



Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

13 ta' Ġunju 2013*

“Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud — Direttiva 2006/112/KE — Artikolu 9(1) — Kunċett ta' ‘persuna taxxabbli’ — Persuna fiżika — Provvista ta' servizz taxxabbli — Provvista ta' servizz okkażjonali — Assenza ta' rabta ma' attività professjonali rreġistrata u suġġetta għall-VAT — Uffiċjal eżekuttiv indipendenti”

Fil-Kawża C-62/12,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Administrativen sad – Varna (il-Bulgarija), permezz tad-deċiżjoni tal-1 ta' Frar 2012, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-7 ta' Frar 2012, fil-proċedura

Galin Kostov

vs

Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravljenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravljenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn A. Tizzano, President tal-Awla, M. Berger, A. Borg Barthet (Relatur), E. Levits u J.-J. Kasel, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Wathelet,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għad-Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravljenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravljenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, minn S. Zlateva,
- għall-Gvern Bulgaru, minn E. Petranova u T. Ivanov, bħala aġenti,
- għall-Gvern Rumun, minn R.-H. Radu, bħala aġent, assistit minn R.-I. Munteanu u I. Bara, konsulenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u V. Savov, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-28 ta' Frar 2013,

* Lingwa tal-kawża: il-Bulgaru.

tagħti l-preżenti

Sentenza

- 1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-kunċett ta' persuna suġġetta għat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-“VAT”) taħt is-sistema tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-“Direttiva VAT”).
- 2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn G. Kostov u d-Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlennie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlennie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direttur tad-Direttorat “Rikors u Amministrazzjoni tal-eżekuzzjoni” għall-belt ta' Varna, fi hdan l-amministrazzjoni ċentrali tal-Aġenzija nazzjonali tad-dhul pubbliku, iktar 'il quddiem id-“Direktor”), fir-rigward ta' stima ta' taxxa dwar it-tranzazzjonijiet marbuta ma' kuntratt ta' mandat.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

- 3 Skont l-Artikolu 2 tad-Direttiva VAT:

“1. It-transazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għall-VAT:

- a) il-provvista ta' merkanzija magħmula bi hlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali;

[...]

- (ċ) il-provvista ta' servizzi bi hlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali;

[...]”

- 4 L-Artikolu 9 tad-Direttiva VAT jipprovdi kif ġej:

“1. ‘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.

L-attivitajiet ekonomiċi msemmija fil-paragrafu 1 għandhom jinkludu l-attivitajiet kollha ta' produtturi, kummerċjanti u persuni li jagħtu, magħduda attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet. L-isfruttament ta' proprjetà tangibbli jew intangibbli għal skopijiet ta' dhul minnha fuq bażi kontinwa għandha b'mod partikolari titqies bħala attività ekonomika.

2. Minbarra l-persuni msemmija fil-paragrafu 1, kwalunkwe persuna li, fuq bażi okkażjonali, tipprovdi mezz ġdid ta' trasport, li hu mibgħut jew ttrasportat lill-konsumatur mill-bejjieġh jew mil-konsumatur, jew f'isem il-bejjieġh jew il-konsumatur, għal destinazzjoni 'l barra mit-territorju ta' Stat Membru iżda fit-territorju tal-Komunità, titqies ukoll bħala persuna taxxabbli.”

5 L-Artikolu 12(1) tad-Direttiva VAT jipprovdi:

“L-Istati Membri jistgħu jikkunsidraw bħala persuna taxxabbli lil kull min iwettaq transazzjoni, fuq bażi okkażjonali, li jkollha x’taqsam ma’ l-attivitajiet imsemmija fit-tieni subparagrafu ta’ l-Artikolu 9(1) u partikolarment waħda mit-transazzjonijiet li ġejjin:

- a) il-provvista, qabel l-ewwel okkupazzjoni, ta’ bini jew parti minn bini u ta’ l-art li fuqha jinstab il-bini;
- b) il-provvista ta’ art għall-bini.”

6 L-Artikolu 14 ta’ din id-direttiva jipprovdi:

“1. ‘Provvista ta’ merkanzija’ 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:

[...]

(ċ) it-trasferiment ta’ oġġetti skond kuntratt li bih titħallas kummissjoni meta jsir xiri jew bejgħ.

[...]”

Id-dritt Bulgaru

7 L-Administrativen sad – Varna (qorti amministrattiva ta’ Varna, il-Bulgarija) tibbaża ruħha fuq id-dispożizzjonijiet segwenti tal-liġi dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, iktar ‘il quddiem iż-“ZDDS”).

8 Skont l-Artikolu 2 taż-ZDDS:

“Dawn li ġejjin għandhom ikunu suġġetti [għall-VAT]:

Kull kunsinna ta’ oġġetti u kull provvista ta’ servizzi bi hłas;

[...]”

9 Skont l-Artikolu 3 taż-ZDDS:

“(1) Għandha titqies bħala ‘persuna taxxabbli’ kull persuna li, b’mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x’ikun l-iskop jew ir-riżultati ta’ din l-attività.

(2) L-attività ekonomika indipendenti hija l-attività ta’ produtturi, kummerċjanti u persuni li jagħtu servizzi, magħduda attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet, inklużi wkoll il-professjonijiet ta’ uffiċjal eżekuttiv privat u ta’ nutar. Kull attività eżerċitata regolarment jew b’mod professjonali, bi hłas, inkluż l-użu ta’ proprjetà tangibbli jew intangibbli għal skopijiet ta’ dhul minnha fuq bażi kontinwa għandha wkoll titqies bħala attività ekonomika. [...]”

10 Il-punt 4 tal-Artikolu 6(2) taż-ZDDS jikklassifika l-provvista ta’ beni bħala “il-forniment effettiv tal-proprjetà lil persuna li taġixxi f’isimha u f’isem haddiehor”.

- 11 Skont l-Artikolu 8 taż-ZDDS, servizz fis-sens ta' din il-liġi huwa dak kollu li għandu valur, imma li ma hu la merkanzija, la flus fiċ-ċirkulazzjoni u lanqas munita barranija, użati bħala mezz ta' ħlas.

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

- 12 G. Kostov jeżerċita l-professjoni ta' uffiċjal eżekuttiv privat b'mod indipendenti fil-Bulgarija. Huwa hu rreġistrat għall-għanijiet tal-VAT abbażi tal-Artikolu 96(1) taż-ZDDS.
- 13 Fit-13 ta' Novembru 2008, G. Kostov ikkonkluda, mal-kumpannija Bon Marin AD (iktar 'il quddiem "Bon Marin"), kuntratt ta' mandat (iktar 'il quddiem il-"kuntratt"). Skont dan il-kuntratt, G. Kostov assumu l-kwalità ta' mandatarju ta' Bon Marin sabiex jippreżenta offerti fil-kuntest ta' tliet proċeduri ta' bejgħ bi rkant ta' tliet immobbli parzjalment mibnija miżmuma taħt is-sistema tal-proprjetà privata tal-Istat, amministrati mill-Ministeru tad-Difiża u li għandhom kejl superficjali ta' madwar 40,000 m². Huwa kien ukoll intrabat, fil-każ li l-immobbli jiġu liberati favur tiegħu, li jċedi t-titolu ta' proprjetà fuq dawn l-immobbli lil Bon Marin.
- 14 Il-mandanti, Bon Marin, intrabtet li tipprovdi l-mezzi finanzjarji neċessarji għall-akkwist previst bil-kuntratt, li takkwista t-titoli ta' proprjetà fuq il-beni li G. Kostov ikun xtara ineżekuzzjoni tal-mandat tiegħu u li thallsu r-remunerazzjoni miftiehma ta' 50,000 leva Bulgara (BGN) (bejn wiehied u iehor EUR 25,500).
- 15 Din ir-remunerazzjoni kienet thallset fl-istess jum tal-firma tal-kuntratt, li kien jipprovdi wkoll li din ir-remunerazzjoni kellha tinżamm minn G. Kostov fil-każ li l-offerti ma jirnexxux.
- 16 F'Mejju 2009, G. Kostov kien akkwista, mingħand l-Istat, it-titoli ta' proprjetà fuq l-immobbli msemmija fil-kuntratt ta' mandat.
- 17 Fit-30 ta' Ġunju 2009, bi ftehim mal-mandatarju, Bon Marin ċediet lil Bleyk Siy Kapital EOOD id-drittijiet u l-obbligi kollha tagħha li jitnisslu mill-kuntratt inkwistjoni.
- 18 Il-kawża dwar il-VAT inholqot minn rettifika ta' stima ta' taxxa maħruġa mill-ispezzjoni tat-taxxi kompetenti għall-belt ta' Varna. Skont din l-istima, G. Kostov kien irċieva r-remunerazzjoni tiegħu ta' BGN 50 000 b'kontraparti għal provvista ta' servizzi taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 12 taż-ZDDS, li kien wettaq fil-kwalità ta' persuna taxxabbli għall-VAT u kellu għaldaqstant iħallas din it-taxxa fuq dan l-ammont.
- 19 Wara rikors amministrattiv, ir-rettifika ta' stima ta' taxxa kienet giet ikkonfermata mid-Direktor.
- 20 G. Kostov ippreżenta rikors kontra din l-istima billi argumenta li l-provvista ta' servizzi tiegħu kienet saret b'mod incidentali u fl-assenza ta' xi rabta mal-attività ekonomika indipendenti tiegħu ta' uffiċjal eżekuttiv privat, l-unika attività li dwarha huwa kien irreġistrat għall-VAT.
- 21 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Administrativen sad – Varna ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

“Persuna fiżika rreġistrata għall-VAT, minhabba l-attivitajiet tagħha ta' uffiċjal eżekuttiv li hija teżerċita privatament, għandha tiġi kkunsidrata bħala persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva [VAT] u hija obbligata thallas il-VAT skont l-Artikolu 193 tad-Direttiva [VAT] fir-rigward ta' servizz okkażjonali, li ssehh fin-nuqqas ta' rabta mal-attivitajiet tagħha bħala uffiċjal eżekuttiv?”

Fuq id-domanda preliminari

- 22 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li persuna sugġetta għall-VAT għall-attivitajiet tagħha bħala uffiċjal eżekuttiv għandhiex titqies bħala “persuna taxxabbli” għal kull attività ekonomika oħra eżerċitata b’mod okkażjonali.

Osservazzjonijiet preliminari

- 23 Sabiex din id-domanda tingħata risposta, għandu qabelxejn jiġi rrilevat li, għalkemm kemm il-qorti tar-rinviju kif ukoll id-Direktor, il-Gvern Bulgaru u l-Gvern Rumen jirraġunaw fuq il-bażi ta’ kuntratt ta’ mandat u ta’ provvista ta’ servizzi mill-mandatarju, il-Kummissjoni Ewropea tqis li fil-kawża prinċipali hemm involut kuntratt ta’ kummissjoni fis-sens tal-Artikolu 14(2) tad-Direttiva VAT u li, għaldaqstant, din il-kawża tikkonċerna għalhekk provvista ta’ beni.
- 24 F’dan ir-rigward, għandu jidfakkar li ma hijiex il-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tiddeciedi fuq l-interpretazzjoni u fuq l-applikabbiltà ta’ dispożizzjonijiet nazzjonali jew tistabbilixxi l-fatti rilevanti għas-soluzzjoni tal-kawża prinċipali.
- 25 Fil-fatt, fil-kuntest tat-tqassim tal-ġurisdizzjonijiet bejn il-qorti Komunitarji u dawk nazzjonali, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tiegħu inkunsiderazzjoni l-kuntest fattwali u l-leġiżlazzjoni li jaqgħu taħthom id-domandi preliminari, kif iddefiniti mid-deċiżjoni tar-rinviju (ara s-sentenzi tat-13 ta’ Novembru 2003, Neri, C-153/02, Ġabra p. I-13555, punti 34 u 35, kif ukoll tad-29 ta’ April 2004, Orfanopoulos u Oliveri, C-482/01 u C-493/01, Ġabra p. I-5257, punt 42).
- 26 F’dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi kkonstatat li l-qorti tar-rinviju, fid-deċiżjoni tar-rinviju tagħha, ikklassifikat il-kuntratt konkluz minn G. Kostov u Bon Marin bħala “kuntratt ta’ mandat”. Għaldaqstant, il-kunsiderazzjonijiet segwenti jippreżumu l-eżistenza ta’ kuntratt ta’ mandat u għalhekk ta’ provvista ta’ servizzi.

Fuq il-mertu

- 27 L-ewwel nett, għandu jidfakkar li, skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva VAT “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”. Barra minn hekk, skont it-tieni subparagrafu ta’ din id-dispożizzjoni, attività ekonomika essenzjalment tfisser “kwalunkwe” attività ta’ produttur, ta’ kummerċjant jew ta’ fornitur ta’ servizzi.
- 28 Minn dan isegwi li, għalkemm huwa minnu li minn qari *a contrario* tal-Artikolu 12(1) tad-Direttiva VAT jista’ jirriżulta li persuna li twettaq biss okkażjonalment tranżazzjoni li ġeneralment issir minn produttur, minn kummerċjant jew minn fornitur ta’ servizzi ma għandhiex, bħala regola ġenerali, titqies bħala “persuna taxxabbli” fis-sens ta’ din id-direttiva, ma jirriżultax neċessarjament minn din id-dispożizzjoni li persuna taxxabbli, li hija involuta f’ċertu qasam ta’ attività, li twettaq okkażjonalment tranżazzjoni li taqa’ taht qasam ieħor ta’ attività, ma hijiex sugġetta għall-VAT għal din it-tranżazzjoni.
- 29 Kuntrarjament, għandu jidfakkar, kif jirriżulta mill-premessa 5 tad-Direttiva VAT, li “sistema ta’ VAT tikseb l-oġġetti ta’ semplicità u ta’ newtralità meta t-taxxa hi mhaddma f’manjiera ġenerali kemm jista’ jkun.” Barra minn hekk, il-premessa 13 ta’ din id-direttiva tenfasizza li “sabiex titjieb in-natura non-diskriminatorja tat-taxxa, il-frazi ‘persuna taxxabbli’ għandha tkun definita b’tali mod li l-Istati Membri jkunu jistgħu jużawha biex tolqot persuni li jagħmlu ċerti transazzjonijiet kultant żmien”.

- 30 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Artikolu 12(1) tad-Direttiva VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li jikkonċerna biss lill-persuni li ma humiex diġà suġġetti għall-VAT għall-attivitajiet ekonomiċi prinċipali tagħhom. Min-naħa l-oħra, fir-rigward ta' tali persuni taxxabbli għall-VAT, bħal G. Kostov, ma tkunx, b'mod partikolari, skont l-għan ta' għbir sempliċi u ġenerali kemm jista' jkun tal-VAT, interpretazzjoni tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva VAT li ttiprovdi li l-kunċett ta' "attività ekonomika" li jinsab f'din id-dispożizzjoni ma jinkludix fi hdanu attività li, għalkemm hija eżerċitata biss okkażjonalment, taqa' taħt id-definizzjoni ġenerali ta' dan il-kunċett li jinsab fl-ewwel sentenza tal-imsemmija dispożizzjoni, u li hija eżerċitata minn persuna taxxabbli li teżerċita wkoll, b'mod permanenti, attività ekonomika oħra għall-finijiet tad-Direttiva VAT.
- 31 Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 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.

Fuq l-ispejjeż

- 32 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jiġihallu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (L-Ewwel Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 9(1) 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 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.

Firem