Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fis-6 ta' Frar 2020[1]

Kawża C-716/18

CT
vs
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Curtea de Apel Timișoara (il-Qorti tal-Appell ta' Timișoara, ir-Rumanija))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Direttiva 2006/112/KE – Artikoli 287 u 288 tad-Direttiva dwar il-VAT – Skema speċjali għal impriżi żgħar – Eżenzjoni meta ma jintlaħqux ċerti limiti tad-dħul mill-bejgħ – Kalkolu ta' tali livelli ta' eżenzjoni tad-dħul mill-bejgħ b'rabta ma' diversi attivitajiet ekonomiċi – Kunċett ta' 'tranżazzjonijiet ta' proprjetà immobbli' li għandhom ikunu inklużi fil-kalkolu li ma jkunux 'tranżazzjonijiet anċillari'"

I. Introduzzjoni

1. Din il-kawża tirrigwarda l-kwistjoni dwar l-hekk imsejħa eżenzjoni ta' imprendituri żgħar. Skont din l-eżenzjoni, l-Istat Membru jista' jeżenta lil persuni taxxabbli bi dħul mill-bejgħ annwali ta' inqas minn ċertu ammont mit-taxxa fuq il-valur miżjud. Fir-Rumanija, dan l-ammont huwa ta' EUR 65 000. Il-kwistjoni li tqum issa hija, kif jiġi kkalkolat dan l-ammont meta persuna taxxabbli twettaq diversi attivitajiet. Fil-kawża preżenti, il-persuna taxxabbli kienet irċeviet dħul minn attività ta' konsulenza bħala awditur, konsulent tat-taxxa u avukat, bħala prattikant fl-insolvenza, bħala kittieb u mill-kera ta' proprjetà fl-2012.

2. Peress li r-Rumanija ma tinkludix id-dħul/dħul mill-bejgħ mill-attività legali f'dan il-kalkolu, il-limitu ta' EUR 65 000 jinqabeż biss jekk jiġi inkluż id-dħul mill-kiri. Il-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT jinkludi biss "transazzjonijiet ta' proprjetà immobbli" fil-kalkolu biss jekk ma jkunux ta' natura ta' "transazzjonijiet anċillari". Il-Qorti tal-Ġustizzja issa għandha l-opportunità għall-ewwel darba li tiċċara jekk il-kiri ta' proprjetà jistax jiġi kklassifikat bħala "transazzjonijiet ta' proprjetà immobbli" u meta wieħed jista' jassumi li "transazzjonijiet anċillari" huma nieqsa mir-rilevanza.

1 Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

3. L-Artikoli 287 u 288 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT")[2] jistabbilixxu l-qafas tad-dritt tal-Unjoni.

4. Il-punt 18 tal-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

"L-Istati Membri li aderew wara l-1 ta' Jannar 1978 jistgħu jeżentaw lill-persuni taxxabbli li l-fatturat annwali tagħhom ma jkunx ogħla mill-eqwivalenti f'munita nazzjonali ta' l-ammonti li ġejjin bir-rata tal-kambju fil-ġurnata ta' adeżjoni tagħhom: […]

(18) ir-Rumanija: EUR 35 000; […]"

5. Permezz ta' deroga mill-punt 18 tal-Artikolu 287 tad-Direttiva 2006/112, ir-Rumanija hija awtorizzata li tagħti eżenzjoni mill-VAT, lil persuni taxxabbli, li d-dħul mill-bejgħ annwali tagħhom ma huwiex ogħla mill-ekwivalenti fil-munita nazzjonali ta' EUR 65 000 bir-rata ta' konverżjoni fil-jum tal-adeżjoni tar-Rumanija mal-Unjoni Ewropea, skont l-Artikolu 1 tad-Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill tas-26 ta' Marzu 2012[3].

6. L-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

"Il-fatturat li jservi bħala referenza għall-iskopijiet ta' l-applikazzjoni ta' l-arranġamenti previsti f'din it-Taqsima għandhom jikkonsistu fl-ammonti li ġejjin, mingħajr VAT:

(1) il-valur tal-provvisti ta' merkanzija u servizzi, sakemm dawn ikunu ntaxxati;

(2) il-valur tat-transazzjonijiet li huma eżenti, bil-possibbiltà ta' tnaqqis tal-VAT imħallsa fl-istadju ta' qabel, skond l-Artikoli 110 u 111, l-Artikolu 125(1), l-Artikoli 127, jew l-Artikolu 128(1);

(3) il-valur ta' transazzjonijiet li huma eżenti skond l-Artikoli 146 sa 149 u l-Artikoli 151, 152 jew 153;

(4) il-valur ta' transazzjonijiet ta' proprjetà immobbli, transazzjonijiet finanzjarji kif imsemmija fil-punti (b) sa (g) ta' l-Artikolu 135(1), u s-servizzi ta' l-assigurazzjoni, sa kemm dawn it-transazzjonijiet ma jkunux transazzjonijiet anċillari.

Madanakollu, iċ-ċessjonijiet ta' l-assi kapitali tanġibbli jew intanġibbli ta' impriża m'għandhomx jittieħdu in konsiderazzjoni għall-iskopijiet tal-kalkolazzjoni tal-fatturat."

7. Barra minn hekk, l-Artikolu 174(2) jinkludi r-regolament li ġej b'rabta mat-tqassim tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa:

"Bħala deroga mill-paragrafu 1, l-ammonti li ġejjin għandhom ikunu esklużi mill-kalkulazzjoni tal-proporzjon li jista' jitnaqqas: […]

(b) l-ammont ta' bejgħ attribwibbli għal transazzjonijet dwar beni immobbli inċidentali u transazzjonijiet finanzjarji;

2 ĠU 2006, L 347, p. 1 rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60, fil-verżjoni applikabbli għall-2012.

3 Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill li tawtorizza lir-Rumanija biex tintroduċi miżura speċjali li tidderoga mill-Artikolu 287 tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (2012/181/UE) (ĠU 2012, L 92, p. 26).

(ċ) l-ammont ta' bejgħ attribwibbli għat-transazzjonijet speċifikati fil-punti (b) sa (g) ta' l-Artikolu 135(1), safejn dawn it-transazzjonijiet huma inċidentali."

B. Id-dritt Rumen

8. Fid-dritt Rumen, id-dispożizzjonijiet rilevanti jinsabu fil-Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (il-Liġi Nru 571 tat-22 ta' Diċembru 2003 dwar il-Kodiċi Fiskali) b'emendi u supplimenti sussegwenti (iktar 'il quddiem il-"Kodiċi Fiskali"). L-Artikolu 152 tal-Kodiċi Fiskali jipprovdi f'dan ir-rigward:

"(1) Persuna taxxabbli residenti fir-Rumanija b'mod konformi mal-Artikolu 125^1(2)(a), li d-dħul mill-bejgħ annwali rreġistrat jew attwali tagħha huwa taħt il-limitu ta' EUR 65 000 [...] jew RON 220 000, tista' tapplika għal eżenzjoni mit-taxxa [...] għal tranżazzjonijiet skont l-Artikolu 126(1) [...]

(2) Id-dħul mill-bejgħ li jservi bħala ammont ta' riferiment għall-applikazzjoni tal-paragrafu 1 jikkonsisti, fil-każ ta' persuni taxxabbli li jitolbu t-tħassir mil-lista ta' persuni rreġistrati għall-VAT, mill-ammont ta' kunsinni ta' oġġetti u provvisti ta' servizzi li huma taxxabbli minn persuna taxxabbli matul sena kalendarja jew, skont il-każ, li jkunu taxxabbli li kieku ma sarux minn impriża żgħira, mid-dħul mill-bejgħ imwettaq abbażi ta' tranżazzjonijiet ekonomiċi li fir-rigward tagħhom it-taxxa tkun tista' titnaqqas jekk għal dawn it-tranżazzjonijiet, is-sit tal-kunsinna/is-servizz ipprovdut ikun ikkunsidrat bħala li jinsab barra mill-pajjiż, sa fejn dawn it-tranżazzjonijiet ikunu twettqu fir-Rumanija skont l-Artikolu 145(2)(b), mit-tranżazzjonijiet eżentati mit-taxxa eliġibbli għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa u mit-tranżazzjonijiet eżentati mit-taxxa li ma humiex eliġibbli għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa skont l-Artikolu 141(2)(a) (b), (e) u (f), sakemm dawn ma jkunux tranżazzjonijiet anċillari għall-attività prinċipali [...]"

9. Fil-punt 47(3) tal-Hotărârea Guvernului României nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (id-Digriet Nru 44 tal-Gvern Rumen tat-22 ta' Jannar 2004 dwar l-adozzjoni ta' dispożizzjonijiet ta' implimentazzjoni għall-applikazzjoni tal-Liġi Nru 571/2003 dwar il-Kodiċi Fiskali), kif emendat u ssupplimentat bid-Digriet Nru 670 tal-4 ta' Lulju 2012, jinkludi din id-dikjarazzjoni:

"Tranżazzjoni titqies bħala tranżazzjoni anċillari għall-attività prinċipali jekk ir-rekwiżiti li ġejjin jiġu ssodisfatti b'mod kumulattiv:

a. it-twettiq ta' tranżazzjoni tirrekjedi riżorsi tekniċi limitati f'termini ta' tagħmir u persunal,

b. it-tranżazzjoni ma hijiex direttament relatata mal-attività prinċipali tal-persuna taxxabbli u

c. l-ammont ta' xiri magħmul sabiex titwettaq it-tranżazzjoni u l-ammont tat-tnaqqis relatat mat-tranżazzjoni huma insinjifikattivi."

III. Il-fatti u t-talba għal deċiżjoni preliminari

10. Kif diġà indikajt, ir-rikorrent fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem ir-"rikorrent") minbarra li huwa professur universitarju, jeżerċita diversi professjonijiet liberi, jiġifieri dawk ta' awditur, konsulent tat-taxxa, prattikant fl-insolvenza u avukat. Xi drabi, huwa jirċievi wkoll dħul minn drittijiet tal-awtur.

11. Skont id-dispożizzjonijiet legali Rumeni, ir-rikorrent irċieva numru ta' referenza tat-taxxa uniku għal "konsulent tat-taxxa għaż-żamma tal-kotba u l-awditjar tal-kontijiet " b'mod konformi mal-professjonijiet ta' konsulent tat-taxxa u ta' awditur. Fir-rigward tal-eżerċizzju ta' dawn il-professjonijiet, ir-rikorrent indika diversi postijiet tan-negozju. Proprjetà immobbli li s-sid tagħha huwa r-rikorrent hija rreġistrata bħala s-sede ta' prattikant individwali fl-insolvenza.

12. Mill-2007, ir-rikorrent irċieva wkoll dħul mill-kiri tal-imsemmija proprjetà immobbli. Il-proprjetà immobbli kienet mikrija lil kumpannija li fiha r-rikorrent huwa azzjonist u amministratur. Din il-kumpannija għandha s-sede tagħha fil-proprjetà immobbli mikrija u teżerċita, *inter alia*, tranżazzjonijiet ta' konsulenza, żamma tal-kotba, awditjar u konsulenza fiskali. Il-qasam ewlieni tal-attività ddikjarat huwa l-"konsulenza dwar in-negozju u l-ġestjoni".

13. Fl-2016, ir-rikorrent kien suġġett għal spezzjoni tat-taxxa fir-rigward tal-VAT dovuta għall-perijodu mill-1 ta' Jannar 2011 sat-30 ta' Ġunju 2016. Wara din l-ispezzjoni, l-awtoritajiet fiskali (Administrația Județeană a Finanțelor Publice, iktar 'il quddiem l-"AJFP") sabu li fl-2012 ir-rikorrent qabeż il-limitu tad-dħul mill-bejgħ ta' 220 000 leu Rumen (RON) (madwar EUR 65 000) introdott għall-applikazzjoni tal-iskema speċjali ta' eżenzjoni għal impriżi żgħar, u għalhekk kien obbligat jirreġistra bħala persuna taxxabbli suġġetta għall-VAT. B'riżultat ta' dan, l-AJFP stabbilixxiet il-VAT dovuta mir-rikorrent għal RON 95 184.

14. Fid-determinazzjoni tad-dħul mill-bejgħ imsemmi, l-AJFP qieset kemm id-dħul iġġenerat mir-rikorrent mill-professjonijiet liberi ta' konsulent tat-taxxa, awditur u prattikant fl-insolvenza kif ukoll id-dħul minn drittijiet tal-awtur kif ukoll mill-kiri tal-proprjetà immobbli f'komunjoni. Il-kalkolu ma kienx jinkludi dħul mill-impjieg bħala professur jew dħul mill-attività bħala avukat li huwa suġġett għal taxxa speċjali.

15. L-AJFP stabbilixxiet li fl-2012 69 % tad-dħul totali tar-rikorrent ġie minn attività ta' prattikant fl-insolvenza, 17 % mill-kiri ta' proprjetà immobbli u 14 % mill-attività ta' awditur u konsulent tat-taxxa. L-AJFP ikkonkludiet li l-attività prinċipali tar-rikorrent matul is-sena inkwistjoni, jekk wieħed iqis l-ammont tad-dħul mill-attività bħala prattikant fl-insolvenza meta mqabbel mad-dħul totali, kienet dik tal-prattikant fl-insolvenza, u li l-kiri tal-proprjetà immobbli ma kienx ikkunsidrat bħala "tranżazzjoni anċillari" għal din l-attività sabiex tkun eżentata mill-kalkolu tad-dħul mill-bejgħ tas-sena msemmija.

16. Il-kontestazzjoni tal-avviż ta' tassazzjoni ġiet miċħuda bid-deċiżjoni tat-22 ta' Awwissu 2017. L-appell amministrattiv kontra l-aħħar deċiżjoni ġie miċħud mit-Tribunalul Timiș (il-Qorti tal-Kontea ta' Timiș, ir-Rumanija) permezz tas-sentenza tas-26 ta' Marzu 2018. Din is-sentenza kienet is-suġġett ta' appell quddiem il-qorti tar-rinviju, ippreżentat mir-rikorrent. Il-Curtea de Apel Timişoara (il-Qorti tal-Appell ta' Timişoara, ir-Rumanija) issospendiet il-proċedura u għamlet it-tliet domandi li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja permezz ta' talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE:

"1) F'ċirkustanzi bħal dawk ta' din it-tilwima, li fihom persuna fiżika teżerċità attività ekonomika permezz tal-eżerċizzju ta' diversi professjonijiet liberi, kif ukoll permezz tal-kiri ta' proprjetà immobbli, u b'hekk tikseb dħul ta' natura permanenti, id-dispożizzjonijiet tal-punt 4 [tal-ewwel paragrafu] tal-Artikolu 288 tad-Direttiva [2006/112], jeħtieġu l-identifikazzjoni ta' attività professjonali speċifika, bħala attività prinċipali, sabiex jiġi vverifikat jekk il-kiri jistax jiġi kklassifikat bħala operazzjoni anċillari għaliha u, fil-każ ta' risposta affermattiva, fuq il-bażi ta' liema kriterji tista' tiġi identifikata din l-attività prinċipali, jew [dawn id-dispożizzjonijiet] għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-attivitajiet professjonali kollha li permezz tagħhom tiġi eżerċitata l-attività ekonomika ta' tali persuna fiżika jirrappreżentaw 'attività prinċipali'?

2) Fil-każ li fih il-proprjetà immobbli mikrija minn persuna fiżika lil terz ma hijiex intiża u użata għall-eżerċizzju tal-kumplament tal-attività ekonomika ta' din il-persuna, u għaldaqstant ma tistax tiġi stabbilita rabta bejn [il-proprjetà immobbli mikrija] u l-eżerċizzju tad-diversi professjonijiet

tal-persuna inkwistjoni, id-dispożizzjonijiet tal-punt 4 [tal-ewwel paragrafu] tal-Artikolu 288 tad-Direttiva 2006/112 jippermettu li l-operazzjoni ta' kiri tiġi kklassifikata bħala 'operazzjoni anċillari', bil-konsegwenza li din tal-aħħar tiġi eskluża mill-kalkolu tad-dħul mill-bejgħ li jservi bħala riferiment għall-finijiet tal-applikazzjoni tas-sistema speċjali ta' eżenzjoni għall-impriżi ż-żgħar?

3) Fil-każ deskritt fit-tieni domanda, il-fatt li l-operazzjoni ta' kiri twettqet favur terz, persuna ġuridika li tagħha l-persuna fiżika hija soċju u amministratur, liema [persuna ġuridika] għandha s-sede tagħha fl-immobbli inkwistjoni u teżerċità attivitajiet professjonali tal-istess natura [bħall-attività professjonali] tal-persuna fiżika inkwistjoni, huwa rilevanti għall-finijiet tal-klassifikazzjoni ta' din l-operazzjoni ta' kiri bħala 'anċillari'?"

17. Fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, ġew sottomessi osservazzjonijiet bil-miktub mir-rikorrent, mir-Rumanija u mill-Kummissjoni Ewropea.

IV. L-analiżi ġuridika

18. Bit-tliet domandi magħmula li, kif tipproponi ġustament ir-Rumanija, jistgħu jingħataw risposta flimkien, il-qorti tar-rinviju tixtieq essenzjalment tkun taf, kif għandha tinterpreta l-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT. Speċifikament, tixtieq tkun taf kif għandha tevalwa jekk jeżistux "transazzjonijiet ta' proprjetà immobbli" li "ma jkunux transazzjonijiet anċillari".

19. Dan jiddependi b'mod kruċjali fuq it-tifsira u l-għan tal-eżenzjoni fiskali skont l-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT (ara taħt A). Hawnhekk għandu jiġi ċċarat, jekk il-kiri ta' bini jikkostitwixxix "tranżazzjoni ta' proprjetà immobbli" (ara taħt B) u skont liema kriterji dan għandu jiġi evalwat bħala "tranżazzjoni anċillari" fis-sens tal-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT (ara taħt C). Skont il-qorti tar-rinviju, jekk il-kera kellha titqies bħala tranżazzjoni anċillari f'dan il-każ speċifiku bl-applikazzjoni ta' dawn il-kriterji (ara taħt D), ir-rikorrent ma jaqbiżx il-limiti tad-dħul mill-bejgħ għall-eżenzjoni skont l-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT.

20. Madankollu, peress li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha wkoll tipprovdi risposta utli lill-qorti tar-rinviju sabiex issolvi t-tilwima inkwistjoni, għandu jiġi indikat lill-Kummissjoni dan li ġej: skont id-deċiżjoni tar-rinviju, il-kalkolu tal-limitu ta' eżenzjoni għal impriża żgħira la kien jinkludi dħul mill-impjieg bħala professur u lanqas dħul mill-attività ta' avukat. Ir-raġuni għal dan hija evidentement li dawn huma suġġetti għal tassazzjoni speċjali.

21. In-nuqqas ta' inklużjoni tad-dħul minn attività bħala persuna impjegata (hawnhekk ta' professur) huwa aċċettabbli f'termini ta' VAT, peress li hemm nuqqas ta' dħul mill-bejgħ taxxabbli. Madankollu, billi l-attività ta' avukat li jaħdem għal rasu hija bla dubju attività ekonomika indipendenti skont it-tifsira tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, din hija tranżazzjoni taxxabbli li hija essenzjalment inkluża fil-kalkolu. Jekk dawn it-tranżazzjonijiet humiex suġġett għal tassazzjoni differenti jew le huwa irrilevanti. Is-sitwazzjoni tkun differenti li kieku r-rikorrent kellu d-dħul bħala avukat impjegat (jiġifieri mhux impjegat għal rasu) jew jekk id-dħul mill-bejgħ ma kienx iġġenerat minnu iżda mill-kumpannija. Peress li t-talba għal deċiżjoni preliminari ma hijiex ċara f'dan ir-rigward, hija l-qorti nazzjonali li għandha teżaminaha.

A. It-tifsira u l-għan tal-eżenzjoni fiskali skont l-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT

22. Sabiex tkun tista' tevalwa jekk ir-rikorrent jistax jaqa' taħt l-eżenzjoni fiskali tal-hekk imsejħa impriża żgħira[4] skont l-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT, minkejja it-tranżazzjonijiet tal-kiri, l-ewwel għandhom jiġu stabbiliti t-tifsira u l-għan ta' din l-eżenzjoni fiskali speċjali. Peress li din ma hijiex marbuta oġġettivament mat-tip ta' attività, iżda biss man-nuqqas ta' persuna taxxabbli milli tilħaq il-limitu tad-dħul mill-bejgħ, l-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi eżenzjoni fiskali suġġettiva.

23. Kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet[5], u kif osservajt f'kawżi oħrajn[6], l-għan ta' din l-eżenzjoni fiskali suġġettiva huwa primarjament li tissemplifika l-amministrazzjoni.

24. Mingħajr dan il-limitu, l-awtoritajiet fiskali jkollhom iqisu lil kull persuna li twettaq attività ekonomika żgħira fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva dwar il-VAT bħala persuna taxxabbli mill-ewwel euro. Dan iwassal għal spejjeż amministrattivi mhux biss minn naħa tal-persuna taxxabbli, iżda wkoll min-naħa tal-awtoritajiet fiskali, li ma jkollhomx id-dħul tat-taxxa korrispondenti[7]. Dan l-isforz ta' monitoraġġ u l-ispejjeż tal-awtoritajiet fiskali assoċjati mingħajr dħul tat-taxxa korrispondenti għandhom jiġu evitati permezz ta' limitu minimu. Dan jidher ċar ukoll fil-proposta tal-Kummissjoni għas-Sitt Direttiva tal-Kunsill fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ tal-1973. Anki f'tali proposta, ġew indirizzati b'mod espliċitu d-diffikultajiet li jaffaċċjaw l-Istati Membri fl-applikazzjoni tar-regoli normali tal-VAT għall-impriżi ż-żgħar[8].

25. Il-fatt li konsegwentement l-impriżi iżgħar huma vvantaġġati, pereżempju fis-sens tal-promozzjoni ta' negozji ġodda[9], huwa iktar rifless milli t-tifsira u l-għan ta' dan ir-regolament. Dan huwa ċar preċiżament bl-Artikolu 288 rilevanti tad-Direttiva dwar il-VAT. Dan jagħmilha ċara li l-limitu minimu tal-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT (li l-Istati Membri jistgħu jiddeterminaw) ma jaffettwax id-daqs tal-impriża jew it-tul tal-preżenza tagħha fis-suq, iżda biss l-ammont tad-dħul mit-taxxa mistenni.

26. Id-dħul mill-bejgħ rilevanti għad-determinazzjoni jekk hemmx inkwistjoni l-hekk imsejħa impriża żgħira, jikkunsidra biss it-tranżazzjonijiet taxxabbli (punt 1 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT) u xi tranżazzjonijiet eżentati mit-taxxa (punti 2 sa 4) tal-impriża. It-tranżazzjonijiet eżentati mit-taxxa l-oħra jistgħu jkunu tant għoljin li ma jipprekludux eżenzjoni fiskali tat-tranżazzjonijiet taxxabbli l-oħra. F'dak il-każ għandhom jiġu inklużi wkoll, pereżempju, sptarijiet kbar, sa fejn dawn jeżerċitaw tranżazzjonijiet taxxabbli baxxi biss. Dawn il-persuni taxxabbli jistgħu sussegwentement jittrattaw dawn it-tranżazzjonijiet bħala eżentati mit-taxxa, anki jekk fil-lingwaġġ ġenerali attwali dawn bilkemm jistgħu jissejħu sidien ta' negozji żgħar minħabba d-daqs tagħhom jew jitqiesu bħala negozji ġodda minħabba l-attività tagħhom fis-suq li ilha preżenti għal tul ta' żmien.

27. Il-fatt li din l-eżenzjoni fiskali ma hijiex maħsuba biex tappoġġja n-negozji ġodda jintwera wkoll mill-fatt li r-regolament jagħmel riferiment għall-qasam nazzjonali. Dan jeżenta biss tranżazzjonijiet taxxabbli nazzjonali. Impriżi domestiċi kbar li għandhom dħul mill-bejgħ taxxabbli għoli barra l-pajjiż u li għandhom biss dħul mill-bejgħ taxxabbli baxx b'mod nazzjonali għadhom jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni fiskali. Barra minn hekk, ir-regola fl-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar

4 Ara l-intestatura tal-Kapitolu 1 fit-Titolu XII (Regolamenti Speċjali għal Impriżi żgħar).

5 Sentenzi tat-2 ta' Mejju 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punt 37 fit-tmiem), u tas-26 ta' Ottubru 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punt 63).

6 Konklużjonijiet fil-kawża Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, punt 33 fit-tmiem).

7 Ara wkoll espressament is-sentenza tat-2 ta' Mejju 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punt 38).

8 Ara l-motivazzjoni għall-Artikolu 25 (impriżi żgħar) fil-paġna 27 fil-Proposta tal-Kummissjoni tal-20 ta' Ġunju 1973, COM (73) 950 final.

9 Ara s-sentenzi tad-29 ta' Lulju 2019, B (dħul mill-bejgħ ta' bejjiegħ ta' vetturi użati) (C-388/18, EU:C:2019:642, punt 42 mingħajr riferimenti oħra), u tas-26 ta' Ottubru 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punt 63 u punt 70), kif ukoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, punt 33 u punt 54).

il-VAT ma tipprovdix tnaqqis, iżda limitu ta' eżenzjoni. Jekk il-limitu jinqabeż, it-tranżazzjonijiet kollha jsiru taxxabbli mill-ewwel euro, filwaqt li t-tnaqqis jibqa' applikabbli. Dan il-prinċipju ta' kollox jew xejn ma huwiex tajjeb għall-promozzjoni ta' negozji ġodda, billi jpoġġi lin-negozji ġodda li partikolarment irnexxew fi żvantaġġ meta mqabbla ma' negozji ġodda li ma rnexxewx daqshekk.

28. Bħala riżultat, l-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT iservi primarjament bħala semplifikazzjoni amministrattiva għall-benefiċċju tal-Istati Membri.

B. Interpretazzjoni tal-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni ta' "transazzjonijiet ta' proprjetà immobbli"

29. Jekk l-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa regolament *de minimis* li jeżenta tranżazzjonijiet taxxabbli iżgħar għal raġunijiet ta' semplifikazzjoni amministrattiva, allura għandu jiġi interpretat b'mod strett. Interpretazzjoni wiesgħa ma hijiex kompatibbli man-natura ta' regolament *de minimis* [10].

30. Barra minn hekk, skont il-punt 1 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT għall-applikazzjoni ta' limitu minimu, l-ammont ta' kunsinni ta' oġġetti u provvisti ta' servizzi, sa fejn dawn huma ntaxxati, huwa inkluż fil-kalkolu tad-dħul mill-bejgħ. Għaldaqstant, din id-dispożizzjoni espressament tiċċara li t-tranżazzjonijiet taxxabbli *kollha* għandhom ikunu inklużi fil-kalkolu.

31. Bħala riżultat, l-ammonti l-oħra li għandhom jiġu kkalkolati msemmija fil-punti 2 sa 4 jistgħu jirrelataw biss mat-tranżazzjonijiet mhux taxxabbli. Inkella, ma jagħmilx sens li jissemmew separatament. Il-punt 2 u l-punt 3 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT jistabbilixxu espressament in-natura mhux taxxabbli tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni.

32. Anki l-formulazzjoni fil-punt 4 bħala "transazzjonijiet ta' proprjetà immobbli" tista' tirreferi biss għat-tranżazzjonijiet ta' proprjetà immobbli li għalihom tapplika l-eżenzjoni fiskali skont l-Artikolu 135(1)(j), (k) u (l) tad-Direttiva dwar il-VAT. Għalhekk, il-fatt li fil-punt 4 dawn it-tranżazzjonijiet finanzjarji jissemmew espressament filwaqt li f'dan ir-regolament ma jissemmewx, huwa irrilevanti għal-leġiżlatur tal-Unjoni.

33. Madankollu, ma huwiex kompletament ċar jekk il-kunċett ta' "tranżazzjoni ta' proprjetà immobbli" jinkludix biss kummerċ ta' proprjetà immobbli eżentat mit-taxxa (l-Artikolu 135(1)(j) u (k) tad-Direttiva dwar il-VAT) jew kiri ta' proprjetà eżentat mit-taxxa (l-Artikolu 135(1)(l) tad-Direttiva dwar il-VAT). Il-formulazzjoni għall-ewwel tindika dan, peress li l-verżjonijiet lingwistiċi l-oħra huma iktar orjentati lejn it-tranżazzjonijiet (bil-Franċiż "opérations immobilières"; bl-Ingliż "real estate transactions"). Madankollu, dawn il-verżjonijiet lingwistiċi ma jeskludux il-fatt li fil-lingwaġġ attwali ġenerali l-kiri ta' proprjetà immobbli jista' jkun inkluż ukoll.

34. Fid-dawl ta' din il-formulazzjoni miftuħa għall-interpretazzjoni, it-tifsira u l-għan tal-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT, jiġifieri n-natura *de minimis* tar-regolament dwar l-impriżi żgħar, huma deċiżivi. Għalhekk, nikkunsidra li huwa neċessarju li l-kunċett ta' tranżazzjonijiet ta' proprjetà immobbli eżentati mit-taxxa li għandhom jiġu inklużi fil-kalkolu, jiġi interpretat b'mod wiesa' u, bi qbil mal-fehma tal-Kummissjoni, jiġu inklużi wkoll it-tranżazzjonijiet tal-kiri eżentati mit-taxxa sabiex jiġi limitat il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT.

10 Sentenza tat-2 ta' Mejju 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punt 27), simili għal meta l-Qorti tal-Ġustizzja fissret li devjazzjoni jew eċċezzjoni minn regola ġenerali għandha tiġi interpretata b'mod strett, ara *inter alia*, is-sentenza tat-28 ta' Settembru 2006, Il-Kummissjoni vs L-Awstrija (C-128/05, EU:C:2006:612, punt 22).

35. Konsegwentement, ir-rikorrent għandu jkun gawda minn tranżazzjoni ta' kiri *eżentata mit-taxxa* sabiex saħansitra tkun tista' tqum il-kwistjoni dwar in-natura ta' tranżazzjoni ančillari. Jekk dan kienx il-każ ma jirriżultax mit-talba għal deċiżjoni preliminari u għalhekk għandu jiġi eżaminat mill-qorti nazzjonali.

C. Kundizzjonijiet għal "tranżazzjoni anċillari"

36. Il-kundizzjonijiet għal "tranżazzjoni anċillari" skont it-tifsira tal-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT għandhom ukoll jiġu ċċarati. It-tranżazzjonijiet eżentati mit-taxxa koperti minnu, għandhom ikunu inklużi biss fil-kalkolu tal-limitu ta' eżenzjoni jekk ma jikkostitwixxux tranżazzjonijiet anċillari.

37. B'hekk, il-leġiżlatur żgura li s-setturi koperti minnu li huma essenzjalment eżentati mit-taxxa (banek, kumpanniji tal-assigurazzjoni u s-settur tal-proprjetà immobbli) ma jistgħux japplikaw l-eżenzjoni tal-impriżi żgħar għat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħhom li ma jaqbżux il-limitu ta' eżenzjoni. Għal dawn l-impriżi, it-tranżazzjonijiet eżentati ma humiex tranżazzjonijiet anċillari, iżda tranżazzjonijiet prinċipali.

38. Il-Qorti tal-Ġustizzja għadha ma ddeċidietx x'inhuma l-kundizzjonijiet għall-eżistenza ta' tranżazzjoni anċillari.

39. Madankollu, id-Direttiva dwar il-VAT tuża terminu simili għal "transazzjonijiet inċidentali" meta tiġi sabiex tikkalkola t-tnaqqis *pro rata* fl-Artikolu 174(2)(b) u (ċ)[11]. Il-kwistjoni tirrigwarda l-livell ta' tnaqqis, jekk jistgħu japplikaw tranżazzjonijiet tal-input taxxabbli kemm għat-tranżazzjonijiet tal-output taxxabbli kif ukoll għal dawk eżentati mit-taxxa.

40. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet[12] li, attività ekonomika ma tistax tiġi kklassifikata bħala tranżazzjoni inċidentali jekk tikkostitwixxi l-estensjoni diretta, permanenti u neċessarja tal-attività taxxabbli tal-impriża jew jekk hija timplika użu sinjifikattiv ta' oġġetti u servizzi li għalihom hija dovuta l-VAT.

41. Din id-delimitazzjoni negattiva tista' tiġi applikata għall-qasam tal-eżenzjoni fiskali skont l-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT. Dan peress li, jekk ikun hemm estensjoni diretta, permanenti u neċessarja tal-attività taxxabbli tal-impriża, allura din l-attività tikkondividi d-destin tal-"attività prinċipali" u ma tistax tibqa' titqies bħala tranżazzjoni inċidentali u lanqas tranżazzjoni anċillari. Sempliċement, ma hemm l-ebda raġuni oġġettiva sabiex dawn it-tranżazzjonijiet jiġu ttrattati separatament.

42. F'deċiżjoni dwar l-Artikolu 174(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ukoll li l-volum tad-dħul mill-bejgħ miksub jista' jkun indikazzjoni li dawn it-tranżazzjonijiet ma għandhomx jitqiesu bħala tranżazzjonijiet inċidentali. Madankollu, il-fatt li d-dħul minn dawn it-tranżazzjonijiet huwa ogħla mid-dħul mill-attività li, skont l-impriża inkwistjoni, hija l-attività prinċipali tagħha, ma huwiex biżżejjed sabiex teskludi l-klassifikazzjoni tagħhom bħala tranżazzjonijiet inċidentali skont it-tifsira ta' din id-dispożizzjoni[13].

11 Fil-verżjoni Franċiża, iż-żewġ termini huma saħansitra identiċi (caractères d'opérations accessoires). L-istess japplika għall-verżjoni Rumena (operațiuni accesorii). Madankollu, dan ma japplikax għall-verżjoni Ġermaniża (Nebenumsatz vs Hilfsumsatz) u l-verżjoni Ingliża (ancillary transactions vs incidental transactions).

12 Sentenza tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punt 31) biċ-ċitazzjoni tas-sentenza tad-29 ta' April 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punt 76) u s-sentenza tal-11 ta' Lulju 1996, Régie dauphinoise (C-306/94, EU:C:1996:290, punt 22).

13 Sentenza tad-29 ta' April 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punt 77).

43. Din id-dikjarazzjoni tista' tkun minnha fir-rigward tal-Artikolu 174(2) tad-Direttiva dwar il-VAT u anki tat-tnaqqis *pro rata*, iżda mhux tal-eżenzjoni fiskali minħabba raġunijiet ta' semplifikazzjoni amministrattiva (regolament *de minimis*). L-ewwel waħda tikkonċerna tqassim tat-taxxa tal-input imħallsa fuq is-servizzi tal-input skont is-servizzi tal-output (din tapplika *pro rata*). L-aħħar waħda, madankollu, tittratta l-kwistjoni ta' meta ma tapplikax l-eżenzjoni fiskali minħabba li jinqabeż il-limitu tad-dħul mill-bejgħ, li jikkostitwixxi sempliċi limitu minimu (dwar it-tifsira u l-għan ara l-punti 22 *et seq*. iktar 'il fuq).

44. L-ammont tat-tranżazzjonijiet anċillari allegat huwa ta' importanza deċiżiva għal tali eżenzjoni fiskali. Tranżazzjonijiet ta' proprjetà immobbli eżentati mit-taxxa, pereżempju, li minn naħa tagħhom, diġà jaqbżu l-limitu ta' eżenzjoni previst fl-Artikolu 287, fil-fehma tiegħi, minħabba n-nuqqas ta' negliġibbiltà tagħhom, qatt ma jistgħu jkunu tranżazzjonijiet anċillari tal-hekk imsejħa impriża żgħira.

45. L-idea wara l-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT tidher li hija din: l-eżenzjoni fiskali ta' impriża eżentata għal raġunijiet ta' semplifikazzjoni amministrattiva ma għandhiex tkun eliminata permezz ta' tranżazzjonijiet ta' proprjetà immobbli eżentati mit-taxxa li huma xi ftit jew wisq inċidentali, b'mod partikolari ta' darba lil hinn mill-attività prinċipali tal-impriża u li ma għandhom l-ebda influwenza fuq l-ammont tad-dħul ta' taxxa.

46. Il-proposta tal-Kummissjoni tal-1973 tinkludi l-formulazzjoni li "tranżazzjonijiet xi ftit jew wisq okkażjonali li permezz tagħhom il-volum tad-dħul mill-bejgħ jiżdied artifiċjalment minn sena għall-oħra" u tranżazzjonijiet li "ma jagħtux stampa realistika tad-daqs tal-impriża" [traduzzjoni mhux uffiċjali], għandhom jiġu esklużi[14]. Dan huwa kkonfermat bit-tieni paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT. Din teskludi espressament il-bejgħ ta' investimenti tal-impriża mill-kalkolu tal-limitu tad-dħul mill-bejgħ.

47. Ir-raġuni għal dan preżumibbilment hija sabiex jiġi evitat li fir-relazzjoni bejn il-persuni taxxabbli eżentati mit-taxxa (jiġifieri l-hekk imsejħa impriżi żgħar) jinħoloq bejniethom trattament differenti fir-rigward tal-VAT (waħda tibqa' impriża żgħira eżentata mit-taxxa, l-oħra titlef dan l-istatus) permezz ta' tali "tranżazzjonijiet straordinarji".

48. Eżempju wieħed huwa l-kiri permanenti ta' proprjetà privata. Jekk il-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 288 tad-Direttiva dwar il-VAT ma jneħħix mill-ġdid din it-tranżazzjoni mill-kalkolu, impriża waħda jkollha tintaxxa d-dħul mill-bejgħ annwali kollu mill-attività l-oħra tagħha. Impriża komparabbli li ma tikrix tali proprjetà privata, min-naħa l-oħra, tista' tkompli tibbenefika mill-eżenzjoni fiskali. Madankollu, iċ-ċirkustanza ftit jew wisq inċidentali tal-użu ta' beni oħra ma għandha l-ebda influwenza fuq l-istatus bażiku bħala "impriżi żgħar" fil-kompetizzjoni bejniethom. Ma hemm l-ebda rabta suffiċjenti mal-attività ekonomika effettiva tal-hekk imsejħa impriża żgħira. Bħala riżultat, il-preżunzjoni ta' tranżazzjonijiet anċillari hija kwistjoni ta' evalwazzjoni[15].

49. Fl-opinjoni tiegħi, il-kunċett ta' tranżazzjoni anċillari jinkludi biss dawk it-tranżazzjonijiet li ma għandhom ebda rabta mill-qrib mal-attività (effettiva) taxxabbli tal-persuna taxxabbli. Din ir-rabta ma teżistix, jekk dawn (1) jikkostitwixxu atti uniċi u straordinarji lil hinn mill-attività prinċipali tal-impriża jew (2) ma jeħtiġux użu estensiv ta' oġġetti u servizzi fi ħdan il-qafas tal-impriża, iżda għandhom ikunu meqjusa separatament u f'dan ir-rigward għandhom biss natura *de minimis* (jista' jkun konċepibbli, ara, pereżempju, il-punt 44, il-kiri negliġibbli ta' proprjetà privata).

14 Motivazzjoni għall-Artikolu 25 (impriżi żgħar) fil-paġna 29 fil-proposta tal-Kummissjoni tal-20 ta' Ġunju 1973, COM (73) 950 final.
15 Ara f'dan is-sens Stadie, H. in Rau/Dürrwächter, *UStG*, § 19 nota 112 (verżjoni: 183 ta' Lulju 2019).

D. Fuq l-applikazzjoni għall-każ speċifiku

50. F'każ speċifiku, għalhekk, għandu jiġi ċċarat, jekk il-kiri tal-proprjetà immobbli li fiha r-rikorrent huwa attiv bħala prattikant fl-insolvenza għandux rabta mill-qrib mal-attività taxxabbli effettiva tar-rikorrent.

51. Din jidhirli li hija dubjuża. Fil-każ preżenti, il-kiri tal-proprjetà immobbli la huwa inċidentali u lanqas ma huwa separat mill-attività taxxabbli (ta' konsulenza) effettiva tar-rikorrent. Minn naħa, huwa juża l-proprjetà nnifisha bħala sede għall-attività taxxabbli tiegħu bħala prattikant fl-insolvenza. Għaldaqstant, ma hemm l-ebda kiri indipendenti mill-attività tal-impriża.

52. Min-naħa l-oħra, skont il-qorti tar-rinviju, ir-rikorrent jikri l-proprjetà immobbli lil impriża li fiha huwa stess azzjonist u amministratur u li magħha huwa stess jaġixxi bħala konsulent. Dan ma huwiex att ta' darba li ma għandux l-intenzjoni li jiżnatura l-kalkolu tad-dħul mill-bejgħ annwali (ara l-punt 45 iktar 'il fuq). Pjuttost, hemm rabta qawwija (ara l-punt 48 iktar 'il fuq) mal-attività (ta' konsulent) tar-rikorrent, li hija effettivament taxxabbli.

53. B'konformità mal-opinjoni tal-Kummissjoni u tar-Rumanija, għalhekk ma għadux possibbli li wieħed jitkellem dwar attività trivjali lil hinn mill-attività ekonomika effettiva (ta' konsulenza) tar-rikorrent minħabba r-rabta fattwali u personali mill-qrib.

54. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha l-ġurisdizzjoni primarja li tinterpreta d-dritt tal-Unjoni. L-applikazzjoni tal-prinċipji ta' interpretazzjoni msemmija iktar 'il fuq u l-klassifikazzjoni assoċjata huma kompitu li għandu jitwettaq mill-qorti tar-rinviju.

V. Konklużjoni

55. Għaldaqstant, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għat-talba għal deċiżjoni preliminari mill-Curtea de Apel Timişoara (il-Qorti tal-Appell ta' Timişoara, ir-Rumanija):

Il-kunċett ta' tranżazzjonijiet ta' proprjetà immobbli li jkollhom in-natura ta' tranżazzjonijiet anċillari jinkludi t-tranżazzjonijiet kollha eżentati mit-taxxa fis-sens tal-Artikolu 135(1)(j), (k) u (l) tad-Direttiva 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, li ma għandhom ebda rabta mill-qrib mal-attività taxxabbli (effettiva) tal-impriża u huma negliġibbli, jiġifieri ma jaqbżux huma stess il-limitu ta' eżenzjoni. Ir-rabta iktar mill-qrib ma teżistix, jekk dawn jew jikkostitwixxu atti uniċi lil hinn mill-attività prinċipali tal-impriża jew ma jeħtiġux użu estensiv ta' oġġetti u servizzi tal-impriża.