SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla)

16 ta' April 2015*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Tassazzjoni — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud — Kiri ta' proprjetà immobbli — Provvista tal-elettriku, tat-tisħin u tal-ilma kif ukoll ġbir ta' skart — Kuntratti bejn sid il-kera u l-forniturі ta' dawn l-oġġetti u servizzi — Provvisti pprovduti lill-kerrej kkunsidrati li jiġu pprovduti minn sid il-kera — Spejjeż tal-kiri — Determinazzjoni tal-ammont taxxabbli — Possibbiltà li jiġu inklużi l-ispejjeż tal-kiri fl-ammont taxxabbli tas-servizzi tal-kiri — Tranżazzjoni magħmula minn servizz uniku jew minn diversi servizzi indipendenti"

Fil-Kawża C-42/14,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa min-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Polonja), permezz ta' deċiżjoni tat-22 ta' Ottubru 2013, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-27 ta' Jannar 2014, fil-proċedura

Minister Finansów

vs

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla),

komposta minn M. Ilešič, President tal-Awla, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas u C. G. Fernlund (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: E. Sharpston,

Reġistratur: K. Malacek, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tas-27 ta' Novembru 2014,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għall-Minister Finansów, minn T. Tratkiewicz u J. Kaute, bħala aġenti,

— għall-Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, minn K. Przygodzka u A. Fajt, bħala aġenti, assistiti minn K. Warfołomiejew, radca prawny u Ł. Adamczyk, doradca podatkowy,

— għall-Gvern Pollakk, minn B. Majczyna u A. Kramarczyk-Szaładzińska, bħala aġenti,

— għall-Gvern Grieg, minn K. Nasopoulou, bħala aġent,

* Lingwa tal-kawża: il-Pollakk.

— għall-Gvern tar-Renju Unit, minn J. Beeko, bħala aġent, assistita minn R. Hill, barrister,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn M. Ł. Habiak u L. Lozano Palacios, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/162/UE, tat-22 ta' Diċembru 2009 (ĠU 2010, L 10, p. 14, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn il-Minister Finansów (Ministru tal-Finanzi) u l-Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (aġenzija ta' proprjetajiet immobbli tal-armata f'Varsavja, iktar 'il quddiem il-"Wojskowa Agencja Mieszkaniowa") dwar opinjoni individwali tal-Minister Finansów tal-21 ta' Ġunju 2011 li tiċħad il-metodu ta' kalkolu u ta' applikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") adottat minn dan tal-aħħar fir-rigward ta' oġġetti kkunsinnati u ta' servizzi pprovduti fil-kuntest tal-kiri ta' proprjetajiet immobbli.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

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

"Fuq kull transazzjoni, il-VAT, kalkulata fuq il-prezz tal-merkanzija [oġġetti] 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 14(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"'Provvista ta' merkanzija' għandha tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli."

5 L-Artikolu 15(1) ta' din id-direttiva jipprovdi:

"L-elettriku, il-gass, l-enerġija għat-tisħin jew għat-tkessiħ u affarijiet simili għandhom jiġu ttrattati bħala proprjetà tanġibbli."

6 L-Artikolu 24(1) tal-imsemmija direttiva jistabbilixxi:

"'Provvista ta' servizzi' għandha tfisser kwalunkwe operazzjoni li ma tikkostitwix provvista ta' merkanzija."

7 L-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"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."

Id-dritt Pollakk

8 L-Artikolu 7(1) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq l-oġġetti u s-servizzi (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U Nru 54, intestatura 535) tal-11 ta' Marzu 2004, jipprovdi:

"Il-kunsinna ta' oġġetti, li hemm riferiment għaliha fil-punt 1 tal-Artikolu 5(1), tinkludi t-trasferiment tad-dritt li wieħed jiddisponi mill-oġġetti bħala proprjetarju [...]."

9 L-Artikolu 8(1) ta' din il-liġi jippreċiża:

"Il-provvista ta' servizzi msemmija fil-punt 1 tal-Artikolu 5(1) tinkludi kull provvista mwettqa favur persuna fiżika jew ġuridika, jew entità mingħajr personalità ġuridika, li ma tikkostitwixxix kunsinna ta' beni fis-sens tal-Artikolu 7 [...]."

10 L-Artikolu 29(1) tal-imsemmija liġi jaqra kif ġej:

"L-ammont taxxabbli huwa magħmul mid-dħul mill-bejgħ, bla ħsara għall-paragrafi (2) sa (21), għall-Artikoli 30 sa 32, għall-Artikolu 119 kif ukoll għall-Artikolu 120(4) u (5). Id-dħul mill-bejgħ jikkorrispondi għall-ammont dovut skont il-bejgħ, mingħajr it-taxxa dovuta. L-ammont dovut jinkludi s-servizz kollu dovut mix-xerrej jew minn terz. Dan huwa miżjud b'dotazzjonijiet, sussidji u ħlasijiet oħra supplementari tal-istess natura li jkunu ġew irċevuti u li għandhom effett dirett fuq il-prezz (ammont dovut) ta' oġġetti kkunsinnati jew ta' servizzi pprovduti mill-persuna taxxabbli, mingħajr l-ammont tat-taxxa dovuta."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

11 Il-Wojskowa Agencja Mieszkaniowa hija persuna pubblika responsabbli, b'mod partikolari, mill-kiri ta' proprjetajiet immobbli tal-Istat li ġew fdati lilha. Fil-kuntest ta' din l-attività, hija tiffattura mill-ġdid servizzi li jinkludu, minn naħa, il-provvista ta' ċerti utilitajiet, jiġifieri l-elettriku, it-tisħin u l-ilma, kif ukoll, min-naħa l-oħra, il-ġbir ta' skart, billi tittrasferixxi lil kerrej l-ispejjeż li hija sostniet għax-xiri ta' dawn l-oġġetti u servizzi mingħand fornituri terzi. Fir-rigward tal-utilitajiet, il-Wojskowa Agencja Mieszkaniowa tiffattura lil kerrej ammont minn qabel li huwa stabbilit fil-kuntratt ta' kiri billi tiġi applikata r-rata ta' taxxa applikabbli għal kull waħda mill-utilitajiet, imbagħad, ladarba s-sena tkun ġiet fi tmiemha, tirregolarizza l-kontijiet skont il-konsum effettiv tal-kerrej tal-elettriku, tat-tisħin u tal-ilma.

12 Peress li r-rati tal-VAT żdiedu b'effett mill-1 ta' Jannar 2011, il-Wojskowa Agencja Mieszkaniowa kellha dubji dwar ir-rati applikabbli għall-ammonti fil-kontijiet tagħha li ħarġu wara din id-data, kemm sabiex titlob il-bilanċ li baqa' dovut mill-kerrej, kif ukoll sabiex tikkoreġi ħlas żejjed. Il-Wojskowa Agencja Mieszkaniowa indirizzat talba lill-Minister Finansów sabiex jagħti opinjoni individwali billi jindika liema rati huwa kien jidhirlu li kienu applikabbli.

13 Fl-opinjoni individwali tiegħu tal-21 ta' Ġunju 2011, il-Minister Finansów sostna li l-metodu ta' kalkolu tal-VAT previst mill-Wojskowa Agencja Mieszkaniowa kien skorrett u enfasizza li l-provvista ta' utilitajiet u l-ġbir ta' skart kienu parti minn totalità li tikkostitwixxi provvista unika, jiġifieri s-servizz tal-kera. Għaldaqstant, kien xieraq li dawn id-diversi provvisti jiġu inklużi fl-ammont taxxabbli ta' dan

is-servizz li kien jikkostitwixxi l-provvista prinċipali u li, fir-rigward tagħhom, tiġi applikata rata ta' taxxa unika, jiġifieri dik applikabbli għall-imsemmi servizz. Il-Minister Finansów ippreċiża li din ir-rata kienet ta' 23 % b'effett mill-1 ta' Jannar 2011 u ta' 22 % preċedentement.

14 Peress li l-amministrazzjoni żammet il-pożizzjoni sostnuta fl-opinjoni individwali, il-Wojskowa Agencja Mieszkaniowa ppreżentat rikors quddiem il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (qorti amministrattiva tal-voïvodie ta' Varsavja), li annullat l-opinjoni tal-Minister Finansów permezz ta' sentenza tas-17 ta' Lulju 2012.

15 Din il-qorti qieset li t-tariffi dovuti minħabba l-provvista ta' utilitajiet u l-ġbir ta' skart kellhom jiġu inklużi fl-ammont taxxabbli tas-servizz tal-kiri, bħala parti mill-kera, ħlief meta jirriżulta b'mod ċar mill-kuntratt tal-kera li dawn it-tariffi, kollha jew uħud minnhom ma humiex inklużi fil-kera u jitħallsu separatament mill-kerrej.

16 L-imsemmija qorti kkunsidrat li l-Wojskowa Agencja Mieszkaniowa ma kinitx ipprovdiet informazzjoni ċara f'dan ir-rigward u li l-Minister Finansów kien messu talab kjarifika qabel ma adotta l-opinjoni individwali.

17 Il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie ppreċiżat li l-assenza ta' kuntratt konkluż direttament bejn il-kerrej u l-fornituri tal-utilitajiet u tas-servizz ta' ġbir ta' skart ma timplikax neċessarjament li sid il-kera jipprovdi lill-kerrej servizz uniku ta' kiri ta' natura kumplessa.

18 Għaldaqstant, il-Minister Finansów ippreżenta appell fil-kassazzjoni quddiem in-Naczelny Sąd Administracyjny (Qorti Suprema Amministrattiva).

19 Din il-qorti tenfasizza li l-kawża għandha konsegwenzi prattiċi importanti peress li, fir-rigward b'mod partikolari tal-provvista tal-ilma, li hija ffatturata separatament jew inkorporata fil-kera, ir-rata tal-VAT applikabbli ser tkun ta' 8 % jew ta' 23 % rispettivament. Madankollu, hija għandha dubji dwar il-mod li bih għandha tiġi interpretata d-Direttiva tal-VAT, fid-dawl tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, u b'mod iktar partikolari fuq il-kwistjoni dwar jekk sid il-kera jipprovdix provvista unika jew diversi provvisti distinti.

20 Huwa f'dan il-kuntest li n-Naczelny Sąd Administracyjny iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:

"1) L-Artikolu 14(1), l-Artikolu 15(1) u l-Artikolu 24(1) tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-provvista ta' elettriku, ta' enerġija għat-tisħin u ta' ilma, kif ukoll is-servizzi ta' ġbir ta' skart, żgurati favur [il-kerrej] li juża direttament dawn l-oġġetti u servizzi minn operatur terz speċjalizzat, fir-realtà jitwettqu minn sid il-kera meta huwa jkun ikkonkluda l-kuntratt għall-provvista ta' dawn l-oġġetti u servizzi u meta huwa sempliċement jgħaddi l-ispejjeż [lill-kerrej] li effettivament jagħmel użu minnhom?

2) Fil-każ ta' risposta pożittiva għall-ewwel domanda, l-ispejjeż tal-elettriku, tal-enerġija għat-tisħin, tal-ilma kif ukoll dawk tal-ġbir ta' skart, li [il-kerrej] jagħmel użu minnhom, iżidu l-ammont taxxabbli (il-kera) msemmi fl-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT fir-rigward tal-provvista tas-servizz ta' kiri, jew il-provvisti ta' oġġetti u servizzi inkwistjoni jikkostitwixxu provvisti differenti mis-servizz ta' kiri tal-post?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

21 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 14(1), 15(1) u 24(1) tad-Direttiva tal-VAT għandhomx jiġu interpretati fis-sens li, fil-kuntest tal-kiri ta' proprjetà immobbli, il-provvista tal-elettriku, tat-tisħin u tal-ilma kif ukoll il-ġbir ta' skart, żgurati minn operaturi terzi favur il-kerrej li juża' direttament dawn l-oġġetti u servizzi, għandhom jiġu kkunsidrati li twettqu minn sid il-kera meta dan ikun ikkonkluda l-kuntratti għall-provvista ta' dawn is-servizzi u meta dan sempliċement jittrażmetti l-ispejjeż lill-kerrej.

22 Il-qorti tar-rinviju tippreċiża li għandha dubju dwar dan, wara l-qari, b'mod partikolari, tas-sentenza Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), li tikkonċerna l-interpretazzjoni tal-Artikolu 5(1) 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), li sar l-Artikolu 14(1) tad-Direttiva tal-VAT.

23 Fl-imsemmija sentenza, li tirrigwarda kuntratt ta' lokazzjoni ta' vettura bil-mutur li tippermetti lil min jikri l-vettura b'lokazzjoni jimla' l-vettura bil-fjuwil f'isem u għall-akkont ta' min jipprovdi din il-vettura, il-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat jekk għandux jiġi kkunsidrat li dan tal-aħħar wettaq ipprovda fjuwil lil min akkwista b'lokazzjoni l-imsemmija vettura.

24 Il-Qorti tal-Ġustizzja rrispondiet fin-negattiv billi fakkret li, skont l-Artikolu 5(1) tad-Direttiva 77/388, "'[p]rovvista ta' oġġetti' tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà korporali [tanġibbli]". Il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat li l-kunċett ta' provvista ta' oġġetti jinkludi kull tranżazzjoni ta' trasferiment ta' oġġett tanġibbli minn parti li tawtorizza lil parti oħra li tiddisponi effettivament minnu daqslikieku kienet il-proprjetarja ta' dan l-oġġett. Hija kkunsidrat li l-kumpanniji taż-żejt kienu jittrasferixxu lil min jakkwista vettura b'lokazzjoni s-setgħa li effettivament jiddisponi mill-fjuwil bħala proprjetarju u li la kien hemm provvista tal-fjuwil minn dawn il-kumpanniji lil min ipprovda l-vettura b'lokazzjoni u lanqas, konsegwentement, minn dan tal-aħħar lil min kera l-vettura (sentenza Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punti 31 sa 36).

25 Għandu jiġi enfasizzat li l-bażi fattwali ta' dan il-kuntratt hija differenti mill-bażi fattwali ta' kuntratt ta' kiri ta' proprjetà immobbli li tinkludi provvisti bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

26 Fil-fatt, fil-kuntest ta' kuntratt bħal dak inkwistjoni fil-kawża li tat lok għas-sentenza Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), il-persuna li tikri l-vettura b'lokazzjoni tixtri hija stess il-fjuwil minn stazzjonijiet tal-gass billi tkun libera tagħżel il-kwalità u l-kwantità tal-fjuwil kif ukoll il-mument tax-xiri. Il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li l-ftehim dwar il-ġestjoni tal-fjuwil bejn il-persuna li pprovdiet il-vettura b'lokazzjoni u l-persuna li akkwistat l-imsemmija vettura b'lokazzjoni ma huwiex kuntratt ta' provvista tal-fjuwil, iżda jikkostitwixxi pjuttost kuntratt ta' finanzjament tax-xiri tiegħu (sentenza Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, point 36).

27 Min-naħa l-oħra, f'kuntratt bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali fejn sid il-kera jikkonkludi kuntratt għall-provvista ta' servizzi li jikkonsisti fil-provvista ta' utilitajiet u fil-ġbir ta' skart, huwa sid il-kera li jixtri s-servizzi inkwistjoni għall-proprjetà immobbli li huwa jikri. Huwa minnu li l-kerrej juża' direttament l-imsemmija servizzi, iżda ma jixtrihomx mingħand operaturi terzi speċjalizzati. B'hekk, il-kunsiderazzjonijiet dwar ix-xiri ta' fjuwil fis-sentenza Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), li japplikaw għall-Artikolu 14(1) tad-Direttiva tal-VAT, fil-kuntest ta' kuntratt ta' kiri bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, la japplikaw għall-provvista tal-elettriku, tat-tisħin u tal-ilma, li wkoll jikkostitwixxu oġġetti skont l-Artikolu 15 tad-Direttiva tal-VAT u lanqas għall-provvista ta' servizz li

jaqa' taħt l-Artikolu 24 tad-Direttiva tal-VAT, bħall-ġbir ta' skart. Mix-xiri minn sid il-kera tal-provvisti li jikkonsistu fil-provvista ta' dawn l-oġġetti u servizzi jirriżulta li huwa sid il-kera li għandu jitqies li jipprovdi dawn is-servizzi lill-kerrej.

28 Għaldaqstant, ir-risposta li għandha tingħata għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikoli 14(1), 15(1) u 24(1) tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li, fil-kuntest tal-kiri ta' proprjetà immobbli, il-provvista tal-elettriku, tat-tisħin u tal-ilma kif ukoll il-ġbir ta' skart, żgurati minn operaturi terzi favur il-kerrej li juża' direttament dawn l-oġġetti u servizzi, għandhom jitqiesu li jitwettqu minn sid il-kera meta dan ikun ikkonkluda l-kuntratti għall-provvista ta' dawn is-servizzi u meta dan sempliċement jittrażmetti l-ispejjeż lill-kerrej.

Fuq it-tieni domanda

29 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-Direttiva tal-VAT għandhiex tiġi interpretata fis-sens li l-kiri ta' proprjetà immobbli u l-provvista tal-ilma, tal-elettriku u tat-tisħin kif ukoll il-ġbir ta' skart li jakkumpanjaw dan il-kiri għandhom jitqiesu li jikkostitwixxu provvista unika jew diversi provvisti distinti u indipendenti li għandhom jiġu evalwati separatament mill-perspettiva tal-VAT.

30 Preliminarjament, għandu jitfakkar li, għall-finijiet tal-VAT, kull provvista għandha normalment titqies li hija distinta u indipendenti, kif jirriżulta mit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva tal-VAT (sentenzi Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punt 14, u BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 29).

31 Madankollu, skont il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, f'ċerti ċirkustanzi, diversi servizzi 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, partikolarment meta żewġ elementi jew atti, jew iktar, ipprovduti mill-persuna taxxabbli jkunu tant marbuta mill-qrib li jifformaw, oġġettivament, provvista ekonomika waħda inseparabbli u li d-diżintegrazzjoni tagħha tkun artifiċjali. Dan ikun ukoll il-każ meta servizz jew diversi servizzi jikkostitwixxu l-provvista prinċipali, u fejn servizz jew servizzi jikkostitwixxu servizz jew diversi servizzi anċillari li għalihom japplika l-istess trattament fiskali li japplika għall-provvista prinċipali (sentenza BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 30). B'mod partikolari, provvista għandha titqies li hija anċillari għall-provvista prinċipali meta ma tkunx tikkostitwixxix għan fiha nnifisha għall-klijenti, iżda mezz sabiex jitgawda aħjar is-servizz prinċipali pprovdut mill-fornitur (sentenza Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punt 17 u l-ġurisprudenza ċċitata).

32 Sabiex jiġi ddeterminat jekk is-servizzi pprovduti jikkostitwixxux diversi provvisti indipendenti jew provvista unika, jeħtieġ li jiġu eżaminati l-karatteristiċi tat-tranżazzjoni kkonċernata (sentenza BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 32).

33 Fir-rigward ta' spejjeż tal-kiri bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kellha żewġ opportunitajiet li tippreċiża liema fatturi għandhom jitqiesu li huma tipiċi.

34 Fis-sentenza RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365), il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li, fir-rigward tat-tindif ta' partijiet komuni ta' proprjetà immobbli, is-servizz jista' jiġi pprovdut b'diversi modi, jiġifieri, pereżempju, minn terzi li jiffatturaw l-ispejjeż ta' dan is-servizz direttament lill-kerrej jew minn sid il-kera li jimpjega lill-persunal tiegħu stess għal dan il-għan jew billi jirrikorri għas-servizz ta' impriża tat-tindif. F'dan il-każ, peress li s-servizz kien iffatturat minn sid il-kera separatament mill-kera u ż-żewġ servizzi setgħu jiġu sseparati minn xulxin, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li dawn ma setgħux jitqiesu li huma provvista unika (sentenza RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, punti 22 u 24).

35 Fis-sentenza Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-kontenut ta' kuntratt ta' kiri jista' jikkostitwixxi indizju importanti. Fir-rigward, f'dan il-każ, ta' kuntratt relatat mal-kiri ta' uffiċini minn kumpannija ta' avukati, hija enfasizzat li, skont l-informazzjoni li kellha, dan kien jipprovdi li, minbarra l-kiri tal-postijiet, sid il-kera kellu jipprovdi lill-kerrej ċertu numru ta' servizzi li jagħtu lok għal spejjeż tal-kiri li n-nuqqas ta' ħlas tagħhom seta' jwassal għat-terminazzjoni tal-kiri. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li r-raġuni ekonomika għall-konklużjoni tal-imsemmi kuntratt kienet mhux biss il-kisba tad-dritt li jiġu okkupati l-postijiet ikkonċernati, iżda, ukoll, il-kisba tal-kerrej ta' numru ta' servizzi. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet li l-kuntratt ta' kiri kien jindika provvista unika bejn sid il-kera u l-kerrej. Fl-analiżi tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja tqiegħdet fil-perspettiva ta' kerrej medju ta' postijiet kummerċjali kkonċernati, jiġifieri uffiċini ta' avukati (sentenza Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punt 23).

36 Għandu jiġi rrilevat li dawn iż-żewġ sentenzi jirrigwardaw provvisti li, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, huma ġeneralment utli, u saħansitra neċessarji, għat-tgawdija ta' proprjetà immobbli mikrija. Minn din il-ġurisprudenza jirriżulta li dawn il-provvisti jistgħu jeżistu indipendentement mill-kiri ta' proprjetà immobbli. Madankollu, skont iċ-ċirkustanzi partikolari, b'mod partikolari skont il-kontenut tal-kuntratt, huma jistgħu jikkostitwixxu provvisti anċillari jew ikunu inseparabbli mill-imsemmi kiri u jikkostitwixxu provvista unika miegħu.

37 Mis-sentenza BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punti 44 u 45) jirriżulta b'mod partikolari li l-elementi li jirriflettu l-interessi tal-partijiet kontraenti, bħal pereżempju, il-modalitajiet tat-tariffa u tal-fatturazzjoni jistgħu jittieħdu inkunsiderazzjoni sabiex jiġu determinati l-elementi karatteristiċi tat-tranżazzjoni kkonċernata. Hemm lok, b'mod partikolari, li jiġi vverifikat jekk, skont il-kuntratt, il-kerrej u sid il-kera jixtiequx, qabel kollox, rispettivament, jiksbu u joffru l-kiri ta' proprjetà immobbli u jfittxu biss sussidjarjament li jiksbu għall-wieħed u jipprovdu għall-ieħor provvisti oħra anki jekk dawn huma neċessarji għat-tgawdija tal-proprjetà.

38 Għaldaqstant, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi li ġejjin li jippermettu li ssir distinzjoni bejn żewġ każijiet prinċipali.

39 L-ewwel nett, jekk il-kerrej għandu l-possibbiltà li jagħżel il-forniturі tiegħu u/jew il-modalitajiet ta' użu tal-oġġetti jew tas-servizzi inkwistjoni, il-provvisti marbuta ma' dawn l-oġġetti jew servizzi jistgħu, fil-prinċipju, jitqiesu li huma distinti mill-kiri. B'mod partikolari, jekk il-kerrej jista' jiddeċiedi l-konsum tiegħu tal-ilma, tal-elettriku jew tat-tisħin, li jistgħu jiġu vverifikati bl-installazzjoni ta' arloġġi individwali u ffatturati skont l-imsemmi konsum, il-provvisti marbuta ma' dawn l-oġġetti jew servizzi jistgħu, fil-prinċipju, jitqiesu li huma distinti mill-kiri. Fir-rigward tas-servizzi bħat-tindif tal-partijiet komuni ta' immobbli f'koproprjetà, għandhom jitqiesu li huma distinti mill-kiri jekk jistgħu jiġu organizzati minn kull kerrej individwalment jew mill-kerrejja kollettivament u li, f'kull każ, il-fatturi indirizzati lill-kerrej isemmu l-provvista ta' dawn l-oġġetti u servizzi f'postijiet distinti mill-kera.

40 F'dan il-każ, is-sempliċi fatt li n-nuqqas ta' ħlas ta' spejjeż tal-kiri jippermetti lil sid il-kera jittermina l-kuntratt ta' kiri ma jipprekludi b'ebda mod li l-provvisti li magħhom huma relatati dawn l-ispejjeż jikkostitwixxu provvisti distinti mill-kiri (ara, f'dan is-sens, is-sentenza BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 47).

41 Barra minn hekk, il-fatt li l-kerrej għandu l-possibbiltà jikseb dawn il-provvisti mingħand il-fornitur tal-għażla tiegħu lanqas ma huwa fih innifsu determinanti peress li l-possibbiltà li l-elementi ta' provvista unika jistgħu, f'ċirkustanzi oħra, jiġu pprovduti separatament hija inerenti għall-kunċett ta' tranżazzjoni unika komposta (sentenza Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punt 26).

42 It-tieni nett, jekk proprjetà immobbli offruta għall-kiri tidher oġġettivament, minn perspettiva ekonomika, li tifforma unità mas-servizzi li jakkumpanjawha, dawn tal-aħħar jistgħu jitqiesu li jikkostitwixxu provvista unika mal-kiri. Dan jista' japplika wkoll għall-kiri ta' uffiċini lesti

għall-okkupazzjoni, lesti għall-użu bi provvista ta' utilitajiet u ta' ċerti servizzi oħra, u għall-kiri ta' proprjetà immobbli għal perijodu qasir, b'mod partikolari għall-vaganzi jew għal raġunijiet professjonali, li huma offerti ma' dawn is-servizzi mingħajr ma dawn is-servizzi jistgħu jiġu sseparati.

43 Barra minn hekk, għalkemm sid il-kera ma għandux huwa stess il-possibbiltà li jagħżel liberament u indipendentement, b'mod partikolari minn sidien il-kera oħra, il-forniturі u l-modalitajiet ta' użu tal-oġġetti u tas-servizzi li jakkumpanjaw il-kiri, is-servizzi inkwistjoni huma ġeneralment inseparabbli mill-kiri u jistgħu wkoll jitqiesu li jifformaw unità, u b'hekk provvista unika, ma' din tal-aħħar. Dan japplika b'mod partikolari meta sid il-kera, proprjetarju ta' parti minn immobbli kollettiv, huwa obbligat li juża fornituri indikati mill-unità ta' koproprjetà u li jħallas parti mill-ispejjeż kollettivi li huma marbuta ma' dawn il-provvisti li huwa sussegwentement jittrażmetti lill-kerrej.

44 F'dan it-tieni każ, evalwazzjoni separata tal-provvista tas-servizzi tal-kiri, fir-rigward tal-issuġġettar tagħhom għall-VAT, tikkostitwixxi diżintegrazzjoni artifiċjali ta' tranżazzjoni ekonomika unika.

45 Għaldaqstant, f'każ bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li, skont id-dettalji li ġew ipprovduti matul is-seduta, jirrigwarda l-kiri ta' numru kbir ta' proprjetajiet immobbli intiżi għall-użu differenti li jvarja minn maħżen għal użu residenzjali, minn kerrej, għandu jiġi vverifikat fil-kuntest ta' kull kiri jekk, fir-rigward tal-utilitajiet, il-kerrej huwiex liberu li jiddeċiedi dwar il-konsum tiegħu fil-kwantità li jixtieq. F'dan ir-rigward, l-eżistenza ta' arloġġi individwali u l-fatturazzjoni skont il-kwantità ta' oġġetti użati huwa indizju importanti li huwa intiż li jindika li l-provvista tal-utilitajiet għandha titqies li tikkostitwixxi servizzi distinti mill-kiri. Fir-rigward tal-ġbir ta' skart, jekk il-kerrej għandu l-għażla tal-fornitur jew jista' jikkonkludi kuntratt direttament miegħu, anki jekk, għal raġunijiet ta' konvenjenza, ma jeżerċitax din l-għażla jew din il-possibbiltà, iżda jikseb is-servizz tal-operatur indikat minn sid il-kera, fuq il-bażi ta' kuntratt konklużbejn dawn it-tnejn tal-aħħar, dan il-fatt jikkostitwixxi indizju favur l-eżistenza ta' provvista distinta mill-kiri. Għalkemm, minbarra dan, l-ammont dovut skont il-ġbir ta' skart u dak dovut skont il-kiri jidhru f'postijiet differenti fuq il-fattura, għandu jitqies li sid il-kera ma jipprovdix provvista unika li tinkludi l-kiri u l-imsemmija provvista.

46 Fil-każijiet kollha, hija l-qorti nazzjonali li għandha twettaq l-evalwazzjonijiet neċessarji billi tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha tal-kiri u s-servizzi li jakkumpanjawh u, b'mod partikolari, il-kontenut tal-kuntratt stess.

47 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, jeħtieġ li tingħata risposta għat-tieni domanda li:

— Id-Direttiva tal-VAT għandha tiġi interpretata fis-sens li l-kiri ta' proprjetà immobbli u l-provvista tal-ilma, tal-elettriku u tat-tisħin kif ukoll il-ġbir ta' skart li jakkumpanjaw dan il-kiri għandhom, fil-prinċipju, jitqiesu li jikkostitwixxu diversi servizzi distinti u indipendenti li għandhom jiġu evalwati separatament mill-perspettiva tal-VAT, ħlief meta elementi tat-tranżazzjoni, inklużi dawk li jindikaw ir-raġuni ekonomika għall-konklużjoni tal-kuntratt, ikunu tant marbuta mill-qrib, li jifformaw, oġġettivament, provvista ekonomika waħda inseparabbli li d-diżintegrazzjoni tagħha tkun artifiċjali.

— Hija l-qorti nazzjonali li għandha twettaq l-evalwazzjonijiet neċessarji billi tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha tal-kiri u s-servizzi li jakkumpanjawh u, b'mod partikolari, il-kontenut tal-kuntratt stess.

Fuq l-ispejjeż

48 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, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tielet Awla) taqta' u tiddeċiedi li:

1) **L-Artikoli 14(1), 15(1) u 24(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/162/UE, tat-22 ta' Diċembru 2009, għandhom jiġu interpretati fis-sens li, fil-kuntest tal-kiri ta' proprjetà immobbli, il-provvista tal-elettriku, tat-tisħin u tal-ilma kif ukoll il-ġbir ta' skart, żgurati minn operaturi terzi favur il-kerrej li juża' direttament dawn l-oġġetti u servizzi, għandhom jitqiesu li jitwettqu minn sid il-kera meta dan ikun ikkonkluda l-kuntratti għall-provvista ta' dawn is-servizzi u meta dan sempliċement jittrażmetti l-ispejjeż lill-kerrej.**

2) **L-imsemmija direttiva għandha tiġi interpretata fis-sens li l-kiri ta' proprjetà immobbli u l-provvista tal-ilma, tal-elettriku u tat-tisħin kif ukoll il-ġbir ta' skart li jakkumpanjaw dan il-kiri għandhom, fil-prinċipju, jitqiesu li jikkostitwixxu diversi servizzi distinti u indipendenti qabel ma jiġu evalwati separatament mill-perspettiva tat-taxxa fuq il-valur miżjud, ħlief meta elementi tat-tranżazzjoni, inklużi fih dawk li jindikaw ir-raġuni ekonomika għall-konklużjoni tal-kuntratt, ikunu tant marbuta mill-qrib li jifformaw, oġġettivament, provvista ekonomika waħda inseparabbli u li d-diżintegrazzjoni tagħha tkun artifiċjali.**

   Hija l-qorti nazzjonali li għandha twettaq l-evalwazzjonijiet neċessarji billi tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha tal-kiri u s-servizzi li jakkumpanjawh u b'mod partikolari l-kontenut tal-kuntratt stess.

Firem