

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI

KOKOTT

ippreżentati fil-31 ta' Jannar 2013 (1)

Kawża C-155/12

Minister Finansów

vs

RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o.

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa min-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Polonja)]

“Dritt fiskali — VAT — Artikolu 47 tad-Direttiva 2006/112/KE — Post ta' provvista ta' servizzi — Provvista ta' servizzi b'rabta ma' beni immobbli — Ważna ta' merkanzija”

I – Introduzzjoni

1. It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-impożizzjoni tal-VAT fuq il-ważna ta' merkanzija u sabiex isir magħruf liema Stat Membru għandu s-setgħa li jimponiha. Din is-setgħa ta' impożizzjoni tiddependi mill-post ta' provvista taxxabbli kif jiġi ddeterminat mil-liġi tal-VAT.
2. Għalhekk, is-setgħa ta' impożizzjoni ta' provvista ta' servizzi “relatati ma' proprjetà immobbli” hija tal-Istat Membru fejn jinsab dan il-beni. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li tali rabta bejn il-provvista ta' servizzi u beni immobbli għandha tkun “suffiċjentement diretta” (2). Il-qorti tar-rinviju issa trid tkun taf jekk dan jgħodd ukoll għall-ważna ta' merkanzija.
3. Ir-rinviju għal deċiżjoni preliminari jipprovdi okkażjoni tajba biex tiġi ppreżentata l-urisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-post tal-provvista ta' servizzi marbuta ma' beni immobbli. Lil hinn minn dan il-każ partikolari, għall-finijiet tal-applikazzjoni tad-dritt, għandu jiġi ppreżentat x'tifhem il-Qorti tal-Ġustizzja b'rabta “suffiċjentement diretta”.

II – Il-kuntest Ġuridiku

A – Id-dritt tal-Unjoni

4. Id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (3), fil-verżjoni tad-Direttiva 2008/8 (4) (iktar 'il quddiem id-“Direttiva VAT”), fiha, fl-Artikoli 43 et seq, dispożizzjonijiet dwar il-post tal-provvista ta' servizzi.
5. L-Artikolu 44 tad-Direttiva VAT jistabbilixxi li:

“Il-post tal-forniment tas-servizzi lil persuna taxxabbli li qiegħda ta’ixxi b’ala tali għandu jkun il-post fejn dik il-persuna tkun stabbilixxiet in-negozju tagħha...”.

6. Jekk il-provvista ta’ servizzi ssir lil persuna mhux taxxabbli, hija r-regola ġenerali li jfejja, stabbilita fl-Artikolu 45, li tapplika:

“Il-post tal-forniment tas-servizzi lil persuna mhux taxxabbli għandu jkun il-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tiegħu...”.

7. L-Artikoli 46 *et seq* tad-Direttiva VAT għandhom dispożizzjonijiet speċjali dwar il-post ta’ provvista ta’ servizzi. L-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT jistabbilixxi fir-rigward tal-“forniment tas-servizzi relatati ma’ proprjetà immobbli”:

“Il-post tal-forniment tas-servizzi relatati mal-proprjetà immobbli, inklużi s-servizzi ta’ esperti, u l-aġenti immobbljari, il-forniment ta’ alloġġ fis-settur tal-lukandi jew f’setturi b’funzjoni simili, b’al kampijiet għall-btala jew siti għall-ippakkjar għall-użu b’ala kampej, l-għoti ta’ drittijiet sabiex tintuża proprjetà immobbli u s-servizzi għat-tgħid u l-koordinazzjoni tax-xogħol ta’ kostruzzjoni, b’alma huma s-servizzi ta’ arkitetti u ta’ ditti li jfornu sorveljanza fuq il-post, għandu jkun il-post fejn tinsab il-proprjetà immobbli...”.

8. Is-Sitt Direttiva 77/388 tal-Kunsill, 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 (5) (iktar ‘il quddiem is-“Sitt Direttiva”), applikabbli sal-31 ta’ Diċembru 2006, kellha fl-Artikolu 9, dispożizzjonijiet dwar il-post ta’ provvista ta’ servizzi. Id-dispożizzjoni speċifika dwar il-provvista ta’ servizzi marbuta ma’ beni immobbli kienet fil-paragrafu 2(a) ta’ dan l-Artikolu:

“2) Iżda:

a) il-post tal-provvista ta’ servizzi konness ma’ proprjetà immobbli, inklużi s-servizzi ta’ aġenti tal-proprjetà u esperti, u ta’ servizzi għat-tgħid u l-koordinazzjoni ta’ xogħolijiet ta’ kostruzzjoni, b’alma huma s-servizzi ta’ periti arkitetti u ta’ ditti li jipprovdu superviżjoni fuq il-post tax-xogħol, għandhom ikunu l-post fejn tkun tinsab il-proprjetà”.

B – Id-dritt nazzjonali

9. Il-liġi Pollakka dwar il-VAT, tal-11 ta’ Mejju 2004, fil-verżjoni applikabbli fil-kawża prinċipali, fiha dispożizzjonijiet essenzjalment identiġi għal dawk tal-Artikoli 44 u 47 tad-Direttiva VAT.

III – Il-kawża prinċipali u l-kawża quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

10. RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o., kumpannija stabbilita skont id-dritt Pollakk (iktar ‘il quddiem il-“persuna taxxabbli”), tipprovdi servizzi ta’ għażna ta’ merkanzija lil impriji stabbiliti fi Stati Membri oġrajn tal-Unjoni Ewropea u fi Stati terzi. Din il-provvista ta’ servizzi tinkludi d-dħul tal-merkanzija fil-magħżen, it-tqegħid tal-merkanzija fuq l-ixkaffar tal-għażna xieraq, il-għażna tagħha, l-ippakkjar tal-merkanzija għall-klijenti, il-ħruġ tal-merkanzija, il-ħatt u t-tagħbija. Kultant il-provvista ta’ servizzi tinkludi wkoll l-ippakkjar mill-ħdid ta’ materjali kkunsinnati f’ippakkjar kollettiv f’settijiet individwali.

11. Fir-rigward tal-attività tagħha, il-persuna taxxabbli ressqet talba għall-interpretazzjoni tad-dritt Pollakk tal-VAT mal-awtorità fiskali. Hija riedet tkun taf jekk il-provvista ta’ servizzi inkwistjoni hijiex suġġetta għall-VAT fil-Polonja. Il-Ministru Finansów, responsabbli f’dan il-qasam, irrisponda din id-domanda fl-affermattiv bil-kundizzjoni li dawn l-imgħażen ikunu jinsabu fil-Polonja. Fil-fatt, il-provvista ta’ servizzi inkwistjoni hija marbuta ma’ beni immobbli, għalhekk għandhom ikunu

su?etti g?at-taxxa fil-post fejn jinsab il-beni immobbli.

12. Il-persuna taxxabbli ppre?entat rikors kontra din l-opinjoni fil-qrati Pollakki. Hija ssostni li l-post tal-provvista ta' servizzi li hija tipprovdi huwa l-post fejn ir-ri?evitur stabbilixxa s-sede tieg?u, skont l-Artikolu 44 tad-Direttiva VAT, u mhux il-post fejn jinsab il-beni immobbli, skont l-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT. G?aldaqstant, sakemm ir-ri?evituri tal-provvista ta' servizzi jkunu stabbiliti barra mill-Polonja, din tal-a??ar ma jkollhiex dritt li tintaxxa s-servizzi ta' ?a?na.

13. Min?abba dan u g?aliex ?ie kkonstatat li Stati Membri o?rajn kellhom Prattika diver?enti, in-Naczelny S?d Administracyjny, li issa kienet adita b'din il-kaw?a, g?amlet lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi li ?ejjin skont l-Artikolu 267 TFUE:

L-Artikoli 44 u 47 tad-Direttiva dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, g?andhom ji?u interpretati fis-sens li servizzi kumplessi fil-qasam tal-?a?na ta' merkanzija, li jinkludu l-a??ettazzjoni tal-merkanzija fil-ma??en, it-tqeg?id tag?hom fi xkafef li huma tajba g?all-?a?na, il-?a?na tag?hom g?all-klijenti, il-kunsinna ta' merkanzija, il-?att u t-tag?bija tag?hom kif ukoll fil-ka? ta' ?erti klijenti, l-ippakkjar mill-?did, b'mod individwali, ta' materjali li qabel kienu ppakkjati flimkien, huma provvisti ta' servizz marbuta ma' beni immobbli li skont l-Artikolu 47 tad-Direttiva 2006/112 huma taxxabbli fil-post fejn jinsab dan il-beni immobbli? Jew g?andu jitqies li dawn is-servizzi huma taxxabbli fil-post fejn il-klijent, li huwa pprovdut bis-servizzi, ikun stabbilixxa s-sede tal-attività ekonomika tieg?u jew fejn g?andu stabbiliment fiss jew, fin-nuqqas ta' dan, fil-post fejn g?andu l-indirizz permanenti tieg?u jew fil-post ta' residenza abitwali tieg?u, b'mod konformi mal-Artikolu 44 tad-Direttiva 2006/112?

14. Fil-kaw?a quddiem il-Qorti tal-?ustizzja, il-persuna taxxabbli, il-Gvern Grieg u l-Gvern Pollakk, kif ukoll il-Kummissjoni, ippre?entaw osservazzjonijiet bil-miktub.

IV – Il-kunsiderazzjonijiet legali

15. Bid-domandi tag?ha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment trid tkun taf jekk l-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT g?andux ji?i applikat g?all-provvista ta' servizzi ta' ?a?na ta' merkanzija kif deskritta iktar 'il fuq.

16. Sabiex ting?ata risposta g?ad-domanda, irid isir ra?unament f'?ew? stadji. L-ewwel nett, g?andu ji?i ddeterminat jekk il-provvista ta' servizzi kumplessa pprovduta mill-persuna taxxabbli tikkostitwixxix servizz wie?ed jew jekk hijiex komposta minn provvisti differenti distinti, fejn g?andhom ji?u evalwati separatament il-postijiet ta' twettiq rispettivi (ara l-intestatura A). Imbag?ad, g?andu ji?i e?aminat jekk l-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT japplikax g?all-provvista ta' servizzi deskritta (ara l-intestatura B).

A – *Provvista wa?da jew provvisti individwali indipendenti*

17. L-ewwel nett g?andu jkun mag?ruf jekk il-post ta' twettiq tal-provvisti individwali marbutin mal-provvista ta' servizzi kumplessa, id-d?ul tal-merkanzija fil-ma??en, it-tqeg?id ta' din il-merkanzija fuq l-ixkaffar tal-?a?na xieraq, il-?a?na tag?ha, il-?ru? tal-merkanzija, il-?att u t-tag?bija, g?andux ji?i ddeterminat separatament jew globalment.

18. Il-Gvern Pollakk osserva ?ustament li, f'dan il-ka?, g?andha ti?i kkunsidrata l-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja dwar provvista wa?da. Skont din il-?urisprudenza, meta tran?azzjoni hija kkostitwita minn g?add ta' elementi, g?andhom jittie?du inkunsiderazzjoni ?-?irkustanzi kollha sabiex ji?i stabbilit jekk hemmx ?ew? provvisti jew iktar li huma distinti jew jekk te?istix provvista wa?da (6).

19. Ikun hemm provvista wa?da, b'mod partikolari meta provvista wa?da jew i?jed jikkostitwixxu provvista prin?ipali u li provvista wa?da jew il-provvisti l-o?rajn jikkostitwixxu provvista wa?da jew i?jed an?illari. Provvista g?andha ti?i kkunsidrata b?ala an?illari g?al provvista prin?ipali jekk din ma tikkostitwixxix g?all-klijentela g?an fih innifsu, i?da l-mezz biex jibbenefikaw fl-a?jar kundizzjonijiet mis-servizz prin?ipali ta' min jipprovdi (7).

20. Fil-ka? li jkun hemm provvista wa?da fil-forma ta' provvista prin?ipali u ta' provvisti an?illari, allura, il-provvisti an?illari g?andu jkollhom l-istess trattament fiskali tal-provvista prin?ipali (8). Huwa g?alhekk li l-Gvern Pollakk josserva ?ustament li l-post tal-provvista prin?ipali jiddetermina l-post tal-provvista kumplessa (9).

21. ?ertament, fil-kaw?a prin?ipali, hija l-qorti tar-rinviju li g?andha *a priori* tiddetermina jekk il-provvisti individwali inkwistjoni jikkostitwixxux provvista wa?da u liema mill-provvisti individwali jirrappre?entaw il-provvista prin?ipali (10). Madankollu, skont l-espo?izzjoni tal-fatti, jidher li, il-?a?na tal-merkanzija, ji?ifieri l-?a?na proprja, g?andha ti?i *a priori* kkunsidrata b?ala l-provvista prin?ipali u, g?all-kuntrarju, id-d?ul tal-merkanzija, it-tpo??ija ta' din il-merkanzija, il-?ru? tal-merkanzija, il-?att u t-tag?bija ji?u kkunsidrati b?ala provvisti an?illari. B'mod ?enerali, g?all-klijent, dawn il-provvisti tal-a??ar ma humiex g?an fihom innifishom imma jservu biss biex jippermettu l-?a?na tal-merkanzija.

22. Madankollu, huwa possibbli wkoll li ji?i kkunsidrat li l-ippakkjar mill-?did ta' materjali, kif isir g?al ?erti klijenti, jikkostitwixxi provvista ta' servizz indipendenti, meta l-ippakkjar mill-?did ma jkollux b?ala g?an li ssir ?a?na a?jar. F'dan il-ka?, mil-lat tal-VAT, g?andu ji?i kkunsidrat li hemm ?ew? servizzi fejn g?andhom ji?u evalwati separatament il-postijiet ta' provvista: minn na?a l-ippakkjar mill-?did u min-na?a l-o?ra l-?a?na.

23. Wie?ed jista' globalment jasal g?al konkluzjoni o?ra jekk it-tag?bija u l-?att tal-merkanzija g?all-?a?na jwasslu lill-persuna taxxabli biex tipprovdi servizz ta' trasport sostanzjali. Jekk il-fatt li l-merkanzija tin?abar f'post u ti?i ttrasportata f'post ie?or wara ?a?na qasira jag?mel parti minn provvista ta' servizzi, mela allura t-trasport jista' wkoll jirrappre?enta l-provvista prin?ipali, filwaqt li l-?a?na ma tkunx g?an fih innifsu u g?alhekk tirrappre?enta biss provvista an?illari. Il-post ta' tali provvista ta' servizzi jkun b'hekk iddeterminat b?al fi provvista ta' servizzi ta' trasport.

24. Madankollu, fid-dawl ta' provvisti an?illari deskritti mill-qorti tar-rinviju, partikolarment fid-domandi preliminari, jiena ser nikkunsidra, wara l-e?ami iktar 'l isfel, li l-provvista ta' servizzi kumplessa deskritta, ta' ?a?na ta' merkanzija, tikkostitwixxi provvista unika li l-post tag?ha huwa ddeterminat skont il-provvista prin?ipali ta' ?a?na tal-merkanzija.

B – *Post tal-provvista wa?da ta' ?a?na*

25. Dan il-post tal-provvista ta' ?a?na jista' ji?i ddeterminat skont id-dispo?izzjonijiet tal-Artikoli 44 u 45 tad-Direttiva VAT jew skont id-dispo?izzjoni spe?jali tal-Artikolu 47.

26. Billi d-dispo?izzjonijiet spe?jali dwar il-post ta' provvista ta' servizzi jipprevalu fuq id-dispo?izzjonijiet ?enerali (11), l-ewwel nett g?andha ti?i e?aminata l-applikazzjoni tal-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT.

27. Il-?a?na ta' merkanzija ma tag?milx parti mill-provvista ta' servizzi msemmija espli?itament fid-dispo?izzjoni. Madankollu, billi din ma hijiex enumerazzjoni e?awrjenti (12), hemm lok li wie?ed jistaqsi jekk il-?a?na ta' merkanzija tikkostitwixxix provvista ta' servizzi "b'rabta ma' beni immobbli" fis-sens tad-dispo?izzjoni.

1. Rabta suffiġjement diretta

28. Skont il-urisprudenza tal-Qorti tal-ustizzja dwar l-Artikolu 9(2)(a) tas-Sitt Direttiva, ma huwiex biżżejjed għal dan li jkun hemm rabta kwalunkwe bejn provvista ta' servizzi u beni immobbli. Fil-fatt din ir-rabta għandha tkun "suffiġjement diretta" (13). Fis-sentenza Heger, il-Qorti tal-ustizzja kkunsidrat li tali rabta kienet teġisti għaliex il-beni immobbli inkwistjoni kien jikkostitwixxi "element ċentrali u indispensabbli" tal-imsemmija provvista u li l-post fejn kien jinsab l-immobbli kien jikkorresponDI mal-post tal-konsum finali tas-servizz (14).

29. Għalkemm il-kliem issa twessa' għal dak li jirrigwarda l-provvista ta' servizzi msemmija espressament, ma hemm l-ebda raġuni għalfejn din il-urisprudenza ma għandhiex tiġi trasposta għad-dispożizzjoni li trid tiġi interpretata hawnhekk, l-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT. Madankollu, din il-urisprudenza għandha tiġi ppreżiżata għaliex, kif l-Avukat Ġenerali Jacobs enfazizza tustament (15), fir-rigward tad-determinazzjoni tal-post ta' provvista ta' servizzi għall-finijiet tal-VAT, l-għan suprem għandu jkun li tiġi għurata l-ġeranza legali.

30. Id-dispożizzjonijiet dwar il-post ta' provvista ta' servizzi huma regoli ta' kunflitt tal-liġijiet li jiddeterminaw il-post tat-tassazzjoni ta' provvista ta' servizzi u għalhekk jidlimitaw il-kompetenzi bejn l-Istati Membri. L-għan ta' dawn id-dispożizzjonijiet huwa li jiġu evitati, minn naħa, kunflitti ta' kompetenzi li jistgħu jwasslu għal tassazzjoni doppja u, min-naħa l-oħra, għan-nuqqas ta' tassazzjoni fuq id-d'ul (16). Minn dan isegwi li t-termini użati fid-dispożizzjonijiet għandhom jiġu interpretati uniformement (17) fl-Unjoni, b'mod li dawn id-dispożizzjonijiet jipprovdu kriterju ċert, sempliċi u prattiku għal dan it-tip ta' provvista u għalhekk jiġu evitati l-kunflitti ta' ġurisdizzjoni bejn l-Istati Membri (18).

31. Fir-rigward tal-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT, il-urisprudenza tal-Qorti tal-ustizzja għadha ma laqitx dan l-għan. Il-kriterju tar-rabta "suffiġjement diretta" huwa, kif jidher mill-kawża tal-lum, tant inċert li l-applikazzjoni tiegħu minn ka' għal ka' ma huwiex prevedibbli. L-istess jgħodd għal kriterji kumplementari li l-Qorti tal-ustizzja tindika f'deċiżjoni, tal-beni immobbli, b'ala "element ċentrali u indispensabbli" ta' provvista ta' servizzi, jew tal-post tal-konsum finali.

32. Fil-fatt, fir-rigward tar-"rabta diretta u immedjata" bejn tranżazzjonijiet input u tranżazzjonijiet output taxxabli, meġtie' a mill-urisprudenza tagħha għat-tnaqqis tat-taxxa input skont l-Artikolu 168 tad-Direttiva VAT, il-Qorti tal-ustizzja diġà kkonstatat li, fid-dawl tad-diversità tat-tranżazzjonijiet kummerċjali u professjonali, ikun impossibbli li tingħata risposta iktar xierqa għar-rigward tal-mod tad-determinazzjoni fil-każijiet kollha tar-relazzjoni meġtie' a li għandha teġisti bejn it-tranżazzjonijiet input u dawk output biex il-VAT input tkun tista' titnaqqas u għaldaqstant huma l-qrati nazzjonali li għandhom japplikaw il-kriterju tar-rabta diretta (19). Madankollu, ma jistax jingħad l-istess dwar ir-"rabta diretta u immedjata" li tiddetermina l-applikazzjoni tal-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT li għandu jiġi interpretat f'din il-kawża. Fil-fatt, jekk id-dritt li titnaqqas il-VAT input f'każ partikolari jista' jiġi deċiż biss minn qorti nazzjonali waħda, il-kwistjoni tal-post ta' provvista speċifika ta' servizzi tista' tiġi eżaminata b'mod parallel mill-qrati ta' diversi Stati Membri. Sabiex ma jkunx hemm deċiżjonijiet diverġenti f'dan ir-rigward, li jista' jkollhom il-konsegwenza ta' tassazzjoni doppja jew in-nuqqas ta' tassazzjoni ta' provvista ta' servizzi, il-Qorti tal-ustizzja għandha tqiegħed għad-dispożizzjoni tal-qrati nazzjonali kriterju ta' applikazzjoni tal-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT oġġettiv kemm jista' jkun (20).

2. Kriterju oġġettiv għad-determinazzjoni ta' rabta suffiġjement diretta

33. F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju pproponiet li ji?i kkunsidrat li kien hemm rabta suffi?jementement diretta bejn provvista ta' servizzi u art meta l-provvista ta' servizz g?andha b?ala o??ett beni immobbli *spe?ifiku*.

34. Il-Qorti tal-?ustizzja g?andha ssegwi din il-proposta.

35. L-ewwel nett dan ifisser li ma huwiex bi??ejjed li kwalunkwe beni immobbli jkun me?tie? biex titwettaq il-provvista ta' servizzi. G?all-kuntrarju, g?andu pjuttost ikun beni immobbli *spe?ifiku*, identifikat mill-partijiet. Dan huwa me?tie? g?aliex fil-ka? ta' applikazzjoni tal-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT, il-partijiet g?andhom ikunu jafu fejn iwettqu l-obbligi fiskali tag?hom.

36. Madankollu, il-?tie?a tal-e?stenza ta' beni immobbli *spe?ifiku*, li mieg?u hemm marbuta provvista ta' servizzi, tista' lanqas tkun suffi?jenti g?all-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT. Fil-fatt, diversi provvisti ta' servizzi jridu ji?u pprovduti fi proprjetà *spe?ifika* billi min jag?mel il-provvisti g?andu l-postijiet tan-negozju hemmhekk, ming?ajr ma dan jista' jistabbilixxi rabta suffi?jementement diretta bejn il-provvisti u l-beni immobbli. Kif il-Qorti tal-?ustizzja kkonstatat di?à, numru kbir ta' servizzi huma marbutin b'mod jew ie?or ma' beni immobbli (21).

37. It-tieni nett, dan huwa g?aliex il-beni immobbli *spe?ifiku* g?andu jkun per?i?ament ukoll l-o??ett tal-provvista ta' servizzi. Huwa possibbli li wie?ed jiddedu?i din il-?tie?a mill-provvisti ta' servizzi elenkati fl-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT li essenzjalment jikkostitwixxu l-uniku element ta' interpretazzjoni (22). G?alhekk, il-beni immobbli huwa l-o??ett ta' provvista ta' servizzi meta jintu?a minn klijent (g?oti ta' drittijiet inklu? akkomodazzjoni), meta jsiru xog?lijiet fuqu (twettiq ta' xog?lijiet ta' bini) jew meta ji?i vvalutat (servizzi ta' esperti).

38. F'dan ir-rigward, ftit li xejn huwa importanti li l-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT isemmi wkoll ?ew? provvisti ta' servizzi li strettament ma g?andhomx x'jaqsmu ma' wa?da minn dawn it-tliet kategoriji. Dawn huma servizzi ta' a?enti tal-proprjetà immobbli u tal-preparazzjoni tas-servizzi g?all-xog?lijiet ta' bini. Dawn g?andhom b?ala o??ett mhux il-beni immobbli imma l-kuntratt ta' bejg? ta' beni immobbli jew il-pjanijiet ta' xog?lijiet li g?andhom isiru fuqu.

39. Madankollu, ir-regola ?enerali dwar ir-rabta suffi?jementement diretta mal-beni immobbli ma g?andhiex tkopri l-provvisti kollha ta' servizzi elenkati espli?itament fl-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT. Fil-fatt, l-inklu?joni tag?hom fil-kliem tista' sservi biss biex testendi l-applikazzjoni tieg?u g?all-finijiet ta' semplifikazzjoni (23). G?all-kuntrarju, li kieku r-regola ?enerali ti?i redatta b'mod bi??ejjed wiesa' biex tkopri wkoll il-provvisti ta' servizzi espli?itament elenkati kollha kemm huma fl-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT, dan jestendi kunsiderevolment il-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-dispo?izzjoni. Fil-fatt, sabiex il-provvisti tal-a?enti tal-proprjetà immobbli u l-preparazzjoni ta' servizzi ta' xog?lijiet ta' bini jkun koperti wkoll minn regola ?enerali, g?andhom ji?u inklu?i dawn il-provvisti, li ma g?andhomx b?ala o??ett beni immobbli imma li xorta huma marbutin ma' dan il-beni. Issa, kif g?edt di?à (24), dan jg?odd ukoll g?al numru kbir ta' provvisti ta' servizzi.

40. F'dawn i?-?irkustanzi, g?andu ji?i kkunsidrat li g?all-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT, te?isti rabta bi??ejjed diretta bejn il-provvista ta' servizzi u beni immobbli meta l-imsemmija provvista ta' servizzi g?andha b?ala o??ett l-u?u ta' beni immobbli *spe?ifiku*, it-twettiq ta' xog?lijiet fuqu jew il-valutazzjoni tieg?u, jew sa?ansitra meta tkun elenkata espressament fid-dispo?izzjoni.

41. Il-kaw?i de?i?i sa issa mill-Qorti tal-?ustizzja jissodisfaw dawn il-kundizzjonijiet: id-drittijiet tas-sajd inkwistjoni fis-sentenza Heger jikkostitwixxu u?u ta' beni immobbli (25), u l-organizzazzjoni tal-iskambju ta' drittijiet ta' u?u ta' timeshare (26) fuq akkomodazzjoni hija servizz minn a?ent tal-proprjetà immobbli. Fis-sentenza Inter-Mark Group, il-Qorti tal-?ustizzja kkunsidrat li

ma kienx hemm rabta suffi?jentement diretta bejn il-bini ta' stands ta' fieri u beni immobbli, g?alkemm kien hemm involut it-twertiq ta' xog?lijiet fuq beni immobbli. Madankollu, din il-?urisprudenza turi biss li dawn ix-xog?lijiet, anki ta?t forma ta' servizzi ta' bini, g?andu jkollhom ?ertu kobor u ?erta permanenza (27).

3. L-o??ett ta' provvista ta' servizz ta' ?a?na

42. G?alhekk, il-provvista ta' servizz ta' ?a?na kkontestata f'din il-kaw?a ma tistax toffri rabta suffi?jentement mill-qrib ma' beni immobbli ?lief jekk hija marbuta ma' dritt ta' u?u ta' beni immobbli jew ta' parti spe?ifika ta' dan il-beni. Huwa biss f'dan il-ka? li l-o??ett tal-provvista ta' servizzi huwa l-beni immobbli stess. F'dan ir-rigward, jista' jkun importanti l-fatt li ?-?oni tal-?a?na ma humiex a??essibbli g?all-klijent, kif ikkunsidra l-Wojewódzki S?d Administracyjny w ?ódz fl-ewwel istanza tal-kaw?a prin?ipali.

43. G?all-kuntrarju, jekk il-provvista ta' ?a?na ma hijiex marbuta ma' dritt ta' u?u ta' beni immobbli spe?ifiku, hija g?andha b?ala o??ett biss il-merkanzija ma??una. Kif rajna, ftit li xejn huwa importanti li beni immobbli jkun assolutament me?tie? g?all-?a?na (28). Kif osserva ?ustament il-Gvern Grieg f'dan il-ka?, il-beni immobbli jikkostitwixxi biss mezz ta' twettiq tal-provvista.

44. Kuntrarjament g?al dak li jissu??erixxi l-Gvern Pollakk, il-provvista ta' ?a?na lanqas ma taqa' ta?t l-akkomodazzjoni fis-settur tal-lukandi jew fis-setturi li g?andhom funzjoni simili msemmija fl-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT. L-akkomodazzjoni ta' persuni ssir f'kundizzjonijiet g?al kollox differenti minn dawk tal-?a?na ta' merkanzija u s-settur tal-?a?na ma g?andux funzjoni simili g?al dak tas-settur tal-lukandi.

45. G?aldaqstant, kif ?ustament irrimarkat il-persuna taxxabbli, g?all-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT g?al provvista ta' servizzi ta' ?a?na, g?andha ssir distinzjoni skont jekk il-klijent g?andux dritt ta' u?u ta' ?ona ta' ?a?na spe?ifika jew jekk g?andux ji?bor biss il-merkanzija fl-istat li tkun.

4. Linja gwida tal-Kumitat tal-VAT

46. Din id-distinzjoni bejn il-provvisti ta' servizz ta' ?a?na tikkonforma wkoll mal-parir tal-Kumitat Konsultattiv tat-Taxxa fuq il-Valur Mi?jud (iktar 'il quddiem il-“Kumitat tal-VAT”). F'linja gwida li tirri?ulta mid-93 laqg?a tal-1 ta' Lulju 2011, il-Kumitat tal-VAT li, skont l-Artikolu 398(2) tad-Direttiva VAT, huwa kompost mir-rappre?entanti tal-Kummissjoni u tal-Istati Membri, ikkunsidra, “kwa?i unanimament” li l-?a?na ta' o??etti f'beni immobbli ma tid?olx fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT meta “l-ebda parti spe?ifika ta' dan il-beni immobbli ma ti?i ddedikata g?al u?u esklu?iv tal-klijent tas-servizz” (29).

47. Ming?ajr dubju, il-linji gwida tal-Kumitat tal-VAT ma humiex ?uridikament vinkolanti (30). Madankollu, l-Artikolu 398(4) tad-Direttiva VAT jinkariga lill-Kumitat espressament biex je?amina l-kwistjonijiet dwar l-applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni fuq il-VAT.

48. Fil-qasam tal-le?i?lazzjoni doganali, il-Qorti tal-?ustizzja kienet di?à ddeskriviet l-opinjonijiet tal-Kumitat tan-Nomenklatura tat-Tariffa Doganali Komuni, li kellu funzjoni analoga (31), b?ala mezzi importanti biex ti?i ?gurata applikazzjoni uniformi tat-tariffa doganali komuni, g?alkemm ma g?andhomx forza obbligatorja fid-dritt (32). Il-?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja kienet ibba?ata fuq dan, li tg?id li n-noti spjegattivi fformulati mill-Kummissjoni Ewropea, issa f'kollaborazzjoni mal-Kumitat tan-Nomenklatura tat-Tariffa Doganali Komuni (33), jikkontribwixxu b'mod importanti g?all-intepretazzjoni tal-portata tal-po?izzjonijiet tariffarji differenti ming?ajr, madankollu, ma jkollhom forza obbligatorja ta' li?i (34).

49. Ma hemmx ra?uni g?alfejn ma g?andhiex ti?i rrikonoxxuta funzjoni analoga g?al-linji gwida tal-Kumitat tal-VAT. ?ertament, fil-konklu?jonijiet tieg?i fil-Kaw?a Levob Verzekeringen u OV Bank, jiena kont irrifjutajt li nag?mel dan g?aliex il-linji gwida ma kinux ippubblikati (35). Imma issa ma g?adux hekk (36).

50. Madankollu, lanqas ma g?andha ting?ata importanza ?ejda lill-Kumitat tal-VAT. Il-linji gwida tieg?u jikkostitwixxu essenzjalment l-espressjoni ta' fehma tal-Kummissjoni u tal-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri (37). Barra minn hekk, din hija r-ra?uni g?aliex l-unanimità, kif preskritta fl-Artikolu 113 TFUE g?all-atti legali tal-Kunsill f'kwistjoni ta' VAT, ma hijiex me?tie?a biex jintu?aw b?ala g?ajnuna g?all-intepretazzjoni.

51. Madankollu, g?all-finijiet tal-intepretazzjoni me?tie?a f'dan il-ka?, il-linja gwida ??itata, adottata kwa?i unanimament, tikkonferma li g?andha ssir distinzjoni fl-evalwazzjoni tal-provvista ta' servizzi ta' ?a?na g?all-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 47 tad-Direttiva VAT.

V – Konklu?joni

52. G?aldaqstant, nissu??erixxi lill-Qorti tal-?ustizzja li tirrispondi kif ?ej g?ad-domandi preliminari mag?mula min-Naczelny S?d Administracyjny:

1) L-applikazzjoni tal-Artikolu 47 tad-Direttiva 2006/112/KE tal-Kunsill, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, fil-ver?joni tad-Direttiva 2008/8, te?tie? li l-provvista ta' servizzi jkollha b?ala o??ett l-u?u ta' beni immobbli spe?ifiku, it-twettiq ta' xog?lijiet fuqu jew il-valutazzjoni tieg?u, jew li tkun imsemmija espressament fid-dispo?izzjoni.

2) Provvista ta' servizzi kumplessa fil-qasam tal-?a?na ta' merkanzija tissodisfa dawn il-kundizzjonijiet biss jekk il-?a?na ta' din il-merkanzija tikkostitwixxi l-element prin?ipali ta' provvista wa?da ta' servizzi u li tkun marbuta ma' dritt ta' u?u ta' beni immobbli spe?ifiku jew ta' parti spe?ifika ta' beni immobbli.

1 – Lingwa ori?inali: il-?ermani?.

2 – Ara s-sentenzi tas-7 ta' Settembru 2006, Heger (C-166/05, ?abra p. I-7749, punt 24); u tas-27 ta' Ottubru 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, ?abra, p. I-10675, punt 30).

3 – ?U L 347, p. 1.

4 – Direttiva tal-Kunsill 2008/8/KE, tat-12 ta' Frar 2008, li temenda d-Direttiva 2006/112/KE fir-rigward tal-post tal-forniment ta' servizzi (?U L 44, p. 11).

5 – ?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23.

6 – Sentenza tad-19 ta' Lulju 2012, Deutsche Bank (C-44/11, punt 18 u l-?urisprudenza ??itata).

7 – Sentenza tas-27 ta' Settembru 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, punt 17 u l-urisprudenza iktar itata).

8 – Sentenza Deutsche Bank (i ktar il fuq fin-nota ta' qieg il-pa 6, punt 19) kif ukoll Field Fisher Waterhouse (i ktar il fuq fin-nota ta' qieg il-pa 7, punt 17).

9 – Ara f'dan ir-rigward ukoll is-sentenza tas-27 ta' Ottubru 2005, Levob Verzekeringen u OV Bank (C-41/04, i ktar p. I-9433); is-sentenza tal-25 ta' Jannar 2001, Il-Kummissjoni vs Franza (C-429/97, i ktar p. I-637, punti 46 sa 48), li skont din l-estenzja ta' provvista ta' servizzi kumplessa tidher li tmur kontra l-applikazzjoni ta' dispozzjoni spejifika dwar il-post ta' provvista, għadha ma hijiex iktar iktar.

10 – Ara s-sentenza Field Fisher Waterhouse (i ktar il fuq fin-nota ta' qieg il-pa 7, punt 20 u l-urisprudenza iktar itata).

11 – Ara f'dan is-sens, dwar l-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva, is-sentenza tat-2 ta' Lulju 2009, EGN (C-377/08, i ktar p. I-5685, punt 28 u l-urisprudenza iktar itata).

12 – Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Sharpston tas-7 ta' Marzu 2006 fil-Kawża Heger (sentenza iktar il fuq fin-nota ta' qieg il-pa 2, punt 3 tal-konklużjonijiet).

13 – Sentenzi Heger (i ktar il fuq fin-nota ta' qieg il-pa 2, punt 24) u Inter-Mark (i ktar il fuq fin-nota ta' qieg il-pa 2, punt 30) dwar id-dispozzjoni, bi kliem identiku, tal-Artikolu 45 tal-verġoni l-qadima tad-Direttiva VAT; ara wkoll is-sentenza tat-3 ta' Settembru 2009, RCI Europe (C-37/08, i ktar p. I-7533, punt 36) "diretta b'hejje".

14 – Sentenza Heger (i ktar il fuq fin-nota ta' qieg il-pa 2, punt 25).

15 – Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs tat-12 ta' Diċembru 2002, Design Concept (C-438/01, i ktar 2003, p. I-5617, punt 30).

16 – Ara, fir-rigward tal-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva, is-sentenzi tal-4 ta' Lulju 1985, Berkholz (168/84, i ktar p. 2251, punt 14); tas-26 ta' Settembru 1996, Dudda (C-327/94, i ktar p. I-4595, punt 20); tas-6 ta' Marzu 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, i ktar p. I-1195, punt 10); Il-Kummissjoni vs Franza (C-429/97, i ktar il fuq fin-nota ta' qieg il-pa 9, punt 41); tal-15 ta' Marzu 2001, SPI (C-108/00, i ktar p. I-2361, punt 15); tat-12 ta' Mejju 2005, RAL (Channel Islands) et (C-452/03, i ktar p. I-3947, punt 23); Levob Verzekeringen u OV Bank (i ktar il fuq fin-nota ta' qieg il-pa 9, punt 32); tad-9 ta' Marzu 2006, Gillan Beach (C-114/05, i ktar p. I-2427, punt 14); tas-6 ta' Diċembru 2007, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-401/06, i ktar p. I-10609, punt 29); tas-6 ta' Novembru 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, i ktar p. I-8255, punt 24); tad-19 ta' Frar 2009, Athesia Druck (C-1/08, i ktar p. I-1255, punt 20); EGN (i ktar il fuq fin-nota ta' qieg il-pa 11, punt 27; u tas-26 ta' Jannar 2012, ADV Allround (C-218/10, punt 27).

17 – Ara f'dan is-sens, dwar l-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva, is-sentenzi tas-17 ta' Novembru 1993, Il-Kummissjoni vs Franza (C-68/92, i ktar p. I-5881, punt 14); tas-17 ta' Novembru 1993, Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu (C-69/92, i ktar p. I-5907, punt 15); u tas-17 ta' Novembru 1993, Il-Kummissjoni vs Spanja (C-73/92, i ktar p. I-5997, punt 12); kif ukoll Gillan Beach (i ktar il fuq fin-nota ta' qieg il-pa 16, punt 20); u tat-22 ta' Ottubru 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, i ktar p. I-10099, punt 32).

18 – Ara, fir-rigward tal-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva, is-sentenza Il-Kummissjoni vs Franza (C-429/97, i ktar il fuq fin-nota ta' qieg il-pa 9, punt 49); ara wkoll f'dan is-sens is-sentenzi

- tas-7 ta' Mejju 1998, Lease Plan (C-390/96, ?abra p. I-2553, punt 23 u l-?urisprudenza ??itata); Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (i??itata iktar 'il fuq fin-nota ta' qieg? il-pa?na 16, punt 31); u ADV Allround (i??itata iktar 'il fuq fin-nota ta' qieg? il-pa?na 16, punt 30).
- 19 – Sentenza tat-8 ta' ?unju 2000, Midland Bank (C-98/98, ?abra p. I-4177, punt 25).
- 20 – Ara f'dan is-sens di?à l-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Sharpston fil-Kaw?a Heger (sentenza ??itata iktar 'il fuq fin-nota ta' qieg? il-pa?na 2, punt 33 tal-konklu?jonijiet).
- 21 – Sentenza Heger (i??itata iktar 'il fuq fin-nota ta' qieg? il-pa?na 2, punt 23).
- 22 – Ara, fir-rigward tal-ispirtu u tal-g?an tad-dispo?izzjoni ta' deroga dwar il-provvista ta' servizzi marbutin ma' beni immobbli, il-Proposta tal-Kummissjoni tad-Direttiva tal-Kunsill li temenda d-Direttiva 77/388/KEE dwar il-post tal-provvista ta' servizzi, tat-23 ta' Di?embru 2003, COM(2003) 822 finali, p. 7 *et seq.*: “ra?unijiet ... politi?”.
- 23 – Ara, dwar l-estensjoni tal-lista ta' provvisti ta' servizzi mid-Direttiva 2008/8/KE, il-Proposta tal-Kummissjoni, COM(2003) 822 finali, i??itata iktar 'il fuq, p. 12, Article 9a.
- 24 – Ara iktar 'il fuq, punt 36.
- 25 – Ara s-sentenza Heger (i??itata iktar 'il fuq fin-nota ta' qieg? il-pa?na 2, punt 25).
- 26 – Ara s-sentenza RCI Europe (i??itata iktar 'il fuq fin-nota ta' qieg? il-pa?na 13).
- 27 – Ara s-sentenza Inter-Mark Group (i??itata iktar 'il fuq fin-nota ta' qieg? il-pa?na 2, punt 31).
- 28 – Ara iktar 'il fuq, punti 35 *et seq.*
- 29 – Dokument A – taxud.c.1(2012)400557 – 707, p. 4, punt 8(a).
- 30 – Ara l-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Geelhoed, tal-14 ta' Novembru 2002, fil-Kaw?a Hoffmann (C-144/00, ?abra 2003, p. I-2921, punt 72) u tal-Avukat ?enerali Bot, tat-13 ta' Settembru 2007, fil-Kaw?a Il-Kummissjoni vs il-?ermanja (C-401/06, ?abra, p. I-10609, punt 50).
- 31 – Ara l-Artikolu 2 tar-Regolament (KEE) Nru 97/69 tal-Kunsill, tas-16 ta' Jannar 1969, dwar mi?uri li g?andhom jittie?du g?all-applikazzjoni uniformi tan-nomenklatura tat-Tariffa Doganali Komuni (?U L 14, p. 1).
- 32 – Sentenza tal-15 ta' Frar 1977, Dittmeyer (69/76 u 70/76, ?abra p. 231).
- 33 – Ara t-tieni in?i? tal-Artikolu 9(1)(a), u tal-Artikolu 10 tar-Regolament (KEE) Nru 2658/87 tal-Kunsill, tat-23 ta' Lulju 1987, dwar in-nomenklatura tat-tariffa u l-istatistika u dwar it-Tariffa Doganali Komuni ta' Dwana (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 2, Vol. 2, p. 382) fil-ver?joni tar-Regolament (KE) Nru 254/2000 tal-Kunsill, tal-31 ta' Jannar 2000, li jemenda r-Regolament (KEE) Nru 2658/87 dwar in-nomenklatura tat-tariffa u l-istatistika u t-Tariffa Doganali Komuni ta' Dwana (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 2, Vol. 9, p. 357).
- 34 – Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-6 ta' Novembru 1997, LTM (C-201/96, ?abra p. I-6147, punt 17); tas-17 ta' Marzu 2005, Ikegami (C-467/03, ?abra p. I-2389, punt 17); u tat-18 ta' Mejju 2011, Delphi Deutschland (C-423/10, ?abra, p. I-4003, punt 24).
- 35 – Ara l-konklu?jonijiet tieg?i tat-12 ta' Mejju 2005 fil-Kaw?a Levob Verzekeringen u OV Bank (C-41/04, ?abra p. I-9433, punt 25).

36 – Ara fuq is-sit tal-Internet tal-Kummissjoni fl-indirizz:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_de.htm,
ikkonsultat fil-11 ta' Jannar 2013.

37 – Ara, f'dan is-sens, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Warner tad-19 ta' Jannar 1977 fil-Kawża Dittmeyer (sentenza qiegħda iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 32, punti 231 u 244 tal-konklużjonijiet).