KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fis-16 ta’ Frar 2017 [1]

Kawża C-36/16

Minister Finansów
vs
Posnania Investment SA

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa min-Naczelny Sąd Administracyjny [qorti amministrattiva suprema, il-Polonja])

“Talba għal deċiżjoni preliminari — Leġiżlazzjoni fiskali — Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud — Tranżazzjonijiet taxxabbli — Provvista mwettqa bi ħlas — Azzjoni ta’ persuna taxxabbli bħala tali — Obbligu fiskali ta’ *datio in solutum* ta’ beni għall-finijiet ta’ tmiem id-dejn fiskali”

I. Introduzzjoni

1. Id-*datio in solutum* ta’ beni, għall-ħlas ta’ djun fiskali, hija tranżazzjoni suġġetta għat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar ’il quddiem il-“VAT”) jekk il-persuna responsabbli mill-ħlas tal-VAT tkun ukoll persuna taxxabbli fis-sens tal-leġiżlazzjoni tal-VAT? Din id-domanda, li sa issa għadha ma ġietx ikkjarifikata, tat lok għal din it-talba għal deċiżjoni preliminari.

2. Fil-kawża prinċipali, kumpannija għamlet użu minn tali possibbiltà, awtorizzata mil-leġiżlazzjoni Pollakka dwar il-proċedura fiskali, għall-ħlas *in natura* ta’ arretrati tat-taxxa billi ttrasferixxiet il-proprjetà ta’ biċċa art lill-Istat. Madankollu, din il-kumpannija kienet topera wkoll, *inter alia*, bħala aġent immobiljari.

3. Il-kwistjoni dwar jekk tranżazzjoni marbuta mal-ħlas tat-taxxa tistax tiġi ntaxxata mill-ġdid tidher li hija stramba. Anki fir-rigward tan-natura indiretta tal-VAT, fejn il-piż tat-taxxa għandu jiġi ttrasferit lill-konsumatur – f’dan il-każ l-Istat – il-preżunzjoni ta’ tassazzjoni tal-VAT tidher li hija stramba.

1 — Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

4. Il-kuntest ġuridiku tal-Unjoni għal dan il-każ huwa pprovdut mill-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud [2] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT"). Skont dan, huma suġġetti għall-VAT:

"il-provvista ta' merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali […]"

5. L-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT jiddefinixxi lill-persuna taxxabbli kif ġej:

"'Persuna taxxabbli' għandha tfisser kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività.

Kwalunkwe attività ta' produtturi, kummerċjanti jew persuni li jagħtu servizzi, inklużi attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet, għandhom jitqiesu bħala 'attività ekonomika'. L-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skopijiet ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa għandha b'mod partikolari titqies bħala attività ekonomika."

6. L-Artikolu 16(1) tad-Direttiva tal-VAT barra minn hekk jirregola:

"L-applikazzjoni minn persuna taxxabbli ta' merkanzija li tifforma parti mill-assi tan-negozju tagħha għall–użu privat tagħha jew tal-persunal tagħha, jew biex issir it-tneħħija tagħhom mingħajr ħlas jew, b'mod iktar ġenerali, l-applikazzjoni tagħhom għal skopijiet barra dawk tan-negozju tagħha għandhom jitqiesu bħala provvista bi ħlas, fejn il-VAT fuq dik il-merkanzija jew il-partijiet komponenti tagħhom kienet deduċibbli kollha jew parti minnha."

B. Id-dritt nazzjonali

7. Il-leġiżlatur Pollakk ittraspona d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT. Barra minn hekk, skont l-informazzjoni pprovduta mill-qorti tar-rinviju, l-Artikolu 66(1) tal-kodiċi tat-taxxa, adottat bil-liġi tad-29 ta' Awwissu 1997, jawtorizza lill-persuna taxxabbli tħallas arretrati tad-dejn fiskali permezz ta' trasferiment ta' proprjetà lit-Teżor tal-Istat jew, *inter alia*, lil muniċipalità, sa fejn dan jikkostitwixxi dħul tat-taxxa korrispondenti. Skont l-Artikolu 66(2) tal-kodiċi tat-taxxa Pollakk, dan it-trasferiment u t-tmiem tad-dejn fiskali anċillari, isiru abbażi ta' kuntratt mal-muniċipalità (jew mat-Teżor tal-Istat eċċ.), li l-modalitajiet tiegħu huma rregolati f'iktar dettall fl-Artikolu 66(2) u (3) tal-kodiċi tat-taxxa Pollakk. Skont l-Artikolu 66(4) tal-kodiċi tat-taxxa Pollakk, id-dejn fiskali jintemm meta jsir it-trasferiment tal-proprjetà tal-beni mogħti.

III. Il-kawża prinċipali

8. Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, Posnania Investment S.A. (iktar 'il quddiem il-"kumpannija" jew ir-"rikorrenti") hija kumpannija rregolata mid-dritt Pollakk, involuta, *inter alia*, fil-kummerċ tal-proprjetà immobiljari. Biex tħallas l-arretrati ta' taxxa, hija għamlet użu mill-possibbiltà tal-Artikolu 66(1) tal-kodiċi tat-taxxa Pollakk u fil-5 ta' Frar 2013 ikkonkludiet kuntratt mal-muniċipalità kompetenti dwar it-trasferiment ta' proprjetà ta' art mhux mibnija. Dan implika remissjoni parzjali tad-dejn fiskali.

2 — ĠU 2006, L 347, p. 1.

9. Sussegwentement, il-kumpannija talbet lill-ministru tal-finanzi jagħti risposta dwar jekk it-trasferiment tal-proprjetà lill-muniċipalità kienx suġġett għall-VAT. Fil-fehma tagħha, dan ma setax ikun il-każ. Għal dan l-għan, hija invokat partikolarment il-ġurisprudenza tan-Naczelny Sąd Administracyjny (qorti amministrattiva suprema, il-polonja), li tistabbilixxi li t-trasferiment ta' proprjetà lit-Teżor tal-Istat bħala kumpens għal arretrati tat-taxxa li tikkostitwixxi dħul fil-baġit tal-Istat, ma huwiex suġġett għall-VAT.

10. Min-naħa l-oħra, fl-opinjoni tiegħu tal-10 ta' Mejju 2013, il-ministru tal-finanzi qies li t-trasferiment ta' proprjetà min-naħa tal-kumpannija kien provvista li fil-priniċpju hija suġġetta għall-VAT. Il-kumpannija ppreżentat rikors kontra din l-opinjoni.

11. Bis-sentenza tagħha tat-13 ta' Frar 2014, il-qorti tal-prim'istanza annullat l-opinjoni tal-ministru tal-finanzi, billi rreferiet għall-imsemmija ġurisprudenza tan-Naczelny Sąd Administracyjny (qorti amministrattiva suprema). L-approċċ tal-amministrazzjoni finanzjarja ppreġudika partikolarment il-"prinċipju ta' ħolqien ta' fiduċja". Il-ministru tal-finanzi appella fil-kassazzjoni kontra din is-sentenza.

IV. It-talba għal deċiżjoni preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

12. B'deċiżjoni tal-21 ta' Settembru 2015, in-Naczelny Sąd Administracyjny (qorti amministrattiva suprema), li issa hija adita bil-kawża, għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda li ġejja għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE:

"It-trasferiment tal-proprjetà ta' art (oġġett) minn persuna taxxabbli għall-VAT:

a) lit-Teżor tal-Istat – bi skambju għal arretrati ta' taxxa fir-rigward ta' taxxi li jikkostitwixxu dħul tal-baġit tal-Istat, jew

b) lil muniċipalità, distrett jew awtorità reġjonali – bi skambju għal arretrati tat-taxxa fir-rigward ta' taxxi li jikkostitwixxu d-dħul tal-baġit tagħhom,

li jirriżulta fit-tmiem tad-dejn fiskali, huwa tranżazzjoni taxxabbli (provvista ta' oġġetti magħmula bi ħlas) fis-sens tal-Artikolu 2(1)(a) u tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud [...]?"

13. Ir-Repubblika tal-Polonja u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub fil-kuntest tal-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja.

V. Analiżi legali

14. L-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT fih ħames prerekwiżiti għat-tassazzjoni tal-VAT. Għandu jkun hemm kunsinna ta' beni jew provvista ta' servizz (1) bi ħlas (2) fit-territorju ta' Stat Membru (3) minn persuna taxxabbli (4) li taġixxi bħala tali (5). Tlieta minn dawn il-prerekwiżiti huma inkontestabbilment preżenti fil-każ ineżami. It-trasferiment ta' art huwa provvista. Din il-provvista twettqet minn persuna taxxabbli fit-territorju ta' Stat Membru.

15. Konsegwentement, skont l-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, sabiex tingħata risposta għad-domanda preliminari jeħtieġ isir eżami dwar jekk f'dan il-każ tistax tiġi preżunta provvista "bi ħlas" (ara, f'dan ir-rigward, il-Parti A iktar 'il quddiem), fejn il-persuna taxxabbli aġixxiet "bħala tali" (ara, f'dan ir-rigward, il-Parti B iktar 'il quddiem).

A. Il-provvista bi ħlas minn persuna taxxabbli fit-territorju ta' Stat Membru

16. Kif irrikonoxxut mill-Kummissjoni u mir-Repubblika tal-Polonja, it-trasferiment tal-art fil-kuntest tal-ħlas tat-taxxa sar bi ħlas fis-sens tal-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT. Il-ħelsien ta' dejn monetarju fil-kuntest ta' provvista ma jistax jiġi ttrattat b'mod differenti mill-kostituzzjoni ta' kreditu monetarju abbażi ta' provvista.

17. L-iktar l-iktar tista' tqum il-kwistjoni dwar jekk il-provvista u l-ħelsien mid-dejn fiskali humiex ibbażati fuq relazzjoni ġuridika reċiproka. Fil-fatt, fis-sentenzi tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li tali relazzjoni hija neċessarja. Il-provvista ta' beni tista' titwettaq "bi ħlas", fis-sens tal-Artikolu 2(1) tad-Direttiva tal-VAT biss sakemm ikun hemm relazzjoni legali bejn il-fornitur ta' din il-provvista u l-benefiċjarju tal-provvista, li fil-kuntest tagħha jkun hemm skambju ta' prestazzjoni reċiproka, fejn ir-remunerazzjoni rċevuta mill-fornitur tkun tikkostitwixxi l-korrispettiv effettiv tal-beni pprovdut lill-benefiċjarju[3].

18. Il-fatt li f'dan il-każ il-provvista tal-art u t-tmiem tad-dejn fiskali huma bbażati fuq relazzjoni legali jirriżulta diġà mill-Artikolu 66(1) tal-kodiċi tat-taxxa Pollakk. Din id-dispożizzjoni tistabbilixxi relazzjoni ġuridika bħala regola. Din ir-relazzjoni hija wkoll ikkonfermata mill-kuntratt ta' natura amministrattiva previst fl-Artikolu 66(2) tal-kodiċi tat-taxxa Pollakk. L-iktar l-iktar tibqa' l-kwistjoni dwar jekk, fil-każ tat-tmiem ġuridiku tad-dejn fiskali (Artikolu 66(4) tal-kodiċi tat-taxxa Pollakk) abbażi tad-*datio in solutum* ta' beni, ikunx hemm effettivament relazzjoni legali reċiproka jew relazzjoni unilaterali biss. Madankollu, din il-kwistjoni tibqa' fl-aħħar mill-aħħar miftuħa.

19. Il-VAT hija taxxa *ġenerali* fuq il-konsum[4], li tintaxxa n-nefqa tal-benefiċjarju għall-kisba ta' benefiċċju konsumabbli (kunsinna ta' beni jew provvista ta' servizz). Għaldaqstant, il-kunċett ta' relazzjoni ġuridika, li titqies li hija neċessarja f'dan ir-rigward, għandha tingħata interpretazzjoni wiesgħa ħafna. La tista' tkun determinanti il-validità tad-dritt ċivili u lanqas il-bażi tad-dritt ċivili jew tad-dritt pubbliku u n-natura reċiprokabbli ta' din il-bażi. Il-kriterju deċiżiv huwa jekk id-destinatarju jinvestix assi sabiex jibbenefika minn benefiċċju konsumabbli (kunsinna ta' beni jew provvista ta' servizz) li ġie pprovdut lilu minn persuna taxxabbli[5]. Konsegwentement, hija deċiżiva r-reċiproċità bejn in-nefqa u l-benefiċċju konsumabbli u mhux ir-reċiproċità tal-bażijiet tad-dritt ċivili jew pubbliku.

20. Fil-każ ineżami, fil-kuntest ta' din l-interpretazzjoni wiesgħa meħtieġa skont il-liġi, li tirregola t-taxxa fuq il-konsum, għandha tiġi kkonstatata provvista bi ħlas, bi qbil mal-Kummissjoni u mar-Repubblika tal-Polonja. Dan jgħodd ukoll anki jekk id-djun fiskali jintemmu bis-saħħa tal-liġi mat-trasferiment tat-titolu tal-proprjetà immobbli (Artikolu 66(4) tal-kodiċi tat-taxxa Pollakk).

B. Persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali

1. Il-ħlas tad-djun fiskali bħala attività ekonomika?

21. Barra minn hekk, trid tiġi kkjarifikata l-kwistjoni dwar jekk persuna taxxabbli għall-VAT, li bħala persuna responsabbli mill-ħlas tal-VAT ma tħallasx it-taxxa tagħha bi flus iżda *in natura*, taġixxix ukoll bħala persuna taxxabbli għall-VAT, jiġifieri "bħala tali" fis-sens tal-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT.

3 — Sentenzi tal-21 ta' Novembru 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punt 32), tal-20 ta' Ġunju 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punt 40), tat-23 ta' Marzu 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punt 34), tas-17 ta' Settembru 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, punt 18), tat-3 ta' Marzu 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 14).

4 — Sentenzi tal-24 ta' Ottubru 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19), u tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin (C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34), kif ukoll id-digriet tad-9 ta' Diċembru 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, mhux ippubblikat, EU:C:2011:825, punt 21).

5 — Għalhekk, anki l-manċa mħallsa unilateralment u volontarjament wara t-twettiq ta' kuntratt ta' ospitalità ġewwa ristorant tikkostitwixxi ħlas għal servizz.

22. Persuna taxxabbli taġixxi f'din il-kapaċità ("bħala tali") meta twettaq tranżazzjonijiet fil-kuntest tal-attività taxxabbli tagħha biss[6]. Barra minn hekk, kif stabbilit fl-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT, attività bi ħlas ma hijiex suffiċjenti għal dan il-għan. Għall-kuntrarju, id-Direttiva teżiġi kwalità partikolari, jiġifieri attività ekonomika fil-mument tal-azzjoni.

23. Għalhekk, id-domanda deċiżiva hawnhekk hija dwar jekk il-ħlas tad-djun fiskali jikkostitwixxix attività ekonomika tal-persuna responsabbli mill-ħlas tal-VAT fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT. Jekk ir-risposta tkun fin-negattiv, ikun jibqa' tingħata risposta għad-domanda dwar jekk is-sitwazzjoni tinbidilx meta d-djun fiskali ma jitħallsux bil-flus, iżda *in natura*.

24. Skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT, il-kunċett ta' "attività ekonomika" jinkorpora kwalunkwe attività ta' produtturi, kummerċjanti jew persuni li jipprovdu servizzi u, skont il-ġurisprudenza, jinkludi l-istadji kollha tal-produzzjoni, tal-kummerċ u tal-provvista ta' servizzi[7].

25. It-tieni sentenza tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT tiddeskrivi l-attivitajiet ekonomiċi bi profili professjonali. Minn osservazzjoni mill-qrib jirriżulta li din hija deskrizzjoni tipoloġika ta' elenkar ta' tipi (profili professjonali) ta' impriżi. Għall-kuntrarju ta' kunċett astratt, deskrizzjoni tipoloġika hija iktar miftuħa. L-affiljazzjoni mat-tip ma għandhiex għalfejn tiġi ddeterminata bi kwalifika loġika-astratta, iżda tista' tiġi ddeterminata skont il-grad ta' mal-prototip (mudell). Il-karatteristiċi li jsawru t-tip ma għandhomx għalfejn ikunu preżenti kollha u, f'każijiet individwali, jista' ma jkunx hemm karatteristika jew oħra. Il-każ individwali li għandu jiġi evalwat huwa assenjat biss lit-tip sabiex issir evalwazzjoni tax-xebh. Din l-assenjazzjoni teżiġi perspettiva tal-istampa sħiħa f'kull każ individwali, b'kunsiderazzjoni għall-perċezzjoni tal-pubbliku u l-grad ta' xebh mat-tip (prototip).

26. Minkejja li l-kunċett ta' attività ekonomika għandu jiġi interpretat b'mod wiesa'[8], il-ħlas tad-djun fiskali ma huwiex tali attività ekonomika. Għall-kuntrarju, il-ħlas tat-taxxa huwa sempliċement l-eżekuzzjoni ta' obbligu personali tad-dritt pubbliku, li jeżisti għal kull persuna responsabbli mill-ħlas tat-taxxa, anki jekk din ma tkunx persuna taxxabbli għall-VAT. L-istess jgħodd fir-rigward ta' taxxi bbażati fuq attività ekonomika, bħal pereżempju l-ħlas tad-dejn tal-VAT.

27. Din il-konstatazzjoni lanqas ma tinbidel fil-każ li d-dejn fiskali jitħallas *in natura*. Fl-aħħar mill-aħħar, it-trasferiment ta' benefiċċji *in natura* jikkostitwixxi biss modalità partikolari ta' ħlas fil-kuntest tal-ġbir tat-taxxa. L-istess bħal fil-każ ta' proċedura fiskali normali, id-dejn fiskali dovut *ex lege*, jista' wkoll jitħallas, minflok bil-flus, permezz ta' beni *in natura* sal-ammont tal-valur oġġettiv tiegħu, u mhux sal-ammont tal-prezz tax-xiri. Għaldaqstant, tali azzjoni fil-kuntest tal-ġbir pubbliku tat-taxxa ma tistax tiġi ddefinita bħala attività ekonomika. It-trasferiment ta' assi għall-ħlas tad-dejn fiskali tal-persuna taxxabbli stess b'ebda mod ma huwa komparabbli mal-attività ta' persuna taxxabbli għall-VAT tipika fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT (pereżempju mas-sitwazzjoni ta' kummerċjant li jixtri beni sabiex sussegwentement ibigħhom mill-ġdid).

28. Lanqas il-kuntratt pubbliku previst fil-kodiċi tat-taxxa Pollakk ma jibdel xejn f'dan ir-rigward. Dan sempliċement jiżgura l-kunsens tal-partijiet involuti dwar il-modalità partikolari ta' ħlas. B'dan il-mod, il-kreditur fiskali sempliċement jiddikjara l-kunsens tiegħu li d-dejn fiskali jista' jitħallas *in natura*.

6 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-4 ta' Ottubru 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punt 17 *et seq*), tad-29 ta' April 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punt 66), tat-12 ta' Jannar 2006, Optigen *et* (C-354/03, C-355/03 u C-484/03, EU:C:2006:16, punt 42).

7 — Ara, *inter alia*, is-sentenzi tal-4 ta' Diċembru 1990, van Tiem (C-186/89, EU:C:1990:429, punt 17), tas-26 ta' Ġunju 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punt 41), tat-12 ta' Jannar 2006, Optigen *et* (C-354/03, C-355/03 u C-484/03, EU:C:2006:16, punt 41).

8 — Sentenzi tat-12 ta' Settembru 2000, Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-359/97, EU:C:2000:426, punt 39), tas-26 ta' Ġunju 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punt 42), tas-26 ta' Ġunju 2007, T-Mobile Austria *et* (C-284/04, EU:C:2007:381, punt 35), tal-20 ta' Ġunju 2013, Fuchs (C-219/12, EU:C:2013:413, punt 17).

29. Barra minn hekk, it-talba għal deċiżjoni preliminari lanqas ma tinkludi indikazzjoni li d-dritt nazzjonali jippermetti lit-Teżor tal-Istat javviċina lill-persuna responsabbli mill-ħlas tal-VAT u joffrilha li, minflok tħallas it-taxxi bil-flus, tittrasferixxi t-titolu ta' proprjetà ta' art partikolari li altrimenti tista' tinkiseb billi tinxtara. Hija biss il-persuna responsabbli mill-ħlas tal-VAT li tista' tiddeċiedi jekk tixtieqx tħallas it-taxxa tagħha *in natura* u b'liema beni tixtieq tagħmel dan. L-iktar l-iktar, it-Teżor tal-Istat jista' jimmanifesta l-qbil tiegħu ma' din l-għażla, iżda ma jistax jitlob tali ħlas.

30. Skont il-liġi, id-dejn fiskali jintemm partikolarment bit-trasferiment tal-ammont tal-valur tal-beni. Dan ma jiddependix mir-rieda jew min-negozjar tal-partijiet tal-kuntratt pubbliku. Fi Stat ta' dritt fiskali, il-valur tal-beni huwa probabbilment iddeterminat abbażi ta' kriterji ta' evalwazzjoni astratti li japplikaw għall-persuni kollha responsabbli mill-ħlas tal-VAT. Taħt dawn il-premessi – li madankollu għandhom jiġu vverifikati mill-qorti tar-rinviju – fil-prinċipju ma tistax tiġi preżunta attività ekonomika (tipika) fil-kuntest tal-ħlas tad-djun fiskali permezz tad-*datio in solutum* tal-beni.

2. L-eċċezzjoni minħabba konnessjoni mill-qrib mal-attività ewlenija taxxabbli?

31. Madankollu, fil-każ ineżami, it-trasferiment tal-art ma seħħx, pereżempju, minn avukat jew tabib, iżda minn aġent immobiljari. Għaldaqstant, ma jistax jiġi nnegat ċertu grad ta' konnessjoni mill-qrib tal-attività (*datio in solutum* tal-art) mal-attività ekonomika eżerċitata (kummerċ immobiljari).

32. Fil-kawża Kostov[9], il-Qorti tal-Ġustizzja kienet adita b'sitwazzjoni simili. F'dik il-kawża, persuna taxxabbli (uffiċjal eżekuttiv) kienet ikkonkludiet kuntratti ta' mandat individwali għax-xiri ta' artijiet bl-irkant għan-nom ta' terzi, li kellhom ċerta konnessjoni mill-qrib sostantiva mal-attività ewlenija tagħha (l-irkant). Il-Qorti tal-Ġustizzja sostniet li dawn il-kuntratti kienu suġġetti għat-taxxa.

33. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat "li l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li persuna fiżika, diġà suġġetta għall-VAT għall-attivitajiet tagħha bħala uffiċjal eżekuttiv, għandha titqies bħala 'persuna taxxabbli' għal kull attività ekonomika oħra eżerċitata b'mod okkażjonali, bil-kundizzjoni li din l-attività tikkostitwixxi attività fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva VAT"[10].

34. Madankollu, dan ma jistax jinftiehem fis-sens li t-tranżazzjonijiet kollha ta' persuna taxxabbli, li jsiru bi ħlas, f'daqqa waħda jsiru wkoll fil-kapaċità tagħha ta' persuna taxxabbli. Fil-fatt, fil-każ konkret li ġie eżaminat, kien hemm rabta mill-qrib bejn l-"attività sekondarja" tal-uffiċjal eżekuttiv u l-attività ewlenija taxxabbli tiegħu. Għaldaqstant, skont is-sistema ta' klassifikazzjoni bbażata fuq it-tip, l-attività ta' mandat għal terzi stranġieri, li kienet titwettaq biss okkażjonalment, u li kienet inkwistjoni f'din il-kawża, kienet fil-fatt attività ekonomika wkoll.

35. Min-naħa l-oħra, fil-każ ta' klassifikazzjoni bbażata fuq it-tip, il-ħlas tad-djun fiskali tal-aġent immobiljari permezz tad-*datio in solutum* tal-proprjetà ma jikkostitwixxix attività ekonomika fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT.

36. Huwa minnu li l-prinċipju ta' newtralità fil-kompetizzjoni – kif tinvoka b'analoġija l-Kummissjoni – jeżiġi li l-fornituri konkurrenti kollha tal-konsumaturi jiġu suġġetti bl-istess mod għall-VAT. Madankollu, fil-każ ta' ħlas tad-djun fiskali *in natura* ma jkunx hemm sitwazzjoni ta' kompetizzjoni ma' persuni oħra responsabbli mill-ħlas tal-VAT. Il-persuna responsabbli mill-ħlas tal-VAT, li tħallas id-dejn fiskali tagħha, lanqas ma tikkompeti ma' persuni oħra taxxabbli għall-VAT (eż. ma' aġenti

9 — Sentenza tat-13 ta' Ġunju 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391).

10 — Sentenza tat-13 ta' Ġunju 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391, punt 31).

immobiljari oħra). Fil-fatt, din ma jkollha ebda setgħa ta’ negozjar fir-rigward tal-“istabbiliment tal-prezz tax-xiri” tal-beni mogħti. Għall-kuntrarju, fil-kuntest tal-ġbir tat-taxxa, il-valutazzjoni tal-art li ser tiġi ttrasferita għandha ssir skont kriterji oġġettivi. Għaldaqstant, ma jistax ikun hemm kompetizzjoni dwar il-prezz.

37. F’dan ir-rigward, id-*datio in solutum* tal-beni għall-ħlas tad-djun fiskali jseħħ barra minn suq. Dan jgħodd bl-istess mod għal persuni “normali” responsabbli mill-ħlas tal-VAT kif ukoll għal persuni responsabbli mill-ħlas tal-VAT li fl-istess waqt huma wkoll persuni taxxabbli għall-VAT. Bħala benefiċjarju, lanqas l-Istat ma għandu l-possibbiltà ta’ għażla dwar jekk “jakkwistax” din l-art jew pjuttost art oħra. Huwa għandu biss l-għażla li jaċċetta, minflok il-flus, beni *in natura* sal-ammont tal-valur oġġettiv tiegħu, għall-finijiet tal-ħlas tat-taxxa.

38. Il-Qorti tal-Ġustizzja ssostni madankollu li anki tranżazzjoni li hija inkontestabbilment ekonomika u li ssir bi ħlas (il-bejgħ tad-drogi), ma hijiex taxxabbli meta hija prekluża kull kompetizzjoni (legali) fi ħdan settur tal-ekonomija [11]. Dan il-ħsieb jista’ jiġi applikat għas-sitwazzjoni ineżami. Fil-każ ta’ tmiem tad-dejn fiskali personali permezz ta’ trasferiment *in natura* lejn il-kreditur fiskali (jiġifieri fil-każ ta’ ġbir tat-taxxa) hija eskluża wkoll kull kompetizzjoni tal-persuni taxxabbli bejniethom.

39. Il-kriterju determinanti huwa jekk id-dritt nazzjonali (f’dan il-każ, rigward il-kuntratt pubbliku previst) fil-kuntest tal-ġbir tat-taxxa previst mid-dritt pubbliku jawtorizzax, lill-partijiet, jistabbilixxu, bi ftehim, il-beni li ser jiġi ttrasferit u l-prezz, bħalma jiġri fil-każ ta’ xiri. Sakemm dan ma jkunx il-każ, waqt li twettaq il-ħlas tad-dejn fiskali tagħha, il-persuna taxxabbli għall-VAT ma tkunx qiegħda taġixxi fil-kuntest tal-attività ekonomika tagħha. Għaldaqstant, din ma taġixxix “bħala tali” fis-sens tal-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT. Dan jgħodd ukoll meta l-persuna taxxabbli għall-VAT tkun aġent immobiljari u, minflok flus, tittrasferixxi t-titolu ta’proprjetà ta’ art minflok flus.

3. Natura tal-VAT

40. In-natura tal-VAT bħala taxxa indiretta fuq il-konsum tikkonferma din il-konklużjoni. Il-VAT għandha titħallas mill-konsumatur finali [12], filwaqt li l-persuna taxxabbli taġixxi “biss” bħala kollettur tat-taxxa għan-nom tal-Istat [13]. F’dan il-każ, dan jimmilita wkoll kontra l-preżunzjoni ta’ attività ekonomika. Attività ta’ natura ekonomika, fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT, hija bbażata fuq il-premessa li l-persuna taxxabbli, permezz tal-korrispettiv tagħha – li hija tinnegozja mal-parti kontraenti tagħha – tgħaddi l-piż tal-VAT fuq il-benefiċjarju tal-prestazzjoni u tkun tista’ tiġborha mingħandu. Dan il-kunċett ma huwiex kompatibbli ma’ dejn fiskali li jintemm *ex lege*, u mal-fatt li l-Istat destinatarju jixtieq jiġbor it-taxxa u ma jridx ibati l-piż ta’ taxxa addizzjonali (f’dan il-każ, il-piż tal-VAT mgħoddi lilu).

4. Perikolu li jiġi vvantaġġat l-Istat bħala “konsumatur”?

41. Ma nikkondividix it-tħassib espress mill-Kummissjoni dwar ir-riskju li tiġi vvantaġġata persuna responsabbli mill-ħlas tal-VAT jew l-Istat. Il-persuna responsabbli mill-ħlas ma tingħata ebda vantaġġ, peress li t-trasferiment ta’ beni għall-finijiet tal-ħlas tat-taxxa ma huwiex affettwat minn obbligu fil-qasam tal-VAT. Fil-fatt, tali obbligu jkollu dan l-effett: meta persuna responsabbli mill-ħlas tal-VAT tkun dovuta tħallas taxxa li tammonta għal X, u l-art ikollha valur li jammonta għal X u

11 — Ara, *inter alia*, is-sentenzi tad-29 ta’ Ġunju 1999, Coffeeshop “Siberië” (C-158/98, EU:C:1999:334, punti 14 u 21), tad-29 ta’ Ġunju 2000, Salumets *et* (C-455/98, EU:C:2000:352, punt 19), tat-12 ta’ Jannar 2006, Optigen *et* (C-354/03, C-355/03 u C-484/03, EU:C:2006:16, punt 49).

12 — Sentenzi tal-24 ta’ Ottubru 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19), u tas-7 ta’ Novembru 2013, Tulică u Plavoşin (C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34), kif ukoll id-digriet tad-9 ta’ Diċembru 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, mhux ippubblikat, EU:C:2011:825, punt 21).

13 — Sentenzi tal-20 ta’ Ottubru 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25) u tal-21 ta’ Frar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21).

t-tranżazzjoni tkun taxxabbli, it-taxxa li tammonta għal X tintemm u l-Istat ikollu addizzjonalment iħallas il-VAT lill-persuna responsabbli mill-ħlas tal-VAT sabiex il-persuna taxxabbli tħallasha mill-ġdid (lill-Istat). Min-naħa l-oħra, l-Istat lanqas ma jekonomizza l-VAT, peress li huwa jirċievi l-benefiċċji *in natura*, irrispetivament mill-bżonnijiet tal-konsum tiegħu, u konsegwentement ma jekonomizzax infiq ieħor li huwa suġġett għall-VAT.

42. Kuntrarjament għall-fehma tal-Kummissjoni, hemm pjuttost ir-riskju li l-preżunzjoni ta' tranżazzjoni taxxabbli tippermetti t-tnaqqis tat-taxxa tal-input saħansitra għall-akkwist tal-assi użati għall-finijiet privati, minħabba l-fatt li dawn jistgħu possibbilment jintużaw għall-ħlas tad-djun fiskali [14].

43. Anki t-trattament differenti tal-ħlas tat-taxxa – skont jekk it-taxxi jitħallsux bil-flus (ebda piż tat-taxxa) jew *in natura* (piż sħiħ tat-taxxa) – ma jkunx plawżibbli. L-istess jgħodd għat-trattament differenti tal-ħlasijiet tat-taxxa *in natura*, skont jekk ikunux twettqu minn persuni taxxabbli għall-VAT jew minn persuni li ma humiex taxxabbli għall-VAT. Din il-kwalifika, suġġetta għal-leġiżlazzjoni tal-VAT, ma hijiex rilevanti għad-dħul mit-taxxa (mit-tipi l-oħra tat-taxxa li minnhom jirriżultaw id-djun fiskali).

44. Għalhekk, fl-aħħar mill-aħħar, ikun hemm biss ir-riskju li jkun hemm konsum finali mhux intaxxat jekk id-*datio in solutum* ma jitqiesx bħala attività ekonomika. Madankollu, dan ir-riskju jeżisti biss jekk il-fornitur (fil-każ ineżami, il-kumpannija) ikun diġà wettaq tnaqqis tat-taxxa tal-input fir-rigward tal-beni mogħti fil-kwalità tiegħu ta' persuna taxxabbli għall-VAT.

45. Madankollu, konformement mas-sistema, id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 16 (u wkoll l-Artikolu 26) tad-Direttiva tal-VAT jipprekludu dan ir-riskju. Jekk il-ħlas tat-taxxi *in natura* ma huwiex attività ekonomika, bid-*datio in solutum*, il-beni li jagħmlu parti mill-assi tal-impriża, meta jiġu ttasferiti minflok ħlas, jintużaw għal finijiet oħra għajr dawk tan-negozju. B'applikazzjoni tal-Artikolu 16 tad-Direttiva tal-VAT, tnaqqis tat-taxxa tal-input li jkun diġà sar jiġi kkoreġut u għalhekk jiġi evitat il-konsum finali mhux intaxxat. B'dan il-mod, il-persuna taxxabbli għall-VAT hija ttrattata bħala persuna privata li tgħaddi beni lill-Istat għall-ħlas tad-djun fiskali. Dan jiggarantixxi trattament ugwali tal-ħlasijiet kollha tat-taxxa mill-persuni kollha responsabbli mill-ħlas tal-VAT, irrispettivament minn jekk (xi ftit jew wisq koinċidentalment) fl-istess waqt ikunux ukoll persuna taxxabbli għall-VAT.

5. Konklużjoni

46. Bħala konklużjoni, id-*datio in solutum* ta' beni li jagħmel parti mill-assi tal-persuna taxxabbli għall-ħlas tad-djun fiskali tagħha ma huwiex attività ekonomika fejn il-persuna taxxabbli taġixxi "bħala tali" fis-sens tal-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT. Dan jgħodd ukoll għal meta din tittrasferixxi beni li normalment tikkummerċjalizza fil-qafas tal-impriża tagħha. Konsegwentement, ma hemm ebda tranżazzjoni suġġetta għall-VAT fis-sens tal-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT.

14 — Partikolarment passatempi, eżerċitati minn persuni taxxabbli, li jimplikaw defiċit permanenti (fir-rigward tat-taxxa fuq id-dħul, din ta' spiss tikkonċerna avukati u tobba indipendenti li għandhom vinji, irziezet għat-trobbija taż-żwiemel, jottijiet privati, eċċ) jistgħu effettivament jiġu eżerċitati permezz tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, għad-detriment tal-pubbliku.

VI. Proposta għal deċiżjoni

47. Għaldaqstant nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għad-domanda preliminari tan-Naczelny Sąd Administracyjny (qorti amministrattiva suprema, il-Polonja):

It-trasferiment tat-titolu ta’ proprjetà ta’ art mill-persuna taxxabbli għall-VAT lejn il-kreditur tat-taxxa li jirriżulta fi tmiem id-dejn fiskali ex lege, ma jikkostitwixxix tranżazzjoni taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT. B’dan il-mod, il-persuna taxxabbli ma tkunx qiegħda taġixxi bħala tali. Madankollu, tnaqqis tat-taxxa tal-input fir-rigward tal-beni ttrasferit għandu jiġi kkoreġut skont l-Artikolu 16 tad-Direttiva tal-VAT.

Din il-konklużjoni tapplika biss bil-kundizzjoni li l-possibbiltà tad-datio in solutum tat-taxxi tkun irrikonoxxuta biss lill-persuna responsabbli mill-ħlas tal-VAT u li tiġi eżegwita biss permezz tal-kuntratt tad-dritt pubbliku previst. F’dan ir-rigward, il-partijiet ma jistgħux ikollhom influwenza fuq “il-prezz tax-xiri”. Għall-kuntrarju, dan tal-aħħar għandu jiġi stabbilit skont kriterji ta’ valutazzjoni oġġettivi, liema aspett għandu jiġi eżaminat mill-qorti tar-rinviju.