Downloaded via the EU tax law app / web

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

WATHELET

ippre?entati fit-28 ta’ Frar 2013 (1)

Kaw?a C-62/12

Galin Kostov

vs

Direktor na Direktsia “Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[talba g?al de?i?joni preliminari mressqa mill-Administrativen sad ta’ Varna (Il-Bulgarija)]

“Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud — Kun?ett ta’ persuna taxxabbli — Responsabbiltà g?all-VAT ta’ persuna fi?ika min?abba l-e?ekuzzjoni ta’ prestazzjonijiet fuq ba?i okka?jonali ta’ servizzi li ma humiex marbuta mal-professjoni liberali tieg?u ta’ uffi?jal e?ekuttiv”

I – **Introduzzjoni**

1. Din il-pro?edura ta’ rinviju preliminari tittratta l-kun?ett ta’ persuna taxxabbli g?all-finijiet tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (iktar ’il quddiem, il-“VAT”) ta?t is-sistema tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta’ Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud (iktar ’il quddiem, “id-Direttiva tal-VAT”) (2). Din isse?? f’kuntest fejn uffi?jal e?ekuttiv privat ikkonkluda mandat li bih akkwista g?all-mandanti tieg?u proprjetajiet immobiljari fil-Bulgarija, attività li, skont qorti tar-rinviju, ma g?andha l-ebda rabta mal-e?er?izzju tal-professjoni tieg?u.

2. Il-kwistjoni hija dwar jekk dan l-uffi?jal e?ekuttiv g?andux ji?i kkunsidrat b?ala “persuna taxxabbli” fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT u g?andux g?aldaqstant i?allas il-VAT fuq it-tran?azzjonijiet marbuta mal-kuntratt ta’ mandat.

II – **Il-kuntest ?uridiku**

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

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

“1. It-transazzjonijiet li ?ejjin g?andhom ikunu so??etti g?all-VAT:

a) il-provvista ta’ merkanzija mag?mula bi ?las fit-territorju ta’ Stat Membru minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali;

[…]

(?) il-provvista ta’ servizzi bi ?las fit-territorju ta’ Stat Membru minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali;

[…]”

4. L-Artikolu 9 tad-Direttiva VAT jipprovdi kif ?ej:

“1. ‘Persuna taxxabbli’ g?andha tfisser kull persuna li, b’mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x’ikun l-iskop jew ir-ri?ultati ta’ dik l-attività.

L-attivitajiet ekonomi?i msemmija fil-paragrafu 1 g?andhom jinkludu l-attivitajiet kollha ta’ produtturi, kummer?janti u persuni li jag?tu, mag?duda attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet. L-isfruttament ta’ proprjetà tan?ibbli jew intan?ibbli g?al skopijiet ta’ d?ul minnha fuq ba?i kontinwa g?andha b’mod partikolari titqies b?ala attività ekonomika.

2. Minbarra l-persuni msemmija fil-paragrafu 1, kwalunkwe persuna li, fuq ba?i okka?jonali, tipprovdi mezz ?did ta’ trasport, li hu mibg?ut jew ttrasportat lill-konsumatur mill-bejjieg? jew mil-konsumatur, jew f’isem il-bejjieg? jew il-konsumatur, g?al destinazzjoni ‘l barra mit-territorju ta’ Stat Membru i?da fit-territorju tal-Komunità, titqies ukoll b?ala persuna taxxabbli.”

5. L-Artikolu 12(1) tal-istess direttiva tal-VAT jg?id li:

“1. L-Istati Membri jistg?u wkoll iqisu b?ala persuna taxxabbli lil kull min jag?mel attività kultant li jkollha x’taqsam ma’ l-attivitajiet imsemmija fil-paragrafu 2 u partikolarment wa?da minn dawn li ?ejjin:

a) il-provvista ta’ immobbli jew parti minn immobbli qabel l-ewwel okkupazzjoni u ta’ l-art li jkunu fuqha; [il-provvista ta’ immobbli jew parti minn immobbli u ta’ l-art li jkunu fuqha, qabel l-ewwel okkupazzjoni]

b) il-provvista ta’ art g?all-bini.”

6. L-Artikolu 14 ta’ din l-istess direttiva jipprovdi li:

“1. Jitqies b?ala kunsinna ta’ o??ett, it-trasferiment tal-poter li wie?ed jiddisponi minn o??ett b?ala l-propjetarju tieg?u.

2. Flimkien mat-transazzjonijiet imsemmija fil-paragrafu 1, kull wa?da minn dawn li ?ejjin g?andha ti?i kkunisdrata b?ala provvista ta’ merkanzija:

[…]

(?) it-trasferiment ta’ o??etti skond kuntratt li bih tit?allas kummissjoni meta jsir xiri jew bejg?.”

B – *Id-dritt Bulgaru*

7. L-Administrativen sad – Varna (qorti amministrattiva ta’ Varna, il-Bulgarija) tibba?a ru?ha fuq id-dispo?izzjonijiet li ?ejjin tal-li?i Bulgara dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) (iktar ’il quddiem i?-“ZDDS”).

8. Skont l-Artikolu 2 ta?-ZDDS:

“Dawn li ?ejjin g?andhom ikunu su??etti g?all-[VAT]:

1. Kull kunsinna ta’ o??etti u kull provvista ta’ servizzi bi ?las;

[…].”

9. Skont l-Artikolu 3 ta?-ZDDS:

“(1) G?andha titqies b?ala ‘persuna taxxabbli’ kull persuna li, b’mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x’ikun l-iskop jew ir-ri?ultati ta’ din l-attività.

(2) L-attività ekonomika indipendenti hija l-attività ta’ produtturi, kummer?janti u persuni li jag?tu servizzi, mag?duda attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet, inklu?i wkoll il-professjonijiet ta’ uffi?jal e?ekuttiv privat u ta’ nutar. Kull attività e?er?itata regolarment jew b’mod professjonali, bi ?las, inklu? l-u?u ta’ proprjetà tan?ibbli jew intan?ibbli g?al skopijiet ta’ d?ul minnha fuq ba?i kontinwa g?andha wkoll titqies b?ala attività ekonomika. […]”

10. Il-punt 4 tal-Artikolu 6(2) ta?-ZDDS jiddefinixxi l-kunsinna ta’ o??etti b?ala “il-forniment effettiv tal-proprjetà lil persuna li ta?ixxi f’isimha u f’isem ?addie?or”.

11. Skont l-Artikolu 8 ta?-ZDDS, servizz fis-sens ta’ din il-li?i huwa dak kollu li g?andu valur, imma li ma hu la merkanzija, la flus fi?-?irkulazzjoni u lanqas munita barranija, u?at b?ala mezz ta’ ?las.

III – **Il-kaw?a prin?ipali u d-domanda preliminari**

12. G. Kostov je?er?ita l-professjoni ta’ uffi?jal e?ekuttiv privat b’mod indipendenti fil-Bulgarija. Huwa hu rre?istrat g?all-g?anijiet tal-VAT bis-sa??a tal-Artikolu 96(1) ta?-ZDDS.

13. Fit-13 ta’ Novembru 2008, G. Kostov ikkonkluda kuntratt ta’ mandat mal-kumpannija Bon Marin AD (iktar ’il quddiem “il-kuntratt inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali”). Skont dan il-kuntratt, G. Kostov assuma l-kwalità ta’ mandatarju tal-kumpannija Bon Marin AD sabiex jippre?enta offerti fil-kuntest ta’ tliet pro?eduri ta’ bejg? bi rkant ta’ tliet immobbli parzjalment mibnija mi?muma ta?t is-sistema tal-proprjetà privata tal-istat, amministrati mill-Ministeru tad-Difi?a u li g?andhom kejl superfi?jali ta’ madwar 40,000 metru kwadru (3). Huwa kien ukoll intrabat, f’ka? li l-immobbli ji?u liberati favur tieg?u, li j?edi t-titolu ta’ proprjetà fuq dawn l-immobbli lil Bon Marin AD.

14. Il-mandanti, Bon Marin AD, intrabtet li tipprovdi l-mezzi finanzjarji ne?essarji g?all-akkwist previst bil-kuntratt, sabiex takkwista t-titoli ta’ proprjetà fuq il-beni li G. Kostov ikun xtara ine?ekuzzjoni tal-mandat tieg?u u li t?allsu r-remunerazzjoni miftiehma ta’ 50 000 BGN (bejn wie?ed u ie?or EUR 25 500).

15. L-imsemmija remunerazzjoni kienet t?allset fl-istess jum tal-firma tal-kuntratt inkwistjoni, li kien jipprovdi wkoll li din ir-remunerazzjoni kellha tin?amm minn G. Kostov fil-ka? li l-offerti ma jirnexxux.

16. F’Mejju 2009, G. Kostov kien akkwista ming?and l-Istat it-titoli ta’ proprjetà fuq l-immobbli msemmija fil-kuntratt ta’ mandat.

17. Fit-30 ta’ ?unju 2009, bi ftehim mal-mandatarju, Bon Marin AD, ?ediet lil Bleyk Siy Kepital EOOD id-drittijiet u obbligi kollha tag?ha li jitnisslu mill-kuntratt inkwistjoni.

18. Il-kaw?a dwar il-VAT twieldet minn rettifika ta’ stima ta’ taxxa ma?ru?a mill-ispezzjoni tat-taxxi kompetenti g?all-belt ta’ Varna. Skont din l-istima, G. Kostov kien ir?ieva r-remunerazzjoni tieg?u ta’ BGN 50 000 b’kontrapartia g?al provvista ta’ servizzi taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 12 ta?-ZDDS, li kien wettaq fil-kwalità ta’ persuna taxxabbli g?all-VAT u kellu g?aldaqstant i?allas din it-taxxa fuq dan l-ammont.

19. Wara rikors amministrattiv, ir-rettifika ta’ stima ta’ taxxa kienet ?iet ikkonfermata mid-Direktor na Direktsia “Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direttur tad-Direttorat “Rikors u Amministrazzjoni tal-e?ekuzzjoni” tal-belt ta’ Varna, fl-amministrazzjoni ?entrali tal-A?enzija nazzjonali tad-d?ul pubbliku (iktar ’il quddiem, “il-konvenuta fil-kaw?a prin?ipali”).

20. G. Kostov ippre?enta rikors kontra din l-istima billi argumenta li l-provvista ta’ servizzi tieg?u kienet saret in?identalment u fl-assenza ta’ xi rabta mal-attività ekonomika indipendenti tieg?u ta’ uffi?jal e?ekuttiv privat, l-unika attività li dwarha huwa kien irre?istrat g?all-VAT.

21. F’dawn i?-?irkustanzi, l-Administrativen sad-Varna dde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domanda preliminari li ?ejja:

“Persuna fi?ika rre?istrata g?all-VAT, min?abba l-attivitajiet tag?ha ta’ uffi?jal e?ekuttiv li hija te?er?ita privatament, g?andha ti?i kkunsidrata b?ala persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112 u hija obbligata t?allas il-VAT skont l-Artikolu 193 tad-Direttiva 2006/112 fir-rigward ta’ servizz okka?jonali, li sse?? fin-nuqqas ta’ rabta mal-attivitajiet tag?ha b?ala uffi?jal e?ekuttiv?”

IV – **Il-pro?edura quddiem il-Qorti tal-?ustizzja**

22. It-talba g?al de?i?joni preliminari ?iet ippre?entata quddiem il-Qorti tal-?ustizzja fis-7 ta’ Frar 2012. Ippre?entaw osservazzjonijiet bil-miktub f’dawn il-pro?eduri r-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali, il-Gvern tal-Bulgarija u tar-Rumanija, kif ukoll il-Kummissjoni.

V – **Anali?i**

A – *Osservazzjonijiet preliminari*

23. Filwaqt illi kemm il-qorti tar-rinviju kif ukoll il-konvenuta fil-kaw?a prin?ipali u l-Gvern tal-Bulgara u tar-Rumanija jargumentaw fuq il-ba?i ta’ kuntratt ta’ mandat u ta’ provvista ta’ servizzi mill-mandatarju, il-Kummissjoni tikkunsidra li f’dan il-ka? je?isti kuntratt li bih tit?allas kummissjoni fis-sens tal-Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva tal-VAT g?aliex, jekk G. Kostov a?ixxa f’isem Bon Marin AD, huwa ma a?ixxiex fl-interess tal-kumpannija imma fl-interess tieg?u personali. G?alhekk din il-kaw?a tirrigwarda provvista ta’ merkanzija.

24. G?aldaqstant il-Kummissjoni tqis li hemm ?ew? tran?azzjonijiet, wa?da ta’ kuntratt li bih tit?allas kummissjoni g?al xiri (akkwist tal-immobbli minn G. Kostov) u l-o?ra ta’ kuntratt li bih tit?allas kummissjoni g?al bejg? (provvista tal-immobbli mill-mi??ew?in Kostov (4) lill-kumpannija Bleyk Siy Kepital EOOD), u g?alhekk ir-responsabbiltà g?all-VAT ta’ dawn it-tran?azzjonijiet g?andha ti?i e?aminata fid-dawl tal-applikazzjoni jew tal-e?enzjoni ta’ tran?azzjonijiet ta’ bejg? ta’ bini jew ta’ artijiet mhux mibnija prevista fl-Artikolu 135(1) (j) u (k) tad-Direttiva tal-VAT.

25. F’dan ir-rigward, g?andu jitfakkar li ma hijiex il-Qorti tal-?ustizzja li g?andha tidde?iedi fuq l-

interpretazzjoni u fuq l-applikabbiltà ta’ dispo?izzjonijiet nazzjonali jew tistabbilixxi l-fatti rilevanti g?as-soluzzjoni tal-kaw?a prin?ipali. Fil-fatt, il-Qorti tal-?ustizzja g?andha tie?u inkunsiderazzjoni, fil-kuntest tat-tqassim tal-?urisdizzjoni bejn il-qrati tal-Unjoni Ewropea u l-qrati nazzjonali, il-kuntest fattwali u le?i?lattiv, kif deskritt fid-de?i?joni tar-rinviju li fih isiru d-domandi preliminari (5).

26. Hija g?alhekk il-qorti tar-rinviju li fid-de?i?joni tag?ha tar-rinviju ssemmi b’mod ?ar il-mandat, li g?andha tikkwalifika l-kuntratt inkwistjoni. Jekk, fuq il-ba?i tad-dritt Bulgaru, u b’applikazzjoni tal-kuntratt inkwistjoni, G. Kostov ipparte?ipa fix-xiri billi a?ixxa f’ismu proprju u fl-interess tal-kumpannija Bon Marin AD, u kellha ti?i kkonstata l-e?istenza ta’ kuntratt ta’ ?las ta’ kummissjoni, allura s-sistema ta’ VAT applikabbli tkun dik ta’ konsenja ta’ merkanzija, b’mod partikolari fid-dawl, tal-Artikolu 14(2)(c) u 135(1)(j) u (k) tad-Direttiva tal-VAT. Min-na?a tieg?i, f’dawn il-konklu?jonijiet sejjer nitlaq mill-premessa tal-qorti tar-rinviju, ji?ifieri l-e?istenza ta’ kuntratt ta’ mandat u g?aldaqstant ta’ provvista ta’ servizzi.

B – *Fuq il-mertu*

1. Prin?ipalment

27. Bid-domanda preliminari tag?ha, il-qorti tistaqsi jekk persuna taxxabbli g?all-VAT fil-kwalità tag?ha b?ala li te?er?ita professjoni liberali hijiex hekk taxxabbli biss g?at-tran?azzjonijiet su??ett tal-attivitajiet ekonomi?i abitwali jew ukoll g?al kull tran?azzjoni ekonomika li g?aliha tir?ievi kumpens, u dan, anki fil-ka? li din l-a??ar attività tkun e?er?itata biss okka?jonalment.

a) Is-servizzi pprovduti minn G. Kostov jaqg?u fl-e?er?izzju ta’ “attività ekonomika” fis-sens tal-Artikoli 2 u 9(1) tad-Direttiva tal-VAT jew biss fl-isfera privata tag?ha?

28. Skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, l-issu??ettar g?all-VAT jippresupponi attività mwettqa fil-kuntest ta’ g?an ta’ impri?a jew ta’ skop kummer?jali, ikkaratterizzat b’mod partikolari bil-?sieb ta’ ritorn fuq il-kapital investit (6).

29. Skont din il-?urisprudenza, “l-attività ekonomika g?andha g?aldaqstant tiftiehem b?ala attività li tista’ ti?i e?er?itata minn impri?a privata fuq suq, organizzata f’kuntest professjonali u b’mod ?enerali immotivata bix-xewqa li ji?u ??enerati profitti” (7).

30. Jirri?ulta mid-digriet tar-rinviju li fil-kaw?a prin?ipali, G. Kostov ipprovda s-servizzi tieg?u lill-kumpannija Bon Marin AD u lis-su??essur tag?ha Bleyk Siy Kepital EOOD inkambju ta’ ?las ta’ BGN 50,000. Ma hemm xejn fil-pro?ess li jindika li G. Kostov kien impenja ru?u f’din l-attività g?al xi skop ie?or li ma huwiex dak li ji??enera profitt u lanqas li r-remunerazzjoni kienet biss rimbors ta’ spejje? inkorsi mill-mandatarju.

b) G. Kostov kien e?er?ita dik l-attività fil-kwalità ta’ “persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali” (Artikolu 2 tad-Direttiva tal-VAT) anki jekk din ma kinitx parti mill-attivitajiet abitwali tal-professjoni tieg?u ta’ uffi?jal e?ekuttiv?

31. Jirri?ulta mid-digriet tar-rinviju li, skont l-Artikolu 2 tal-Li?i dwar l-Uffi?jali E?ekuttivi Privati (Zakon za chastnite sadebni izpalniteli), dawn tal-a??ar jing?ataw mill-Istat l-infurzar obbligatorju tad-djun privati kanonizzati b’titolu e?ekuttiv. Billi kkonkluda u billi e?egwixxa l-kuntratt inkwistjoni, g?aldaqstant, G. Kostov ma a?ixxiex fil-kwalità ta’ uffi?jal e?ekuttiv privat lanqas fl-e?er?izzju tal-poteri fdati bil-li?i lilu b?ala uffi?jal e?ekuttiv privat.

32. Kif il-Kummissjoni enfasizzat fl-osservazzjonijiet bil-miktub tag?ha, il-kliem tal-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT ma jippermettix interpretazzjoni restrittiva li teskludi mir-responsabbiltà l-attivitajiet imwettqa minn persuna taxxabbli sempli?ement g?aliex dawn ma jikkorrispondux mal-attività

abitwali tag?ha.

33. G?aldaqstant persuna taxxabbli g?all-VAT ma hijiex tali esklu?ivament g?all-attivitajiet li hija tg?id li huma l-attivitajiet abitwali tag?ha, i?da hija persuna taxxabbli g?al kull attività li tit?allas g?aliha li tkun, fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT, "attività ta' produttur, kummer?jant jew ta' persuni li jag?tu servizz", inklu? l-attivitajiet li jikkorrispondux g?all-attività abitwali tag?ha.

34. Barra minn hekk, kif osservat il-konvenuta fil-kaw?a prin?ipali, interpretazzjoni o?ra twassal g?all-konsegwenza ina??ettabbli li l-persuni li je?er?itaw attività ekonomika indipendenti jistg?u jbiddlu l-istatus tag?hom b'mod arbitrarju g?all-g?anijiet tal-applikazzjoni tad-Direttiva tal-VAT, ji?ifieri kultant persuni taxxabbli, kultant persuni mhux taxxabbli, skont ir-rabta iktar jew inqas mal-attività prin?ipali.

c) X'inhu l-effett fil-qasam tal-VAT tal-fatt li s-servizz inkwistjoni kien wie?ed okka?jonali biss?

35. Ming?ajr ma jag?tu definizzjoni, diversi elementi fil-le?i?lazzjoni jew il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja jag?tu indikazzjoni ta' sistema tal-VAT spe?ifika g?at-tran?azzjonijiet "okka?jonali".

36. F'dak li jirrigwarda t-test innifsu tad-Direttiva tal-VAT, l-Artikoli 9 u 12 ji?bdu l-attenzjoni f'dan ir-rigward.

37. Wara li jiddefinixxi l-attività ekonomika b?ala "kwalunkwe attività ta' produtturi, kummer?janti jew persuni li jag?tu servizzi, inklu?i attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet" it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT jag?ti e?empju fejn "l-isfruttament ta' proprjetà tan?ibbli jew intan?ibbli g?al skopijiet ta' d?ul minnha fuq ba?i kontinwa g?andha b'mod partikolari titqies b?ala attività ekonomika."

38. Madankollu, il-kun?ett ta' "kontinwità" u?at fl-Artikolu 9 ma jistax jiftiehem li jeskludi r-responsabbiltà g?all-VAT tal-attivitajiet imwettqa okka?jonalment.

39. Barra minn hekk, dan il-kun?ett ta' kontinwità huwa u?at fid-Direttiva tal-VAT biss b?ala e?empju spe?ifiku ta' attività ekonomika, ji?ifieri l-u?u ta' proprjetà tan?ibbli jew intan?ibbli u ma huwiex applikabbli g?all-attività nnifisha imma g?ad-d?ul ri?evut minn din l-attività partikolari.

40. Min-na?a tieg?u, l-Artikolu 12 tad-Direttiva tal-VAT (8) jippermetti (u g?aldaqstant ma jobbligax) lill-Istati li jikkunsidraw b?ala persuna taxxabbli "kull min iwettaq transazzjoni, fuq ba?i okka?jonali, li jkollha x'taqsam ma' l-attivitajiet imsemmija fit–tieni subparagrafu ta' l-Artikolu 9(1)", billi ji??ita esklu?ivament b?ala e?empju ("partikolarment") il–provvista, qabel l-ewwel okkupazzjoni, ta' bini jew parti minn bini u tal-art li fuqha jinstab il-bini.

41. Peress li l-Bulgarija ma u?atx din il-possibbiltà mog?tija bl-Artikolu 12 tad-Direttiva tal-VAT, ?ew? interpretazzjonijiet jistg?u jing?ataw lil din id-dispo?izzjoni:

– fin-nuqqas tal-Istati li ju?aw il-possibbiltà mog?tija bl-Artikolu 12, it-tran?azzjonijiet li jaqg?u ta?t l-attivitajiet imsemmija fl-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT u mwettqa fuq ba?i okka?jonali ma humiex su??etti g?all-VAT. Bla ?sara g?ad-definizzjoni tal-karattru okka?jonali ta' attività ekonomika, dan jista' jkun il-ka? tal-provvista ta' servizz imwettqa minn G. Kostov;

– kif l-Artikolu 12 jippermetti lill-Istati li "jikkunsidraw b?ala persuna taxxabbli" kull min iwettaq fuq ba?i okka?jonali tran?azzjoni li taqa' ta?t l-attivitajiet imsemmija fl-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT, dan jista', mid-definizzjoni, jikkon?erna biss persuni li ma jkunux di?à persuna taxxabbli g?all-VAT. Din il-possibbiltà di?à te?isti fis-Sitt Direttiva 77/388/KE(9) li tippre?i?a fl-Artikolu 4(3) tag?ha li l-Istati Membri jistg?u "jikkunsidraw *ukoll* b?ala persuna taxxabbli" (10) kull min iwettaq, fuq ba?i

okka?jonali, tran?azzjoni li taqa’ ta?t l-attivitajiet ta’ produttur, ta’ kummer?jant jew ta’ persuna li tipprovdi servizz, inklu?i attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet jew simili. Dawn it-testi ma jistg?ux jikkon?ernaw lil G. Kostov. G?aliex huwa persuna taxxabbli, ma hemm l-ebda b?onn li jintu?a l-Artikolu 12 sabiex huwa ji?i “kkunsidrat” b?ala tali. Din l-interpretazzjoni li jiena niffavorixxi u li hija sostnuta mill-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tag?ha (11), peress li l-partijiet ma jittrattawx dwar l-Artikolu 12, hija konsistenti mal-kamp ta’ applikazzjoni wiesa’ li ried jag?ti lill-VAT il-le?i?latur tal-Unjoni Ewropea u ma’ po?izzjoni o?ra tal-Kummissjoni li hemm pre?unzjoni li persuna taxxabbli g?all-VAT hija taxxabbli g?all-attivitajiet ekonomi?i tag?ha kollha, sakemm dawn ma jirri?ultawx mill-isfera tal-attivitajiet privati tag?ha, u dan g?andu ji?i ppruvat minnha.

42. Il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja wkoll jist?oqqilha l-attenzjoni tag?na. Jiena ser insemmi s-sentenzi Enkler, Slaby *et,* u R?dlihs (12).

43. Fil-kaw?a li wasslet g?al Enkler, i??itata iktar ’il fuq, Enkler kienet talbet ir-re?istrazzjoni g?all-VAT sabiex tnaqqas din it-taxxa fuq ix-xiri ta’ camping-car li hija kienet tu?aha kwa?i esklu?ivament g?al skopijiet privati, fejn il-kiri lil terzi kien jirrappre?enta biss 18-il jum fuq tliet perijodi fiskali u inqas minn 15 % tal-kilometri vja??ati.

44. Mal-ewwel daqqa ta’ g?ajn, mil-qari tal-punt 20 tas-sentenza Enkler, i??itat iktar ’il fuq, (mog?tija ta?t is-sistema tas-Sitt Direttiva imma fuq il-ba?i ta’ testi li prattikament ma kinux, almenu fuq il-mertu, emendati bid-Direttiva tal-VAT (13)) jidhirli li dan iwassal g?al risposta ?ara billi jindika li:“[g]?andu ji?i rilevat qabel xejn li jirri?ulta mill-paragun tal-Artikolu 4(2 [li sar l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT], mal-Artikolu 4(3) [li sar l-Artikolu 12 tad-Direttiva tal-VAT], tas-Sitt Direttiva li l-kun?ett ta’ attività ekonomika li jissemma kemm fl-ewwel kif ukoll fit-tieni sentenza tal-Artikolu 4(2) ma jikkon?ernax attivitajiet imwettqa fuq ba?i okka?jonali”.

45. Madankollu, fil-kumplament ta’ din l-istess sentenza, i??itata, il-Qorti tal-?ustizzja ma u?atx iktar il-kun?ett ta’ attivitajiet okka?jonali sabiex tirrispondi g?ad-domanda tal-qorti tar-rinviju, peress li barra minn hekk il-kaw?a kienet pjuttost tikkon?erna d-differenza bejn attività mwettqa b?ala imprenditur u attività ta’ ordni purament privat (punti 16, 17 u 18 ta’ din is-sentenza).

46. F’dan il-kuntest, g?andu ji?i enfasizzat li l-Qorti tal-?ustizzja ma dde?idietx hija stess fuq in-natura ta’ “attività ekonomika” fis-sens taid-Direttiva tal-VAT tat-tran?azzjonijiet imwettqa minn Enkler billi indikat, sabiex issolvi din il-kwistjoni, il-?tie?a li jitqiesu l-elementi varji u fost o?rajn n-natura tal-proprjetà, ir-rabta mal-attivitajiet ekonomi?i abitwali, it-tul tal-attivitajiet, l-importanza tal-klijentela jew tal-ammont tad-d?ul (punti 24 sa 29 ta’ din is-sentenza).

47. Fis-sentenza Slaby *et*, i??itata iktar ’il fuq, il-kwistjoni kienet dwar il-possibbli responsabbiltà g?all-VAT tal-bejg?, wara l-klassifikazzjoni tag?ha b?ala art li tista’ tintu?a g?all-kostruzzjoni wara emenda fil-pjanijiet ta’ ?vilupp, ta’ art agrikola akkwistata b?ala e?enti mill-VAT minn bidwi.

48. Waqt li e?aminat l-ipotesi fejn l-Istat Membru inkwistjoni (f’dak il-ka? ir-Repubblika tal-Polonja) ma kienx utilizza l-possibbiltà mog?tija mill-Artikolu 12 tad-Direttiva tal-VAT sabiex jissu??etta g?at-taxxa l-persuni li jwettqu tran?azzjoni fuq ba?i fuq ba?i okka?jonali, il-Qorti tal-?ustizzja kienet mill-?did e?aminat “i?-?irkustanzi kollha”(14) tal-kaw?a sabiex tikklassifika l-bejg? tal-art inkwistjoni, jew b?ala sempli?i e?er?izzju tad-dritt ta’ proprjetà mit-titolari tag?ha, li jkun qed ja?ixxi g?alhekk fil-kwalità privata tieg?u, jew b?ala attività ekonomika mwettqa minn persuna taxxabbli, u dan ming?ajr ma u?at iktar it-terminu ta’ attività “okka?jonali”.

49. B’mod iktar spe?ifiku, il-Qorti tal-?ustizzja (punti 37 u 38 ta’ din is-sentenza) tindika li n-numru u l-portata tat-tran?azzjonijiet ma humiex fihom infushom determinanti. Fuq dan is-su??ett, ji?i nnotat li l-Kaw?a Slaby *et*, i??itata iktar ’il fuq, kienet tirrigwarda l-bejg? ta’ territorju wie?ed

imma d-deskrizzjoni tieg?u fil-qasam tal-VAT tista’ tvarja skont i?-?irkustanzi.

50. G?alhekk, fil-punt 50 ta’ din is-sentenza, il-Qorti tal-?ustizzja ppre?i?at li “persuna fi?ika li tkun e?er?itat attività agrikola fuq art li, wara emenda fil-pjanijiet ta’ ?vilupp tat-territorju li saret g?al ra?unijiet indipendentement mir-rieda ta’ din il-persuna, ?iet riklassifikata f’art iddestinata g?all-kostruzzjoni, ma g?andhiex titqies b?ala su??etta g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud fis-sens tal-Artikolu 9(1) u tal-Artikolu 12(1) tad-Direttiva 2006/112, meta hija tippro?edi bil-bejg? tal-imsemmija art, jekk dan il-bejg? jid?ol fil-kuntest tal-amministrazzjoni tal-patrimonju privat ta’ din il-persuna” (15).

51. Min-na?a l-o?ra, skont il-Qorti tal-?ustizzja (16), it-tran?azzjonijiet inkwistjoni jsiru taxxabbli g?all-iskopijiet tal-VAT jekk ji?i kkonstatat li, sabiex twettaqhom, il-persuna inkwistjoni tassumi “involviment attiv fil-bejg?” billi tutilizza “mezzi simili g?al dawk u?ati minn produttur, kummer?jant jew persuna li tippresta servizzi fis-sens tat-tieni sentenza tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT”.

52. Fis-sentenza R?dlihs, i??itata iktar ’il fuq, fil-kuntest tat-tieni sentenza tal-Artikolu 9(1), il-Qorti tal-?ustizzja ddistingwiet bejn il-ka? fejn individwu ju?a o??ett b’mod li l-attività tieg?u g?andha ti?i kklassifikata b?ala “attività ekonomika”, ji?ifieri, b?ala regola ?enerali, meta l-o??ett inkwistjoni jixraq g?al sfruttament esklu?ivament ekonomiku, u l-ka? fejn o??ett huwa, min?abba n-natura tieg?u, kapa?i li jintu?a kemm g?al skopijiet ekonomi?i kif ukoll dawk privati (17). Ming?ajr ma da?let f’din id-distinzjoni dwar il-kun?ett ta’ attività “okka?jonali”, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li peress li, fit-tieni ka?, il-persuna kkon?ernata tassumi involviment attiv billi tu?a metodi simili g?al dawk u?ati minn produttur, kummer?jant jew persuna li tipprovdi servizz, l-attività inkwistjoni g?andha ti?i kklassifikata b?ala “attività ekonomika” fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT (18).

53. Jirri?ulta mill-kunsiderazzjonijiet pre?edenti li, kif tinnota l-Kummissjoni, fil-qasam tal-issu??ettar g?at-taxxa, id-Direttiva tal-VAT ma tipprovdi l-ebda e??ezzjoni g?all-attivitajiet okka?jonali mwettqa minn persuni taxxabbli sakemm dawn ma jaqg?ux fl-isfera tal-attivitajiet privati tag?hom jew ma jitwettqux fl-amministrazzjoni tal-patrimonju privat tag?hom.

54. Barra minn hekk, esklu?joni tal-prin?ipju tal-issu??ettar g?all-VAT tal-attivitajiet okka?jonali mwettqa minn persuna taxxabbli tista’ tipperikola l-prin?ipji ta’ newtralità u ta’ ugwaljanza fit-trattament ta’ tran?azzjonijiet ekonomi?i li jirrikjedu li l-persuna taxxabbli kollha jkunu su??etti g?all-VAT bl-istess mod g?all-istess attivitajiet (19). Barra minn hekk, jirri?ulta minn ?urisprudenza stabbilita li, kif enfasizzajt fil-punt 41, id-Direttiva tal-VAT tassenja kamp ta’ applikazzjoni wiesa’ ?afna g?all-VAT li jinkludi fih l-attivitajiet ekonomi?i kollha ta’ produttur, ta’ kummer?jant jew ta’ persuna li tipprovdi servizzi (20).

55. G?aldaqstant, tran?azzjonijiet b?al dawk imwettqa minn G. Kostov g?andhom ikunu su??etti g?all-VAT.

2. Sussidjarjament

56. Sussidjarjament, jekk il-Qorti tal-?ustizzja tidde?iedi li fil-prin?ipju t-tran?azzjonijiet okka?jonali mwettqa kemm minn persuni mhux taxxabbli kif ukoll minn persuni taxxabbli ma humiex taxxabbli g?all-finijiet tal-VAT, ?lief jekk jintu?a l-Artikolu 12, ikun me?tie? li ji?u identifikati l-kriterji li l-qorti tar-rinviju jkollha tapplika sabiex tikklassifika t-tran?azzjonijiet inkwistjoni b?ala tali.

57. Fuq il-ba?i tal-kriterji applikati fis-sentenzi ??itati iktar ’il fuq Enkler, Slaby *et* u R?dlihs, inqis li f’dan il-ka? g?andhom, b’mod partikolari, ji?u applikati l-elementi li ?ejjin:

– anki jekk il-qorti tar-rinviju tqis li t-tran?azzjonijiet inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali “jkunu

twettqu fin-nuqqas ta’ rabta” mal-attivitajiet ta’ uffi?jal e?ekuttiv privat ta’ G. Kostov, xorta wa?da g?andu ji?i nnotat, kif tenfasizza l-konvenuta fil-kaw?a prin?ipali u l-Gvern tal-Bulgarija, li ma humiex totalment estranei g?all-formazzjoni u g?all-kwalifiki professjonali tal-interessat u g?ar-relazzjonijiet ta’ kunfidenza li g?andhom je?istu bejn operatur ekonomiku u mandatarju inkarigat li jmexxi tajjeb akkwisti ta’ immobbli;

– b?al fil-kaw?a Slaby *et*, i??itata iktar ’il fuq, il-fatt li jkun hemm kuntratt wie?ed biss inkwistjoni ma huwiex de?i?iv;

– g?andu ji?i nnotat li l-kontraenti l-o?ra ta’ G. Kostov huma kumpanniji, li l-bini mixtri g?andu probabbilment skop industrijali jew kummer?jali u g?andhom importanza ekonomika kbira b?alma hija r-remunerazzjoni ta’ G. Kostov, li g?andha ti?i pparagunata mal-bqija tad-d?ul professjonali tieg?u (f’dan ir-rigward, il-Kummissjoni tinnota fl-osservazzjonijiet tag?ha li l-?las ta’ BGN 50 000 im?allas lil G. Kostov huwa ekwivalenti g?al bosta snin ta’ paga medja fil-Bulgarija (21));

– il-kuntratt inkwistjoni jippermetti lil G. Kostov i?omm ir-remunerazzjoni tieg?u jkun x’ikun ir-ri?ultat tal-irkant.

58. G?andha tkun il-qorti nazzjonali li tinnota l-elementi rilevanti fil-pro?ess inkwistjoni u li tippro?edi g?al evalwazzjoni globali, bl-iskop li tiddetermina jekk l-attivitajiet inkwistjoni kellhomx jew le natura okka?jonali.

VI – **Konklu?joni**

59. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, nipproponi li l-Qorti tal-?ustizzja tirrispondi b’dan il-mod g?ad-domanda preliminari tal-Administrativen sad ta’ Varna:

– Prin?ipalment:

Persuna fi?ika rre?istrata g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud, min?abba l-attivitajiet tag?ha ta’ uffi?jal e?ekuttiv li hija te?er?ita privatament, g?andha ti?i kkunsidrata b?ala persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112, tat-28 ta’ Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud, u g?alhekk hija obbligata t?allas il-VAT fir-rigward ta’ servizz okka?jonali, li sse?? fin-nuqqas ta’ rabta mal-attivitajiet tag?ha b?ala uffi?jal e?ekuttiv.

– Sussidjarjament:

Sabiex ji?i de?i? jekk persuna fi?ika rre?istrata g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud min?abba l-attivitajiet tag?ha ta’ uffi?jal e?ekuttiv privat tista’ te?les mill-obbligazzjoni li t?allas il-VAT rigward provvista ta’ servizzi, g?aliex din tkun okka?jonali u mwettqa fl-assenza ta’ rabta mal-attivitajiet abitwali tag?ha, il-qorti tar-rinviju g?andha tevalwa l-fatti kollha tal-ka?, u b’mod partikolari, ming?ajr ma wie?ed minn dawn l-elementi jkun wa?du de?i?iv:

– in-natura u l-iskop tal-proprjetajiet o??ett tat-tran?azzjonijiet;

– ir-rabta tat-tran?azzjonijiet mal-professjoni tal-persuna inkwistjoni u fil-ka? li dawn ma jikkorrispondux mal-attivitajiet spe?ifi?i tag?ha, fejn ir-rabta possibbli tag?hom mal-formazzjoni u l-kwalifiki professjonali tal-interessat jistg?u jkunu determinanti sabiex jin?olqu r-relazzjonijiet ta’ kunfidenza ne?essarji sabiex it-tran?azzjonijiet inkwistjoni jitmexxew tajjeb;

– l-importanza u t-tip tal-klijenti;

– il-portata tat-tran?azzjonijiet; u

– il-kundizzjonijiet li g?alihom huma ssu??ettati r-remunerazzjonijiet kif ukoll l-ammont tag?hom.

1 – Lingwa ori?inali: il-Fran?i?.

2 – ?U L 347, p. 1.

3 – L-ewwel porzjon art tkopri kejl ta’ 12 387 m.k. u tikkomprendi 7 binjiet li g?andhom superfi?je totali ta’ 2 314 m.k. It-tieni porzjoni tkopri kejl ta’ 12 471 m.k. u tikkomprendi 6 binjiet (5 m?a?en u lukanda li qed titran?a) li g?andhom superfi?je totali ta’ 3 843m.k. It-tielet porzjoni tkopri kejl ta’ 15 186 m.k. u tikkomprendi 4 m?a?en li g?andhom superfi?je totali ta’ 6 147 m.k.

4 – G?aliex, kif tindika l-qorti tar-rinviju, l-immobbli kienu jid?lu fil-komunjoni tal-akkwisti bejn il-konju?i Kostov skont l-Artikolu 19(1) tal-Kodi?i tal-Familja.

5 – Ara s-sentenzi tal-Qorti tal-?ustizzja tat-13 ta’ Novembru 2003, Neri (C-153/02, ?abra 2003 p. I-13555, punti 34-35); u tad-29 ta’ April 2004, Orfanopoulos u Oliveri (C-482/01 u C-493/01, ?abra 2004p. I-5257, punt 42).

6 – Is-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tal-14 ta’ Novembru 2000, Floridienne u Berginvest (C-142/99, ?abra p. I-9567, punt 28).

7 – Ara, f’dan is-sens, punt 10 tal-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Maduro fil-kaw?a BBL (sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tal-21 ta’ Ottubru 2004, C-8/03, ?abra 2004 p. I-10157). Ara wkoll, punt 19 tal-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Lenz fil-kaw?a Wellcome Trust (sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tal-20 ta’ ?unju 1996, C-155/94, ?abra p. I-3013).

8 – F’sens kuntrarju, l-Artikolu 9(2) tad-Direttiva tal-VAT li *jobbliga* li ji?i kkunsidrat b?ala persuna taxxabbli “kwalunkwe persuna li, fuq ba?i okka?jonali, tipprovdi mezz ?did ta’ trasport, li hu mibg?ut jew ttrasportat lill-konsumatur mill-bejjieg? jew mil-konsumatur, jew f’isem il-bejjieg? jew il-konsumatur, g?al destinazzjoni ’l barra mit-territorju ta’ Stat Membru i?da fit-territorju tal-Komunità”.

9 – Sitt Direttiva tal-Kunsill, tas-17 ta’ Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? - Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta’ stima (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23).

10 – Enfasi mi?juda minni.

11 – Ara B. Terra u J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT (*IBFD 2011) Vol. 1, p. 373.

12 – Sentenzi tal-Qorti tal-?ustizzja tas-26 ta’ Settembru 1996, Enkler (C-230/94, ?abra 1996 p. I-4517); tal-15 ta’ Settembru 2011, Slaby *et*, (C-180/10 u C-181/10, ?abra p. I-8461), u tad-19 ta’ Lulju 2012, R?dlihs, (C-263/11).

13 – Is-sentenza R?dlihs, i??itata iktar ’il fuq (punt 23).

14 – Is-sentenza Slaby *et*, i??itata iktar ’il fuq (punt 38).

15 – *Ibidem* (punt 50).

16 – *Ibidem* (punt 51).

17 – Ara is-sentenza R?dlihs i??itata iktar ’il fuq (punti 34 u 35).

18 – *Ibidem* (punt 36).

19 – Bla ?sara g?ar-rikonoxximent tal-attivitajiet ekonomi?i tal-kumpanniji mandanti, imma sabiex ji?i kkonstatat li huma jkunu akkwistaw immobbli inti?i primarjament g?al attivitajiet industrijali jew kummer?jali, l-attivitajiet tag?hom ma g?andhomx jir?evu trattament differenti mill-perspettiva tad-Direttiva tal-VAT, skont jekk dawn jitwettqu flimkien ma’ nies professjonisti jew mhux professjonisti.

20 – Sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tat-28 ta’ Jannar 2010, Eulitz, ?abra 2010 p. I-907, punt 24).

21 – Skont l-Istitut Nazzjonali tal-Istatistika tal-Bulgarija, il-paga medja fil-Bulgarija fit-tielet kwart tal-2012 kienet ta’ madwar 754 BGN (bejn wie?ed u ie?or EUR 385).