KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
SZPUNAR
ippreżentati fit-3 ta' Mejju 2018 [1]

**Kawża C-153/17**

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**
**vs**
**Volkswagen Financial Services (UK) Ltd**

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mis-Supreme Court of the United Kingdom (il-Qorti Suprema tar-Renju Unit))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud – Direttiva 2006/112/KE – Artikoli 168 u 173 – Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa – Tranżazzjonijiet ta' xiri bin-nifs ta' vetturi – Oġġetti u servizzi użati fl-istess ħin għal tranżazzjonijiet taxxabbli u għal tranżazzjonijiet eżenti – Tnissil u portata tad-dritt għal tnaqqis – Proporzjon li tista' titnaqqas"

## Introduzzjoni

1. Il-kontestazzjoni bejn il-partijiet fil-kawża prinċipali tirrigwarda d-dritt tal-konvenuta li tnaqqas it-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") tal-input, imħallsa fuq l-oġġetti u s-servizzi użati għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet tagħha ta' xiri bin-nifs ("hire purchase") [2].

2. Fil-kuntest ta' din it-tilwima, iż-żewġ partijiet jidhru li għandhom argumenti tajbin ħafna sabiex isostnu l-pożizzjonijiet tagħhom. Madankollu, għandi l-impressjoni li huma qegħdin iwettqu dan id-dibattitu mingħajr ma jaraw dak li, skont espressjoni Ingliża magħrufa sew, jissejjaħ l-iljunfant fil-kamra ("elephant in the room"). Dan l-iljunfant huwa l-klassifikazzjoni fiskali, li fil-fehma tiegħi hija żbaljata, applikata fir-Renju Unit għall-kuntratti ta' xiri bin-nifs.

3. Fil-fatt, skont il-leġiżlazzjoni ta' dan l-Istat Membru, tali kuntratti huma ttrattati bħala żewġ tranżazzjonijiet distinti, li minnhom waħda hija l-kunsinna ta' vettura taxxabbli u l-oħra hija tranżazzjoni ta' għoti ta' kreditu eżenti. Peress li l-prezz tal-vettura ffatturat lill-klijent għandu b'mod obbligatorju jkun limitat għall-prezz ta' xiri eżatt ta' din il-vettura li l-konċedent ħallas lill-fornitur, l-ammont tal-VAT tal-output miġbura huwa wkoll eżattament identiku għall-VAT tal-input imħallsa fuq l-imsemmija vettura u li tista' titnaqqas kompletament fir-rigward ta' din il-kunsinna. Min-naħa l-oħra, il-kumplament tal-ispejjeż tal-konċedent, kif ukoll il-marġni ta' qligħ tiegħu, huma koperti mid-dħul mit-tranżazzjoni ta' għoti ta' kreditu li hija eżenti. Għaldaqstant il-qorti tar-rinviju tistaqsi

1 Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

2 Dawn huma kuntratti, li għandhom ismijiet differenti f'sistemi ġuridiċi differenti ("hire purchase" bl-Ingliż, "location-vente" jew "crédit-bail" bil-Franċiż, filwaqt li terminu bl-Ingliż "leasing" jintuża f'diversi sistemi, fosthom dik Ġermaniża u dik Pollakka), li permezz tagħhom impriżi speċjalizzati jixtru beni ta' ekwipaġġament skont l-ispeċifikazzjonijiet tal-klijenti tagħhom u, filwaqt li jżommu l-proprjetà ta' dawn l-oġġetti, jikruhomlhom, inkambju għal ħlasijiet ikkalkolati b'mod li jiġu koperti l-ispejjeż ta' deprezzament tal-oġġetti u l-ispejjeż ta' finanzjament. Il-kuntratti normalment jagħtu lill-kerrejja għażla li jixtru l-oġġetti mikrija, li jistgħu jeżerċitaw fi tmiem il-kirja inkambju għall-ħlas ta' prezz li jikkorrispondi għall-valur residwu preżunt tal-oġġett.

dwar il-modalitajiet ta' tnaqqis tal-VAT tal-input fuq l-ispejjeż ġenerali tal-konċedent, fil-parti tagħhom użata għall-finijiet tat-tranżazzjoni taxxabbli ta' kunsinna ta' vettura, iżda li fil-fatt hija ffinanzjata mid-dħul mit-tranżazzjoni ta' għoti ta' kreditu li, peress li hija eżenti, ma hija suġġetta għal ebda VAT tal-output.

4. Madankollu jidhirli li huwa impossibbli li tingħata risposta korretta għal din id-domanda mingħajr ma tiġi indirizzata l-problema tat-taqsim tal-kuntratti ta' xiri bin-nifs f'żewġ tranżazzjonijiet distinti, li niddubita ferm kemm hija konformi mad-dritt tal-Unjoni dwar il-VAT.

## Il-kuntest ġuridiku

### *Id-dritt tal-Unjoni*

5. L-ewwel u t-tieni subparagrafi tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud [3], jistabbilixxu:

"Il-prinċipju tas-sistema komuni ta' VAT tinvolvi l-applikazzjoni ta' taxxa ġenerali fuq il-konsum fuq merkanzija u servizzi li hi eżattament proporzjonali għall-prezz tal-merkanzija u s-servizzi, ikunu kemm ikunu t-transazzjonijet li jkunu saru fil-proċess ta' produzzjoni u distribuzzjoni qabel l-istadju li fih hi imposta t-taxxa.

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

6. L-Artikolu 73 tad-Direttiva 2006/112 jistabbilixxi:

"Fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77 [4], l-ammont taxxabbli għandu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi ħlas miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur, għall-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista."

7. Skont l-Artikolu 135(1)(b) ta' din id-direttiva:

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

[…]

(b) l-għoti u n-negozjar ta' kreditu u l-immaniġġjar tal-kreditu mill-persuna li tagħtih;"

8. Konformement mal-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112:

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

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

3 ĠU 2006, L 347, p. 1.

4 Dawn l-artikoli ma humiex rilevanti għal din il-kawża.

9. Fl-aħħar nett, skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 173(1) tal-imsemmija direttiva:

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

10. Id-diversi metodi ta' kalkolu tal-proporzjon imsemmija f'din id-dispożizzjoni (imsejħa "proporzjon li jista' jitnaqqas") huma rregolati mill-Artikolu 173(2) u mill-Artikolu 174 tad-Direttiva 2006/112.

### *Id-dritt tar-Renju Unit*

11. Id-dispożizzjonijiet li jittrasponu d-Direttiva 2006/112 fid-dritt tar-Renju Unit jinsabu prinċipalment fil-Value Added Tax Act 1994 (il-Liġi tal-1994 dwar il-VAT) u fil-Value Added Tax Regulations 1995 (ir-Regolament tal-1995 dwar il-VAT). Id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input huwa rregolat mill-Artikolu 26 tal-Liġi tal-1994 dwar il-VAT u mill-Artikoli 101 u 102 tar-Regolament tal-1995 dwar il-VAT. B'mod partikolari, l-Artikolu 102 tar-Regolament tal-1995 jippermetti lill-Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (l-Amministrazzjoni tat-Taxxi u tad-Dwana, ir-Renju Unit, iktar 'il quddiem l-"Amministrazzjoni Fiskali") tadotta metodu speċjali sabiex tiddetermina l-proporzjon li tista' titnaqqas tal-VAT tal-input għall-persuni taxxabbli li jwettqu fl-istess ħin tranżazzjonijiet taxxabbli u tranżazzjonijiet eżenti.

12. L-Artikolu 31(1) tal-Liġi tal-1994 dwar il-VAT jistabbilixxi eżenzjoni għall-kunsinni ta' oġġetti u għall-provvisti ta' servizzi elenkati fl-Anness 9 ta' din il-liġi. Il-Grupp 5 jirrigwarda s-servizzi finanzjarji, fosthom:

"2. L-għoti ta' ħlas bil-quddiem jew ta' kreditu.

[…]

3. Il-provvista ta' servizz ta' kreditu b'rimbors magħmul bin-nifs f'kuntratt ta' hire-purchase, f'kuntratt ta' bejgħ ikkundizzjonat jew f'kuntratt ta' bejgħ bi kreditu, servizz li għalih spejjeż separati huma ffatturati u kkomunikati lid-destinatarju tal-kunsinna ta' oġġetti."

Skont nota ta' spjega li tinsab fl-istess anness, Grupp 5:

"Il-punt 2 jinkludi s-servizz ta' kreditu mwettaq minn persuna b'rabta ma' kunsinna ta' oġġetti jew provvista ta' servizzi mwettqa minn din l-istess persuna, servizz li għalih spejjeż separati huma ffatturati u kkomunikati lid-destinatarju tal-provvista ta' servizzi u tal-kunsinna ta' oġġetti."

13. F'dak li jirrigwarda l-kuntratti ta' xiri bin-nifs, fid-dritt tar-Renju Unit, dawn huma suġġetti għall-Consumer Credit Act 1974 (il-Liġi tal-1974 dwar il-Kreditu għall-Konsumatur). Skont il-konvenuta fil-kawża prinċipali, il-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit tobbliga lill-konċedent, f'kuntratt ta' xiri bin-nifs ta' vettura, jindika separatament lill-konċessjonarju l-prezz tal-vettura, kif imħallas mill-konċedent għax-xiri tagħha. Kwalunkwe ammont ieħor iffatturat lill-konċessjonarju jitqies li huwa l-prezz tas-servizz ta' għoti ta' kreditu.

## Il-fatti, il-proċedura u d-domandi preliminari

14. Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (iktar 'il quddiem "VWFS") hija kumpannija stabbilita fir-Renju Unit, li tifforma parti mill-grupp Ġermaniż Volkswagen AG. L-attivitajiet tagħha jinkludu, b'mod partikolari, it-tranżazzjonijiet ta' bejgħ bin-nifs lill-individwi ta' vetturi tal-marki li jappartjenu lil dan il-grupp.

15. F'dan il-kuntest, VWFS toffri diversi tipi ta' kuntratti li jistgħu jwasslu għall-akkwist tal-proprjetà tal-vettura mill-klijent jew jikkonsistu sempliċement fit-tgawdija tagħha matul perijodu partikolari. Għall-finijiet ta' dawn il-provvisti ta' xiri bin-nifs, VWFS tixtri mingħand bejjiegħa mill-ġdid il-vetturi li hija sussegwentement tqiegħed, f'isimha stess, għad-dispożizzjoni tal-klijenti li lilhom hija tipprovdi wkoll ċerti servizzi relatati. Il-korrispettiv imħallas mill-klijent fil-kuntest ta' kuntratt ta' xiri bin-nifs jinqasam f'żewġ partijiet: il-prezz tal-vettura, li huwa ekwivalenti għall-prezz imħallas minn VWFS lill-bejjiegħ mill-ġdid, u l-"prezz tal-finanzjament", li jinkludi l-ispejjeż u l-provvedimenti l-oħra kollha kif ukoll marġni ta' qligħ.

16. Mill-perspettiva tal-VAT, dawn il-kuntratti ta' xiri bin-nifs huma ttrattati bħala żewġ tranżazzjonijiet distinti: kunsinna ta' oġġett taxxabbli u tranżazzjoni ta' għoti ta' kreditu eżenti. Fil-kuntest tat-tranżazzjoni ta' kunsinna ta' oġġett, huwa biss il-prezz tal-vettura, kif imħallas minn VWFS u ffatturat lill-klijent, li jitqies li huwa korrispettiv. Dan il-prezz għalhekk jinkludi l-VAT, li l-ammont tagħha huwa ekwivalenti għall-ammont ta' VAT tal-input imħallas fuq l-akkwist tal-vettura. Il-kumplament tas-somom miġbura mingħand il-klijent ma jinkludi ebda VAT.

17. Il-VAT tal-input imħallsa minn VWFS fuq l-akkwist tal-vetturi titnaqqas kompletament mill-VAT tal-output miġbura mingħand il-klijenti. It-tilwima bejn VWFS u l-Amministrazzjoni Fiskali tirrigwarda d-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imposta fuq id-diversi spejjeż ġenerali ta' VWFS, sa fejn l-oġġetti u s-servizzi li jagħtu lok għal dawn l-ispejjeż ikunu ntużaw għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli ta' VWFS, jiġifieri tat-tranżazzjonijiet ta' kunsinna ta' vetturi.

18. Skont VWFS, il-kunsinni ta' vetturi lill-klijenti u l-provvisti marbuta direttament ma' dawn il-kunsinni jeżiġu neċessarjament l-użu ta' ċerti riżorsi fil-forma, b'mod partikolari, tax-xiri ta' oġġetti u ta' servizzi li jikkostitwixxu parzjalment l-ispejjeż ġenerali ta' funzjonament tagħha. Għalhekk il-VAT tal-input imħallsa fuq dawn l-oġġetti u fuq dawn is-servizzi għandha tkun tista' titnaqqas mill-VAT dovuta lit-Teżor minn VWFS għat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha jew, fin-nuqqas ta' VAT tal-output suffiċjenti, għandha tiġi rrimborsata. VWFS għalhekk ipproponiet metodu ta' kalkolu ta' din il-parti li tista' titnaqqas tal-VAT tal-input imposta fuq l-ispejjeż ġenerali tagħha. Dan il-metodu huwa bbażat fuq in-numru ta' tranżazzjonijiet tal-output imwettqa, b'kull kuntratt ta' xiri bin-nifs ikkalkolat bħala żewġ tranżazzjonijiet, li minnhom waħda hija taxxabbli. Għalhekk parti mill-ispejjeż ġenerali hija assenjata lil din it-tranżazzjoni taxxabbli relatata ma' kuntratt ta' xiri bin-nifs.

19. Min-naħa tagħha, l-Amministrazzjoni Fiskali adottat metodu ta' kalkolu tal-proporzjon tal-VAT fuq l-ispejjeż ġenerali li tista' titnaqqas, ibbażat fuq il-valur tat-tranżazzjonijiet taxxabbli u tat-tranżazzjonijiet eżenti. Peress li l-prezz tal-vettura ffatturat lill-klijent huwa eskluż mill-kalkolu tal-valur tat-tranżazzjonijiet relatati mal-kuntratti ta' xiri bin-nifs [5], il-valur rimanenti tat-tranżazzjonijiet taxxabbli relatati mal-kuntratti ta' xiri bin-nifs huwa prattikament ekwivalenti għal żero [6], bl-istess mod bħall-proporzjon tal-VAT fuq l-ispejjeż ġenerali li tista' titnaqqas.

5 Fil-fatt dan il-prezz jirrappreżenta biss il-valur tal-vettura u l-VAT tal-input fuq l-akkwist tal-vettura titnaqqas kompletament mill-VAT tal-output fuq l-istess vettura.

6 Dan il-valur huwa ekwivalenti għal żero, ħlief li ċerti ħlasijiet mhux inklużi fil-prezz tal-vettura, bħall-allowances għal ħlas antiċipat jew bħall-ispejjeż għall-eżerċizzju tal-għażla ta' xiri, jitqiesu li huma relatati mat-tranżazzjonijiet taxxabbli.

20. Permezz ta' deċiżjonijiet tas-16 ta' Ġunju u tat-30 ta' Settembru 2008, l-Amministrazzjoni Fiskali ffissat il-VAT dovuta minn VWFS billi bbażat ruħha fuq dan il-metodu ta' kalkolu tal-VAT li tista' titnaqqas.

21. VWFS ikkontestat din id-deċiżjoni quddiem il-First-tier Tribunal (Tax Chamber) (il-Qorti tal-Ewwel Istanza (Awla Fiskali), ir-Renju Unit), li laqgħet ir-rikors tagħha permezz ta' sentenza mogħtija fit-18 ta' Awwissu 2011. L-Amministrazzjoni Fiskali appellat quddiem l-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa u taċ-Chancery), ir-Renju Unit). Dik il-qorti tat sentenza li laqgħet dan l-appell, fit-12 ta' Novembru 2012. L-appell ippreżentat minn VWFS quddiem il-Court of Appeal (il-Qorti tal-Appell, ir-Renju Unit) intlaqa' minn din tal-aħħar, permezz ta' sentenza mogħtija fit-28 ta' Lulju 2015.

22. Il-qorti tar-rinviju awtorizzat lill-Amministrazzjoni Fiskali tippreżenta rikors fit-23 ta' Diċembru 2015 u eżaminat dan ir-rikors fit-3 ta' Novembru 2016. Fil-kuntest ta' dan l-eżami, is-Supreme Court of the United Kingdom (il-Qorti Suprema tar-Renju Unit) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel id-domandi preliminari li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"1) Fejn spejjeż ġenerali attribwiti lil tranżazzjonijiet ta' xiri bin-nifs (li jikkonsistu minn provvisti eżentati ta' finanzi u provvisti taxxabbli ta' karozzi), ġew inkorporati biss fil-prezz tal-provvisti eżentati ta' finanzi tal-persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha d-dritt tnaqqas xi taxxa tal-input fuq dawk l-ispejjeż?

2) X'inhi l-interpretazzjoni xierqa tal-punt 31 tal-Kawża C-93/98, Midland Bank [(EU:C:2000:300)], u speċifikament id-dikjarazzjoni li l-ispejjeż 'huma parti mill-ispejjeż ġenerali tal-persuna taxxabbli u huma, bħala tali, komponenti tal-prezz tal-prodotti ta' impriża'? [traduzzjoni mhux uffiċjali]

   B'mod partikolari:

   a) Din is-silta għandha tiġi interpretata li tfisser li Stat Membru għandu dejjem jattribwixxi xi taxxa tal-input lil kull provvista fi kwalunkwe metodu speċjali adottat taħt l-Artikolu 173(2)(ċ) tad-Direttiva [2006/112]?

   b) Dan huwa l-każ anki jekk iċ-ċirkustanzi fattwali huma li l-ispejjeż ma humiex inkorporati fil-prezz tal-provvisti taxxabbli magħmulin mill-impriża?

3) Il-fatt li l-ispejjeż intużaw attwalment, għall-inqas sa ċertu punt, fil-produzzjoni ta' provvisti taxxabbli ta' karozzi,

   a) jimplika li ċertu proporzjon tat-taxxa tal-input fuq dawk l-ispejjeż għandu jkun deduċibbli?

   b) Dan huwa l-każ anki jekk iċ-ċirkustanzi fattwali huma li l-ispejjeż ma humiex inkorporati fil-prezz tal-provvisti taxxabbli ta' karozzi?

4) Jista' jkun leġittimu fil-prinċipju li l-provvisti taxxabbli ta' karozzi (jew il-valur tagħhom) jiġu injorati sabiex wieħed jasal għal metodu speċjali taħt l-Artikolu 173(2)(ċ) tad-Direttiva [2006/112]?"

23. It-talba għal deċiżjoni preliminari waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-27 ta' Marzu 2017. VWFS, il-Gvern tar-Renju Unit u l-Kummissjoni ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub. L-istess partijiet kienu rrappreżentati waqt is-seduta li nżammet fit-8 ta' Frar 2018.

## Analiżi

### *Osservazzjonijiet preliminari*

24. Il-kwistjoni ta' liġi li jqajjem ir-rinviju għal domanda preliminari f'din il-kawża tista' tinġabar fil-qosor kif ġej: persuna taxxabbli li twettaq fl-istess ħin tranżazzjonijiet taxxabbli u tranżazzjonijiet eżenti marbuta mill-qrib ma' dawn it-tranżazzjonijiet taxxabbli għandha dritt għat-tnaqqis ta' proporzjon tal-VAT tal-input imħallsa fuq l-oġġetti u s-servizzi użati, b'mod inseparabbli, għall-finijiet kemm tat-tranżazzjonijiet taxxabbli kif ukoll ta' dawk eżenti, minkejja l-fatt li l-ispejjeż għall-akkwist ta' dawn l-oġġetti u servizzi bl-ebda mod ma huma inkorporati fil-prezz tat-tranżazzjonijiet taxxabbli, iżda huma kompletament koperti mid-dħul tat-tranżazzjonijiet eżenti?

25. Din il-kwistjoni tqiegħed kontra xulxin żewġ prinċipji fundamentali tas-sistema tal-VAT: dak li skontu kull tranżazzjoni li taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni ta' din is-sistema u ma hijiex espressament eżenti għandha tiġi ntaxxata f'kull stadju taċ-ċiklu ekonomiku sal-kunsinna lill-konsumatur li jsostni kompletament il-piż tat-taxxa u dak li skontu din it-taxxa għandha tkun perfettament newtrali għall-operaturi kollha minbarra l-konsumatur, jiġifieri li għandhom biss jiġbru t-taxxa fl-istadju (ta' produzzjoni jew ta' distribuzzjoni) li fih ikunu involuti, mingħajr ma jsostnu l-piż ekonomiku tagħha.

26. Għaldaqstant, f'dak li jirrigwarda l-ispejjeż ġenerali sostnuti minn VWFS b'rabta mat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha, il-VAT relattiva għalihom għandha normalment titħallas lit-Teżor. Fl-istess ħin, VWFS għandha tinħeles mill-piż ekonomiku ta' din il-VAT. Ma jidhirlix li dan ir-riżultat jista' jintlaħaq f'sitwazzjoni bħal dik tal-kawża prinċipali. Għalhekk kull risposta li tista' tingħata lill-qorti tar-rinviju ser tkun imperfetta mill-perspettiva tal-koerenza tas-sistema tal-VAT.

27. Fil-fehma tiegħi, din il-kontradizzjoni tirriżulta mit-traspożizzjoni u mill-applikazzjoni żbaljati, fid-dritt tar-Renju Unit, tad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112 għall-kuntratti ta' xiri bin-nifs. Fil-fatt, fil-fehma tiegħi, diversi argumenti, li jirriżultaw kemm mil-loġika tas-sistema tal-VAT, mill-iskop tad-dispożizzjonijiet tagħha u mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, jindikaw li dawn il-kuntratti jikkostitwixxu tranżazzjonijiet uniċi li ma għandhomx jinqasmu f'diversi tranżazzjonijiet li kull waħda minnhom tiġi ttrattata b'mod differenti mill-perspettiva tal-VAT. Dan it-taqsim tat-tranżazzjonijiet ta' xiri bin-nifs iwassal għall-ksur tan-newtralità tat-taxxa għall-persuni taxxabbli, għal tnaqqis fid-dħul fiskali u għal distorsjoni tal-kompetizzjoni.

28. Għalhekk f'dawn il-konklużjonijiet ser nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja, minbarra li tanalizza d-domandi preliminari kif saru, teżamina l-problema tat-trattament fiskali tal-kuntratti ta' xiri bin-nifs.

29. Jien tabilħaqq konxju mill-fatt li din l-analiżi tmur lil hinn mill-kuntest tat-talba għal deċiżjoni preliminari f'din il-kawża. Madankollu hija tibqa' fil-limiti tal-kawża prinċipali, li s-suġġett tagħha huwa t-tassazzjoni tat-tranżazzjonijiet ta' xiri bin-nifs imwettqa minn VWFS. Issa, skont ġurisprudenza stabbilita, fil-kuntest tal-proċedura ta' kooperazzjoni bejn il-qrati nazzjonali u l-Qorti tal-Ġustizzja stabbilita fl-Artikolu 267 TFUE, din tal-aħħar għandha tagħti lill-qorti nazzjonali risposta utli li tippermettilha taqta' l-kawża li jkollha quddiemha. F'din il-perspettiva, jekk ikun il-każ, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tifformula mill-ġdid id-domandi li jkunu sarulha. Barra minn hekk, jista' jkun meħtieġ li l-Qorti tal-Ġustizzja tieħu inkunsiderazzjoni regoli tad-dritt tal-Unjoni li l-qorti nazzjonali ma tkunx għamlet riferiment għalihom fil-formulazzjoni tad-domanda tagħha [7]. Fil-fehma tiegħi, din il-kawża teħtieġ tali approċċ.

7 Ara, reċentement, is-sentenza tat-13 ta' Ottubru 2016, M. u S. (C-303/15, EU:C:2016:771, punt 16 u l-ġurisprudenza ċċitata).

## *Fuq id-domandi preliminari*

30. Infakkar li, permezz tad-domandi preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk persuna taxxabbli li twettaq provvisti maqsuma, għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-VAT, f'żewġ tranżazzjonijiet distinti, waħda taxxabbli u l-oħra eżenti, b'mod li l-ispejjeż ġenerali tal-imsemmija provvisti jkunu inkorporati kompletament fil-prezz tat-tranżazzjonijiet eżenti, għandhiex dritt għat-tnaqqis ta' parti mill-VAT tal-input fuq dawn l-ispejjeż ġenerali minħabba li jintużaw parzjalment għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli. Kif diġà indikajt fl-osservazzjonijiet preliminari tiegħi, din id-domanda għandha tiġi analizzata fid-dawl ta' żewġ prinċipji fundamentali tal-VAT: il-prinċipju ta' newtralità tat-taxxa għall-persuni taxxabbli u l-prinċipju ta' applikazzjoni ġenerali tat-taxxa.

### *In-newtralità fiskali u d-dritt għal tnaqqis*

31. Il-VAT hija taxxa fuq il-konsum. Għalhekk, għalkemm il-persuni taxxabbli jiġbru u jħallsu t-taxxa lit-Teżor, huma ma għandhomx isostnu l-piż ekonomiku tagħha, għaliex dan tal-aħħar jaqa' kompletament fuq il-konsumatur. Huwa b'dan il-mod li hija ddefinita n-newtralità fiskali fil-qasam tal-VAT. Din in-newtralità tinkiseb permezz ta' żewġ mekkaniżmi: iż-żieda tal-VAT fuq il-kunsinni jew il-provvisti tal-persuna taxxabbli mal-prezz tagħhom (VAT tal-output) u t-tnaqqis tal-VAT imħallsa mill-istess persuna taxxabbli fuq il-prezz tal-oġġetti u servizzi akkwistati minnha għall-finijiet tal-attivitajiet taxxabbli tagħha (VAT tal-input). Dawn il-mekkaniżmi huma rrepetuti f'kull stadju ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni (jew ta' provvista ta' servizzi) sal-konsumatur li, peress li ma għandux dritt għal tnaqqis, isostni l-piż sħiħ tat-taxxa. Jekk il-persuna taxxabbli ma tkunx f'pożizzjoni li tnaqqas il-VAT tal-input, tinkiser il-katina u tkun hija li ssostni l-piż tagħha. Fir-realtà, fil-maġġoranza tal-każijiet, din il-persuna taxxabbli sussegwentement tinkorpora din il-VAT, bil-moħbi, fil-prezz tal-kunsinni jew tal-provvisti tagħha stess. Għaldaqstant, din il-VAT, li issa tkun ġiet inkorporata fil-valur tal-oġġetti jew tas-servizzi, iżżid artifiċjalment il-VAT fuq l-oġġetti u s-servizzi iktar 'l isfel fil-katina ta' produzzjoni jew ta' distribuzzjoni, u toħloq effett ta' kaskata (jew "taxxa fuq taxxa"), li huwa effett magħruf f'sistemi oħra ta' taxxi indiretti li l-VAT kellha preċiżament telimina. L-assenza ta' dritt għal tnaqqis għalhekk tippreġudika mhux biss lill-persuna taxxabbli inkwistjoni, iżda b'mod iktar ġenerali lill-operaturi kkonċernati kollha u lill-funzjonament tas-sistema sħiħa. Għalkemm dan l-effett negattiv huwa aċċettat fil-każ tal-eżenzjonijiet [8], huwa għandu jiġi evitat kemm jista' jkun fil-każ tat-tranżazzjonijiet taxxabbli.

32. Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja tagħti importanza partikolari lid-dritt għal tnaqqis tal-persuni taxxabbli. Skont ġurisprudenza stabbilita, id-dritt tal-persuni taxxabbli li jnaqqsu l-VAT tal-input dovuta jew imħallsa għall-oġġetti akkwistati u għas-servizzi rċevuti minnhom mill-VAT li huma għandhom iħallsu jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT, jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u, bħala prinċipju, ma jistax jiġi limitat. Il-VAT tapplika għal kull tranżazzjoni ta' produzzjoni jew ta' distribuzzjoni, u għalhekk kull tranżazzjoni għandha tkun is-suġġett ta' evalwazzjoni speċifika, indipendentement mill-VAT dovuta fuq tranżazzjonijiet preċedenti jew sussegwenti. L-oġġetti jew is-servizzi invokati sabiex jinħoloq dan id-dritt għandhom jintużaw bħala tranżazzjoni tal-output mill-persuna taxxabbli għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha stess u, bħala tranżazzjoni tal-input, dawn l-oġġetti jew servizzi għandhom jiġu pprovduti minn persuna taxxabbli oħra. Sakemm dawn iż-żewġ kundizzjonijiet ikunu ssodisfatti, persuna taxxabbli għandha, bħala prinċipju, id-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa. Ir-riżultat ta' tranżazzjoni ekonomika huwa irrilevanti fir-rigward tad-dritt għal tnaqqis sakemm l-attività hija stess tkun suġġetta għall-VAT. Għaldaqstant, jekk il-prezz tal-kunsinna jkun inqas mill-prezz tal-kost, it-tnaqqis ma jistax jiġi limitat proporzjonalment għad-differenza bejn il-prezz tal-kunsinna u l-prezz tal-kost, anki jekk il-prezz tal-kunsinna jkun kunsiderevolment iktar baxx mill-prezz tal-kost, sakemm ma jkunx purament simboliku [9].

8 Dwar l-iskop tal-eżenzjoni tat-tranżazzjonijiet finanzjarji, ara l-punt 78 *et seq* ta' dawn il-konklużjonijiet.

9 Ara, reċentement, is-sentenza tat-22 ta' Ġunju 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punti 30 sa 35, 40 u 41).

33. Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta wkoll li l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni partikolari tal-input u tranżazzjoni jew numru ta' tranżazzjonijiet tal-output li jagħtu dritt għal tnaqqis hija, bħala prinċipju, neċessarja sabiex dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa jiġi rrikonoxxut fil-konfront tal-persuna taxxabbli u sabiex tiġi stabbilita l-portata ta' tali dritt. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat ukoll dritt għal tnaqqis tal-VAT favur il-persuna taxxabbli, anki fin-nuqqas ta' rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni partikolari tal-input u tranżazzjoni jew numru ta' tranżazzjonijiet tal-output li jagħtu dritt għal tnaqqis, meta l-ispejjeż sostnuti jkunu jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali ta' din il-persuna taxxabbli. Tali spejjeż għandhom, fil-fatt, rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika fl-intier tagħha tal-persuna taxxabbli. Min-naħa l-oħra, meta oġġetti jew servizzi akkwistati minn persuna taxxabbli jintużaw għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet eżenti jew ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, la jista' jkun hemm ġbir ta' taxxa tal-output u lanqas tnaqqis ta' taxxa tal-input [10].

34. Fil-kawża prinċipali, huwa paċifiku li parti mill-oġġetti u mis-servizzi li jikkostitwixxu l-ispejjeż ġenerali ta' VWFS tintuża għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha, jiġifieri t-tranżazzjonijiet ta' kunsinna ta' vetturi. Dan jidher loġiku, għaliex dawn it-tranżazzjonijiet ma jistgħux jitwettqu mingħajr l-intervent ta' VWFS, liema intervent jeżiġi neċessarjament l-użu ta' ċerti riżorsi. Għalhekk jidher li huwa evidenti li VWFS għandha tibbenefika mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input fuq l-ispejjeż ġenerali tagħha sa fejn dawn tal-aħħar jintużaw għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet ta' kunsinna ta' vetturi mwettqa minn VWFS.

35. Madankollu, billi dawn l-ispejjeż ġenerali ma humiex inkorporati fil-prezz ta' dawn it-tranżazzjonijiet taxxabbli, iżda fil-prezz tat-tranżazzjonijiet eżenti ta' għoti ta' kreditu, id-dritt għal tnaqqis imur kontra l-prinċipju ta' applikazzjoni ġenerali tat-taxxa.

*Id-dritt għal tnaqqis, il-prezz tal-provvisti u l-applikazzjoni ġenerali tat-taxxa*

36. Skont l-ewwel u t-tieni subparagrafi tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2006/112, il-VAT hija taxxa ġenerali. Hija eżiġibbli fuq kull tranżazzjoni u kkalkolata fuq il-prezz tal-oġġett jew tas-servizz li jkun is-suġġett tat-tranżazzjoni. Sabiex kull tranżazzjoni tkun effettivament suġġetta għal taxxa kkalkolata fuq il-prezz u sabiex it-taxxa tal-input imħallsa tkun tista' titnaqqas fl-istess ħin, l-ispejjeż tat-tranżazzjonijiet preċedenti għandhom neċessarjament ikunu inkorporati f'dan il-prezz. Dan huwa, barra minn hekk, dak li jafferma espliċitament it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2006/112, meta jistabbilixxi li l-VAT "għandha tkun imposta wara t-tnaqqis ta' l-ammont tal-VAT li qed jinġarr direttament *mid-diversi komponenti tal-prezz*" [11].

37. L-uniċi tranżazzjonijiet li jistgħu jevitaw it-taxxa [12] huma dawk li huma eżenti skont id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112. Madankollu, it-tranżazzjonijiet eżenti ma jagħtux lok, bħala prinċipju, għal dritt għal tnaqqis. L-uniċi eċċezzjonijiet huma t-tranżazzjonijiet li għandhom element transkonfinali: il-kunsinni intra-Komunitarji (li madankollu ser jiġu ntaxxati fl-Istat Membru ta' akkwist), l-esportazzjonijiet, ċerti tranżazzjonijiet fil-kuntest tat-trasport internazzjonali, it-tranżazzjonijiet favur organizzazzjonijiet internazzjonali jew ambaxxati, eċċ. Min-naħa l-oħra, f'dak li jirrigwarda t-tranżazzjonijiet imwettqa fit-territorju ta' Stat Membru u mingħajr rabta mal-kummerċ internazzjonali, id-Direttiva 2006/112 ma tipprevedix eżenzjonijiet bid-dritt għal tnaqqis, ħlief għaż-żamma temporanja ta' ċerti eżenzjonijiet diġà fis-seħħ f'diversi Stati Membri skont l-Artikoli 109 sa 129 ta' din id-direttiva.

10 Ara, reċentement, is-sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punti 27, 28 u 32).

11 Enfasi miżjuda minni.

12 Minbarra l-attivitajiet li ma jaqgħux taħt is-sistema tal-VAT, għaliex ma humiex, pereżempju, ta' natura oneruża.

38. Għalkemm il-Qorti tal-Ġustizzja ma imponietx espliċitament bħala kundizzjoni tad-dritt għal tnaqqis li l-ispiża tal-oġġetti u tas-servizzi użati għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tal-persuna taxxabbli għandha tkun inkluża fost il-komponenti tal-prezz tat-tranżazzjonijiet tal-output, dan huwa għaliex dan ir-rekwiżit jirriżulta neċessarjament mil-loġika nfisha tas-sistema tal-VAT.

39. Il-Qorti tal-Ġustizzja tqis li dan ir-rekwiżit huwa evidenti minnu nnifsu, kif osservat ġustament il-qorti tar-rinviju fit-tieni domanda preliminari tagħha. Għaldaqstant, skont il-ġurisprudenza, id-dritt għal tnaqqis tal-VAT imposta fuq l-akkwist ta' oġġetti jew ta' servizzi tal-input *jippreżupponi* li l-ispejjeż sostnuti għall-akkwist tagħhom jagħmlu parti mill-komponenti tal-prezz tat-tranżazzjonijiet tal-output taxxabbli li jagħtu dritt għal tnaqqis [13]. L-istess japplika meta l-ispejjeż sostnuti jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali tal-persuna taxxabbli u jkunu, bħala tali, komponenti tal-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi li hija tipprovdi [14].

40. Evidentement, ir-realtà fl-attività ekonomika hija li l-prezzijiet kultant jistgħu, f'ċerti sitwazzjonijiet speċifiċi, ma jkoprux l-ispejjeż kollha. Dawn is-sitwazzjonijiet ma jistgħux ikunu r-regola, għaliex l-attività ma tkunx redditizja. Madankollu, huwa pjuttost komuni, b'mod partikolari fil-bidu tal-attività, li l-impriża twettaq investimenti li l-ammont tagħhom jeċċedi l-ammont tal-bejgħ. Hija għalhekk ikollha dritt għat-tnaqqis u għar-rimbors tal-VAT tal-input fuq dawn l-investimenti, iżda dan ir-rimbors jiġi sussegwentement kopert mill-VAT tal-output fuq it-tranżazzjonijiet futuri tal-impriża. Impriża fi tmiem il-ħajja ekonomika tagħha jista' wkoll ikollha tbigħ oġġetti bi prezz iktar baxx mill-prezz tal-kost, pereżempju fil-kuntest ta' stralċ. Din għalhekk bilfors tikkostitwixxi sitwazzjoni purament temporanja. Persuna taxxabbli mingħajr skop ta' lukru, bħal komun, tista', għal diversi raġunijiet, tbigħ oġġett bi prezz iktar baxx mill-ispiża għall-akkwist tiegħu [15]. F'sitwazzjonijiet bħal dawn, il-Qorti tal-Ġustizzja tirrikonoxxi bis-sħiħ id-dritt għal tnaqqis tal-persuna taxxabbli [16].

41. Madankollu, dawn is-sitwazzjonijiet ma jistgħux jiġu pparagunati mas-sitwazzjoni li teżisti f'din il-kawża, fejn persuna taxxabbli mħallta tiffinanzja, b'mod regolari u kostanti, f'konformità mad-dispożizzjonijiet tad-dritt intern tal-Istat Membru tagħha, l-ispejjeż tal-attività taxxabbli permezz tad-dħul li ġej mill-attività eżenti. Ir-rikonoxximent tad-dritt għal tnaqqis f'każ bħal dan ikun jammonta għall-issussidjar ta' din il-persuna taxxabbli, jew saħansitra ta' settur sħiħ ta' attività, permezz ta' rimborsi sistematiċi tal-VAT tal-input, li bħala prinċipju tista' titnaqqas, iżda li fil-prattika ma tistax titnaqqas fl-assenza ta' VAT tal-output.

42. F'dan ir-rigward, ma nikkondividix l-idea espressa minn VWFS fl-osservazzjonijiet tagħha, li skontha t-Teżor ma jġarrab ebda telf finanzjarju, għaliex il-VAT tal-input kontenzjuża titħallas minn VWFS u tiġi ddikjarata mill-fornituri tagħha. Fil-fatt, din il-VAT tħallset u ġiet iddikjarata, għaliex hija dovuta skont id-dispożizzjonijiet fiskali. Huwa minnu li l-mekkaniżmu tal-VAT, li huwa pjuttost ikkumplikat, jagħmel l-applikazzjoni tiegħu tixbah skambju ġej u sejjer bejn il-persuni taxxabbli u l-Amministrazzjoni Fiskali, iżda fi tmiem dan l-iskambju t-Teżor għandu normalment dejjem ikollu bilanċ pożittiv: din hija n-natura ta' kwalunkwe taxxa. Għaldaqstant, jekk ikollu jirrimborsa l-VAT tal-input li ma tiġix paċuta bil-VAT tal-output, huwa bla dubju jġarrab telf fil-forma ta' tnaqqis fid-dħul fiskali.

13 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tad-29 ta' Ottubru 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punt 57 u l-ġurisprudenza ċċitata), u tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 27).

14 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tad-29 ta' Ottubru 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punt 58 u l-ġurisprudenza ċċitata), u tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 28).

15 Dan kien il-każ fil-kawża prinċipali fil-kawża li wasslet għas-sentenza tat-22 ta' Ġunju 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466).

16 Ara l-punt 32 ta' dawn il-konklużjonijiet.

43. Fl-osservazzjonijiet tagħha, il-Kummissjoni tfittex li tispjega s-sitwazzjoni ta' VWFS, billi tipproponi li jitqies li din tal-aħħar twettaq il-kunsinni ta' vetturi b'telf, ħaġa li tiflaħ tagħmel billi hija membru ta' grupp, peress li l-grupp jista' jpaċi dan it-telf. Għaldaqstant, skont il-Kummissjoni, il-parti tal-ispejjeż ġenerali ta' VWFS relatata mal-kunsinni ta' vetturi hija inkorporata fil-prezz tal-imsemmija kunsinni, ħaġa li tiġġustifika d-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input fuq din il-parti tal-ispejjeż ġenerali, konformement mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja mfakkra iktar 'il fuq [17].

44. Din il-proposta artifiċjali ma hijiex rilevanti tal-inqas għal żewġ raġunijiet.

45. L-ewwel nett, din il-proposta tmur kontra l-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit kif deskritta mill-partijiet fil-kawża prinċipali, li teżiġi li jiġi ffatturat biss lill-klijent, bħala prezz tal-kunsinna tal-vettura, il-prezz eżatt ta' akkwist ta' din il-vettura li l-konċedent ħallas lill-fornitur, b'esklużjoni ta' kwalunkwe spiża oħra. Għalhekk il-konċedent ma huwiex liberu li jinkludi ammont ieħor fil-prezz tal-kunsinna, anki jekk fl-istess ħin inaqqas il-prezz tal-vettura b'mod li jkun iktar baxx mill-prezz li ħallas huwa stess. L-iskop ta' dan ir-rekwiżit huwa li l-klijent jingħata l-informazzjoni korretta u dan ma jkunx jista' jintlaħaq jekk il-konċedent jimmanipula l-prezz ta' akkwist tal-vettura.

46. It-tieni nett, il-proposta tal-Kummissjoni hija materjalment ineżatta. Fil-fatt, huwa paċifiku fil-kawża prinċipali li VWFS ma twettaq ebda kunsinna b'telf, iżda li hija tiffinanzja l-ispejjeż ġenerali relatati mal-kunsinna permezz tad-dħul mill-provvista ta' għoti ta' kreditu eżenti, liema spejjeż ġenerali huma komponent tal-prezz tagħha. Il-fatt li VWFS tagħmel parti minn grupp ma għandu ebda rilevanza għall-profittabbiltà tal-provvisti ta' xiri bin-nifs.

47. Fl-aħħar mill-aħħar, jidher li l-għoti lil VWFS tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input fuq l-ispejjeż ġenerali ffinanzjati permezz tad-dħul mit-tranżazzjonijiet eżenti jkun jammonta għall-applikazzjoni għal dawn it-tranżazzjonijiet, inparti, ta' eżenzjoni bi dritt għal tnaqqis, li tmur kontra l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2006/112.

*Il-konklużjoni ta' din il-parti*

48. Minn naħa, ma hemm ebda dubju li VWFS tuża parti mill-oġġetti u mis-servizzi li jikkostitwixxu l-ispejjeż ġenerali tagħha għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha, u għalhekk hija għandha tibbenefika mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imposta fuq ix-xiri tagħhom. Min-naħa l-oħra, dan id-dritt għal tnaqqis imur kontra prinċipji fundamentali oħra tas-sistema tal-VAT. Għalhekk jidhirli li huwa impossibbli li tinstab soluzzjoni korretta għall-problema mqajma mid-domandi preliminari f'din il-kawża mingħajr ma jiġi analizzat iktar bir-reqqa t-trattament fiskali mogħti fid-dritt tar-Renju Unit lill-kuntratti ta' xiri bin-nifs fid-dawl tad-Direttiva 2006/112.

## *Il-klassifikazzjoni tal-kuntratti ta' xiri bin-nifs mill-perspettiva tal-VAT*

49. Id-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni dwar il-VAT diġà ġew interpretati diversi drabi mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest tal-kuntratti ta' xiri bin-nifs jew ta' leasing. Madankollu, il-maġġoranza ta' dawk il-kawżi kienu jirrigwardaw id-determinazzjoni dwar jekk tali kuntratt kellux jiġi kklassifikat bħala kunsinna ta' merkanzija jew provvista ta' servizzi. F'dak li jirrigwarda l-punt jekk tali kuntratt jikkostitwixxix tranżazzjoni unika jew diversi tranżazzjonijiet distinti, għandu jsir riferiment, fl-ewwel lok, għall-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar it-tranżazzjonijiet kumplessi.

17 Ara l-punti 32 u 33 ta' dawn il-konklużjonijiet.

*Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar it-tranżazzjonijiet kumplessi*

50. Id-Direttiva 2006/112 ma tinkludix regoli speċifiċi li jirregolaw it-tranżazzjonijiet kumplessi. Għall-kuntrarju, mit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2006/112 jirriżulta li, bħala prinċipju, kull tranżazzjoni għandha tiġi ttrattata bħala distinta u indipendenti. Madankollu, provvista kkostitwita minn servizz uniku fuq livell ekonomiku ma għandhiex tinqasam artifiċjalment sabiex ma sseħħx distorsjoni tal-funzjonament tas-sistema tal-VAT [18]. Din id-distorsjoni tas-sistema tal-VAT tkun iktar u iktar gravi li kieku xi wieħed mill-elementi ta' tranżazzjoni kumplessa kellu jkun eżenti, kif inhu l-każ f'din il-kawża.

51. Għaldaqstant, f'ġurisprudenza li llum hija stabbilita, il-Qorti tal-Ġustizzja waslet għall-konklużjoni li, f'ċerti ċirkustanzi, diversi provvisti formalment distinti, li jistgħu jiġu pprovduti separatament u, għaldaqstant, 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 mill-persuna taxxabbli jkunu tant marbuta mill-qrib li jifformaw, oġġettivament, provvista ekonomika waħda inseparabbli u li t-taqsim tagħha jkun artifiċjali. Sabiex jiġi ddeterminat jekk tranżazzjoni li tinvolvi diversi provvisti tikkostitwixxix tranżazzjoni unika għall-finijiet tal-VAT, il-Qorti tal-Ġustizzja tieħu inkunsiderazzjoni l-għan ekonomiku ta' din it-tranżazzjoni u l-interess tad-destinatarji tal-provvisti [19].

52. Barra minn hekk, il-fatt li jiġi ffatturat prezz uniku jew li jkunu ġew previsti kuntrattwalment prezzijiet distinti ma għandux importanza deċiżiva għall-finijiet tad-determinazzjoni dwar jekk hemmx lok li jiġi konkluż li jeżistu żewġ jew diversi tranżazzjonijiet distinti u indipendenti jew tranżazzjoni ekonomika unika. Għalhekk it-tranżazzjoni tista' tabilħaqq titqies li hija tranżazzjoni unika, anki jekk jiġu ffatturati lill-klijenti prezzijiet distinti għad-diversi komponenti ta' din it-tranżazzjoni [20].

53. Għaldaqstant, sabiex isir magħruf jekk provvista tikkostitwixxix tranżazzjoni unika kumplessa jew tranżazzjonijiet distinti, għandu jiġi ddeterminat jekk kull komponent ta' din il-provvista tikkostitwixxix, ekonomikament, skop fih innifsu għall-klijent jew jekk l-interess tiegħu jirrigwardax biss il-provvista kumplessa kollha kemm hi [21].

54. Fl-aħħar nett, għalkemm huma l-qrati nazzjonali li għandhom jiddeterminaw jekk il-persuna taxxabbli tipprovdix provvista unika f'każ partikolari u li għandhom jagħmlu l-evalwazzjonijiet definittivi kollha ta' fatt f'dan ir-rigward, hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tipprovdi lill-imsemmija qrati l-elementi kollha ta' interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni li jistgħu jkunu utli sabiex jagħtu deċiżjoni dwar il-kawża li jkunu aditi biha [22].

55. F'dak li jirrigwarda l-kuntratti ta' xiri bin-nifs bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jidhirli, kuntrarjament għal dak li jsostnu l-Gvern tar-Renju Unit u l-Kummissjoni fin-noti tagħhom, li, fid-dawl tal-ġurisprudenza ċċitata iktar 'il fuq, dawn għandhom jitqiesu li huma tranżazzjonijiet uniċi li t-taqsim tagħhom ikun artifiċjali.

56. Fil-fatt, la l-ksib ta' kreditu u lanqas l-akkwist jew il-kiri ta' vettura ma jikkostitwixxu skopijiet fihom infushom għall-konċessjonarju f'kuntratt ta' xiri bin-nifs. Dak li tfittex tali parti huwa t-tgawdija tal-vettura taħt kundizzjonijiet li huma speċifiċi għal kuntratt ta' xiri bin-nifs u li ma jiġu ssodisfatti b'ebda metodu ieħor ta' akkwist tal-vettura. Għaldaqstant, minn naħa, il-konċessjonarju jirċievi vettura

18 Ara s-sentenza tal-25 ta' Frar 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punt 29).

19 Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punti 26, 27 u 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).

20 Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-2 ta' Diċembru 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punti 29 u 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

21 Ara s-sentenzi tas-27 ta' Ottubru 2005, Levob Verzekeringen u OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punt 24); tat-2 ta' Diċembru 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punt 30), u tas-27 ta' Settembru 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punt 25).

22 Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punt 30).

ġdida, li huwa jispeċifika l-karatteristiċi kollha tagħha, għaliex il-konċedent jixtri l-vettura skont il-bżonnijiet tal-klijent partikolari. Il-konċessjonarju sussegwentement juża l-vettura b'mod awtonomu u esklużiv (ħlief għal xi restrizzjonijiet minuri) u barra minn hekk normalment għandu l-possibbiltà li jsir proprjetarju tagħha fi tmiem il-kuntratt. Dawn il-karatteristiċi jiddistingwu x-xiri bin-nifs minn sempliċi kiri. Min-naħa l-oħra, il-konċessjonarju ma huwiex obbligat iħallas bil-quddiem il-prezz sħiħ tal-vettura, għaliex il-ħlas isir bin-nifs. Huwa lanqas ma jsostni r-riskji ekonomiċi marbuta mal-proprjetà tal-vettura, bħar-riskju ta' ħsara, ta' inċident jew tan-neċessità li jiddisponi mill-vettura fi tmiem il-ħajja ekonomika utli tagħha, għaliex sakemm ma jkunx eżerċita l-għażla ta' xiri, dawn ir-riskji jiġu sostnuti mill-konċedent. Fl-aħħar nett, il-konċessjonarju sikwit jibbenefika minn provvisti anċillari, bħas-servizzi ta' manutenzjoni tal-vettura. Għalhekk kuntratt ta' xiri bin-nifs huwa differenti wkoll, mill-perspettiva tal-konċessjonarju, minn sempliċi xiri tal-vettura.

57. Għalhekk ma nikkondividix l-opinjoni tal-Kummissjoni, li skontha kuntratt ta' xiri bin-nifs huwa ekwivalenti għall-akkwist ta' vettura permezz tal-ksib ta' self għal dan il-għan, ħaġa li jkollha twassal sabiex dan il-kuntratt jitqies li huwa żewġ tranżazzjonijiet distinti, tranżazzjoni ta' għoti ta' kreditu u tranżazzjoni ta' kunsinna tal-vettura. Huwa minnu li l-akkwist ta' vettura jista' jsir b'diversi modi, inkluż billi jiġi kkuntrattat self bankarju.

58. Madankollu, l-ewwel nett, dan ma jinvolvix l-istess partijiet, għaliex VWFS, skont l-informazzjoni inkluża fl-osservazzjonijiet tagħha stess, ma twettaqx kunsinni ta' vetturi barra mill-kuntratti ta' xiri bin-nifs u tipprovdi finanzjament għall-akkwist ta' tali vetturi biss fil-kuntest ta' tali kuntratti. Għalhekk, minn naħa, il-konċessjonarju jkollu jirrikorri għand stabbiliment ta' kreditu, u sussegwentement, min-naħa l-oħra, għand bejjiegħ mill-ġdid ta' vetturi.

59. It-tieni nett, kif diġà kellha okkażjoni tiddeċiedi l-Qorti tal-Ġustizzja, il-fatt li terz jista', bħala prinċipju, jipprovdi ċerti servizzi analogi ma huwiex determinanti għall-finijiet tal-klassifikazzjoni ta' tranżazzjoni kumplessa. Fil-fatt, il-possibbiltà li l-elementi ta' provvista unika, f'ċirkustanzi oħra, jiġu pprovduti separatament hija inerenti fil-kunċett ta' tranżazzjoni unika komposta [23].

60. It-tielet nett, l-akkwist tal-proprjetà ta' vettura, permezz ta' self bankarju jew mingħajru, ma jippermettix li wieħed juża l-karozza taħt l-istess kundizzjonijiet, li f'diversi aspetti huma iktar vantaġġużi, bħal dawk ta' kuntratt ta' xiri bin-nifs deskritti fil-punt 56 ta' dawn il-konklużjonijiet.

61. Fl-aħħar nett, ir-raba' nett, skont ġurisprudenza reċenti tal-Qorti tal-Ġustizzja [24] u skont l-affermazzjonijiet tal-Gvern tar-Renju Unit espressi fir-risposta tiegħu għall-mistoqsija bil-miktub tal-Qorti tal-Ġustizzja f'din il-kawża, ċerti tipi ta' kuntratti ta' xiri bin-nifs li toffri VWFS għandhom jiġu ttrattati mhux bħala kunsinni ta' oġġetti iżda bħala servizzi, u għalhekk joqorbu iktar lejn is-sempliċi kiri. Issa, skont il-loġika tat-taqsim, kull tranżazzjoni ta' kiri tista' tiġi ttrattata bħala li tinkludi provvista ta' għoti ta' kreditu, sa fejn il-kera mħallsa minn kerrej normalment tkopri mhux biss id-deprezzament tas-suġġett tal-kuntratt, iżda wkoll spejjeż oħra tal-proprjetarju, inklużi l-eventwali spejjeż ta' finanzjament.

62. Lanqas ma nikkondividi l-preokkupazzjoni tal-Kummissjoni li l-fatt li kuntratt ta' xiri bin-nifs jiġi kklassifikat bħala tranżazzjoni unika taxxabbli jwassal għal inugwaljanza fit-trattament meta mqabbla mat-tranżazzjonijiet ta' għoti ta' kreditu, li huma eżenti. Fil-fatt, il-forniturі tas-servizzi finanzjarji eżenti mill-VAT jinsabu f'sitwazzjoni differenti minn dik tal-forniturі ta' provvisti bħat-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' vetturi taħt kuntratti ta' xiri bin-nifs [25]. Għalhekk it-tassazzjoni tagħhom ma twassalx għal ksur tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, iżda bil-maqlub, għaliex il-persuni taxxabbli li jiġu ntaxxati jistgħu jibbenefikaw mid-dritt għal tnaqqis [26].

23 Sentenza tas-27 ta' Settembru 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punt 26).

24 Ara s-sentenza tal-4 ta' Ottubru 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734).

25 Sentenza tat-2 ta' Diċembru 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punt 31).

26 Dwar il-konsegwenzi tal-eżenzjonijiet fuq in-newtralità tal-VAT, ara l-punti 78 *et seq* ta' dawn il-konklużjonijiet.

63. Il-konklużjoni li kuntratt ta' xiri bin-nifs għandu jiġi kklassifikat bħala tranżazzjoni unika iktar milli żewġ tranżazzjonijiet distinti hija kkorroborata mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar it-trattament fiskali tat-tranżazzjonijiet ta' kunsinna li jinkludu l-provvista ta' finanzjament.

*Il-ġurisprudenza dwar il-kunsinni li jinkludu l-provvista ta' finanzjament*

64. Huwa minnu li, kif josserva l-Gvern tar-Renju Unit, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fil-kuntest ta' kawża dwar kuntratt ta' xiri ta' art u ta' kostruzzjoni ta' immobbli, li fornitur ta' oġġetti jew ta' provvisti ta' servizzi li jawtorizza lill-klijent tiegħu jissospendi l-ħlas tal-prezz, permezz tal-ħlas ta' interessi, bħala prinċipju jagħti kreditu eżenti fis-sens tad-dispożizzjonijiet dwar il-VAT [27]. Din l-interpretazzjoni hija bbażata prinċipalment fuq ir-rekwiżit tal-ugwaljanza fit-trattament bejn xerrej li jikseb kreditu (fil-forma ta' sospensjoni tal-ħlas) mingħand il-fornitur tiegħu u xerrej li jikseb self bankarju [28].

65. Madankollu, ma jidhirlix li r-riskju ta' tali inugwaljanza fit-trattament seħħ fil-każ tal-kuntratti ta' xiri bin-nifs bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Fil-fatt, konformement mar-regola tad-distributtività tal-multiplikazzjoni meta mqabbla mal-għadd, bi spejjeż ta' finanzjament kostanti (f'termini ta' perċentwali tal-valur tal-oġġett iffinanzjat), l-ispiża għax-xerrej ser tkun l-istess kemm jekk jiffinanzja b'self eżenti x-xiri tal-oġġett bil-VAT inkluża kif ukoll jekk iħallas il-prezz tal-oġġett bil-VAT eskluża flimkien mal-ispejjeż ta' finanzjament u tiżdied l-VAT fuq l-ispiża totali [29]. Għalhekk, fil-fehma tiegħi, ir-raġunament tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza msemmija ma huwiex direttament applikabbli għal din il-kawża.

66. Barra minn hekk, il-ġurisprudenza żviluppat b'mod kunsiderevoli minn meta ngħatat is-sentenza msemmija iktar 'il fuq. Fil-fehma tiegħi, żewġ sentenzi huma partikolarment rilevanti.

67. L-ewwel waħda hija s-sentenza Stock '94 [30]. F'dik il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li "[tranżazzjoni] li tipprevedi li operatur ekonomiku jikkunsinna oġġetti lil bidwi u jagħtih self intiż għax-xiri ta' dawn l-oġġetti, tikkostitwixxi tranżazzjoni waħda għall-finijiet [tad-Direttiva 2006/112], li fiha l-kunsinna tal-oġġetti hija l-provvista prinċipali. L-ammont taxxabbli ta' din it-tranżazzjoni waħda huwa kkostitwit kemm mill-prezz ta' dawn l-oġġetti kif ukoll mill-interessi mħallsa fuq is-self mogħti lill-bdiewa" [31]. Dik il-kawża kienet tirrigwarda relazzjoni ta' kooperazzjoni agrikola, li fiha operatur kien jagħti kreditu lill-bdiewa li seta' jintuża biss għax-xiri, min-naħa ta' dawn il-bdiewa, ta' żerriegħa u mezzi oħra ta' produzzjoni mingħand l-istess operatur. Minbarra l-prezz tal-oġġetti mixtrija, il-bdiewa kienu jħallsu interessi fuq is-self mogħti. Għalhekk kellu jsir magħruf, bħal f'din il-kawża, jekk din il-provvista kinitx tikkostitwixxi żewġ tranżazzjonijiet distinti, tranżazzjoni ta' kunsinna ta' oġġetti taxxabbli u tranżazzjoni ta' għoti ta' kreditu eżenti, jew tranżazzjoni unika kumplessa.

27 Sentenza tas-27 ta' Ottubru 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, dispożittiv).

28 Sentenza tas-27 ta' Ottubru 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, punt 14), kif ukoll konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs fil-kawża Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:81, punti 10 u 11).

29 Nieħdu oġġett li jiswa EUR 1 000 bit-taxxa eskluża, bil-VAT bl-20 % u bl-ispejjeż totali ta' finanzjament ta' 30 %. Fil-każ ta' finanzjament permezz ta' self bankarju, ikollna: prezz tal-oġġett bil-VAT: EUR 1 200, spejjeż ta' finanzjament EUR 360, total ta' EUR 1 560. Fil-każ ta' xiri bin-nifs: prezz tal-oġġett bit-taxxa eskluża flimkien mal-ispejjeż ta' finanzjament: EUR 1 300, flimkien ma' EUR 260, b'kollox EUR 1 560. B'mod skematiku: (a + ta) + s(a + ta) = (a + sa) + t(a + sa), fejn a = prezz tal-oġġett bit-taxxa eskluża, t = rata ta' VAT, s = spejjeż ta' finanzjament. Ispirajt ruħi għal dawn il-kalkoli minn Pardon, J., "La TVA et les opérations bancaires", *Droit bancaire et financier*, 2006, V, p. 274.

30 Sentenza tat-8 ta' Diċembru 2016 (C-208/15, EU:C:2016:936).

31 Sentenza tat-8 ta' Diċembru 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, l-ewwel inċiż tad-dispożittiv).

68. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat, l-ewwel nett, li l-għoti tas-self ma kienx jikkostitwixxi provvista li għandha interess awtonomu mill-perspettiva tal-bdiewa, sa fejn dawn ir-riżorsi finanzjarji ma setgħux jintużaw b'mod liberu; it-tieni nett, li, peress li ma kellux awtorizzazzjoni sabiex jaġixxi bħala stabbiliment ta' kreditu, l-operatur inkwistjoni ma setax jagħti self lill-bdiewa mingħajr ma dan is-self ikun intiż għax-xiri ta' oġġetti mingħandu [32] u, it-tielet nett, li l-kunsinna ta' oġġetti u s-self kellhom l-istess għan ekonomiku [33]. Skont il-Qorti tal-Ġustizzja, f'dawn iċ-ċirkustanzi, il-provvista kollha kemm hi kienet tikkostitwixxi tranżazzjoni unika mill-perspettiva tal-VAT.

69. Bi tweġiba għal mistoqsija waqt is-seduta, il-Kummissjoni indikat li kienet tqis dik is-sentenza "stramba". Madankollu, ma nsib xejn stramb fiha: il-Qorti tal-Ġustizzja sempliċement adottat approċċ funzjonali fir-rigward tar-relazzjoni inkwistjoni sabiex tiddetermina n-natura reali tagħha.

70. Issa, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja setgħet tiddeċiedi b'dan il-mod f'sitwazzjoni fejn, minbarra l-kunsinna tal-oġġetti, kien jeżisti fluss finanzjarju reali bejn il-fornitur u x-xerrej, l-istess għandu japplika, iktar u iktar, fil-każ ta' kuntratt ta' xiri bin-nifs, fejn l-uniku "fluss" huwa kkostitwit mill-kunsinna tal-vettura u fejn il-konċessjonarju jħallas il-prezz tagħha mill-fondi tiegħu stess. Għaldaqstant, bħal fis-sentenza msemmija iktar 'il fuq, fil-kuntratti ta' xiri bin-nifs inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma hemmx għoti ta' kreditu li għandu interess awtonomu mill-kunsinna tal-vettura, il-konċedent ma joffrix finanzjament barra mill-kuntratti ta' xiri bin-nifs u l-elementi kollha ta' dawn il-kuntratti għandhom l-istess għan ekonomiku, jiġifieri dak li l-vettura tintuża taħt kundizzjonijiet speċifiċi għal kuntratt ta' xiri bin-nifs. Għalhekk ir-raġunament tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Stock '94 huwa applikabbli kompletament għal din il-kawża.

71. It-tieni waħda hija s-sentenza Part Service [34], li tirrigwarda l-kuntratti ta' xiri bin-nifs u t-taqsim tagħhom fi tranżazzjonijiet distinti b'mod saħansitra iktar dirett. Dik il-kawża kienet tirrigwarda kuntratti ta' leasing ta' vetturi maqsuma f'diversi tranżazzjonijiet, b'mod li l-persuna li tipprovdi s-servizz ta' leasing kienet tirċievi mingħand il-konċessjonarju, bħala tranżazzjoni taxxabbli, ammont li kien essenzjalment ekwivalenti għall-prezz ta' xiri tal-vettura mingħand il-fornitur. Il-kumplament kien jitħallas mill-konċessjonarju lil operatur ieħor, li jappartjeni lill-istess grupp tal-persuna li tipprovdi s-servizz ta' leasing, abbażi ta' kuntratt ta' assigurazzjoni u ta' garanzija, li huwa tranżazzjoni eżenti. Sussegwentement dawn l-ammonti kienu jiġu ttrasferiti lill-persuna li tipprovdi s-servizz ta' leasing. L-amministrazzjoni fiskali Taljana qieset li d-diversi impenji li daħlu għalihom il-partijiet interessati, minkejja li kienu inklużi f'kuntratti distinti, kienu jikkostitwixxu fit-totalità tagħhom kuntratt uniku konkluż bejn tliet partijiet. Fil-fehma tagħha, il-korrispettiv imħallas mill-utent għal-leasing kien inqasam artifiċjalment sabiex jitnaqqas l-ammont taxxabbli, filwaqt li r-rwol ta' konċedent inqasam bejn il-persuna li tipprovdi s-servizz ta' leasing u l-operatur l-ieħor [35].

72. Il-Qorti tal-Ġustizzja wettqet analiżi tal-kuntratti inkwistjoni fid-dawl tal-ġurisprudenza tagħha dwar it-tranżazzjonijiet kumplessi [36]. Hija rrilevat, b'mod partikolari, li t-tranżazzjonijiet inkwistjoni kienu kkaratterizzati mill-elementi li ġejjin:

– iż-żewġ kumpanniji li pparteċipaw fit-tranżazzjoni ta' leasing kienu jagħmlu parti mill-istess grupp;

32 Dan jikkostitwixxi bidla ċara meta mqabbla mal-punt 13 tas-sentenza tas-27 ta' Ottubru 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855), li skontu l-espressjoni "għoti u negozjar ta' krediti" użata sabiex tiddefinixxi l-portata tal-eżenzjoni hija suffiċjentement wiesgħa sabiex tinkludi kreditu mogħti minn fornitur ta' oġġetti fil-forma ta' sospensjoni tal-ħlas. Skont is-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936), tali kreditu għandu normalment jiġi ttrattat bħala anċillari għall-kunsinna ta' oġġetti u għalhekk ma jistax jibbenefika mill-eżenzjoni.

33 Sentenza tat-8 ta' Diċembru 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punti 32 sa 34).

34 Sentenza tal-21 ta' Frar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108).

35 Sentenza tal-21 ta' Frar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punti 8 sa 17).

36 Sentenza tal-21 ta' Frar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punti 48 sa 53).

– il-provvista nfisha tal-kumpannija ta' leasing kienet maqsuma, peress li l-element karatteristiku ta' finanzjament kien fdat f'idejn kumpannija oħra sabiex jinqasam fi provvisti ta' kreditu, ta' assigurazzjoni u ta' intermedjazzjoni;

– il-provvista tal-kumpannija ta' leasing għalhekk kienet ridotta għal provvista ta' kiri tal-vettura;

– il-ħlasijiet tal-kera magħmula mill-konċessjonarju kienu ta' ammont totali kemxejn ogħla mill-prezz ta' akkwist tal-oġġett;

– din il-provvista, meqjusa b'mod iżolat, konsegwentement kienet tidher li ma kinitx ekonomikament profittabbli, b'mod li l-vijabbiltà tal-impriża ma setgħetx tiġi żgurata biss permezz tal-kuntratti konklużi mal-konċessjonarji;

– il-kumpannija ta' leasing kienet tirċievi l-korrispettiv għat-tranżazzjoni ta' leasing biss permezz tal-kumulu tal-ħlasijiet tal-kera mill-konċessjonarju u permezz tal-ammonti mħallsa mill-kumpannija l-oħra tal-istess grupp [37].

73. Il-Qorti tal-Ġustizzja mbagħad qieset li din il-prattika kienet tmur kontra l-għan tal-Artikolu 11A(1) tas-Sitt Direttiva [38], jiġifieri t-tassazzjoni ta' dak kollu li jikkostitwixxi l-korrispettiv miksub jew li għandu jinkiseb mingħand il-konċessjonarju. Fil-fatt, peress li l-kiri ta' vetturi permezz ta' kuntratti ta' leasing jikkostitwixxi provvista ta' servizzi fis-sens tal-Artikolu 6 tas-Sitt Direttiva [39], tali tranżazzjoni hija normalment suġġetta għall-VAT, u l-ammont taxxabbli tagħha għandu jiġi stabbilit skont l-Artikolu 11A(1) tas-Sitt Direttiva. Għaldaqstant, ir-riżultat mistenni kien il-ksib tal-vantaġġ fiskali marbut mal-eżenzjoni, skont l-Artikolu 13B(a) u (d) tas-Sitt Direttiva [40], tal-provvisti fdati lill-kumpannija li magħha kkuntrattat il-kumpannija ta' leasing [41].

74. Fil-kawża Part Service, id-domandi preliminari tqajmu mill-aspett tal-abbuż ta' dritt, u għalhekk il-Qorti tal-Ġustizzja ma tatx risposta kategorika u ħalliet l-evalwazzjoni tal-eventwali għan abbużiv tagħhom għall-qorti tar-rinviju. Fil-kawża prinċipali, VWFS ma tista' tiġi akkużata b'ebda abbuż, għaliex apparentement it-taqsim tal-kuntratti ta' kiri bin-nifs huwa aċċettat, jekk mhux meħtieġ, mid-dritt tar-Renju Unit. Jibqa' l-fatt li l-analiżi ta' tali prattika magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-punt 57 tas-sentenza Part Service [42] tapplika perfettament għas-sitwazzjoni fil-kawża prinċipali, ħlief li hawnhekk lanqas ma huwa l-każ ta' żewġ fornituri u ta' żewġ kuntratti, iżda ta' kuntratt wieħed ma' fornitur wieħed, bit-taqsim isir biss fil-mument tal-preżentazzjoni tal-kera lill-konċessjonarju. In-natura artifiċjali ta' dan it-taqsim iktar u iktar hija evidenti.

75. Fil-fehma tiegħi, l-insenjamenti li jirriżultaw mis-sentenza ċċitata fil-punt preċedenti huma attwali ferm fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali. Il-fatt li dan il-każ jirrigwarda prattika aċċettata jew meħtieġa mid-dritt tar-Renju Unit ma jibdel xejn minn din il-konstatazzjoni. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja ma tevalwax il-konformità ta' prattika mad-dritt nazzjonali ta' Stat Membru, iżda mad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni. Għalhekk jekk qieset li t-taqsim ta' kuntratt ta' leasing f'diversi tranżazzjonijiet

37 Sentenza tal-21 ta' Frar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punt 57).

38 Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-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 tagħha d-Direttiva 2006/112 tikkostitwixxi riformulazzjoni. L-Artikolu 11A(1) tas-Sitt Direttiva huwa l-attwali Artikolu 73 tad-Direttiva 2006/112.

39 Attwalment l-Artikoli 24 sa 29 tad-Direttiva 2006/112. Għandu jiġi osservat li ċerti kuntratti ta' leasing jistgħu jiġu kklassifikati bħala kunsinni ta' oġġetti fis-sens tal-Artikolu 14(2)(b) tad-Direttiva 2006/112, ħaġa li ma tibdel xejn fir-rigward tal-issuġġettar tagħhom għat-taxxa.

40 Attwalment l-Artikolu 135(1)(a) u (b) tad-Direttiva 2006/112.

41 Sentenza tal-21 ta' Frar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punti 59 sa 61).

42 Sentenza tal-21 ta' Frar 2008 (C-425/06, EU:C:2008:108).

separati kien imur kontra l-prinċipju tat-tassazzjoni tat-totalità tal-korrispettiv irċevut fir-rigward ta' tranżazzjoni, billi wassal għal vantaġġ fiskali indebitu fil-forma ta' eżenzjoni, din il-konstatazzjoni tapplika kemm għall-prattiki abbużivi tal-persuni taxxabbli kif ukoll għad-dispożizzjonijiet tad-dritt intern li jeżiġu tali taqsim.

76. Sabiex nikkonkludi din il-parti tar-raġunament tiegħi, jidhirli li l-analiżi magħmula iktar 'il fuq tal-ġurisprudenza dwar it-trattament fiskali tal-provvisti kumplessi, inklużi, b'mod iktar speċifiku, il-kuntratti ta' leasing, hija diġà suffiċjenti sabiex jiġi kkonstatat li t-taqsim tal-kuntratti ta' xiri bin-nifs inkwistjoni fil-kawża prinċipali fi tranżazzjonijiet ta' oġġetti taxxabbli u fi tranżazzjonijiet ta' għoti ta' kreditu eżenti, li huwa aċċettat jew meħtieġ mil-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit, imur kontra d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112 kif interpretati mill-Qorti tal-Ġustizzja.

77. Jidhirli li tali trattament ta' dawn il-kuntratti jmur ukoll kontra l-iskop tal-eżenzjoni tat-tranżazzjonijiet ta' kreditu prevista fl-Artikolu 135(1)(b) tad-Direttiva 2006/112 u kontra l-prinċipju ta' interpretazzjoni restrittiva tal-eċċezzjonijiet.

*L-iskop tal-eżenzjoni tat-tranżazzjonijiet ta' kreditu*

78. Is-sistema tal-VAT hija bbażata fuq it-tassazzjoni ġeneralizzata tal-oġġetti u tas-servizzi kollha f'kull stadju tal-produzzjoni u tad-distribuzzjoni (jew tal-provvista ta' servizz). Madankollu, il-VAT hija taxxa fuq il-konsum, jiġifieri li l-piż ekonomiku tat-taxxa jiġi sostnut f'dan l-istadju. Għalhekk f'kull stadju taċ-ċiklu ekonomiku dan il-piż jiġi ttrasferit fuq l-istadju segwenti, sal-istadju tal-konsum. Bis-saħħa tal-mekkaniżmu ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input, il-kumulu tal-piż tat-taxxa jirrigwarda biss il-valur miżjud f'kull stadju, u t-taxxa tibqa' newtrali għall-operaturi ekonomiċi.

79. Kull eżenzjoni tikser din il-katina, u b'hekk tostakola l-funzjonament korrett tal-mekkaniżmu ta' tassazzjoni u tintroduċi distorsjonijiet tal-kompetizzjoni dovuti għall-ksur tan-newtralità. Fil-fatt, jekk oġġett jew servizz ikun eżenti, it-taxxa tal-input ma tistax titnaqqas mit-taxxa tal-output. Għalhekk operatur eżenti huwa ttrattat bħala konsumatur u jsostni l-piż tat-taxxa huwa stess. Għaldaqstant, l-eżenzjonijiet kollha fil-qasam tal-VAT għandhom jiġu interpretati strettament, jiġifieri b'mod li jiġu limitati għall-minimu neċessarju mill-perspettiva tal-iskop tagħhom jew tar-raġunijiet għall-introduzzjoni tagħhom [43].

80. Il-premessi tad-Direttiva 2006/112 ma jispjegawx ir-raġunijiet li wasslu lil-leġiżlatur tal-Unjoni Ewropea sabiex jeżenta s-servizzi finanzjarji, b'mod partikolari s-servizzi ta' għoti ta' kreditu. Madankollu, tali eżenzjoni tinsab fil-maġġoranza tal-Istati li introduċew il-VAT. Fil-kummentarji, huwa ġeneralment irrikonoxxut li huwa diffiċli wisq li dawn is-servizzi, li jirrigwardaw biss movimenti finanzjarji, jiġu ntaxxati minħabba d-diffikultà li jiġi ddeterminat l-ammont taxxabbli [44].

81. Tali diffikultajiet ma jqumux fil-każ tal-kuntratti ta' xiri bin-nifs. F'dan it-tip ta' kuntratt hemm, minn naħa, provvista ddefinita sewwa li tikkonsisti fit-tqegħid għad-dispożizzjoni tal-oġġett li huwa s-suġġett tal-kuntratt, flimkien, eventwalment, mal-possibbiltà li tiġi akkwistata l-proprjetà tiegħu, u, min-naħa l-oħra, il-korrispettiv pekunjarju fil-forma tal-ħlasijiet tal-kera u ta' eventwali ħlasijiet addizzjonali. Għalhekk huwa faċli li jiġi ddeterminat l-ammont taxxabbli – dan huwa kkostitwit mit-totalità tal-ħlasijiet li l-konċedent jikseb mingħand il-konċessjonarju. Il-fatt li dawn il-ħlasijiet

43 F'dak li jirrigwarda l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva 2006/112, ara s-sentenza tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punt 34).

44 Ara, b'mod partikolari, Tait, A., *Value Added Tax. International Practice and Problems*, International Monetary Fund, Washington 1988, p. 92 sa 100. Ara wkoll Parolini, A., "Exemptions in VAT Law – Recent Case Law of the CJEU", fi: Lang, M. (editur), *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015*, Vjenna, 2016, p. 285, u Pardon, J., "La TVA et les opérations bancaires", *Droit bancaire et financier*, 2006, V, p. 274.

ikopru diversi spejjeż tal-konċedent, minbarra l-ispejjeż għall-akkwist tas-suġġett tal-kuntratt, l-ispejjeż ta' finanzjament, l-ispejjeż ġenerali u l-ispiża tal-provvisti anċillari, ma jibdel xejn minn dan, għaliex dawn l-ispejjeż kollha huma sostnuti b'rabta mal-provvista ta' tqegħid għad-dispożizzjoni tal-oġġett inkwistjoni.

82. Il-klassifikazzjoni ta' tali kuntratt, anki parzjalment, bħala tranżazzjoni ta' għoti ta' kreditu għalhekk teċċedi l-portata neċessarja tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 135(1)(b) tad-Direttiva 2006/112 u ma tissodisfax l-għan ta' din l-eżenzjoni. Għalhekk din il-klassifikazzjoni tikser il-prinċipju ta' applikazzjoni ġenerali tat-taxxa stabbilit fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 1(2) ta' din id-direttiva. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja għamlet l-istess raġunament fis-sentenza Velvet & Steel Immobilien, fejn ikkunsidrat li l-iskop tal-eżenzjoni tat-tranżazzjonijiet finanzjarji kien li jtaffi d-diffikultajiet marbuta mad-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli kif ukoll tal-ammont tal-VAT li jista' jitnaqqas u li jevita żieda fl-ispiża tal-kreditu għall-konsum. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li "[l]adarba ssir assunzjoni li l-obbligu ta' ristrutturazzjoni ta' proprjetà ma tippreżentax dawn id-diffikultajiet, din it-tranżazzjoni mhijiex intiża li tkun eżenti" [45].

83. F'dan ir-rigward, għandu jingħad ukoll li l-fatt li tranżazzjoni tiġi kklassifikata bħala provvista ta' għoti ta' kreditu fid-dritt intern ta' Stat Membru ma huwiex suffiċjenti fih innifsu sabiex din tingħata l-eżenzjoni prevista mid-Direttiva 2006/112. Fil-fatt, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-eżenzjonijiet previsti fl-Artikolu 135(1) tad-Direttiva 2006/112 jikkostitwixxu kunċetti awtonomi tad-dritt tal-Unjoni li għandhom l-għan li jevitaw diverġenzi fl-applikazzjoni tas-sistema tal-VAT minn Stat Membru għall-ieħor [46].

84. Għalhekk, fil-fehma tiegħi, l-Artikolu 135(1)(b) tad-Direttiva 2006/112 ma jikkostitwixxix bażi suffiċjenti sabiex tippermetti l-eżenzjoni parzjali ta' tranżazzjoni ta' xiri bin-nifs bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

*Konklużjoni dwar din il-parti*

85. Fil-fehma tiegħi, minn dawn il-kunsiderazzjonijiet jirriżulta ċar li, fid-dawl tad-diversi dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112, kif interpretati mill-Qorti tal-Ġustizzja, it-tranżazzjonijiet ta' xiri bin-nifs tat-tip ta' dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma għandhomx jinqasmu fi tranżazzjonijiet distinti ta' kunsinna ta' oġġetti u ta' għoti ta' kreditu. L-eżenzjoni parzjali li tirriżulta minn dan it-taqsim tiżvantaġġa lill-fornituri ta' dawn il-provvisti billi ċċaħħadhom mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input fuq parti mill-ispejjeż tagħhom, tnaqqas id-dħul fiskali kemm tal-baġit tal-Istat Membru kkonċernat kif ukoll tal-Unjoni u tista' tikkawża distorsjonijiet tal-kompetizzjoni jekk l-istess provvisti jiġu ttrattati b'modi differenti fi Stati Membri differenti [47].

45 Sentenza tad-19 ta' April 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, punt 24).

46 Sentenza tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata).

47 F'dan ir-rigward, nosserva pereżempju li, kif nitgħallmu mill-kawża li wasslet għas-sentenza tad-19 ta' Settembru 2017, Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (taxxa ta' reġistrazzjoni) (C-552/15, EU:C:2017:698), il-fornituri tas-servizzi ta' kiri u ta' leasing ta' vetturi stabbiliti fl-Irlanda ta' Fuq huma f'kompetizzjoni diretta mal-fornituri tal-istess servizzi stabbiliti fl-Irlanda.

86. Ma niċħadx id-dritt tal-leġiżlatur tar-Renju Unit li jeżiġi mill-fornituri ta' provvisti ta' xiri bin-nifs, għal raġunijiet ta' protezzjoni tal-konsumaturi, li jindikaw separatament lill-konċessjonarju l-ammonti relatati mal-prezz tal-akkwist ta' vetturi. Madankollu, dan il-mod kif jiġi ppreżentat il-prezz ma huwiex determinanti u ma għandux iwassal għat-taqsim ta' dawn il-provvisti għall-finijiet tal-issuġġettar għall-VAT, konformement mal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 52 ta' dawn il-konklużjonijiet [48].

### *Osservazzjonijiet finali*

87. Fil-fehma tiegħi, l-unika risposta korretta li tista' tingħata għad-domandi preliminari f'din il-kawża hija li l-kuntratti ta' xiri bin-nifs bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali jikkostitwixxu tranżazzjonijiet uniċi kumplessi li għandhom ikunu suġġetti għat-taxxa, filwaqt li l-fornituri għandhom id-dritt li jnaqqsu t-totalità tal-VAT tal-input fuq l-oġġetti u s-servizzi użati għall-finijiet ta' dawn il-provvisti.

88. Naturalment, tali soluzzjoni tkun tista' tapplika kompletament fil-futur. F'dak li jirrigwarda s-sitwazzjonijiet preċedenti, inkluża l-kawża prinċipali, il-problema hija iktar kumplikata.

89. Minn naħa, il-fornituri tal-provvisti ta' xiri bin-nifs ibbenefikaw mill-eżenzjoni parzjali tal-provvisti tagħhom minħabba t-taqsim ta' dawn tal-aħħar f'żewġ tranżazzjonijiet distinti, li waħda minnhom hija eżenti. Min-naħa l-oħra, peress li din l-eżenzjoni tmur kontra d-dritt tal-Unjoni, huma normalment messhom ibbenefikaw mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input kollha relatata ma' dawn il-provvisti. Għalhekk tqum il-kwistjoni dwar jekk għandhomx jibbenefikaw minn dan id-dritt għal tnaqqis minkejja l-eżenzjoni inkwistjoni.

90. Indikazzjonijiet sabiex tingħata risposta għal din il-kwistjoni jinsabu fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. Skont din tal-aħħar, anki meta eżenzjoni prevista mid-dritt nazzjonali tkun inkompatibbli mad-Direttiva 2006/112, l-Artikolu 168 ta' din id-direttiva ma jippermettix li persuna taxxabbli tibbenefika minn din l-eżenzjoni filwaqt li tippretendi d-dritt għal tnaqqis [49]. Huwa minnu li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet b'dan il-mod fir-rigward tat-tnaqqis tal-VAT tal-input fuq l-oġġetti u s-servizzi użati mill-persuna taxxabbli biss għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet eżenti. Madankollu, naħseb li għandha tiġi applikata l-istess soluzzjoni fir-rigward tal-VAT tal-input fuq l-oġġetti u s-servizzi li, għalkemm użati parzjalment għall-finijiet tat-tranżazzjonjiet taxxabbli, jifformaw fit-totalità tagħhom komponent tal-prezz tat-tranżazzjonijiet eżenti. Fil-fatt, l-istess loġika tas-sistema tal-VAT tapplika fiż-żewġ sitwazzjonijiet, jiġifieri li t-tnaqqis tat-taxxi tal-input huwa marbut mal-ġbir tat-taxxi tal-output [50].

48 Waqt is-seduta, il-partijiet qajmu l-punt li dan l-obbligu jirriżulta mid-Direttiva 2008/48/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tat-23 ta' April 2008 dwar ftehim ta' kreditu għall-konsumatur u li tħassar id-Direttiva tal-Kunsill 87/102/KEE (ĠU 2008, L 133, p. 66). Madankollu, l-ewwel nett, skont l-Artikolu 2(2)(d) ta' din id-direttiva, din tal-aħħar ma għandhiex tapplika għal "ftehim ta' kiri jew ta' għoti b'kiri [leasing] fejn m'hemmx previst ebda obbligu għax-xiri ta' l-oġġett tal-ftehim la bil-ftehim innifsu u lanqas bi kwalunkwe ftehim separat". Issa, skont l-informazzjoni pprovduta mill-Gvern tar-Renju Unit bi tweġiba għal mistoqsija bil-miktub tal-Qorti tal-Ġustizzja, ebda wieħed mit-tipi ta' kuntratti ta' xiri bin-nifs użati minn VWFS ma jinkludi obbligu ta' xiri, iżda biss għażla. It-tieni nett, jekk mill-Artikolu 10(2)(e) tad-Direttiva 2008/48 jista' jiġi dedott l-obbligu inkwistjoni, dan huwa obbligu li l-konċessjonarju jingħata informazzjoni, li ma jistax jiddetermina t-trattament fiskali tal-provvista.

49 Sentenza tat-28 ta' Novembru 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 45).

50 Sentenza tat-28 ta' Novembru 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 43).

91. Alternattivament, peress li d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112 li skonthom il-prestazzjonijiet ta' xiri bin-nifs għandhom jiġu ttrattati bħala tranżazzjonijiet uniċi taxxabbli, b'mod partikolari l-Artikolu 73 tagħha, huma, fil-fehma tiegħi, suffiċjentement preċiżi u inkundizzjonati sabiex il-persuni taxxabbli jkunu jistgħu jinvokawhom direttament, il-persuni taxxabbli jistgħu jitolbu li l-provvisti ta' xiri bin-nifs tagħhom jiġu ntaxxati fit-totalità tagħhom, sabiex ikunu jistgħu jibbenefikaw mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input [51]. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk dan huwiex possibbli fil-prattika fil-kawża prinċipali.

## Konklużjoni

92. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tagħti r-risposta li ġejja għad-domandi preliminari magħmula mis-Supreme Court of the United Kingdom (il-Qorti Suprema tar-Renju Unit):

Id-dispożizzjonijiet 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-kuntratti ta' xiri bin-nifs bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali jikkostitwixxu tranżazzjonijiet uniċi kumplessi li għandhom ikunu suġġetti għat-taxxa, u l-forniturі għandhom id-dritt li jnaqqsu t-totalità tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) tal-input fuq l-oġġetti u s-servizzi użati għall-finijiet ta' dawn il-provvisti.

Il-persuni taxxabbli li bbenefikaw mill-eżenzjoni parzjali ta' dawn it-tranżazzjonijiet skont id-dritt nazzjonali ma għandhomx dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input imposta fuq l-oġġetti u s-servizzi użati għall-finijiet ta' dawn it-tranżazzjonijiet, li l-ispiża tagħhom ġiet inkorporata fil-prezz tat-tranżazzjonijiet eżenti. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk huwiex possibbli għal dawn il-persuni taxxabbli li jitolbu t-tassazzjoni sħiħa tal-imsemmija tranżazzjonijiet sabiex ikunu jistgħu jibbenefikaw mid-dritt għal tnaqqis.

51 Ara s-sentenza tat-28 ta' Novembru 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 47 u, b'analoġija, it-tieni u t-tielet inċiżi tal-punt 56).