Downloaded via the EU tax law app / web

KONKLU?JONIJIET TA’ L-AVUKAT ?ENERALI

JACOBS

ippre?entati fit-28 ta’ Ottubru 2004 (1)

Kaw?a C-32/03

I/S Fini H

vs

Skatteministeriet

1. Din it-talba g?al de?i?joni preliminari mag?mula mill-Højesteret Dani?a (Qorti Suprema) tirrigwarda ?-?irkustanzi li fihom persuna li g?andha kirja fuq post fejn hija kienet pre?edentement twettaq attività ekonomika i?da li issa waqqfet jew ma tistax tkompli dik l-attività, tistax jew le tkompli ti?i kkunsidrata, g?al skopijiet ta’ VAT, b?ala persuna taxxabbli fir-rigward tal-kirja kkontinwata li hija intitolata, b?ala tali, li tnaqqas l-*input tax* mill-ispejje? relatati mal-post.

Il-kuntest le?i?lattiv

2. L-elementi ewlenin tas-sistema tal-VAT huma pprovduti fl-Artikolu 2 ta’ l-Ewwel Direttiva tal-VAT: (2)

"Il-prin?ipju tas-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud tinvolvi d-d?ul ta' taxxa ?enerali fuq il-konsum fuq o??etti u servizzi. Din it-taxxa g?andha tkun e?attament proporzjonali g?all-prezz ta' l-o??etti u s-servizzi, hu x'inhu n-numru ta' tran?azzjonijet li jkunu saru waqt il-pro?ess ta' produzzjoni u distribuzzjoni qabel l-istadju li fih tit?allas it-taxxa.

Fuq kull tran?azzjoni, it-taxxa fuq il-valur mi?jud, kalkulata fuq il-prezz ta' l-o??etti u s-servizzi bir-rata applikabbli g?at-tali o??etti jew servizzi, g?andha tkun imposta wara t-tnaqqis ta' l-ammont tal-valur mi?jud li qed jin?arr direttament mid-diversi komponenti tal-prezz."

3. Skond l-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva tal-VAT, (3) provvista ta’ o??etti jew servizzi effettwata bi ?las minn persuna taxxabbli li qed ja?ixxi b?ala tali hija su??etta g?al VAT.

4. Persuna taxxabbli hija ddefinita mill-Artikolu 4(1) b?ala kull persuna li twettaq attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-ri?ultati ta' dik l-attività. Attivitajiet ekonomi?i huma, skond l-Artikolu 4(2), dawk "l-attivitajiet kollha ta' produtturi, kummer?janti u persuni li jag?tu servizz, [inklu?i] attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet", kif ukoll "[l]-isfruttament ta' proprjetà tan?ibbli jew intan?ibbli g?al skop ta' d?ul minnha fuq ba?i kontinwa". L-Artikolu 4(3) jipprovdi li "[l]-Istati Membri jistg?u wkoll iqisu b?ala persuna taxxabbli lil kull min jag?mel attività [fuq ba?i okka?jonali] li jkollha x'taqsam ma' l-attivitajiet imsemmija fil-paragrafu 2".

5. Id-dispo?izzjonijiet ewlenin li jirrigwardaw id-dritt g?al tnaqqis huma stabbiliti fl-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva. L-Artikolu 17(2) jipprovdi: "Sa kemm l-o??etti u s-servizzi huma u?ati g?all-iskopijiet fuq it-tran?azzjoni taxxabbli tag?ha, il-persuna taxxabbli g?andha tkun intitolata biex tnaqqas mit-taxxa li hi responsabbli biex t?allas: (a) taxxa fuq il-valur mi?jud dovuta jew m?allsa fir-rigward ta' o??etti jew servizzi pprovduti jew li g?andhom ikunu pprovduti lilu minn persuna taxxabbli o?ra…" Dak id-dritt jin?oloq, skond l-Artikolu 17(1), fl-istess ?in meta t-taxxa mnaqqsa ssir taxxabbli.

6. F'diversi okka?jonijiet il-Qorti tal-?ustizzja kkunsidrat kwistjonijiet li jirrigwardaw l-u?u ta’ o??etti u servizzi su??etti g?all-*input tax* "g?all-iskopijiet ta`" tran?azzjonijiet su??etti g?all-*output tax*, u g?alhekk i?-?irkustanzi fejn id-dritt li jsir tnaqqis iqumx jew ma jqumx ta?t l-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva.

7. F'dan il-ka? jista' jkun rilevanti li ti?i mfakkra l-?urisprudenza(4) li tg?id li kull meta persuna g?andha l-intenzjoni, ikkonfermata minn evidenza o??ettiva, li tibda attività ekonomika u takkwista provvisti inizjalment intaxxati g?al dak l-iskop, hija g?andha ti?i meqjusa b?ala persuna taxxabbli li qed ta?ixxi f’dik il-kwalità u b?ala li g?andha d-dritt li tnaqqas immedjatament il-VAT fuq il-provvisti akkwistati g?all-iskopijiet tat-tran?azzjonijiet taxxabbli li hija g?andha l-intenzjoni li tag?mel, ming?ajr ma jkollha g?alfejn tistenna l-eventwali sfruttament attwali tan-negozju u anki jekk dan l-isfruttament, fil-fatt, ma jibdiex.

8. Il-Qorti tal-?usti??ja g?adha ma kelliex l-okka?joni li tidde?iedi fuq is-sitwazzjoni "inversa" fejn persuna taxxabbli li waqfet minn attività ekonomika i?da tkompli takkwista provvisti taxxabbli konnessi ma' l-obbligi li assumiet g?all-iskop ta’ dik l-attività.

9. Madankollu hija dde?idiet li, g?all-inqas meta negozju li qed jag?mel tran?azzjonijiet taxxabbli ji?i ttrasferit b?ala negozju avvjat, l-ispejje? kollha li minn min jittrasferixxi jkun g?amel f’servizzi akkwistati sabiex jag?mel it-trasferiment jiffurmaw parti mill-ispejje? amministrattivi tan-negozju ta’ qabel it-trasferiment, u g?alhekk il-VAT fuq dawk is-servizzi tista' fil-prin?ipju ti?i mnaqqsa mill-*output tax* tieg?u(5)

10. Fid-Danimarka, il-ver?joni rilevanti tal-Paragrafu 3 tal-Momslov (il-Li?i tal-VAT) (6) tiddefinixxi "persuna taxxabbli" b?ala "kull persuna legali jew fi?ika li twettaq attività ekonomika b’mod indipendenti".

11. Il-prattika ta’ l-awtoritajiet tat-taxxa Dani?i ?iet stabbilita fil-Momsvejledning (Linji Gwida tal-VAT) 2001. Il-ka?ijiet fejn l-awtoritajiet tat-taxxa jikkunsidraw persuni legali jew fi?i?i b?ala li qed iwettqu attività ekonomika b’mod indipendenti huma ddikjarati b?ala li jirri?ultaw mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja.

Fatti, pro?edura u sottomissjonijiet

12. I/S Fini H (aktar 'il quddiem "Fini H") hija kumpannija *en commandita* stabbilita sabiex topera restorant, u kienet tag?mel dan f’post mikri. Il-kirja g?al 10 snin kellha tiddekorri sa Lulju 1998 ming?ajr ma l-ebda wa?da mill-partijiet ma kellha l-possibbiltà li titterminaha u minn hemm ‘il

quddiem setg?et ti?i tterminata b’avvi? minn kull wa?da mill-partijiet. Ir-restorant ?ie mag?luq f’Lulju 1993, u sussegwentement il-post baqa’ mhux u?at.

13. Jidher li Fini H fittxet li, minkejja t-termini tag?ha, tittermina l-kirja i?da li s-sid ma riedx jag?ti l-kunsens tieg?u, u l-uni?i inkwilini li nstabu jew ma kinux disposti li j?allsu l-istess kera jew ma kinux jaqblu mal-kundizzjonijiet ta’ Fini H g?all-akkwist ta’ l-armar. Is-sid kien dispost ja??etta inkwilin ie?or, bil-kundizzjoni li Fini H t?allas d-differenza ta' bejn i?-?ew? kirjiet. Fini H ma kinitx disposta li tag?mel dan u fil-fatt kompliet b?ala inkwilin sa l-iskadenza tal-kirja.

14. Wara li n-negozju tar-restorant waqaf, kull wie?ed mi?-?ew? so?ji segwa l-interessi kummer?jali separati tieg?u i?da s-so?jetà b?ala tali baqg?et irre?istrata g?al VAT u kienet tippre?enta prospetti li jiddikjaraw tnaqqis ta’ l-*input tax* fuq il-kera, it-tis?in, l-elettriku u t-tariffa fissa tat-telefon, li kollha kemm huma baqg?u jit?allsu fir-rigward tal-post. Peress li ma kien hemm l-ebda bejg? u g?alhekk l-ebda *output tax* x'ti?i ddikjarata, dan kollu rri?ulta f’pagamenti netti lil Fini H.

15. F’Settembru 1998, madankollu, l-awtorità tat-taxxa re?jonali dde?idiet li l-ammonti li hija kienet ?allset b'effett minn Ottubru 1993 kellhom jit?allsu lura u li ma kellu jsir l-ebda pagament fir-rigward tal-perjodu ta' bejn April u Settembru 1998. Id-de?i?joni ?iet me?udha g?ar-ra?uni li Fini H ma kienet wettqet, b'effett mit-tielet kwart ta’ l-1993, l-ebda attività li kienet tinvolvi l-provvista taxxabbli ta’ o??etti u servizzi fis-sens tal-Momslov – kundizzjoni g?at-tnaqqis ta' l-*input tax*. F’Novembru 1999, l-awtorità nazzjonali tat-taxxa kkonfermat dik id-de?i?joni i?da fi Frar 2000 Fini H ressqet rikors quddiem il-Vestre Landsret (Qorti Re?jonali tal-Punent).

16. F’Awwissu 2001 din il-qorti kkonfermat id-de?i?joni billi kkunsidrat li, peress li l-ispi?a fuq il-kera, wara li n-negozju ?ie xolt, mhijiex attribwibbli g?all-pro?ess normali ta' xoljiment i?da kienet ibba?ata biss fuq klaw?ola ta’ non-terminazzjoni, din ma tistax ti?i meqjusa b?ala nefqa ta’ l-operat konnessa ma’ attività indipendenti skond il-Paragrafu 3 tal-Momslov u li Fini H ma setg?etx ti?i meqjusa li a?ixxiet *in bona fede* meta baqg?et irre?istrata g?all-iskopijiet ta’ VAT.

17. Dik is-sentenza ?iet issa appellata quddiem il-Højesteret, li qed tag?mel id-domandi preliminari li ?ejjin:

‘1. Tista’ persuna titqies b?ala li qed twettaq attività ekonomika b’mod indipendenti fis-sens ta’ l-Artikolu 4(1) sa (3) tas-Sitt Direttiva tal-VAT f’sitwazzjoni fejn il-persuna in kwistjoni ori?inarjament kienet da?let fi ftehim ta’ kera b?ala parti minn attività ekonomika indipendenti i?da li issa waqqfet dik l-attività partikolari, anki jekk il-kirja kompliet te?isti g?al perjodu partikolari min?abba klaw?ola ta’ non-terminazzjoni, u li matul liema, wara li l-attività attwali waqfet, ma jkunu twettqu l-ebda tran?azzjonijiet su??etti g?all-VAT, bl-u?u tal-kirja, sabiex jinkiseb d?ul minnha fuq ba?i kontinwa?

2. Hija l-kwistjoni ta' jekk il-persuna kkon?ernata tfittix attivament jew le, matul il-parti rimanenti tan-non-terminabbilità, li jew tu?a l-kirja kummer?jali sabiex twettaq tran?azzjonijiet su??etti g?all-VAT g?all-iskop li jinkiseb d?ul minnha fuq ba?i kontinwa jew li tiddisponi minnha, rilevanti fir-rigward tat-twe?iba g?all-ewwel domanda, ukoll, it-tul ta' ?mien tal-perjodu ta’ non-terminabbilità jew tal-parti rimanenti tieg?u huwa rilevanti f'dan ir-rigward?’

18. Osservazzjonijiet bil-miktub ?ew ippre?entati minn Fini H, mill-Gvern Dani? u mill-Kummissjoni, li kollha kemm huma g?amlu sottomissjonijiet orali matul is-seduta tal-15 ta’ Settembru 2004. Fini H tikkunsidra li hija intitolata g?at-tnaqqis, filwaqt li l-Gvern Dani? u l-Kummissjoni jikkunsidraw li mhijiex intitolata.

19. Fini H essenzjalment targumenta li hija g?andha d-dritt g?at-tnaqqis min?abba l-fatt li kienet da?let fil-kirja bl-iskop li tibda jew li topera attività ekonomika. Hija ti??ita s-sentenzi *Rompelman*, *INZO*

u *Breitsohl*, (7) u tag?ti importanza partikolari lir-referenzi tal-Qorti tal-?ustizzja g?all-prin?ipji tan-newtralità fiskali u ta?-?ertezza legali. Li kieku ma kinitx intitolata li tag?mel tnaqqis, kienet titg?abba bl-*input* VAT fuq ix-xiri ta' provvisti akkwistati g?all-b?onnijiet ta' negozju li jag?mel provvisti su??etti g?all-*output tax*, u l-obbligi li hija assumiet fil-kors ta' negozju jbiddlu n-natura tag?hom b?ala konsegwenza ta' bidla sussegwenti fi?-?irkustanzi. Waqt is-seduta, Fini H enfasizzat li t-tul ta' ?mien tal-perjodu ta' non-terminazzjoni kien il-prattika komuni fil-kuntest kummer?jali.

20. Il-Gvern Dani? ji?bed l-attenzjoni g?as-sentenza "g?all-iskop ta' d?ul minnha fuq ba?i kontinwa" fl-Artikolu 4(2) tas-Sitt Direttiva. Meta persuna taxxabbli ma tibqax tisfrutta propjetà g?al skop b?al dan, id-dritt g?al tnaqqis jieqaf fl-istess ?mien ma' l-attività ekonomika jew fi ?mien ra?jonevolment qasir wara; huwa ma jistax jibqa' jgawdi dritt indefinittiv fuq il-ba?i li qabel kien iwettaq attività b?al din. Mat-twaqqif ta' dik l-attività, il-persuna taxxabbli g?andha tiddisponi mill-propjetà jew inkella tu?aha bl-iskop li takkwista d?ul. Fil-ka? pre?enti ma sar l-ebda sforz sabiex il-post jew il-kirja ji?u u?ati g?al dan l-iskop. In-nefqa kontinwata ma kinitx relatata mal-bidu, mat-t?addim jew mat-tmiem tan-negozju. Li jing?ata dritt g?al tnaqqis f'dawn i?-?irkustanzi jmur kontra l-prin?ipju tan-newtralità fiskali, peress li l-ebda VAT ma ti?i mg?oddija fuq il-konsumatur finali. Madankollu, i?-?a?da ta' dan id-dritt hija konsistenti ma?-?ertezza legali peress li hija bba?ata fuq kriterji o??ettivi u a??ertabbli. Il-?urisprudenza ??itata minn Fini H tikkon?erna sitwazzjoni differenti u mhijiex trasponibbli. Madankollu sentenzi o?ra (8) jag?mluha ?ara li s-sempli?i pussess ta' kirja ma jistax jikkostitwixxi attività ekonomika.

21. Il-Kummissjoni tinnota l-ewwel nett li l-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, minn *Rompelman* sa *Breitsohl*, (9) tirrikonoxxi li l-awtoritajiet tat-taxxa jistg?u jirrikjedu evidenza o??ettiva in sostenn ta' l-intenzjoni li persuna tiddikjara li g?andha li ssegwi attività ekonomika li g?andha twassal g?al tran?azzjonijiet taxxabbli, u fin-nuqqas ta' tali evidenza jistg?u jirrifjutaw id-dritt g?al tnaqqis. It-tieni nett, ?erti tran?azzjonijiet relatati, per e?empju, ma' l-g?eluq ta' negozju jkomplu ji?u kkunsidrati "g?all-iskopijiet" ta' operazzjonijiet su??etti g?all-*output tax* anki wara l-waqfien ta' l-attività ekonomika. Fil-ka? pre?enti, hija l-qorti nazzjonali li g?andha tevalwa jekk mit-tran?azzjonijiet kinitx tirri?ulta l-intenzjoni li ti?i segwita l-attività jew jekk humiex direttament u ne?essarjament konnessi ma' l-g?eluq tan-negozju. Madankollu s-sempli?i kontinwazzjoni ta' obbligazzjoni kuntrattwali fil-forma ta' kirja ma tistax turi l-intenzjoni li qed ti?i segwita attività ekonomika. Jekk fil-fatt Fini H fittxet li tisfrutta l-kirja g?all-iskop li takkwista d?ul – g?al darb'o?ra, kwistjoni li g?andha ti?i stabbilita mill-qorti nazzjonali – il-provvisti akkwistati jistg?u ji?u attribwiti lill-attività ekonomika l-?dida jew futura, i?da mhux lin-negozju pre?edenti tar-restorant.

Kunsderazzjonijiet

Kunsiderazzjonijiet ?enerali

22. Fil-kors normali ta' negozju li jakkwista provvisti b?ala xiri u li jag?mel kemm operazzjonijiet *input* kif ukoll *output* su??etti g?al VAT, il-persuna taxxabbli tfittex li tag?mel qlig? regolari, sabiex il-valur ta' l-*output tax* ikun regolarment ikbar minn dak ta' l-*input tax*. Hija g?alhekk perjodikament t?allas lill-awtoritajiet tat-taxxa d-differenza bejn it-tnejn, ji?ifieri l-ammont ta' *output tax* li hija tir?ievi ming?and il-klijenti tag?ha wara li tnaqqas l-*input tax* imposta fuq il-provvisti li huwa ju?a g?all-iskop tat-tran?azzjonijiet *output* tieg?u. (10)

23. Madankollu dan huwa xenarju simplifikat, fil-prattika l-operazzjoni ddettaljata tista' tkun differenti.

24. L-ewwel nett, g?alkemm l-*input tax* tista' ti?i mnaqqsa biss jekk il-provvisti li fuqhom ?iet imposta ji?u u?ati g?all-iskopijiet ta' provvisti su??etti g?all-*output tax*, u g?alkemm il-metafora tal-katina ta' tran?azzjonijiet ti?i u?ata ta' spiss f'dan il-kuntest, it-tnaqqis ma jiddependix fuq it-tlestija

ta’ sekwenza kronolo?ika ta’ tran?azzjonijiet *input* u *output* relatati.

25. G?alhekk l-*input tax* tista’ titnaqqas hekk kif issir taxxabbli; mhuwiex me?tie? li wie?ed jistenna sakemm tkun saret tran?azzjoni *output* li tag?mel u?u mill-provvista su??etta g?all-*input tax*. (11) Il-fattur rilevanti huwa jekk dak l-*input* huwiex komponent ta’ spi?a ta’ tran?azzjoni su??etta g?all-*output tax* u jekk, konsegwentement, g?andux rabta diretta u immedjata ma’ tran?azzjoni b?al din. (12)

26. It-tieni nett, g?alkemm ma jistg?ux jing?addu b?ala parti mill-operazzjonijiet *output* spe?ifi?i, l-ispejje? ?enerali g?at-t?addim ta’ negozju li jag?mel provvisti taxxabbli, fil-prin?ipju, g?andhom ji?u meqjusa b?ala komponenti ta’ spi?a peress li g?andhom rabta diretta u immedjata man-negozju fit-totalità tieg?u. (13)

27. It-tielet nett, mhux biss talli l-*input* VAT tista’ titnaqqas, kemm fuq provvisti spe?ifi?i kif ukoll fuq spejje? ?enerali ta’ l-operat, qabel ma jkunu saru tran?azzjonijiet su??etti g?all-*output tax* – per e?empju, meta negozju jkun fil-bidu tieg?u – i?da wkoll talli d-dritt g?al tnaqqis ma jintilifx anki jekk l-attività ekonomika kkontemplata ma tag?tix lok g?al tran?azzjonijiet taxabbli jew il-persuna taxxabbli ma setg?etx tu?a l-o??etti jew servizzi akkwistati min?abba ?irkustanzi li ma jiddipendux fuqha. Madankollu, f’ka?ijiet b?al dawn huwa me?tie? li jkun hemm intenzjoni ?enwina – sostnuta b’evidenza o??ettiva, li l-awtoritajiet tat-taxxa huma g?al kollox intitolati li jitolbu – li tran?azzjonijiet b?al dawn isiru u li l-ispejje? ikunu saru g?al dak l-iskop. (14)

28. Ir-raba' nett, id-dritt g?al tnaqqis jista’ jibqa’ anki meta l-persuna taxxabbli ma tibqax tag?mel tran?azzjonijiet su??etti g?all-*output tax* wara li tkun xtrat il-provvisti su??etti g?all-*input tax*, b?al per e?empju fil-ka? ta’ nefqa li saret sabiex ji?i tterminat l-operat tan-negozju.

29. Il-Qorti dde?idiet li dan huwa l-ka?, fil-prin?ipju, fir-rigward ta’ l-ispi?a li ssir sabiex isir it-trasferiment ta’ l-assi kollha ta’ negozju jew ta’ parti minnhom lil persuna taxxabbli o?ra. (15) Anki jekk dik id-de?i?joni kienet ing?atat fil-kuntest spe?ifiku ta’ l-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva, skond liema huwa possibbli li ji?i kkunsidrat li ma saret l-ebda provvista f’dawk i?-?irkustanzi, l-istess interpretazzjoni g?andha tapplika ukoll meta l-persuna taxxabbli tieqaf milli topera n-negozju f’?irkustanzi o?rajn. Kif il-Qorti tal-?ustizzja ddikjarat fis-sentenza Abbey National: (16)

‘Kull interpretazzjoni o?ra ta’ l-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva tkun kuntrarja g?all-prin?ipju li s-sistema tal-VAT g?andha tkun kompletament newtrali fir-rigward tal-pi? tat-taxxa fuq l-attivitajiet ekonomi?i kollha ta’ negozju sakemm dawn innifishom huma su??etti g?all-VAT, u li jissu??ettaw lill-operatur ekonomiku g?all-?las tal-VAT fil-kuntest ta’ l-attività ekonomika tieg?u ming?ajr ma jing?ata l-possibbiltà li jnaqqasha (ara, f’dan is-sens, Gabalfrisa, punt 45). G?alhekk issir distinzjoni arbitrarja bejn, minn na?a, n-nefqa li ssir g?all-iskopijiet ta’ negozju qabel ma attwalment ikun beda jopera u dik li tkun saret matul l-operat tieg?u, u, min-na?a l-o?ra l-ispi?a li tkun saret biex ji?i mitmum l-operat tieg?u.’

30. Fl-a??ar nett, f’xi ?irkustanzi l-ammont ta’ *input* VAT jista’ jaqbe? l-ammont ta’ *output tax*, u dan iwassal sabiex l-awtoritajiet tat-taxxa jag?mlu pagament lill-persuna taxxabbli. E?itu b?al dan huwa possibbli jekk negozju jonqos milli jag?mel profitt jew jekk sempli?iment jonqos milli jag?mel tran?azzjonijiet su??etti g?all-*output tax*. Dan, min na?a tieg?u, ikun probabbli matul perjodi ta’ taxxi fejn negozju jkun beda l-pro?edura ta’ xoljiment jew ikun ser jibdiha u ma jkunux g?adhom bdew jew ma baqg?ux isiru tran?azzjonijiet ta’ bejg?.

31. Sitwazzjoni b?al din bl-ebda mod m'hija, minnha nnifisha, inkonsistenti mas-sistema tal-VAT tal-Komunità, anki jekk tinvolvi pagament nett lill-persuna taxxabbli fir-rigward ta' parti jew tal-perjodu kollu ta' l-attività ekonomika ta' dik il-persuna – li tibqa' attivita ekonomika jkunu xi jkunu r-ri?ultati tag?ha. (17)

32. Il-VAT hija inti?a b?ala taxxa ?enerali fuq il-konsum (finali, privat), (18) u mhux b?ala pi? fuq in-negozji li joperaw fl-istadji li jwasslu g?al dak il-konsum. Il-Qorti tal-?ustizzja b'mod konsistenti enfasizzat li s-sistema ta' tnaqqis hija inti?a sabiex, kompletament, te?les lin-negozjant mill-pi? tal-VAT li g?andha tit?allas jew li t?allset matul il-perjodu kollu ta' l-attivitajiet ekonomi?i tieg?u. (19) Sitwazzjonijiet fejn persuna taxxabbli tista' tirkupra *input* VAT ming?ajr ma attwalment tag?mel operazzjonijiet su??etti g?all-*output tax* sempli?iment jinvolvu l-?las lura ta' ammonti pre?edentement im?allsa lill-awtoritajiet tat-taxxa fl-istennija li t-tran?azzjonijiet li fuqhom ?ew imposti finalment iwasslu g?al provvista taxxabbli g?all-konsum finali. Jekk dik l-aspettattiva ma tintla?aqx u l-ebda konsum finali ma jse??, m'hemm l-ebda ba?i sabiex din it-taxxa ti?i imposta fuq l-istadji pre?edenti. Konsegwentement, l-ammonti avvanzati jridu ji?u m?allsa lura lill-persuna taxxabbli li tkun qieg?da pre?entement tbati l-pi? tag?hom.

Il-ka? pre?enti

33. G?alkemm id-domandi tal-qorti nazzjonali huma inti?i sabiex isir mag?ruf x'jista' jikkostitwixxi attività ekonomika fis-sens ta' l-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva, dawn fil-fatt jirrigwardaw il-kwistjoni ta' jekk Fini H hijiex, fi?-?irkustanzi fattwali deskritti, intitolata li tnaqqas l-*input tax*.

34. Dan id-dritt ma jiddependix biss fuq il-kwalità ta' Fini H b?ala persuna taxxabbli (wa?da li twettaq attività ekonomika b?al din) i?da ukoll fuq l-e?istenza ta' rabta diretta u immedjata bejn il-provvisti su??etti g?all-*input tax* in kwistjoni u t-tran?azzjonijiet su??etti g?all-*output tax*, li se??u jew li kienu intenzjonati, ta' l-attività in kwistjoni, kif rikjest mill-Artikolu 17 tad-Direttiva u mill-?urisprudenza ??itata f'noti 12 u 13.

35. Fini H waqfet topera r-restorant tag?ha fil-post in kwistjoni f'Lulju 1993, i?da baqg?et t?allas il-kera min?abba l-obbligi li assumiet sabiex topera dak in-negozju.

36. Meta persuna taxxabbli tieqaf minn attività ekonomika, huwa evidenti li l-kwalità tag?ha b?ala tali ma tistax tintemm immedjatament malli tkun g?amlet l-a??ar tran?azzjoni su??etta g?all-*output tax*. Inevitabbilment se jkun hemm spejje? sussegwenti – inklu?i dawk li jistg?u jirri?ultaw minn obbligi li ma jistg?ux ji?u mitmuma f'daqqa wa?da – li g?andhom ji?u mag?duda kontra l-profitti finali u totali tan-negozju. Il-VAT fuq dawn l-ispejje? g?andha tkun tista' titnaqqas peress li se jeffettwaw il-valur mi?jud totali tal-perjodu ta' l-operat kollu tan-negozju, li min na?a tieg?u jiddetermina l-ammont totali ta' VAT li g?andu ji?i kkunsidrat.

37. Barra minn hekk mis-sentenza Abbey National (20) jirri?ulta li l-VAT fuq spejje? li jsiru fir-rigward ta' l-g?eluq ta' negozju g?andhom jibqg?u dedu?ibbli anki jekk l-ebda bejg? taxxabbli ulterjuri ma jkun sar. Spejje? b?al dawn jiffurmaw parti mill-ispejje? amministrattivi ?enerali tan-negozju kollu li r-restorant jkun g?amel minn meta beda sa meta ntemm u g?alhekk g?andhom rabta diretta u immedjata mat-tran?azzjonijiet su??etti g?all-*output tax* ta' dak in-negozju.

38. L-ispejje? li jsiru g?at-terminazzjoni tal-kirja ta' post tan-negozju g?andhom jaqg?u f'din il-kategorija, bl-istess mod b?al dawk involuti fid-disponiment ta' l-assi l-o?rajn tar-restorant. U peress li negozju li se jag?laq ma jistax ra?jonevolment ikun mistenni li jiddisponi mill-assi tieg?u mill-ewwel, spejje? intermedjarji ne?essarji, b?al m'hija l-kera li tit?allas sa ma jkun hemm t-terminazzjoni finali tal-kirja, g?andhom ji?u inklu?i.

39. Fil-prin?ipju, g?alhekk, ir-risposta g?all-ewwel domanda tal-qorti nazzjonali g?andha tkun wa?da affermattiva: fi?-?irkustanzi esposti, il-persuna taxxabbli tista' titqies b?ala li kompliet ta?ixxi b?ala tali, fi kliem ie?or b?ala li kompliet twettaq attività ekonomika fis-sens ta' l-Artikolu 4 tad-Direttiva.

It-tul ta' ?mien tal-kirja

40. Madankollu, id-diffikultà fil-ka? pre?enti, li g?aliha tirreferi l-qorti nazzjonali fit-tieni domanda tag?ha, tirri?ulta mit-tul ta' ?mien mhux tas-soltu –madwar ?ames snin – li matulu n?ammet il-kirja wara li ng?alaq in-negozju, ming?ajr ma kien hemm l-ebda ?essjoni jew u?u tag?ha g?al xi attività ekonomika o?ra.

41. Ir-ra?unijiet g?al dak it-tul ta' ?mien jidhru li kienu tnejn: minn na?a, il-kirja ma setg?etx ti?i tterminata ming?ajr ma s-sid jag?ti l-kunsens tieg?u, li ma ng?atatx; min-na?a l-o?ra, l-opportunitajiet li kien hemm sabiex jinstab inkwilin ie?or kienu kollha fuq kundizzjonijiet li ma ?ewx a??ettati minn Fini H.

42. Fir-rigward ta' l-ewwel punt, mid-de?i?joni ta' rinviju jirri?ulta li Fini H ma kellha l-ebda dritt legali li tittermina l-kirja qabel l-1998. Il-kirja kienet ?iet miftehma g?all-iskopijiet ta' negozju ta' restorant, attività ekonomika li tag?mel tran?azzjonijiet su??etti g?all-*output tax*. Safejn Fini H ma setg?etx tevita li t?allas il-kera wara l-g?eluq tan-negozju (u l-post ma ntu?ax g?all-ebda skop ie?or) il-kirja g?andha g?alhekk titqies b?ala li tifforma parti mill-ispi?a amministrattiva tan-negozju fit-totalità tieg?u. Il-VAT imposta fuqha g?andha g?alhekk tkun tista' titnaqqas.

43. Madankollu, jidher ukoll li mhux il-?las tal-kirja kollha kien inevitabbli, peress li ta' l-inqas ftit mill-ispi?a setg?et ti?i ffrankata kieku ?ie a??ettat inkwilin ie?or, anki jekk b'kundizzjonijiet mhux g?al kollox sodisfa?enti g?al Fini H. Jista' r-rifjut ta' din ta' l-a??ar li ta??etta dawn il-kundizzjonijiet teffettwa d-dritt tag?ha li tag?mel tnaqqis?

44. B?ala regola, persuna li twettaq attività ekonomika tfittex li tag?mel dan – kemm jekk fil-bidu, fl-operat, jew fl-g?eluq ta' l-impri?a – bl-iktar mod li jirrendi qlig? possibbli. Fil-fatt, din is-suppo?izzjoni hija impli?ita fis-sistema kollha tat-taxxa fuq il-valur mi?jud.

45. Barra minn hekk hija suppo?izzjoni g?al kollox ra?jonevoli fil-pro?ess normali tan-negozju, u wa?da li ??ib fix-xejn il-bi?g?at tal-Gvern Dani? li negozjant jista', b'xi mod, isib il-mezz kif jakkwista, g?al 98 sena, rifu?jonijiet ta' l-*input* VAT fuq kirja ta' 99 sena li tintu?a biss g?al sena wa?da g?all-iskopijiet ta' negozju attiv. Fin-nuqqas ta' frodi, l-ammont ta' *input tax* li jista' ji?i mnaqqas ma jista' qatt je??edi l-ispi?a attwali fuq ix-xiri.

46. Xi drabi, mandankollu, wa?da jew u?ud mill-partijiet ta' l-operazzjoni ma jirrendux qlig?.

47. Fis-sentenzi tag?ha, minn Rompelman sa Breitsohl, il-Qorti tal-?ustizzja rrikonoxxiet li ?irkustanzi b?al dawn ma jaffettwawx, fil-prin?ipju, d-dritt li titnaqqas l-*input tax* meta l-fa?i inizjali ta' negozju ti?i fix-xejn g?al ra?unijiet li l-operatur ekonomiku ma jkollux kontroll fuqhom. Dan jg?odd ukoll fil-ka? li l-fa?i finali jew l-impri?a kollha qed tag?mel it-telf min?abba li l-valur ta' l-operazzjonijiet su??etti g?all-*input tax* ikun jaqbe? dak ta' l-operazzjonijiet su??etti g?all-*output tax* .

48. Fl-opinjoni tieg?i, l-istess soluzzjoni g?andha ti?i adottata fejn ir-ra?unijiet g?al dik is-sitwazzjoni mhumiex – jew mhumiex g?al kollox – lil hinn mill-kontroll tal-persuna taxxabbli, sakemm ma jkunx hemm frodi, abbu? jew xi u?u estranju ta' l-o??etti jew servizzi in kwistjoni.

49. L-applikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud hija kwistjoni o??ettiva. It-taxxa hija imposta fuq il-

valur attwalment mi?jud, anki jekk operatur aktar dili?enti seta' j?id valur ikbar, li jo?loq d?ul akbar ta' taxxa. Ir-ri?ultat lanqas ma jista' ji?i affettwat jekk persuna taxxabbli naqset milli timinimizza t-telf tag?ha, u g?aldaqstant, illi timinimizza l-ammont ta' *input tax* li g?andha tit?allas lura mill-awtorità tat-taxxa, kemm jekk g?al perjodu partikolari ta' taxxa jew inkella g?all-operat kollu tan-negozju tag?ha. Il-livell mixtieq ta' qlig? jiddependi fuq diversi fatturi, (21) u persuna taxxabbli ma tistax ti?i obbligata li tmexxi n-negozju tag?ha b'tali mod li timmassimizza d-d?ul mill-VAT jew ippenalizzat talli naqset milli tag?mel dan.

50. Madankollu, wie?ed g?andu j?omm f'mo??u li, sakemm ma jkunx hemm xi intenzjoni ta' abbu? mis-sistema tat-taxxa, persuni taxxabbli ?eneralment se jfittxu li j?ommu t-telf tag?hom baxx kemm jista' jkun, sabiex "defi?its" fid-d?ul mill-VAT f'?irkustanzi b?al dawk tal-kaw?a pre?enti x'aktarx li fil-prattika se jkunu pjuttost rari.

51. L-opinjoni li jiena qieg?ed nipproponi hija, madankollu, bba?ata fuq is-suppo?izzjoni li l-provvisti su??etti g?all-*input tax* in kwistjoni ma jitilfux ir-rabta diretta u immedjata mat-tran?azzjonijiet su??etti g?all-*output tax* tan-negozju b'mod s?i?, mill-bidu tieg?u sat-tmiem tieg?u.

52. Din ir-rabta tista' tintilef b'diversi modi, kull meta l-provvisti su??etti g?all-*input tax* – f'dan il-ka? il-post mikri u servizzi relatati – ji?u u?ati g?al skopijiet li jkunu differenti minn dawk tan-negozju. Dan kien ikun il-ka? kieku ?ew u?ati g?al skopijiet privati (li jkun jikkostitwixxi konsum finali u jne??i kull dritt g?al tnaqqis) jew g?all-iskopijiet ta' xi negozju ie?or (f'liema ka? id-dritt g?al tnaqqis ikun stabbilit fi?-?irkustanzi ta' dak in-negozju; ara punti 54 sa 57 aktar 'il quddiem). Naturalment dan ikun il-ka? ukoll jekk ikun hemm xi frodi jew abbu?, kemm jekk fir-rigward tas-sistema tal-VAT innifisha kif ukoll fir-rigward ta' xi sistema o?ra.

53. F'dan ir-rigward, ikun ra?jonevoli li ji?i kkunsidrat, b'analo?ija mal-?urisprudenza fuq spejje? li jsiru fil-pro?ess tat-twaqqif ta' negozju, li l-awtorità tat-taxxa tista' titlob g?al evidenza o??ettiva li l-provvisti su??etti g?all-*input tax* ma ntu?awx g?al xi skopijiet differenti minn dawk tan-negozju ori?inali.

Intenzjoni eventwali li tinbeda attività ekonomika ?dida

54. Aspett finali tat-tieni domanda tal-qorti nazzjonali huwa jekk huwiex rilevanti l-fatt ta' jekk Fini H kelliex l-intenzjoni li tu?a l-post g?al xi negozju ie?or su??ett g?al VAT.

55. Sitwazzjoni b?al din hija koperta mill-?urisprudenza e?istenti tal-Qorti tal-?ustizzja, minn Rompelman sa Breitsohl. Jekk, matul il-perjodu kkontestat, Fini H ?enwinament kellha l-intenzjoni li tu?a l-post sabiex tikseb d?ul permezz ta' tra?azzjonijiet su??etti g?al VAT, li jistg?u jinkludu sublokazzjoni, konsegwentement, l-*input tax* g?andha, fil-prin?ipju, tkun tista' titnaqqas anki jekk fl-a??ar mill-a??ar ma kien hemm l-ebda d?ul.

56. Madankollu, mill-?urisprudenza jirri?ulta b'mod ?ar li l-awtorità tat-taxxa tista' titlob evidenza o??ettiva li Fini H kellha l-intenzjoni li, *in bona fede*, tu?a l-post mikri g?al dak l-iskop. Fin-nuqqas ta' tali evidenza, hija tista' tirrifjuta li jsir it-tnaqqis. (22) Dan, min-na?a l-o?ra jippre?upponi li l-intenzjoni trid tkun definita u ra?jonevolment spe?ifika. Ir-rieda biss li l-post jintu?a b'dan il-mod, kif u meta ti?i l-opportunità, mhijiex, fl-opinjoni tieg?i, bi??ejjed.

57. Jekk tali impostazzjoni hija rilevanti, hija l-qorti nazzjonali li g?andha tag?mel din l-evalwazzjoni ta' fatt. Peress li, madankollu, fil-ka? pre?enti lanqas Fini H innifisha ma tidher li qed tibba?a ru?ha fuq impostazzjoni b?al din, x'aktarx li d-de?i?joni se tkun ibba?ata biss fuq il-fatturi, li ddeskrivejt fil-qosor aktar 'il fuq, li jirrigwardaw ir-rabta ta' bejn in-negozju ta' restorant li g?alaq u l-kirja li tkompliet.

Konklu?joni

58. Jien g?alhekk ta' l-opinjoni li l-Qorti g?andha tag?ti t-twe?iba li ?ejja g?ad-domandi mressqa mill-Højesteret:

(1) L-Artikoli 4 u 17 tas-Sitt Direttiva tal-VAT g?andhom ji?u interpretati fis-sens li meta persuna taxxabbli, g?all-iskopijiet tat-tran?azzjonijiet tag?ha su??etti g?all-*output tax*, tid?ol f'obbligi – b?al per e?empju kirja ta' post kummer?jali – sabiex takkwista provvisti ta' o??etti jew servizzi su??etti g?at-taxxa, i?da li tieqaf milli tkompli tag?mel tran?azzjonijiet su??etti g?all-*output tax* qabel l-iskadenza ta' l-obbligu, filwaqt li madankollu tkompli takkwista l-o??etti jew servizzi in kwistjoni b'mod konformi ma' dan l-obbligu, hija g?andha, fil-prin?ipju, ti?i kkunsidrata b?ala li ?ammet il-kwalità ta' persuna taxxabbli li qed ta?ixxi b?ala tali u li g?alhekk hija intitolata li tag?mel tnaqqis tal-VAT fuq dawk l-o??etti jew servizzi g?at-tul ta' ?mien ta' l-obbligu inizjali, sakemm:

– ir-rabta diretta u immedjata bejn il-provvisti u t-tran?azzjonijiet g?all-iskopijiet ta' liema l-obbligu ori?inali wara x-xiri tag?hom ?ie kontratt, ma tintilifx billi dawn jintu?aw g?al skopijiet privati jew g?all-iskopijiet ta' attività ekonomika differenti; u

– l-e?istenza kontinwa tar-rabta diretta u immedjata tista' ti?i stabbilita b'evidenza o??ettiva, jekk l-awtorità tat-taxxa tirrikjedi dan.

(2) Fil-prin?ipju, it-tul ta' ?mien tal-perjodu li jg?addi sa l-iskadenza ta' l-obbligu mhuwiex rilevanti f'dan ir-rigward. Il-fatt li l-persuna kkon?ernata tista' attivament tfittex li tu?a l-o??etti u s-servizzi akkwistati g?al xi skop differenti minn dak tat-tran?azzjonijiet ori?inali su??etti g?all-*output tax* huwa rilevanti biss safejn jista' jikser ir-rabta diretta u immedjata ma' dawk it-tran?azzjonijiet.

1 – Lingwa ori?inali: l-Ingli?.

2 – L-Ewwel Direttiva tal-Kunsill 67/227/KEE tal-11 ta' April 1967 fuq l-armonizzazzjoni tal-le?i?lazzjoni ta' l-Istati Membri dwar it-taxxi fuq il-bejg?, ?U 1967, 71 p. 1301

3 – Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima, ?U L 145 p. 1 (aktar 'il quddiem "is-Sitt Direttiva").

4 – Sentenzi ta' l-14 ta' Frar 1985, Rompelman vs Minister van Financiën, 268/83, ?abra p. 655; tad-29 ta' Frar 1996, Inzo vs Belgische Staat, C-110/94, ?abra p. I-857, tal-15 ta' Jannar 1998, Belgische Staat va Ghent Coal Terminal, C-37/95, ?abra p. I-1; tal-21 ta' Marzu 2000, Gabalfrisa *et* , C-110/98 sa C-147/98, ?abra p. I-1577; tat-8 ta' ?unju 2000, Schloßstraße, C-396/98, ?abra p. I-4279; u tat-8 ta' ?unju 2000, Breitsohl, C-400/98, ?abra p. I-4321.

5 – Ara l-punt 35 *et seq* tas-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tat-22 ta' Frar 2001, Abbey National, C-408/98, ?abra p. I-1361 u l-punt 39 tas-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tad-29 ta' April 2004, Faxworld, C-137/02, g?adha ma ?ietx ippubblikata fil-?abra.=

6 – Fir-Regolament Ikkonsolidat Nru 804 tas-16 ta' Awwissu 2000.

7 – I??itati fin-nota 4.

8 – Sentenza ta' l-20 ta' ?unju 1991, Polysar Investments C-60/90, ?abra p. I-3111; sentenza tas-6 ta' Frar 1997, Harnas & Helm, C-80/95, ?abra p. I-745; digriet tat-12 ta' Lulju 2001, Welthgrove, C-102/00, ?abra p. I-5679.

9 – I??itata fin-nota 4. Il-Kummissjoni ti??ita b'mod partikolari *Breitsohl*, punt 39 tas-sentenza.

10 – Is-sitwazzjoni hija aktar kumplessa fejn xi tran?azzjonijiet huma taxxabbli u o?rajn huma e?enti, li tag?ti lok g?al tnaqqis *pro rata*. Fil-ka? pre?enti, madanakollu, xejn ma jissu??erixxi li Fini H kienet twettaq operazzjonijiet li ma kinux kompletament su??etti g?all-VAT.

11 – L-Artikolu 17(1) tas-Sitt Direttiva.

12 – Ara, b?ala e?empju, punt 19 tas-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tas-6 ta' April 1995, BLP Group vs Commissioners of Customs & Excise, C-4/94, ?abra p. I-983, u l-punti 20 *et seq* tas-sentenza tat-8 ta' ?unju 2000, Midland Bank, C-98/98, ?abra p. I-4177.

13 – Ara, b?ala e?empju, il-punt 35 tas-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tas-27 ta' Settembru 2001, Cibo Participations, C-16/00, ?abra p. I-6663.

14 – Ara, b?ala e?empju, s-sentenzi ??itati fin-nota 4 u l-punt 22 tas-sentenza Midland Bank, i??itat fin-nota 12.

15 – Ara s-sentenzi Abbey National u Faxword, it-tnejn li huma ??itati fin-nota 5.

16 – Punt 35 tas-sentenza.

17 – L-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

18 – L-Artikolu 2 ta' l-Ewwel Direttiva tal-VAT, i??itata f'punt 2.

19 – Ara, b?ala e?empju, punt 15 tas-sentenza Ghent Coal Terminal, i??itata fin-nota 4.

20 – Ara punti 28 u 29 aktar 'il fuq.

21 – Ara punt 26 tas-sentenza *BPL Group*, i??itata fin-nota 12.

22 – Ara, per e?empju, il-punt 46 tas-sentenza Gabalfrisa, i??itata fin-nota 4.