



Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
SZPUNAR
ippreżentati fil-31 ta' Mejju 2017¹

Kawża C-164/16

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
vs
Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd

{talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)
[qorti tal-appell (Ingilterra u Wales) (Sezzjoni Ċivili), ir-Renju Unit]}

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – VAT – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 14(2)(b) – Kunsinna ta' oġġetti – Kuntratt ta' leasing bl-għażla ta' xiri għal somma kunsiderevolment għolja”

1. Il-kuntratt ta' leasing għadu joħloq diffikultajiet ta' interpretazzjoni fir-rigward tal-legiżlazzjoni dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-“VAT”). Minhabba n-natura mħallta ta' dan il-kuntratt, dan jiġi kkwalifikat jew bħala kunsinna ta' oġġetti, jew bħala provvista ta' servizzi, u s-sitwazzjoni mhux dejjem hija ċara. Dan jagħti lok għal konsegwenzi importanti għall-persuni taxxabbli.

2. Minkejja li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà giet adita b'bosta kawzi li jirrigwardaw il-kuntratti ta' leasing, hija qatt ma tat deċiżjoni definittiva b'mod li tikkwalifika tali tranżazzjonijiet mill-perspettiva tal-VAT. F'dan il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja ser ikollha l-opportunità li tagħti spjegazzjonijiet addizzjonali dwar din il-kwistjoni.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3. L-Artikolu 14 tad-Direttiva 2006/112/KE² jipprovdi:

“1. ‘Provvista ta' merkanzija [kunsinna ta' oġġetti]’ għandha tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tangibbli.

2. Flimkien mat-transazzjonijiet imsemmija fil-paragrafu 1, kull waħda minn dawn li ġejjin għandha tiġi kkunidrata bħala provvista ta' merkanzija [kunsinna ta' oġġetti]:

[...]

¹ Lingwa oriġinali: il-Pollakk.

² Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006 L 347, p. 1).

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

[...].”

4. Skont l-Artikolu 24(1) ta' din id-direttiva:

“Provvista ta' servizzi' għandha tfisser kwalunkwe operazzjoni li ma tikkostitwix provvista ta' merkanzija [kunsinna ta' oġġetti].”

Id-dritt tar-Renju Unit

5. L-Artikolu 14(2)(b) tad-Direttiva 2006/112 gie traspost fid-dritt tar-Renju Unit fil-punt 2(b) tal-Anness 4 tal-Value Added Tax Act 1994 (liġi tal-1994 dwar il-VAT) flimkien mal-Artikolu 5 ta' din il-liġi.

6. Fuq il-bażi tal-Artikolu 99 tal-Consumer Credit Act 1974 (liġi tal-1974 dwar il-Kreditu għall-Konsum tal-1974), sal-mument fejn il-hłas finali mid-debitur indikat fil-kuntratt bhala “hire purchase agreement” sugġett għal din il-liġi jsir dovut, id-debitur għandu d-dritt ixolji l-kuntratt billi jinnotifika dan, wara l-hłas, jekk ikun il-każ, tal-ammont ikkalkolat skont l-Artikolu 100 ta' din il-liġi.

7. L-Artikolu 189 tal-liġi tal-1974 dwar il-Kreditu għall-Konsum jiddefinixxi l-kuntratt ta' “hire purchase agreement” bhala kuntratt, li bis-saħħa tiegħu l-oġġetti jinkrew b'korrispettiv ta' hłasijiet perjodiċi fi flus, fejn it-trasferiment tal-proprjetà sugġetta għall-kirja jkun jiddependi fuq l-osservanza tal-kundizzjonijiet tal-kuntratt u fuq l-okkorrenza ta' ċerti avvenimenti, fosthom l-użu, mill-kerrej, mill-għażla li s-sugġett tal-kuntratt jinxtara.

Il-fatti, il-proċedura u d-domanda preliminari

8. Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd (iktar 'il quddiem l-“MBFS”) hija sussidjarja tal-kumpannija Daimler AG, li għandha s-sede tagħha fir-Renju Unit. Hija tipprovdi servizzi finanzjarji relatati mal-użu u max-xiri ta' vetturi. F'dan il-kuntest hija toffri tliet tipi standard ta' kuntratti għall-użu ta' karożzi: il-kiri (leasing), il-kuntratt tat-tip “hire purchase” u l-kuntratt imħallat, imsejjah “Agility”.

9. Il-kuntratt ta' kiri jeskludi x-xiri tal-vettura mill-kerrej wara l-iskadenza tal-perijodu ta' kirja. Fil-kawża prinċipali huwa paċifiku li dan il-kuntratt jikkostitwixxi provvista ta' servizzi fis-sens tad-dispożizzjonijiet dwar il-VAT. Il-kuntratt ta' “hire purchase”, għall-kuntrarju, huwa mfassal b'mod tali li t-total tal-hłasijiet akkont bhala prinċipju jikkorrispondi għall-prezz tal-vettura, flimkien mal-ispejjeż tal-finanzjament. Il-kuntratt jista' jipprovdi jew hłasijiet akkont ugwali, jew l-aħħar hłas akkont ikun oghla (imsejjah “balloon payment”), madankollu, bhala regola ġenerali, il-hłas shiħ tal-imsemmija hłasijiet akkont huwa obbligatorju min-naħa tal-klijent. Wiehed jista' jinheles minn dan l-obbligu biss bix-xoljiment tal-kuntratt, sa fejn huwa possibbli abbażi tad-dispożizzjonijiet dwar il-kreditu għall-konsum, imsemmija hawn fuq. Il-kuntratt fih l-għażla tax-xiri tal-vettura mill-klijent fil-mument tal-iskadenza tal-perijodu tal-kuntratt, fejn il-klijent huwa obligat ihallas ammont finali simboliku (madwar GBP 95). Madankollu, peress li t-total tal-hłasijiet akkont jikkorrispondi għall-prezz totali tal-vettura, l-abbandun tal-għażla ta' xiri tal-vettura totalment imħallsa ma jagħmilx sens ekonomikament. Fil-kawża prinċipali huwa paċifiku li l-kuntratt ta' “hire purchase” jikkostitwixxi kunsinna ta' oġġetti fis-sens tad-dispożizzjonijiet dwar il-VAT.

10. Is-suġġett fil-kawża prinċipali huwa l-kuntratt Agility u l-kwalifikazzjoni tiegħu mill-perspettiva tad-dispożizzjonijiet dwar il-VAT.

11. Dan il-kuntratt huwa mfassal b'tali mod li wara l-iskadenza tal-perijodu tal-kirja, il-kerrej għandu l-għażla li jixtri l-vettura, suġġett għall-ħlas ta' ammont finali ("optional purchase payment") li jikkorrispondi għall-valur medju tal-vettura previst fil-mument tax-xiri (fl-eżempji mogħtija mill-qorti nazzjonali dan huwa minn 42% sa 48% tal-prezz inizjali), filwaqt li t-total tal-ħlasijiet akkont jikkorrispondi għall-bqija tal-prezz tal-vettura flimkien mal-ispejjeż tal-finanzjament. Skont il-konstatazzjonijiet tal-qorti nazzjonali, bħala medja madwar nofs il-klijenti jagħmlu użu mill-għażla li jixtru l-vettura.

12. Skont il-Her Majesty's Revenue and Customs (awtorità fiskali tar-Renju Unit) il-kuntratt Agility jikkostitwixxi kunsinna ta' oġġetti fis-sens tad-dispożizzjonijiet dwar il-VAT. Din l-awtorità kkonfermat tali pożizzjoni f'deċizzjoni dwar it-taxxa tas-16 ta' Diċembru 2008. Fit-23 ta' Diċembru 2008, MBFS ikkontestat din id-deċizzjoni quddiem il-qorti tal-ewwel istanza, liema qorti ċaħdet l-ilment tagħha fis-17 ta' Diċembru 2012. Madankollu din is-sentenza għet annullata fis-sentenza tat-tieni istanza tat-2 ta' Mejju 2014, liema sentenza sussegwentement għet appellata mill-awtorità fiskali quddiem il-qorti tar-rinviju.

13. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Court of Appeal (England and Wales), Civil Division [qorti tal-appell (Ingilterra u Wales) (Sezzjoni Ċivili), ir-Renju Unit], iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel is-segweni domandi għal deċizzjoni preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja:

- “1) Xi jfissru il-kliem ‘kuntratt [...] li jipprovdli li normalment proprjetà għandha tghaddi mhux aktar tard minn meta jsir l-aħħar ħlas akkont’ li tinsab fl-Artikolu 14(2)(b) tad-Direttiva 2006/112?
- 2) B'mod iktar partikolari, il-kelma ‘normalment’ tobbliga lil awtorità fiskali, f'ċirkustanzi bħal dawk eżistenti fil-każ odjern, li tikkuntenta ruhha b'semplici konstatazzjoni dwar l-eżistenza ta' għażla ta' xiri li għandha tiġi eżerċitata sa mhux iktar mill-ħlas tal-aħħar ħlas akkont?
- 3) Alternattivament, il-kelma ‘normalment’ tobbliga lill-awtorità nazzjonali li tmur lil hinn u li tiddetermina l-għan ekonomiku tal-kuntratt?
- 4) F'każ ta' risposta affermattiva għad-domanda (3):
 - a) l-interpretazzjoni tal-Artikolu 14(2) tad-Direttiva 2006/112 għandha tkun influwenzata mill-analiżi dwar kemm huwa probabbli li l-klijent jeżerċita tali għażla?
 - b) il-portata tal-ammont tal-prezz li għandu jithallas waqt l-eżerċizzju tal-għażla ta' xiri hija element rilevanti għad-determinazzjoni tal-għan ekonomiku tal-kuntratt?”.

14. It-talba għal deċizzjoni preliminari waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-21 ta' Marzu 2016. MBFS, il-Gvern tar-Renju Unit u l-Gvern tal-Pajjiżi l-Baxxi kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea pprezentaw osservazzjonijiet bil-miktub. MBFS, il-Gvern tar-Renju Unit u l-Kummissjoni ġew irrapprezentati fis-seduta tad-19 ta' Jannar 2017.

15. Skont MBFS, il-Gvern tal-Pajjiżi l-Baxxi u l-Kummissjoni l-Artikolu 14(2)(b) tad-Direttiva 2006/112 huwa applikabbli għall-kuntratti li fihom l-għażla li s-suġġett tal-kuntratt jinxtrata taħt ċerti kundizzjonijiet, li huwa żgur jew li huwa probabbli ħafna li l-kerrej se jagħmel użu minn tali għażla. Il-Gvern tar-Renju Unit madankollu jirrikonoxxi li huwa irrilevanti jekk it-trasferiment tal-proprjetà tas-suġġett tal-kuntratt isehħ b'mod awtomatiku, jew huwiex ta' natura fakultattiva. Fil-fehma tiegħu l-Artikolu 14(2)(b) tad-Direttiva 2006/112 japplika dejjem meta bħala riżultat tal-ħlas tal-aħħar ħlas akkont il-kerrej isir il-proprjetarju tas-suġġett tal-kuntratt, anki jekk il-ħlas ta' dan l-aħħar ħlas akkont ikun ta' natura fakultattiva.

L-analizi

16. Bid-domandi preliminari f'din il-kawża, li għandhom jiġu analizzati flimkien, il-qorti nazzjonali essenzjalment tfittex li tistabbilixxi, jekk, u eventwalment f'liema ċirkustanzi, il-kuntratt ta' kiri bl-għażla ta' xiri tas-sugġett tal-kuntratt mill-kerrej wara l-iskadenza tal-perijodu ta' kirja għandu jitqies li huwa kunsinna ta' oġġetti fis-sens tal-Artikolu 14(2)(b) tad-Direttiva 2006/112. Nipproponi li din l-analizi tibda billi jiġi diskuss il-formulazzjoni ta' din id-dispożizzjoni.

Interpretazzjoni litterali tal-Artikolu 14(2)(b) tad-Direttiva 2006/112

17. Il-kliem tal-Artikolu 14(2)(b) tad-Direttiva 2006/112 juri li din id-dispożizzjoni tapplika għall-kuntratti li l-għan tagħhom huwa t-trasferiment tad-dritt li wiehed jiddisponi minn oġġett bħala proprjetarju, iżda li fi hdnhom it-trasferiment ta' dan id-dritt jiġi pospost sal-mument tar-rilaxx tal-oġġett lill-akkwired, u dan sal-waqt tal-ħlas, mill-akkwired, tal-prezz kollu.

18. Tali kuntratti spiss ikunu ta' natura mħallta, u jkunu jgħaqqdu flimkien karatteristiċi ta' kuntratt ta' kiri mal-kuntratt ta' bejgħ. Din in-natura tagħhom tagħti l-isem ta' dawn il-kuntratti f'diversi lingwi: bl-Ingliż "hire purchase" jew bil-Franċiż "location-vente". Fil-kuntest ta' tali kuntratt il-persuna li tagħti l-kirja/bejgiegħ għandha l-obbligu li tqiegħed l-oġġett għad-dispożizzjoni tal-kerrej/xerrej għal żmien limitat, u sussegwentement, wara l-ħlas, minn dan tal-aħħar, tal-ħlasijiet akkont kollha, jittrasferixxilu d-dritt ta' proprjetà tal-oġġett. Il-kerrej madankollu huwa intitolat għad-dritt tal-użu tal-oġġetti fuq bażi esklużiva, u jakkwista wkoll, b'mod fakultattiv jew b'mod awtomatiku, id-dritt tal-proprjetà wara l-kuntratt jispiċċa, iżda huwa obligat iħallas il-ħlasijiet akkont kollha stipulati fil-kuntratt, li flimkien jikkostitwixxu l-prezz tal-bejgħ tas-sugġett tal-kuntratt.

19. Fil-kuntest ta' dan it-tip ta' kuntratt it-trasferiment tal-proprjetà lill-kerrej/akkwired huwa pospost, iżda jseħħ "normalment [sussegwenti għal avvenimenti normali]", peress li dan huwa r-rizultat normali tal-eżekuzzjoni tal-kuntratt. It-trasferiment tal-proprjetà jista' ma jseħħx biss bħala rizultat ta' avvenimenti straordinarji, b'mod partikolari bħala rizultat tal-irtirar minn waħda mill-partijiet. Id-dritt għal irtirar mill-kuntratt jista' jirriżulta mill-kuntratt stess (pereżempju fil-każ ta' nuqqas, minn waħda mill-partijiet, milli twettaq l-obbligi tagħha), jew jekk jirriżulta mil-liġi. Id-dritt għal irtirar mill-kuntratt madankollu ma jibdilx il-kwalifika ta' tali kuntratt mill-perspettiva tal-Artikolu 14(2)(b) tad-Direttiva 2006/112, peress li l-unika konsegwenza ta' "avvenimenti normali" hija t-trasferiment tal-proprjetà.

20. It-trasferiment tal-proprjetà fil-kuntest ta' dan it-tip ta' kuntratt ta' spiss ikun isegwi l-mument tal-ħlas, mill-kerrej/akkwired, tal-prezz kollu, li jista' jkun relatat mal-ħtieġa li b'mod unilaterali jiddikjara x-xewqa tiegħu li jagħmel użu mill-għażla li jixtri s-sugġett tal-kuntratt. Huwa f'dan il-kuntest li wiehed għandu jifhem il-kunċett ta' "l-aħħar ħlas akkont" użat fl-Artikolu 14(2)(b) tad-Direttiva 2006/112. Għaldaqstant, il-kwistjoni hija li jithallas l-aħħar ħlas akkont li l-kerrej/akkwired kien obligat iħallas skont il-kuntratt.

21. Incidentalment (peress li dan ma din il-kawża) wiehed għandu jżid li l-Artikolu 14(2)(b) tad-Direttiva 2006/112 jinkludi wkoll, minbarra l-kuntratti tat-tip "hire purchase", kuntratti ta' bejgħ bin-nifs, jekk fil-kuntest tagħhom ikun stipulat li s-sugġett tal-kuntratt jiġi rilaxxat lill-akkwired qabel il-ħlas sħiħ tal-prezz, iżda d-dritt ta' proprjetà jgħaddi għandu wara li dan iwettaq dan l-obbligu. F'tali kuntratti ma hemmx element ta' kirja, iżda funzjonalment huma simili għall-kuntratti tat-tip "hire purchase".

Leasing

22. Il-kuntratti tat-tip “hire purchase” b’mod wiesa’ huma meqjusa li jaqgħu fil-kategorija tal-kuntratti ta’ leasing. Il-kuncett ta’ “leasing” ma huwiex iddefinit b’mod ċar u jista’ jfisser kuntratti ta’ natura legali differenti ħafna. Madankollu, il-karatteristika tal-leasing hija li mill-perspettiva tal-lessee l-kuntratt ta’ leasing spiss huwa sostitut għall-akkwist tal-proprjetà tas-sugġett tal-leasing – dan jippermettilu jagħmel użu minnu bħala proprjetarju mingħajr ma jkollu jsostni l-ispiza ta’ darba relatata max-xiri, iżda l-akkonti mħallsa mill-kerrej (jew eventwalment minn diversi lessees suċċessivi) għat-tul tal-leasing li bħala prinċipju għandhom ikopru l-ispejjeż tal-akkwist, tad-deprezzament u tal-finanzjament tas-sugġett tal-leasing mil-lessor.

23. It-trasferiment, lil-lessee, tal-proprjetà tas-sugġett tal-leasing wara li jiġi fi tmiemu jista’ jagħmel parti, iżda ma għandux bilfors jagħmel parti, mill-elementi tal-kuntratt. Generalment, fil-kuntratti ta’ leasing wieħed jista’ jiltaqa’ mal-hekk imsejha għażla ta’ xiri. Dan huwa obbligu unilaterali tal-lessor li jittrasferixxi lil-lessee l-proprjetà tas-sugġett tal-leasing fil-mument tal-għażla, minn dan tal-aħhar, u meta jkun jissodisfa l-kundizzjonijiet previsti għal dan il-għan fil-kuntratt. F’dawn il-kundizzjonijiet normalment hemm bżonn li tithallas somma speċifika, li l-ammont tagħha jista’ jvarja ħafna, minn ammonti purament simbolici, għal parti sinjifikanti tal-valur tas-sugġett tal-kuntratt.

24. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja l-kuntratt ta’ leasing għandu, bħala regola, jitqies bħala provvista ta’ servizz³. Madankollu l-Qorti tal-Ġustizzja ddecidiet, fis-sentenza Eon Aset Menidjunt⁴ u, b’riferiment għall-imsemmija kawża tal-ewwel, fis-sentenza NLB Leasing⁵, li f’ċirkustanzi partikolari kuntratt ta’ leasing jista’ jikkostitwixxi kunsinna ta’ oġġetti. F’dawk is-sentenzi l-Qorti tal-Ġustizzja essenzjalment iddecidiet li “fil-każ li l-kuntratt ta’ leasing [...] jipprovi jew it-trasferiment [tas-sugġett tal-leasing] lill-kerrej fit-tmiem dan il-kuntratt, jew li l-kerrej ikollu l-karatteristiċi essenzjali tal-proprjetà [tas-sugġett tal-kuntratt], b’mod partikolari li tiġi ttrasferita lilu l-parti l-kbira tal-benefiċċji u tar-riskji inerenti għall-proprjetà legali [tas-sugġett tal-leasing], u li s-somma aġġornata tal-iskadenzi tkun prattikament identika għall-valur tas-suq [tas-sugġett tal-leasing], it-tranzazzjoni għandha tkun ekwivalenti għall-akkwist [...]”⁶.

L-istandards internazzjonali tal-kontabbiltà dwar il-leasing

25. Il-Qorti tal-Ġustizzja waslet għal din il-konklużjoni b’riferiment għall-istandards internazzjonali tal-kontabbiltà, inkorporati fid-dritt tal-Unjoni bis-saħħa tar-Regolament Nru 1126/2008⁷. Il-leasing ġie deskritt fl-istandard internazzjonali tal-kontabbiltà Nru 17 (iktar ’il quddiem l-“IAS 17”). L-eżistenza tal-klawżola dwar it-trasferiment, lil-lessee, tal-proprjetà tas-sugġett tal-leasing qabel it-tmiem tiegħu jew il-fatt li t-total tal-pagamenti bħala regola huwa ugwali għall-valur fis-suq tas-sugġett tal-leasing essenzjalment jikkorrispondu, kif tirrileva l-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet tagħha, maż-żewġ kriterji li, skont il-punt 10(a)⁸ u (d)⁹ tal-IAS 17 “individwalment jew f’kombinazzjoni normalment iwasslu biex kuntratt ta’ kiri jiġi kklassifikat bħala kiri finanzjarju”.

3 Ara, b’mod partikolari, is-sentenzi tas-17 ta’ Lulju 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, punt 11); tal-21 ta’ Frar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punt 61).

4 Sentenzi tas-16 ta’ Frar 2012, C-118/11, EU:C:2012:97.

5 Sentenza tat-2 ta’ Lulju 2015, C-209/14, EU:C:2015:440.

6 Sentenzi tas-16 ta’ Frar 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 40), u tat-2 ta’ Lulju 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 30).

7 Regolament tal-Kummissjoni (KE) Nru 1126/2008, tat-3 ta’ Novembru 2008, li jadotta ċerti standards internazzjonali tal-kontabbiltà skont ir-Regolament (KE) Nru 1606/2002 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill (ĠU 2008, L 320, p. 1).

8 Li skontu “il-kuntratt ta’ kiri jittrasferixxi l-jedd ta’ proprjetà tal-assi lill-kerrej sat-tmiem tal-perjodu tal-kuntratt ta’ kiri”.

9 Li skontu “fil-bidu tal-kuntratt ta’ kiri l-valur preżenti tal-hlasijiet minimi tal-kiri jammontaw għal ta’ mill-inqas sostanzjalment il-valur gust kollu tal-assi mikri”.

26. Il-leasing finanzjarju (jew kapitali) huwa meqjus bhala forma ta' investiment f'suġġett ta' leasing imwettaq mil-lessee. Is-sitwazzjoni tal-lessee għaldaqstant hija simili għas-sitwazzjoni tal-proprjetarju, li jikseb il-benefiċċji kollha u jgħorr ir-riskji kollha tal-użu tas-suġġett tal-leasing. Din hija kultant imsejha "proprjetà ekonomika"¹⁰. Madankollu, il-leasing finanzjarju mhux neċessarjament jehtieg li jinvolvi t-trasferiment finali formali tad-dritt ta' proprjetà lil-lessee, pereżempju f'sitwazzjoni fejn it-tul tal-leasing ikun l-istess bħall-perijodu ta' utilità ekonomika tas-suġġett tal-leasing. Il-leasing finanzjarju ta' spiss jieħu x-xejra ta' relazzjoni bejn tliet partijiet, li fiha l-lessor (li ta' spiss ikun istituzzjoni ta' kreditu jew kumpannija speċjalizzata fil-leasing) jaġixxi biss fi rwol ta' min jaġhti l-finanzjament, u s-suġġett tal-leasing ikun ipprovdut mill-fornitur direttament lil-lessee. F'xi sistemi legali, leasing finanzjarju biss jitqies bhala leasing "veru"¹¹.

27. Madankollu, fil-fehma tiegħi s-sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja msemmija hawn fuq ma jfissrux li kull kuntratt ta' leasing, li skont l-IAS 17 għandu jikkwalifika bhala leasing finanzjarju, għandu jiġi rrikonoxxut bhala kunsinna ta' oġġetti skont l-Artikolu 14(2)(b).

28. L-istandards internazzjonali tal-kontabbiltà għandhom l-għan li jistandardizzaw l-entrati tal-kontabbiltà b'tali mod li jirriflettu bl-ikbar mod possibbli r-realtà ekonomika u finanzjarja tal-kumpannija, anki jekk din ma tkunx tikkorrispondi mas-sitwazzjoni ġuridika formali. Fil-każ ta' leasing finanzjarju, is-suġġett tiegħu għaldaqstant jiġi inkluz fl-attiv tal-kumpannija tal-lessee, anki jekk dan ma akkwistax u mhux ser jakkwista t-titolu ta' proprjetà tas-suġġett tal-leasing. Il-punt 21 tal-IAS 17¹² jikkonferma direttament dwar dan. Skont il-punt 8 tal-IAS 17 leasing għandu jiġi kklassifikat bhala leasing finanzjarju jekk huwa jkun segwit mit-trasferiment, lil-lessee, tar-"riskji u l-benefiċċji kollha relatati mal-jedd tal-proprjetà". F'dan il-kuntest dawn huma kuncetti ekonomiċi li jindikaw qligħ u telf li possibbli li jirriżulta mill-użu, għal skopijiet ta' negozju, tas-suġġett tal-leasing.

29. Barra minn hekk, l-entrata tal-kontabbiltà tat-tranzazzjonijiet huwa bbażat, fost l-oħrajn, fuq l-għarfien tal-kumpannija fir-rigward tan-natura ekonomika vera ta' dik it-tranzazzjoni u l-għan intiż tagħha. Għal din ir-raġuni anki fil-punt 9 tal-IAS 17 jingħad li "[l-]applikazzjoni ta' dawn id-definizzjonijiet għal ċirkustanzi differenti tas-sid [lessor] u tal-kerrej [lessee] tista' twassal biex l-istess kirja tiġi kklassifikata b'mod differenti minnhom".

30. Madankollu, ir-regolamenti huma bbażati fuq loġika oħra. Ta' importanza ikbar hija l-klassifikazzjoni ġuridika korretta tas-soluzzjonijiet kuntrattwali speċifiċi u l-kapaċità ta' kontroll ta' tali kwalifikazzjoni, b'riżultat prevedibbli, mill-awtoritajiet (amministrattivi u ġudizzjarji), milli r-riżultat ekonomiku ta' dik it-tranzazzjoni. Il-klassifikazzjoni ġuridika għandha tikkorrispondi b'mod oġġettiv mal-evalwazzjoni tat-tranzazzjoni bhala avveniment legali speċifiku, evalwazzjoni li għandha, sa fejn possibbli, tkun kondiviza mill-partecipanti kollha fir-relazzjonijiet legali.

31. Għar-raġunijiet ta' hawn fuq jidhirli li ċ-ċertezza legali tehtieg li, għall-finijiet tal-VAT, il-kuntratti ta' leasing jitqiesu bhala kunsinna ta' oġġetti biss f'tali sitwazzjonijiet fejn jista' jitqies bhala ċert li, wara avvenimenti normali, sa mhux iktar tard minn tmiem il-perijodu tal-kuntratt, il-proprjetà tas-suġġett tal-leasing tiġi ttrasferita lil-lessee. Fl-opinjoni tiegħi, l-argument li jmiss isostni din il-fehma.

10 Ara s-sentenza tat-8 ta' Frar 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, punt 10).

11 Pereżempju l-istituzzjoni ta' "crédit-bail" fid-dritt Franciż jew kuntratt ta' leasing irregolat mill-Kodiċi Civili Pollakk (ara, rispettivament, Bénédicte, F., *Le crédit-bail financier en France*, *Uniform Law Review*, Nru 1-2/2011, p. 291-332; Katner, W.J., *Leasing in the Polish civil code*, ibid., p. 401-414). Ara wkoll von Bar, Ch., et (ed.), *Principles, Definitions and Model Rules of European Private Law*, Sellier, München, 2009, p. 292, fejn, skont it-tradizzjoni legali anglo-sassona, huwa ekwivalenti għall-kiri bl-għażla ta' xiri (leasing) kuntratt abitwali ta' kiri (kultant isir riferiment għalih bhala "true lease"), li madankollu jeskludi minn din il-kategorija l-kuntratti tat-tip "hire purchase".

12 "It-tranzazzjonijiet u l-avvenimenti oħrajn jitniżzlu fil-kontijiet u jiġu pprezentati skont is-sustanza tagħhom u r-realtà finanzjarja u mhux biss il-forma legali. Għalkemm il-forma legali ta' kuntratt ta' kiri hi li l-kerrej [lessee] ma jista' jakkwista l-ebda titolu legali fuq l-assi mikri, fil-każ ta' kirijiet finanzjarji s-sustanza u r-realtà finanzjarja huma tali li l-kerrej [lessee] jakkwista l-benefiċċji ekonomiċi tal-użu tal-assi mikri għall-biċċa l-kbira tal-hajja ekonomika tiegħu u min-naha tiegħu jidhol f'obbligu li jhallas għal dak id-dritt ammont li joqrob, fil-bidu tal-kirja, il-valur ġust tal-assi u l-hlas finanzjarju relatat".

Il-kuntratti ta' leasing u l-kategoriji ta' tranżazzjonijiet fid-Direttiva 2006/112

32. Fl-Artikolu 2(1) id-Direttiva 2006/112 tipprevedi żewġ kategoriji prinċipali ta' tranżazzjonijiet taxxabbli: il-kunsinna ta' oġġetti u l-provvista ta' servizzi (u anki l-akkwist ta' prodotti intra-Komunitarju u l-importazzjonijiet ta' prodotti, li madankollu mill-perspettiva funzjonali jikkostitwixxu forom speċifiċi ta' kunsinna ta' oġġetti). Il-kunsinna ta' oġġetti hija essenzjalment iddefinita fl-Artikolu 14(1) ta' din id-direttiva bħala "it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tangibbli". Il-kategorija ta' provvista ta' servizzi madankollu ma hijiex iddefinita. Skont l-Artikolu 24(1) tad-Direttiva 2006/112 bi provvista ta' servizzi wiehed għandu jifhem "kwalunkwe operazzjoni li ma tikkostitwix provvista ta' merkanzija [kunsinna ta' oġġetti]". Għalhekk, bħala regola, b'kunsinna ta' oġġetti fil-fehma tiegħi wiehed għandu jifhem li hija biss tranżazzjoni li verament tikkorrispondi għad-definizzjoni li tinsab fl-Artikolu 14(1) tad-Direttiva 2006/112, jew waħda li possibbilment għet assimilata ma' kunsinna ta' oġġetti, abbażi ta' dispożizzjonijiet espressi oħra ta' din id-direttiva. Dawn id-dispożizzjonijiet huma diskussi, fost oħrajn, f'dan il-każ fl-Artikolu 14(2)(b). It-tranżazzjonijiet l-oħra kollha jikkostitwixxu provvista ta' servizzi.

33. L-Artikolu 14(1) tad-Direttiva 2006/112 ma jikkellimx dwar it-trasferiment tad-dritt ta' proprjetà, iżda dwar id-dritt li wiehed jiddisponi mill-oġġetti bħala proprjetarju. Dan għandu l-għan li jagħmel id-definizzjoni ta' kunsinna ta' oġġetti indipendenti minn diversi regoli ta' Stati Membri li jirregolaw il-mument u l-mod ta' trasferiment tad-dritt ta' proprjetà permezz ta' kuntratt ta' bejgħ jew avvenimenti legali oħra. Id-differenza tista' tirrigwarda, pereżempju, jekk id-dritt ta' proprjetà jiġix ittrasferit mal-konkluzjoni tal-kuntratt, jew biss fil-mument tar-rilaxx tal-oġġett, li fuqu jiddependi l-mument li fih issir dovuta t-taxxa. Madankollu, fi kwalunkwe każ, il-ksib tad-dritt tal-akkwist li jiddisponi minn oġġett bħala proprjetarju jehtieg it-trasferiment, f'xi mument, tad-dritt ta' proprjetà jew, eventwalment, dritt ieħor ta' proprjetà li jagħti l-istess drittijiet bħal daww li jirriżultaw mid-dritt ta' proprjetà.

34. Il-Qorti tal-Ġustizzja tabilhaqq iddeċidiet ripetutamente li l-kunċett ta' kunsinna ta' oġġetti jinkludi mhux biss it-trasferiment tal-proprjetà fil-forma prevista mil-liġi nazzjonali rilevanti, iżda wkoll kull trasferiment ta' setgħa fuq oġġetti li jippermetti lill-parti l-oħra tiddisponi minnhom bħal proprjetarju¹³.

35. Dawn is-sentenzi madankollu jirrigwardaw jew il-mument li fih seħhet il-kunsinna tal-oġġetti (kawża Shipping and Forwarding Enterprise Safe), jew inkella l-individwu li wettaq dik il-kunsinna (kawża Auto Lease Holland u Fast Bunkering Klaipėda), jew fl-aħħar nett, jekk it-trasferiment tad-dritt li individwu jiddisponi minn oġġett għandux jirriżulta minn kuntratt formali, jew jistax ukoll ikun ir-riżultat ta' avvenimenti fattwali, bħalma huwa d-dhul fil-pussess *in bona fide* (kawża Ewita-K). Dawn il-kawzi kollha kienu jirrigwardaw sitwazzjonijiet fejn seħh jew kien se jseħh fil-futur, kif miftiehem mill-partijiet fil-kuntratt, trasferiment tad-dritt ta' proprjetà, u huma biss iċ-ċirkustanzi speċifiċi ta' dan it-trasferiment, rilevanti għad-determinazzjoni tal-obbligi tat-taxxa tal-partijiet ikkonċernati, li kienu jehtiegu kjarifika.

36. Huwa biss fil-Kawża Eon Aset Menidjunt li l-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet li wiehed jista' jikkellem dwar il-provvista ta' servizzi f'sitwazzjonijiet fejn ma kienx ċar, u fi kwalunkwe każ ma rriżultax minn deskrizzjoni fattwali, jekk il-kuntratt ta' leasing ikkunsidrat f'din il-kawża kienx jipprovdi għat-trasferiment, lil-lessee, tad-dritt ta' proprjetà tas-sugġett tal-leasing. Minkejja dan in-nuqqas ta' kjarezza l-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li t-tehid ta' oġġetti b'leasing jista' jitqies bħala akkwist ta' oġġett ta' investiment jekk il-kuntratt ta' leasing jipprovdi għat-trasferiment tad-dritt ta' proprjetà tas-sugġett tal-leasing lil-lessee jew jekk il-lessee għandu attributi sinjifikattivi ta' proprjetà tas-sugġett

¹³ Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-8 ta' Frar 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punt 7); tas-6 ta' Frar 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, punt 32); tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 39); tat-18 ta' Lulju 2013, Ewita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punt 33); tat-3 ta' Settembru 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punt 51).

tal-leasing, b'mod partikolari jekk il-parti l-kbira tal-benefiċċji u tar-riskji assoċjati mat-titolu tal-vettura jiġu ttrasferiti lilu, u t-total aġġornat tal-ħlasijiet akkont ikun prattikament l-istess bħall-valur fis-suq tas-sugġett tal-leasing. Fil-fehma tiegħi din l-evalwazzjoni teħtieġ kjarifika fid-dawl tal-formulazzjoni u tal-ghan tal-Artikolu 14(2)(b) tad-Direttiva 2006/112.

37. Kif semmejt iktar 'il fuq, il-mod ta' kif hija fformulata d-definizzjoni ta' kunsinna ta' oġġetti fl-Artikolu 14(1) tad-Direttiva 2006/112 iservi sabiex dan il-kunċett ikun indipendenti mill-aspetti ġuridiċi formali fil-mument u fil-mod tat-trasferiment tad-dritt ta' proprjetà fl-ordinamenti ġuridiċi individwali tal-Istati Membri. Sabiex tiġi ddeterminata l-entità responsabbli għall-ħlas tal-VAT jew il-mument ta' meta jiskatta l-obbligu tat-taxxa huwa possibbli għaldaqstant li wiehed jinjora t-trasferiment formali tad-dritt ta' proprjetà u jiffoka fuq it-trasferiment fattwali tad-dritt li wiehed jiddisponi mill-oġġett.

38. Madankollu, fil-fehma tiegħi dan huwa possibbli jekk kemm il-darba f'xi mument is-sitwazzjoni legali tiġi rrikonċiljata mas-sitwazzjoni fattwali, u dan permezz tat-trasferiment formali tad-dritt ta' proprjetà (jew dritt ieħor li jaġhti drittijiet simili) jew permezz ta' dikjarazzjoni li t-trasferiment tal-imsemmi dritt seħħ b'riżultat ta' avvenimenti fattwali.

39. Is-sitwazzjoni tista' tkun differenti biss fil-każ ta' oġġetti, li b'mod naturali u inevitabbli jiġu kkonsmati¹⁴. F'sitwazzjoni bħal din id-dritt ta' użu jfisser li wiehed ikun jista' juża oġġetti, u għaldaqstant huwa ekwivalenti għall-prinċipju ta' dritt ta' proprjetà b'tali mod li jiġġustifika r-rikonoxximent tad-dritt ta' użu bħala kunsinna ta' oġġetti fis-sens tad-dispożizzjonijiet dwar il-VAT.

40. Madankollu, fil-każ ta' oġġett li ma jiġix ikkonsmat u li l-utent tiegħu, bħal pereżempju l-lessee, bħala prinċipju huwa obligat jirritornah lill-proprjetarju wara t-tmiem tal-perijodu ta' użu, wiehed ma jistax jirkellem dwar trasferiment tad-dritt li wiehed jiddisponi minn oġġett bħala proprjetarju. Għaldaqstant ir-rilaxx tal-oġġett lil-lessee jista' jittqies bħala kunsinna ta' oġġetti biss f'sitwazzjoni fejn hemm ċertezza li bħala riżultat ta' avvenimenti normali d-dritt ta' proprjetà tas-sugġett tal-leasing se jiġi ttrasferit lilu wara l-iskadenza miftiehma tat-terminu ta' leasing. F'din is-sitwazzjoni l-lessee jkun jinsab f'sitwazzjoni analoga għas-sitwazzjoni ta' proprjetarju, ħlief li d-dritt tiegħu li jiddisponi mis-sugġett tal-leasing ikun limitat temporanjament.

41. Tali interpretazzjoni hija partikolarment iġġustifikata abbażi tal-Artikolu 14(2)(b) tad-Direttiva 2006/112, liema artikolu ma jirkellimx dwar it-trasferiment tad-dritt li wiehed jiddisponi minn oġġett, iżda direttament dwar it-trasferiment tal-proprjetà. Fil-fehma tiegħi dan jindika li l-intenzjoni tal-legiżlatur kienet li jinkludi fil-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni l-kuntratti li jirriżultaw fi trasferiment tad-dritt ta' proprjetà anki jekk it-trasferiment ikun ittardjat meta mqabbel mal-mument tal-ghoti tal-oġġett lill-akkwirent (futur). Meta fformula l-imsemmija dispożizzjoni l-legiżlatur semplicement iddeċieda li t-tranzazzjoni sħiħa hija ttrattata bħala kunsinna ta' oġġetti sa mill-bidu.

42. Għaldaqstant, fil-fehma tiegħi l-Artikolu 14(2)(b) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li huma biss il-kuntratti ta' leasing, li għalihom hemm ċertezza li bħala riżultat ta' avvenimenti normali wara l-iskadenza tal-perijodu tal-kuntratt se jseħħ it-trasferiment tal-proprjetà tas-sugġett tal-leasing lil-lessee, li huma koperti.

43. Tali sitwazzjoni tirrigwarda primarjament il-każ tal-kuntratti tat-tip "hire purchase", li fihom it-total tal-ħlasijiet akkont tal-leasing li l-lessee huwa obligat iħallas huwa ekwivalenti għall-prezz sħiħ tas-sugġett tal-leasing, u l-proprjetà tiegħu tgħaddi għal għand il-lessee, permezz tal-kuntratt, fil-mument tal-ħlas tal-aħħar ħlas akkont. B'tali kostruzzjoni ta' relazzjoni legali huwa possibbli li

¹⁴ Pereżempju l-karburanti, kif jidher fil-kawża li wasslet għas-sentenzi tas-6 ta' Frar 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73); tat-3 ta' Settembru 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536).

l-lessee ma jakkwistax id-dritt ta' proprjetà tas-sugġett tal-leasing biss fil-każ ta' nuqqas ta' eżekuzzjoni jew ta' terminazzjoni minn waħda mill-partijiet fil-kuntratt. Tali sitwazzjoni tista' ssehh fil-każ ta' kull tip ta' kuntratt. L-aġġustament xieraq tal-VAT huwa għaldaqstant previst fl-Artikolu 90 tad-Direttiva 2006/112.

44. Fil-fehma tiegħi wiehed jista' wkoll jassumi li f'sitwazzjoni fejn it-total tal-ħlasijiet akkont tal-leasing, li l-lessee huwa obligat iħallas, ikun ekwivalenti għall-prezz shiħ tas-sugġett tal-leasing, u bħala riżultat ta' dan, wara li jħallas il-ħlasijiet akkont kollha, il-lessee jkollu l-għażla li jikseb id-dritt tal-proprjetà tas-sugġett tal-leasing mingħajr spejjeż addizzjonali jew bi ħlas ta' ammont simboliku biss, il-probabbiltà li t-trasferiment tal-proprjetà tas-sugġett tal-leasing tkun kważi ċertezza, għaliex inkella l-aġir tal-lessee jkun ekonomikament mhux razzjonali.

45. Tali suppożizzjoni madankollu teħtieġ li l-kuntratt ta' leasing jipprevedi l-għażla tax-xiri tas-sugġett tal-leasing lil-lessee, jiġifieri li t-trasferiment tal-proprjetà jkun jiddependi biss fuq ir-rieda tal-lessee. Huwa biss b'din il-kundizzjoni li s-suppożizzjoni li l-aġir tal-lessee huwa razzjonali tkun ġustifikata. Ċertament, f'każijiet partikolari, pereżempju fejn is-sugġett tal-leasing ikun makkinarju jew tagħmir speċjalizzat, li għalihom huwa diffiċli li jinstab akkwirent, u t-terminu tal-lease ikun ikopri l-użu, matul iż-żmien kollu tal-hajja ta' użu ekonomiku tas-sugġett tal-kuntratt, mil-lessee, it-trasferiment ma jistax iseħh, lanqas jekk il-lessee jkun ħallas fi ħlasijiet akkont il-prezz shiħ tas-sugġett tal-leasing. Madankollu hemm eċċezzjonijiet li jistgħu jiġu ttrattati b'mod differenti mill-perspettiva tal-VAT.

46. Fir-rigward ta' dak li ntqal hawn fuq jidhirli li s-sentenza Eon Aset Menidjunt¹⁵, kif ukoll is-sentenza msemija hawn fuq NLB Leasing¹⁶, għandhom jiġu interpretati fis-sens li bħala prinċipju l-kunsinna ta' oġġetti tkopri kuntratt li skontu t-trasferiment tal-proprjetà tas-sugġett tal-leasing lil-lessee jirriżulta mill-kuntratt stess wara li jsiru l-ħlasijiet akkont kollha li l-lessee huwa obligat iħallas, u anki mill-kuntratt ta' leasing, li skontu l-lessee huwa intitolat, wara li jħallas il-pagamenti kollha li huwa obligat iħallas, il-possibbiltà li jakkwista d-dritt ta' proprjetà tas-sugġett tal-leasing permezz ta' dikjarazzjoni unilaterali tar-rieda, mingħajr ħlas jew bi ħlas ta' ammont simboliku. Fil-każ tal-aħħar, iċ-ċirkustanzi speċifiċi tal-kuntratt partikolari jistgħu madankollu juru li t-tranzazzjoni hija waħda ta' provvista ta' servizzi.

47. Madankollu ma naħsibx li din il-preżunzjoni speċifika, li wara l-iskadenza tat-terminu ta' leasing il-proprjetà tas-sugġett tal-leasing tiġi ttrasferita lil-lessee, għandha tiġi estiza għal sitwazzjonijiet oħra, fejn l-IAS 17 jirrikjedi li jiġu inklużi fl-hekk imsejjaħ leasing finanzjarju. Ċertament dan jaffettwa s-sitwazzjonijiet deskritti fil-punt 10(c)¹⁷ u (e)¹⁸, li bl-ebda mod ma jipprevedu t-trasferiment tal-proprjetà tas-sugġett tal-leasing wara t-tmiem tiegħu¹⁹. L-istess japplika għall-każ tas-sitwazzjonijiet deskritti fl-IAS 17, punt 11, li tnejn minnhom [subparagrafi (a) u (b)] jirrigwardaw biss it-trasferiment tar-riskji tal-kuntratt lil-lessee, u t-tielet waħda [subparagrafu (c)] teskludi kompletament it-trasferiment tad-dritt ta' proprjetà, għaliex ttipprevedi l-estensjoni tal-kuntratt ta' leasing għall-perijodu suċċessiv.

15 Sentenza tas-16 ta' Frar 2012 (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 40).

16 Sentenza tat-2 ta' Lulju 2015 (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 30). Madankollu, din is-sentenza kienet tirrigwarda sitwazzjoni fejn, kif ikkonstatat il-Qorti tal-Ġustizzja stess, iċ-ċirkustanzi fattwali jindikaw ir-rieda tal-partijiet li jittrasferixxu l-proprjetà tas-sugġett tal-leasing (ara l-punt 31 tas-sentenza).

17 Li skontu "il-perijodu tal-kiri jkun għall-biċċa l-kbira tal-hajja ekonomika tal-assi anki jekk it-titolu ma jiġix trasferit".

18 Li skontu "l-assi mikrijin huma ta' natura tant speċjalizzata li l-kerrej biss jista' jużahom mingħajr modifiki sostanzjali".

19 Naturalment qiegħed nitkellem dwar is-sitwazzjoni fejn dawn iċ-ċirkustanzi jeżistu wahedhom, u mhux flimkien ma' ċirkustanzi diskussi fil-punt 46 ta' dawn il-konkluzjonijiet.

48. Kuntrarjament għal dak li sostniet il-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet tagħha għal din il-kawża, lanqas ma nahseb li l-kuntratt ta' leasing għandu jittqies li huwa kunsinna ta' oġġetti fis-sitwazzjoni deskritta fil-punt 10(b) tal-IAS 17²⁰. Id-deċiżjoni għall-akkwist tal-proprjetà tas-sugġett tal-leasing ma għandhiex bżonn tkun tiddependi sempliċement fuq il-prezz tiegħu, iżda hija pjuttost tibbaża fuq analiżi tal-bżonnijiet tal-kumpannija u n-natura xierqa tas-sugġett tal-leasing fin-negozju futur tagħha jew il-possibbiltà li dan jinbiegħ bi prezz favorevoli. Jekk il-prezz tax-xiri jkun parti kbira mill-prezz shiħ tas-sugġett tal-leasing, fil-fehma tiegħi dan ma jippermettilix li bil-quddiem nassumi li l-lessee se jagħmel użu minn din il-possibbiltà, anki jekk dan il-prezz ta' xiri jkun hafna inqas mill-valur fis-suq tas-sugġett tal-leasing fil-mument tat-tmiem tiegħu. Għall-kuntrarju, pereżempju jekk is-sitwazzjonijiet deskritti fil-punt 10(b) u (c) tas-SIK 17 isehħu flimkien, li ma huwiex diffiċli li wiehed jimmaġinah, fil-fehma tiegħi tkun teżisti probabbiltà ikbar li t-trasferiment tal-proprjetà ma jsehħx.

49. L-interpretazzjoni tal-Artikolu 14(2)(b) tad-Direttiva 2006/112 li jiena nipproponi hija konsistenti mal-formulazzjoni litterali ta' din id-dispożizzjoni. Bħala tfakkira, kopert minn din id-dispożizzjoni huwa l-kuntratt li "jipprovi li normalment proprjetà għandha tgħaddi mhux aktar tard minn meta jsir l-aħħar hłas akkont".

50. Għaldaqstant, il-kuntratt għandu, l-ewwel nett, ikun fih klawżola dwar it-trasferiment tal-proprjetà. Tali klawżola tkun jew tirriżulta minn deċiżjoni ta' trasferiment awtomatiku tal-proprjetà fi tmiem il-perijodu tal-kuntratt, jew inkella għażla li wiehed jixtri s-sugġett tal-leasing. Madankollu, l-imsemmija dispożizzjoni ma tistax tkopri kuntratt li ma jinkludi ebda dispożizzjoni dwar it-trasferiment tal-proprjetà.

51. It-tieni nett, it-trasferiment tal-proprjetà għandu jkun ir-riżultat ta' avvenimenti normali. B'avveniment normali wiehed għandu jifhem li hija sensiela ta' avvenimenti previsti fil-kuntratt, u għaldaqstant l-eżekuzzjoni normali tal-kuntratt. Il-kuncett jista' jkun estiż ukoll għal attivitajiet, bħall-użu tal-għażla tax-xiri, li minkejja li formalment ikunu fakultattivi, fil-prattika dawn ikunu l-uniku mod ekonomiku razzjonali ta' kif wiehed għandu jimxi. Madankollu f'dan il-kuncett ma nistgħux ninkludu sitwazzjonijiet fejn il-lessee jkollu għażla ekonomika reali, għaliex inkella "sussegwenti għal avvenimenti normali" t-trasferiment tal-proprjetà għandu l-istess probabbiltà li jsehħ bħalma għandu probabbiltà li ma jsehħx.

52. It-tielet nett, u finalment, it-trasferiment tal-proprjetà huwa mistenni jsehħ mhux iktar tard mill-mument tal-hłas tal-aħħar hłas akkont²¹. Fil-fehma tiegħi, bi hłas akkont wiehed għandu jifhem kull ammont li, permezz tal-kuntratt, il-lessee huwa obligat iħallas. F'kuntratti ta' leasing li jinkludu l-għażla tax-xiri, il-hłas tal-aħħar hłas akkont jagħti lok għall-possibbiltà li wiehed jagħmel użu minn din l-għażla. Madankollu, jekk it-total tal-hłasijiet akkont (obligatorji) ikun jikkorrispondi għall-prezz shiħ tas-sugġett tal-leasing, u l-eżerċizzju ta' dik l-għażla ma jkunx jehtieg hłas ta' ammont kunsiderevoli ieħor, għandu jiġi preżuppost li l-ftuħ tal-possibbiltà li wiehed jirrikorri għall-għażla fil-prattika huwa ekwivalenti għal trasferiment tad-dritt ta' proprjetà. Huwa eżattament fuq din is-suppożizzjoni li hija bbażata l-interpretazzjoni li tippermetti li dawn il-kuntratti jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 14(2)(b) tad-Direttiva 2006/112.

53. Madankollu, f'sitwazzjoni fejn il-possibbiltà ta' xiri tkun għażla vera għal-lessee, il-hłas tal-hłasijiet akkont obligatorji kollha ma għandux jittqies bħala l-avveniment li jwassal għat-trasferiment tal-proprjetà, peress li dan l-avveniment jiddependi fuq id-deċiżjoni tiegħu li jagħmel użu minn din l-għażla. Għaldaqstant, ebda kuntratt ta' dan it-tip ma jissodisfa r-rekwizit li t-trasferiment tal-proprjetà għandu jsehħ mhux iktar tard mill-mument tal-hłas tal-aħħar hłas akkont. Jekk il-kuncett

20 Li skontu "il-kerrej ikollu l-għażla li jixtri l-assi bi prezz li huwa mistenni li jkun aktar baxx mill-valur ġust tant li, fid-data meta l-għażla tkun tista' tiġi eżerċitata, jkun hemm ċertezza raġonevoli fil-bidu tal-kiri li l-għażla ser tiġi eżerċitata".

21 L-użu tal-kuncett ta' "hłasijiet akkont" wahdu (u kuncetti simili f'verżjonijiet lingwistiċi oħrajn tad-Direttiva 2006/112, bħal pereżempju "instalment" bil-lingwa Ingliża jew "Rate" bil-lingwa Germaniża) – mhux tas-soltu fil-kuntest tal-kuntratt ta' kiri, fejn is-soltu wiehed jittkellem dwar kera – jindika li l-leġiżlatur kellu f'moħħu kuntratti li l-għan aħhari tagħhom huwa t-trasferiment tal-proprjetà.

tal-aħħar pagament jiġi interpretat fis-sens li jirreferi għall-ħlas tal-prezz tax-xiri, dan ikun iwassal għall-konklużjoni assurda li l-kuntratti kollha li jinkludu l-għażla ta' xiri tas-sugġett tal-leasing wara t-tmiem tiegħu jkun jaqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 14(2)(b) tad-Direttiva 2006/112, u b'hekk ikun jikkostitwixxi kunsinna ta' oġġetti.

54. L-użu tal-Artikolu 14(2)(b) tad-Direttiva 2006/112 għall-kuntratti ta' leasing li fihom ma jkunx fihom tali klawżoli, kif indikat fil-punt 45 ta' dawn il-konklużjonijiet, ikun għaldaqstant ma jmurx biss kontra l-formulazzjoni u l-għan ta' din id-dispożizzjoni, iżda wkoll, b'mod iktar ġenerali, kontra l-istruttura u l-logika tal-klassifikazzjoni tat-tipi ta' tranzazzjonijiet taxxabbli adottati f'din id-direttiva. Dan ikun ifisser ir-rikonossiment ta' tranzazzjoni ta' kunsinna ta' oġġetti, li l-għan principali tagħha huwa l-għoti ta' oġġett għall-użu, u għaldaqstant servizz par excellence, u t-trasferiment tal-proprjetà ta' dan l-oġġett huwa element addizzjonali u eventwali.

55. Kif semmejt iktar 'il fuq, il-leasing ta' spiss huwa sostitut għall-proprjetà ta' oġġett, iżda ma huwiex hekk neċessarjament, għall-kuntrarju tal-kuntratti tat-tip "hire purchase", li huwa mod ta' kif wiehed jikseb drittijiet ta' proprjetà. Entitajiet ta' negozju kultant jippreferu jagħmlu użu minn mezz ta' produzzjoni fil-kuntest ta' servizz ipprovdut minn entità oħra, iktar milli jakkwistaw il-mezz ta' produzzjoni b'titolu ta' proprjetà. Wiehed mill-vantaġġi ta' tali soluzzjoni hija n-nuqqas ta' bżonn li l-ammont sħiħ tal-VAT jithallas bil-quddiem meta l-mezz ta' produzzjoni jiġi akkwistat, u dan jiġġenera fatturat u għaldaqstant il-possibbiltà li dik it-taxxa titnaqqas biss fil-futur. Ma naħsibx li l-libertà li wiehed jidholl f'kuntratt għandha tkun ristretta (ħlief, naturalment, fil-każ ta' frodi u ta' abbuż) billi wiehed iqis il-kunsinna ta' oġġetti, mingħajr ġustifikazzjoni ċara, relazzjoni legali li l-partijiet intenzjonalment strutturaw bħala provvista ta' servizzi.

Konklużjoni

56. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet ta' hawn fuq nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tagħti r-risposta li ġejja għad-domandi preliminari magħmula mill-Court of Appeal (Civil Division) [qorti tal-appell (Ingilterra u Wales) (Sezzjoni Ċivili)]:

L-Artikolu 14(2)(b) 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, għandu jiġi rikonossut bħala kunsinna ta' oġġetti, skont din id-dispożizzjoni, kuntratt ta' leasing li jipprovdri għat-trasferiment, lil-lessee, bis-saħħa tal-kuntratt, il-proprjetà tas-sugġett tal-leasing wara li dan jintemm, jew li jinkludi klawżola ta' trasferiment, lil-lessee, tal-proprjetà tas-sugġett tal-leasing b'dikjarazzjoni unilaterali tar-rieda tal-lessee, u meta t-total tal-ħlasijiet akkont, li għall-ħlas tagħhom il-lessee huwa, bis-saħħa tal-kuntratt, obligat indipendentement mid-dikjarazzjoni ta' rieda tiegħu, ikun prattikament ugwali għall-prezz ta' xiri tas-sugġett tal-leasing flimkien mal-ispejjeż tal-finanzjament.