Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
PITRUZZELLA
ippreżentati fit-8 ta' Diċembru 2022[1]

Kawża C-516/21

Finanzamt X
vs
Y

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Fiskalità – VAT – Eżenzjoni ta' tranżazzjonijiet ta' kiri u ta' lokazzjoni ta' proprjetà immobbli – Kiri ta' binja għat-trobbija ta' dundjani mgħammra b'mod speċifiku – Tagħmir u makkinarju mqiegħed għad-dispożizzjoni b'mod anċillari għal-lokazzjoni ta' binja agrikola – Provvista unika – Kamp ta' applikazzjoni tal-eċċezzjoni għall-eżenzjoni"

1. Minkejja li l-kunċett ta' "provvista unika" huwa s-suġġett ta' ġurisprudenza abbondanti tal-Qorti tal-Ġustizzja, din il-qorti llum hija mistiedna tispjega jekk din il-ġurisprudenza għandhiex titwarrab u l-pluralità ta' provvisti – u għalhekk ta' rati tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – fis-seħħ waqt waħda minn dawn il-provvisti tistax taqa' taħt is-sistema ġenerali stabbilita mid-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem id-"Direttiva VAT")[2] u għalhekk li tkun suġġetta għat-taxxa.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Id-Direttiva VAT

2. Fil-Kapitolu 3 tad-Direttiva VAT, intitolat "Eżenzjonijiet għal attivitajiet oħrajn", l-Artikolu 135(1)(l) huwa redatt kif ġej:

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

[…]

[1] Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

[2] ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60.

l) il-kiri ta' proprjetà immobbli."

3. L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT jistipula li "[d]an li ġej għandu jiġi eskluż mill-eżenzjoni prevista fil-punt (l) tal-paragrafu 1:

a) il-provvediment ta' akkomadazzjoni, kif definit fil-liġijiet ta' l-Istati Membri, fis-settur tal-lukandi jew fis-setturi b'funzjoni simili, inkluż il-provvediment ta' akkomodazzjoni f'kampijiet tal-vaganzi jew f'siti żviluppati għall-użu bħala siti ta' kkampjar;

b) il-kiri ta' proprjetà u siti għall-ipparkjar tal-karozzi;

c) il-kiri ta' tagħmir u makkinarju installat b'mod permanenti;

d) il-kiri ta' kaxxiforti.

L-Istati Membri jistgħu japplikaw iżjed esklużjonijet għall-iskop ta' l-eżenzjoni msemmija fil-punt (l) tal-paragrafu 1."

Ir-Regolament ta' Implimentazzjoni (UE) Nru 282/2011

4. Ir-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 282/2011 tal-15 ta' Marzu 2011 li jistabbilixxi miżuri ta' implimentazzjoni fir-rigward tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[3], ġie emendat, b'mod partikolari, bir-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 1042/2013 tas-7 ta' Ottubru 2013[4] li daħħal l-Artikolu 13b fir-Regolament ta' Implimentazzjoni Nru 282/2011.

5. Skont il-paragrafu (d) ta' dan l-Artikolu 13b[5], għall-applikazzjoni tad-Direttiva VAT, hija kkunsidrata bħala "proprjetà immobbli" kwalunkwe ħaġa, tagħmir jew magna, installati b'mod permanenti f'binja jew fi struttura li ma tkunx tista' tiġi mċaqilqa mingħajr ma l-binja jew l-istruttura jinqerdu jew isirilhom tibdil.

Id-dritt Ġermaniż

6. Skont l-ewwel sentenza tal-punt 12 tal-Artikolu 4 tal-Umsatzsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ) tal-21 ta' Frar 2005[6] (iktar 'il quddiem l-"UstG"), huma eżentati, fost it-tranżazzjonijiet imsemmija fil-punt 1 tal-Artikolu 1(l) ta' din il-liġi:

"(a) [i]l-kiri u l-lokazzjoni ta' proprjetà immobbli […]"

7. It-tieni sentenza tal-punt 12 tal-Artikolu 4 tal-UStG tispjega li "[m]a humiex eżentati […] il-kiri u l-lokazzjoni ta' makkinarju u ta' tagħmir ieħor ta' kwalunkwe natura li jiffurmaw parti minn żona ta' ġestjoni (apparat ta' ġestjoni), anki jekk jikkostitwixxu elementi essenzjali ta' proprjetà immobbli."

[3] ĠU 2011, L 77, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60.

[4] ĠU 2013, L 284, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60.

[5] Skont it-tielet paragrafu tal-Artikolu 3 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni (UE) Nru 1042/2013, l-Artikolu 13b li huwa jdaħħal fir-Regolament ta' Implimentazzjoni (UE) Nru 282/2011 kellu jibda japplika mill-1 ta' Jannar 2017.

[6] BGBl. 2005 I, p. 386.

Il-kawża prinċipali, id-domanda preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

8. Matul is-snin mill-2010 sal-2014, Y ta b'kera binjiet għat-trobbija ta' dundjani b'tagħmir u makkinarju installati b'mod permanenti. Skont il-qorti tar-rinviju, dan it-tagħmir u dan il-makkinarju, li kien jinkludi, b'mod partikolari, conveyor industrijali spirali u sistema ta' tisħin, ta' ventilazzjoni u ta' dawl li żżomm temperatura u illuminazzjoni adattata skont l-istadju tat-trobbija tal-annimali kkonċernati, kien iservi għall-għalf tad-dundjani u sabiex jiżgura l-kundizzjonijiet ta' trobbija neċessarji sabiex dawn jilħqu l-maturità tagħhom għall-qatla u kienu ġew adattati b'mod speċjali għall-użu kuntrattwali tal-binja bħala binja għat-trobbija ta' tali tjur.

9. Skont id-dispożizzjonijiet tal-kirja, Y kien jirċievi remunerazzjoni unika, li ma kinitx maqsuma bejn, minn naħa, it-tqegħid għad-dispożizzjoni tal-binja għat-trobbija u, min-naħa l-oħra, dik tat-tagħmir u tal-makkinarju. Y qies li l-provvista kollha tal-kirja tiegħu kienet eżentata mill-VAT.

10. Min-naħa l-oħra, il-Finanzamt X (l-Uffiċċju tat-Taxxi X, il-Ġermanja) qies li l-kiri tat-tagħmir u tal-makkinarju inkwistjoni ma kienx eżentat u li l-kirja unika miftiehma, li 20 % minnha kienet relatata mal-makkinarju u mat-tagħmir, kellha tkun suġġetta, f'dan is-sens, għall-VAT. Dan ħareġ avviżi ta' rettifika ta' taxxa għas-snin ikkontestati. Y ippreżenta rikors kontra dawn l-avviżi.

11. In-Niedersächsisches Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi tal-Land ta' Niedersachsen, il-Ġermanja), filwaqt li bbażat ruħha kemm fuq il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja kif ukoll fuq dik tal-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja), laqgħet ir-rikors ippreżentat minn Y kontra dawn l-avviżi, billi qieset li din kienet provvista eżentata fit-totalità tagħha. Fil-fatt, skont din il-qorti, it-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' dan it-tagħmir u ta' dan il-makkinarju kien jikkostitwixxi servizz anċillari għat-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' binja għat-trobbija, peress li dan l-apparat li dwaru kien hemm qbil speċifiku kien iservi biss fl-isfond tal-użu kuntrattwali tal-binja għat-trobbija ta' dundjani fl-aħjar kundizzjonijiet. Minn dan ġie dedott li l-lokazzjoni relatata mat-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' dawn l-elementi kienet ukoll eżentata mill-VAT, l-istess, għalhekk, bħall-kirja kollha.

12. L-Uffiċċju tat-Taxxi X ressaq appell għal reviżjoni minn din is-sentenza quddiem il-qorti tar-rinviju, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja). Din il-qorti għandha dubji dwar l-interpretazzjoni li għandha tingħata lill-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT.

13. Skont il-qorti tar-rinviju, li tibbaża ruħha fuq is-sentenza Mailat[7], il-kiri tal-conveyor industrijali spirali, ta' tagħmir ta' tisħin u ta' ventilazzjoni u ta' sistemi ta' dawl huma eżentati wkoll mill-VAT bis-saħħa tal-Artikolu 135(1)(l) tad-Direttiva VAT. Tali interpretazzjoni hija wkoll ikkonfermeta mill-punt (d) tal-Artikolu 13b tar-Regolament ta' Implimentazzjoni Nru 282/2011, kif emendat bir-Regolament ta' Implimentazzjoni Nru 1042/2013, kif ukoll mid-dritt ċivili Ġermaniż li jistipula li l-oġġetti installati b'mod permanenti fil-binja għat-trobbija jikkostitwixxu elementi essenzjali ta' proprjetà immobbli[8].

7 Sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

8 Il-qorti tar-rinviju hawnhekk tirreferi għal ġurisprudenza nazzjonali li kienet tirrigwarda sistema ta' għalf u ta' ventilazzjoni f'razzett tal-majjali.

14. Preliminarjament, il-qorti tar-rinviju tirrimarka li, b'mod differenti minn verżjonijiet lingwistiċi oħra tal-Artikolu 135 tad-Direttiva VAT, il-fatt li l-verżjoni Ġermaniża tal-Artikolu 135(2)(ċ) tal-imsemmija direttiva tirreferi biss għal-kiri ta' tagħmir u ta' makkinarju ma għandux effett għall-finijiet tal-interpretazzjoni tal-imsemmija dispożizzjoni, peress li ż-żewġ termini – "kiri" u "lokazzjoni" – għandhom jitqiesu bħala sinonimi globalment.

15. Il-qorti tar-rinviju tfakkar fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja[9] li tistipula li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni l-elementi kollha fil-każ ta' tranżazzjoni ekonomika komposta minn numru ta' provvisti sabiex jiġi stabbilit jekk provvista waħda jew iktar minnhom jistgħux jiġu sseparati minnha, u kull waħda għandha ġeneralment titqies bħala provvista distinta u awtonoma. Dejjem skont il-Qorti tal-Ġustizzja, tranżazzjoni ma tistax tkun maqsuma b'mod artifiċjali u jkun hemm provvista unika jekk diversi provvisti jew azzjonijiet individwali tal-persuna taxxabbli għall-klijent huma tant marbuta mill-qrib li jiffurmaw b'mod oġġettiv provvista waħda ekonomika inseparabbli, li l-frammentazzjoni tagħha ma tkunx realistika. Tranżazzjoni ekonomika tikkostitwixxi provvista unika meta parti waħda jew iktar ikollhom jitqiesu bħala l-provvista prinċipali, filwaqt li partijiet oħra ikollhom jitqiesu bħala provvisti anċillari li għalihom japplika l-istess trattament fiskali li japplika għall-provvista prinċipali. L-ewwel kriterju li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni f'dan ir-rigward huwa n-nuqqas ta' għan awtonomu tal-provvista mill-perspettiva tal-konsumatur medju. It-tieni kriterju jieħu inkunsiderazzjoni l-valur rispettiv ta' kull waħda mill-provvisti li jikkostitwixxu t-tranżazzjoni ekonomika, waħda li tirriżulta minima, saħansitra marġinali, meta mqabbla mal-oħra.

16. Il-qorti tal-ewwel istanza ddeċidiet li t-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' tagħmir u ta' makkinarju, addattat speċifikatament u li jservi biss għall-użu tal-binja għat-trobbija ta' dundjani fl-aħjar kundizzjonijiet, kien provvista anċillari għal dik tal-kiri tal-proprjetà immobbli, li kienet tikkostitwixxi l-provvista prinċipali. Skont il-qorti tar-rinviju, din l-evalwazzjoni tal-uniċità tas-servizz hija konformi mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja[10].

17. Il-qorti tar-rinviju tinnota li hemm possibbiltà ta' żewġ interpretazzjonijiet tal-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT.

18. Jew il-prinċipji użati mill-Qorti tal-Ġustizzja relatati mad-determinazzjoni ta' tranżazzjoni unika jistgħu jipprevalu fuq il-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT, u dan jikkonferma l-analiżi tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja relatata mal-punt (b) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) ta' din id-direttiva u, b'mod partikolari, is-sentenzi Henriksen[11], Mailat[12] u Stadion Amsterdam[13]. Minn dawn is-sentenzi jirriżulta li l-applikazzjoni tal-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT hija limitata għall-każijiet li fihom it-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' tagħmir u ta' makkinarju jsir indipendentament, u għalhekk mingħajr ebda rabta, mat-tqegħid għad-dispożizzjoni addizzjonali ta' bini jew ta' art.

19. Jew mill-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT jista' jiġi dedott rekwiżit ta' frammentazzjoni, b'tali mod li t-tranżazzjonijiet uniċi jkollhom jinqasmu f'parti eżentata (skont l-Artikolu 135(1)(l) ta' din id-direttiva) u f'parti taxxabbli (skont il-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2)). Interpretazzjoni bħal din issib sostenn

[9] Il-qorti tar-rinviju hawnhekk issemmi s-sentenza tal-4 ta' Marzu 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167).

[10] Il-qorti tar-rinviju hawnhekk issemmi s-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[11] Sentenza tat-13 ta' Lulju 1989 (173/88, EU:C:1989:329).

[12] Sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[13] Sentenza tat-18 ta' Jannar 2018 (C-463/16, EU:C:2018:22).

fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja[14] li tipprevedi li l-eżenzjoni mogħtija għall-kiri ta' proprjetà immobbli, li hija bbażata fuq ir-rikonoxximent tan-natura passiva tal-kirja biss, ma tibqax iġġustifikata meta l-imsemmija kirja takkumpanja attivitajiet oħra, jekk ikun il-każ kummerċjali, jew it-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' installazzjonijiet oħra u ma għandhiex għalhekk tibqa' tikkostitwixxi provvista superjuri. Għalhekk, it-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' tagħmir u ta' makkinarju msemmi fil-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT ma jkunx sar b'mod passiv iżda jkun ikkaratterizzat essenzjalment bil-manutenzjoni tal-istat ta' funzjonament ta' dan il-makkinarju.

20. Il-qorti tar-rinviju tosserva wkoll li, għalkemm il-Qorti tal-Ġustizzja, fis-sentenza Mailat[15], aċċettat l-eżistenza ta' servizz anċillari għal kirja ta' proprjetà immobbli eżentata mit-taxxa fir-rigward ta' proprjetà mobbli marbuta b'mod permanenti mal-proprjetà immobbli bħala parti integrali, hija madankollu għamlet dan mingħajr ma ddeċidiet fuq il-kwistjoni ta' applikazzjoni tal-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT.

21. Kien f'dawn iċ-ċirkustanzi li l-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari segwenti:

"L-obbligu fiskali impost fuq il-kiri ta' tagħmir u ta' makkinarju installat b'mod permanenti japplika, skont [il-punt ċ tal-ewwel subparagrafu ta]l-Artikolu 135(2) tad-Direttiva [VAT],

– għall-kirja waħda iżolata (awtonoma) ta' dan it-tagħmir u makkinarju jew ukoll

– il-kirja (lokazzjoni) ta' dan it-tagħmir u makkinarju, li hija eżentata, skont il-punt (l) tal-Artikolu 135(1) ta' din id-direttiva, fuq il-bażi (b'mod anċillari) tal-lokazzjoni ta' bini konkluża bejn dawn l-istess partijiet?"

22. Il-Gvern Ġermaniż u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja.

Analiżi

23. Permezz tal-unika domanda preliminari tagħha mressqa lill-Qorti tal-Ġustizzja, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, liema kundizzjonijiet għandhom ikunu ssodisfatti sabiex l-obbligu fiskali li jirriżulta mill-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT jiġi applikat. B'mod iktar preċiż, fil-każ fejn kuntratt għall-kiri ta' bini intiż għat-trobbija ta' dundjani huwa konkluż, u minkejja li dan il-bini huwa mgħammar b'sistemi ta' ventilazzjoni, ta' tisħin, ta' dawl u ta' għalf adattati għall-funzjoni tiegħu bħala binja għat-trobbija, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk il-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tal-imsemmija direttiva jitlobx li l-kiri tal-immobbli, minn naħa, u l-kiri tal-imsemmija sistemi bħala tagħmir u makkinarju, min-naħa l-oħra[16], jiġu kkunsidrati b'mod separat, mill-perspettiva tal-VAT,

[14] Il-qorti tar-rinviju hawnhekk tirreferi għall-punt 43 tas-sentenza tat-2 ta' Lulju 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Servizz ta' ċentru tad-data) (C-215/19, EU:C:2020:518).

[15] Sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[16] Qabel kollox, nippreċiża li la mid-direttiva u lanqas mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ma jirriżulta li għandha ssir distinzjoni bejn dawn iż-żewġ kunċetti li għandhom għalhekk jitqiesu bħala globalment sinonimi [ara, pereżempju, is-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 36)].

24. Fir-raġunament li ser isegwi, ser nipprova nuri li, ħlief jekk ikun hemm ritorn għall-ġurisprudenza stabbilita, it-tranżazzjoni inkwistjoni fil-kuntest tal-kawża prinċipali, ikklassifikata mill-qorti tar-rinviju stess bħala "provvista unika", ma tistax tkun suġġetta għal żewġ rati distinti ta' VAT u li t-trattament fiskali tagħha ser ikun stabbilit minn dak li jirriżulta mill-Artikolu 135(1)(l) tad-Direttiva VAT.

25. Jekk id-dispożizzjoni msemmija fid-domanda preliminari tikkostitwixxi eċċezzjoni għal dan l-Artikolu 135(1)(l), ikun hemm bżonn li mmorru lura għall-interpretazzjoni li l-Qorti tal-Ġustizzja tatha fil-ġurisprudenza tagħha.

26. Qabel dan, hija meħtieġa tfakkira tal-ġurisprudenza relatata mal-kunċett ta' "tranżazzjoni unika".

Ritorn għall-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja relatata mal-kunċett ta' "tranżazzjoni unika"

27. Minn ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja[17] jirriżulta li, għall-finijiet tal-VAT, kull provvista għandha normalment titqies bħala distinta u indipendenti, kif jirriżulta mill-Artikolu 1(2) tad-Direttiva TVA[18]. Madankollu, f'ċerti ċirkustanzi, diversi provvisti formalment distinti, li jistgħu jiġu pprovduti separatament u, li b'hekk jagħtu lok, separatament, għal tassazzjoni jew għal eżenzjoni għandhom jitqiesu li huma tranżazzjoni unika meta ma jkunux indipendenti. Ikun hemm tranżazzjoni unika, b'mod partikolari, meta żewġ elementi jew atti, jew iktar, ipprovduti minn persuna taxxabbli jkunu *tant marbuta* mill-qrib li jiffurmaw, oġġettivament, *provvista ekonomika waħda inseparabbli* li d-diżintegrazzjoni tagħha tkun artifiċjali u tippreżenta r-riskju li tibdel il-funzjonalità tas-sistema tal-VAT[19]. Dan ikun ukoll il-każ meta provvista waħda jew iktar jikkostitwixxu provvista prinċipali u fejn il-provvista l-oħra jew l-oħrajn ikunu jikkostitwixxu provvista waħda jew iktar anċillari li għalihom japplika l-istess trattament fiskali li japplika għall-provvista prinċipali. B'mod partikolari, provvista għandha titqies li hija anċillari għal provvista prinċipali meta għall-klijenti *ma tkunx tikkostitwixxi għan fiha nnifisha, iżda mezz biex titgawda aħjar il-provvista prinċipali pprovduta mill-fornitur*[20].

28. Sabiex jiġi stabbilit, meta tranżazzjoni tkun ikkostitwita minn sensiela ta' elementi u ta' atti, jekk il-provvisti mogħtija jikkostitwixxux diversi provvisti indipendenti jew provvista unika, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha li fihom din isseħħ[21] u jeħtieġ li jiġu

[17] Għandu jiġi rrilevat li l-Artikoli 135(1)(l) u l-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT jikkorrispondu għall-Artikolu 13B(b) u l-inċiż 3 tal-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul 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, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"), u li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja relatata ma' dawn l-aħħar dispożizzjonijiet hija trasponibbli, *mutatis mutandis*, għad-dispożizzjonijiet korrispondenti tad-Direttiva VAT.

[18] Ara, *inter alia*, is-sentenzi tas-16 ta' April 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata), tat-28 ta' Ġunju 2017, Leventis u Vafeias (C-436/16, EU:C:2017:497 punt 18) kif ukoll tal-4 ta' Marzu 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, punt 37).

[19] Ara s-sentenza tat-18 ta' Jannar 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punti 22 u 26).

[20] Ara, fost l-oħrajn, is-sentenzi tas-16 ta' April 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punt 31 u l-ġurisprudenza ċċitata), tat-18 ta' Jannar 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 23) kif ukoll tad-19 ta' Diċembru 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punti 32 sa 34).

[21] Ara s-sentenza tat-2 ta' Lulju 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Servizz ta' ċentru tad-data) (C-215/19, EU:C:2020:518, punt 28).

eżaminati l-karatteristiċi tat-tranżazzjoni kkonċernata[22]. Mill-klassifikazzjoni stess bħala "provvista unika" ta' tranżazzjoni li tinkludi diversi elementi jirriżulta li din it-tranżazzjoni ser tkun suġġetta għal *rata waħda u unika ta' VAT*[23].

Fuq il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 135(1)(l) tad-Direttiva VAT

29. Skont ġurisprudenza daqstant stabbilita, il-karatteristika fundamentali tal-kunċetti ta' "lokazzjoni" u ta' "kiri" ta' proprjetà immobbli[24], fis-sens tal-Artikolu 135(1)(l) tad-Direttiva VAT, hija, fin-nuqqas ta' definizzjoni ta' dawn il-kunċetti fl-imsemmija dispożizzjoni, li tagħti lill-parti l-oħra fil-kuntratt, għal tul ta' żmien miftiehem u bi ħlas, id-dritt li proprjetà immobbli tiġi okkupata bħallikieku l-persuna kienet il-proprjetarja tagħha u li kull persuna oħra tiġi eskluża mit-tgawdija ta' dan id-dritt[25]. Sabiex jiġi evalwat jekk ftehim speċifiku jissodisfax din id-definizzjoni, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni l-karatteristiċi kollha tat-tranżazzjoni kif ukoll iċ-ċirkustanzi li fihom hija sseħħ. F'dan ir-rigward, dak li huwa deċiżiv huwa n-natura oġġettiva tat-tranżazzjoni inkwistjoni indipendentement mill-kwalifika li l-partijiet tawha[26].

30. Barra minn hekk, l-Artikolu 135(1)(l) tad-Direttiva VAT jikkostitwixxi deroga għall-prinċipju ġenerali li jgħid li l-VAT għandha tinġabar fuq kull provvista ta' servizzi pprovduta bi ħlas minn persuna taxxabbli u t-termini tagħha għandhom għalhekk ikunu interpretati b'mod strett[27]. Huma biss, bħala regola, il-qrati nazzjonali li huma kompetenti sabiex jevalwaw il-fatti, li għandhom jiddeterminaw, fir-rigward taċ-ċirkustanzi proprji għal kull każ, il-karatteristiċi essenzjali tat-tranżazzjoni inkwistjoni sabiex jikkwalifikawha taħt id-Direttiva VAT[28]. Il-Qorti tal-Ġustizzja tista', madankollu, tipprovdi lill-imsemmija qrati l-elementi ta' interpretazzjoni kollha utli biex tiġi deċiża t-tilwima[29].

31. Għandu jingħad ukoll li, f'dak li jirrigwarda r-raison d'être tal-Artikolu 135(1)(l) tad-Direttiva VAT, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-eżenzjoni prevista fih "hija spjegata mill-fatt li l-lokazzjoni ta' proprjetà immobbli, filwaqt li hija attività ekonomika, tikkostitwixxi normalment attività relattivament passiva, li ma tiġġenerax valur miżjud sinjifikattiv. Tali attività għalhekk għandha tiġi distinta minn attivitajiet oħrajn li jew għandhom natura ta' kwistjonijiet industrijali u kummerċjali, bħal dawk li jaqgħu taħt l-eċċezzjonijiet msemmija f[l-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT], jew għandhom natura li hija kkaratterizzata aħjar bl-eżekuzzjoni ta' provvista iktar milli

[22] Ara s-sentenzi tas-16 ta' April 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punt 32 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[23] Ara s-sentenza tat-18 ta' Jannar 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata). Dan japplika wkoll meta jkun possibbli li jiġi identifikat il-prezz li jikkorrispondi għal kull element distint li jifforma l-provvista unika (ara s-sentenza tat-3 ta' Settembru 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, punt 27)).

[24] Fuq in-natura awtonoma tal-kunċetti msemmija fl-Artikolu 135, ara, b'analoġija, is-sentenza tat-28 ta' Frar 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punt 16 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[25] Ara s-sentenza tat-22 ta' Jannar 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll is-sentenzi tad-19 ta' Diċembru 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata), tat-28 ta' Frar 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punt 18), kif ukoll tat-2 ta' Lulju 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Servizz ta' ċentru tad-data) (C-215/19, EU:C:2020:518, punt 40).

[26] Ara s-sentenza tat-22 ta' Jannar 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[27] Fost ġurisprudenza abbondanti, ara s-sentenzi tat-22 ta' Jannar 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punt 23), tad-19 ta' Diċembru 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata), tat-2 ta' Lulju 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Servizz ta' ċentru tad-data) (C-215/19, EU:C:2020:518, punt 38), kif ukoll id-digriet tal-1 ta' Diċembru 2021, Pilsētas zemes dienests (C-598/20, mhux ippubblikat, EU:C:2021:971, punt 29). Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja ma rrinunzjatx milli ssaħħaħ dawn it-termini: ara, pereżempju, is-sentenza tal-4 ta' Ottubru 2001, "Goed Wonen" (C-326/99, EU:C:2001:506).

[28] Ara s-sentenza tat-22 ta' Jannar 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punt 24).

[29] Ara s-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

bis-sempliċi tqegħid għad-dispożizzjoni ta' oġġett, bħad-dritt li tintuża art għall-golf, dak li jintuża pont permezz tal-ħlas tat-tariffi tat-triq jew inkella tad-dritt li jiġu installati distributuri ta' sigaretti fi stabbiliment kummerċjali"[30]. B'hekk, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, in-natura passiva tal-kiri jew tal-lokazzjoni ta' proprjetà immobbli li tiġġustifika l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 135(1)(l) tad-Direttiva VAT "hija relatata man-natura tat-tranżazzjoni nnifisha u mhux mal-mod kif il-persuna li tikri tuża l-proprjetà kkonċernata"[31]. Fi kliem ieħor, il-fatt għal persuna li tikri proprjetà immobbli li tużaha għal finijiet kummerċjali, skont it-termini tal-kuntratt ta' lokazzjoni, ma huwiex ta' natura, waħdu, li jeskludi lill-proprjetarju ta' din il-proprjetà mill-benefiċċju tal-eżenzjoni tal-VAT prevista fl-Artikolu 135(1)(l) tad-Direttiva VAT[32].

Applikazzjoni għall-kawża prinċipali

32. Minn dawn it-tfakkiriet jirriżulta li, f'każ ta' diversi provvisti għal tranżazzjoni waħda, sabiex tiġi stabbilita r-rata ta' VAT applikabbli għall-imsemmija tranżazzjoni[33], għandu jiġi analizzat jekk din tal-aħħar għandhiex titqies bħala unika, li huwa l-każ meta (a) tnejn jew iktar mill-elementi tagħha jkunu tant relatati mill-qrib li oġġettivament jifformaw provvista ekonomika waħda inseparabbli filwaqt li d-dekompożizzjoni tagħhom tkun artifiċjali jew (b) it-tranżazzjoni inkwistjoni tista' tkun maqsuma f'provvista prinċipali u f'provvista oħra jew oħrajn anċillari, li t-trattament fiskali tat-tranżazzjoni fit-totalità tagħha huwa għalhekk stabbilit skont dak applikabbli għall-provvista prinċipali.

33. *Min-natura tagħha*, din il-metodoloġija tapplika fil-każ ta' provvisti li, meħuda separatament, jagħtu lok għall-applikazzjoni ta' rata ta' VAT differenti. Tali approċċ huwa segwit ukoll mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-każ ta' tranżazzjoni komposta minn provvista prinċipali eżentata u minn provvista anċillari suġġetta għall-VAT[34]. Inżid li, kif enfasizza wkoll reċentement l-Avukata Ġenerali Kokott, "[i]n-natura inseparabbli tal-elementi tas-servizz hija karatteristika ta' servizz kumpless uniku. Fil-każ ta' servizz kumpless uniku, l-elementi differenti ta' servizz jingħaqdu f'servizz awtonomu ġdid, b'tali mod li skont il-prattika kurrenti jkun hemm servizz wieħed biss"[35].

34. Fi kliem ieħor, kuntrarjament għal dak li jidher li qiegħed jissuġġerixxi l-Gvern Ġermaniż, ir-relazzjoni eżenzjoni/eċċezzjoni espressa fl-Artikolu 135(1) u (2) tad-Direttiva VAT ma tipprekludix, bħala regola, il-klassifikazzjoni ta' tranżazzjoni bħala unika, anki jekk din għandha tkun komposta minn element eżentat bis-saħħa tal-Artikolu 135(1) ta' din id-direttiva u minn element suġġett għall-VAT bis-saħħa tal-Artikolu 135(2) tad-direttiva msemmija.

[30] Ara, b'analoġija, is-sentenza tat-28 ta' Frar 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punt 19). Ara wkoll is-sentenza tat-2 ta' Lulju 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Servizz ta' ċentru tad-data) (C-215/19, EU:C:2020:518, punt 41).

[31] Ara, b'analoġija, is-sentenza tat-28 ta' Frar 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punt 20) u tat-2 ta' Lulju 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Servizz ta' ċentru tad-data) (C-215/19, EU:C:2020:518, punt 42). Il-Qorti tal-Ġustizzja tfakkar li "hija eskluża mill-benefiċċju ta' din l-eżenzjoni attività li timplika mhux biss tqegħid għad-dispożizzjoni passiva ta' proprjetà immobbli, iżda wkoll numru ta' attivitajiet kummerċjali, bħal superviżjoni, ġestjoni u żamma kostanti min-naħa tal-proprjetarju kif ukoll it-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' installazzjonijiet oħra, b'mod li, fin-nuqqas ta' ċirkustanzi assolutament partikolari, il-lokazzjoni ta' din il-proprjetà ma tistax tikkostitwixxi l-provvista preponderanti" (sentenzi tat-28 ta' Frar 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata) u tat-2 ta' Lulju 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Servizz ta' ċentru tad-data) (C-215/19, EU:C:2020:518, punt 43)).

[32] Ara, b'analoġija, is-sentenza tat-28 ta' Frar 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punt 22).

[33] Għal analiżi ddettaljata u sistematika, nirreferi hawnhekk għall-konklużjonijiet tal-Avukata Ġenerali Kokott fil-kawża Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punti 20 *et seq.*).

[34] Ara, kif imsemmija mill-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet tagħha, is-sentenzi tal-25 ta' Frar 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punt 32), tal-21 ta' Ġunju 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, punt 20), kif ukoll tas-27 ta' Settembru 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punt 28).

[35] Konklużjonijiet tal-Avukata Ġenerali Kokott fil-kawża Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punt 25).

35. Dan huwa barra minn hekk ikkonfermat mis-sentenza Henriksen[36], li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja ġiet mistoqsija dwar jekk l-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens li l-kunċett ta' "kiri ta' spazju għall-ipparkjar tal-vetturi" kienx jinkludi wkoll il-kiri ta' garaxxijiet magħluqa li jippreżentaw rabta ma' proprjetà immobbli li l-kiri tagħha huwa eżentat mill-VAT. Wara li rrikonoxxiet li l-eċċezzjonijiet għall-eżenzjoni prevista minn din id-dispożizzjoni ma għandhomx jingħataw interpretazzjoni restrittiva, peress li huma kellhom preċiżament l-għan li jpoġġu t-tranżazzjonijiet ikkonċernati taħt is-sistema ġenerali ta' din id-direttiva – u għalhekk li jiġu suġġetti għall-VAT[37] - il-Qorti tal-Ġustizzja spjegat li l-kunċett ta' "proprjetà immobbli", li kien is-suġġett tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva "kien neċessarjament jinkludi, minbarra l-kiri ta' proprjetà li kienet tikkostitwixxi l-għan prinċipali ta' din il-kirja, dik tal-proprjetà kollha li kienet anċillari magħha"[38]. Minn dan il-Qorti tal-Ġustizzja ddeduċiet li ma jistax jiġi eskluż mill-eżenzjoni l-kiri ta' spazju għall-ipparkjar tal-karrozzi meta din il-kirja hija *marbuta mill-qrib* mal-kiri, anki dan eżentat, ta' proprjetà immobbli intiża għal użu ieħor, bħal proprjetà immobbli għall-abitazzjoni jew għal użu kummerċjali, fis-sens li ż-żewġ kirjiet jiffurmaw *tranżazzjoni ekonomika waħda*[39]. Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-kunċett ta' "kiri ta' spazju għall-ipparkjar tal-vetturi" jinkludi l-kiri ta' kull spazju intiż għall-ipparkjar tal-vetturi, inkluż il-garaxxijiet magħluqa, u li dawn il-kirjiet ma għandhomx ikunu esklużi mill-benefiċċju tal-eżenzjoni prevista favur il-kiri ta' proprjetà immobbli jekk huma marbuta mill-qrib ma' kiri, ta' proprjetà immobbli għal użu ieħor, li huwa wkoll eżentat[40].

36. Din is-sentenza għalhekk hija eżempju ieħor ta' preċedent fl-applikazzjoni tat-teorija tal-provvista unika li fiha t-tranżazzjoni kkonċernata kienet magħmula minn provvista prinċipali eżentata (il-kiri tal-proprjetà immobbli għal abitazzjoni) u minn provvista anċillari li fir-rigward tagħha kien espressament previst li ma kinitx koperta mill-eżenzjoni. Il-Qorti tal-Ġustizzja għalhekk ma interpretatx il-punti (1) sa (4) tal-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva fis-sens li din id-dispożizzjoni kienet topera bħala klawżola ta' frammentazzjoni li kienet suprema għal jew li tipprekludi l-użu tal-kunċett ta' "provvista unika".

37. Barra minn hekk, infakkar li ma hijiex il-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tikklassifika l-fatti tal-kawża prinċipali, peress li tali klassifikazzjoni taqa' biss taħt il-ġurisdizzjoni tal-qorti nazzjonali. Ir-rwol tal-Qorti tal-Ġustizzja huwa limitat biex tipprovdi lil din tal-aħħar interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni utli għad-deċiżjoni li hija għandha tieħu fil-kawża li għandha quddiemha[41]. Għalhekk hija l-qorti tar-rinviju li għandha tiddetermina jekk il-persuna taxxabbli tipprovdix provvista unika f'sitwazzjoni partikolari u li għandha tevalwa l-fatti kollha definittivi f'dan ir-rigward[42]. Mill-proċess jirriżulta b'mod speċifiku li l-qorti tar-rinviju diġà għamlet din l-analiżi hija stess. Fil-fatt, il-qorti tar-rinviju taqbel mal-evalwazzjoni tal-qorti tal-ewwel istanza li qieset, bl-applikazzjoni tal-prinċipji ġurisprudenzjali mfakkra iktar 'il fuq, li din hija tranżazzjoni

[36] Sentenza tat-13 ta' Lulju 1989 (173/88, EU:C:1989:329).

[37] Ara s-sentenza tat-13 ta' Lulju 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punt 12).

[38] Sentenza tat-13 ta' Lulju 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punt 14).

[39] Ara s-sentenza tat-13 ta' Lulju 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punt 15).

[40] Ara s-sentenza tat-13 ta' Lulju 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punt 17).

[41] Ara s-sentenza tat-2 ta' Lulju 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[42] Ara s-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll, fl-istess linja, is-sentenza tat-2 ta' Lulju 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Servizz ta' ċentru tad-data) (C-215/19, EU:C:2020:518, punti 30 sa 32).

unika[43] komposta minn provvista prinċipali (il-kiri tal-binja għat-trobbija) u minn provvista anċillari (il-kiri tal-apparat speċifiku tal-binja fid-dawl tal-funzjoni tagħha bħala binja għat-trobbija).

38. Kif fakkart iktar 'il fuq, il-konstatazzjoni tal-eżistenza ta' provvista unika ma hijiex kompatibbli mal-applikazzjoni ta' obbligu fiskali ddifferenzjat, u dan tfakkar b'mod ċar mill-Qorti tal-Ġustizzja meta ddeċidiet li "mill-kwalifika nnifisha ta' provvista waħda ta' tranżazzjoni li tikkomporta numru ta' elementi jirriżulta li din it-tranżazzjoni hija suġġetta għall-istess rata unika ta' VAT"[44]. Issa, abbażi tal-premessa, skont il-ġurisprudenza li għadni kemm semmejt, li l-kawża prinċipali hija kkaratterizzata mill-preżenza ta' provvista unika, il-qorti tar-rinviju kellha tistabbilixxi, fl-istess ħin, li l-Uffiċċju tat-Taxxi X ma setax jissuġġetta tali provvista għal żewġ rati ta' VAT differenti.

39. Fl-opinjoni tiegħi, huwa ċar li l-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT ma joperax bħala klawżola ta' frammentazzjoni mandatorja, kif jallega l-Gvern Ġermaniż. Huwa veru li, fis-sentenza Sequeira Mesquita[45], il-Qorti tal-Ġustizzja vverifikat, anki wara li kkonstatat l-eżistenza ta' provvista unika li jidher li taqa' taħt l-Artikolu 135(1)(l) tad-Direttiva VAT, jekk it-tranżazzjoni inkwistjoni kinitx taqa' taħt waħda mill-esklużjonijiet tal-eżenzjoni msemmija fl-Artikolu 135(2) ta' din id-direttiva, hija llimitat ruħha biex tikkonstata li dan ma kienx il-każ, filwaqt li rrikonoxxiet li ma kinitx mitluba tiddeċiedi dwar din il-kwistjoni u mingħajr ma ħadet pożizzjoni fuq l-eventwali konsegwenzi li hemm bżonn li jiġi misluta minn tali konstatazzjoni[46]. F'dawn il-kundizzjonijiet, ma jistax jiġi sostnut, kif jissuġġerixxi l-Gvern Ġermaniż, li din is-sentenza stabbilixxiet obbligu ta' frammentazzjoni tal-provvisti li jirriżulta mill-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT u li għandu sistematikament jipprevali fuq l-applikazzjoni tat-teorija tal-provvista unika.

40. Barra minn hekk, fl-osservazzjonijiet tiegħu, il-Gvern Ġermaniż ifakkar li l-għażla tal-leġiżlatur tal-Unjoni li jeżenta l-kiri ta' proprjetà immobbli taħt l-Artikolu 135(1)(l) tad-Direttiva VAT saret fid-dawl tal-fatt li tali attività hija relattivament passiva, marbuta mas-sempliċi mogħdija taż-żmien u li ma toħloqx valur miżjud sinjifikattiv[47], kuntrarjament għal attivitajiet oħra[48] li għandhom natura industrijali jew kummerċjali jew għan li huwa kkaratterizzat aħjar bl-eżekuzzjoni ta' provvista milli mis-sempliċi tqegħid għad-dispożizzjoni ta' proprjetà. Madankollu, ma nara l-ebda element fil-proċess li jista' jpoġġi indiskussjoni dan ir-rekwiżit ta' passività tat-tranżazzjoni jekk kien ikkonstatat li, skont it-teorija tal-provvista unika, l-integralità tat-tranżazzjoni inkwistjoni fil-kuntest tal-kawża prinċipali għandha tkun eżentata taħt l-Artikolu 135(1)(l) tad-Direttiva VAT. B'mod partikolari, il-proċess lanqas fih xi ħjiel dwar l-eżistenza ta' obbligu partikolari, fuq il-proprjetarju, li jiżgura l-manutenzjoni tal-apparat differenti adattat b'mod speċifiku għall-użu kuntrattwali previst tal-binja kkonċernata[49].

43 Hawnhekk nirreferi b'mod partikolari għall-punti 46, 48 u 50 tat-talba għal deċiżjonipreliminari.

44 Sentenza tat-18 ta' Jannar 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll il-punt 36 ta' din is-sentenza.

45 Sentenza tat-28 ta' Frar 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160).

46 Ara s-sentenza tat-28 ta' Frar 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punti 32 u 33).

47 Dan ġie rrikonoxxut ukoll mill-Qorti tal-Ġustizzja: ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-18 ta' Novembru 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata).

48 Ara l-punt 31 ta' dawn il-konklużjonijiet.

49 Mill-ġdid, billi ddeċidiet li kien hemm każ ta' provvista unika, il-qorti tar-rinviju stabbilixxiet, fl-istess ħin, li l-kiri tal-apparat li bih kienet mgħammra l-binja għat-trobbija ma kienx jikkostitwixxi, għall-kerrej, għan fih innifsu iżda sempliċement il-mezz sabiex jibbenefika bl-aħjar kundizzjonijiet mill-provvista prinċipali.

41. Barra minn hekk, is-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali tista' titqabbel ma' dik li l-Qorti tal-Ġustizzja kienet ittrattat fis-sentenza tagħha Mailat [50]. B'hekk il-kwistjoni kienet jekk kuntratt ta' kiri li jirrigwarda proprjetà immobbli li kienet isservi għall-użu kummerċjali ta' ristorant kif ukoll tal-apparat u tal-oġġetti tal-konsum neċessarji għal dan l-użu kienx jikkostitwixxi "kirja ta' proprjetà immobbli" fis-sens tal-Artikolu 135(1)(l) tad-Direttiva VAT, jew inkella provvista kumplessa ta' servizzi. Wara li eżaminat l-elementi tal-proċess, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li l-kiri ta' proprjetà *mobbli* li kienet is-suġġett tal-kuntratt ta' kiri ma jidhirx li seta' jiġi sseparat mill-kiri tal-proprjetà immobbli. Uħud minn dawn l-oġġetti kienu *inkorporati* f'din il-proprjetà immobbli (bħat-tagħmir u l-apparat tal-kċina) u kellhom jitqiesu li *jifformaw parti integrali minnha* [51]. Il-prodotti għall-konsum mikrija (jew ittrasferiti) fl-istess ħin bħall-proprjetà immobbli kienu jintużaw ukoll għall-operat tar-ristorant bl-istess mod bħal din il-proprjetà, b'tali mod li din il-lokazzjoni/trasferiment ma setgħetx titqies li għandha għan speċifiku iżda, għall-kuntrarju, bħala mezz biex titgawda aħjar il-provvista prinċipali li kienet tikkostitwixxi l-kiri tal-proprjetà immobbli [52]. Il-Qorti tal-Ġustizzja, konsegwentament, iddeċidiet li, f'tali każ, il-kiri tal-proprjetà immobbli għandu jitqies bħala l-provvista prinċipali meta mqabbla mal-kiri ta' apparat – jekk inkorporati f'din il-proprjetà immobbli – u ta' prodotti għall-konsum [53].

42. Jiena għalhekk tal-opinjoni wkoll li, fil-kuntest tal-kawża prinċipali, tali kuntratt ta' kiri, li fih ir-remunerazzjoni tal-proprjetarju tidher dejjem li ssir b'mod passiv, sempliċement bil-mgħodija taż-żmien, ma jinvolvix provvista oħra ħlief li l-proprjetà immobbli mikrija, anki jekk mgħammra b'ċertu numru ta' sistemi utli għall-funzjonament tagħha, titqiegħed għad-dispożizzjoni tal-persuna li tikri.

43. Għalhekk, mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha jirriżulta li t-tassazzjoni prevista fil-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT ma għandhiex tapplika meta l-kiri jew il-lokazzjoni tat-tagħmir u tal-makkinarju jikkostitwixxi biss il-provvista anċillari għall-provvista prinċipali li hija l-kiri jew il-lokazzjoni ta' binja.

44. Il-Gvern Ġermaniż iqis li deċiżjoni bħal din twassal biex jitnaqqas drastikament il-kamp ta' applikazzjoni tal-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT u hija kuntrarja għall-prinċipju ta' interpretazzjoni mhux restrittiva tad-dispożizzjonijiet li jaqgħu taħt is-sistema ġenerali implimentata minn din id-direttiva.

45. Jiena ma naqbilx ma' dawn ir-riżervi.

46. Minn naħa, ma jidhirlix li huwa possibbli li jiġu misluta konklużjonijiet definittivi fuq il-kamp ta' applikazzjoni tal-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT sa fejn dan ikun finalment dipendenti ferm fuq l-evalwazzjoni partikolari ta' kull tranżazzjoni. Pereżempju, nista' faċilment nimmaġina li l-kiri ta' tagħmir u ta' makkinarju, minkejja li jsir flimkien mal-kiri jew mal-lokazzjoni ta' binja, jikkostitwixxi, f'ċirkustanzi oħra, il-provvista prinċipali. Sussegwentement, il-kiri jew il-lokazzjoni tat-tagħmir u tal-makkinarju li jissodisfa

[50] Sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[51] Ladarba inkorporati u meta għandhom jitqiesu bħala li jifformaw parti integrali tal-proprjetà immobbli kkonċernata, in-natura *mobbli* ta' dawn l-oġġetti tista' tkun suġġetta għal diskussjoni. Lanqas jista' jiġi eskluż għal kollox li l-Qorti tal-Ġustizzja kellha quddiemha wkoll oġġetti li setgħu jiġu kklassifikati bħala "tagħmir" jew "makkinarju" fis-sens tal-Artikolu 135(2)(ċ) tad-Direttiva VAT.

[52] Ara s-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 39).

[53] Ara s-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 41).

l-klassifikazzjoni ta' "proprjetà immobbli"[54], li jista' jkun, tal-inqas parzjalment, ikkunsidrat waħdu meta mqabbel mal-kiri tal-binja jew tal-konstruzzjoni li jinsabu fiha, jista' wkoll ikun suġġett għall-VAT skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT.

47. Min-naħa l-oħra, it-termini tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT jistgħu jibqgħu jingħataw definizzjoni wiesgħa, u dan jimplika li tiġi estiża l-portata ta' dak li jista' jikkostitwixxi "tagħmir" jew "makkinarju" fis-sens ta' din id-dispożizzjoni. Għall-kuntrarju, il-prinċipji interpretattivi ta' applikazzjoni fil-każ ta' dispożizzjonijiet li jwarrbu l-eżenzjoni fl-opinjoni tiegħi ma jirrikjedux, fihom infushom, li tiġi eskluża l-applikazzjoni tal-ġurisprudenza relatata mal-provvisti uniċi, għar-raġunijiet kollha li fakkart.

48. F'dawn iċ-ċirkustanzi, inqis li l-Artikolu 135(1)(l) u l-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-eżenzjoni tal-lokazzjoni ta' binja għat-trobbija testendi għal-lokazzjoni ta' tagħmir u ta' makkinarju, fis-sens tal-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) ta' din id-direttiva, li jikkostitwixxu l-apparat speċifiku tal-binja fid-dawl tal-funzjoni tagħha bħala binja għat-trobbija, meta dan it-tagħmir u makkinarju jidher li qiegħed jingħata b'mod anċillari meta mqabbel mal-lokazzjoni tal-binja.

Fuq l-interpretazzjoni tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT

49. Fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja jkollha tirrispondi għad-domanda preliminari magħmula fis-sens li l-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT ma għandux japplika fil-kuntest tal-kawża prinċipali minħabba l-eżistenza ta' provvista unika kkaratterizzata prinċipaljament mil-lokazzjoni tal-binja li ġġib magħha l-eżenzjoni tat-tranżazzjoni taħt l-Artikolu 135(1)(l) ta' din id-direttiva, il-Gvern Ġermaniż iqis li dan ma jfissirx awtomatikament li dispożizzjoni nazzjonali bħat-tieni sentenza tal-Artikolu 4(12) tal-UStG hija inkompatibbli mad-Direttiva VAT. Għall-kuntrarju, imbagħad tqum il-kwistjoni dwar jekk il-lokazzjoni ta' tagħmir u ta' makkinarju li bih hija mgħammra l-binja tistax tkun suġġetta għall-VAT abbażi tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT, domanda li l-Gvern Ġermaniż jistieden lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tirrispondi.

50. Minn analiżi tal-proċess madankollu jirriżulta li l-qorti tar-rinviju ma talbitx manifestament u espliċitament lill-Qorti tal-Ġustizzja tagħti interpretazzjoni ta' din l-aħħar dispożizzjoni[55]. Filwaqt li tirrikonoxxi li din tista' tkun domanda li tista' tqum fi stadju ulterjuri tal-analiżi tal-kwistjoni fil-kawża prinċipali, għandu jiġi kkonstatat li l-Qorti tal-Ġustizzja ma tistax tirrispondi din id-domanda, li tqajmet biss mill-Gvern Ġermaniż.

54 Kif dan jirriżulta diġà, fl-opinjoni tiegħi, minn qari flimkien tal-Artikolu 135(1)(l) tad-Direttiva VAT u mill-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tagħha u kif ikkonfermat mir-Regolament ta' Implimentazzjoni Nru 282/2011, kif emendat bir-Regolament ta' Implimentazzjoni Nru 1042/2013 (ara l-punt 4 ta' dawn il-konklużjonijiet).

55 Ara, b'mod partikolari, ir-risposta tal-qorti tar-rinviju għat-talba għal informazzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-20 ta' Ottubru 2021 irċevuta mill-Qorti tal-Ġustizzja fl-1 ta' Diċembru 2021.

Konklużjoni

51. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi bil-mod segwenti għad-domanda preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja):

L-Artikolu 135(1)(l) u l-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud

għandhom jiġu interpretati fis-sens li

l-eżenzjoni tal-lokazzjoni ta' binja għat-trobbija testendi għal-lokazzjoni ta' tagħmir u makkinarju, fis-sens tal-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 135(2) tad-Direttiva VAT, li jikkostitwixxu l-apparat speċifiku tal-binja fid-dawl tal-funzjoni tagħha bħala binja għat-trobbija, meta dan it-tagħmir u makkinarju jidher li qiegħed jingħata b'mod anċillari meta mqabbel mal-lokazzjoni tal-binja.