KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
SAUGMANDSGAARD ØE
ippreżentati fil-21 ta' Marzu 2018 [1]

Kawża C-5/17

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
vs
DPAS Limited

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa u tal-Ekwità), ir-Renju Unit))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud – Direttiva 2006/112/KE – Eżenzjoni – Artikolu 135(1)(d) – Tranżazzjonijiet li jikkonċernaw il-pagamenti u t-trasferimenti – Assenza – Kunċett u implimentazzjoni ta' pjanijiet ta' pagament għal kura dentali permezz ta' debitu dirett – Assenza ta' servizz li jinvolvi t-trasferiment ta' somma ta' flus – Irkupru ta' djun – Prinċipju ta' realtà ekonomika – Assenza ta' rilevanza tal-identiċità tad-destinatarju formali tas-servizz"

I. Introduzzjoni

1. Permezz ta' deċiżjoni tat-28 ta' Novembru 2016, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-6 ta' Jannar 2017, l-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa u tal-Ekwità), ir-Renju Unit) ressqet talba għal deċiżjoni preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva 2006/112/KE (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT") [2].

2. Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn DPAS Limited u l-Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (l-Amministrazzjoni Fiskali u Doganali tar-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' Fuq, iktar 'il quddiem l-"Amministrazzjoni Fiskali"), dwar ir-rifjut ta' din tal-aħħar li teżenta provvista ta' servizzi mwettqa minn DPAS mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT).

3. DPAS tipproponi lil dentisti pjanijiet ta' kura dentali kkummerċjalizzati taħt l-isem tal-klinika dentali u tipprovdi servizzi ta' ġestjoni ta' dawn il-pjanijiet lill-pazjenti li jinkitbu għalihom. Id-domanda li tqajmet fil-proċedura nazzjonali hija, essenzjalment, dik li jsir magħruf jekk is-servizzi pprovduti lil dawn il-pazjenti jikkostitwixxux "tranżazzjonijiet li jikkonċernaw pagamenti jew trasferimenti" eżenti taħt l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT.

4. Ser nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tagħti risposta negattiva għal din id-domanda peress li provvista ta' servizzi bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma twettaqx, bħala tali, il-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkaratterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus. Fil-prattika, din ir-risposta timplika li tali servizz għandu jkun suġġett għall-VAT.

1 Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

2 Direttiva tal-Kunsill tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1).

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

5. Fil-Kapitolu 3 tat-Titolu IX tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Artikolu 135(1) jipprovdi:

"L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin:

[…]

(d) transazzjonijiet, inkluż negozjar, li jikkonċernaw kontijiet ta' depożitu u kontijiet kurrenti, pagamenti, trasferimenti, debiti, ċekkijiet u strumenti oħrajn negozzjabbli, imma eskluża l-kollezzjoni tad-debitu [l-irkupru ta' djun];

[…]"

B. Id-dritt tar-Renju Unit

6. L-Artikolu 31 tal-Value Added Tax Act 1994 (il-Liġi tal-1994 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud) jipprovdi li provvista ta' servizzi tkun eżenti jekk taqa' taħt kategorija speċifikata fl-Anness 9 ta' din il-liġi.

7. Dan l-Anness 9 jistabbilixxi b'mod partikolari:

"GRUPP 5 – FINANZI

[Huma eżenti mill-VAT:]

1. Il-ħlas, it-trasferiment jew il-ġbir ta' flus, ta' kull titolu li jirrappreżenta flus jew ta' kull karta jew ordni għall-pagament ta' flus kif ukoll kull tranżazzjoni li tikkonċerna l-flus jew li tipproduċi l-istess effetti.

[…]

5. Il-provvista ta' servizzi ta' intermedjarji fil-konfront ta' kull tranżazzjoni prevista [fil-punt 1] (kemm jekk dawn it-tranżazzjonijiet ġew konklużi b'mod finali jew le) minn persuna li taġixxi fil-kwalità ta' intermedjarju."

8. In-nota ta' spjega (1A) tal-Grupp 5 ssemmi:

"Il-punt 1 ma jinkludix provvista ta' servizzi li hija preparatorja għat-twettiq ta' tranżazzjoni li taqa' taħt dan il-punt."

III. Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

9. DPAS, li hija l-akronimu ta' "Dental Plan Administration Services", tfassal u timplimenta pjanijiet ta' kura dentali fir-Renju Unit.

10. DPAS tipproponi lil dentisti pjanijiet ta' kura dentali kkummerċjalizzati taħt l-isem tal-klinika dentali u tipprovdi servizzi ta' ġestjoni ta' dawn il-pjanijiet lil pazjenti ta' dentisti. F'dan il-każ, "pjan ta' kura dentali" jirreferi għall-ftehimiet bejn dentist u l-pazjent jew il-pazjenta tiegħu li permezz tagħhom id-dentist jaċċetta li jipprovdi ċertu livell ta' kura dentali, filwaqt li, min-naħa tiegħu, il-pazjent jaċċetta li jħallas ammont b'rata fissa kull xahar. Dan il-pjan jinkludi wkoll servizzi oħra, jiġifieri servizzi ta' assigurazzjoni u ta' ġestjoni tal-pagamenti pprovduti minn DPAS.

11. DPAS tiġġestixxi l-aspetti amministrattivi, finanzjarji u ta' assigurazzjoni tal-pjanijiet ta' kura dentali. DPAS tagħti pariri b'mod partikolari lid-dentisti u lill-persunal tagħhom f'dak li jirrigwarda t-tfassil tal-pjan u tipprovdi materjal ta' kummerċjalizzazzjoni bħalma huma opuskuli, fuljetti u posters, formoli ta' reġistrazzjoni, karta għall-korrispondenza bil-header u karti ta' sħubija fil-pjan.

12. Dawn il-pjanijiet ta' kura dentali jippermettu lill-pazjenti jaqsmu l-ispiża tal-kura dentali b'mod uniformi fuq is-sena kollha. Għal dan il-għan, il-pazjenti jwettqu pagamenti kull xahar lil DPAS permezz ta' awtorizzazzjoni ta' "debitu dirett". Skont il-qorti tar-rinviju, il-mod kif jitwettaq id-debitu dirett huwa materjalment identiku għal dak deskritt fil-punti 7 sa 11 tas-sentenza Axa UK[3]. Mistoqsija mill-Qorti tal-Ġustizzja dwar dan, dik il-qorti kkonfermat li s-servizzi pprovduti minn DPAS huma "identiċi jew simili ħafna" għal dawk deskritti f'din is-sentenza tal-aħħar.

13. Sal-1 ta' Jannar 2012, il-pjanijiet ta' kura dentali kienu ġew strutturati minn DPAS bħala servizzi pprovduti lid-dentisti, u l-ftehimiet kuntrattwali li jimplimentaw dawn il-pjanijiet kienu konklużi bejn DPAS u d-dentisti. Kull xahar DPAS kienet tirċievi mingħand kull dentist tariffa fissa, li fil-parti l-kbira ħafna tal-każijiet kienet tammonta għal GBP 366.66 (madwar EUR 415), kif ukoll tariffa "għal kull pazjent" bejn GBP 0.94 u GBP 2.90 (madwar bejn EUR 1.06 u EUR 3.28). DPAS kienet tirċievi l-ammont tat-tariffi tagħha billi kienet tnaqqashom mill-ammonti miġbura mingħand il-pazjenti permezz ta' debitu dirett.

14. Fil-prattika, DPAS kienet titlob lill-bank tal-pazjent, abbażi tal-awtorizzazzjoni ta' debitu dirett, iwettaq it-trasferiment tal-ammont miftiehem mill-kont bankarju tal-pazjent lejn il-kont bankarju tagħha. Sussegwentement, DPAS kienet titlob lill-bank tagħha jittrasferixxi lejn il-kont bankarju tad-dentist l-ammont totali dovut lil dan tal-aħħar, billi jittieħdu inkunsiderazzjoni biss il-pazjenti li jkunu ħallsu l-kontribuzzjoni tagħhom ta' kull xahar permezz ta' debitu dirett u wara li jitnaqqas l-ammont iffatturat minn DPAS għas-servizzi tagħha.

15. L-Amministrazzjoni Fiskali kienet tqis li DPAS kienet twettaq tranżazzjonijiet li jikkonċernaw il-pagamenti jew it-trasferimenti, li huma eżenti mill-VAT skont l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT jew skont id-dispożizzjoni ekwivalenti tas-Sitt Direttiva[4].

16. Fit-28 ta' Ottubru 2010, il-Qorti tal-Ġustizzja tat is-sentenza Axa UK[5] dwar l-issuġġettar għall-VAT ta' servizzi li toffri Danplan Ltd, kompetitriċi ta' DPAS li wkoll toffri pjanijiet ta' pagament għal kura dentali f'isem dentisti. F'dik is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li servizzi bħal dawk ipprovduti minn Denplan kienu jikkostitwixxu, "bħala prinċipju", tranżazzjonijiet li jikkonċernaw il-pagamenti iżda kellhom jiġu kklassifikati bħala rkupru ta' djun u, għaldaqstant, ma setgħux jibbenefikaw mill-eżenzjoni msemmija iktar 'il fuq.

17. Wara dik is-sentenza, DPAS irristrutturat l-aspetti kuntrattwali tal-pjanijiet ta' kura dentali tagħha mill-1 ta' Jannar 2012, b'mod li tipprovdi servizzi mhux iktar lid-dentisti biss iżda wkoll lill-pazjenti.

3 Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

4 Artikolu 13(B)(d)(3) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-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).

5 Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

18. F'ittra tat-8 ta' Settembru 2011 indirizzata lill-klijenti dentisti tagħha, DPAS spjegat, essenzjalment, din ir-ristrutturazzjoni kif ġej:

– l-effett prattiku tas-sentenza Axa UK[6] kien li ssuġġetta għall-VAT is-servizzi pprovduti minn DPAS lid-dentisti, meta qabel kienu jitqiesu eżenti mill-Amministrazzjoni Fiskali, ħaġa li wasslet għal spiża addizzjonali li tammonta għal 20 % li DPAS kellha tgħaddi fuq il-klijenti tagħha;

– sa dak iż-żmien, il-pjanijiet ta' kura dentali ġġestiti minn DPAS kienu jinkludu, minn naħa, kuntratt bejn DPAS u d-dentist għall-provvista ta' servizzi ta' pjanijiet ta' pagament għal kura dentali ("dental payment plan services") u, min-naħa l-oħra, kuntratt bejn DPAS u l-pazjent għall-provvista ta' kopertura ta' assigurazzjoni komplementari;

– ir-ristrutturazzjoni proposta kienet tikkonsisti fil-qsim tal-ewwel wieħed mill-kuntratti msemmija iktar 'il fuq fi tnejn, jiġifieri kuntratt bejn DPAS u d-dentist li jirrigwarda servizzi ta' pjanijiet ta' pagament għal kura dentali ("dental payment plan services") u kuntratt bejn DPAS u l-pazjent li jirrigwarda "faċilitajiet" relatati mal-pjanijiet ta' pagament għal kura dentali ("dental payment plan facilities");

– DPAS speċifikat li l-ammont tat-tariffi tagħha kien ser jibqa' ma jinbidilx, peress li kienet ser tieħu r-responsabbiltà għall-ħlas tal-VAT dovuta fuq is-servizz ipprovdut lid-dentist, filwaqt li kien maħsub li s-servizzi l-oħra jibqgħu eżenti mill-VAT;

– DPAS enfasizzat li dawn il-bidliet kienu "purament amministrattivi" u li ma kienu jimplikaw "ebda differenza prattika meta mqabbla mal-ftehimiet attwali".

19. DPAS bagħtet ukoll lid-dentisti abbozz ta' ittra li kellha tiġi indirizzata lill-pazjenti li kienu nkitbu għal pjan ta' kura dentali. Din l-ittra kienet tfakkar li, sa dak iż-żmien, il-klinika dentali kienet ħallset l-ispejjeż ta' ġestjoni lil DPAS, li kienu jitnaqqsu mill-pagament ta' kull xahar permezz ta' debitu dirett magħmul minn kull pazjent. F'din l-ittra kien propost li parti mill-ammont ta' kull xahar imħallas permezz ta' debitu dirett lil DPAS tinżamm, minn dak iż-żmien 'il quddiem, minn DPAS fil-kuntest tal-obbligu tagħha lejn il-pazjent li tiġġestixxi u li tamministra l-pjan ta' pagament għal kura dentali, il-polza ta' assigurazzjoni komplementari u l-linja telefonika ta' emerġenza dentali. L-imsemmija ittra enfasizzat ukoll li dawn kienu "bidliet purament amministrattivi [li la kienu jaffettwaw] il-kopertura pprovduta permezz tal-pjan ta' kura dentali u lanqas il-livell [tal-]pagamenti totali ta' kull xahar".

20. Il-qorti tar-rinviju kkonstatat li DPAS tipprovdi servizzi lill-pazjenti fil-kuntest tal-ftehimiet kuntrattwali l-ġodda. Dawn il-ftehimiet joħolqu relazzjoni ġuridika bejn DPAS u l-pazjent li permezz tagħha l-pazjent jaċċetta li parti minn kull kontribuzzjoni ta' kull xahar li titħallas abbażi tal-pjan ta' kura dentali tikkostitwixxi remunerazzjoni tas-servizzi pprovduti minn DPAS lill-pazjent.

21. Madankollu, dik il-qorti ma waslitx għal konklużjoni dwar id-domanda jekk is-servizzi pprovduti minn DPAS lill-pazjenti humiex eżenti. Hija tenfasizza li, sabiex tingħata risposta għal din id-domanda, għandu jiġi ddeterminat jekk dawn is-servizzi humiex tranżazzjonijiet li jikkonċernaw il-pagamenti jew it-trasferimenti fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll, jekk ikun il-każ, jekk jikkostitwixxux irkupru ta' djun. F'dan ir-rigward, hija tqis li s-sentenzi Bookit[7] u National Exhibition Centre[8] ma qatgħux dawn il-kwistjonijiet b'mod ċar biżżejjed.

6 Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

7 Sentenza tas-26 ta' Mejju 2016 (C-607/14, EU:C:2016:355).

8 Sentenza tas-26 ta' Mejju 2016 (C-130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357).

22. Huwa f'dan il-kuntest li l-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa u tal-Ekwità)) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel id-domandi preliminari li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"1) Provvista ta' servizzi bħal dik imwettqa mill-persuna taxxabbli [fil-kawża prinċipali], li tikkonsisti f'istruzzjoni, abbażi ta' awtorizzazzjoni ta' debitu dirett, għat-teħid ta' flus permezz ta' debitu dirett mill-kont bankarju ta' pazjent u għat-trasferiment tagħhom mill-persuna taxxabbli, wara t-tnaqqis tar-remunerazzjoni tal-persuna taxxabbli, lid-dentist tal-pazjent u lill-assiguratur, tikkostitwixxi provvista ta' servizzi ta' trasferiment jew ta' ħlas eżenti fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT? B'mod partikolari, is-sentenzi [tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355), u National Exhibition Centre (C-130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357)] iwasslu għall-konklużjoni li l-eżenzjoni mill-VAT prevista fl-Artikolu 135(1)(d) [tad-Direttiva dwar il-VAT] ma hijiex applikabbli għal servizz, bħal dak ipprovdut mill-persuna taxxabbli f'din il-kawża, li ma jinvolvix li l-persuna taxxabbli tiddebita jew tikkredita hija stess il-kontijiet li fuqhom hija għandha kontroll iżda li, meta jsir trasferiment ta' fondi, ikun essenzjali għal dan it-trasferiment? Jew inkella s-sentenza [tat-28 ta' Ottubru 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646)] twassal għall-konklużjoni opposta?

2) Liema huma l-prinċipji rilevanti li għandhom jiġu applikati sabiex jiġi ddeterminat jekk provvista ta' servizzi bħal dik imwettqa mill-persuna taxxabbli f'din il-kawża taqax jew le fil-kamp ta' applikazzjoni ta' 'kollezzjoni tad-debitu [irkupru ta' djun]' fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) [tad-Direttiva dwar il-VAT]? B'mod partikolari, jekk (kif iddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza [tat-28 ta' Ottubru 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646)] fir-rigward ta' servizz identiku jew simili ħafna) tali servizz jikkostitwixxi rkupru ta' djun fil-każ li dan jiġi pprovdut lill-persuna li lilha huwa dovut il-ħlas (jiġifieri f'dan il-każ id-dentisti, bħal fil-kawża [ċċitata iktar 'il fuq]), dan is-servizz jikkostitwixxi wkoll irkupru ta' djun jekk tali servizz jiġi pprovdut lill-persuna li hija obbligata tħallas (f'dan il-każ il-pazjenti)?"

IV. Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

23. It-talba għal deċiżjoni preliminari ġiet irreġistrata fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-6 ta' Jannar 2017.

24. Il-Gvern tar-Renju Unit u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub.

25. DPAS, il-Gvern tar-Renju Unit u l-Kummissjoni dehru fis-seduta tal-24 ta' Jannar 2018 sabiex fiha jinstemgħu l-osservazzjonijiet tagħhom.

V. Analiżi

26. Permezz tad-domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju tfittex li ssir taf, essenzjalment, jekk l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li provvista ta' servizz bħal dak ipprovdut minn DPAS lill-pazjenti fil-kuntest tal-kawża principali jibbenefika mill-eżenzjoni stabbilita fih favur "tranżazzjonijiet li jikkonċernaw il-pagamenti jew it-trasferimenti".

27. Sabiex nirrispondi għal dawn id-domandi, ser nibda billi nidentifika l-kriterju stabbilit mill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tidentifika "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti" fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT. Fil-fehma tiegħi, mill-ġurisprudenza jirriżulta li tali tranżazzjoni għandha twettaq il-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkaratterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus. B'applikazzjoni ta' dan il-kriterju, ma jidhirlix li provvista ta' servizz bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tista' tiġi kklassifikata bħala "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti" (Taqsima A).

28. Fid-dawl tal-mistoqsijiet tal-qorti tar-rinviju, u għall-finijiet ta' trasparenza, ser nenfasizza li ma jidhirlix li din l-interpretazzjoni hija rikonċiljabbli mas-soluzzjoni adottata mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Axa UK [9] f'dak li jirrigwarda l-klassifikazzjoni bħala "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti" (Taqsima B).

29. Fl-aħħar nett, ser nispeċifika li l-fatt, imsemmi fit-tieni domanda, li servizz huwa pprovdut formalment mill-persuna taxxabbli (DPAS) lid-debitur tal-pagament (il-pazjent) u mhux lill-kreditur ta' dan il-pagament (id-dentist), wara emenda għall-ftehimiet kuntrattwali bejn il-partijiet, huwa irrilevanti għall-finijiet tal-applikazzjoni ta' din l-eżenzjoni peress li r-realtà ekonomika ta' dan is-servizz baqgħet ma nbidlitx (Taqsima C).

A. Provvista ta' servizzi bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tikkostitwixxix "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti" fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT (l-ewwel domanda)

30. Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li provvista ta' servizzi bħal dik imwettqa mill-persuna taxxabbli fil-kawża prinċipali, li tikkonsisti f'talba lill-istabbilimenti finanzjarji kkonċernati, minn naħa, li somma ta' flus tiġi ttrasferita mill-kont bankarju tal-pazjent lejn dak tal-persuna taxxabbli abbażi ta' awtorizzazzjoni ta' debitu dirett u, min-naħa l-oħra, li din is-somma sussegwentement tiġi ttrasferita minn dan il-kont tal-aħħar, wara t-tnaqqis tar-remunerazzjoni dovuta lill-persuna taxxabbli, lejn il-kontijiet bankarji rispettivi tad-dentist u tal-assiguratur tal-pazjent, tikkostitwixxi "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti" eżenti skont din id-dispożizzjoni.

31. Naqbel mal-pożizzjoni tal-Gvern tar-Renju Unit u tal-Kummissjoni li din id-domanda għandha tingħata risposta negattiva. Fi kliem ieħor, is-servizz ipprovdut minn DPAS lill-pazjenti, fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, ma jikkostitwixxix "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti" eżenti skont id-dispożizzjoni ċċitata iktar 'il fuq, u dan għall-motivi li ġejjin.

32. Sa fejn naf jien, huwa fis-sentenza SDC [10] li l-Qorti tal-Ġustizzja ddefinixxiet, għall-ewwel darba, il-kunċett ta' "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti" fil-kuntest tas-sistema tal-VAT. Fil-fehma tiegħi, minn din id-definizzjoni jirriżulta li l-kriterju deċiżiv li jippermetti li tiġi identifikata tranżazzjoni ta' trasferiment jinsab fit-twettiq tal-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkaratterizzaw it-*trasferiment ta' somma ta' flus* [11].

33. Huwa minnu li din id-definizzjoni tirrigwarda formalment il-kunċett ta' "trasferiment" u mhux dak ta' "tranżazzjoni li tikkonċerna t-trasferimenti" fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT.

9 Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

10 Sentenza tal-5 ta' Ġunju 1997 (C-2/95, EU:C:1997:278, punt 53): "[It-]trasferiment huwa tranżazzjoni li tikkonsisti fl-eżekuzzjoni ta' ordni ta' trasferiment ta' somma ta' flus minn kont bankarju għal ieħor. Huwa kkaratterizzat b'mod partikolari mill-fatt li jinvolvi bidla fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja eżistenti, minn naħa, bejn il-persuna li tagħti l-ordni u l-benefiċjarju u, min-naħa l-oħra, bejn dawn tal-aħħar u l-banek rispettivi tagħhom u, jekk ikun il-każ, bejn il-banek. Barra minn hekk, it-tranżazzjoni li tinvolvi din il-bidla hija unikament it-trasferiment tal-fondi bejn il-kontijiet, indipendentement mill-kawża tagħha. Għalhekk, peress li t-trasferiment huwa biss mezz ta' trasferiment ta' fondi, l-aspetti funzjonali huma deċiżivi sabiex jiġi stabbilit jekk tranżazzjoni tikkostitwixxix trasferiment fis-sens tas-Sitt Direttiva [issostitwita bid-Direttiva dwar il-VAT]".

11 Barra minn hekk, dan il-kriterju jikkorrispondi għad-definizzjoni normali tal-kunċett ta' "trasferiment" u għad-definizzjoni stabbilita fl-Artikolu 4(24) tad-Direttiva (UE) 2015/2366 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tal-25 ta' Novembru 2015 dwar is-servizzi ta' pagament fis-suq intern, li temenda d-Direttivi 2002/65/KE, 2009/110/KE u 2013/36/UE u r-Regolament (UE) Nru 1093/2010, u li tħassar id-Direttiva 2007/64/KE (ĠU 2015, L 337, p. 35), it-trasferiment huwa "servizz ta' pagament għall-ikkreditar ta' kont ta' pagament ta' benefiċjarju b'tranżazzjoni ta' pagament jew sensiela ta' tranżazzjonijiet ta' pagament minn kont ta' pagament ta' pagatur mill-fornitur ta' servizzi ta' pagament li jżomm il-kont ta' pagament tal-pagatur, abbażi ta' struzzjoni mogħtija mill-pagatur".

34. Fir-rigward ta' dan tal-aħħar, il-Qorti tal-Ġustizzja speċifikat li l-formulazzjoni ta' din id-dispożizzjoni ma teskludix li tranżazzjoni ta' trasferiment tkun magħmula minn diversi servizzi distinti, liema servizzi jikkostitwixxu għalhekk "tranżazzjonijiet li jikkonċernaw it-trasferimenti" fis-sens tal-imsemmija dispożizzjoni. Għalkemm ma jistax jiġi eskluż li l-eżenzjoni inkwistjoni tista' tkopri servizzi li ma humiex intrinsikament trasferimenti, xorta jibqa' l-fatt li din l-eżenzjoni ma tistax tirrigwarda biss tranżazzjonijiet li jifformaw assjem distint, evalwat b'mod globali, u li għandhom bħala effett li jissodisfaw il-funzjonijiet speċifiċi u essenzjali ta' tali trasferimenti [12].

35. Fi kliem ieħor, provvista kumplessa ta' servizzi tista' tiġi kklassifikata bħala "tranżazzjonijiet li jikkonċernaw it-trasferimenti" biss jekk ikollha l-effett li twettaq il-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkaratterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus.

36. Bl-eċċezzjoni sinjifikattiva tas-sentenza Axa UK [13], li ser insemmi iktar 'il quddiem fit-Taqsima B, il-Qorti tal-Ġustizzja dejjem applikat il-kriterju tat-trasferiment ta' somma ta' flus sabiex tiġi ddeterminata l-eżistenza ta' "tranżazzjonijiet li jikkonċernaw it-trasferimenti" fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT [14]. B'mod iktar ġenerali, il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat li t-tranżazzjonijiet imsemmija f'din id-dispożizzjoni jikkonċernaw servizzi jew strumenti li l-mod ta' funzjonament tagħhom jimplika t-trasferiment ta' somma ta' flus [15].

37. Il-Qorti tal-Ġustizzja speċifikat ukoll, f'diversi sentenzi, li l-kunsiderazzjonijiet dwar it-tranżazzjonjijiet li jikkonċernaw it-trasferimenti japplikaw ukoll għat-tranżazzjonijiet li jikkonċernaw il-pagamenti. Fi kliem ieħor, dawn iż-żewġ kunċetti huma s-suġġett ta' trattament komuni għall-finijiet tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT [16]. Ma jidhirlix li dan it-trattament komuni jista' jiġi kkritikat, peress li t-trasferiment jikkostitwixxi wieħed mill-modalitajiet prattiċi li permezz tagħhom jista' jitwettaq pagament. Fil-fehma tiegħi, l-imsemmi trattament komuni huwa saħansitra impost mill-prinċipju ta' newtralità fiskali, li jipprekludi li provvisti ta' servizzi paragunabbli, li huma għalhekk f'kompetizzjoni ma' xulxin, jiġu ttrattati b'mod differenti mill-aspett tal-VAT [17].

38. Nenfasizza li l-fatt li DPAS ma hijiex stabbiliment finanzjarju ma huwiex biżżejjed sabiex is-servizzi pprovduti minnha jkunu eskluži mill-kamp ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT. Skont ġurisprudenza stabbilita, it-tranżazzjonijiet previsti minn din l-eżenzjoni huma ddefiniti skont in-natura tas-servizzi pprovduti u mhux skont il-fornitur jew id-destinatarju tas-servizz [18]. Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, b'mod partikolari, li ċerti servizzi mwettqa għal fondi ta' rtirar okkupazzjonali, minn operatur li ma huwiex stabbiliment finanzjarju, li jinvolvu b'mod partikolari l-amministrazzjoni tal-kontijiet individwali tal-ħaddiema u tal-kontribuzzjonijiet imħallsa mill-persuni li jimpjegaw, kienu jaqgħu taħt l-imsemmija eżenzjoni [19].

12 Sentenzi tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punt 39); tas-26 ta' Mejju 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punt 34), u, f'dan is-sens, tal-5 ta' Ġunju 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, punti 64 sa 66).

13 Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

14 Sentenzi tal-5 ta' Ġunju 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, punt 53); tat-28 ta' Lulju 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, punt 25); tat-13 ta' Marzu 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punt 79); tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punt 38), u tas-26 ta' Mejju 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punt 33).

15 Sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punt 40), u, f'dan is-sens, tat-12 ta' Ġunju 2014, Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, punti 37 u 38).

16 Ara s-sentenzi tal-5 ta' Ġunju 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, punt 50); tat-28 ta' Lulju 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, punt 26); tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punt 43), u tas-26 ta' Mejju 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punt 38).

17 Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-2 ta' Diċembru 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punt 31).

18 Ara, b'mod partikolari s-sentenzi tal-5 ta' Ġunju 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, punt 32); tas-26 ta' Ġunju 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punt 64); tat-13 ta' Marzu 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punt 78); tat-22 ta' Ottubru 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punt 39); tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punt 36), u tas-26 ta' Mejju 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punt 31).

19 Sentenza tat-13 ta' Marzu 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punti 77 sa 85). Il-Qorti tal-Ġustizzja indikat li t-tranżazzjonijiet li jikkonkretizzaw id-drittijiet tal-affiljati lejn il-fondi ta' rtirar permezz tat-trasformazzjoni tal-kreditu tal-ħaddiem fil-konfront tal-persuna li timpjegah fi kreditu fil-konfront tal-fond ta' rtirar li miegħu huwa affiljat, kienu jikkostitwixxu "tranżazzjonijiet li jikkonċernaw il-pagamenti jew it-trasferimenti" (punt 82 tal-istess sentenza).

39. Madankollu, mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta l-provvista ta' sempliċi servizz materjali, tekniku jew amministrattiv li ma jwettaqx il-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkaratterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus, *ma hijiex koperta* mill-eżenzjoni prevista fid-dispożizzjoni ċċitata iktar 'il fuq [20].

40. Issa, fil-fehma tiegħi, servizzi bħal dawk ipprovduti minn DPAS fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali jidħlu preċiżament f'din il-kategorija ta' "sempliċi servizzi materjali, tekniċi jew amministrattivi" li jibqgħu suġġetti għall-VAT.

41. Skont id-deskrizzjoni tagħha pprovduta mill-qorti tar-rinviju fl-ewwel domanda magħmula, il-provvista ta' servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali tikkonsisti f'talba ta' DPAS lil stabbiliment finanzjarju, abbażi ta' awtorizzazzjoni ta' debitu dirett, li somma ta' flus tittieħed mill-kont bankarju tal-pazjent u titħallas lil DPAS, li sussegwentement titlob lill-bank tagħha jittrasferixxi din is-somma ta' flus, wara t-tnaqqis tar-remunerazzjoni dovuta lilha, lid-dentist u lill-assiguratur tal-pazjent.

42. Nispeċifika li, fid-dawl tal-obbligu li l-eżenzjoni stabbilita fl-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT tiġi interpretata strettament, il-fatt li s-servizz ipprovdut minn DPAS huwa indispensabbli għat-twettiq tat-trasferiment jew tal-pagament, sa fejn jikkonkretizza l-intenzjoni tal-pazjent li jwettaq it-trasferiment tas-somma ta' flus mill-kont tiegħu, ma huwiex biżżejjed sabiex dan is-servizz jiġi assimilat ma' "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti" eżenti skont din id-dispożizzjoni [21].

43. Issa, tali servizz ma jwettaqx, bħala tali, il-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkaratterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus, fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata iktar 'il fuq.

44. Fil-fatt, fil-kuntest ta' dan is-servizz, DPAS ma twettaqx hija stess it-trasferiment tas-somom ta' flus miftiehma fil-kuntest tal-pjanijiet ta' kura dentali inkwistjoni fil-kawża prinċipali [22], iżda titlob lill-istabbilimenti finanzjarji kkonċernati jwettquh. Għaldaqstant, l-intervent ta' DPAS jinsab fil-bidu tat-tranżazzjonijiet ta' trasferiment imwettqa minn dawn l-istabbilimenti, filwaqt li dawn tal-aħħar, min-naħa tagħhom, jaqgħu taħt l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT.

45. Bl-istess mod, pazjent li jagħti ordni ta' trasferiment favur id-dentist tiegħu ma jwettaqx huwa stess it-trasferiment tas-somma ta' flus miftiehma, iżda jitlob lill-bank tiegħu jwettqu. Il-fatt li DPAS kisbet is-setgħa li titlob it-trasferiment ta' somma ta' flus f'isem u għan-nom tal-pazjent, mingħand il-bank ta' dan tal-aħħar, ma jistax ikollu l-effett li jittrasforma dan l-istadju preliminari fi "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti" fis-sens tad-dispożizzjoni ċċitata iktar 'il fuq.

20 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-5 ta' Ġunju 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, punt 66); tat-13 ta' Diċembru 2001, CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, punti 26 sa 28); tat-28 ta' Lulju 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, punti 24 u 28 sa 39); tat-13 ta' Marzu 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punt 79); tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punti 40 u 51), u tas-26 ta' Mejju 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punti 35 u 46).

21 Sentenzi tal-5 ta' Ġunju 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, punt 65); tat-13 ta' Diċembru 2001, CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, punt 32); tat-28 ta' Lulju 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, punt 31); tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punt 45), u tas-26 ta' Mejju 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punt 40).

22 Konsegwentement, tista' ssir distinzjoni bejn il-fatti tal-kawża prinċipali u dawk li wasslu għas-sentenza ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139). Ara n-nota ta' qiegħ il-paġna 19 ta' dawn il-konklużjonijiet.

46. Fi kliem ieħor, DPAS tipprovdi servizzi ta' ġestjoni amministrattiva li l-pazjenti huma formalment id-destinatarji tagħhom, wara r-ristrutturazzjoni tal-ftehimiet kuntrattwali mibdija minn DPAS, u huma l-istabbilimenti finanzjarji kkonċernati li jwettqu tranżazzjonijiet finanzjarji li jaqgħu taħt l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT. Fil-fehma tiegħi, in-natura amministrattiva tas-servizzi pprovduti minn DPAS hija kkonfermata mill-kontenut tal-ittra intiża għall-pazjenti wara r-ristrutturazzjoni kuntrattwali tal-pjanijiet ta' pagament għal kura dentali [23].

47. Fil-fehma tiegħi, din l-interpretazzjoni hija kkorroborata wkoll mis-sentenzi Bookit [24] u National Exhibition Centre [25], mogħtija wara s-sentenza Axa UK [26], li kienu jirrigwardaw provvisti ta' servizzi marbuta iktar mill-qrib ma' tranżazzjonijiet ta' trasferiment milli huma s-servizzi inkwistjoni f'din is-sentenza tal-aħħar u fil-kawża prinċipali.

48. Fil-fatt, is-servizz ta' pproċessar tal-pagament permezz ta' karta, li kien inkwistjoni fl-imsemmija sentenzi, kien jinkludi b'mod partikolari t-trażmissjoni ta' fajl ta' ftehim fl-aħħar tal-jum mill-fornitur lill-bank akkwirent tiegħu, filwaqt li din it-trażmissjoni kienet tibda l-proċess ta' pagament jew ta' trasferiment tas-somom ikkonċernati mill-banek emittenti lejn il-bank akkwirent u, fl-aħħar nett, fil-kont ta' dan il-fornitur, u kienu biss il-pagamenti jew it-trasferimenti li dwarhom kienet tingħabar fl-imsemmi fajl l-informazzjoni neċessarja li kienu jiġu effettivament eżegwiti [27].

49. Issa, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li tali servizz ma jistax jiġi kklassifikat bħala "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti" eżentata skont l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT, peress li ma jwettaqx, bħala tali, il-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkaratterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus [28].

50. Il-Qorti tal-Ġustizzja speċifikat, ġustament, li dan is-servizz kien jikkonsisti, essenzjalment, fi skambju ta' informazzjoni bejn kummerċjant u l-bank akkwirent tiegħu sabiex jikseb il-pagament ta' oġġett jew ta' servizz offrut għall-bejgħ u, għaldaqstant, ma kienx jikkonsisti tranżazzjoni finanzjarja intiża li taqa' taħt l-eżenzjoni msemmija iktar 'il fuq [29].

51. Ma nara ebda raġuni għalfejn dan ir-raġunament ma għandux jiġi estiż għal provvista ta' servizzi bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Fil-fatt, tali servizz, bħas-servizzi li kienu s-suġġett taż-żewġ sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, jikkostitwixxi biss stadju qabel it-tranżazzjoni ta' trasferiment jew ta' pagament prevista minn din l-eżenzjoni u, konsegwentement, għandu jibqa' suġġett għall-VAT.

23 Fil-fatt, minn din l-ittra, iċċitata mill-qorti tar-rinviju u li qiegħed nirriproduċi estratti minnha iktar 'il quddiem, jirriżulta li DPAS tipprovdi servizzi ta' ġestjoni amministrattiva: "Il-ġbid ta' kull xahar [tiegħek] jitwettaq permezz ta' [DPAS], li *fasslet, tipprovdi u tamministra* l-pjan ta' kura dentali tiegħek billi tuża l-istatus tagħha ta' *amministratur* ta' debitu dirett. Għalkemm fil-passat, naturalment, DPAS kellha relazzjoni miegħek, aħna ħallasna lil DPAS, bħala klinika dentali, *spejjeż ta' ġestjoni* mnaqqsa mill-pagament permezz ta' debitu dirett li wettaqt inti. […] Minn issa 'l quddiem, huwa propost […] li parti mill-ammont totali ta' kull xahar li inti tħallas permezz ta' debitu dirett lil DPAS tinżamm minn DPAS fil-kuntest tal-*obbligu tagħha lejk li tiġġestixxi u tamministra* l-pjanijiet ta' pagament għal kura dentali tiegħek, il-polza ta' assigurazzjoni komplementari tiegħek u l-linja telefonika ta' emerġenza dentali" (korsiv miżjud minni). Ara, ukoll, il-punti 17 sa 19 ta' dawn il-konklużjonijiet.

24 Sentenza tas-26 ta' Mejju 2016 (C-607/14, EU:C:2016:355).

25 Sentenza tas-26 ta' Mejju 2016 (C-130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357).

26 Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

27 Sentenzi tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punt 44), u National Exhibition Centre (C-130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punt 39).

28 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punti 45 sa 51), u National Exhibition Centre (C-130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punti 40 sa 46).

29 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punti 53 sa 56), u National Exhibition Centre (C-130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punti 48 sa 51).

52. Barra minn hekk, din il-konklużjoni hija konformi mal-għanijiet li l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT ifittex li jilħaq. Minn naħa, skont ġurisprudenza stabbilita, it-tranżazzjonijiet eżenti skont l-Artikolu 135(1)(d) sa (f) ta' din id-direttiva huma, min-natura tagħhom, tranżazzjonijiet finanzjarji, minkejja li ma għandhomx neċessarjament jitwettqu minn bank jew minn stabbiliment finanzjarju [30].

53. F'dan il-każ, servizzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali huma ta' natura amministrattiva, kif spjegajt iktar 'il fuq. Kif enfasizza ġustament il-Gvern tar-Renju Unit, numru kbir ta' operaturi llum jaċċettaw pagamenti permezz ta' debitu dirett jew permezz ta' karta ta' kreditu. Fil-fehma tiegħi, il-ġestjoni tal-aspetti amministrattivi ta' dawn il-modalitajiet ta' pagament ma tistax tiġi ttrattata bħala tranżazzjoni finanzjarja eżenti skont id-dispożizzjonijiet iċċitati iktar 'il fuq.

54. Min-naħa l-oħra, u dejjem skont ġurisprudenza stabbilita, l-eżenzjonijiet imsemmija iktar 'il fuq ifittxu b'mod partikolari li jtaffu d-diffikultajiet marbuta mad-determinazzjoni tal-valur taxxabbli u tal-ammont tal-VAT li jista' jitnaqqas [31]. F'dan ir-rigward, mill-ispjegazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju jirriżulta li r-remunerazzjoni li tirċievi DPAS għas-servizzi tagħha tikkonsisti fid-differenza bejn l-ammonti miġbura mingħand il-pazjenti u l-ammonti mħallsa minn DPAS lid-dentist u lill-assiguratur. Għaldaqstant, id-determinazzjoni tal-valur taxxabbli ma tippreżenta ebda diffikultà partikolari, b'mod li din it-tranżazzjoni ma hijiex intiża li tkun eżenti skont l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT.

55. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għall-ewwel domanda magħmula kif ġej. L-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li provvista ta' servizzi bħal dik imwettqa mill-persuna taxxabbli fil-kawża prinċipali, li tikkonsisti f'talba lill-istabbilimenti finanzjarji kkonċernati, minn naħa, li somma ta' flus tiġi ttrasferita mill-kont bankarju tal-pazjent lejn dak tal-persuna taxxabbli abbażi ta' awtorizzazzjoni ta' debitu dirett u, min-naħa l-oħra, li din is-somma sussegwentement tiġi ttrasferita minn dan il-kont tal-aħħar, wara t-tnaqqis tar-remunerazzjoni dovuta lill-persuna taxxabbli, lejn il-kontijiet bankarji rispettivi tad-dentist u tal-assiguratur tal-pazjent, ma tikkostitwixxix "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti" eżenti skont din id-dispożizzjoni peress li ma twettaqx, bħala tali, il-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkaratterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus.

B. Fuq il-klassifikazzjoni bħala "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti" adottata fis-sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646)

56. Sabiex nirrispondi għad-domandi tal-qorti tar-rinviju b'mod komplet, jeħtieġ li nsemmi wkoll is-soluzzjoni adottata mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Axa UK [32] f'dak li jirrigwarda l-klassifikazzjoni bħala "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti". Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti l-qarrej attent ser ikun diġà iddeduċa li din is-soluzzjoni, fil-fehma tiegħi, ftit li xejn tista' tiġi rrikonċiljata mal-ġurisprudenza kemm preċedenti kif ukoll sussegwenti għal dik is-sentenza.

30 Sentenzi tad-19 ta' April 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, punt 22); tat-22 ta' Ottubru 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, punt 46); tat-12 ta' Ġunju 2014, Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, punt 29); tat-13 ta' Marzu 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punt 78); tat-22 ta' Ottubru 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punt 37); tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punt 36), u tas-26 ta' Mejju 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punt 31).

31 Sentenzi tad-19 ta' April 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, punt 24); tal-10 ta' Marzu 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, EU:C:2011:137, punt 21); tat-12 ta' Ġunju 2014, Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, punt 30); tat-22 ta' Ottubru 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punt 36); tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punt 55), u tas-26 ta' Mejju 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357, punt 50).

32 Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

57. F'dan ir-rigward, mid-deċiżjoni tar-rinviju u mill-kjarifiki pprovduti minn dik il-qorti fuq talba tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li s-servizz ipprovdut minn DPAS, inkwistjoni fil-kawża prinċipali, huwa "identiku jew simili ħafna" għal dak ipprovdut minn Denplan, kif deskritt fil-punti 7 sa 11 ta' din is-sentenza tal-aħħar [33]. Ma nara ebda raġuni għalfejn għandi nqiegħed fid-dubju din il-konstatazzjoni fattwali, li taqa' taħt il-ġurisdizzjoni tal-qorti nazzjonali. Nenfasizza li DPAS, tal-inqas impliċitament, aċċettat din l-identiċità jew din is-similitudni kbira għaliex hija rristruttturat il-ftehimiet kuntrattwali li jimplimentaw is-servizzi tagħha bil-għan li tevita l-konsegwenzi ta' dik is-sentenza [34].

58. Fit-Taqsima A iktar 'il fuq, indikajt li servizz bħal dak ipprovdut fil-kawża prinċipali ma jikkostitwixxix "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti", peress li ma jwettaqx, bħala tali, il-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkaratterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus.

59. Min-naħa l-oħra, fil-punt 28 tas-sentenza Axa UK [35], il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li servizz bħal dak ipprovdut minn Denplan kien jikkostitwixxi, "bħala prinċipju", tranżazzjoni li tikkonċerna pagamenti eżenti skont l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT. Madankollu, hija sussegwentement iddeċidiet li tali servizz kellu jiġi kklassifikat bħala rkupru ta' djun u, għaldaqstant, kellu jkun suġġett għall-VAT.

60. B'dan il-mod, il-Qorti tal-Ġustizzja ma eżaminatx jekk is-servizz ipprovdut minn Denplan kienx jissodisfa l-kriterju stabbilit mill-ġurisprudenza preċedenti sabiex tiġi identifikata "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti", jiġifieri l-fatt li jitwettqu l-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkaratterizzaw it-*trasferiment ta' somma ta' flus*. Issa, fil-fehma tiegħi, ftit li xejn hemm dubju li tali servizz, bħas-servizz ipprovdut minn DPAS fil-kawża prinċipali, ma jissodisfax dan il-kriterju.

61. Għaldaqstant, il-kwistjoni mqajma mis-sentenza Axa UK [36] hija jekk il-Qorti tal-Ġustizzja xtaqitx twessa' l-kunċett ta' "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti", b'mod li fih ikunu inklużi tranżazzjonijiet li ma jinvolvux, bħala tali, it-trasferiment ta' somma ta' flus.

62. Ma naħsibx li din kienet l-intenzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja, għall-motivi li ġejjin. Qabelxejn, il-Qorti tal-Ġustizzja ma esprimietx l-intenzjoni tagħha li twettaq tali bidla fil-ġurisprudenza fis-sentenza ċċitata iktar 'il fuq, iżda llimitat ruħha li tirrileva fil-qosor li s-servizz inkwistjoni kien jikkostitwixxi "bħala prinċipju" tranżazzjoni li tikkonċerna pagamenti eżenti, sakemm ma jirrigwardax irkupru ta' djun [37].

63. Barra minn hekk, hija ma stabbilixxietx kriterju ġdid li jippermetti li jiġi ddelimitat il-kunċett ta' "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti".

33 Ara l-punt 12 ta' dawn il-konklużjonijiet.

34 Ara l-punti 16 sa 19 ta' dawn il-konklużjonijiet.

35 Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

36 Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

37 Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646, punt 28).

64. Fl-aħħar nett, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat il-ġurisprudenza klassika tagħha, ibbażata fuq il-kriterju ta' trasferiment ta' somma ta' flus, fis-sentenzi Bookit [38] u National Exhibition Centre [39], li ngħataw wara s-sentenza Axa UK [40]. Kif enfasizzajt fit-Taqsima A iktar 'il fuq [41], ir-rilevanza ta' dawn iż-żewġ sentenzi hija iktar u iktar kbira peress li, fil-fehma tiegħi, dawn kienu jirrigwardaw provvisti ta' servizzi marbuta iktar mill-qrib ma' tranżazzjonijiet ta' trasferiment milli huma s-servizzi inkwistjoni f'din is-sentenza tal-aħħar u fil-kawża prinċipali.

65. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja ma tapplikax is-soluzzjoni adottata fis-sentenza Axa UK [42] f'din il-kawża u, għaldaqstant, tiddeċiedi li provvista ta' servizzi bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tikkostitwixxix "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-traferimenti" fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT.

C. Fuq l-assenza ta' rilevanza tal-identiċità tad-destinarju formali tal-provvista ta' servizz għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT (it-tieni domanda)

66. Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk il-provvista ta' servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali tikkostitwixxix "kollezzjoni tad-debitu [irkupru ta' djun]" fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT.

67. Inqis li ma huwiex neċessarju li tingħata rrisposta għal din id-domanda fid-dawl tar-risposta li qiegħed nipproponi għall-ewwel domanda magħmula. Fil-fatt, din ir-risposta tkun neċessarja biss fil-każ li s-servizz inkwistjoni jidħol, bħala prinċipju, fil-kamp ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT bħala "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti". F'dan il-każ, tqum għalhekk il-kwistjoni jekk dan is-servizz jaqax taħt l-eċċezzjoni prevista għall-attivitajiet ta' rkupru ta' djun.

68. Peress li nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi fis-sens li s-servizz inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma jikkostitwixxix "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti", ma huwiex iktar neċessarju li tiġi eżaminata l-portata tal-eċċezzjoni għall-imsemmija eżenzjoni. Minn perspettiva prattika, peress li r-risposta li qiegħed nipproponi għall-ewwel domanda timplika li dan is-servizz huwa suġġett għall-VAT, ma huwiex iktar neċessarju li jiġi mistoqsi jekk huwiex suġġett għall-VAT bħala rkupru ta' dejn.

69. Madankollu, nixtieq insemmi wkoll ir-rilevanza, għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-eżenzjoni msemmija iktar 'il fuq, tal-fatt, imsemmi fit-tieni domanda preliminari magħmula, li s-servizz inkwistjoni fil-kawża prinċipali huwa pprovdut formalment mill-persuna taxxabbli (DPAS) lid-debitur tal-pagament (il-pazjent), u mhux lill-kreditur ta' dan il-pagament (id-dentist), wara l-emenda għall-ftehimiet kuntrattwali bejn il-partijiet.

38 Sentenza tas-26 ta' Mejju 2016 (C-607/14, EU:C:2016:355).

39 Sentenza tas-26 ta' Mejju 2016 (C-130/15, mhux ippubblikata, EU:C:2016:357).

40 Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

41 Ara l-punti 47 sa 51 ta' dawn il-konklużjonijiet.

42 Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

70. F'dan ir-rigward, infakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, it-teħid inkunsiderazzjoni tar-realtà ekonomika jikkostitwixxi kriterju fundamentali għall-applikazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT [43]. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat espressament il-possibbiltà li xi dispożizzjonijiet kuntrattwali ma jirriflettux ir-realtà ekonomika tas-servizzi mwettqa, li fuqha għandha tkun ibbażata l-applikazzjoni ta-sistema tal-VAT [44].

71. Issa, mid-deskrizzjoni tal-fatti pprovduta mill-qorti tar-rinviju jirriżulta li DPAS wettqet ristrutturazzjoni tal-ftehimiet kuntrattwali li jimplimentaw il-pjanijiet ta' pagament għall-kura dentali tagħha sabiex jindikaw ukoll il-pazjent, u mhux biss id-dentist, bħala d-destinatarju ta' dawn is-servizzi. L-għan iddikjarat ta' din ir-ristrutturazzjoni kien li jiġi evitat li l-parti mis-servizzi pprovduti lill-pazjenti tiġi kklassifikata bħala "kollezzjoni tad-debitu [irkupru ta' djun]" wara s-sentenza Axa UK [45], b'mod li din il-parti tibqa' eżenti mill-VAT [46].

72. Fil-kuntest ta' din ir-ristrutturazzjoni, DPAS iddikjarat, kemm lid-dentisti kif ukoll lill-pazjenti, li r-realtà ekonomika tal-provvisti ta' servizzi tagħha kienet ser tibqa' ma tinbidilx, peress li l-bidliet kienu "purament amministrattivi" u ma kienu jimplikaw "ebda differenza prattika meta mqabbla mal-ftehimiet attwali" [47].

73. F'tali ċirkustanzi, din ir-ristrutturazzjoni tal-ftehimiet kuntrattwali, intiża li tindika l-pazjent ukoll u mhux iktar id-dentist biss bħala d-destinatarju ta' dawn is-servizzi, hija irrilevanti għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT. Din il-konklużjoni tirriżulta mill-obbligu li l-applikazzjoni tas-sistema tal-VAT tkun ibbażata fuq ir-realtà ekonomika tas-servizzi inkwistjoni, fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata iktar 'il fuq.

74. Jidhirli li dan l-approċċ huwa impost ukoll mill-Artikolu 131 tad-Direttiva dwar li VAT li skontu l-eżenzjonijiet previsti, b'mod partikolari, fl-Artikolu 135(1)(d) ta' din id-direttiva, għandhom japplikaw "skond kondizzjonijiet li l-Istati Membri għandhom jistabilixxu għall-finijiet li jiżguraw l-applikazzjoni korretta u ċara ta' dawk l-eżenzjonijet u tal-prevenzjoni ta' kawlunkwe evażjoni, evitar jew abbuż possibbli". F'dan ir-rigward, nispeċifika li ma jidhirlix li huwa neċessarju li wieħed jirrikorri għall-kummentarji dwar l-abbuż ta' dritt, minkejja li huma stabbiliti sewwa fil-qasam tal-VAT [48], peress li l-obbligu li wieħed jibbaża ruħu fuq ir-realtà ekonomika tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni jippermetti li tiġi riżolta l-problema mqajma mit-tieni domanda mqajma.

75. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għal din id-domanda kif ġej. L-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-fatt li s-servizz inkwistjoni fil-kawża prinċipali huwa pprovdut formalment mill-persuna taxxabbli lid-debitur tal-pagament (il-pazjent) u mhux lill-kreditur ta' dan il-pagament (id-dentist), wara emenda għall-ftehimiet kuntrattwali bejn il-partijiet, huwa irrilevanti għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni peress li r-realtà ekonomika ta' dan is-servizz baqgħet ma nbidlitx.

76. Nispeċifika li din ir-risposta tkun ukoll rilevanti li kieku l-Qorti tal-Ġustizzja kellha tiddeċiedi li tapplika s-soluzzjoni adottata fis-sentenza Axa UK [49] f'din il-kawża, kuntrarjament għal dak li pproponejt fit-taqsimiet A u B iktar 'il fuq. Fil-fehma tiegħi, li kieku l-Qorti tal-Ġustizzja kellha tqis li provvista ta' servizzi bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandha tiġi kklassifikata bħala

43 Sentenzi tal-20 ta' Frar 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punt 23); tat-28 ta' Ġunju 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, punt 43); tas-7 ta' Ottubru 2010, Loyalty Management UK u Baxi Group (C-53/09 u C-55/09, EU:C:2010:590, punt 39), u tal-20 ta' Ġunju 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punt 42).

44 Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-20 ta' Ġunju 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punt 44).

45 Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

46 Ara l-punti 16 sa 19 ta' dawn il-konklużjonijiet.

47 Ara l-punti 18 u 19 ta' dawn il-konklużjonijiet.

48 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punti 74 u 75); tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punti 35 u 36), u tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et* (C-251/16, EU:C:2017:881).

49 Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

tranżazzjoni ta' "kollezzjoni tad-debitu [irkupru ta' djun]" (suġġetta għall-VAT), ikun irrilevanti, għall-finijiet ta' din il-klassifikazzjoni, jekk il-ftehimiet kuntrattwali inkwistjoni fil-kawża prinċipali jindikawx id-dentist jew il-pazjent bħala d-destinatarju formali ta' dan is-servizz. Fil-fatt, l-obbligu li wieħed jibbaża ruħu fuq ir-realtà ekonomika tat-tranżazzjonijiet għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-VAT jipprekludi wkoll, f'dan il-każ, li sempliċi tibdil fit-termini kuntrattwali jista' jbiddel il-klassifikazzjoni ta' provvista ta' servizzi meta r-realtà ekonomika tagħha baqgħet ma nbidlitx [50].

VI. Konklużjoni

77. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domandi preliminari tal-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa u tal-Ekwità), ir-Renju Unit) kif ġej:

1) L-Artikolu 135(1)(d) 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 bħal dik imwettqa mill-persuna taxxabbli fil-kawża prinċipali, li tikkonsisti f'talba lill-istabbilimenti finanzjarji kkonċernati, minn naħa, li somma ta' flus tiġi ttrasferita mill-kont bankarju tal-pazjent lejn dak tal-persuna taxxabbli abbażi ta' awtorizzazzjoni ta' debitu dirett u, min-naħa l-oħra, li din is-somma sussegwentement tiġi ttrasferita minn dan il-kont tal-aħħar, wara t-tnaqqis tar-remunerazzjoni dovuta lill-persuna taxxabbli, lejn il-kontijiet bankarji rispettivi tad-dentist u tal-assiguratur tal-pazjent, ma tikkostitwixxix "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti jew it-trasferimenti" eżenti skont din id-dispożizzjoni peress li ma twettaqx, bħala tali, il-bidliet fis-sitwazzjoni legali u finanzjarja li jikkaratterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus.

2) L-Artikolu 135(l)(d) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li l-fatt li s-servizz inkwistjoni fil-kawża prinċipali huwa pprovdut formalment mill-persuna taxxabbli lid-debitur tal-pagament (il-pazjent) u mhux lill-kreditur ta' dan il-pagament (id-dentist), wara emenda għall-ftehimiet kuntrattwali bejn il-partijiet, huwa irrilevanti għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni peress li r-realtà ekonomika ta' dan is-servizz baqgħet ma nbidlitx.

50 Ara l-punt 72 ta' dawn il-konklużjonijiet.