KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI SHARPSTON

ippreżentati fil-11 ta' Diċembru 2008 [1]

1. Skont il-leġiżlazzjoni Komunitarja dwar il-VAT kif ġiet interpretata mill-Qorti tal-Ġustizzja, persuna li tibni dar biex tużaha parzjalment għal finijiet ta' negozju taxxabbli u parzjalment għal finijiet privati għandha d-dritt li tassenja d-dar kollha lin-negozju tagħha, biex b'hekk tikseb dritt immedjat li tnaqqas b'mod sħiħ il-VAT tal-input fuq l-ispejjeż tal-bini. Imbagħad trid tittratta l-użu privat li tagħmel minn parti mid-dar bħala provvista bi ħlas, suġġetta għall-VAT tal-output. Minkejja dan, dak l-arranġament jista' jagħtiha vantaġġ finanzjarju fuq persuna li tibni dar simili fejn fir-rigward tagħha mhu previst l-ebda użu għal negozju taxxabbli u li, għalhekk, ma jirriżulta l-ebda dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input.

2. F'dan ir-rinviju għal deċiżjoni preliminari, il-Verwaltungsgerichtshof Awstrijaka (Qorti Amministrattiva Superjuri) qed tistaqsi jekk dak il-vantaġġ huwiex kompatibbli mal-prinċipju ta' trattament ugwali jew mar-regoli Komunitarji dwar l-għajnuna mill-Istat. Qed tqajjem ukoll domandi rigward il-validità ta' esklużjoni nazzjonali mid-dritt għat-tnaqqis li kienet teżisti qabel id-dħul fis-seħħ tal-leġiżlazzjoni Komunitarja dwar il-VAT imma li wara ġiet emendata fuq il-bażi ta' interpretazzjoni żbaljata tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.

Id-dritt Komunitarju rilevanti

Id-dispożizzjonijiet bażiċi

3. Il-kawża quddiem il-qorti nazzjonali tikkonċerna dar li nbniet bejn l-2002 u l-2004, sabiex il-leġiżlazzjoni Komunitarja rilevanti hija s-Sitt Direttiva tal-VAT [2].

1 — Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

2 — Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, li ġiet emendata f'diversi okkażjonijiet; iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"). Ġiet issostitwita, b'effett mill-1 ta' Jannar 2007, bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006 L 347, p. 1), li l-għan tagħha huwa li tippreżenta d-dispożizzjonijiet applikabbli b'mod ċar u razzjonali fi struttura u b'abbozzar li ġie fformulat mill-ġdid mingħajr, fil-prinċipju, ma jagħti lok għal bidliet materjali fil-leġiżlazzjoni eżistenti. Ir-riferiment inkroċjati sussegwenti għad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112 għalhekk ma jimplikawx abbozzar identiku tad-dispożizzjonijiet ekwivalenti tas-Sitt Direttiva.

4. Skont l-Artikolu 2(1) ta' din id-direttiva [3], kwalunkwe "provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali" hija suġġetta għall-VAT. Skont l-Artikolu 11A(1)(a) [4], bħala regola ġenerali, l-ammont taxxabbli huwa essenzjalment l-ammont kollu tal-ħlas riċevut.

5. Madankollu, skont l-Artikolu 17(2) [5], il-persuna taxxabbli għandha d-dritt li tnaqqas mit-taxxa li għandha tħallas (it-"taxxa tal-output") kwalunkwe VAT dovuta jew imħallsa rigward provvisti li sarulha ta' oġġetti jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli oħra (it-"taxxa tal-input"), sakemm dawk l-oġġetti u dawk is-servizzi jintużaw għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli (output) tagħha. Skont l-Artikolu 17(1) [6], id-dritt li titnaqqas it-taxxa tal-input jirriżulta fil-ħin meta t-taxxa deduċibbli tista' tintalab [jiġifieri, essenzjalment, meta jinkisbu l-affarijiet mixtrija (inputs) iktar milli meta jiġi pprovduti l-affarijiet mibjugħa (outputs)].

6. Peress li d-dritt għat-tnaqqis jirriżulta biss rigward provvisti li jintużaw għal-finijiet ta' tranżazzjonijiet intaxxati, ma hemm l-ebda dritt bħal dan jekk jintużaw għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet eżentati, jiġifieri dawk elenkati b'mod partikolari fl-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva [7], jew għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet li jaqgħu għalkollox barra mill-ambitu tal-VAT, bħal dawk li ma jsirux bi ħlas, jew ma jitwettqux minn persuna taxxabbli li qed taġixxi bħala tali.

Il-problemi ta' użu mħallat

7. Numru ta' dispożizzjonijiet jittrattaw aspetti tad-diffikultajiet li jistgħu jinqalgħu mill-fatt li, għal-liema raġuni tkun, il-provvisti ntaxxati tal-oġġetti jew tas-servizzi li jingħataw lil persuna taxxabbli jistgħu jintużaw parzjalment għal tranżazzjonijiet ta' bejgħ intaxxat u parzjalment għal finijiet oħra. B'mod ċar, f'sitwazzjonijiet bħal dawn, huwa importanti li tinżamm id-distinzjoni bejn tranżazzjonijiet intaxxati u tranżazzjonijiet oħrajn u tinżamm il-korrispondenza bejn it-tnaqqis tat-taxxa tal-input u l-applikazzjoni tat-taxxa tal-output.

8. Hawnhekk qed nittrattaw żewġ tipi ta' użu mħallat. Fuq in-naħa l-waħda, għandna s-sitwazzjonijiet fejn persuna taxxabbli takkwista l-provvisti fil-kors tan-negozju tagħha u tużahom parzjalment għal finijiet ta' negozju

3 — Ara l-Artikolu 2(1)(a) u (ċ) tad-Direttiva 2006/112.

4 — Ara l-Artikolu 73 tad-Direttiva 2006/112.

5 — Ara l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112.

6 — Ara l-Artikolu 167 tad-Direttiva 2006/112.

7 — Ara l-Artikoli 131 sa 137 tad-Direttiva 2006/112. B'mod partikolari, l-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva jeżenta l-kiri u l-lokazzjoni ta' proprjetà ta' beni immobbli; madankollu, l-Artikolu 13Ċ(a) jawtorizza lill-Istati Membri jippermettu lill-persuni taxxabbli dritt ta' għażla għat-tassazzjoni għal tali kiri u lokazzjoni (l-Artikoli 135(1)(l) u 137(1)(d) tad-Direttiva 2006/112).

u parzjalment għal finijiet mhux tan-negozju. Fuq in-naħa l-oħra, hemm is-sitwazzjonijiet fejn negozju jagħmel iż-żewġ tipi ta' bejgħ, jiġifieri kemm bejgħ li jkun intaxxat kif ukoll bejgħ li ma jkunx intaxxat.

9. Għalhekk, l-ewwel nett, rigward l-użu privat tal-oġġetti tan-negozju u sitwazzjonijiet paragunabbli, l-Artikolu 5(6) tas-Sitt Direttiva[8] jipprovdi: "L-applikazzjoni minn persuna taxxabbli ta' oġġetti li jifformaw parti mill-assi tan-negozju tagħha għall-użu privat tagħha jew tal-persunal tagħha, jew biex issir it-tneħħija tagħhom mingħajr ħlas, jew b'mod iktar ġenerali, l-applikazzjoni tagħhom għal skopijiet barra dawk tan-negozju tagħha, fejn it-taxxa fuq il-valur miżjud fuq l-oġġetti [inkwistjoni] jew il-partijiet komponenti tagħhom [...] setgħet titnaqqas kollha jew parti minnha, għandhom jitqiesu bħala provvisti bi ħlas."

10. Bl-istess mod fir-rigward tas-servizzi, l-Artikolu 6(2)[9] jipprovdi:

"Dawn li ġejjin għandhom jitqiesu bħala provvisti ta' servizzi bi ħlas:

(a) l-użu ta' oġġetti li jifformaw parti mill-assi ta' negozju għall-użu privat ta' persuna taxxabbli jew tal-persunal tiegħu jew b'mod iktar ġenerali għal skopijiet oħra barra dawk tan-[negozju tagħha] fejn it-taxxa fuq il-valur miżjud fuq dawn l-oġġetti hija deduċibbli kollha jew parti minnha;

(b) il-provvista ta' servizzi magħmula mingħajr ħlas minn persuna taxxabbli għall-użu privat tagħha jew għall-persunal tagħha jew b'mod iktar ġenerali għal skopijiet barra dawk tan-negozju [tagħha].

Stati Membri jistgħu jidderogaw mid-dispożizzjonijiet ta' dan il-paragrafu, iżda li din id-deroga ma twassalx għal distor[s]joni tal-kompetizzjoni."

11. B'hekk, bla ħsara għal dik il-possibbiltà ta' deroga fil-każ tal-Artikolu 6(2), dawk iż-żewġ dispożizzjonijiet jfissru li fejn persuna taxxabbli tipprovdi prodotti jew servizzi lilha nfisha min-negozju tagħha stess imma mhux għall-użu mhux tan-negozju tagħha, fejn tkun naqset it-taxxa tal-input fuq il-provvisti li tkun akkwistat għal dak il-fini, effettivament għandha timponi fuqha nfisha l-VAT fuq it-tranżazzjoni.

8 — Ara l-Artikolu 16 tad-Direttiva 2006/112.

9 — Ara l-Artikolu 26 tad-Direttiva 2006/112.

12. L-ammont taxxabbli f'każijiet bħal dawn jiġi ddeterminat skont l-Artikolu 11(A)(1)(b) u (ċ) [10], fejn:

"[...]

(b) fir-rigward ta' provvisti msemmija fl-Artikolu 5(6) [...], il-prezz tax-xiri ta' l-oġġetti jew ta' oġġetti simili jew, fl-assenza tal-prezz tax-xiri, il-prezz ta' kemm jiġi, [id]determinat fiż-żmien tal-provvista;

(ċ) fir-rigward ta' provvisti msemmija fl-Artikolu 6(2), l-ispejjeż kollha lill-persuna taxxabbli tal-provvediment tas-servizzi;

[...]"

10 — Ara l-Artikoli 74 u 75 tad-Direttiva 2006/112.

13. It-tieni nett, l-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva [11] jittratta sitwazzjonijiet fejn l-oġġetti jew is-servizzi jintużaw minn persuna taxxabbli kemm għal tranżazzjonijiet li fir-rigward tagħhom tista' titnaqqas il-VAT u għal dawk li fir-rigward tagħhom ma tistax titnaqqas il-VAT. F'każijiet bħal dawn, skont l-ewwel subparagrafu, "it-tali proporzjon biss tat-taxxa fuq il-valur miżjud għandu jkun imnaqqas kif hu attribwit għat-transazzjonijiet ta' qabel."

14. Skont it-tieni subparagrafu, fil-prinċipju, din il-proporzjon għandu jiġi ddeterminat skont l-Artikolu 19 [12] — li jiddefinixxih essenzjalment bħala frazzjoni ekwivalenti għad-dħul mill-bejgħ fi tranżazzjonijiet fejn tista' titnaqqas il-VAT diviż bid-dħul mill-bejgħ totali [13].

11 — Ara l-Artikolu 173 tad-Direttiva 2006/112.

12 — Ara l-Artikoli 174 u 175 tad-Direttiva 2006/112.

13 — Madankollu, l-Artikolu 17(5) jippermetti anki li f'ċerti limiti l-Istati Membri jvarjaw din ir-regola. B'mod partikolari, hemm possibbiltà li jkun hemm kontabbiltà separata għall-parti taxxabbli u għal dik mhux taxxabbli tan-negozju, u possibbiltà li jiġi ddeterminat il-proporzjon li jista' jitnaqqas tat-taxxa tal-input skont l-użu li jsir mill-provvisti — pereżempju, nofs it-taxxa tal-input tkun tista' titnaqqas fuq il-prodotti li nofshom intużaw għal bejgħ taxxabbli u n-nofs l-ieħor għal bejgħ mhux taxxabbli, irrispettivament mill-valur relattiv taż-żewġ settijiet ta' oġġetti mibjugħa.

15. Barra minn hekk, l-Artikolu 20(1) u (2) tas-Sitt Direttiva [14] jipprovdi li l-ammont tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, fejn ikun xieraq, għandu jiġi aġġustat:

"1. It-tnaqqis inizzjali għandu jkun aġġustat b'mod konformi mal-proċeduri stabbiliti mill-Istati Membri b'mod partikolari:

(a) fejn it-tnaqqis jkun ogħla jew inqas minn dak li għalih l-persuna taxxabbli hi ntitolata;

(b) fejn wara li jsir il-prospett [isir] xi tibdil [...] fil-fatturi użati biex jiddeterminaw l-ammont li għandu jitnaqqas [...].

2. Fil-każ ta' oġġetti kapitali, l-aġġustment għandu jkun mifrux fuq ħames snin inkluż dik meta l-oġġetti jkunu akkwistati jew fabbrikati. L-aġġustament annwali għandu jsir biss fir-rigward ta' wieħed minn ħamsa tat-taxxa imposta fuq l-oġġetti. L-aġġustament għandu jsir fuq bażi tal-varjazzjonijet fit-tnaqqis intitolat fis-snin konsekwenti b'relazzjoni għal dik is-sena meta l-oġġetti kienu akkwistati jew fabbrikati.

Permezz ta' deroga mis-sub-paragrafu preċedenti, Stati Membri jistgħu jibbażaw l-aġġustament fuq perjodu ta' ħames snin sħaħ li jibdew miż-żmien meta l-oġġetti huma użati għall-ewwel darba.

Fil-każ ta' proprjetà immobbli akkwistata bħala oġġetti kapitali l-perjodu ta' l-aġġustament jista' jkun estiż sa [20 sena skont id-Direttiva 2006/112]."

Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-użu mħallat tal-oġġetti kapitali

16. Il-Qorti tal-Ġustizzja kellha diversi okkażjonijiet biex tqis l-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet iktar 'il fuq tas-Sitt Direttiva

14 — Ara l-Artikoli 184 sa 192 tad-Direttiva 2006/112.

rigward l-użu mħallat tal-oġġetti kapitali, b'mod partikolari l-bini, bl-iktar waħda reċenti tkun f'Wollny. Sentenzi sinjifikattivi oħrajn ngħataw f'Lennartz, f'Armbrecht, f'Bakcsi, f'Seeling u f'Charles [15].

17. F'Lennartz, il-Qorti tal-Ġustizzja stabbiliet il-prinċipju li persuna taxxabbli li tuża l-oġġetti għall-finijiet ta' attività ekonomika għandha dritt, meta takkwista dawk l-oġġetti, li tnaqqas it-taxxa tal-input skont l-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva, irrispettivament minn kemm ikun żgħir il-proporzjon tal-użu għan-negozju [16].

18. F'Seeling, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-użu privat minn persuna taxxabbli ta' parti minn bini li qed jiġi trattat bħala li jifforma, fit-totalità tiegħu, parti mill-assi tan-negozju tagħha għandu jiġi ttrattat bħala provvista taxxabbli ta' servizzi (skont l-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttva) u ma jistax jitqies bħala kiri jew lokazzjoni tal-proprjetà (li kien ikun eżenti skont l-Artikolu 13B(b)) [17].

19. F'Charles, l-Awla Manja kkonfermat dik il-ġurisprudenza, partikolarment meta ddikjarat b'mod ċar li, fejn l-oġġetti kapitali jintużaw kemm għal finijiet tan-negozju kif ukoll għal finijiet privati, il-persuna li tħallas it-taxxi għandha l-għażla, għall-finijiet tal-VAT, li (i) talloka dawk l-oġġetti għalkollox lill-assi tan-negozju tagħha, (ii) iżżommhom għalkollox fl-assi privati tagħha, biex b'hekk teskludihom għalkollox mis-sistema tal-VAT, jew (iii) tintegrahom fin-negozju tagħha biss sa fejn dawn jintużaw effettivament għal finijiet ta' negozju. F'dak il-kuntest hija sostniet li l-Artikoli 6(2) u 17(2) u (6) tas-Sitt Direttiva jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li ma tippermettix li persuna taxxabbli talloka tali oġġetti għalkollox lin-negozju tagħha u, fejn ikun xieraq, li tnaqqas immedjatament u b'mod sħiħ il-VAT dovuta fuq l-akkwist tagħhom [18].

20. Fl-aħħar nett, f'Wollny, il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat li, fejn bini li jifforma parti mill-assi tan-negozju ta' persuna taxxabbli jintuża parzjalment għal finijiet privati, l-ammont taxxabbli għall-provvista meqjusa skont l-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva jista' jiġi kkalkulat bħala, tabilħaqq, perċentwali tal-ispiża totali tal-akkwist u tal-kostruzzjoni tal-bini, li tirrappreżenta l-porzjon iddedikat għall-użu privat, mifrux tul il-perijodu għall-aġġustament tat-tnaqqis inizjali skont l-Artikolu 20. Soluzzjoni bħal din, osservat il-Qorti tal-Ġustizzja, isservi l-interessi tal-ugwaljanza bejn il-persuni taxxabbli u l-konsumaturi finali billi tevita ċerti każijiet ta' użu finali mhux intaxxat [19].

15 — Sentenzi tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz (C-97/90, Ġabra p. I-3795); tal-4 ta' Ottubru 1995, Armbrecht (C-291/92, Ġabra p. I-2775); tat-8 ta' Marzu 2001, Bakcsi (C-415/98, Ġabra p. I-1831); tat-8 ta' Mejju 2003, Seeling (C-269/00, Ġabra p. I-4101); tal-14 ta' Lulju 2005, Charles u Charles-Tijmens (C-434/03, Ġabra p. I-7037); tal-14 ta' Settembru 2006, Wollny (C-72/05, Ġabra p. I-8297).

16 — B'mod partikolari fil-punti 26 sa 28 u 35 tas-sentenza.

17 — Punti 40 sa 56 tas-sentenza.

18 — Punti 23 u 36 tas-sentenza.

19 — Punti 20 sa 53 tas-sentenza, b'mod partikolari l-punti 48 u 53.

21. Madankollu, jista' jiġi nnotat li l-Kummissjoni pproponiet lill-Kunsill li fid-Direttiva 2006/112 [20] jiddaħħal Artikolu 168a ġdid li għandu jipprovdi dan li ġej:

"Fil-każ tax-xiri, tal-bini, tar-renovazzjoni jew tat-trasformazzjoni sostanzjali ta' proprjetà immobbli, l-eżerċizzju inizjali għad-dritt tat-tnaqqis, li jirriżulta mill-mument li fih it-taxxa ssir applikabbli, huwa limitat għall-proporzjon ta' l-użu tiegħu effettiv għall-operazzjonijiet li jwasslu għad-dritt tat-tnaqqis.

B'deroga mill-Artikolu 26 [[21]], it-tibdil fil-proporzjon ta' l-użu ta' proprjetà immobbli msemmija fl-ewwel subparagrafu, jitqies fil-kundizzjonijiet previsti fl-Artikoli 187, 188, 190 u 192 [[22]] għar-rettifika ta' l-eżerċizzju inizjali tad-dritt għat-tnaqqis.

It-tibdil imsemmi fit-tieni subparagrafu jitqies matul il-perjodu ddefinit mill-Istati Membri fil-kuntest ta' l-Artikolu 187(1) [[23]], għall-proprjetà immobbli mixtrija bħala investiment."

22. Il-memorandum ta' spjegazzjoni jindika li d-dispożizzjoni l-ġdida proposta għandha l-għan li tiċċara l-eżerċizzju tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input mal-akkwist jew mal-kostruzzjoni ta' proprjetà ta' beni immobbli maħsuba kemm għal finijiet ta' negozju kif ukoll għal finijiet mhux ta' negozju, jew ma' tranżazzjonijiet ekonomikament paragunabbli li jikkonċernaw tali proprjetà. It-tnaqqis inizjali għandu jkun limitat għall-użu effettiv tal-proprjetà għal tranżazzjonijiet ta' bejgħ li jagħtu lok għal dritt għat-tnaqqis. F'każijiet ta' użu mħallat, ma jkunx iktar possibbli tnaqqis sħiħ u immedjat, imma sistema ta' aġġustament kieku tqis kemm iż-żidiet kif ukoll it-tnaqqis fl-użu għan-negozju. Dik is-sistema għandha tissostitwixxi t-taxxa fuq l-użu privat skont l-Artikolu 26 tad-Direttiva 2006/112 (ekwivalenti għall-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva) matul il-perijodu ta' aġġustament u għandha taħdem b'mod simili, u tapplika parallelament, għas-sistema eżistenti għall-aġġustament tat-tnaqqis meta tvarja l-perċentwali tat-tranżazzjonijiet intaxxati u ta' dawk eżentati.

Id-dispożizzjonijiet "tranżitorji" li jikkonċernaw l-esklużjoni mit-tnaqqis

23. L-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva [24] jipprovdi biex il-Kunsill, waqt li jaġixxi unanimament rigward proposta mill-Kummissjoni, jiddeċiedi liema nefqa mhix eliġibbli għat-tnaqqis tal-VAT, imma jispeċifika li t-taxxa qatt ma tkun tista' titnaqqas fuq nefqa li ma

20 — COM(2007) 677 finali tas-7 ta' Novembru 2007, Proposta għal direttiva tal-Kunsill li temenda diversi dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, l-Artikolu 1 (11).

21 — Ekwivalenti għall-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva.

22 — Ekwivalenti għall-Artikolu 20(2), (3), (4) u (6) tas-Sitt Direttiva.

23 — Ekwivalenti għat-tieni u għat-tielet subparagrafi tal-Artikolu 20(2) tas-Sitt Direttiva.

24 — Ara l-Artikolu 176 tad-Direttiva 2006/112.

tkunx strettament nefqa tan-negozju, bħal lussu, pjaċiri jew divertiment.

24. Biex tkun koperta s-sitwazzjoni sakemm toħroġ id-deċiżjoni tal-Kunsill, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(6) jipprovdi: "Sa kemm ir-regoli ta' fuq jidħlu fis-seħħ, Stati Membri jistgħu [j]żommu l-esklużjonijiet kollha pprovduti taħt il-liġijiet nazzjonali [tagħhom] meta din id-Direttiva tidħol fis-seħħ."

25. Fil-fatt ir-regoli inkwistjoni ma ġewx adottati, biex b'hekk baqgħet applikabbli d-dispożizzjoni tranżitorja.

Il-leġiżlazzjoni Awstrijaka rilevanti

26. Il-qorti tar-rinviju spjegat li ż-żewġ dispożizzjonijiet sovrapposti tal-Umsatzsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ) 1994 (iktar 'il quddiem: l-"UStG") jipprekludu tnaqqis tal-VAT tal-input b'relazzjoni għall-proprjetà tal-beni immobbli li tintuża għal finijiet privati.

27. Min-naħa l-oħra, l-Artikolu 12(2)(2)(a) jipprekludi t-tnaqqis tal-VAT fuq nefqa li ssir minn persuna taxxabbli fl-ambitu tal-ħajja privata tagħha, inkluża, fost l-oħrajn, in-nefqa fuq darha. Din id-dispożizzjoni baqgħet l-istess matul il-perijodi rilevanti kollha.

28. Min-naħa l-oħra, l-Artikolu 12(2)(1) jirregola t-tnaqqis b'relazzjoni għall-proprjetà tal-beni immobbli. Meta s-Sitt Direttiva daħlet fis-seħħ fl-Awstrija mal-adeżjoni tagħha mal-Komunitajiet[25], din id-dispożizzjoni ma ppermettiet l-ebda tnaqqis tat-taxxa tal-input rigward parti minn bini li jintuża minn persuna taxxabbli għal finijiet ta' residenza privata. Wara l-emenda tal-1997, il-bini għal użu mħallat seta' jiġi ttrattat, fit-totalità tiegħu, bħala li jifforma parti mill-assi ta' negozju. Madankollu, skont l-Artikoli 6(1)(16), 6(2) u 12(3) tal-UStG, moqrija flimkien, l-użu ta' partijiet minn bini għal finijiet ta' residenza privata huwa tranżazzjoni eżenti mill-VAT (u b'hekk jiġi prekluż it-tnaqqis tat-taxxa tal-input).

29. Id-dokumenti preparatorji relatati mal-emenda espressament jiddikjaraw li, min-ħabba l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-bini li jintuża għall-finijiet ta' residenza privata ta' persuna taxxabbli jista' jibbenefika minn vantaġġ fiskali, u li l-eżenzjoni kienet

25 — Jiġifieri, l-1 ta' Jannar 1995. Huwa fatt stabbilit li għalkemm l-UStG 1994 formalment daħlet fis-seħħ dak inhar stess, id-dispożizzjonijiet inkwistjoni kienu sempliċement implementazzjoni mill-ġdid tad-dispożizzjonijiet preċedenti li baqgħu l-istess sa mill-1977. Konsegwentement ma hemm l-ebda kwistjoni li ma kinux fis-seħħ (għal perijodu konsiderevoli ta' żmien) qabel ma s-Sitt Direttiva daħlet fis-seħħ fl-Awstrija.

maħsuba biex tipprevjeni tali ħelsien mhux mixtieq mit-taxxa rigward l-isfera privata.

30. Jidher li l-awtoritajiet fiskali jqisu li d-deċiżjoni f'Seeling (li l-użu privat ta' proprjetà ta' beni immobbli li tifforma parti mill-assi tan-negozju ma jistax jiġi ttrattat bħala kiri jew lokazzjoni eżentat) ma taffetwax is-sitwazzjoni fl-Awstrija, għaliex l-esklużjoni mit-tnaqqis hija koperta mit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva.

31. Jista' jissemma li, minn żmien il-perijodu materjali f'dan il-każ, l-eżenzjoni nazzjonali għall-użu bħala residenza privata ta' bini assenjat għall-użu għan-negozju, li tippreklud t-tnaqqis tat-taxxa tal-input, ġiet emendata darbtejn [26], u l-Kunsill awtorizza lill-Awstrija, bħala deroga mill-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva, biex teskludi n-nefqa mid-dritt għat-tnaqqis tal-VAT meta iktar minn 90 % tal-oġġetti jew tas-servizzi jintużaw għall-finijiet privati ta' persuna taxxabbli, jew tal-impjegati tagħha jew, b'mod iktar ġenerali, għal finijiet mhux tan-negozju [27].

26 — BGBl I Nru 134/2003 u BGBl I Nru 27/2004.

27 — Deċiżjoni tal-Kunsill 2004/866/KE tat-13 ta' Diċembru 2004 li tawtorizza lir-Repubblika tal-Awstrija li tapplika miżura li tidderoga mill-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva (77/388/KEE) fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ (ĠU L 352M, 31.12.2008, p. 70), applikabbli sal-31 ta' Diċembru 2009. Jidher li Franza u l-Germanja wkoll igawdu minn derogi simili.

Il-fatti li wasslu għall-kawża, il-proċedura u r-rinviju għal deċiżjoni preliminari

32. Bejn Novembru 2002 u Ġunju 2004, S. Puffer qabbdet lil min jibnilha dar b'pixxina, u informat lill-awtorità fiskali li kienet se tikri parti minnha biex tintuża bħala uffiċċju, bla ħsara għall-VAT. Madwar 11 % tal-bini intuża għal finijiet ta' negozju. S. Puffer allokat id-dar kollha lill-assi tan-negozju tagħha, u filwaqt li ċċitat Seeling, ippretendiet it-tnaqqis tal-VAT kollha tal-input imposta fuqha b'konnessjoni mal-kostruzzjoni tal-bini. L-awtorità fiskali rrifjutat li tippermetti kwalunkwe tnaqqis rigward il-pixxina. Għall-bqija, hija ppermettiet tnaqqis biss għall-11 % tal-proprjetà li kienet qed tintuża għal finijiet ta' negozju.

33. L-appell ta' S. Puffer issa wasal quddiem il-Verwaltungsgerichtshof.

34. L-ewwel nett, hija qed targumenta li skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, hija għandha d-dritt li talloka d-dar kollha lill-assi tan-negozju tagħha, bit-tnaqqis sħiħ tat-taxxa tal-input.

35. Il-qorti tar-rinviju osservat li, skont Seeling, persuna taxxabbli tista' tnaqqas il-VAT tal-input rigward il-partijiet ta' bini li jintużaw għal finijiet privati jekk il-bqija tal-bini qed jintuża għal finijiet taxxabbli. Jekk persuna tibni dar għal użu privat, hija tista' tnaqqas il-VAT kollha tal-input jekk għall-inqas kamra waħda tintuża għan-negozju tagħha. Il-VAT tiġi imposta fuq l-użu privat skont l-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva, imma tkun mifruxa tul 10 snin. B'hekk it-trattament ivarja jiddependi minn jekk il-persuna kkonċernata tkunx persuna taxxabbli jew le. Iż-żewġ każijiet jinvolvu użu finali, imma s-Sitt Direttiva tagħti lill-persuni taxxabbli vantaġġ li jammonta għal xi 5 % tal-ispiża tad-dar u madwar 25 % tal-VAT tal-input totali, filwaqt li ċ-ċittadini l-oħra ma jgawdux minn tali vantaġġ fejn għandu x'jaqsam użu finali identiku [28]. B'hekk, il-qorti tar-rinviju qed tistaqsi jekk id-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva jmorrux kontra l-prinċipju Komunitarju ta' trattament ugwali. Jekk tali dispożizzjoni ġiet adottata mil-leġiżlatur Awstrijak, probabbilment din kienet tikser il-prinċipju tat-trattament ugwali fl-Artikolu 7(1) tal-Kostituzzjoni Federali. Barra minn hekk, anki bejn il-persuni taxxabbli, il-leġiżlazzjoni domestika li tittrasponi s-Sitt Direttiva tagħmel differenza bejn il-proprjetajiet għal residenzi privati ta' dawk li d-dħul mill-bejgħ tagħhom jiġi ntaxxat u ta' dawk (bħat-tobba) li d-dħul mill-bejgħ tagħhom huwa eżenti, biex b'hekk ikun hemm distorsjoni tal-kompetizzjoni, peress li persuna taxxabbli li d-dħul mill-bejgħ tagħha jkun għalkollox eżenti ma tistax tnaqqas it-taxxa tal-input fuq dar privata minħabba l-użu għal finijiet ta' negozju ta' kamra waħda. Dak jista' jmur kontra l-Artikolu 87 KE, li jipprojbixxi l-għajnuna mill-Istat.

36. It-tieni nett, S. Puffer qed targumenta li dan mhux każ fejn l-Awstrija għandha d-dritt li żżomm esklużjoni minn tnaqqis eżistenti skont l-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva.

37. Il-qorti tar-rinviju nnotat li l-Artikolu 12 (2)(2)(a) tal-UStG baqa' l-istess sa minn meta s-Sitt Direttiva daħlet fis-seħħ fl-Awstrija (u b'hekk, fil-fehma tagħha, hija koperta mill-klawżola standstill fl-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva). L-Artikolu 12(2)(1) ġie emendat, imma bil-ħsieb li tinżamm l-istess esklużjoni mit-tnaqqis għall-partijiet tal-bini li jintużaw għal finijiet privati. Kien biss wara li rriżulta, minn Seeling, li l-użu privat tal-bini ma jistax jiġi ttrattat bħala tranżazzjoni eżenti. Skont Holböck [29], dispożizzjoni emendata tista' tkun koperta minn klawżola standstill jekk tkun essenzjalment identika għal leġiżlazzjoni preċedenti. Il-verżjoni emendata tal-Artikolu 12 (2)(1) tal-UStG, moqrija flimkien mal-Arti-

28 — Waqt is-seduta, il-Gvern Awstrijak spjega kif il-qorti tar-rinvju setgħet waslet għaċ-ċifri tagħha (ta' 5 % tal-ispiża u ta' 25 % tat-taxxa tal-input) fuq il-bażi tar-rata tal-VAT tal-Awstrija ta' 20 % u perijodu ta' aġġustament ta' 10 snin, flimkien ma' spiża annwali ta' finanzjament ta' 10 % li kienu jippermettu li l-persuna kkonċernata tissellef u tħallas lura tul perijodu ta' 10 snin somma daqs l-ammont tal-VAT li tnaqqas immedjatament. Jidher ċar li kull wieħed mill-fatturi bażiċi — u b'hekk ir-riżultat preċiż — jista' jvarja bejn l-Istati Membri u maż-żmien.

29 — Sentenza tal-24 ta' Mejju 2007 (C-157/05, Ġabra p. I-4051, punt 41).

kolu 6(1)(16), hija essenzjalment identika għall-verżjoni oriġinali u hija bbażata fuq intenzjonijiet identiċi min-naħa tal-leġiżlatur. Imma jekk il-verżjoni emendata ma tkunx koperta mill-klawżola standstill, tinqala' l-kwistjoni jekk l-emenda tistax taffetwa anki l-validità tar-regoli sovvrapposti fl-Artikolu 12 (2)(2)(a).

38. F'dak il-kuntest, il-Verwaltungsgerichtshof tistaqsi:

"(1) [Is-Sitt Direttiva] u b'mod partikolari d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 17 tiegħu, jiksru d-drittijiet fundamentali Komunitarji (il-prinċipju Komunitarju ta' trattament ugwali) billi għandhom l-effett li, fir-rigward ta' ċittadini oħra tal-Unjoni Ewropea, persuni taxxabbli jistgħu jsiru proprjetarji ta' proprjetà immobbli għall-użu privat tagħhom bħala residenza (użu domestiku) għal prezz iktar vantaġġjuż ta' madwar 5 %, li l-ammont finali tiegħu jista' jibqa' jiżdied mingħajr limitu skont iż-żieda fil-livell tal-prezz għax-xiri u tal-ispejjeż tal-kostruzzjoni ta' din il-proprjetà immobbli? Ksur bħal dan jirriżulta wkoll mill-fatt li l-persuni taxxabbli għandhom il-possibbiltà li jsiru proprjetarji ta' proprjetà immobbli għall-użu privat tagħhom, meta jużaw għall-inqas parti minima għall-impriża tagħhom, għal prezz iktar vantaġġjuż ta' madwar 5 % meta mqabbla ma' persuni taxxabbli oħra li ma jużawx il-proprjetà immobbli privata tagħhom, anki jekk f'parti minima, għall-impriża tagħhom?

(2) Miżura nazzjonali ta' traspożizzjoni tas-Sitt Direttiva, u b'mod partikolari tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 17 ta' din id-Direttiva, tikser l-Artikolu 87 KE minħabba li tagħti l-vantaġġ, imsemmi fl-ewwel domanda, fir-rigward tal-proprjetà immobbli li l-persuna taxxabbli tuża għall-użu privat tagħha, lill-persuni taxxabbli li jwettqu transazzjonijiet taxxabbli, filwaqt illi tiċħad dan il-vantaġġ lil persuni taxxabbli li jwettqu tranżazzjonijiet li jkunu eżenti?

(3) L-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva jibqa' jkollu effett meta l-leġiżlatur nazzjonali jemenda dispożizzjoni nazzjonali dwar l-esklużjoni mill-eliġġibiltà għat-tnaqqis (f'dan il-każ, il-punt 1 tal-Artikolu 12(2) tal-[UstG]) li hija bbażata fuq l-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva, bl-intenzjoni espressa li tinżamm din l-esklużjoni, u li ż-żamma tal-esklużjoni ta' dan it-tnaqqis jirriżulta wkoll mil-leġiżlazzjoni nazzjonali, iżda li l-leġiżlatur nazzjonali, minħabba fi żball ta' interpretazzjoni tad-dritt Komunitarju [jiġifieri l-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva] li seta' jiġi identifikat biss iktar 'il quddiem, għamel liġi li, meta kkunsidrata

separatament, tawtorizza tnaqqis skont id-dritt Komunitarju (skont l-interpretazzjoni mogħtija lill-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva fis-sentenza [Seeling])?

(4) Fil-każ ta' risposta negattiva għat-tielet domanda, l-effetti ta' esklużjoni tat-tnaqqis (f'dan il-każ, li jirrigwarda l-punt 2(a) tal-Artikolu 12(2) tal-UStG 1994) ibbażati fuq il-"klawżola standstill" stabbilita fl-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva, jistgħu jiġu effettwati miċ-ċirkustanza li, waħda minn żewġ esklużjonijiet mis-sistema tat-tnaqqis li jikkoinċidu fil-leġiżlazzjoni nazzjonali [jiġifieri l-punt 2 (a) tal-Artikolu 12(2) tal-[UstG] u l-punt 1 tal-Artikolu 12(2) tal-[UStG] ġiet emendata mil-leġiżlatur nazzjonali u, fl-aħħar nett, jirrinunzja għaliex ikun wettaq żball ta' liġi?"

Evalwazzjoni

39. S. Puffer, l-Unabhängiger Finanzsenat (l-appellata fil-proċeduri prinċipali tal-appell) u l-Kummissjoni ppreżentaw sottomissjonijiet kemm bil-miktub kif ukoll orali quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja. Waqt is-seduta, il-Gvern Awstrijak sostna s-sottomissjonijiet tal-Unabhängiger Finanzsenat.

40. Minbarra r-risposti li jipproponu għad-domandi, hemm differenzi sinjifikattivi bejn dawn il-partijiet fejn għandu x'jaqsam il-metodu bażiku li jużaw. S. Puffer u l-Kummissjoni jaċċettaw il-premessa li s-Sitt Direttiva tippermetti li l-persuni taxxabbli jagħżlu li jallokaw l-oġġetti kapitali għalkollox lill-assi tan-negozju, bi tnaqqis sħiħ u immedjat tat-taxxa tal-input. B'kuntrast, il-Unabhängiger Finanzsenat u l-Gvern Awstrijak (iktar 'il quddiem: l-"awtoritajiet Awstrijaċi") qed isostnu li l-leġiżlazzjoni Komunitarja ma teħtieġx li tali għażla tkun disponibbli, imma tippermetti tnaqqis biss rigward il-proporzjon tal-ispiża li jikkorrispondi għal użu għal finijiet ta' negozju.

41. Għalhekk, se neżamina l-pożizzjoni tal-awtoritajiet Awstrijaċi qabel ma nindirizza d-domandi kif saru.

Il-pożizzjoni tal-awtoritajiet Awstrijaċi

42. L-Unabhängiger Finanzsenat qed issostni li d-diċitura tas-Sitt Direttiva ma teħtieġ l-ebda kjarifika u ma ssostnix l-interpretazzjoni li tatha l-Qorti tal-Ġustizzja.

43. Skont l-Artikolu 17(2)(a), it-taxxa tal-input tista' titnaqqas *sakemm l-oġġetti u s-servizzi li tkun relatata magħhom jintużaw għal finijiet ta' tranżazzjonijiet taxxabbli ta' bejgħ*. Skont l-Artikolu 6(2)(a), l-użu privat tal-assi tan-negozju għandu jiġi ttrattat bħal tranżazzjoni taxxabbli ta' bejgħ *fejn it-taxxa tal-input fuq l-assi tista' titnaqqas*[30]. Konsegwentement, l-ewwel nett jeħtieġ li nistabbilixxu l-proporzjonijiet tal-użu għan-negozju u tal-użu privat, li se jiddeterminaw il-proporzjon tat-taxxa tal-input li tista' titnaqqas. Imbagħad l-użu privat se jkun bejgħ taxxabbli biss sa fejn jikkonċerna l-oġġetti li jaqgħu fi ħdan il-proporzjon akkwistat għall-użu għan-negozju, li fir-rigward tiegħu jista' jiġi eżerċitat dritt għat-tnaqqis[31]. L-allokazzjoni lill-assi tan-negozju waħidha ma tistax tagħti lok għal dritt għat-tnaqqis, għaliex inkella l-kundizzjoni "fejn it-taxxa fuq il-valur miżjud fuq dawn l-oġġetti hija deduċibbli kollha jew parti minnha" tkun bla siwi. L-awtoritajiet Awstrijaċi, għalhekk, qed jirraġunaw li l-oġġetti kapitali jistgħu jiġu allokati kollha lill-assi tan-negozju hekk kif jiġu akkwistati, biex jagħtu lok għal dritt għat-tnaqqis rigward il-proporzjon iddedikat f'dak iż-żmien lil użu taxxabbli għal finijiet ta' negozju (li jista' jkun anki ta' 0 %), bla ħsara għall-aġġustament tat-tnaqqis inizjali skont l-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva, biex ikunu riflessi l-bidliet fil-proporzjonijiet tal-użu għan-negozju u tal-użu privat matul il-perijodu tat-tnaqqis.

44. Fuq dik il-bażi, l-awtoritajiet Awstrijaċi qed jikkontestaw id-dikjarazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja[32], jiġifieri li persuna li tuża l-oġġetti parzjalment għal finijiet ta' negozju u parzjalment għal finijiet privati u li naqqset il-VAT tal-input kollha jew parti minnha fuq l-akkwist jitqies li tuża l-oġġetti għalkollox għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha fit-tifsira tal-Artikolu 17(2), u għalhekk għandha d-dritt għat-tnaqqis sħiħ u immedjat tat-taxxa tal-input. Huma jqisu li l-Qorti tal-Ġustizzja introduċiet interpretazzjoni mhux iġġustifikata u ċirkulari tal-leġiż-

30 — L-awtoritajiet Awstrijaċi josservaw li, mis-sitt lingwi li fihom ġiet adottata s-Sitt Direttiva, l-Ingliż biss juża l-preżent ("is deductible"). L-oħrajn kollha jużaw formulazzjoni li bl-Ingliż tiġi tradotta bħala "has given rise to the right to deduct" (jagħti lok għad-dritt għat-tnaqqis), li jindika ordni kronoloġiku. Barra minn hekk, bl-Ingliż, l-Artikolu 26(1)(a) tad-Direttiva 2006/112 issa jirreferi għal taxxa tal-input li "setgħet" titnaqqas.

31 — L-awtoritajiet Awstrijaċi jirreferu għas-sentenza tas-17 ta' Mejju 2001 Fischer u Brandenstein (C-322/99 u C-323/99, Ġabra p. I-4049) dwar l-Artikolu 5(6) tas-Sitt Direttiva, fejn il-Qorti tal-Ġustizzja essenzjalment qieset li, fejn karozza tkun ġiet akkwistata mingħajr tnaqqis tat-taxxa tal-input, imma ġiet allokata lil negozju taxxabbli, meta sar xogħol fuq il-karozza li fuqu tista' titnaqqas il-VAT, u meta l-karozza wara ġiet allokata lill-assi privati tal-persuna taxxabbli, l-ammont taxxabbli għall-"awtoprovvista" jista' jkun biss il-valur li fir-rigward tiegħu rriżulta dritt għat-tnaqqis.

32 — Qed jirreferu għal Lennartz, punt 26, u għal Seeling, punt 43, it-tnejn li huma ċċitati iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 15.

lazzjoni, fejn id-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input jiġi dedott mill-bejgħ taxxabbli sussegwenti fil-forma ta' użu privat.

45. Barra minn hekk, l-awtoritajiet Awstrijaċi qed jipprovaw jikkontestaw għadd ta' argumenti oħrajn li huma jemmnu li jistgħu jitqiesu bħala li jsostnu d-dritt għat-tnaqqis sħiħ fil-każ ta' użu mħallat. L-ispjegazzjoni komparattiva, min-naħa l-waħda, tal-Artikoli 5(6) u 6(2) u, min-naħa l-oħra, tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva li jagħti l-Avukat Ġenerali Jacobs f'Charles [33] mhix konsistenti u tfasslet sempliċement sabiex tevita d-diffikultajiet li jinqalgħu minn tnaqqis sħiħ. Il-konklużjoni tiegħu f'Seeling [34], mill-memorandum ta' spjegazzjoni għall-proposta tal-Kummissjoni għas-Sitt Direttiva, li l-applikazzjoni ta' taxxa tal-output skont l-Artikolu 6 (2)(a) intgħażlet speċifikatament bħala alternattiva għal restrizzjoni għad-dritt li titnaqqas t-taxxa tal-input, ma kinitx issostni tnaqqis b'mod sħiħ għall-oġġetti kollha ta' użu mħallat. U, fil-każ ta' użu mħallat ta' bini minn persuna taxxabbli li tagħmel biss bejgħ eżentat, it-taxxa tal-output fuq l-użu privat tvarja minn sena għal sena jiddependi fuq id-dħul mill-bejgħ iġġenerat minn dak il-bejgħ (skont is-sistema *pro rata* tal-Artikolu 17(5)) iktar milli fuq il-proporzjon għal użu privat, li jkun riżultat assurd.

46. Nista' nifhem ir-referenza tal-awtoritajiet Awstrijaċi għaċ-ċirkularità apparenti tar-raġunament fil-punt 26 ta' Lennartz. Hemm-hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li "persuna li tuża oġġetti parzjalment għal finijiet ta' tranżazzjonijiet taxxabbli tan-negozju u parzjalment għal użu privat u li, meta takkwista l-oġġetti, irkuprat il-VAT tal-input kollha jew parti minnha, titqies li tuża l-oġġetti għalkollox għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha fit-tifsira tal-Artikolu 17(2). Konsegwentement, tali persuna, fil-prinċipju, hija intitolata għal dritt għat-tnaqqis totali u immedjat tat-taxxa tal-input imħallsa fuq ix-xiri tal-oġġetti." Madankollu, dik id-diċitura qatt ma ġiet irripetuta mill-Qorti tal-Ġustizzja. Ir-referenzi għaliha ġew ipparafrażati bħala "jekk il-persuna taxxabbli tagħżel li tittratta l-oġġetti kapitali użati kemm għal finijiet ta' negozju kif ukoll għal finijiet privati, il-VAT dovuta bħala taxxa tal-input fuq l-akkwist ta' dawk l-oġġetti fil-prinċipju tista' titnaqqas kollha u immedjatament." [35] Jidhirli li dak huwa dak kollu li l-Qorti tal-Ġustizzja riedet tfisser, minkejja diċitura possibbilment ma tantx feliċi f'Lennartz.

47. Madankollu, il-kwistjoni prinċipali hija d-differenza bażika fil-metodu bejn il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja u l-analiżi alternattiva mressqa mill-awtoritajiet Awstrijaċi, bit-tnejn li huma jipprovaw isolvu l-problema tar-rikonċiljazzjoni tad-dritt għat-tnaqqis sħiħ u immedjat tat-taxxa tal-input fuq l-oġġetti li għandhom jintużaw għall-finijiet tal-bejgħ taxxabbli mal-inevitabbiltà li wħud mill-oġġetti fl-aħħar mill-aħħar se

33 — Fil-punti 59 u 60 tal-konklużjonijiet tiegħu.

34 — Fil-punt 41 tal-konklużjonijiet tiegħu; ara wkoll il-punt 59 tal-konklużjonijiet tiegħu f'Lennartz.

35 — Seeling, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 15, punt 41; is-sentenza tad-29 ta' April 2004, Sudholz (C-17/01, Ġabra p. I-4243, punt 37); Charles, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 15, punt 24.

jintużaw għal finijiet oħrajn li mhumiex dawk li kienu maħsuba oriġinarjament.

48. F'dak ir-rigward, ma nqisx li d-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva huma daqshekk ċari li l-interpretazzjoni li l-Qorti tal-Ġustizzja tat tagħhom hija żejda. Jidher li l-awtoritajiet Awstrijaċi mhumiex daqstant sinċieri meta jargumentaw, waqt li fl-istess ħin iressqu l-interpetazzjoni proposta tagħhom tul diversi paġni mimlija sottomissjonijiet argumentati bil-miktub. Li kieku kien hemm tali ċarezza, kien ikun suffiċjenti li jiġu ċċitati d-dispożizzjonijiet infushom.

49. Jidhirli li d-differenza fil-metodu hija bbażata fuq interpretazzjoni differenti tal-kunċett tal-allokazzjoni tal-oġġetti lill-assi tan-negozju. Għalkemm, l-Artikolu 5(6) kif ukoll l-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva t-tnejn jirreferu għall-oġġetti li jifformaw parti mill-assi tan-negozju, effettivament il-leġiżlazzjoni la tiddefinixxi u lanqas tuża l-kunċett tal-*allokazzjoni* tal-oġġetti lil tali assi. Il-kunċett ġie żviluppat fil-ġurisprudenza, ibda b'Lennartz. Sabiex nipparafrażi dik is-sentenza, l-allokazzjoni sseħħ meta persuna taxxabbli li qed taġixxi bħala tali (b'hekk, mhux f'kapaċità privata) takkwista oġġetti għall-finijiet tal-attività ekonomika tagħha (li, naturalment, tista' tinkludi kemm tranżazzjonijiet taxxabbli kif ukoll tranżazzjonijiet eżenti).

50. Għall-Qorti tal-Ġustizzja, tali allokazzjoni (sakemm tkun tista' tiġi stabbilita bħala ġenwina fid-dawl taċ-ċirkustanzi kollha, imma irrispettivament mill-proporzjon effettiv tal-użu għan-negozju [36]) tiddetermina d-dritt għat-tnaqqis — u teħtieġ li l-użu privat sussegwenti jiġi ntaxxat. Il-kapaċità li fiha taġixxi l-persuna meta takkwista l-oġġetti u l-finijiet li għalih jiġu akkwistati jiddeterminaw jekk dawk l-oġġetti jitqiegħdux fl-isfera tal-attività ekonomika, u b'hekk huma suġġetti għar-regoli tal-VAT, jew fl-isfera privata, fejn ma tapplika l-ebda regola oħra tal-VAT. Fil-każ tal-ewwel, xorta jistgħu jiġu ttrasferiti għall-isfera privata, bla ħsara għall-ħlas tat-taxxa tal-output (il-punt sa fejn tista' titnaqqas it-taxxa tal-input għaliex l-attività ekonomika hija taxxabbli), biex b'hekk tinżamm in-newtralità fiskali għall-persuna taxxabbli. Fil-każ tal-aħħar, kwalunkwe trasferiment għall-isfera tan-negozju jġorr penali: it-taxxa tal-input li ma tistax titnaqqas għaliex l-akkwist sar għal finijiet privati u bl-ebda mod ma tista' tiġi rkuprata, imma l-valur tal-oġġetti (inkluża dik it-taxxa tal-input li ma tistax tiġi rkuprata) se jifforma parti mill-ammont taxxabbli jekk jintużaw għal finijiet ta' bejgħ taxxabbli [37].

51. Madankollu, jekk fhimthom sew, l-awtoritajiet Awstrijaċi jqisu li l-allokazzjoni lill-assi tan-negozju tista' tkun sempliċement azzjoni "sospensiva". Sa fejn l-oġġetti jkunu maħsuba għal użu privat, minkejja dan xorta jistgħu jiġu allokati lill-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli imma se jagħtu lok (permezz tal-mekkaniżmu ta' aġġustament) għal dritt għat-tnaqqis biss jekk fil-fatt wara jintużaw għal finijiet ta' negozju.

36 — Lennartz, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 15, punti 21 u 35.

37 — Ara anki l-punti 79 u 80 tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs f'Charles.

52. Interpretazzjoni bħal din mhix nieqsa minn punti favuriha. Hija tevita l-iżvantaġġi inerenti fit-trasferimenti mill-isfera privata għal dik tan-negozju, u tevita l-vantaġġi finanzjarji għall-persuni taxxabbli li jinsabu fil-qalba ta' dan il-każ. Lanqas ma jidher li din l-interpretazzjoni qed toħloq problemi serji ta' inkonsistenza mal-qofol tas-sistema tal-VAT, kif wieħed jista' jara mix-xebh tagħha mal-emenda li qed tiġi proposta bħalissa mill-Kummissjoni [38].

53. Madankollu, din l-interpretazzjoni tiċħad lill-persuni taxxabbli d-dritt għat-tnaqqis immedjat f'każijiet ta' użu għan-negozju ddiferit b'użu privat intermedju. U, filwaqt li toqgħod mas-sistema globali tal-VAT, bl-ebda mod mhi ovvjament preferibbli f'dak ir-rigward għall-interpretazzjoni inkluża fil-ġurisprudenza konsistenti tal-Qorti tal-Ġustizzja u ċertament mhix iddettata mid-diċitura ċara tal-leġiżlazzjoni.

54. Lanqas ma nqis li l-kritika li għamlu l-awtoritajiet Awstrijaċi fir-rigward tal-ġurispurdenza kurrenti hija ġġustifikata.

55. Fil-metodu li tuża l-Qorti tal-Ġustizzja, l-oġġetti allokati lill-assi tan-negozju għandhom jiġu ttrattati bħala li qed jintużaw għal finijiet tan-negozju. B'hekk kwalunkwe użu privat isir użu taxxabbli għan-negozju, bil-persuna taxxabbli tipprovdi lilha nfisha bl-istess mod kif tagħmel lil kwalunkwe konsumatur finali ieħor. Dan huwa minnu, madankollu, biss fejn ikun hemm dritt inizjali għat-tnaqqis, u l-punt sa fejn jasal dak id-dritt jiddependi mill-proporzjonijiet taxabbli u eżenti li l-persuna taxxabbli tagħmel b'mod globali. Huwa dak li jispjega l-kundizzjoni "fejn it-taxxa fuq il-valur miżjud fuq dawn l-oġġetti hija deduċibbli kollha jew parti minnha" u l-ispjegazzjoni li jagħti l-Avukat Ġenerali Jacobs fil-punti 59 u 60 tal-konklużjonijiet tiegħu f'Charles. Barra minn hekk, jidhirli li huwa l-fatt li l-awtoritajiet Awstrijaċi fehmu ħażin dak il-punt li wassalhom biex isibu xi assurdità fil-fatt li, fejn persuna taxxabbli twettaq kemm tranżazzjonjiet taxxabbli kif ukoll tranżazzjonijiet eżenti, it-tnaqqis tagħha tat-taxxa tal-input rigward proprjetà li tuża kemm għal finijiet ta' negozju kif ukoll għal finijiet privati jista' jkun aġġustat fuq il-bażi tal-proporzjon taxxabbli/eżenti u mhux se jkun iddeterminat biss mill-proporzjon negozju/privat. Fl-aħħar nett, rigward ir-referenzi li jagħmel l-Avukat Ġenerali Jacobs għall-memorandum ta' spjegazzjoni għall-proposta għas-Sitt Direttiva, filwaqt li l-passaġġi li ċċita jistgħu ma jiddikjarawx b'mod espliċitu ħsieb li jiġi permess tnaqqis sħiħ fil-każ ta' oġġetti ta' użu mħallat, żgur li huma konsistenti ma' u jissuġġerixxu tali ħsieb.

56. Biex nagħlaq din il-kwistjoni, minix konvinta li l-argumenti tal-awtoritajiet Awstrijaċi jipprovdu xi raġuni sabiex tiġi kkonfutata l-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja f'dan il-qasam. L-iktar l-iktar, jistabbilixxu analiżi alternattiva li mhix min-

38 — Ara l-punti 21 u 22 iktar 'il fuq.

għajr punti validi imma li bl-ebda mod, hekk kif qed jipprovaw jippreżentawha, mhi l-unika interpretazzjoni jew l-interpretazzjoni inevitabbli tal-leġiżlazzjoni. Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja, minkejja dan, kellha tqis li l-konfutazzjoni hija possibbli, dan ikun jeħtieġ li l-kawża tiġi rrinvijata għal kompożizzjoni ikbar, bi ftuħ mill-ġdid tal-proċedura orali. F'dan il-każ, ikun aħjar jekk Stati Membri oħra jiġu mistiedna jressqu s-sottomissjonijiet tagħhom, peress li din hija kwistjoni li tikkonċerna s-sistema kollha tal-VAT. Madankollu, ninnota li l-ebda Stat Membru għajr l-Awstrija ma sab li kien hemm għalfejn jirreaġixxi għall-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Unabhängiger Finanzsenat f'din il-kawża.

57. Għalhekk, se neżamina l-erba' domandi tal-qorti tar-rinviju fuq il-bażi li l-interpretazzjoni li tat il-Qorti tal-Ġustizzja tas-Sitt Direttiva rigward l-oġġetti ta' użu mħallat ma hemmx dubji dwarha.

L-ewwel domanda: trattament ugwali

58. Ma jistax jiġi kkontestat li persuna taxxabbli li għandha dritt għat-tnaqqis sħiħ u immedjat tat-taxxa tal-input fuq l-oġġetti li takkwista u li talloka lin-negozju tagħha, li mbagħad tħallas it-taxxa tal-output progressivament fuq l-użu privat tagħha ta' dawk l-oġġetti, tista' tgawdi minn vantaġġ finanzjarju identifikabbli fuq persuna oħra li takkwista oġġetti simili f'kapaċità privata u b'hekk ma tkun tista' tnaqqas l-ebda taxxa tal-input [39]. Dak il-vantaġġ se jkun dejjem preżenti, għalkemm l-ammont preċiż tiegħu se jiddependi fuq diversi varjabbli [40]. Għalhekk ma hemmx għalfejn li nieħdu xi pożizzjoni rigward il-kalkolu li għamlet il-qorti tar-rinviju li tista' tilħaq 25 % tal-VAT totali jew 5 % tal-ispiża totali fil-każ ta' proprjetà ta' beni immobbli fl-Awstrija. Huwa suffiċjenti li nirrikonoxxu li hemm differenza mhux negliġibbli fit-trattament.

59. Il-prinċipju tat-trattament ugwali jeħtieġ li sitwazzjonijiet simili ma għandhomx jiġu ttrattati b'mod differenti sakemm id-differenzazzjoni ma tkunx oġġettivament iġġustifikata [41]. Fiċ-ċirkustanzi inkwistjoni, il-persuna taxxabbli u l-individwu privat qegħdin f'sitwazzjonijiet simili, jew id-differenzazzjoni bejniethom hija oġġettivament iġġustifikata?

60. Is-sistema tat-tassazzjoni tal-użu privat tal-assi tan-negozju hija mfassla speċifikatament sabiex tipprevjeni l-inugwaljanza — ferm iktar sostanzjali — tat-trattament li tinqala' jekk il-persuni taxxabbli setgħu jqiegħdu l-assi, li fir-rigward tagħhom kienu jgawdu minn tnaqqis sħiħ tat-taxxa tal-input, f'użu privat mingħajr ma jqisu iktar

39 — Ara, pereżempju, il-punti 39 *et seq* tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs f'Seeling, u l-punti 74 *et seq* tal-konklużjonijiet tiegħu f'Charles, it-tnejn li huma ċċitati iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 15.

40 — Ara l-punt 35 u n-nota ta' qiegħ il-paġna 28 iktar 'il fuq.

41 — Għal eżempju reċenti ara s-sentenza tal-10 ta' April 2008 Marks & Spencer (C-309/06, Ġabra p. I-2283, punt 51).

il-VAT. Madankollu, l-eżistenza ta' inqas inugwaljanza fit-trattament ma tistax tiġi ġġustifikata sempliċement min-nuqqas ta' iktar inugwaljanza. Xorta għandu jintwera li din tirriżulta minn differenza oġġettiva f'sitwazzjoni li tkun rilevanti għad-differenza fit-trattament.

61. F'dan il-każ, naqbel mal-Kummissjoni li l-persuna taxxabbli u l-proprjetarju privat qegħdin f'sitwazzjonijiet differenti. Għall-proprjetarju privat, il-proprjetà qed tintuża fit-totalità tagħha u b'mod definittiv għal finijiet privati. Għall-persuna taxxabbli, qed tintuża parzjalment għal finijiet ta' negozju, bil-possibbiltà li l-proporzjon ta' dak l-użu jitbiddel. Fejn il-VAT tkun element komponenti fl-ispiża tal-akkwist u tal-manutenzjoni tal-oġġetti, inklużi l-oġġetti kapitali u l-proprjetà tal-beni immobbli, din trid tinġarr definittivament mill-"konsumatur" finali — il-persuna li tuża l-oġġetti għal finijiet privati — imma trid tibqa' għalkollox newtrali rigward il-persuna taxxabbli. Persuna taxxabbli li takkwista l-oġġetti f'kapaċità privata trid iġġorr, b'mod definittiv, l-istess piż tal-VAT bħal persuna mhux taxxabbli. Jekk wara tkun tixtieq tuża l-oġġetti għal finijiet ta' negozju, hija ma tistax teħles minn dik it-taxxa, li għalhekk titgħabba fuq l-attività tan-negozju tagħha, b'mod li mhux kompatibbli mar-rekwiżit tan-newtralità tal-VAT għall-persuni taxxabbli u li tqiegħdha fi żvantaġġ meta pparagunata ma' persuni taxxabbli oħra li qed jikkompetu magħha [42]. Huwa eżattament għal dik ir-raġuni — u, kif tosserva S. Puffer, għalkollox konxja mill-konsegwenzi — li l-Qorti tal-Ġustizzja għamlitha ċara li persuna taxxabbli għandha jkollha l-possibbiltà li talloka oġġetti ta' użu mħallat lil assi tan-negozju b'tassazzjoni sussegwenti ta' użu privat.

62. Il-Kummissjoni qed tiġbed l-attenzjoni anki għall-fatt li l-persuni taxxabbli mhumiex biss operaturi ekonomiċi li jagħtu kontribut għall-għan tal-Komunità Ewropea li jippromwovi l-iżvilupp tal-attivitajiet ekonomiċi u f'dak il-kuntest jieħdu ċerti riskji bl-assi tagħhom imma anki, u b'mod speċifiku, kolletturi tal-VAT responsabbli biex jiżguraw li tiġi mħallsa lill-awtoritajiet fiskali. Dawk li sempliċement jużaw jew jikkonsmaw l-oġġetti għall-finijiet privati tagħhom ma jistgħux jinsistu fuq trattament ugwali magħhom fil-kwistjonijiet kollha relatati mal-VAT.

63. Għalhekk ir-risposta tiegħi għall-ewwel domanda tal-qorti tar-rinviju hija fin-negattiv.

It-tieni domanda: l-għajnuna mill-Istat

64. Il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf ukoll jekk l-istess vantaġġ, sakemm jitgawda minn persuni taxxabbli li t-tranżazzjonijiet tal-bejgħ tagħhom huma suġġetti għall-VAT imma mhux minn dawk li t-tranżazzjonijiet tal-bejgħ tagħhom huma eżenti, jistax jikkostitwixxi għajnuna mill-Istat ipprojbita mill-

42 — Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs f'Charles, punti 75 *et seq.*

Artikolu 87 KE. F'termini iktar preċiżi, qed tistaqsi jekk il-leġiżlazzjoni nazzjonali li timplementa s-Sitt Direttiva b'tali mod li tipprovdi tali vantaġġ relattiv hiex qed tikser l-Artikolu 87 KE.

65. Il-formulazzjoni tad-domanda teħtieġ żewġ rimarki preliminari.

66. L-ewwel nett, l-informazzjoni ppreżentata quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja tissuġġerixi li l-leġiżlazzjoni Awstrijaka kif inhi bħalissa *ma* tippermettix tali riżultat. Tabilħaqq, huwa biss jekk il-leġiżlazzjoni tipprekludi tnaqqis immedjat u sħiħ tat-taxxa talinput fiċ-ċirkustanzi inkwistjoni li t-tielet u r-raba' domandi tal-qorti nazzjonali jidhru rilevanti. Jekk dan huwa minnu, it-tieni domanda, kif ġiet ifformulata, tidher li hija sempliċement ipotetika. Madankollu, hija l-qorti nazzjonali li għandha tinterpreta d-dritt nazzjonali, u għalhekk se nindirizza din id-domanda filwaqt li nassumi li l-premessa bażika tagħha hija korretta.

67. It-tieni nett, l-Artikolu 4(1) u (2) tas-Sitt Direttiva jiddefinixxi lil persuna taxxabbli bħala "kull persuna li b'mod indipendenti twettaq fi kwalunkwe post attività ekonomika", jiġifieri, l-attivitajiet kollha tal-produtturi, tal-kummerċjanti u tal-persuni li jipprovdu s-servizzi, inklużi l-attivitajiet tatTħaffir fil-minjieri u l-attivitajiet agrikoli, l-attivitajiet tal-professjonijiet u l-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli sabiex jinkiseb dħul minnha fuq bażi kontinwa, "ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività". Konsegwentement, persuna li twettaq biss tranżazzjonijiet eżenti tibqa' "persuna taxxabbli" fit-tifsira tal-leġiżlazzjoni. Madankollu, hija ma jkollha l-ebda dritt jew dmir ta' persuna li twettaq tranżazzjonijiet intaxxati u ma tkun suġġetta għall-ebda effett li l-VAT għandha għal tal-aħħar. Fi ftit kliem, sa fejn għandha x'taqsam il-VAT, din il-persuna qiegħda prattikament fl-istess pożizzjoni bħalma tinsab fil-ħajja privata tagħha.

68. Għaldaqstant, nemmen li d-domanda nfisha tista' tingħata biss risposta fin-negattiv.

69. L-Artikolu 87(1) KE jipprovdi li "kull għajnuna, ta' kwalunkwe forma mogħtija minn Stat Membru jew permezz ta' riżorsi ta' l-Istat, li twassal għal distorsjoni jew theddida ta' distorsjoni għall-kompetizzjoni billi tiffavorixxi ċerti impriżi jew ċerti prodotturi għandha, sa fejn tolqot il-kummerċ bejn l-Istati Membri, tkun inkompatibbli massuq komuni". Hija ġurisprudenza stabbilita li l-klassifikazzjoni bħala għajnuna mill-Istat għall-finijiet ta' dik id-dispożizzjoni teħtieġ li l-kundizzjonijiet kollha stabbiliti jiġu sodisfatti. L-ewwel nett, għandu jkun hemm intervent mill-Istat jew permezz tar-riżorsi tal-Istat. It-tieni nett, l-intervent għandu jkun jista' jaffetwa l-kummerċ bejn l-Istati Membri.

It-tielet nett, l-intervent għandu jagħti vantaġġ lir-riċevent. Ir-raba', għandu jkun ta' distorsjoni jew theddida ta' distorsjoni lill-kompetizzjoni [43].

70. Hawnhekk, id-differenza fit-trattament bejn l-operaturi ekonomiċi li jagħmlu biss provvisti taxxabbli u dawk li jagħmlu biss provvisti eżenti (flimkien ma', għandu jingħad ukoll, firxa ta' trattamenti intermedji għal dawk li jagħmlu kemm provvisti taxxabbli kif ukoll provvisti eżenti) ma tistax tiġi attribwita lil Stat iktar milli lil ieħor. Hija parti integrali mis-sistema tal-VAT stabbilita mil-leġiżlazzjoni Komunitarja ta' armonizzazzjoni li għandha tiġi implementata bl-istess mod mill-Istati Membri kollha. Konsegwentement, ma hemm l-ebda "intervent mill-Istat" jew effett fuq il-kummerċ bejn l-Istati Membri. Fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-Kummissjoni żżid ukoll li l-vantaġġ mogħti lir-riċevent għandu jkun selettiv, li mhux il-każ ta' miżura li, għalkemm tagħti vantaġġ lir-riċevent, tkun iġġustifikata min-natura jew mill-iskema ġenerali tas-sistema li tkun parti minnha [44]. Peress li l-ewwel tliet kundizzjonijiet b'hekk ma ġewx sodisfatti, id-differenza fit-trattament ma tistax tikser l-Artikolu 87 KE.

71. Ninnota wkoll li s-sistema tal-eżenzjonijiet hija mfassla b'tali mod li timminimizza l-kompetizzjoni bejn il-provvisti ntaxxati u l-provvisti eżenti, sabiex kwalunkwe differenza fit-trattament bħal bejn l-operaturi li jagħmlu ż-żewġ tipi ta' provvista, fil-parti l-kbira tal-każijiet [45], mhix se tkun ta' distorsjoni lill-kompetizzjoni.

It-tielet domanda: l-emenda għall-Artikolu 12 (2)(1) tal-UStG

72. Kif kien fi u qabel l-1 ta' Jannar 1995, l-Artikolu 12(2)(1) tal-UStG kien jipprovdi li: "Il-provvisti jew is-servizzi l-oħra konnessi mal-kostruzzjoni jew mal-manutenzjoni tal-bini jitqiesu bħala li huma għal finijiet tan-negozju sakemm il-ħlas mogħti għalihom jikkostitwixxi spejjeż operattivi jew tar-reklamar skont ir-regoli li jiggvernaw it-taxxa fuq id-dħul."

73. Sa fejn tali dispożizzjoni kienet tikkostitwixxi esklużjoni mid-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input f'dak iż-żmien, setgħet tinżamm fis-seħħ, f'konformità mal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva, sa dak iż-żmien — li għadu mhux magħruf — meta l-Kunsill jiddeċiedi liema nefqa mhix eliġibbli għat-tnaqqis.

43 — Ara, l-iktar reċenti, is-sentenza tal-1 ta' Lulju 2008, Chronopost u La Poste (C-341/06 P u C-342/06, Ġabra p. I-4777, punti 121 u 122).

44 — Ara, pereżempju, is-sentenza tad-29 ta' April 2004, GIL Insurance (C-308/01, Ġabra p. I-4777, punti 66 *et seq*).

45 — Huwa minnu li jeżistu xi każijiet ta' kompetizzjoni bejn iż-żewġ kategoriji, kif tosserva l-qorti tar-rinviju (ara, pereżempju s-sentenza tal-14 ta' Diċembru 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05 Ġabra p. I-12121), imma dawn huma rari u dan il-każ mhux fosthom.

74. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li fejn, wara d-dħul fis-seħħ tas-Sitt Direttiva, Stat Membru jemenda l-leġiżlazzjoni tiegħu sabiex inaqqas l-ambitu tal-esklużjonijiet eżistenti, u b'hekk iġib il-leġiżlazzjoni tiegħu iktar konformi mal-iskema ġenerali tat-tnaqqis stabbilita fl-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva, dik il-leġiżlazzjoni trid titqies bħala li hija koperta mid-deroga fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(6) [46]. B'kuntrast, jekk emenda jkollha l-effett li żżid il-firxa tal-esklużjonijiet eżistenti, biex b'hekk titbiegħed mill-għan tad-direttiva, din ma tkunx koperta mit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(6) u b'hekk tikser l-Artikolu 17(2) [47].

75. Dak li jidher li seħħ f'dan il-każ, madankollu, skont id-deċiżjoni tar-rinviju, huwa li esklużjoni mid-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input f'każijiet fejn it-taxxa tal-output, fil-prinċipju, setgħet tiġi imposta (jiġifieri, l-użu privat tal-oġġetti allokati lill-assi tan-negozju) wara nbidlet f'eżenzjoni mit-taxxa tal-output li tinvolvi l-impossibbiltà li titnaqqas it-taxxa tal-input.

46 — Sentenzi tal-14 ta' Ġunju 2001, Il-Kummissjoni vs Franza (C-345/99, Ġabra p. I-4493, punti 22 sa 24); tat-8 ta' Jannar 2002, Metropol u Stadler (C-409/99, Ġabra p. I-81, punt 45).

47 — Sentenza tal-14 ta' Ġunju 2001, Il-Kummissjoni vs Franza (C-40/00, Ġabra p. I-4539, punti 17 sa 20); Metropol u Stadler, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 46, punt 46.

76. Il-Verwaltungsgerichtshof tirreferi għall-punt 41 ta' Holböck [48], fejn il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat il-ġurisprudenza tagħha, jiġifieri li miżura nazzjonali li ġiet adottata wara d-data ffissata fi klawżola standstill ma tiġix awtomatikament eskluża mid-deroga stabbilita fil-miżura Komunitarja inkwistjoni. Jekk, essenzjalment, tkun identika għal-leġiżlazzjoni preċedenti, jew tkun limitata għat-tnaqqis jew għall-eliminazzjoni ta' ostaklu għall-eżerċizzju tad-drittijiet u tal-libertajiet Komunitarji fil-leġiżlazzjoni preċedenti, se tkun koperta mid-deroga. "Min-naħa l-oħra, leġiżlazzjoni li hija bbażata fuq loġika differenti minn dik tad-dritt preċedenti u tistabbilixxi proċeduri ġodda ma tistax tiġi mqabbla mal-leġiżlazzjoni eżistenti fid-data stabbilita mill-att Komunitarju in kwistjoni."

77. Nista' biss naqbel mal-Kummissjoni li l-bidla fil-leġiżlazzjoni Awstrijaka deskritta fid-deċiżjoni tar-rinviju jidher li taqa' fil-kategorija prevista fl-aħħar sentenza tal-paragrafu ċċitat iktar 'il fuq. F'dak ir-rigward, jidher li mhux rilevanti jekk il-leġiżlatur nazzjonali għamel il-bidla fuq il-bażi ta' interpretazzjoni korretta jew inkorretta tad-dritt Komunitarju. Madankollu, id-deċiżjoni f'Seeling, jiġifieri li l-użu privat ta' assi immobbli tan-negozju li fuqhom tnaqqset

48 — Iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 29.

it-taxxa tal-input ma jistax jitqies bħala kiri jew lokazzjoni eżenti imma għandu jiġi ttrattat bħala awtoprovvista taxxabbli, tipprekludi l-bidla li jidher li saret.

Ir-raba' domanda: l-implikazzjonijiet għall-Artikolu 12(2)(2)(a) tal-UStG

78. Il-qorti nazzjonali tixtieq tkun taf, jekk l-emenda għall-Artikolu 12(2)(1) tal-UStG tfisser li mhix koperta mill-klawżola standstill fl-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva, jekk dan jimplikax li l-esklużjoni "sovraposta" mit-tnaqqis fl-Artikolu 12(2)(2)(a) titlef ukoll il-protezzjoni ta' dik il-klawżola.

79. S. Puffer qed issostni li l-Artikolu 12(2)(2)(a) — li tabilħaqq jipprovdi, b'referenza għal-leġiżlazzjoni dwar it-taxxa fuq id-dħul, li n-nefqa fuq l-għajxien, inkluża dik fuq l-akkomodazzjoni privata, ma tistax tagħti lok għal dritt għat-tnaqqis — effettivament ma japplikax għal nefqa fuq il-kostruzzjoni ta' dar jew, oriġinarjament ma kinitx interpretata b'dak il-mod.

80. Naturalment hija l-qorti nazzjonali li għandha tiddetermina l-importanza tad-dispożizzjoni inkwistjoni. Fid-deċiżjoni tar-rinviju tagħha, hija tiddeskrivi l-Artikolu 12 (2)(1) u (2)(2)(a) bħala dispożizzjonijiet "sovraposti", imma ma tispjegax sa liema punt jistgħu jkunu interdipendenti jew indipendenti. Jidhirli li huwa ċar li, jekk l-esklużjoni mid-dritt għat-tnaqqis fis-subparagrafu (2)(2)(a) hija dipendenti, għall-interpretazzjoni u/jew għall-applikazzjoni tagħha, fuq l-eżistenza tal-esklużjoni fis-subparagrafu (2)(1), u jekk tal-aħħar huwa inkompatibbli mad-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva u mhux kopert mill-klawżola standstill, mela s-subparagrafu (2)(2)(a) se jkun affetwat ukoll. Jekk, madankollu, din hija esklużjoni indipendenti mid-dritt għat-tnaqqis, li kienet teżisti qabel l-1995 u minn dak iż-żmien lil hawn qatt ma ġiet emendata, mela hija koperta mill-klawżola standstill.

81. Fl-aħħar nett, nixtieq nosserva għal darb'oħra li t-tielet u r-raba' domandi tal-qorti tar-rinviju jidher li huma bbażati fuq premessa differenti minn dik sottostanti għat-tieni domanda. It-tieni domanda tassumi li l-leġiżlazzjoni Awstrijaka tippermetti li l-persuni taxxabbli jallokaw il-proprjetà ta' beni immobbli lill-assi tan-negozju, u jgawdu minn tnaqqis sħiħ u immedjat sa fejn in-negozju jagħmel provvisti taxxabbli, filwaqt li t-tielet u r-raba' domandi jassumu li l-leġiżlazzjoni Awstrijaka tippreklundi tali tnaqqis. Għandha tkun il-qorti nazzjonali li ssolvi tali kwistjonijiet.

Konklużjoni

82. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha, nissuġġerixxi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domandi preliminari magħmula mill-Verwaltungsgerichtshof tal-Awstrija fit-termini li ġejjin:

(1) Ma hemm l-ebda ksur tal-prinċipju tat-trattament ugwali fil-fatt li d-direttivi Komunitarji tal-VAT jagħtu d-dritt lil persuna taxabbli għat-tnaqqis sħiħ u immedjat tat-taxxa tal-input fuq il-proprjetà li takkwista u talloka lin-negozju tagħha, imbagħad tħallas it-taxxa tal-output progressivament fuq l-użu privat tagħha ta' dik il-proprjetà, anki jekk b'hekk tkun qed tgawdi minn vantaġġ finanzjarju identifikabbli fuq persuna oħra li takkwista proprjetà simili f'kapaċità privata u b'hekk ma tkun tista' tnaqqas l-ebda taxxa tal-input.

(2) Il-leġiżlazzjoni nazzjonali li timplementa d-direttivi Komunitarji tal-VAT sabiex il-persuni taxxabbli jitħallew tali vantaġġ mhix qed tikser l-Artikolu 87 KE.

(3) Il-klawżola standstill fl-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva tal-VAT ma tkoprix każijiet fejn esklużjoni preċedenti mid-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fejn, fil-prinċipju, setgħet tiġi imposta t-taxxa tal-output, wara titbiddel f'eżenzjoni mit-taxxa tal-output, li jinvolvi l-impossibbiltà li titnaqqas it-taxxa tal-input.

(4) Jekk esklużjoni preċedenti mid-dritt għat-tnaqqis b'hekk titbiddel f'eżenzjoni u għalhekk ma tkunx koperta mill-klawżola standstill fl-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva, kwalunkwe esklużjoni oħra li tkun dipendenti għall-interpretazzjoni u/jew għall-applikazzjoni tagħha fuq l-eżistenza tal-esklużjoni preċedenti lanqas mhi se tkun koperta mill-klawżola standstill. Madankollu, esklużjoni indipendenti li kienet teżisti meta dik id-direttiva daħlet fis-seħħ fl-Istat Membru kkonċernat u minn dak iż-żmien lil hinn qatt ma ġiet emendata tibqa' koperta mill-klawżola.