Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla)

10 ta' Novembru 2016*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Tassazzjoni — Taxxa fuq il-valur miżjud — Direttiva 2006/112/KE — Artikolu 2(1)(ċ) — Kunċett ta' 'provvista ta' servizz bi ħlas' — It-tqegħid ta' żiemel minn persuna taxxabbli għad-dispożizzjoni ta' organizzatur ta' tiġrijiet taż-żwiemel — Evalwazzjoni tal-korrispettiv — Dritt għal tnaqqis tal-ispejjeż marbuta mal-preparazzjoni taż-żwiemel tal-persuna taxxabbli għat-tiġrijiet — Spejjeż ġenerali marbuta mat-totalità tal-attività ekonomika — Anness III, punt 14 — Rata mnaqqsa tal-VAT applikabbli għad-dritt ta' użu ta' faċilitajiet sportivi — Applikabbiltà għall-operat ta' stalla taż-żwiemel tat-tiġrija — Tranżazzjoni kkostitwita minn provvista unika jew minn diversi provvisti indipendenti"

Fil-Kawża C-432/15,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa min-Nejvyšší správní soud (qorti suprema amministrattiva, ir-Repubblika Ċeka), permezz ta' deċiżjoni tat-23 ta' Lulju 2015, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-7 ta' Awwissu 2015, fil-proċedura

Odvolací finanční ředitelství

vs

Pavlína Baštová,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

komposta minn T. von Danwitz, President tal-Awla, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe (Relatur) u C. Lycourgos, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: N. Wahl,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għall-Gvern Ċek, minn M. Smolek, J. Vláčil u T. Müller, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn Z. Malůšková u M. Owsiany-Hornung, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-14 ta' Ġunju 2016,

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: iċ-Ċek.

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 2(1)(ċ), tal-Artikolu 98 kif ukoll tal-punt 14 tal-Anness III 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 tal-VAT").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn l-Odvolací finanční ředitelství (direttorat tal-appell tat-taxxa, ir-Repubblika Ċeka) u Pavlína Baštová dwar l-issuġġettar għat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) tal-attività tal-operat ta' stalla taż-żwiemel tat-tiġrija eżerċitata minn din tal-aħħar.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li:

"Fuq kull transazzjoni, il-VAT, kalkulata fuq il-prezz tal–merkanzija jew tas-servizzi bir-rata applikabbli għat-tali merkanzija jew servizzi, għandha tkun imposta wara t-tnaqqis ta' l-ammont tal-VAT li qed jinġarr direttament mid-diversi komponenti tal-prezz."

4 L-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li:

"It-transazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għall-VAT:

[...]

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

[...]"

5 Skont l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT:

"'Persuna taxxabbli' għandha tfisser kull persuna li, b' bmod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività.

Kwalunkwe attività ta' produtturi, kummerċjanti jew persuni li jagħtu servizzi, inklużi attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet, għandhom jitqiesu bħala 'attività ekonomika'. L-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skopijiet ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa għandha b'mod partikolari titqies bħala attività ekonomika."

6 L-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li:

"Fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77, l-ammont taxxabbli għandu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi ħlas miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur, għall-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista."

7 Skont l-Artikolu 98(1) u(2) tad-Direttiva tal-VAT:

"1. L-Istati Membri jistgħu japplikaw jew rata mnaqqsa waħda jew żewġ rati mnaqqsa.

2. Ir-rati mnaqqsa għandhom japplikaw biss għall-provvisti ta' merkanzija jew servizzi fil-kategoriji stabbiliti fl-Anness III.

[…]"

8 Skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT:

"Dritt ta' tnaqqis iseħħ fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta."

9 L-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li:

"Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mll-VAT li għandha tħallas dan li ġej:

(a) il-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli oħra;

[…]"

10 L-Artikolu 173(1) tad-Direttiva tal-VAT huwa fformulat kif ġej:

"Fil-każ ta' merkanzija jew servizzi użati minn persuna taxxabbli kemm għal transazzjonijiet li fir-rigward tagħhom il-VAT tista' titnaqqas skond l-Artikoli 168, 169 u 170, u għal transazzjonijiet li fir–rigward tagħhom il-VAT ma titnaqqasx, it-tali proporzjon biss tal-VAT li hi attribwibbli għat-transazzjonijiet ta' qabel għandha l-possibbiltà li tiġi mnaqqsa.

Il–proporzjon li jista' jitnaqqas għandu jkun stabbilit, skond l-Artikoli 174 u 175, għat-transazzjonijiet taxxabbli kollha mwettqa mill-persuna taxxabbli."

11 Il-lista ta' provvisti ta' merkanzija u servizzi li għalihom jistgħu japplikaw ir-rati mnaqqsa msemmija fl-Artikolu 98 tad-Direttiva tal-VAT jinsabu fl-Anness III ta' din id-direttiva. Il-punt 14 ta' dan l-anness isemmi d-"[dritt ta'] użu ta' faċilitajiet sportivi".

Id-dritt Ċek

12 Skont l-Artikolu 47(4) taż-zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (Liġi Nru 235/2004 dwar il-VAT):

"Fir-rigward ta' servizzi r-rata standard ta' taxxa tapplika sakemm din il-liġi ma tistabbilixxix mod ieħor. Fil-każ ta' servizzi msemmijin fl-Anness 2, tapplika rata ta' taxxa mnaqqsa."

13 L-Anness Nru 2 ta' din il-liġi jinkludi lista ta' servizzi suġġetti għar-rata mnaqqsa tat-taxxa, li fiha jinsab, b'mod partikolari, "l-użu ta' faċilitajiet koperti u mikxufa għal attivitajiet sportivi".

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

14 P. Baštová hija persuna suġġetta għall-VAT abbażi ta' attività ekonomika li tikkonsisti fl-operat ta' stalla taż-żwiemel tat-tiġrija li żżomm 25 żiemel, fejn hija trabbi u tħarreġ iż-żwiemel tagħha kif ukoll dawk ta' terzi, li ġew fdati lilha sabiex tippreparahom għat-tiġrijiet. Minbarra ż-żwiemel tat-tiġrija, P. Baštová

kienet takkomoda fl-istalla tagħha żewġt iżwiemel li hija kienet tuża għall-agroturiżmu u t-taħriġ ta' żwiemel li għadhom żgħar, kif ukoll ta' dwieb u ta' mohr tat-trobbija, li minnhom kienet qiegħda tispera li fil-futur tikseb dħul mill-parteċipazzjoni tagħhom f'tiġrijiet jew mill-bejgħ tagħhom.

15 Fil-kuntest ta' din l-attività, P. Baštová tirċievi żewġ tipi ta' dħul li huwa s-suġġett tal-kawża prinċipali. L-ewwel tip jikkonsisti fi premjijiet fi flus miksuba għall-klassifikazzjoni taż-żwiemel tagħha fi tmiem it-tiġrijiet u f'perċentwali tal-premjijiet fi flus miksuba abbażi tal-fatt li hija kowċ għall-klassifikazzjoni ta' żwiemel ta' terzi fi tmiem it-tiġrijiet. It-tieni tip ta' dħul jirriżulta mill-operat ta' stalla taż-żwiemel tat-tiġrija u jikkonsisti fil-ħlasijiet imwettqa mill-proprjetarji ta' żwiemel għat-taħriġ ta' dawn tal-aħħar għall-finijiet tal-parteċipazzjoni tagħhom fit-tiġrijiet, iżda wkoll għall-akkomodazzjoni u l-għalf tagħhom.

16 Fid-dikjarazzjoni tat-taxxa tagħha għar-raba' semestru tal-2010, P. Baštová talbet id-dritt tagħha għat-tnaqqis tal-VAT tal-input kollha mħallsa fuq servizzi u spejjeż li ġejjin, jiġifieri n-nefqa fuq drittijiet għar-reġistrazzjoni u għall-parteċipazzjoni u l-ispejjeż għall-għajnuna tal-awżiljarji matul it-tiġrijiet, l-akkwist ta' oġġetti tal-konsum għaż-żwiemel, l-għalf u t-tagħmir tagħhom sabiex jintrikbu, is-servizzi veterinarji u x-xiri ta' mediċini għaż-żwiemel, il-konsum ta' elettriku fl-istallel, il-konsum ta' żejt tal-fjuwil għat-trasport, l-akkwist ta' magna tal-ħsad għall-produzzjoni ta' tiben u foraġġ kif ukoll ix-xiri ta' apparat tat-trakter u s-servizzi ta' konsulenza inkonnessjoni mat-tmexxija tal-istallel. Dawn il-provvisti tal-input kienu jikkonċernaw kemm iż-żwiemel ta' P. Baštová kif ukoll dawk ta' terzi.

17 Barra minn hekk, f'din l-istess dikjarazzjoni, P. Baštová ddikjarat ukoll VAT tal-output bir-rata mnaqqsa ta' 10 % fuq is-servizz "operat ta' stalla taż-żwiemel tat-tiġrija" li hija pprovdiet lil sidien terzi taż-żwiemel.

18 Fl-avviż ta' taxxa tiegħu tas-26 ta' Settembru 2011, il-Finanční úřad d'Ostrov (uffiċċju tat-taxxa ta' Ostrov, ir-Repubblika Ċeka) ma aċċettax it-talba ta' P. Baštová għat-tnaqqis tal-VAT kollha minħabba li din kienet użat parti mill-provvisti tal-input taxxabbli akkwistati għall-finijiet tal-parteċipazzjoni taż-żwiemel fit-tiġrijiet, li għall-uffiċċju tat-taxxa ta' Ostrov, ma kinitx tikkostitwixxi tranżazzjoni taxxabbli li tagħti lok għad-dritt għal tnaqqis. Barra minn hekk, dan l-uffiċċju ma approvax is-sottomissjoni tas-servizz "operat ta' stalla taż-żwiemel tat-tiġrija" bir-rata mnaqqsa tal-VAT.

19 Adit b'appell minn P. Baštová, il-Finanční ředitelství v Plzni (direttorat tat-taxxa ta' Plzeň, ir-Repubblika Ċeka) biddel, permezz ta' deċiżjoni tas-6 ta' Ġunju 2012, id-deċiżjoni tal-uffiċċju tat-taxxa ta' Ostrov, billi qies li P. Baštová kellha d-dritt għat-tnaqqis tal-VAT għall-bejgħ taż-żwiemel tagħha stess, il-provvista ta' servizzi ta' riklamar u għall-agroturiżmu. Dan id-direttorat aċċetta wkoll id-dritt tagħha għat-tnaqqis tal-VAT relatata mal-perċentwali, riċevuta fil-kwalità tagħha ta' kowċ, tal-premjijiet fi flus riċevuti għall-klassifikazzjoni taż-żwiemel ta' terzi fi tmiem it-tiġrijiet. Madankollu, l-istess bħall-uffiċċju tat-taxxa ta' Ostrov, id-direttorat tat-taxxa ta' Plzeň ma aċċettax id-dritt ta' P. Baštová li tnaqqas il-VAT imħallsa fuq it-tranżazzjonijiet tal-input għaż-żwiemel tagħha stess li pparteċipaw fit-tiġrijiet.

20 Sa fejn P. Baštová eżerċitat, matul il-perijodu taxxabbli kkonċernat, attivitajiet ekonomiċi li fosthom uħud biss jagħtu lok għad-dritt għal tnaqqis, hija għandha dritt biss għal tnaqqis parzjali. Barra minn hekk, id-direttorat tat-taxxa ta' Plzeň mexa fuq l-opinjoni tal-uffiċċju tat-taxxa ta' Ostrov, li tipprovdi li s-servizz ta' "operat ta' stalla taż-żwiemel tat-tiġrija" kellu jiġi suġġett għar-rata normali tal-VAT.

21 P. Baštová appellat minn din id-deċiżjoni quddiem il-Krajský soud v Plzni (qorti reġjonali ta' Plzeň, ir-Repubblika Ċeka) li, permezz ta' sentenza tas-6 ta' Novembru 2013, qieset b'mod partikolari li, għal dak li jikkonċerna l-premjijiet fi flus riċevuti għall-klassifikazzjoni ta' żiemel fi tmiem tiġrija, il-proprejtarju ta' żiemel jipprovdi lill-organizzatur tat-tiġrija servizz bi ħlas u li għaldaqstant din hija tranżazzjoni taxxabbli. Konsegwentement, id-dritt tagħha għal tnaqqis ma kellux jiġi mnaqqas.

22 Id-direttorat tal-appell tat-taxxa ppreżenta appell ta' kassazzjoni quddiem il-qorti tar-rinviju.

23 Din il-qorti tqis li, minn naħa, sabiex jiġi ddeterminat jekk P. Baštová kellhiex id-dritt li tnaqqas il-VAT kollha, huwa indispensabbli li jsir magħruf jekk it-tqegħid ta' żiemel mill-proprjetarju tiegħu għad-dispożizzjoni tal-organizzatur ta' tiġrija għandux jitqies bħala servizz bi ħlas, fis-sens tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT. Jekk dan ma huwiex il-każ, tqum il-kwistjoni dwar jekk dan il-fatt jiġġustifikax *ex officio* li jitnaqqas it-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa jew jekk l-ispejjeż relatati mas-servizzi kkonċernati jagħmlux parti mill-ispejjeż ġenerali tal-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli. Fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi li l-fatt li ż-żwiemel jiġu ppreparati għat-tiġrijiet u li finalment jipparteċipaw f'dawn it-tiġrijiet huwa element tat-totalità tal-attività ekonomika ta' P. Baštová, jibqa' li jiġi deċiż kif għandha tiġi ttrattata s-somma li l-proprjetarju ta' żiemel jirċievi bħala premju skont il-klassifikazzjoni taż-żiemel fi tmiem it-tiġrija. Il-qorti tar-rinviju tixtieq b'mod partikolari ssir taf jekk din is-somma għandhiex tiġi inkluża fl-ammont taxxabbli għall-VAT tal-output, jew jekk dan huwiex dħul mingħajr ebda effett fuq din il-bażi tal-VAT.

24 Min-naħa l-oħa, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar il-kwistjoni jekk is-servizz ta' "operat ta' stalla taż-żwiemel tat-tiġrija" għandux jiġi suġġett kollu kemm hu għar-rata normal tal-VAT jew jekk jaqax taħt il-kunċett ta' "użu ta' faċilitajiet sportivi" li jista' jkun suġġett għal rata mnaqqsa taħt il-punt 14 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT. F'dan il-kuntest, għandu jiġi vverifikat jekk il-provvisti ta' servizzi relatati mal-operat ta' stalla taż-żwiemel tat-tiġrija, jiġifieri b'mod partikolari, it-taħriġ taż-żwiemel, l-użu ta' faċilitajiet sportivi, l-akkomodazzjoni, l-għalf u l-kura l-oħra li jingħataw iż-żwiemel, għandhomx jitqiesu bħala tranżazzjoni unika għall-finijiet tal-VAT u suġġetti għal sistema fiskali komuni. Billi l-qorti tar-rinviju tqies li ma hemmx dubju dwar in-natura unika ta' dawn il-provvisti, hija tixtieq tkun taf, min-naħa l-oħra, liema huma l-kriterji li abbażi tagħhom hija tista' tiddetermina jekk l-elementi ta' provvista humiex ekwivalenti bejniethom, jew jekk għandhomx relazzjoni ta' provvista prinċipali u provvista anċillari.

25 Kien f'dawn iċ-ċirkustanzi li n-Nejvyšší správní soud (qorti suprema amministrattiva, ir-Repubblika Ċeka) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel id-domandi preliminari li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"1) a) It-tqegħid ta' żiemel minn sidu (li huwa persuna taxxabbli) għad-dispożizzjoni tal-organizzatur ta' tiġrija taż-żwiemel sabiex l-imsemmi żiemel jipparteċipa fl-imsemmija tiġrija jikkostitwixxi provvista ta' servizz bi ħlas fis-sens tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-[Direttiva tal-VAT] u għaldaqstant provvista suġġetta għall-VAT?

b) Jekk tingħata risposta fl-affermattiv, għandu jitqies bħala korrispettiv il-premju fi flus riċevut fi tmiem it-tiġrija (li, madankollu, mhux iż-żwiemel kollha li jipparteċipaw fit-tiġrija jirċievu) jew ix-xiri tas-servizz li jikkonsisti fil-possibbiltà li żiemel jiddaħħal fit-tiġrija, li jipprovdi l-organizzatur tat-tiġrija lis-sid taż-żiemel, jew korrispettiv ieħor?

c) Jekk tingħata risposta fin-negattiv, dan il-fatt jiġġustifika minnu nnifsu li jitnaqqas it-tnaqqis tal-VAT tal-input applikat fuq il-provvisti taxxabbli akkwistati fuq l-output u użati għall-preparazzjoni mill-persuna li trabbi jew tħarreġ iż-żwiemel tagħha għat-tiġrijiet, jew għandha titqies il-parteċipazzjoni ta' żiemel f'tiġrija bħala element tal-attività ekonomika tal-persuna li trabbi u tħarreġ iż-żwiemel ta' tiġrija tagħha u dawk ta' terzi, u jiġu inklużi l-ispejjeż marbuta mat-trobbija taż-żwiemel tagħha u l-parteċipazzjoni tagħhom fit-tiġrijiet fl-ispejjeż ġenerali li jaqgħu taħt l-attività ekonomika ta' din il-persuna? Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għal din il-parti tad-domanda, il-premju fi flus riċevut fi tmiem it-tiġrija għandu jiġi inkluż fil-valur taxxabbli u għandha tiġi applikata l-VAT tal-output, jew dan huwa dħul mingħajr ebda effett fuq il-bażi tal-VAT?

2) a) Jekk għandhom, għall-finijiet tal-VAT, jitqiesu diversi elementi ta' servizz bħala provvista unika, liema huma l-kriterji li jippermettu li jiġu stabbiliti r-relazzjonijiet reċiproċi u għaldaqstant li jiġi stabbilit jekk humiex provvisti ekwivalenti bejniethom jew jekk humiex provvisti ta' natura prinċipali meta mqabbla ma' oħrajn ta' natura aċċessorja? Fost dawn il-kriterji teżisti ġerarkija f'termini ta' livell u ta' importanza?

b) L-Artikolu 98 tad-[Direttiva tal-VAT] moqri flimkien mal-Anness III ta' din id-direttiva għandhom jiġu interpretati fis-sens li jeskludu l-applikazzjoni ta' rata mnaqqsa għal servizz jekk dan tal-aħħar ikun jinkludi żewġ elementi li, għall-finijiet tal-VAT, għandhom jitqiesu bħala provvista unika, u li, fl-istess waqt, dawn il-provvisti huma ekwivalenti bejniethom, meta waħda minnhom ma tista', min-natura tagħha, tiġi kklassifikata fl-ebda waħda mill-kategoriji msemmija fl-Anness III tad-[Direttiva tal-VAT]?
c) Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għad-domanda 2.b, il-kombinazzjoni tal-element tas-servizz li jikkonsisti fi dritt ta' użu ta' installazzjonijiet sportivi u tal-element tas-servizz li jikkonsisti fit-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' persuna li tħarreġ żwiemel għat-tiġrijiet tipprekludi, fiċ-ċirkustanzi ta' dan il-każ, l-applikazzjoni għal dan is-servizz meħud fil-globalità tiegħu tar-rata ta' VAT imnaqqsa msemmija fil-punt 14 tal-Anness III tad-[Direttiva tal-VAT]?
d) Jekk l-applikazzjoni ta' rata ta' tassazzjoni mnaqqsa ma hijiex eskluża abbażi tar-risposta għad-domanda 2.c, liema huwa l-effett, fuq l-issuġġettar għar-rata ta' VAT applikabbli, tal-fatt li l-persuna taxxabbli tipprovdi, minbarra s-servizz li jikkonsisti fl-użu ta' installazzjonijiet sportivi u s-servizz ta' persuna li tħarreġ, ukoll akkomodazzjoni għaż-żwiemel, l-għalf u kura oħra liż-żwiemel? Għall-finijiet tal-VAT għandu jitqies li dawn l-elementi kollha tal-provvista huma intier wieħed suġġett għal sistema fiskali komuni?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda, punti a) u b)

26 Permezz tad-domanda 1(a) u (b) il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li jikkostitwixxi provvista ta' servizzi bi ħlas, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, it-tqegħid ta' żiemel mill-proprjetarju tiegħu, persuna suġġetta għall-VAT, għad-dispożizzjoni tal-organizzatur ta' tiġrija taż-żwiemel għall-finijiet tal-parteċipazzjoni tal-imsemmi żiemel f'din it-tiġrija. Din il-qorti tistaqsi, b'mod partikolari, dwar il-kwistjoni jekk il-premju fi flus riċevut għall-klassifikazzjoni taż-żiemel fi tmiem it-tiġrija jew is-servizz miksub li jikkonsisti fil-possibbiltà li dan iż-żiemel jipparteċipa f'din it-tiġrija jikkostitwixxux korrispettiv ta' tali provvista ta' servizzi.

27 Qabel kollox, għandu jitfakkar li, skont l-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT, li jiddefinixxi l-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, huma suġġetti għal din it-taxxa il-"provvista ta' servizzi bi ħlas".

28 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-possibbiltà li provvista ta' servizzi tiġi kklassifikata bħala "provvista bi ħlas" tippresupponi biss l-eżistenza ta' rabta diretta bejn din il-provvista u korrispettiv li fir-realtà tirċievi l-persuna taxxabbli. Tali rabta diretta hija stabbilita meta jkun hemm relazzjoni legali bejn il-fornitur u l-benefiċjarju li matulha jkun hemm skambju ta' servizzi reċiproċi, fejn ir-remunerazzjoni li jirċievi l-fornitur tkun il-korrispettiv effettiv tas-servizz mogħti lill-benefiċjarju (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-3 ta' Marzu 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punti 13 u 14, kif ukoll tad-29 ta' Ottubru 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punt 32).

29 Sussegwentement, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-inċertezza tal-eżistenza stess ta' remunerazzjoni hija tali li tikser ir-rabta diretta bejn is-servizz provdut lill-benefiċjarju u r-remunerazzjoni riċevuta skont il-każ (ara, b'analoġija, is-sentenzi tat-3 ta' Marzu 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punt 19, u tas-27 ta' Settembru 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punt 43).

30 Fid-dawl tan-natura tal-analiżi li għandha ssir u hekk kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet, hija l-qorti nazzjonali li għandha tikklassifika l-attivitajiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali fid-dawl tal-kriterji stabbiliti mill-Qorti tal-Ġustizzja (ara s-sentenza tad-29 ta' Ottubru 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata).

31 Fl-aħħar nett, bħalma rrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 32 tal-konklużjonijiet tiegħu, l-attivitajiet sportivi u, b'mod partikolari, il-parteċipazzjoni f'kompetizzjonijiet sportivi jistgħu jinvolvu l-provvista ta' numru ta' servizzi separati imma relatati mill-qrib (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' April 2000, Deliège, C-51/96 u C-191/97, EU:C:2000:199, punt 56).

32 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li, billi jippermetti lill-proprjetarji taż-żwiemel itellqu lil dawn tal-aħħar, l-organizzatur ta' tiġrija taż-żwiemel jipprovdilhom servizz li jagħti lok għall-ħlas, mill-proprejtarji taż-żwiemel, ta' drittijet ta' reġistrazzjoni u ta' parteċipazzjoni.

33 Min-naħa l-oħra tqum il-kwistjoni dwar jekk it-"tqegħid għad-dispożizzjoni" ta' żiemel mill-proprejtarju tiegħu, persuna suġġetta għall-VAT, tal-organizzatur ta' tiġrija taż-żwiemel jikkostitwixxix ukoll provvista ta' servizzi bi ħlas li l-korrispettiv tagħha jista' jkun ikkostitwit mill-premju fi flus li jkun, skont il-każ, intrebaħ abbażi tal-klassifikazzjoni taż-żiemel fi tmiem it-tiġrija jew mis-servizz fornit mill-organizzatur tat-tiġrija u li jikkonsisti f'li ż-żiemel jitħalla jipparteċipa jew anki minn remunerazzjoni oħra.

34 Għandu jitfakkar li, skont l-indikazzjonijiet li jinsabu fil-fajl sottomess lill-Qorti tal-Ġustizja, dan "it-tqegħid għad-dispożizzjoni" jikkorrispondi, fil-fatt, għall-parteċipazzjoni taż-żiemel f'tiġrija li għaliha l-proprjetarju taż-żiemel iħallas, hekk kif jirriżulta mill-punt 32 tas-sentenza preżenti, id-drittijiet għar-reġistrazzjoni u għall-parteċipazzjoni.

35 F'dan ir-rigward, l-ewwel nett, għandu jiġi kkunsidrat li, fil-prinċipju, it-tqegħid ta' żiemel mill-proprjetarju tiegħu għad-dispożizzjoni tal-organizzatur ta' tiġrija taż-żwiemel ma jistax ikollu korrispettiv effettiv fis-servizz furnit mill-organizzatur tat-tiġrija u li jikkonsisti f'li ż-żiemel tal-imsemmi proprjetarju jitħalla jiġri fit-tiġrija. Fil-fatt, minn naħa, dan is-servizz huwa rremunerat mill-ħlas, min-naħa tal-proprjetarju taż-żiemel, ta' drittijiet ta' reġistrazzjoni u ta' parteċipazzjoni li jirriflettu l-valur ekwivalenti effettiv tal-parteċipazzjoni fit-tiġrija. Min-naħa l-oħra, għalkemm il-proprejtarju taż-żiemel jista' eventwalment jikseb vantaġġ minn din il-parteċipazzjoni minħabba ż-żieda fil-valur taż-żiemel fil-każ ta' klassifikazzjoni tajba jew mill-pubbliċità li tagħtih din il-parteċipazzjoni, għandu jiġi rrilevat li dan il-vantaġġ ma jistax jiġi kkwantifikat b'mod faċli u huwa anki inċert, peress li essenzjalment jiddependi fuq ir-riżultat ta' din it-tiġrija. Għaldaqstant, dan il-vantaġġ ma jistax jittieħed inkunsiderazzjoni sabiex jiġi ddeterminat il-valur ekwivalenti effettiv tal-imsemmi tqegħid għad-dispożizzjoni taż-żiemel skont il-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 28 tas-sentenza preżenti.

36 It-tieni nett, fil-każ li t-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' żiemel għall-finijiet tal-parteċipazzjoni tiegħu f'tiġrija ma jagħti lok għall-ħlas ta' ebda imposta għall-parteċipazzjoni jew għal ebda remunerazzjoni oħra diretta u fil-każ li l-proprjetarji biss ta' żwiemel li kellhom kklassifika tajba fi tmiem it-tiġrija jirċievu premju fi flus, ma jistax jitqies li t-tqegħid għad-dispożizzjoni taż-żiemel jagħti lok għal korrispettiv effettiv.

37 Fil-fatt, f'tali każ, minn naħa, ma huwiex it-tqegħid ta' żiemel mill-proprjetarju tiegħu għad-dispożizzjoni tal-organizzatur tat-tiġrija taż-żwiemel li, fih innifsu, jagħti lok għall-ħlas ta' premju bi flus, iżda l-kisba ta' ċertu riżultat fi tmiem it-tiġrija, jiġifieri l-klassifikazzjoni tajba taż-żiemel. Anki jekk l-organizzatur tat-tiġrija jkun impenja ruħu li jagħti tali premju fi flus li l-ammont tiegħu jkun iffissat u magħruf minn qabel, xorta jibqa' l-fatt li l-kisba tal-premju fi flus hija għaldaqstant suġġetta għat-twettiq ta' prestazzjoni partikolari u suġġetta għal ċertu periklu. Issa, dan il-periklu jeskludi, skont il-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 28 tas-sentenza preżenti, l-eżistenza ta' rabta diretta bejn it-tqegħid għad-dispożizzjoni taż-żiemel u l-kisba ta' premju fi flus.

38 Min-naħa l-oħra, soluzzjoni kuntrarja, li tikkonsisti fil-klassifika tal-premju fi flus li jkun, skont il-każ, intrebaħ bħala korrispettiv effettiv tat-tqegħid taż-żiemel mill-proprjetarju tiegħu għad-dispożizzjoni tal-organizzatur tat-tiġrija, ikollha r-riżultat li l-klassifika ta' dan it-tqegħid għad-dispożizzjoni bħala tranżazzjoni taxxabbli tkun tiddependi fuq ir-riżultat miksub miż-żiemel fi tmiem it-tiġrija, għall-kuntrarju tal-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, li tipprovdi li l-kunċett ta' provvista ta' servizzi għandu natura oġġettiva u japplika indipendentement mill-għanijiet u mir-riżultati tat-tranżazzjonijiet ikkonċernati (ara s-sentenza tal-20 ta' Ġunju 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

39 It-tielet nett, madankollu, fil-każ li s-sempliċi parteċipazzjoni taż-żiemel fit-tiġrija tagħti lok għal korrispettiv dirett minħabba l-ħlas, mill-organizzatur tat-tiġrija, ta' imposta għall-parteċipazzjoni, indipendentement mill-klassifikazzjoni taż-żiemel inkwistjoni fi tmiem it-tiġrija, it-tqegħid għad-dispożizzjoni tal-imsemmi żiemel mill-proprjetarju tiegħu jista' jiġi kklassifikat bħala "provvista ta' servizzi bi ħlas" fis-sens tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, f'tali każ, bħalma jirrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 35 tal-konklużjonijiet tiegħu, il-ħlas li jagħmel l-organizzatur tat-tiġrija lill-proprjetarju taż-żiemel jikkostitwixxi l-korrispettiv dirett tas-servizz li dan tal-aħħar jipprovdilu meta jaqbel li jħalli liż-żiemel tiegħu jipparteċipa fit-tiġrija.

40 Fid-dawl ta' dak li ntqal, ir-risposta għad-domanda 1(a) u (b) għandha tkun li l-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jikkostitwixxix provvista ta' servizzi bi ħlas, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, it-tqegħid ta' żiemel mill-proprjetarju tiegħu, persuna suġġetta għall-VAT, għad-dispożizzjoni tal-organizzatur ta' tiġrija taż-żwiemel għall-finijiet tal-parteċipazzjoni tal-imsemmi żiemel f'din it-tiġrija, fil-każ li dan ma jagħtix lok għall-ħlas ta' imposta għall-parteċipazzjoni jew għal remunerazzjoni oħra diretta u fil-każ li l-proprjetarji biss ta' żwiemel li kellhom kklassifika tajba fi tmiem it-tiġrija jirċievu premju fi flus, anki jekk iffissat minn qabel. Min-naħa l-oħra, tali tqegħid għad-dispożizzjoni ta' żiemel jikkostitwixxi provvista ta' servizz bi ħlas fil-każ li dan jagħti lok għall-ħlas, mill-organizzatur, ta' remunerazzjoni indipendenti mill-klassifikazzjoni taż-żiemel inkwistjoni fi tmiem it-tiġrija.

Fuq id-domanda 1(c)

41 Permezz tad-domanda 1(c) tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tixtieq issir taf jekk, fil-każ li t-tqegħid ta' żiemel mill-proprjetarju tiegħu, persuna suġġetta għall-VAT, għad-dispożizzjoni tal-organizzatur ta' tiġrija taż-żwiemel ma jikkostitwixxix provvista ta' servizzi bi ħlas fis-sens tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT, din id-direttiva għandha tiġi interpretata fis-sens li jeżisti dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fuq tranżazzjonijiet relatati mal-preparazzjoni u mal-parteċipazzjoni fit-tiġrijiet taż-żwiemel li huma proprjetà tal-persuna taxxabbli, li trabbi u tħarreġ iż-żwiemel tat-tiġrija tagħha stess kif ukoll dawk ta' terzi, għar-raġuni li l-ispejjeż relatati ma' dawn it-trażazzjonijiet jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali marbuta mal-attività ekonomika tagħha. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi barra minn hekk jekk l-eżistenza ta' tali dritt twassalx għall-inklużjoni tal-premju fi flus li jkun skont il-każ intrebaħ mill-persuna taxxabbli abbażi tal-klassifikazzjoni ta' wieħed miż-żwiemel tagħha fi tmiem tiġrija taż-żwiemel fl-ammont taxxabbli tal-VAT.

42 Għandu jitfakkar li s-sistema ta' tnaqqis stabbilita mid-Direttiva tal-VAT hija intiża li teħles kompletament lill-imprenditur mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tiegħu kollha. Is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi, għaldaqstant, in-newtralità perfetta fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, indipendentement mill-għanijiet jew mir-riżultati ta' dawn l-attivitajiet, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet ikunu, fil-prinċipju, huma nnifishom suġġetti għall-VAT (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-14 ta' Frar 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punt 19, u tat-8 ta' Frar 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, punt 22).

43 F'dan ir-rigward, l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni partikolari tal-input u tranżazzjoni waħda jew bosta tranżazzjonijiet tal-output li jagħtu lok għal dritt għal tnaqqis hija, fil-prinċipju, neċessarja sabiex dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input jiġi rrikonoxxut lill-persuna taxxabbli u sabiex jiġi ddeterminat il-livell ta' tali dritt (sentenzi tat-8 ta' Ġunju 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punt 24, u tal-21 ta' Frar 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punt 19). Id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imposta fuq l-akkwist ta' oġġetti jew ta' servizzi jippresupponi li l-ispejjeż imwettqa fl-akkwist ta' dawn huma parti mill-komponenti tal-prezz tat-tranżazzjonijiet intaxxati iktar tard li jagħtu lok għad-dritt għal tnaqqis (sentenzi tat-8 ta' Ġunju 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punt 30, u tal-21 ta' Frar 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punt 19).

44 Madankollu, dritt għal tnaqqis huwa wkoll ammess favur il-persuna taxxabbli, anki fl-assenza ta' rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni tal-input partikolari u tranżazzjoni waħda jew bosta tal-output li jagħtu lok għad-dritt għal tnaqqis, meta l-ispejjeż tas-servizzi inkwistjoni jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali ta' din il-persuna taxxabbli u jkunu, bħala tali, komponenti tal-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi li hija tipprovdi. Dawn l-ispejjeż, għandhom, fil-fatt, rabta diretta u immedjata mat-totalità tal-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli (ara f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-8 ta' Ġunju 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punt 31, u tal-21 ta' Frar 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punt 20).

45 Barra minn hekk, il-fatt li d-determinazzjoni tar-rabta diretta u immedjata li teżisti bejn provvista ta' servizzi u t-totalità tal-attività ekonomika taxxabbli għandha ssir abbażi tal-kontenut oġġettiv ta' din il-provvista ta' servizzi ma jeskludix li tista' tiġi kkunsidrata wkoll ir-raġuni esklużiva tat-tranżazzjoni inkwistjoni, peress li din tal-aħħar għandha titqies li tikkostitwixxi kriterju li jiddetermina l-kontenut oġġettiv. Meta jiġi stabbilit li tranżazzjoni ma twettqitx għall-bżonnijiet tal-attivitajiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, din it-tranżazzjoni ma tistax titqies li għandha rabta diretta u immedjata ma' dawn l-attivitajiet fis-sens tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, anki jekk din it-tranżazzjoni tkun, fid-dawl tal-kontenut oġġettiv tagħha, taxxabbli abbażi tal-VAT (sentenza tal-21 ta' Frar 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punt 29).

46 Fil-kuntest tal-evalwazzjoni tal-kriterju tar-rabta diretta u immedjata mat-totalità tal-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli, li hija l-obbligu tal-uffiċji tat-taxxa u tal-qrati nazzjonali, huma għandhom jieħdu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha li fihom twettqu t-tranżazzjonijiet inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Ġunju 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punt 25) u jieħdu inkunsiderazzjoni t-tranżazzjonijiet biss li huma marbuta b'mod oġġettiv mal-attività taxxabbli tal-persuna taxxabbli (sentenza tal-21 ta' Frar 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punt 22).

47 Mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li l-attività ekonomika ta' P. Baštová tikkonsisti fl-operat ta' stalla taż-żwiemel tat-tiġrija, li fiha hija, fost oħrajn, trabbi u tħarreġ iż-żwiemel tagħha kif ukoll dawk ta' terzi. Iż-żwiemel tagħha huma ddestinati għall-bejgħ u/jew għandhom rwol fit-taħriġ jew fl-agroturiżmu. Barra minn hekk, huma jipparteċipaw f'tiġrijiet taż-żwiemel.

48 Ċertament, it-trobbija u t-taħriġ ta' żwiemel li huma proprjetà ta' persuna li topera stalla taż-żwiemel tat-tiġrija u l-parteċipazzjoni tagħhom f'tiġrijiet taż-żwiemel jistgħu, fihom innifishom, ikollhom rabta ma' tali attività ekonomika. Madankollu, fid-dawl tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 44 tas-sentenza preżenti, din il-konstatazzjoni ma tistax tkun suffiċjenti sabiex tiġġustifika l-eżistenza ta' dritt għal tnaqqis, li jirrikjedi l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata bejn l-ispejjeż imġarrba għal kull waħda mit-tranżazzjonijiet marbuta mal-preparazzjoni ta' dawn iż-żwiemel u mal-parteċipazzjoni tagħhom fit-tiġrijiet, minn naħa, u din it-totalità tal-attività ekonomika, min-naħa l-oħra.

49 Sabiex tiġi evalwata tali rabta, huwa l-obbligu tal-qorti tar-rinviju li tivverifika, b'mod partikolari, jekk iż-żwiemel li huma proprjetà tal-operatur tal-istalla taż-żwiemel tat-tiġrija humiex effettivament iddestinati għall-bejgħ jew jekk il-parteċipazzjoni tagħhom f'tiġrijiet taż-żwiemel hijiex, minn perspettiva oġġettiva, mezz sabiex tiġi promossa l-attività ekonomika ta' din l-istalla. Jekk dan huwa l-każ, l-ispejjeż imġarrba għall-preparazzjoni u għall-parteċipazzjoni ta' dawn iż-żwiemel fit-tiġrijiet

għandhom rabta diretta u immedjata mat-totalità tal-attività ekonomika li tikkonsisti fl-operat ta' tali stalli. Fil-fatt, minn naħa, huwa paċifiku li l-prezz tal-bejgħ ta' żiemel tat-tiġrija jirriżulta mill-istat ta' preparazzjoni għat-tiġrijiet u tal-esperjenza, u saħansitra tar-reputazzjoni li huwa jkun akkwista skont il-każ abbażi tal-parteċipazzjoni tiegħu f'tiġrijiet. Min-naħa l-oħra, is-suċċess li jkollhom matul it-tiġrijiet iż-żwiemel tiegħu jista' jagħti lill-operatur tal-istalla reputazzjoni, pubbliċità jew viżibbiltà ikbar li jistgħu jinfluwenzaw il-prezz tas-servizzi tiegħu tat-taħriġ ta' żwiemel ta' terzi, u dan għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

50 Min-naħa l-oħra, ma huwiex rilevanti, għall-finijiet ta' din l-evalwazzjoni, il-fatt li t-tranżazzjonijiet marbuta mal-preparazzjoni u mal-parteċipazzjoni fit-tiġrijiet taż-żwiemel li huma proprjetà tal-operatur tal-istalla jippermettulu jtejjeb u jiżviluppa l-metodi ta' taħriġ, l-għalf u l-kura mogħtija liż-żwiemel u, għaldaqstant, is-servizzi mogħtija lil terzi. Fil-fatt, tali ċirkustanza tirrifletti biss rabta indiretta mal-imsemmija operazzjonijiet u l-attività ekonomika inkwistjoni fil-kawża prinċipali, imsemmija fil-punt 47 iktar 'il fuq.

51 Barra minn hekk, għalkemm it-tranżazzjonijiet marbuta mal-preparazzjoni u mal-parteċipazzjoni fit-tiġrijiet taż-żwiemel li huma proprjetà tal-operatur tal-istalla huma intiżi sabiex jippromwovu l-interessi privati tal-operatur tal-istalla, dawn it-tranżazzjonijiet ma jistgħux jitqiesu li għandhom rabta diretta u immedjata mat-totalità tal-attività ekonomika li tikkonsisti fl-operat ta' tali stalla.

52 Minn dan isegwi li, skont l-Artikoli 167 u 168(a) tad-Direttiva tal-VAT, persuna li tkun fl-istess sitwazzjoni bħal dik ta' P. Baštová għandha dritt għal tnaqqis tat-totalità tal-VAT imposta fuq l-ispejjeż imġarrba għall-preparazzjoni u l-parteċipazzjoni taż-żwiemel tagħha fit-tiġrijiet meta dawn iż-żwiemel ikunu effettivament iddestinati għall-bejgħ jew meta din il-parteċipazzjoni tkun, minn perspettiva oġġettiva, mezz sabiex tiġi promossa l-attività ekonomika tal-istalla li hija topera. Min-naħa l-oħra, l-ebda dritt għal tnaqqis ma jeżisti fir-rigward tal-VAT imposta fuq l-ispejjeż imġarrba għall-preparazzjoni u għall-parteċipazzjoni fit-tiġrijiet taż-żwiemel tal-persuna taxxabbli jekk dawn iż-żwiemel ma humiex effettivament iddestinati għall-bejgħ, jekk din il-parteċipazzjoni ma hijiex, minn perspettiva oġġettiva, mezz sabiex tiġi promossa l-attività ekonomika tal-istalla li hija topera u jekk dawn l-ispejjeż ma jservu f'ebda attività oħra tal-persuna taxxabbli li hija konnessa mal-attività ekonomika tagħha, u dan għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

53 Fil-fatt huwa paċifiku li jekk persuna taxxabbli twettaq kemm tranżazzjonijiet li jagħtu lok għal dritt għal tnaqqis u tranżazzjonijiet li ma jagħtux lok għal dan id-dritt, hija tista', konformement għall-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 173(1) tad-Direttiva tal-VAT, sempliċement tnaqqas il-parti mill-VAT li hija proporzjonata għall-ammont relatat mal-ewwel tranżazzjonijiet (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-22 ta' Frar 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, punt 37, u tas-26 ta' Mejju 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, punt 37).

54 Fl-aħħar nett, għandu jiġi indikat li l-konklużjonijiet misluta mill-evalwazzjoni msemmija fil-punti 44 sa 52 tas-sentenza preżenti ma għandhomx effett fuq il-kwistjoni, li hija differenti, tal-inklużjoni tal-premju fi flus li jkun, skont il-każ, intrebaħ mill-proprjetarju taż-żiemel, persuna suġġetta għall-VAT, fl-ammont taxxabbli, li jiddependi mill-klassifikazzjoni ta' dan il-premju fi flus bħala "korrispettiv ta' provvista ta' servizzi". Fil-fatt, mill-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT jirriżulta li, għall-provvisti ta' servizzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, l-ammont taxxabbli għandu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi korrispettiv miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur, għat-tranżazzjonijiet tiegħu, mill-konsumatur jew minn terz, inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz ta' dawn it-tranżazzjonijiet. Issa, mill-kunsiderazzjonijiet li jinsabu fil-punti 36 sa 38 tas-sentenza preżenti jirriżulta li l-premju fi flus li jkun, skont il-każ, intrebaħ minn żiemel li huwa proprjetà tal-persuna taxxabbli ma jistax jiġi kklassifikat bħala korrispettiv effettiv tat-tqegħid taż-żiemel mill-proprjetarju tiegħu għad-dispożizzjoni tal-organizzatur ta' tiġrija taż-żwiemel.

55 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta għad-domanda 1(c) għandha tkun:

— Id-Direttiva tal-VAT għandha tiġi interpretata fis-sens li jeżisti dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fuq tranżazzjonijiet relatati mal-preparazzjoni u mal-parteċipazzjoni fit-tiġrijiet taż-żwiemel li huma proprjetà tal-persuna taxxabbli, li trabbi u tħarreġ iż-żwiemel tat-tiġrija tagħha stess kif ukoll dawk ta' terzi, għar-raġuni li l-ispejjeż relatati ma' dawn it-trażazzjonijiet jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali marbuta mal-attività ekonomika tagħha, sakemm l-ispejjeż imġarrba għal kull waħda mit-tranżazzjonijiet inkwistjoni jkollhom rabta diretta u immedjata mat-totalità ta' din l-attività. Dan jista' jkun il-każ jekk l-ispejjeż hekk imġarrba jkunu relatati maż-żwiemel tat-tiġrija effettivament iddestinati għall-bejgħ jew jekk il-parteċipazzjoni tal-imsemmija żwiemel fit-tiġrijiet hija, minn perspettiva oġġettiva, mezz sabiex tiġi promossa l-attività ekonomika, u dan għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

— Fil-każ li tali dritt għal tnaqqis jeżisti, il-premju fi flus li jkun, skont il-każ, intrebaħ mill-persuna taxxabbli abbażi tal-klassifikazzjoni ta' wieħed miż-żwiemel tagħha fi tmiem tiġrija ta' żwiemel ma għandux jiġi inkluż fil-valur taxxabbli tal-VAT.

Fuq it-tieni domanda

56 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq essenzjalment tkun taf jekk l-Artikolu 98 tad-Direttiva tal-VAT, moqri flimkien mal-punt 14 tal-Anness III ta' din id-direttiva, għandux jiġi interpretat fis-sens li provvista ta' servizzi kumplessa unika, komposta minn diversi elementi relatati, b'mod partikolari, mat-taħriġ taż-żwiemel, mal-użu ta' faċilitajiet sportivi, mal-akkomodazzjoni taż-żwiemel fi stalla, mal-għalf u ma' kura oħra mogħtija liż-żwiemel tista' tiġi suġġetta għal rata mnaqqsa tal-VAT.

57 Fl-ewwel lok, għandha tiġi ppreċiżata l-portata tal-Artikolu 98 tad-Direttiva tal-VAT u tal-punt 14 tal-Anness III ta' din id-direttiva.

58 F'dan ir-rigward, mill-Artikolu 98 tad-Direttiva tal-VAT jirriżulta li l-applikazzjoni ta' rata jew żewġ rati mnaqqsa ta' VAT hija possibbiltà rikonoxxuta lill-Istati Membri b'deroga mill-prinċipju li jipprovdi li hija applikabbli r-rata normali. Barra minn hekk, skont din id-dispożizzjoni, ir-rati mnaqqsa ta' VAT jistgħu jiġu applikati biss għall-provvista ta' merkanzija u għall-provvista ta' servizzi speċifikati fl-Anness III ta' din id-direttiva.

59 Għal dak li jirrigwarda l-interpretazzjoni ta' dan l-anness, għandu jitfakkar li d-dispożizzjonijiet li għandhom in-natura ta' deroga minn prinċipju għandhom jiġu interpretati b'mod strett (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-12 ta' Diċembru 1995, Oude Luttikhuis *et*, C-399/93, EU:C:1995:434, punt 23, kif ukoll tas-17 ta' Ġunju 2010, Il-Kummissjoni vs Franza, C-492/08, EU:C:2010:348, punt 35).

60 Min-naħa l-oħra, il-kunċetti użati fl-Anness III tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati skont is-sens normali tat-termini inkwistjoni (sentenza tal-4 ta' Ġunju 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja, C-678/13, mhux ippubblikata, EU:C:2015:358, punt 46).

61 Fil-każ ineżami, mill-kliem tal-punt 14 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT jirriżulta li dan jawtorizza lill-Istati Membri japplikaw rata mnaqqsa ta' VAT għad-"[dritt ta'] użu ta' faċilitajiet sportivi".

62 Mill-kliem "[dritt ta'] użu" jirriżulta li l-applikazzjoni ta' rata mnaqqsa hija possibli jekk l-użu jsir minn terz u mhux mill-persuna taxxabbli li topera l-faċilità sportiva kkonċernata għall-bżonnijiet tagħha stess.

63 Il-kunċett ta' "użu ta' faċilitajiet sportivi" huwa marbut mal-provvisti relatati mal-prattika tal-isport u mal-edukazzjoni fiżika li, kemm jista' jkun possibbli, għandhom jiġu kkunsidrati flimkien (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-18 ta' Jannar 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, punt 26, u tat-22 ta' Jannar 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C-55/14, EU:C:2015:29, punt 25).

64 Issa, hekk kif l-Avukat Ġenerali rrileva fil-punti 56 sa 59 tal-konklużjonijiet tiegħu, il-possibbiltà li d-dritt ta' użu ta' faċilitajiet sportivi jiġi suġġett għal rata mnaqqsa għandha essenzjalment it-tendenza tippromwovi l-prattika ta' attivitajiet sportivi u li tirrendi l-attivitajiet sportivi iktar aċċessibbli għall-individwi.

65 Għaldaqstant, il-kunċett ta' "[dritt ta'] użu ta' faċilitajiet sportivi" għandu jinftiehem bħala jkopri d-dritt ta' użu ta' faċilitajiet intiżi għall-prattika tal-isport u tal-edukazzjoni fiżika, kif ukoll l-użu tagħhom għal dan il-għan.

66 Minn dan isegwi li, jekk il-provvisti ta' servizzi marbuta mal-użu ta' faċilitajiet neċessarji għall-prattika tal-isport ekwestri jistgħu jaqgħu taħt il-punt 14 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT, dan ma jistax ikun il-każ ta' provvisti marbuta mal-użu ta' faċilitajiet intiżi għall-akkomodazzjoni passiva taż-żwiemel fl-istalla, għall-għalf tagħhom jew għall-kura li tingħatalhom u lanqas għaż-żoni ta' mistrieħ jew ta' ħażna.

67 Huwa l-obbligu tal-qorti tar-rinviju li tevalwa jekk l-element li jikkonsisti fl-użu ta' faċilitajiet sportivi tal-provvista ta' servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fis-sens li jagħtuh il-kuntratti konklużi bejn P. Baštová u l-proprjetarji taż-żwiemel, jikkorrispondix għal din id-definizzjoni. Fil-każ ta' nuqqas ta' qbil bejn is-sens mogħti lil dan l-element mill-imsemmija kuntratti u d-"[dritt ta'] użu ta' faċilitajiet sportivi" fis-sens tal-punt 14 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT, l-imsemmija provvista ma tkunx tista', fi kwalunkwe każ, taqa' taħt rata mnaqqsa ta' VAT skont l-imsemmi punt 14.

68 Fit-tieni lok, u fil-każ li l-qorti tar-rinviju tqis fi tmiem din l-evalwazzjoni li dan l-element li jikkonsisti fl-użu ta' faċilitajiet sportivi jista' jaqa' taħt rata mnaqqsa ta' VAT, għandu jitfakkar, sabiex tingħata risposta għad-domanda magħmula li, għall-finijiet tal-VAT, kull provvista għandha normalment titqies li hija distinta u differenti, hekk kif jirriżulta mit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-27 ta' Ottubru 2005, Levob Verzekeringen u OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punt 20, kif ukoll tas-27 ta' Settembru 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punt 14).

69 Madankollu, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, f'ċerti ċirkustanzi, diversi provvisti formalment distinti, li jistgħu jiġu pprovduti separatament u għaldaqstant jagħtu lok, separatament, għal tassazzjoni jew għal eżenzjoni, għandhom jiġu kkunsidrati bħala tranżazzjoni unika meta ma jkunux indipendenti (ara s-sentenza tat-2 ta' Diċembru 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata).

70 Ikun hemm tranżazzjoni unika, b'mod partikolari, meta żewġ elementi jew atti, jew iktar, ipprovduti mill-persuna taxxabbli tant ikunu marbuta mill-qrib li jifformaw, oġġettivament, provvista ekonomika waħda inseparabbli u li jekk tinfired tisfa artifiċjali (sentenzi tas-27 ta' Ottubru 2005, Levob Verzekeringen u OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punt 22, kif ukoll tad-29 ta' Marzu 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, punt 23).

71 Dan ikun ukoll il-każ f'sitwazzjoni fejn element jew diversi elementi għandhom jitqiesu bħala li jikkostitwixxu l-provvista prinċipali, filwaqt li, bil-kontra, element jew diversi elementi għandhom jitqiesu bħala provvista jew provvisti anċillari li għalihom japplika l-istess trattament fiskali li japplika għall-provvista prinċipali. Provvista titqies li hija anċillari għal provvista prinċipali b'mod partikolari

meta hija tikkostitwixxi, għall-klijenti, mhux għan fih innifsu, iżda l-mezz kif jiġi gawdut fl-aħjar kundizzjonijiet is-servizz prinċipali tal-fornitur (sentenzi tal-25 ta' Frar 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punt 30, u tal-21 ta' Frar 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punt 52).

72 Jekk, fost l-elementi li jikkomponu l-provvista kumplessa unika, ma jkunx possibbli li jiġi ddeterminat element prinċipali jew element jew diversi elementi anċillari, l-elementi li jikkomponu din il-provvista għandhom jitqiesu li huma ekwivalenti.

73 Fil-kuntest tal-kooperazzjoni stabbilita skont l-Artikolu 267 TFUE, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk dan huwiex il-każ, filwaqt li tieħu inkunsiderazzjoni, fil-kuntest ta' evalwazzjoni globali, l-importanza kwalitattiva, u mhux sempliċement kwantitattiva, tal-elementi rilevanti. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' toffrilha l-elementi kollha ta' interpretazzjoni li jaqgħu taħt id-dritt tal-Unjoni li jistgħu jkunu utili għaliha (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-27 ta' Ottubru 2005, Levob Verzekeringen u OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punt 23, kif ukoll tas-17 ta' Jannar 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 33).

74 Fil-każ ineżami, il-qorti tar-rinviju tindika b'mod ċar li l-provvista ta' servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali, hekk kif tirriżulta mill-kuntratti konklużi bejn P. Baštová u l-proprjetarji taż-żwiemel u li hija komposta minn tliet elementi, jiġifieri t-taħriġ taż-żwiemel, l-użu ta' faċilitajiet sportivi kif ukoll l-akkomodazzjoni taż-żwiemel fl-istalla, l-għalf tagħhom u kura oħra mogħtija liż-żwiemel, hija provvista kumplessa unika. Fil-fatt, din il-konklużjoni tapplika fil-każ li l-partijiet kontraenti fir-realtà jixtiequ taħlita tat-tliet elementi li din il-provvista tinvolvi, fejn l-użu tal-faċilitajiet sportivi huwa oġġettivamet neċessarju għat-taħriġ taż-żwiemel tat-tiġrija u fejn il-provvisti marbuta mal-akkomodazzjoni, mal-għalf u mal-kura taż-żwiemel huma prinċipalment intiżi jakkumpanjaw u jiffaċilitaw it-taħriġ taż-żwiemel u l-użu ta' faċilitajiet sportivi.

75 Għaldaqstant, b'riżerva għall-verifikazzjoni tal-qorti tar-rinviju, jidher li mill-informazzjoni misjuba fid-deċiżjoni tar-rinviju essenzjalment jirriżulta li s-servizzi ta' taħriġ u l-użu tal-faċilitajiet sportivi jikkostitwixxu żewġ elementi ta' din il-provvista kumplessa li għandhom, fid-dawl tal-għan tagħha, importanza ekwivalenti, filwaqt li l-provvisti marbuta mal-akkomodazzjoni, mal-għalf u mal-kura taż-żwiemel għandhom natura anċillari meta mqabbla ma' dawn iż-żewġ elementi. Sa fejn l-użu tal-faċilitajiet sportivi biss jaqa' taħt ir-rata mnaqqsa prevista fl-Artikolu 98 tad-Direttiva tal-VAT, moqri flimkiem mal-punt 14 tal-Anness III ta' din id-direttiva, din ir-rata mnaqqsa ma tistax tiġi applikata għall-provvista kumplessa unika inkwistjoni fil-kawża prinċipali (ara, b'analoġija, is-sentenza tad-19 ta' Lulju 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punti 41 sa 43).

76 Jekk, min-naħa l-oħra, il-qorti tar-rinviju tasal għall-konklużjoni, fuq il-bażi tal-fatti inkwistjoni fil-kawża prinċipali, u b'mod partikolari fid-dawl tal-kuntratti konlużi bejn P. Baštová u l-proprjetarji taż-żwiemel, li t-taħriġ taż-żwiemel jikkostitwixxi element prinċipali tal-provvista kumplessa unika, l-istess konklużjoni għandha tiġi applikata u l-imsemmija provvista lanqas ma tista' tiġi suġġetta għar-rata mnaqqsa b'applikazzjoni tal-Artikolu 98 tad-Direttiva tal-VAT, moqri flimkiem mal-punt 14 tal-Anness III ta' din id-direttiva.

77 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li l-Artikolu 98 tad-Direttiva tal-VAT, moqri flimkiem mal-punt 14 tal-Anness III ta' din id-direttiva, għandu jiġi interpretat fis-sens li provvista ta' servizzi kumplessa unika, komposta minn diversi elementi relatati, b'mod partikolari, mat-taħriġ taż-żwiemel, mal-użu ta' faċilitajiet sportivi, mal-akkomodazzjoni taż-żwiemel fi stalla, mal-għalf u ma' kura oħra mogħtija liż-żwiemel ma tistax tiġi suġġetta għal rata mnaqqsa tal-VAT meta l-użu ta' faċilitajiet sportivi fis-sens tal-punt 14 tal-Anness III ta' din id-direttiva u t-taħriġ taż-żwiemel jikkostitwixxu żewġ elementi ekwivalenti ta' din il-provvista kumplessa unika jew meta t-taħriġ taż-żwiemel jikkostitwixxi l-element prinċipali tal-imsemmija provvista, u dan għandu jiġi evalwat mill-qorti tar-rinviju.

Fuq l-ispejjeż

78 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 jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, il-Qorti tal-Ġustizzja (Ir-Raba' Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) L-Artikolu 2(1)(ċ) 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 ma jikkostitwixxix provvista ta' servizzi bi ħlas, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, it-tqegħid ta' żiemel mill-proprjetarju tiegħu, persuna suġġetta għat-taxxa fuq il-valur miżjud, għad-dispożizzjoni tal-organizzatur ta' tiġrija taż-żwiemel għall-finijiet tal-parteċipazzjoni tal-imsemmi żiemel f'din it-tiġrija, fil-każ li dan ma jagħtix lok għall-ħlas ta' imposta għall-parteċipazzjoni jew għal remunerazzjoni oħra diretta u fil-każ li l-proprjetarji biss ta' żwiemel li kellhom kklassifika tajba fi tmiem it-tiġrija jirċievu premju fi flus, anki jekk iffissat minn qabel. Min-naħa l-oħra, tali tqegħid għad-dispożizzjoni ta' żiemel jikkostitwixxi provvista ta' servizz bi ħlas fil-każ li dan jagħti lok għall-ħlas, mill-organizzatur, ta' remunerazzjoni indipendenti mill-klassifikazzjoni taż-żiemel inkwistjoni fi tmiem it-tiġrija.

2) Id-Direttiva 2006/112 għandha tiġi interpretata fis-sens li jeżisti dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud tal-input imħallsa fuq tranżazzjonijiet relatati mal-preparazzjoni u mal-parteċipazzjoni fit-tiġrijiet taż-żwiemel li huma proprjetà tal-persuna taxxabbli, li trabbi u tħarreġ iż-żwiemel tat-tiġrija tagħha stess kif ukoll dawk ta' terzi, għar-raġuni li l-ispejjeż relatati ma' dawn it-trażazzjonijiet jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali marbuta mal-attività ekonomika tagħha, sakemm l-ispejjeż imġarrba għal kull waħda mit-tranżazzjonijiet inkwistjoni jkollhom rabta diretta u immedjata mat-totalità ta' din l-attività. Dan jista' jkun il-każ jekk l-ispejjeż hekk imġarrba jkunu relatati maż-żwiemel tat-tiġrija effettivament iddestinati għall-bejgħ jew jekk il-parteċipazzjoni tal-imsemmija żwiemel fit-tiġrijiet hija, minn perspettiva oġġettiva, mezz sabiex tiġi promossa l-attività ekonomika, u dan għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

Fil-każ li tali dritt għal tnaqqis jeżisti, il-premju fi flus li jkun, skont il-każ, intrebaħ mill-persuna taxxabbli abbażi tal-klassifikazzjoni ta' wieħed miż-żwiemel tagħha fi tmiem tiġrija ta' żwiemel ma għandux jiġi inkluż fil-valur taxxabbli tat-taxxa fuq il-valur miżjud.

3) L-Artikolu 98 tad-Direttiva 2006/112, moqri flimkiem mal-punt 14 tal-Anness III ta' din id-direttiva, għandu jiġi interpretat fis-sens li provvista ta' servizzi kumplessa unika, komposta minn diversi elementi relatati, b'mod partikolari, mat-taħriġ taż-żwiemel, mal-użu ta' faċilitajiet sportivi, mal-akkomodazzjoni taż-żwiemel fi stalla, mal-għalf u ma' kura oħra mogħtija liż-żwiemel ma tistax tiġi suġġetta għal rata mnaqqsa tat-taxxa fuq il-valur miżjud meta l-użu ta' faċilitajiet sportivi fis-sens tal-punt 14 tal-Anness III ta' din id-direttiva u t-taħriġ taż-żwiemel jikkostitwixxu żewġ elementi ekwivalenti ta' din il-provvista kumplessa unika jew meta t-taħriġ taż-żwiemel jikkostitwixxi l-element prinċipali tal-imsemmija provvista, u dan għandu jiġi evalwat mill-qorti tar-rinviju.

Firem