



Ġabra tal-ġurisprudenza

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

19 ta' Diċembru 2018*

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikoli 19 u 29 kif ukoll Artikolu 135(1)(l) – Trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom – Eżenzjoni tal-kiri ta' proprjetajiet immobbli – Kuntratt ta' kiri ta' proprjetà immobbli li sservi għal użu kummerċjali u tal-oġġetti mobbli neċessarji għal dan l-użu – Provvisti relatati mal-proprjetà immobbli li taw lok għat-tnaqqis tal-VAT – Aġġustament”

Fil-Kawża C-17/18,

li għandha bhala sugġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mit-Tribunalul Mureş (il-Qorti tal-Kontea ta' Mureş, ir-Rumanija), b'deċiżjoni tal-20 ta' Diċembru 2017, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fid-9 ta' Jannar 2018, fil-proċedura kriminali kontra

Virgil Mailat,

Delia Elena Mailat,

Apcom Select SA,

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

komposta minn F. Biltgen (Relatur), President tal-Awla, li qed jaġixxi bhala President tal-Għaxar Awla, E. Levits, u M. Berger, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: E. Sharpston,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal V. Mailat, minn L. Chiriac u O. D. Crăciun, avocați,
- għal D. E. Mailat, minn S. Bogdan u D.-S. Chertes, avocați,
- għall-Gvern Rumien, inizjalment minn R.-H. Radu, sussegwentement minn C.-R. Cantâr, O. C. M. Florescu u E. Gane, bhala aġenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn A. Armenia u R. Lyal, bhala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: ir-Rumen.

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawza tinqata' mingħajr konkluzjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

- 1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 19 u 29, kif ukoll tal-Artikolu 135(1)(l) tad-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, iktar 'il quddiem id-“Direttiva dwar il-VAT”).
- 2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' proċeduri kriminali mibdija kontra Virgil Mailat u Delia Elena Mailat kif ukoll kontra l-kumpannija kummerċjali li huma kienu l-amministraturi tagħha, Apcom Select SA, għal evażjoni fiskali, minħabba li, wara t-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) imħallsa fuq l-input għal xogħlijiet imwettqa fi proprjetà immobbli li sservi għall-attività kummerċjali tagħhom, huma ma aġġustawx l-imsemmija VAT fil-mument meta krew il-proprjetà immobbli inkwistjoni kif ukoll l-oġġetti mobbli neċessarji għat-tkomplija ta' din l-attività.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

- 3 L-Artikolu 19 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa fformulat kif ġej:

“F'każ ta' trasferiment, bi hłas jew mingħajr jew bħala kontribuzzjoni lil kumpannija, ta' l-assi kollha jew parti minnhom, l-Istati Membri jistgħu jikkunsidraw li ma tkunx saret provvista ta' merkanzija u li l-persuna li lilha tkun giet ittrasferita l-merkanzija għandha tkun trattata bħala s-suċċessur ta' min jagħmel it-trasferiment.

F'każijiet fejn id-destinatarju ma jkunx kompletament soġġett għat-taxxa, l-Istati Membri jistgħu jieħdu l-miżuri meħtieġa biex jimpedixxu d-distorsjoni tal-kompetizzjoni. Dawn jistgħu jadottaw ukoll kwalunkwe miżura meħtieġa biex jimpedixxu l-evażjoni jew l-evitar tat-taxxa permezz ta' l-użu ta' dan l-Artikolu.”

- 4 L-Artikolu 29 ta' din id-direttiva jipprevedi:

“L-Artikolu 19 għandu japplika fl-istess mod għall-provvista ta' servizzi.”

- 5 Skont l-Artikolu 135(1)(l) tal-imsemmija direttiva:

“L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin:

[...]

(l) [leasing u] il-kiri ta' proprjetà immobbli.”

Id-dritt Rumien

- 6 L-Artikolu 149 tal-Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (il-Liġi Nru 571/2003 dwar il-Kodiċi Fiskali), tat-23 ta' Diċembru 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Taqsima I, Nru 927 tat-23 ta' Diċembru 2003), fil-verżjoni tagħha fis-sehħ f'Diċembru 2007, jipprovdi:

“(1) Għall-finijiet ta' dan l-artikolu:

[...]

- d) it-taxxa mnaqqsa relatata mal-beni kapitali hija t-taxxa mhallsa jew dovuta relatata ma kull tranżazzjoni marbuta max-xiri, mal-manifattura, mal-kostruzzjoni, mat-trasformazzjoni jew mal-modernizzazzjoni ta' dawn il-beni, bl-esklużjoni tat-taxxa mhallsa jew dovuta għat-tiswija jew għall-manutenzjoni tal-imsemmija beni jew tat-taxxa relatata max-xiri tal-ispare parts intiżi għat-tiswija jew għall-manutenzjoni tal-beni kapitali.

[...]

- (4) L-aġġustament tat-taxxa mnaqqsa msemmija fil-paragrafu 1(d) jitwettaq:

- a) meta l-beni kapitali jintuza mill-persuna taxxabbli:

1. kollha jew parti minnha, għal għanijiet oħra minbarra l-attivitajiet ekonomiċi;
2. għal tranżazzjonijiet li ma jagħtux dritt għal tnaqqis tat-taxxa;
3. għal tranżazzjonijiet li jagħtu dritt għal tnaqqis tat-taxxa differenti mit-tnaqqis inizjalment imwettaq;

[...]”

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

- 7 Apcom Select, amministrata minn V. u D. E. Mailat, għamlet, matul ix-xahar ta' Meju 2007, xogħlijiet ta' investiment li twettqu matul il-perijodu 2006–2007 f'bini li fih hija kienet topera ristoranti. L-imsemmija kumpannija bbenefikat mit-tnaqqis tal-VAT għal dawn ix-xogħlijiet kif ukoll għall-assi fissi u l-beni relatati mal-operat tal-imsemmi ristoranti.
- 8 Fix-xahar ta' Diċembru 2007, din l-istess kumpannija kkonkludiet, fil-kuntest ta' skema ta' ezenzjoni mill-hlas tal-VAT, kuntratt ta' kiri ma' kumpannija kummerċjali oħra, fir-rigward tal-proprjetà immobbli inkwistjoni kif ukoll l-assi fissi u l-beni relatati mal-operat tar-ristorant. Il-persuna li tikri komplet l-operat kummerċjali tar-ristorant taht l-istess isem tad-ditta. Waqt il-konklużjoni tal-imsemmi kuntratt, V. u D. E. Mailat ma wettqex l-aġġustament tal-VAT abbażi tal-VAT imnaqqsa għax-xogħol imwettaq kif ukoll għall-assi fissi u l-beni relatati mal-operat tar-ristorant, filwaqt li, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali, huma kellhom l-obbligu li jagħmlu dan.
- 9 Huwa f'dan il-kuntest li V. u D. E. Mailat, kif ukoll Apcom Select, huma suġġetti għal proċedimenti kriminali quddiem il-qorti tar-rinviju, fuq l-inizjattiva tad-Direttorat Nazzjonali Kontra l-Korruzzjoni, għal evażjoni fiskali.
- 10 F'dan il-każ, V. u D. E. Mailat isostnu li l-kiri, permezz ta' Apcom Select, tal-bini li fih huma joperaw ristoranti, bit-tagħmir u bl-assi marbuta mal-operat tar-ristorant, lil kumpannija kummerċjali oħra, jikkostitwixxi trasferiment ta' impriża, fis-sens tal-Artikoli 19 u 29 tad-Direttiva dwar il-VAT, u li, għaldaqstant, Apcom Select kellha d-dritt li tnaqqas il-VAT relatata max-xogħlijiet ta' modernizzazzjoni mwettqa matul il-perijodu 2006–2007, mingħajr il-htieġa ta' aġġustament tal-VAT favur l-Istat fil-mument tal-konklużjoni tal-kuntratt ta' kiri.

11 F'dawn iċ-ċirkustanzi, it-Tribunalul Mureş (il-Qorti tal-Kontea ta' Mureş, ir-Rumanija), iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

- “1) Il-konkluzjoni ta' ftehim li permezz tiegħu kumpannija tikri bini lil kumpannija oħra li fih kienu jitwettqu attivitajiet speċifiċi ta' għoti ta' alimentazzjoni lill-pubbliku f'ristorant, flimkien mat-tagħmir u mal-beni tal-inventarju kollha, u l-kumpannija kerrejja tkompli twestaq l-istess attivitajiet ta' għoti ta' alimentazzjoni lill-pubbliku f'ristorant bl-istess isem bħal dak użat preċedentement, tikkostitwixxi trasferiment ta' attività fis-sens tal-Artikolu 19 u tal-Artikolu 29 tad-Direttiva [dwar il-VAT]?”
- 2) Fil-każ ta' risposta fin-negattiv għall-ewwel domanda, l-operazzjoni deskritta tirrappreżenta provvista ta' servizzi li tista' titqies bħala kiri ta' proprjetà immobbli fis-sens tal-Artikolu 135(1)(l) tad-Direttiva tal-VAT jew bħala provvista ta' servizzi kumplessi li ma tistax titqies bħala “[...]kiri ta' proprjetà immobbli[...]” u li hija taxxabli skont il-liġi?”

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

- 12 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk il-kunċett ta' “trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom”, fis-sens tal-Artikolu 19 tad-Direttiva [dwar il-VAT], għandux jiġi interpretat fis-sens li jkopri t-tranzazzjoni li biha bini li kien iservi għal użu kummerċjali jinkera, bit-tagħmir kollu tiegħu kif ukoll bil-prodotti għall-konsum intizi għal dan l-użu, meta min jikri jkompli dan l-operat taht l-istess isem tad-ditta.
- 13 Sabiex tingħata risposta għal din id-domanda, għandu jiġi rrilevat li l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 19 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa redatt f'termini identiċi għal dawk tal-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dhul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), u li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar din l-aħħar dispożizzjoni tista' tiġi trasposta, *mutatis mutandis*, għall-ewwel paragrafu tal-Artikolu 19 tad-Direttiva dwar il-VAT. Skont din il-ġurisprudenza, l-għan ta' din id-dispożizzjoni huwa li jiffaċilita t-trasferimenti ta' impriżi, billi jissimplifikahom u billi jevita li r-rizorsi tal-benefiċjarju jiġu sugġetti għal piż fiskali sinjifikattiv li huwa kien, fi kwalunkwe każ, jirkupra iktar 'il quddiem permezz ta' tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-27 ta' Novembru 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punt 39, u tal-10 ta' Novembru 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punt 23).
- 14 Fir-rigward tal-kunċett ta' “trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom” il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li dan il-kunċett għandu jiġi interpretat fis-sens li jkopri t-trasferiment tal-avvjament jew ta' parti awtonoma ta' impriża li tinkludi elementi korporali u, jekk ikun il-każ, inkorporali li, flimkien, jikkostitwixxu impriża jew parti minn impriża li tista' teżerċita attività ekonomika awtonoma, iżda ma jkoprix is-sempliċi trasferiment ta' assi, bħall-bejgħ ta' stokk ta' prodotti (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-27 ta' Novembru 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punt 40, u tal-10 ta' Novembru 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punt 24).
- 15 Minn din l-istess ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta wkoll li, sabiex ikun hemm trasferiment tal-avvjament jew ta' parti awtonoma ta' impriża, hemm bżonn li l-elementi kollha ttrasferiti jkunu suffiċjenti sabiex jippermettu t-tkomplija ta' attività ekonomika awtonoma u li l-kwistjoni dwar jekk dawn l-elementi kollha għandhomx jew le jinkludu proprjetajiet immobbli kif

- ukoll oġġetti mobbli għandha tiġi evalwata fid-dawl tan-natura tal-attività ekonomika inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' Novembru 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punti 25 u 26).
- 16 Il-Qorti tal-Ġustizzja, barra minn hekk, iddeċidiet li għandha tinghata importanza partikolari għan-natura tal-attività ekonomika li t-tkomplija tagħha hija prevista fil-kuntest tal-evalwazzjoni globali tal-fatti li għandha titwettaq sabiex jiġi ddeterminat jekk it-tranzazzjoni inkwistjoni taqax taht il-kuncett ta' "trasferiment tal-assi kollha", fis-sens tad-Direttiva dwar il-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' Novembru 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punt 32).
 - 17 Għalhekk, fil-każ fejn attività ekonomika ma tehtieġx l-użu ta' bini partikolari jew ta' tagħmir b'installazzjonijiet fissi indispensabbli għat-tkomplija tal-attività ekonomika, jista' jkun hemm trasferiment tal-assi kollha, fis-sens tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 19 tad-Direttiva dwar il-VAT, anki mingħajr it-trasferiment tad-dritt għall-proprjetà fuq proprjetà immobbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' Novembru 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punt 27).
 - 18 Fir-rigward tal-attivitajiet ekonomiċi li jikkonsistu fl-operat ta' grupp indissoċjabbli ta' oġġetti mobbli u immobbli, il-Qorti tal-Ġustizzja, barra minn hekk, ikkunsidrat li ma hemmx trasferiment tal-assi kollha, fis-sens tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 19 tad-Direttiva dwar il-VAT, meta ċ-ċessjonarju ma jkunx fil-pussess tal-bini. B'mod partikolari, jekk il-bini kummerċjali huwa mġhammar b'installazzjonijiet fissi mehtieġa għat-tkomplija tal-attività ekonomika, din il-proprjetà immobbli għandha tkun tiffirma parti mill-elementi ttrasferiti sabiex ikun jista' jiġi kkunsidrat bħala trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom fis-sens tad-Direttiva dwar il-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' Novembru 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punt 28).
 - 19 Fir-rigward tal-attività inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jiġifieri l-operat ta' ristoranti, għandu jiġi kkonstatat li din hija attività li, bħala prinċipju, ma tistax tiġi eżerċitata mingħajr bini kummerċjali. Fil-fatt, minbarra s-servizz tar-ristorazzjoni ambulanti, l-attività ta' ristorazzjoni timplika li l-operatur għandu bini li jista' jintuża bħala kċina, li fih jista' jzomm t-tagħmir, il-materjal u l-materja prima mehtieġa għat-tħejjija tal-platti. Issa, il-kawża prinċipali ma tikkonċernax attività ta' ristorazzjoni ambulanti, iżda l-operat ta' stabbiliment f'indirizz fiss, li għandu kemm kċina kif ukoll kamra tal-ikel.
 - 20 Għandu jtfakkar li, għalkemm tikkonsisti f'attività ekonomika li ma tistax tiġi eżerċitata mingħajr il-pussess ta' bini kummerċjali, ma huwiex neċessarju, sabiex tiġi żgurata t-tkomplija ta' ċerti attivitajiet ekonomiċi ttrasferiti, li l-proprjetarju tal-avvjament ikun ukoll il-proprjetarju tal-proprjetà immobbli li fih jinsab in-negożju (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' Novembru 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punt 34). Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, meta t-tkomplija tal-attività ekonomika inkwistjoni tkun teziġi li x-xerrej juża l-istess bini bħal dak li kellu l-bejgiegħ, xejn ma jipprekludi, bħala prinċipju, li dan il-pussess jiġi ttrasferit permezz tal-konkluzjoni ta' kuntratt ta' kiri (sentenza tal-10 ta' Novembru 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punt 36).
 - 21 Madankollu, għandu jiġi speċifikat li l-kawża li waslet għas-sentenza tal-10 ta' Novembru 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724), li fil-kuntest tagħha l-Qorti tal-Ġustizzja għamlet dawn il-kunsiderazzjonijiet, kienet tikkonċerna t-trasferiment, għall-benefiċċju ta' operatur ġdid tal-attività kummerċjali inkwistjoni f'din il-kawża, tal-proprjetà tal-istokk tal-merkanzija u tat-tagħmir użat għal din l-attività, li kienu meqjusa li jikkostitwixxu sett ta' oġġetti mobbli suffiċjenti sabiex tiġi żgurata t-tkomplija tal-imsemmija attività.
 - 22 Għall-kuntrarju, f'dan il-każ, mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li l-elementi kollha mehtieġa għall-eżerċizzju tal-attività ekonomika inkwistjoni fil-kawża prinċipali kienu biss is-sugġett ta' kiri u li ma kien hemm l-ebda trasferiment ta' drittijiet għall-proprjetà relatati.
 - 23 Issa, tali tqeġhid għad-dispożizzjoni ta' dawn l-elementi kollha ma tikkostitwixxix trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom, fis-sens tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 19 tad-Direttiva dwar il-VAT.

- 24 Sabiex tinghata risposta utli lill-qorti tar-rinviju, għandu madankollu jiġi rrilevat li, mill-osservazzjonijiet ipprezentati quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li għadd ta' oġġetti mobbli, kienu mhux mikrija, iżda mibjugħa liċ-ċessjonarju. Hija l-qorti nazzjonali li finalment għandha tiddetermina jekk dawn l-oġġetti kinux jippermettu, waħedhom, liċ-ċessjonarju jkompli l-attività ekonomika inkwistjoni b'mod awtonomu, jew jekk il-proprjetà immobbli li hija s-sugġett tal-kuntratt ta' kiri inkwistjoni fil-kawża prinċipali kinitx mghammra b'installazzjonijiet neċessarji għat-tkomplija ta' din l-attività ekonomika.
- 25 Barra minn hekk, għandu jingħad ukoll, minn naħa, li sabiex jaq' taht il-kunċett ta' "trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom", fis-sens tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 19 tad-Direttiva dwar il-VAT, huwa neċessarju li ċ-ċessjonarju kellu l-intenzjoni li juża l-avvjament jew il-parti ta' impriża ttrasferita u mhux sempliċement li jillikwida immedjatament l-attività kkonċernata kif ukoll, jekk ikun il-każ, li jbiegħ l-istokk (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Novembru 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punt 44).
- 26 F'dan ir-rigward, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, l-intenzjonijiet tax-xerrej jistgħu jew, f'ċerti każijiet, għandhom jittiehdu inkunsiderazzjoni matul evalwazzjoni globali taċ-ċirkustanzi ta' operazzjoni, sakemm dawn ikunu sostnuti minn elementi oġġettivi (sentenza tal-10 ta' Novembru 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punt 38).
- 27 Issa, għalkemm huwa minnu li, fil-kawża prinċipali, huwa paċifiku li l-persuna li tikri kompliet matul iktar minn sentejn l-attività ekonomika awtonoma eżerċitata preċedentement minn sid il-kera u li, kif jirriżulta mill-osservazzjonijiet ipprezentati lill-Qorti tal-Ġustizzja, hadet l-impjegati, zammet l-istess fornituri u onorat l-impenji kummerċjali li diġà ttiehdu minn sid il-kera fil-konfront tal-klijenti ta' dan tal-aħħar, xorta jibqa' l-fatt li din il-persuna li tikri qatt ma kienet f'pożizzjoni li, bhala tali, tillikwida l-attività kkonċernata, sa fejn, peress li ma saritx proprjetarja ta' parti kbira mill-elementi neċessarji għall-operat tal-imsemmija attività, hija ma kellhiex il-kapaċità li tiddisponi minnha.
- 28 Min-naħa l-oħra, għalkemm huwa minnu li elementi bħalma huma t-tul permess tal-kirja u l-modalitajiet miftiehma għat-tmiem tagħha għandhom jittiehdu inkunsiderazzjoni waqt l-evalwazzjoni globali tal-operazzjoni ta' trasferiment ta' assi, fis-sens tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 19 tad-Direttiva dwar il-VAT, xorta jibqa' l-fatt li la t-tul tal-kirja u lanqas il-possibbiltà ta' xoljiment ta' din tal-aħħar permezz ta' preavviż qasir ma huma, fihom innifishom, determinanti sabiex jiġi konkluż li ċ-ċessjonarju kellu l-intenzjoni li jillikwida immedjatament l-avvjament jew il-parti ta' impriża ttrasferita (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' Novembru 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punti 42 u 43). Issa, peress li, f'dan il-każ, kif jirriżulta mill-punt preċedenti, min jikri mingħand Apcom Select bl-ebda mod ma seta jipproċedi bil-likwidazzjoni tal-attività ekonomika kkonċernata, il-fatt li l-applikazzjoni tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 19 tad-Direttiva dwar il-VAT ma tistax tiġi rrifjutata biss abbażi ta' wieħed minn dawn il-motivi biss (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' Novembru 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punti 42 sa 44) huwa irrilevanti għall-klassifikazzjoni tat-tranzazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali fid-dawl ta' din id-dispożizzjoni.
- 29 Barra minn hekk, għandu jifakkar li l-fatt li l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 19 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi li l-benefiċjarju għandu jitqies bhala s-suċċessur taċ-ċedent, ma jagħmilx il-kontinwazzjoni ta' din il-persuna kundizzjoni għall-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Novembru 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punt 43). Għaldaqstant, il-fatt li, f'dan il-każ, il-benefiċjarju kompli bl-operat tal-attività taht l-istess isem tad-ditta bħaċ-ċedent, huwa wkoll irrilevanti sabiex jiġi ddeterminat jekk it-tranzazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali taqax jew le taht l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 19 tad-Direttiva dwar il-VAT.
- 30 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-kunċett ta' "trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom", fis-sens tal-Artikolu 19 tad-Direttiva dwar il-VAT, għandu jiġi interpretat fis-sens li huwa ma jkoprix it-tranzazzjoni li permezz tagħha proprjetà immobbli

li kienet isservi għal użu kummerċjali tinkera, bit-tagħmir kollu tagħha kif ukoll bil-prodotti għall-konsum meħtieġa għal dan l-użu, minkejja li min jikri jkompli l-attività ta' sid il-kera taht l-istess isem tad-ditta.

Fuq it-tieni domanda

- 31 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 135(1)(l) tad-Direttiva dwar il-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li kuntratt ta' kiri ta' proprjetà immobbli li kienet isservi għal użu kummerċjali kif ukoll tat-tagħmir kollu tagħha u tal-prodotti għall-konsum meħtieġa għal dan l-użu jikkostitwixxix “kiri ta' proprjetajiet immobbli”, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, jew jekk tali kuntratt għandux jitqies bħala provvista ta' servizz kumpless.
- 32 Sabiex tingħata risposta għal din id-domanda, għandu jinfakkar li mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirrizulta li, f'ċerti ċirkustanzi, diversi provvisti formalment distinti, li jistgħu jiġu pprovduti separatament u għalhekk jagħtu lok, separatament, għal tassazzjoni jew għal eżenzjoni, għandhom jitqiesu li huma tranżazzjoni unika meta ma jkunux indipendenti (sentenza tas-27 ta' Ġunju 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 33 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ddecidiet li provvista għandha tiġi kkunsidrata bħala unika meta żewġ elementi jew atti, jew iktar, ipprovduti mill-persuna taxxabli jkunu tant marbuta mill-qrib li jiffirmaw, ogġettivament, provvista ekonomika waħda u indiviżibbli li d-diviżjoni tagħha tkun ta' natura artifiċjali (sentenza tas-27 ta' Ġunju 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 34 Dan huwa wkoll il-każ meta provvista waħda jew iktar jikkostitwixxu provvista prinċipali u l-provvista jew il-provvisti l-oħra jikkostitwixxu provvista anċillari waħda jew iktar li għalihom tapplika l-istess sistema fiskali li hija applikabbli għall-provvista prinċipali. B'mod partikolari, provvista għandha titqies li hija anċillari għal provvista prinċipali meta ma tkunx tikkostitwixxi għan fiha nnifisha għall-klijenti, iżda mezz sabiex jitgawda aħjar is-servizz prinċipali pprovdut mill-fornitur (sentenza tas-27 ta' Ġunju 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 35 Għalkemm huwa minnu li hija l-qorti nazzjonali li għandha tiddetermina jekk il-persuna taxxabli tipprovdix provvista waħda f'sitwazzjoni partikolari u li għandha tevalwa l-fatti kollha definittivi f'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja tista', madankollu, tipprovdilha l-elementi kollha utli ta' interpretazzjoni sabiex tiġi deċiża t-tilwima (sentenza tas-27 ta' Ġunju 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punt 23).
- 36 Għalhekk, fir-rigward tal-kunċetti ta' “leasing” u ta' “kiri” li jinsabu fl-Artikolu 135(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, għandu jinfakkar li, fl-assenza ta' definizzjoni ta' dawn il-kunċetti fl-imsemmija dispożizzjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja ddefinixxiet il-“kiri ta' proprjetajiet immobbli”, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, bħala l-għoti mis-sid ta' proprjetà immobbli lil min jikri, bi hlas u għal perijodu miftiehem, tad-dritt li jikkupa din il-proprjetà immobbli u li jeskludi kull persuna oħra mit-tgawdija ta' tali dritt (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-4 ta' Ottubru 2001, “Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:506, punt 55, u tas-6 ta' Diċembru 2007, Walderdorff, C-451/06, EU:C:2007:761, punt 17).
- 37 Barra minn hekk, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-kliem użat sabiex jiġu indikati l-eżenzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 135(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, inklużi l-kunċetti ta' “leasing” u ta' “kiri ta' proprjetajiet immobbli”, għandu jiġi interpretat b'mod strett, peress li dawn l-eżenzjonijiet jikkostitwixxu derogi mill-prinċipju ġenerali li l-VAT tingħabar fuq kull provvista ta' servizzi li ssir bi hlas minn persuna taxxabli (sentenza tas-6 ta' Diċembru 2007, Walderdorff, C-451/06, EU:C:2007:761, punt 18 u l-ġurisprudenza ċċitata).

- 38 F'dan il-każ, għandu għalhekk jiġi eżaminat jekk it-tranzazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jiġifieri l-kiri ta' proprjetà immobbli li kienet isservi għal użu kummerċjali fl-istess hin bħall-kiri tat-tagħmir u tal-prodotti għall-konsum intizi għal dan l-użu, għandhiex tiġi kkunsidrata bħala provvista waħda jew bħala diversi provvisti distinti u indipendenti li għandhom jiġu evalwati separatament fir-rigward tal-VAT.
- 39 F'dan ir-rigward, mill-proċess ipprezentat quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja jirrizulta li l-kiri tal-oġġetti mobbli li huma s-sugġett tal-kuntratt ta' kiri ma jidhrux li jistgħu jiġu separati mill-kiri tal-proprjetà immobbli inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Barra minn hekk, ma huwiex ikkontestat li uħud minn dawn il-oġġetti mobbli, bħat-tagħmir u l-apparat tat-tisjir, huma inkorporati f'din il-proprjetà immobbli u għandhom, f'dan l-istadju, jitqiesu bħala li jiffurmaw parti integrali minnu. Sa fejn il-prodotti għall-konsum li nkrew, jew, għal xi wħud minnhom, li ġew ittrasferiti, fl-istess hin bħall-proprjetà immobbli kienu jintużaw ukoll għall-operat tar-ristorant, bl-istess mod kif dan l-aħħar beni, dan il-kiri/il-bejgħ ma jistax jiġi kkunsidrat bħala li għandu għan speċifiku, iżda għandu jitqies bħala mezz sabiex jitgawda aħjar is-servizz prinċipali li jikkostitwixxi l-kiri tal-proprjetà immobbli.
- 40 Għaldaqstant, il-kiri tal-proprjetà immobbli għandu jiġi kkunsidrat bħala li jikkostitwixxi l-provvista prinċipali li fir-rigward tagħha l-provvisti l-oħra, jiġifieri l-kiri tat-tagħmir u tal-prodotti għall-konsum, huma biss anċillari.
- 41 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li l-Artikolu 135(1)(l) tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li kuntratt ta' kiri ta' proprjetà immobbli li kienet isservi għal użu kummerċjali kif ukoll tat-tagħmir kollu tagħha u tal-prodotti għall-konsum meħtieġa għal dan l-użu jikkostitwixxi provvista waħda fejn il-kiri tal-proprjetà immobbli hija l-provvista prinċipali.

Fuq l-ispejjeż

- 42 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 għandha tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jiġihallu lura.

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

- 1) Il-kunċett ta' "trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom", fis-sens tal-Artikolu 19 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 huwa ma jkoprix it-tranzazzjoni li permezz tagħha proprjetà immobbli li kienet isservi għal użu kummerċjali tinkera, bit-tagħmir kollu tagħha kif ukoll bil-prodotti għall-konsum meħtieġa għal dan l-użu, minkejja li min jikri jkompli l-attività ta' sid il-kera taht l-istess isem tad-ditta.
- 2) L-Artikolu 135(1)(l) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li kuntratt ta' kiri ta' proprjetà immobbli li kienet isservi għal użu kummerċjali kif ukoll tat-tagħmir kollu tagħha u tal-prodotti għall-konsum meħtieġa għal dan l-użu jikkostitwixxi provvista waħda fejn il-kiri tal-proprjetà immobbli hija l-provvista prinċipali.

Firem