax Chamber) sostna wkoll li Alabaster kienet ipprovdiet is-servizzi ta' senserija ta' kreditu kkonċernati lil dawk li jsellfu u li din il-kumpannija kienet il-benefiċjarja tal-provvista ta' servizzi ta' reklamar. Ma kienx hemm tranżazzjoni diretta bi hlas bejn P. Newey u dawk li jsellfu jew bejn P. Newey u Wallace Barnaby. Għalkemm l-għan ewlieni ta' Alabaster kien li jinkiseb vantaġġ fiskali, skont dik il-qorti ma kien jeżisti ebda abbuż peress li l-skema li timplika lil Alabaster ma kinitx kontra l-għan tas-Sitt Direttiva.
- 36 Il-Commissioners ipprezentaw appell kontra din is-sentenza quddiem l-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).
- 37 Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li l-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) iddeċieda li jissospendi l-proċeduri u li jaġmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:
- “1) F'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża preżenti, il-qorti nazzjonali x'piż għandha tagħti lil kuntratti meta tiddeċiedi fuq il-kwistjoni dwar liema persuna wettqet provvista ta' servizzi għall-finijiet tal-VAT? B'mod partikolari, il-pożizzjoni kuntrattwali ta' persuna hija determinanti sabiex tiġi stabbilita l-pożizzjoni ta' din il-persuna fir-rigward tal-provvista għall-finijiet tal-VAT?
 - 2) F'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża preżenti, jekk il-pożizzjoni kuntrattwali ma tkunx determinanti, f'liema ċirkustanzi għandha qorti nazzjonali tiddevja mill-pożizzjoni kuntrattwali?
 - 3) F'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża preżenti, sa liema punt huwa rilevanti, b'mod partikolari, il-fatt:
 - a) li l-persuna li twettaq il-provvista skont il-kuntratt tkun taht il-kontroll sħiħ ta' persuna oħra?
 - b) li l-persuna b'għarfien fil-qasam tan-negozju, b'relazżjonijiet kummerċjali u b'esperjenza ma tkunx parti kontraenti?
 - c) li l-elementi determinanti kollha tal-provvista jew il-maġġoranza tagħhom jiġu eżegwiti minn persuna li ma tkunx parti kontraenti?
 - d) li r-riskju kummerċjali ta' telf finanzjarju jew ta' ħsara għar-reputazzjoni marbuta mal-provvista huwa assunt minn persuna li ma tkunx parti kontraenti?
 - e) li l-persuna obligata twettaq il-provvista skont il-kuntratt tagħti b'sub-appalt elementi determinanti li jkunu neċessarji għal tali provvista lil persuna li tkun tikkontrolla lil dik l-ewwel persuna u tali arrangamenti ta' sub-appalt ma jkunux jinkludu ċerti karatteristiċi kummerċjali?
 - 4) F'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża preżenti, il-qorti nazzjonali għandha tiddevja mill-analizi kuntrattwali?
 - 5) Fil-każ ta' risposta negattiva għar-raba' domanda, il-konsegwenzi fiskali ta' arrangamenti bħal dawk fil-kawża preżenti jikkostitwixxu vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jmur kontra l-għanijiet tas-Sitt Direttiva fis-sens tal-punti 74 sa 86 tas-sentenza [Halifax *et*, iċċitata iktar 'il fuq]?
 - 6) Fil-każ ta' risposta pożittiva għall-ħames domanda, kif għandhom jiġu kkwalfikati mill-ġdid arrangamenti bħal dawk fil-kawża preżenti?”

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel sar-raba' domandi

- 38 Permezz tal-ewwel sar-raba' domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk termini kuntrattwali humiex determinanti għall-finijiet tal-identifikazzjoni tal-fornitur u tal-benefiċjarju fi tranżazzjoni ta' "provvista ta' servizzi", skont l-Artikoli 2(1) u 6(1) tas-Sitt Direttiva, u, fil-każ ta' risposta negattiva, f'liema kundizzjonijiet l-imsemmija termini jistgħu jiġu kklassifikati mill-ġdid.
- 39 L-ewwel nett għandu jtifakkur li s-Sitt Direttiva tistabbilixxi sistema komuni tal-VAT ibbażata, b'mod partikolari, fuq definizzjoni uniformi tat-tranżazzjonijiet taxxabbli (sentenza *Halifax et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 48).
- 40 Skont l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva, huma suġġetti għall-VAT "il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi hlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bhala tali". Fir-rigward, iktar speċifikament, tal-kunċett ta' provvista ta' servizzi, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet iktar minn darba li provvista ta' servizzi ma ssirx "bi hlas", skont l-Artikolu 2(1) ta' din id-direttiva, u ma tkunx għalhekk taxxabbli, hlief meta, bejn il-fornitur ta' din il-provvista u l-benefiċjarju, tkun teżisti relazzjoni legali li fil-kuntest tagħha jiġu skambjati prestazzjonijiet reċiproċi, fejn il-kumpens riċevut mill-fornitur ta' din il-provvista jikkostitwixxi l-korrispettiv effettiv tas-servizz ipprovdut lill-benefiċjarju (sentenza tas-16 ta' Diċembru 2010, *MacDonald Resorts*, C-270/09, Ġabra p. I-13179, punt 16 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 41 Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta wkoll li l-kunċett ta' provvista ta' servizzi għandu għalhekk natura oġġettiva u japplika indipendentement mill-għanijiet u mir-riżultati tat-tranżazzjonijiet ikkonċernati, mingħajr ma l-amministrazzjoni fiskali tkun obligata li tinvestiga sabiex tiġi ddeterminata l-intenzjoni tal-persuna taxxabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza *Halifax et*, iċċitata iktar 'il fuq, punti 56 u 57, kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).
- 42 B'mod iktar partikolari, fir-rigward tal-valur tat-termini kuntrattwali fil-kuntest tal-klassifikazzjoni ta' tranżazzjoni taxxabbli, għandha titfakkur il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li tistabbilixxi li t-teħid inkunsiderazzjoni tar-realtà ekonomika u kummerċjali jikkostitwixxi kriterju fundamentali għall-applikazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-7 ta' Ottubru 2010, *Loyalty Management UK u Baxi Group*, C-53/09 u C-55/09, Ġabra p. I-9187, punti 39 u 40, kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).
- 43 Peress li s-sitwazzjoni kuntrattwali normalment tirrifletti r-realtà ekonomika u kummerċjali tat-tranżazzjonijiet u sabiex jiġu sodisfatti l-eżiġenzi taċ-ċertezza legali, it-termini kuntrattwali rilevanti jikkostitwixxu element li għandu jittiehed inkunsiderazzjoni fl-identifikazzjoni tal-fornitur u tal-benefiċjarju fi tranżazzjoni ta' "provvista ta' servizzi", fis-sens tal-Artikoli 2(1) u 6(1) tas-Sitt Direttiva.
- 44 Madankollu, jista' jkun li, xi kultant, ċerti termini kuntrattwali ma jkunux jirriflettu kompletament ir-realtà ekonomika u kummerċjali tat-tranżazzjonijiet.
- 45 Dan ikun, b'mod partikolari, il-każ jekk jirriżulta li dawn it-termini kuntrattwali jikkostitwixxu skema purament artifiċjali li ma tikkorrispondix għar-realtà ekonomika u kummerċjali tat-tranżazzjonijiet.
- 46 Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat kemm-il darba li l-ġlieda kontra l-frodi, l-evażjoni fiskali u l-abbużi eventwali hija għan irrikonoxxut u inkoraġġit mis-Sitt Direttiva (ara s-sentenza *Halifax et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 71 u l-ġurisprudenza ċċitata) u li l-prinċipju ta' projbizzjoni tal-abbuż tal-liġi jwassal għall-projbizzjoni tal-iskemi purament artifiċjali li jkunu mingħajr realtà ekonomika u li

jitwettqu bl-għan uniku li jinkiseb vantaġġ fiskali (ara s-sentenzi tat-22 ta' Mejju 2008, Ampliscentifica u Amplifin, C-162/07, Ġabra p. I-4019, punt 28; tas-27 ta' Ottubru 2011, Tanoarch, C-504/10, Ġabra p. I-10853, C-326/11, punt 35).

- 47 Fil-kawża prinċipali, ma huwiex ikkontestat li, formalment, skont it-termini kuntrattwali, Alabaster kienet ipprovdiet is-servizzi ta' senserija ta' kreditu lil dawk li jsellfu u li hija kienet il-benefiċjarja tal-provvista ta' servizzi ta' reklamar ipprovduti minn Wallace Barnaby.
- 48 Madankollu, fid-dawl tar-realtà ekonomika tar-relazzjonijiet kummerċjali li jeżistu bejn, minn naħa, P. Newey, Alabaster u dawk li jsellfu, kif ukoll, min-naħa l-oħra, P. Newey, Alabaster u Wallace Barnaby, kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju u, b'mod partikolari, fid-dawl tal-fatti msemmija mill-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) fit-tielet domanda, ma jistax jiġi eskluż li l-użu u l-isfruttament effettivi tas-servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali kienu seħħew fir-Renju Unit, għall-benefiċċju ta' P. Newey.
- 49 Hija l-qorti tar-rinviju li għandha, permezz ta' analiżi ġenerali taċ-ċirkustanzi kollha tal-kwistjoni fil-kawża prinċipali, tivverifika jekk it-termini kuntrattwali jirriflettux verament ir-realtà ekonomika u jekk huwiex P. Newey, u mhux Alabaster, li kien effettivament il-fornitur tas-servizzi ta' senserija ta' kreditu inkwistjoni u l-benefiċjarju tal-provvista tas-servizzi ta' reklamar ipprovduti minn Wallace Barnaby.
- 50 Jekk dan ikun il-każ, dawn it-termini kuntrattwali għandhom jiġu ddefiniti mill-ġdid b'tali mod li tiġi stabbilita mill-ġdid is-sitwazzjoni li kienet teżisti fl-assenza tat-tranzazzjonijiet li jikkostitwixxu din il-prattika abbużiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Halifax *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 98).
- 51 F'dan il-każ, l-istabbiliment mill-ġdid tas-sitwazzjoni li kienet teżisti fl-assenza tat-tranzazzjonijiet inkwistjoni, fil-każ li l-qorti tar-rinviju tikkunsidra li dawn it-tranzazzjonijiet jikkostitwixxu prattika abbużiva, ikun jirrikjedi b'mod partikolari li l-kuntratt ta' servizzi u l-kuntratti dwar ir-reklamar konkluzi bejn Alabaster u Wallace Barnaby jiġu kkunsidrati bħala li ma jistgħux jiġu invokati fil-konfront tal-Commissioners, u b'hekk dawn tal-aħħar ikunu jistgħu validament jikkunsidraw lil P. Newey bħala effettivament il-fornitur tas-servizzi ta' senserija ta' kreditu u l-benefiċjarju tas-servizzi ta' reklamar inkwistjoni fil-kawża prinċipali.
- 52 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għall-ewwel sar-raba' domandi għandha tkun li t-termini kuntrattwali, anki jekk jikkostitwixxu fatt li għandu jittiehed inkunsiderazzjoni, ma humiex determinanti għall-finijiet tal-identifikazzjoni tal-fornitur u tal-benefiċjarju ta' "provvista ta' servizzi", skont l-Artikolu 2(1) u 6(1) tas-Sitt Direttiva. B'mod partikolari, dawn it-termini jistgħu jiġu injorati jekk jirriżulta li ma jirriflettux ir-realtà ekonomika u kummerċjali iżda jikkostitwixxu skema purament artifiċjali li tkun mingħajr realtà ekonomika u li titwettaq unikament bil-għan li jinkiseb vantaġġ fiskali, kwistjoni din li għandha tiġi evalwata mill-qorti tar-rinviju.

Fuq il-ħames u s-sitt domandi

- 53 Fid-dawl tar-risposta mogħtija għall-ewwel sar-raba' domandi, ma hemmx lok li tingħata risposta għall-ħames u s-sitt domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju.

Fuq l-ispejjeż

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

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

It-termini kuntrattwali, anki jekk jikkostitwixxu fatt li għandu jittiehed inkunsiderazzjoni, ma humiex determinanti għall-finijiet tal-identifikazzjoni tal-fornitur u tal-benefiċjarju ta' "provista ta' servizzi", skont l-Artikolu 2(1) u 6(1) 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-dhul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 1999/59/KE tas-17 ta' Ġunju 1999. B'mod partikolari, dawn it-termini jistgħu jiġu injorati jekk jirriżulta li ma jirriflettux ir-realtà ekonomika u kummerċjali iżda jikkostitwixxu skema purament artifiċjali li tkun mingħajr realtà ekonomika u li titwettaq unikament bil-għan li jinkiseb vantaġġ fiskali, kwistjoni li għandha tiġi evalwata mill-qorti tar-rinviju.

Firem