KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKATA ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fl-1 ta' Diċembru 2022 [1]

Kawża C-620/21

MOMTRADE RUSE OOD
vs
Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Varhoven administrativen sad (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Bulgarija))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Direttiva dwar il-VAT – Artikolu 132(1)(g) – Eżenzjoni ta' provvista ta' servizzi marbuta mill-qrib mal-għajnuna u mas-sigurtà soċjali – Organu rrikonoxxut bħala li għandu natura soċjali – Stat Membru kkonċernat li jirrikonoxxi n-natura soċjali tal-organu"

I. Introduzzjoni

1. L-iżvilupp demografiku u l-globalizzazzjoni ma jieqfu għal xejn, lanqas għal-leġiżlazzjoni tal-Unjoni Ewropea fil-qasam tal-VAT. Dan huwa dak li turi din il-proċedura. Impriża stabbilita fil-Bulgarija tikkolloka l-impjegati tagħha madwar l-Unjoni, *inter alia*, lil persuni (fiżiċi) residenti fil-Ġermanja u fl-Awstrija li għandhom bżonn, għal raġunijiet marbuta mal-età u mas-saħħa, għajnuna fid-dar kif ukoll kura. Bħala prinċipju, il-post tal-provvista ta' dawn is-servizzi lil persuni fiżiċi jinsab fis-sede tal-fornitur, jiġifieri, fil-kawża ineżami, il-Bulgarija. Minn dan isegwi li d-dritt Bulgaru huwa applikabbli għall-finijiet tal-impożizzjoni korretta tal-VAT u, għaldaqstant, tal-eżenzjoni ta' dawn il-provvisti ta' servizzi, li jitwettqu fil-Ġermanja jew fl-Awstrija.

2. Fil-kawża ineżami, l-eżenzjoni fiskali tkopri l-provvista ta' servizzi marbuta mill-qrib mal-għajnuna u mas-sigurtà soċjali minn "organu rrikonoxxut bħala li għandu natura soċjali mill-Istat Membru kkonċernat". Il-kwistjoni determinanti hija dik dwar liema huwa "dan l-Istat Membru kkonċernat". Huwa dak li fit-territorju tiegħu jiġu pprovduti s-servizzi eżenti (pajjiż ta' destinazzjoni) għaliex is-sistemi soċjali tiegħu jħallsu bħala regola ġenerali għall-provvista ta' servizzi? Jew huwa dak li għalih jappartjeni d-dħul mit-taxxa li kienet tinġabar li kieku l-provvista ma kinitx eżenti? Fir-rigward tal-provvista ta' servizzi lil persuni li ma humiex taxxabbli, bħal fil-kawża ineżami, huwa l-pajjiż ta' oriġini, fil-każ ta' servizzi pprovduti lil persuni taxxabbli (pereżempju sptar barrani), dan ikun il-pajjiż ta' destinazzjoni.

[1] Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

3. Iż-żewġ soluzzjonijiet iqajmu problemi prattiċi. Meta l-Istat Membru ta' destinazzjoni jieħu d-deċiżjoni li tirrikonoxxi li l-organu inkwistjoni għandu natura soċjali, ikun diffiċli għall-Istat Membru ta' oriġini li jevalwa din id-deċiżjoni, anki jekk id-dħul mit-taxxa miġbura tiegħu jista' jkun indirettament influwenzat. Jekk l-Istat Membru ta' oriġini huwa kompetenti sabiex jagħmel tali rikonoxximent, dan l-Istat Membru jkun jista' għalhekk, permezz ta' prattika ta' rikonoxximent ġeneruża ħafna, jistabbilixxi lokalizzazzjoni ideali għas-servizzi transkonfinali ta' għajnuna soċjali. Dan jista' jwassal għal distorsjonijiet tal-kompetizzjoni mal-impriżi stabbiliti fil-pajjiż ta' destinazzjoni, distorsjonijiet li sistema armonizzata tal-VAT hija fil-fatt maħsuba li tevita.

4. Madankollu, peress li jista' jkun hemm soluzzjoni waħda biss, hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tiddeċiedi, fil-kawża ineżami, jekk l-eżenzjoni tat-tranżazzjonijiet imwettqa minn ċerti organi li għandhom jiġu rrikonoxxuti mill-"Istat Membru kkonċernat" tiddependix dejjem mill-Istat fejn is-servizz ipprovdut huwa suġġett għall-VAT (fil-kawża ineżami, il-Bulgarija) jew mill-pajjiż ta' destinazzjoni (fil-kawża ineżami, il-Ġermanja jew l-Awstrija).

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

5. Id-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT")[2], tiddefinixxi l-kuntest tad-dritt tal-Unjoni.

6. L-Artikolu 45 tad-Direttiva dwar il-VAT, li jirrigwarda l-post tal-provvista ta' servizzi lil persuna li ma hijiex taxxabbli, huwa fformulat kif ġej:

"Il-post tal-forniment tas-servizzi lil persuna mhux taxxabbli għandu jkun il-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tiegħu. Madankollu, jekk dawk is-servizzi jiġu fornuti minn stabbiliment fiss tal-fornitur li jinsab f'post li ma jkunx il-post fejn huwa stabbilixxa n-negozju tiegħu, il-post tal-forniment ta' dawk is-servizzi għandu jkun il-post fejn jinsab dak l-istabbiliment fiss. Fin-nuqqas ta' tali post ta' stabbiliment jew stabbiliment fiss, il-post tal-forniment tas-servizzi għandu jkun il-post fejn il-fornitur għandu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn jirrisjedi normalment."

7. L-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT jirregola l-eżenzjoni:

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

[…]

(g) il-provvista ta' servizzi u ta' merkanzija marbuta mill-qrib ma' l-assistenza u x-xogħol tas-sigurtà soċjali [mal-għajnuna u mas-sigurtà soċjali], inklużi dawk provduti mid-djar ta' l-anzjani, minn korpi regolati mid-dritt pubbliku jew minn korpi oħrajn rikonoxxuti mill-Istat Membru konċernat bħala ddedikati għall-benessere soċjali [bħala li għandhom natura soċjali];".

[2] Direttiva tal-Kunsill tat-28 ta' Novembru 2006 (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60), kif kienet fis-seħħ matul is-snin inkwistjoni (2014 sa 2015); emendata l-aħħar, f'dan ir-rigward, bid-Direttiva tal-Kunsill 2013/61/UE tas-17 ta' Diċembru 2013 (ĠU 2013, L 353, p. 5).

8. Il-punt (ċ) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 133 tad-Direttiva dwar il-VAT jippermetti lill-Istati Membri jissuġġettaw l-għoti tal-eżenzjoni msemmija iktar ’il fuq għal kundizzjoni:

“L-Istati Membri jistagħu jagħmlu l-għoti lil korpi għajr dawk regolati mid-dritt pubbiku ta’ kull eżenzjoni pprovduta fil-punti (b), (g), (h), (i), (l), (m) u (n) ta’ l-Artikolu 132(1) soġġett għal kull każ individwali għal wieħed jew iżjed mill-kondizzjonijet li ġejjin:

[…]

(ċ) dawn il-korpi għandhom iżommu prezzijiet approvati mill-awtoritajiet pubbliċi jew li ma jeċċedux it-tali prezzijiet approvati jew, fir-rigward ta’ dawk is-servizzi li m’humiex soġġetti għall-approvazzjoni, prezzijiet inqas minn dawk miżmuma għal servizzi simili minn impriżi kummerċjali soġġetti għall-VAT;”.

9. L-Artikolu 134(a) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

“Il-provvista ta’ merkanzija jew servizzi m’għandhiex tingħata eżenzjoni, kif previst fil-punti (b), (g), (h), (i), (l), (m) u (n) ta’ l-Artikolu 132(1), fil-każijiet li ġejjin:

(a) fejn il-provvista m’hijiex essenzjali għat-transazzjonijiet eżenti;”.

B. Id-dritt Bulgaru

10. Id-Direttiva dwar il-VAT ġiet trasposta permezz taż-Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud, iktar ’il quddiem iż-“ZDDS”).

11. Skont l-Artikolu 21 taż-ZDDS, il-post tal-provvista ta’ servizzi pprovduti lil persuna li ma hijiex taxxabbli għandu jitqies li jinsab fil-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju indipendenti tiegħu.

12. Skont l-Artikolu 40 taż-ZDDS il-provvista ta’ servizzi soċjali fis-sens taż-Zakon za sotsialnoto podpomagane (il-Liġi dwar l-Għajnuna Soċjali, iktar ’il quddiem iż-ZSP) hija eżenti.

13. Skont l-Artikolu 16 taż-ZSP, il-provvista ta’ servizzi soċjali hija bbażata fuq xogħol soċjali intiż li jgħin lill-persuni fit-twettiq tal-attivitajiet ta’ kuljum jew ta’ integrazzjoni soċjali u tingħata, abbażi ta’ evalwazzjoni individwali tal-ħtiġijiet, fuq talba u skont l-għażla tal-persuni.

14. Skont l-Artikolu 18 taż-ZSP, is-servizzi soċjali jiġu pprovduti, *inter alia*, minn persuni ġuridiċi Bulgari, wara r-reġistrazzjoni f’reġistru mal-Agentsia za sozialno podpomagane (l-Aġenzija għall-Assistenza Soċjali, il-Bulgarija).

15. Skont id-definizzjoni legali li tinsab fil-punt 6 tal-Artikolu 1 tad-dispożizzjonijiet addizzjonali taż-ZSP, “servizzi soċjali” tfisser l-attivitajiet li jgħinu lill-persuni u li jestendu l-possibbiltajiet tagħhom li jgħixu ħajja indipendenti; skont il-punt 7, “is-servizzi soċjali fil-komunità” huma s-servizzi pprovduti f’ambjent tal-familja jew f’ambjent qrib il-familja.

16. Skont l-Artikolu 40 tal-Pravilnik za prilagane na ZSP (ir-Regolament ta’ Implimentazzjoni taż-ZSP, iktar ’il quddiem il-“PPZSP”), jekk il-fornitur tas-servizzi soċjali huwa persuna ġuridika, il-persuni li jixtiequ jużaw is-servizzi soċjali għandhom jissottomettu applikazzjoni bil-miktub lill-korp amministrattiv fil-post fejn għandhom l-indirizz attwali tagħhom. Huma għandhom

jehmżu, bħala referenza, kopja ta' dokument tal-identità, kopja tal-fajl mediku personali, jekk disponibbli, u rapport mediku jekk ikun hemm bżonn. Il-korp amministrattiv għandu jwettaq evalwazzjoni tal-bżonnijiet tal-persuna f'termini ta' servizzi soċjali u għandu jesprimi din l-evalwazzjoni f'rapport standardizzat.

17. Skont l-Artikolu 40d tal-PPZSP, il-fornitur ta' servizzi soċjali għandu jħejji, skont l-evalwazzjoni tal-bżonnijiet, pjan individwali li fih jiġu fformulati l-għanijiet u jiġu inklużi l-attivitajiet li jkopru b'mod partikolari l-bżonnijiet ta' kuljum, tas-saħħa, tal-edukazzjoni, tar-riabilitazzjoni jew bżonnijiet oħra.

18. Skont l-Artikolu 40e tal-PPZSP, il-fornitur ta' servizzi soċjali għandu jżomm reġistru tal-benefiċjarji li jinkludi data dwar il-persuna u s-servizz ipprovdut.

III. Il-fatti u l-proċedura għal deċiżjoni preliminari

19. Momtrade Ruse OOD (iktar 'il quddiem "Momtrade") hija kumpannija b'responsabbiltà limitata li tipprovdi prinċipalment servizzi soċjali fid-dar tal-benefiċjarji. Hija ilha rreġistrata bħala persuna taxxabbli fuq bażi volontarja skont iż-ZDDS mill-24 ta' Ġunju 2014. Barra minn hekk, hija wkoll irreġistrata mal-Aġenzija għall-Assistenza Soċjali fi ħdan il-Ministeru għax-Xogħol u għall-Politika Soċjali (il-Bulgarija)[3] bħala fornitur ta' servizzi soċjali li jikkonsistu fil-provvista ta' assistenti personali, ta' assistenti soċjali u għajnuna fid-dar għall-persuni anzjani.

20. Momtrade kienet is-suġġett ta' proċedura ta' awditu tat-taxxa għall-perijodu mill-24 ta' Ġunju 2014 sal-31 ta' Diċembru 2015. L-awditu kien jirrigwarda provvisti ta' servizzi fir-rigward ta' persuni fiżiċi differenti, ta' nazzjonalità Ġermaniża u/jew Awstrijaka, li evidentement għandhom id-domiċilju tagħhom fil-Ġermanja jew fl-Awstrija.

21. Bis-saħħa tal-kuntratti konklużi ma' dawn il-persuni fiżiċi, Momtrade ikkollokat impjegati sabiex jipprovdu kura u għajnuna fid-dar tal-klijenti. Id-diversi attivitajiet huma speċifikati fid-dettall fi kwestjonarju anness mal-kuntratti. Dan il-kwestjonarju tħejja minn kumpannija ta' kollokament irreġistrata fil-Ġermanja jew fl-Awstrija, li tirreferi klijenti lil Momtrade abbażi ta' ftehim ta' senserija.

22. L-attivitajiet imsemmija iktar 'il fuq jinkludu, minbarra l-għajnuna fid-dar, il-kura ta' persuni anzjani li ma jistgħux jieħdu ħsieb lilhom innifishom minħabba problemi ta' saħħa. Kull kuntratt jindika kemm l-isem tal-klijent kif ukoll l-isem tal-kumpannija li taġixxi bħala intermedjarja. Il-ħlasijiet magħmula mill-persuni fiżiċi lil Momtrade ma humiex ikkontestati.

23. L-awtoritajiet fiskali Ġermaniżi bdew skambju ta' informazzjoni. Sussegwentement, ġie kkonstatat li l-post tal-provvista ta' dawn is-servizzi kien jinsab fil-Bulgarija. Konsegwentement, huma ma humiex suġġetti għat-taxxa fil-Ġermanja, iżda għandhom jiġu ntaxxati fil-Bulgarija, skont iż-ZDDS.

24. Abbażi tad-dokumenti prodotti minn Momtrade, l-awtoritajiet tat-taxxa Bulgari kkonstataw l-assenza ta' ftehim dwar il-provvista ta' "servizzi soċjali", peress li l-bżonnijiet individwali tal-klijenti ma kinux speċifikati. Huma kkunsidraw li, minħabba l-provvista effettiva tas-servizz fi Stat Membru ieħor, flimkien maż-ZSP kienu rilevanti wkoll id-dritt Ġermaniż u d-dritt Awstrijak.

[3] Ministerstvo na truda i sotsialnata politika

Sabiex Momtrade tkun eżentata skont il-punt 1 tal-Artikolu 40 taż-ZDDS, għandhom jiġu prodotti provi li, skont id-dritt tal-Istat Membru l-ieħor korrispondenti, jikkonfermaw in-natura soċjali tas-servizzi pprovduti fit-territorju tiegħu.

25. Permezz ta' avviż ta' awditu tat-taxxa tal-4 ta' Ottubru 2018, ġiet irrifjutata l-eżenzjoni tal-provvisti ta' servizzi, fi kwalunkwe każ, minn Momtrade. Hija appellat minn din id-deċiżjoni. Il-qorti tal-ewwel istanza, l-Administrativen sad Ruse (il-Qorti Amministrattiva ta' Ruse, il-Bulgarija), qieset li l-punt 1 tal-Artikolu 40 taż-ZDDS kien konformi mal-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT. Sabiex l-eżenzjoni prevista fil-punt 1 tal-Artikolu 40 taż-ZDDS tkun applikabbli, l-oneru huwa fuq il-persuna awditjata, li għandha turi li n-natura soċjali tal-attività hija rrikonoxxuta kemm fid-dritt Bulgaru kif ukoll fid-dritt tal-Istat Membru li fit-territorju tiegħu jiġu pprovduti s-servizzi. Dik il-qorti kkunsidrat li din in-natura soċjali ma kinitx stabbilita fid-dawl tal-leġiżlazzjoni Bulgara. Din il-leġiżlazzjoni neċessarjament teżiġi evalwazzjoni soċjali tal-bżonnijiet tal-persuna, li fil-kawża ineżami la twettqet u lanqas ġiet iddokumentata.

26. Momtrade ma ppreżentatx it-talbiet għal provvista ta' servizzi soċjali, l-evalwazzjonijiet soċjali, il-proposti, il-pjanijiet personali u r-reġistru tal-klijenti meħtieġa mil-leġiżlazzjoni Bulgara, iżda ppreżentat biss il-kuntratti u l-kwestjonarji relatati magħhom.

27. Barra minn hekk, is-servizzi marbuta mal-kura ta' persuni anzjani ma humiex meqjusa bħala servizzi soċjali fis-sens tal-punt 1 tal-Artikolu 40 taż-ZDDS, sa fejn tiġi pprovduta biss l-assistenza marbuta mal-għajnuna fid-dar. L-impjegati ma humiex obbligati jwettqu kompiti marbuta mal-istat ta' saħħa tal-persuni. Huma lanqas ma għandhom taħriġ li jissuġġerixxi li huma f'pożizzjoni li jipprovdu kura medika.

28. Għaldaqstant, il-qorti tal-ewwel istanza kkonfermat fil-biċċa l-kbira d-djun fiskali stabbiliti fl-avviż ta' awditu tat-taxxa. Momtrade appellat minn din id-deċiżjoni. Il-kwistjoni li tqum quddiem l-awla ta' kassazzjoni kompetenti hija dik dwar liema kriterji għandhom jiġu applikati biex jiġi evalwat jekk humiex involuti attivitajiet soċjali.

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

"1. L-Artikolu 132(1)(g) tad-[Direttiva dwar il-VAT] għandu jiġi interpretat fis-sens li kumpannija kummerċjali rreġistrata bħala fornitur ta' servizzi soċjali fi Stat Membru (f'dan il-każ, fil-Bulgarija) tista' tinvoka din id-dispożizzjoni sabiex tikseb eżenzjoni fir-rigward tal-provvisti ta' servizzi soċjali tagħha favur persuni fiżiċi li huma ċittadini ta' Stati Membri oħra mwettqa fit-territorju ta' dawn l-Istati? Għall-finijiet tar-risposta għal din id-domanda, huwa rilevanti l-fatt li d-destinatarji tas-servizzi jiġu introdotti lill-fornitur minn kumpanniji kummerċjali intermedjarji rreġistrati fl-Istati Membri li fit-territorju tagħhom jiġu pprovduti s-servizzi?

2. Fil-każ li tingħata risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda, fil-kuntest tal-interpretazzjoni u tal-applikazzjoni tal-imsemmija dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni Ewropea, liema huma l-kriterji applikabbli sabiex jiġi evalwat jekk il-kumpannija li tkun is-suġġett ta' awditu tat-taxxa hijiex 'organu rrikonoxxut bħala li għandu natura soċjali' u sabiex jiġi stabbilit li l-provvisti ta' servizzi hija 'marbuta mill-qrib mal-għajnuna u mas-sigurtà soċjali' u din l-evalwazzjoni għandha titwettaq konformement mad-dritt Bulgaru u/jew mad-dritt Awstrijak u mad-dritt Ġermaniż?

3. Skont din l-interpretazzjoni, il-fatt li kumpannija kummerċjali hija rreġistrata bħal fornitur ta' servizzi soċjali, kif iddefiniti fil-leġiżlazzjoni nazzjonali, huwa biżżejjed sabiex jitqies li din hija 'organu rrikonoxxut bħala li għandu natura soċjali' mill-Istat Membru kkonċernat?"

30. Fil-kuntest tal-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, l-amministrazzjoni fiskali tar-Repubblika tal-Bulgarija u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw l-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom. Skont l-Artikolu 76(2) tar-Regoli tal-Proċedura, il-Qorti tal-Ġustizzja rrinunzjat għaż-żamma ta' seduta.

IV. L-analiżi legali

31. Sa fejn tista' tingħata risposta għall-ewwel u għat-tielet domanda b'mod relattivament ċar mid-Direttiva dwar il-VAT jew mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, ser nindirizza l-ewwel tali domandi (ara f'dan ir-rigward taħt A u B.). Ser neżamina mbagħad it-tieni domanda, li tinkludi żewġ partijiet li għandhom jiġu eżaminati separatament. Minn naħa, il-qorti tar-rinviju titlob interpretazzjoni tal-kunċett ta' "provvista ta' servizzi marbuta mill-qrib mal-għajnuna u mas-sigurtà soċjali" kif ukoll il-mod kif din il-provvista għandha tiġi ppruvata. Din għalhekk hija kwistjoni dwar l-eżistenza ta' provvista ta' servizzi eżenti bħala tali (ara f'dan ir-rigward taħt C), ipprovduta mid-djar tal-anzjani, minn korpi rregolati mid-dritt pubbliku jew minn organi oħra rrikonoxxuti. Min-naħa l-oħra, għandu jiġi ddeterminat kif għandu jiġi interpretat il-kunċett ta' "Stat Membru kkonċernat", li jirrikonoxxi dawn l-"organi oħra" bħala organi ta' natura soċjali, sabiex jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni *ratione personae* tal-eżenzjoni fiskali (ara f'dan ir-rigward taħt D).

A. L-applikabbiltà diretta tal-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT (l-ewwel domanda)

32. L-ewwel domanda hija intiża sabiex jiġi ddeterminat jekk Momtrade tistax direttament tinvoka l-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT. Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja [4] jirriżulta li, fin-nuqqas ta' miżuri ta' implimentazzjoni adottati fit-terminu stabbilit, l-individwu jista' jinvoka dispożizzjonijiet ta' direttiva li jidhru li huma, mill-perspettiva tal-kontenut tagħhom, inkundizzjonati u suffiċjentement preċiżi kontra kull dispożizzjoni nazzjonali li ma tkunx konformi mad-direttiva. Dan jippreżumi li dawn id-dispożizzjonijiet huma ta' natura li jiddefinixxu drittijiet li l-individwu jista' jinvoka kontra l-Istat.

33. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet, fir-rigward tal-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT (jew fir-rigward tad-dispożizzjoni b'kontenut identiku li tinsab fl-Artikolu 13(A)(1)(g) tas-Sitt Direttiva), li dan jelenka b'mod suffiċjentement preċiż u inkundizzjonat l-attivitajiet li huma eżenti [5].

34. Madankollu, il-kunċett ta' "organi rrikonoxxuti bħala li għandhom natura soċjali mill-Istat Membru kkonċernat" jagħti lill-Istati Membri setgħa diskrezzjonali sabiex jirrikonoxxu jew le natura soċjali lil ċerti organi [6]. Sakemm l-Istati Membri josservaw il-limiti tal-marġni ta'

[4] Sentenzi tal-10 ta' Settembru 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 51); tas-26 ta' Settembru 2000, IGI (C-134/99, EU:C:2000:503, punt 36); u tad-19 ta' Jannar 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, punt 25).

[5] Sentenza tal-10 ta' Settembru 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 53). Fis-sentenza tal-21 ta' Jannar 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punt 47) kienu inkwistjoni kunċetti awtonomi tad-dritt tal-Unjoni li jeħtieġu definizzjoni fid-dritt tal-Unjoni.

[6] Sentenza tas-17 ta' Ġunju 2010, Il-Kummissjoni vs Franza (C-492/08, EU:C:2010:348, punt 41 dwar il-punt 15 tal-Anness III).

diskrezzjoni mogħtija lilhom mill-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-individwu ma jistax jikseb il-kwalità ta' organu ta' natura soċjali fir-rigward tal-Istat Membru kkonċernat billi jinvoka din id-dispożizzjoni [7].

35. Madankollu, meta individwu jitlob li jiġi rrikonoxxut li għandu l-kwalità ta' organu ta' natura soċjali, il-qrati nazzjonali għandhom jivverifikaw jekk l-awtoritajiet kompetenti osservawx il-limiti tas-setgħa diskrezzjonali tagħhom fl-applikazzjoni tal-prinċipji tad-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari tal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament [8]. F'dan ir-rigward, minkejja l-marġni ta' diskrezzjoni rrikonoxxut, l-individwu jista' jinvoka l-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT [9].

36. Fid-dawl tal-ewwel domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju, għandu jiġi ppreċiżat li dan japplika indipendentement mill-kwistjoni dwar jekk il-post tal-provvista ta' servizz huwiex irregolat mill-prinċipju tal-pajjiż ta' destinazzjoni jew mill-pajjiż ta' oriġini, u indipendentement minn jekk intermedjarju jkunx iffaċilita jew le din il-provvista.

B. Fuq ir-rekwiżiti għar-rikonoxximent effettiv (it-tielet domanda)

37. It-tielet domanda hija intiża sabiex jiġi ddeterminat jekk ir-reġistrazzjoni ta' kumpannija kummerċjali bħala fornitur ta' servizzi soċjali hijiex suffiċjenti sabiex wieħed jitkellem dwar organu rrikonoxxut b'mod validu fis-sens tal-Artikolu 132(1) (g) tad-Direttiva dwar il-VAT.

38. Huma l-awtoritajiet nazzjonali li għandhom jiddeterminaw liema organi għandhom jiġu rrikonoxxuti bħala organi li għandhom natura soċjali, fis-sens tal-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT [10]. L-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT la jiddefinixxi l-kundizzjonijiet u lanqas il-modalitajiet għar-rikonoxximent tan-natura soċjali ta' organi li ma jkunux organi rregolati mid-dritt pubbliku. Għaldaqstant, bħala prinċipju, huwa d-dritt nazzjonali ta' kull Stat Membru li għandu jistabbilixxi r-regoli dwar kif tali rikonoxximent jista' jingħata lil tali organi [11].

39. F'dan ir-rigward, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta madankollu li, fil-kuntest tar-rikonoxximent tan-natura soċjali tal-organi li ma jkunux organi rregolati mid-dritt pubbliku, l-awtoritajiet nazzjonali għandhom, konformement mad-dritt tal-Unjoni u suġġetti għall-istħarriġ tal-qrati nazzjonali, jieħdu inkunsiderazzjoni diversi elementi.

40. Fost dawn l-elementi jista' jkun hemm l-eżistenza ta' dispożizzjonijiet speċifiċi, irrispettivament minn jekk ikunux nazzjonali jew reġjonali, leġiżlattivi jew amministrattivi, fiskali jew ta' sigurtà soċjali, in-natura ta' interess ġenerali tal-attivitajiet tal-persuna taxxabbli kkonċernata, il-fatt li persuni taxxabbli oħra li jeżerċitaw l-istess attivitajiet jibbenefikaw diġà minn rikonoxximent simili, kif ukoll il-fatt li r-responsabbiltà għall-parti l-kbira tal-ispejjeż

7 Sentenza tal-10 ta' Settembru 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 55).

8 Sentenzi tat-8 ta' Ottubru 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 45), u tal-10 ta' Settembru 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 56).

9 Sentenzi tal-15 ta' Novembru 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 32), u tal-10 ta' Settembru 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 61).

10 Sentenza tal-10 ta' Settembru 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 57).

11 Sentenzi tal-15 ta' April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 69); tat-8 ta' Ottubru 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 43); tal-21 ta' Jannar 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punti 32 u 34); u tal-15 ta' Novembru 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 26).

tas-servizzi inkwistjoni eventwalment tittieħed minn skemi tal-mard jew minn organi oħra tas-sigurtà soċjali [12]. Anki l-għanijiet ta' organu li jsegwi fit-totalità tiegħu, u l-istabbiltà tal-impenn soċjali tiegħu jistgħu wkoll jittieħdu inkunsiderazzjoni [13].

41. Minn dan isegwi wkoll li l-Istati Membri ma humiex liberi li jikklassifikaw l-entitajiet privati li għandhom skop ta' lukru (bħal Momtrade fil-kawża ineżami) bħala organi li għandhom natura soċjali għas-sempliċi raġuni li jipprovdu wkoll servizzi ta' natura soċjali [14]. Għaldaqstant, fih innifsu, is-sempliċi fatt li kumpannija kummerċjali tkun irreġistrata bħala fornitur ta' servizzi soċjali ma' aġenzija statali ma jistax ikun biżżejjed sabiex jiġi konkluż li hija rrikonoxxuta, mingħajr żball ta' evalwazzjoni, bħala organu ta' natura soċjali. Is-sitwazzjoni tkun differenti jekk din ir-reġistrazzjoni tkun marbuta ma' eżami tal-mertu tal-elementi msemmija iktar 'il fuq, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

C. Fuq l-evalwazzjoni ta' provvista ta' servizzi marbuta mill-qrib mal-għajnuna u mas-sigurtà soċjali (it-tieni parti tat-tieni domanda)

42. It-tieni parti tat-tieni domanda tirrigwarda l-evalwazzjoni ta' provvista ta' servizzi eżenti, kemm fir-rigward tal-kriterji kif ukoll tad-dritt applikabbli u tal-provi neċessarji għall-finijiet ta' din l-evalwazzjoni. Mill-formulazzjoni tal-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT jirriżulta li l-eżenzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni tapplika biss għall-provvista ta' servizzi u ta' merkanzija "marbuta mill-qrib ma' l-assistenza u x-xogħol tas-sigurtà soċjali [mal-għajnuna u mas-sigurtà soċjali]". L-eżistenza ta' provvista ta' servizzi eżenti tirriżulta għalhekk mid-dritt tal-Unjoni biss.

43. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, it-termini użati biex jiġu ddefiniti l-eżenzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 132 tad-Direttiva dwar il-VAT għandhom jiġu interpretati strettament peress li jikkostitwixxu derogi mill-prinċipju ġenerali li jgħid li l-VAT hija dovuta fuq kull provvista ta' servizzi magħmula bi ħlas mill-persuna taxxabbli [15]. Madankollu, huma lanqas ma għandhom jiġu interpretati b'mod strett wisq [16] peress li l-interpretazzjoni tat-termini użati f'din id-dispożizzjoni għandha tkun konsistenti mal-għanijiet li dawn l-eżenzjonijiet jippruvaw jilħqu u għandha tissodisfa l-kundizzjonijiet tal-prinċipju ta' newtralità fiskali inerenti fis-sistema komuni ta' VAT. B'hekk, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, din ir-regola ta' interpretazzjoni stretta ma tfissirx li t-termini użati sabiex jiġu ddefiniti l-eżenzjonijiet previsti fl-imsemmi Artikolu 132 għandhom jiġu interpretati b'mod li jċaħħdu lil dawn l-eżenzjonijiet mill-effetti tagħhom [17].

[12] Sentenzi tal-15 ta' April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 70); tat-8 ta' Ottubru 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 44); tal-21 ta' Jannar 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punt 35); tat-12 ta' Marzu 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punt 20); u tal-15 ta' Novembru 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 31 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[13] Sentenza tas-17 ta' Ġunju 2010, Il-Kummissjoni vs Franza (C-492/08, EU:C:2010:348, punt 45).

[14] Sentenzi tal-15 ta' April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 72); tas-17 ta' Ġunju 2010, Il-Kummissjoni vs Franza (C-492/08, EU:C:2010:348, punti 42 u 44); u tat-28 ta' Lulju 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone *et* (C-543/14, EU:C:2016:605, punti 61 u 63).

[15] Sentenzi tal-15 ta' April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 57); tat-8 ta' Ottubru 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 28); tat-12 ta' Marzu 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punt 17); tal-15 ta' Novembru 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 22); u tas-7 ta' Settembru 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 12).

[16] Fis-sentenza tas-26 ta' Mejju 2005, Kingscrest Associates u Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322), fil-punt 32 jingħad "ma jeħtieġx interpretazzjoni partikolarment restrittiva".

[17] Sentenzi tal-15 ta' April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 57); tat-8 ta' Ottubru 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 28); tat-12 ta' Marzu 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punt 17); u tal-15 ta' Novembru 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 22).

44. B'dan il-mod, il-Qorti tal-Ġustizzja teżiġi interpretazzjoni teleoloġika tar-regoli fil-qasam tal-eżenzjoni fiskali li tieħu inkunsiderazzjoni l-għanijiet tal-eżenzjoni u tal-prinċipju ta' newtralità. Għall-finijiet tal-interpretazzjoni tal-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni wkoll l-Artikolu 134(a) tagħha, li jipprovdi li l-provvisti ta' servizzi jew ta' merkanzija kkonċernati għandhom ikunu indispensabbli għat-twettiq tat-tranżazzjonijiet li jaqgħu taħt l-għajnuna u s-sigurtà soċjali [18].

45. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li huma, bħala prinċipju, strettament marbuta mal-għajnuna u mas-sigurtà soċjali, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, is-servizzi ta' kura u ta' ekonomija personali pprovduti minn servizz ta' kura outpatient lil persuni fi stat ta' dipendenza fiżika jew ekonomika [19]. Bl-istess mod, għandhom jitqiesu wkoll bħala tali provvisti ta' servizzi pprovduti lil persuni li jinsabu fi stat ta' dipendenza mentali u intiżi sabiex jipproteġuhom fl-atti tal-ħajja ċivili, meta dawn il-persuni ma jkunux f'pożizzjoni li jwettquhom huma stess mingħajr ma jirriskjaw li jippreġudikaw l-interessi, finanzjarji jew oħrajn, tagħhom stess [20]. Madankollu, it-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' ħaddiema ma jaqax taħt din id-dispożizzjoni għaliex ma huwiex, bħala tali, provvista ta' servizzi ta' interess ġenerali mwettqa fis-settur soċjali. F'dan ir-rigward, la huwa rilevanti li l-persunal ikkonċernat huwa persunal li jipprovdi kura u lanqas ma huwa rilevanti li l-persunal jitqiegħed għad-dispożizzjoni ta' stabbilimenti ta' kura rrikonoxxuti [21].

46. Il-kwistjoni dwar jekk il-provvista ta' servizz inkwistjoni hijiex eżenti għandha tiġi deċiża mill-Istat Membru li lilu d-Direttiva tagħti l-kompetenza fiskali. Fid-dritt tal-VAT, dan jiġi ddeterminat mill-post tal-provvista ta' servizzi. Fir-rigward tal-provvisti ta' servizzi pprovduti lil persuni taxxabbli, dan huwa, skont l-Artikolu 44 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-post fejn id-destinatarju tas-servizzi ikun stabbilixxa s-sede tal-attività ekonomika tiegħu (prinċipju tal-pajjiż ta' destinazzjoni). Fir-rigward tal-provvisti ta' servizzi pprovduti lil persuna li ma hijiex taxxabbli, dan huwa, skont l-Artikolu 45 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa s-sede tal-attività ekonomika tiegħu (prinċipju tal-pajjiż ta' oriġini). F'ċerti dispożizzjonijiet speċifiċi li jirregolaw id-determinazzjoni tal-post tal-provvista (bħal, pereżempju, l-Artikolu 54 tad-Direttiva dwar il-VAT), id-dritt ta' tassazzjoni huwa ddeterminat mill-post fejn l-attivitajiet huma realment eżerċitati (prinċipju tal-post ta' attività).

47. Fil-kawża ineżami, huma involuti provvisti ta' servizzi lil persuni li ma humiex taxxabbli, b'tali mod li l-Istat li għalih jappartjeni d-dritt ta' tassazzjoni huwa l-Bulgarija skont l-Artikolu 45 tad-Direttiva dwar il-VAT. Huwa għalhekk li l-liġi Bulgara dwar il-VAT, li, jekk ittrasponiet korrettament id-Direttiva dwar il-VAT, tiddetermina jekk ġietx imwettqa provvista ta' servizzi eżenti. Il-kwistjoni dwar jekk il-liġi Ġermaniża jew dik Awstrijaka dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ jikklassifikawx ukoll il-provvista ta' servizzi inkwistjoni bħala provvista ta' servizzi ta' għajnuna soċjali eżenti hija irrilevanti f'dan ir-rigward. Madankollu, f'qasam ġuridiku armonizzat bħal dak tal-VAT, l-evalwazzjoni għandha idealment tkun l-istess.

48. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa jekk id-dispożizzjonijiet ekwivalenti li jinsabu fiż-ZDDS jittrasponux korrettament id-Direttiva dwar il-VAT. Jekk dan ma huwiex il-każ, kif ġie espost fil-punti 32 *et seq* iktar 'il fuq, il-persuna taxxabbli tista' tinvoka direttament id-Direttiva

[18] Sentenzi tal-15 ta' April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 59), u tat-8 ta' Ottubru 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 31); f'dan is-sens ukoll is-sentenza tad-9 ta' Frar 2006, Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, EU:C:2006:95, punt 25).

[19] Sentenzi tal-15 ta' April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 62), u tal-15 ta' Novembru 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 23); ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' Settembru 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 44).

[20] Sentenza tal-15 ta' April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 63).

[21] Sentenza tat-12 ta' Marzu 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punt 28).

dwar il-VAT. Fiż-żewġ każijiet, il-persuna taxxabbli għandha l-obbligu li tikkoopera sabiex jiġi evalwat jekk il-provvisti ta' servizzi kkonċernati humiex ukoll provvisti ta' servizzi eżenti. Dan jista' jinkludi wkoll il-produzzjoni ta' provi. Madankollu, id-Direttiva dwar il-VAT ma tipprevedix liema huma l-provi u l-mod kif dawn għandhom jiġu prodotti.

49. Fl-assenza ta' tali leġiżlazzjoni tal-Unjoni, it-tfassil tar-rekwiżiti fil-qasam tal-provi jaqa' fil-kompetenza tal-Istati Membri (prinċipju ta' awtonomija proċedurali). Kif diġà ddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja, huma għandhom marġni ta' diskrezzjoni [22] f'dan ir-rigward u jistgħu jiddeterminaw huma stess il-modalitajiet. Madankollu, dawn il-modalitajiet ma għandhomx ikunu inqas favorevoli minn dawk li jirregolaw sitwazzjonijiet simili ta' natura interna (prinċipju ta' ekwivalenza) u lanqas ma għandhom ikunu strutturati b'tali mod li jagħmlu l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli (prinċipju ta' effettività) [23].

50. Fil-kawża ineżami ma jidher l-ebda ksur tal-prinċipju ta' ekwivalenza. Lanqas ma jidher ksur tal-prinċipju ta' effettività. Huwa evidenti li ċerti provi li jippermettu li tiġi vverifikata l-eżistenza ta' servizz eżenti huma xierqa, neċessarji u, ħafna drabi, adegwati. Dan japplika iktar u iktar meta s-servizzi jiġu pprovduti barra mill-qasam tal-kontroll tal-awtoritajiet fiskali Bulgari (fil-kawża ineżami, fil-Ġermanja jew fl-Awstrija). Għalhekk, bħala prinċipju, il-benefiċċju tal-eżenzjoni ma jidhirlix li huwa magħmul prattikament impossibbli. Fl-aħħar mill-aħħar, din l-evalwazzjoni għandha ssir mill-qorti tar-rinviju.

D. Fuq l-"Istat Membru kkonċernat" li jirrikonoxxi l-organi (l-ewwel parti tat-tieni domanda)

1. Il-problema

51. Għaldaqstant, hija l-Bulgarija li għandha tiddeċiedi dwar l-eżistenza ta' provvista ta' servizzi marbuta mill-qrib mal-għajnuna soċjali. Madankollu, l-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT jeżiġi, barra minn hekk, li dan is-servizz jiġi pprovdut minn persuna taxxabbli partikolari. Is-servizzi eżenti ta' dan it-tip jistgħu jiġu pprovduti biss minn "djar ta' l-anzjani, minn korpi regolati mid-dritt pubbliku jew minn korpi oħrajn rikonoxxuti mill-Istat Membru konċernat bħala ddedikati għall-benessere soċjali [bħala li għandhom natura soċjali]".

52. Peress li fil-kawża ineżami tista' tiġi kkunsidrata biss l-aħħar alternattiva, hija deċiżiva l-kwistjoni ta' jekk Momtrade hijiex organu rrikonoxxut jew le. Huwa possibbli li Momtrade ġiet irrikonoxxuta mill-Bulgarija bħala tali organu, minkejja li s-sempliċi fatt li kumpannija kummerċjali tkun irreġistrata bħala fornitur ta' servizzi soċjali ma' aġenzija statali ma huwiex biżżejjed fih innifsu (ara, f'dan ir-rigward, il-punti 40 *et seq* iktar 'il fuq). Fil-post fejn l-attivitajiet huma eżerċitati jew fil-pajjiżi ta' destinazzjoni, jiġifieri l-Ġermanja u l-Awstrija, Momtrade ma tidhirx li ġiet irrikonoxxuta bħala tali. Jekk jiġi preżunt li l-Bulgarija validament irrikonoxxiet lil

[22] Ara, f'dak li jirrigwarda l-assenza ta' sistema ta' interessi fil-qasam tal-VAT: is-sentenzi tat-23 ta' April 2020, Sole-Mizo (C-13/18 u C-126/18, EU:C:2020:292, punt 37); tal-24 ta' Ottubru 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punt 20 – Awtonomija); tat-28 ta' Lulju 2011, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 39); u tat-12 ta' Mejju 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 29).

[23] Sentenzi tas-16 ta' Lulju 2020, UR (Issuġġettar tal-avukati għall-VAT) (C-424/19, EU:C:2020:581, punt 25); tal-4 ta' Marzu 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punt 58); tal-10 ta' Lulju 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punt 54); tal-24 ta' Ottubru 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punt 20); tal-21 ta' Jannar 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punt 17); u tat-3 ta' Settembru 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, punt 24).

Momtrade bħala tali organu, sabiex tingħata risposta għall-ewwel parti tat-tieni domanda, għandu jiġi ċċarat liema "Stat Membru kkonċernat" għandu jieħu din id-deċiżjoni ta' rikonoxximent.

53. Id-Direttiva dwar il-VAT issemmi biss "l-Istat Membru kkonċernat". Mal-ewwel daqqa ta' għajn, l-"Istat Membru kkonċernat" huwa wkoll l-Istat Membru fejn jitwettqu l-provvisti ta' servizzi suġġetti għall-VAT. Pereżempju, skont l-osservazzjonijiet tal-Kummissjoni, dan l-Istat Membru għandu fl-aħħar mill-aħħar japplika t-tassazzjoni.

54. Madankollu, ir-regoli dwar il-post tal-provvista ta' servizzi ġew emendati preċiżament biss għall-provvista ta' servizzi, b'effett mill-1 ta' Jannar 2010[24]. Din l-emenda kellha l-għan li tieħu inkunsiderazzjoni n-natura tat-taxxa fuq il-konsum tal-VAT[25] inkluż f'dak li jirrigwarda d-dritt ta' tassazzjoni ta' kull Stat Membru. Din hija r-raġuni għaliex, bħala prinċipju, l-Istat li fih isir il-konsum għandu d-dritt ta' tassazzjoni (prinċipju tal-pajjiż ta' destinazzjoni). Madankollu, jekk dan iwassal għal problemi ta' implimentazzjoni, bħal fil-każ ta' provvista ta' servizzi lil persuni lil ma humiex taxxabbli (ara l-Artikolu 45 tad-Direttiva dwar il-VAT), japplika l-prinċipju tal-pajjiż ta' oriġini. Madankollu, dan is-sens tal-prinċipju tal-pajjiż tal-oriġini, jiġifieri li jiġu evitati nuqqasijiet ta' eżekuzzjoni, ma jidhirlix li jista' jiġi traspost awtomatikament għar-rikonoxximent ta' organi oħra fis-sens tal-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT.

55. L-iktar soluzzjoni sempliċi tista' tkun dik tal-pajjiż ta' oriġini. Argument favur dan huwa l-fatt li l-post tal-provvista ta' servizzi lil persuni li ma humiex taxxabbli huwa normalment il-pajjiż ta' oriġini, li lilu jappartjeni wkoll id-dritt ta' tassazzjoni. F'dan il-każ, ir-rikonoxximent ikun jaqa', fil-kawża ineżami, fil-kompetenza tal-Bulgarija. Għall-kuntrarju, tali soluzzjoni tirrendi iktar diffiċli, fil-każ li Stat Membru jimponi rekwiżiti partikolarment stretti (pereżempju kwalitattivament) fil-qasam ta' rikonoxximent, il-provvista ta' servizzi transkonfinali strettament marbuta mal-għajnuna soċjali għall-impriżi stabbiliti fit-territorju tiegħu. Madankollu, fil-każ kuntrarju, ikun vantaġġ f'termini ta' pożizzjoni għal dawn l-impriżi li jistabbilixxu ruħhom fl-Istat li jistabbilixxi r-rekwiżiti ta' rikonoxximent l-iktar baxxi. Fiż-żewġ każijiet, id-dannu għall-kompetizzjoni jkun inevitabbli fil-pajjiż ta' destinazzjoni, fejn is-servizz huwa riċevut u użat.

56. Madankollu, id-dritt tal-VAT ġie preċiżament armonizzat għaliex fih innifsu għandu rabta partikolari mas-suq intern u tali distorsjonijiet tal-kompetizzjoni għandhom jiġu evitati. Huwa għalhekk li d-Direttiva dwar il-VAT hija bbażata fuq il-kompetenza prevista fl-Artikolu 113 TFUE u ma għandhiex tissodisfa l-kundizzjonijiet partikolari previsti fl-Artikolu 115 TFUE, kuntrarjament għal dak li huwa l-każ għal taxxi oħra (b'mod partikolari dawk relatati mat-taxxi fuq id-dħul).

57. Għaldaqstant, jidher dubjuż jekk l-"Istat Membru kkonċernat" jirreferix tassew għall-Istat tal-post tal-provvista ta' servizzi suġġetta għall-VAT. Dan huwa iktar u iktar il-każ peress li l-post tal-provvista ta' servizzi jiddependi mill-kwalità tad-destinatarju tas-servizz. Jekk l-istess provvista ta' servizzi tingħata fl-istess Stat Membru (barrani) lil persuna li ma hijiex taxxabbli (pereżempju, servizzi ta' kura lil persuna fiżika) u lil persuna taxxabbli (pereżempju, servizzi ta' kura fil-kwalità ta' subappaltatur li jforni servizzi lil djar tal-anzjani), ikunu neċessarji żewġ rikonoxximenti, peress li l-post tal-provvista ta' servizzi jinsab darba fil-pajjiż ta' destinazzjoni (barrani) u darba fil-pajjiż ta' oriġini (nazzjonali).

[24] Direttiva tal-Kunsill 2008/8/KE tat-12 ta' Frar 2008 li temenda d-Direttiva 2006/112/KE fir-rigward tal-post tal-forniment ta' servizzi (ĠU 2008, L 44, p. 11).

[25] Ara, bħala eżempju, il-premessa 3 tad-Direttiva 2008/8/KE.

2. Il-formulazzjoni

58. Il-kunċett ta' "korpi oħrajn rikonoxxuti mill-Istat Membru" jintuża biss f'ċerti dispożizzjonijiet fil-qasam tal-eżenzjoni, filwaqt li dispożizzjonijiet oħra relatati mal-eżenzjoni jirreferu biss għal "korpi […] rikonoxxuti" (ara, pereżempju, l-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva dwar il-VAT).

59. Dan il-paragun testwali diġà jippermetti li jiġi konkluż li l-"Istat Membru kkonċernat" jidher li jirreferi għal ħaġa differenti mill-Istat li għandu d-dritt ta' tassazzjoni. Fil-fatt, l-interpretazzjoni li l-Istat Membru kkonċernat dejjem ifisser dak li huwa wkoll li jista' jintaxxa t-tranżazzjoni tagħmel il-formulazzjoni kompletament superfluwa. Fil-fatt, fl-assenza ta' din il-formulazzjoni, huwa dejjem l-Istat Membru fejn jinsab il-post tal-provvista ta' servizzi suġġetta għall-VAT, li għalhekk għandu d-dritt ta' tassazzjoni, li jeżamina l-kundizzjonijiet tal-fatt taxxabbli u jista' juża l-marġni ta' diskrezzjoni korrispondenti.

60. Għaldaqstant, il-formulazzjoni diġà tindika li l-"Istat Membru kkonċernat" mhux dejjem jirreferi għall-Istat Membru li għandu d-dritt jintaxxa t-tranżazzjoni.

3. It-teħid inkunsiderazzjoni tal-oriġini

61. L-oriġini ta' din id-dispożizzjoni timmilita wkoll f'dan is-sens. Fid-dispożizzjoni preċedenti tad-Direttiva dwar il-VAT, l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT kienet irregolata mill-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva. Madankollu, dan l-artikolu kien jirreferi biss għall-"[e]żenzjonijet fit-territorju tal-pajjiż" skont it-titolu ta' dak iż-żmien.

62. Skont il-premessa 3 tad-Direttiva dwar il-VAT, l-adozzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT sempliċement tagħmel riformulazzjoni tal-istruttura u tal-formulazzjoni, mingħajr ma kien hemm lok li jsiru emendi sostantivi tad-dritt fis-seħħ. Jibqa' l-fatt li l-emendi sostantivi jissemmew b'mod eżawrjenti fid-dispożizzjonijiet ta' traspożizzjoni u ta' dħul fis-seħħ tad-Direttiva. L-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT ma jinkludi ebda indikazzjoni f'dan ir-rigward.

63. Fid-dawl tas-Sitt Direttiva, eżenzjoni *fit-territorju tal-pajjiż* tista' għalhekk tiġi kkunsidrata li tirreferi, prinċipalment, għas-servizzi pprovduti mid-"djar għall-anzjani, minn organi rregolati mid-dritt pubbliku jew minn organi oħrajn irrikonoxxuti mill-Istat Membru kkonċernat bħala ddedikati għall-benessere soċjali [bħala li għandhom natura soċjali]", li normalment iwettqu s-servizzi tagħhom fit-territorju nazzjonali. L-Istat Membru kkonċernat, li għandu jagħti r-rikonoxximent, ikun dak fejn il-provvista tkun ġiet eżegwita. Dan jikkorrispondi għall-prinċipju tal-pajjiż ta' destinazzjoni.

4. Interpretazzjoni teleoloġika

64. Interpretazzjoni teleoloġika timmilita wkoll kontra l-użu tar-regoli li jirregolaw il-post tal-provvista ta' servizzi sabiex jiġi ddeterminat l-"Istat Membru kkonċernat" li jiddeċiedi dwar ir-rikonoxximent. Kif esponejt iktar 'il fuq, id-dispożizzjonijiet li jirregolaw l-għażla tal-post tal-provvista għandhom l-għan li jassenjaw id-dħul fiskali mill-provvisti ta' merkanzija u ta' servizzi transkonfinali lil wieħed mill-Istati Membri kkonċernati. Għal dan il-għan, huwa

possibbli li jiġu applikati prinċipji differenti li jagħtu iktar importanza lin-natura tat-taxxa fuq il-konsum tal-VAT (prinċipju tal-pajjiż ta' destinazzjoni, prinċipju tal-post fejn l-attivitajiet huma eżerċitati), jew lill-prinċipju ta' amministrazzjoni fiskali effettiva (prinċipju tal-pajjiż ta' oriġini).

65. Madankollu, l-għan tal-eżenzjoni mill-VAT prevista fl-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT u r-rabta ma' rikonoxximent statali mill-"Istat Membru kkonċernat" huma, fl-opinjoni tiegħi, differenti. Fil-fatt, il-kwistjoni hawnhekk ma tikkonċernax implimentazzjoni tan-natura tat-taxxa fuq il-konsum jew amministrazzjoni fiskali effettiva, iżda tikkonċerna b'mod partikolari l-finanzjament tas-sistemi soċjali rispettivi tal-Istati Membri.

66. B'mod partikolari, l-għan ta' din l-eżenzjoni huwa li tnaqqas l-ispiża ta' dawn is-servizzi u li b'hekk tagħmel lil dawn tal-aħħar iktar aċċessibbli għall-individwi li jistgħu jibbenefikaw minnhom [26]. Peress li l-parti l-kbira ta' dawn l-ispejjeż huma sostnuti mis-sistemi soċjali tal-Istati Membri, l-eżenzjoni għalhekk isservi wkoll għall-finanzjament tas-sistemi soċjali tal-Istati Membri.

67. Din hija r-raġuni għalfejn il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet diversi drabi li l-Istat Membru ma jaġixxix lil hinn mis-setgħa diskrezzjonali tiegħu fir-rikonoxximent ta' organi oħra billi jeżiġi li l-ispiża tas-servizzi kkonċernati tal-kura outpatient tkun totalment jew fil-parti l-kbira tagħha koperta mill-organi statutorji ta' sigurtà soċjali jew ta' għajnuna soċjali [27].

68. Madankollu, jekk ir-rikonoxximent ta' organu ieħor jaqa', minn naħa, taħt is-setgħa diskrezzjonali tal-Istat Membru u, min-naħa l-oħra, għandu jsir tnaqqis, permezz tal-eżenzjoni, tal-ispiża tal-kura medika li fil-parti kbira minnha hija sostnuta mid-diversi sistemi soċjali, il-post tal-provvista ta' servizzi suġġetta għall-VAT ma jistax ikun determinanti. Fil-fatt, fil-każ ta' provvista ta' servizzi transkonfinali, jidher diffiċilment konċepibbli li l-pajjiż ta' oriġini (fil-kawża ineżami, il-Bulgarija) ikollu s-setgħa diskrezzjonali fir-rigward tal-issuġġettar jew le għall-VAT tas-sistemi soċjali tal-pajjiż ta' destinazzjoni (fil-kawża ineżami, is-sistemi Ġermaniżi jew Awstrijaċi).

69. Dan jispjega wkoll għaliex il-leġiżlatur tal-Unjoni jsemmi espliċitament rikonoxximent mill-Istat Membru kkonċernat. L-Istat Membru kkonċernat huwa, minn perspettiva teleoloġika, dak li s-sistemi soċjali tiegħu huma kkonċernati mill-provvista ta' servizzi u li għalhekk għandu jkun jista' jiddeċiedi dwar ir-rikonoxximent tal-fornitur bħala organu li għandu natura soċjali.

70. Finalment, il-formulazzjoni tal-punt (ċ) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 133 tad-Direttiva dwar il-VAT timmilita favur tali interpretazzjoni. Skont din id-dispożizzjoni, l-Istat Membru jista' jissuġġetta l-għoti tal-eżenzjoni lill-"organi oħra" għall-kundizzjoni li l-prezzijiet li dawn l-organi jitolbu jkunu ġew approvati mill-awtoritajiet kompetenti. Bħala riżultat, dan jista' jirrigwarda biss l-awtoritajiet tal-pajjiż ta' destinazzjoni. Jekk l-awtorizzazzjoni tal-prezzijiet applikati fil-post tal-provvista tiddependi mill-awtoritajiet kompetenti tal-pajjiż ta' destinazzjoni, dan jimplika li l-"Istat Membru kkonċernat" li jiddeċiedi dwar ir-rikonoxximent għandu jkun l-Istat Membru tal-pajjiż ta' destinazzjoni.

[26] Sentenzi tat-8 ta' Ottubru 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 29); tal-21 ta' Jannar 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punt 41); u tas-26 ta' Mejju 2005, Kingscrest Associates u Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punt 30).

[27] Sentenza tal-15 ta' Novembru 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 37); ara, f'dan is-sens ukoll, is-sentenzi tal-21 ta' Jannar 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punt 39), u tas-26 ta' Mejju 2005, Kingscrest Associates u Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punt 53). Bl-istess mod, f'dak li jirrigwarda l-provvista ta' kura medika eżenti, ara s-sentenzi tas-7 ta' April 2022, I (Eżenzjoni mill-VAT tas-servizzi pprovduti minn sptar) (C-228/20, EU:C:2022:275, punt 61), u tal-5 ta' Marzu 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, punti 30 u 31).

5. Teħid inkunsiderazzjoni tal-prinċipju ta' newtralità

71. Barra minn hekk, l-interpretazzjoni fis-sens li l-Istat Membru kompetenti għar-rikonoxximent huwa, skont l-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT, dak li s-sistemi soċjali tiegħu normalment iħallsu s-servizzi u mhux dak li fih il-post tal-provvista ta' servizzi jissemma mid-Direttiva dwar il-VAT, hija konformi mal-prinċipju ta' newtralità.

72. Il-prinċipju ta' newtralità jipprekludi b'mod partikolari li operaturi ekonomiċi li jwettqu l-istess tranżazzjonijiet jiġu ttrattati b'mod differenti fil-qasam tal-ġbir tal-VAT[28]. L-impriżi kompetituri għandhom, bħala prinċipju, jiġu ttrattati b'mod identiku mil-lat tal-VAT.

73. Il-kompetizzjoni bejn id-djar tal-anzjani, l-organi rregolati mid-dritt pubbliku u l-organi oħra rrikonoxxuti, mill-Istat Membru kkonċernat, isseħħ, bħala prinċipju, fil-post fejn is-servizzi huma pprovduti u mħallsa. F'dan ir-rigward, Momtrade tinsab prinċipalment f'kompetizzjoni ma' organi li jipprovdu servizzi paragunabbli fil-Ġermanja jew fl-Awstrija. Din il-kompetizzjoni tista' tiġi distorta b'mod kunsiderevoli jekk l-Istati Membri jkunu jistgħu, permezz tal-prattika tagħhom stess ta' rikonoxximent fil-pajjiż ta' oriġini, jinfluwenzaw l-ispejjeż tal-attività fil-pajjiż ta' destinazzjoni.

74. Din id-distorsjoni tal-kompetizzjoni sseħħ fis-sitwazzjonijiet kollha fejn il-prattiki ta' rikonoxximent ivarjaw minn Stat Membru għall-ieħor. Il-marġni ta' diskrezzjoni mogħti lill-Istati Membri f'dan ir-rigward (ara f'dan ir-rigward il-punti 38 *et seq* iktar 'il fuq) jeskludi kważi kull prattika uniformi. L-Istat Membru li jimponi l-iktar kundizzjonijiet stretti ta' rikonoxximent jippenalizza l-impriżi li jkunu stabbilixxew is-sede tal-attività ekonomika tagħhom fit-territorju tiegħu f'dak li jirrigwarda l-provvista ta' servizzi fil-kuntest tal-Artikolu 45 tad-Direttiva dwar il-VAT. L-Istat Membru li jimponi l-inqas kundizzjonijiet għar-rikonoxximent stretti jiffavorixxi l-impriżi li għandhom is-sede tal-attività ekonomika tagħhom fit-territorju tiegħu f'dak li jirrigwarda l-provvista ta' servizzi fil-kuntest tal-Artikolu 45 tad-Direttiva dwar il-VAT.

75. Għaldaqstant, kif sostniet l-amministrazzjoni fiskali Bulgara, il-Bulgarija toħroġ deċiżjoni ta' rikonoxximent li hija valida biss għall-provvista ta' servizzi fit-territorju Bulgaru. Fil-kawża ineżami, huma, għaldaqstant, il-Ġermanja u l-Awstrija li għandhom jiddeċiedu dwar jekk Momtrade tiġix irrikonoxxuta bħala organu ta' natura soċjali.

76. Din id-deċiżjoni jkollha tiġi ppreżentata minn Momtrade lill-awtoritajiet fiskali Bulgari. Hija jkollha tiġi rrikonoxxuta fil-Bulgarija skont il-prinċipju ta' fiduċja reċiproka[29]. Imbagħad, l-awtoritajiet fiskali Bulgari jkollhom sempliċement jivverifikaw jekk teżistix ukoll provvista ta' servizzi marbuta mill-qrib mal-għajnuna u mas-sigurtà soċjali, fis-sens tal-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT. Jekk dan ma jkunx il-każ, il-provvista ta' servizzi tkun taxxabbli; jekk dan ikun il-każ, il-provvista ta' servizzi tkun eżenti. Kwalunkwe tilwim dwar jekk id-deċiżjoni ta' rikonoxximent kinitx ħielsa minn żbalji ta' evalwazzjoni jkollu jiġi riżolt fl-Istat li s-sistemi soċjali tiegħu normalment ikollhom iħallsu l-ispejjeż, jiġifieri fil-pajjiż tad-destinazzjoni.

[28] Ara s-sentenzi tas-16 ta' Ottubru 2008, Canterbury Hockey Club u Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punt 30); tas-7 ta' Settembru 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 20); u tal-11 ta' Ġunju 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punt 22).

[29] Ara fuq dan il-prinċipju fil-kuntest tal-kooperazzjoni fil-qasam tal-ġustizzja kriminali: sentenza tat-12 ta' Mejju 2021, Bundesrepublik Deutschland (Avviż aħmar tal-Interpol) (C-505/19, EU:C:2021:376, punt 80 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll is-sentenza tat-28 ta' Settembru 2006, van Straaten (C-150/05, EU:C:2006:614, punt 43).

77. Madankollu, din l-interpretazzjoni għandha bħala konsegwenza li l-ammont tal-VAT miġbur fil-Bulgarija huwa indirettament influwenzat mid-deċiżjoni ta' rikonoxximent ta' Stat Membru ieħor (fil-kawża ineżami l-Ġermanja u l-Awstrija). Madankollu, fil-fehma tiegħi, dan huwa ġġustifikat mill-għan speċifiku tal-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT (tnaqqis tal-ispejjeż tas-sistemi soċjali rispettivi, dwar dan ara l-punti 65 *et seq.*) u mill-prinċipju ta' newtralità kompetittiva.

V. Konklużjoni

78. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għad-domandi preliminari magħmula mill-Varhoven administrativen sad (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Bulgarija):

1. Minkejja l-marġni ta' diskrezzjoni mogħti lill-Istati Membri permezz tal-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT, individwu jista' jinvoka direttament din id-dispożizzjoni kontra l-Istat Membru li jiġbor it-taxxa. Dan japplika indipendentement mill-kwistjoni dwar jekk il-post tal-provvista ta' servizzi huwiex irregolat mill-prinċipju tal-pajjiż ta' destinazzjoni jew mill-prinċipju tal-pajjiż ta' oriġini, u indipendentement minn jekk intermedjarju jkunx iffaċilita jew le din il-provvista.

2. L-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-Istat Membru kkonċernat, li jieħu d-deċiżjoni ta' rikonoxximent fir-rigward ta' organi oħra, huwa dak fejn is-servizzi huma effettivament eżegwiti u li s-sistemi soċjali tiegħu normalment iħallsu dawn is-servizzi. Fil-każ ta' servizzi transkonfinali, dan jista' jkun ukoll Stat Membru li lilu d-Direttiva ma tassenjax il-kompetenza ta' tassazzjoni korrispondenti fir-rigward tal-post tal-provvista ta' servizzi.

   Għall-kuntrarju, il-kwistjoni dwar jekk il-provvista ta' servizzi inkwistjoni tikkostitwixxix provvista ta' servizzi marbuta mill-qrib mal-għajnuna u mas-sigurtà soċjali u jekk hijiex suffiċjentement ipprovata, għandha tiġi evalwata mill-Istat Membru li lilu d-Direttiva tagħti l-kompetenza fiskali f'dak li jirrigwarda l-post tal-provvista ta' servizzi, esklużivament abbażi tad-dritt tiegħu (jekk dan jittrasponi korrettament l-Artikolu 132(1)(g) tad-Direttiva dwar il-VAT).

3. Fih innifsu, is-sempliċi fatt li kumpannija kummerċjali tkun irreġistrata bħala fornitur ta' servizzi soċjali ma' aġenzija statali ma huwiex biżżejjed sabiex jiġi konkluż li hija rrikonoxxuta, mingħajr żball ta' evalwazzjoni, bħala organu ta' natura soċjali.