Downloaded via the EU tax law app / web

KONKLU?JONIJIET TA’ L-AVUKAT ?ENERALI

MAZÁK

ippre?entati fil-11 ta’ Di?embru 20071(1)

Kaw?a C-437/06

Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, b?ala s-su??essur legali ta’ Göttinger Vermögensanlagen AG

vs

Finanzamt Göttingen

(talba g?al de?i?joni preliminari mressqa min-Niedersächsische Finanzgericht (il-?ermanja))

“Tassazzjoni – VAT – Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE – Tnaqqis tat-taxxa ta’ l-input – Spejje? marbuta mal-?ru? ta’ azzjonijiet u ta’ ishma ta?iti atipi?i – Tqassim tat-taxxa ta’ l-input bejn attività ekonomika u mhux ekonomika”

1. F’din it-talba g?al de?i?joni preliminari, in-Niedersächsische Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi tas-Sassonja ta’ Isfel) (il-?ermanja) qed titlob interpretazzjoni ta’ l-Artikoli 2(1) u 17(5) tas-Sitt Direttiva tal-VAT(2) u essenzjalment qed tistaqsi (i) kif g?andu ji?i ddeterminat id-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa ta’ l-input fil-ka? ta’ persuna taxxabbli li fl-istess ?in te?er?ita attività ekonomika u attività mhux ekonomika, u (ii) fl-eventwalità li t-tnaqqis tat-taxxa huwa permess biss safejn l-ispejje? ta’ dik il-persuna jistg?u ?ustament ji?u attribwiti g?all-attività ekonomika, jekk ‘formula ta’ investiment’ jew ‘formula ta’ tran?azzjoni’ hijiex xierqa g?all-finijiet tat-tqassim tat-taxxa ta’ l-input bejn l-attività ekonomika u l-attività mhux ekonomika.

I – Il-kuntest legali

A – *Id-dritt Komunitarju*

2. Skond l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva, “il-provvista ta’ o??etti u servizzi mag?mula bi ?las fit-territorju tal-pajji? minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali”, huma su??etti g?all-VAT.

3. L-Artikolu 4 ta’ din id-direttiva jipprovdi d-definizzjonijiet li ?ejjin:

“1. ‘Persuna taxxabbli’ tfisser kull persuna li b’mod indipendenti twettaq fi kwalunkwe post attività ekonomika msemmija fil-paragrafu 2, ikun x’ikun l-iskop jew ir-ri?ultati ta’ dik l-attività.

2. L-attivitajiet ekonomi?i msemmija fil-paragrafu 1 g?andhom jinkludu l-attivitajiet kollha ta' produtturi, kummer?janti u persuni li jag?tu [servizzi], mag?duda attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet. L-isfruttament ta' proprjetà tan?ibbli jew intan?ibbli g?al skop ta' d?ul minnha fuq ba?i kontinwa g?andu wkoll jitqies b?ala attività ekonomika.

[…]"

4. L-Artikolu 13B(d)(5) tas-Sitt Direttiva jipprovdi li l-Istati Membri g?andhom je?entaw mill-VAT "tran?azzjonijiet, inklu?i negozjar, esklu? l-immani??jar u l-?a?na assigurata, fl-ishma, interessi f'kumpanniji jew asso?jazzjonijiet, debentures u sigurtajiet o?rajn".

5. Fir-rigward tad-dritt g?al tnaqqis, l-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva jipprovdi kif ?ej:

"2. Sakemm l-o??etti u s-servizzi huma u?ati g?all-iskopijiet tat-tran?azzjoni[jiet] taxxabbli [tag?ha], il-persuna taxxabbli g?andha tkun intitolata biex tnaqqas mit-taxxa li hi responsabbli biex t?allas:

a) [il-VAT] dovuta jew m?allsa fir-rig[w]ard ta' o??etti jew servizzi pprovduti jew li g?andhom ikunu pprovduti lil[ha] minn persuna taxxabbli o?ra.

[...]

5. Fir-rigward ta' o??etti u servizzi li g?andhom ikunu w?ati minn persuna taxxabbli kemm g?al tran?azzjonijiet koperti b'paragrafi 2 u 3, fir-rigward ta' li[ema] [l-VAT] titnaqqas, u g?al tran?azzjonijiet fir-rigward ta' li[ema] [l-VAT] ma titnaqqasx, it-tali proporzjon biss ta[l-VAT] g?andu jkun imnaqqas kif hu attribwit g?at-tran?azzjonijiet ta' qabel.

Dan il-proporzjon g?andu jkun determinat, b'mod konformi ma' l-Artikolu 19, g?at-tran?azzjonijiet kollha mwettqa minn persuna taxxabbli.

[…]"(3)

6. Fl-a??ar nett, fir-rigward tal-kalkolu tal-proporzjon imnaqqas, l-Artikolu 19 tas-Sitt Direttiva jipprovdi kif ?ej:

"1. Il-proporzjon imnaqqas ta?t l-ewwel sub-paragrafu ta' l-Artikolu 17(5) g?andu jkun mag?mul minn frazzjoni li jkollha:

– b?ala numeratur, l-ammont totali, esklussiv [mill-VAT], tal-bejg? kull sena attribwit g?at-tran?azzjonijet li fuqhom [il-VAT] titnaqqas ta?t l-Artikolu 17 (2) u (3),

– b?ala denominatur, l-ammont totali, esklussiv [tal-VAT], tal-bejg? kull sena attribwit lit-tran?azzjonijiet inklu?i fin-numeratur u lit-tran?azzjonijiet fir-rigward ta' li[ema] [l-VAT] mhux imnaqq[sa]. L-Istati Membri jistg?u wkoll jinkludu fid-denominatur l-ammont ta' sussidji, g?ajr dawk spe?ifikati fl-Artikolu 11 A (1) (a).

Il-proporzjon g?andu jkun stabbilit fuq ba?i annwali, iffissat b?ala persenta?? u mag?mul figura s?i?a li ma te??edix in-numru li jmiss.

2. Permezz ta' deroga minn dispo?izzjonijiet ta' paragrafu 1, g?andhom ikunu esklu?i mill-kalkulazzjoni tal-proporzjon imnaqqas, l-ammonti tal-bejg? attribwiti lill-provvisti ta' o??etti kapitali u?ati mill-persuna taxxabbli g?all-iskopijiet tan-negozju [tag?ha]. Ammonti ta' bejg? attribwi[bbli] g?at-tran?azzjonijiet spe?ifikati fl-Artikolu 13B(d), sakemm dawn huma tran?azzjonijiet in?identali,

u g?all-beni immobbli […] u g?al tran?azzjonijiet finanzjarji [in?identali] g?andhom ukoll ikunu esklu?i. Fejn Stati Membri je?er?itaw l-g?a?la pprovduta ta?t l-Artikolu 20(5) li ma je?ti?ux l-a??ustament fir-rigward ta' o??etti kapitali, huma jistg?u jinkludu t-tne??ija ta' o??etti kapitali fil-kalkulazzjoni tal-proporzjon imnaqqas.

3. Il-proporzjon provi?jonali g?al sena g?andu jkun [dak] ikkalkulat fuq [il-] ba?i tat-tran?azzjonijiet tas-sena pre?edenti. Fl-assenza ta' kwalunkwe tali tran?azzjonijiet biex tag?mel referenza lejhom, jew fejn huma kien[u] insinifikanti fl-ammont, il-proporzjon imnaqqas g?andu jkun stmat provi?orjament, ta?t supervi?joni ta' l-awtoritajiet tat-taxxa, mill-persuna taxxabbli [skond]it-tbassir personali [tag?ha]. Madanakollu, Stati Membri jistg?u j?ommu r-regoli kurrenti tag?hom.

Deduzzjonijiet mag?mula fuq il-ba?i tat-tali proporzjon provi?jonali g?andhom ikunu a??ustati meta l-proporzjon finali ji?i ffissat matul is-sena li jmiss."

B – *Il-li?i nazzjonali*

7. Ta?t l-Artikolu 1(1)(1) ta' l-Umsatzsteuergesetz (Li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?,(4) fil-ver?joni applikabbli g?all-kaw?a prin?ipali, ji?ifieri l-ver?joni ta' l-1993; aktar'il quddiem l-"UStG"):

"Huma su??etti g?at-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? it-tran?azzjonijiet li ?ejjin:

1. Il-provvista ta' o??etti u servizzi mwettqa bi ?las ?ewwa t-territorju tal-pajji? minn negozjant fil-kuntest tan-negozju tieg?u […]"

8. L-Artikolu 4(8)(f) ta' l-UStG jipprovdi, *inter alia*, li "t-tran?azzjonijiet [koperti mill-Artikolu 1(1)(1)] u n-negozju f'interessi f'kumpanniji u asso?jazzjonijiet o?rajn" huma e?entati.

9. L-Artikolu 15 ta' l-UStG jipprovdi kif ?ej:

"1. In-negozjant jista' jnaqqas l-ammonti ta' taxxa ta' l-input li ?ejjin:

(1) it-taxxa indikata separatament fuq il-fatturi skond it-tifsira ta' l-Artikolu 14 g?all-provvista ta' o??etti jew servizzi mwettqa minn negozjanti o?ra g?all-iskopijiet tan-negozju tieg?u [...];

(2) it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? fuq importazzjonijiet fir-rigward ta' o??etti importati g?all-iskopijiet tan-negozju tieg?u jew li n-negozjant ju?a sabiex iwettaq it-tran?azzjonijiet deskritti fl-Artikolu 1(3);

(3) it-taxxa fir-rigward ta' l-akkwist intra-Komunitarju ta' o??etti g?all-iskopijiet tan-negozju tieg?u.

2. M'hemm l-ebda tnaqqis tat-taxxa ta' l-input fir-rigward tal-provvisti ta' o??etti, ta' l-importazzjoni ta' o??etti, jew ta' l-akkwist intra-Komunitarju ta' o??etti, jew fir-rigward tal-provvista ta' servizzi, li n-negozjant ju?a sabiex iwettaq it-tran?azzjonijiet li ?ejjin:

(1) tran?azzjonijiet e?entati, […]

[…]

4. Jekk, g?all-iskopijiet tan-negozju tieg?u, negozjant ju?a xi o??etti provduti, importati jew akkwistati fil-Komunità, jew xi servizz ipprovdut lilu, in parti biss sabiex iwettaq tran?azzjonijiet li fir-rigward tag?hom id-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa ta' l-input huwa esklu?, m'g?andu jkun hemm l-ebda

tnaqqis tal-parti tat-taxxa ta' l-input li hija ekonomikament attribwibbli g?at-tran?azzjonijiet li jirri?ultaw fl-esklu?joni tad-dritt g?al tnaqqis. In-negozjant jista' jag?mel stima xierqa ta' l-ammonti li ma jistg?ux jitnaqqsu. [...]"

II – **Il-kuntest fattwali u pro?edurali u d-domandi preliminari**

10. Fis-sena finanzjarja rilevanti, l-1994, ir-rikorrenti (SECURENTA Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, b?ala s-su??essur legali ta' Göttinger Vermögensanlagen AG), wettqet in-negozju ta' l-akkwist, ?estjoni u bejg? ta' proprjetà immobbli, sigurtajiet, interessi finanzjarji u investimenti ta' kull xorta. Hija akkwistat il-kapital me?tie? g?al dan in-negozju permezz tal-?ru? ta' azzjonijiet u ta' ishma ta?iti atipi?i ("atypisch stille Beteiligungen"). Permezz ta' din l-a??ar attività, hija a??ettat numru kbir ta' so?ji ta?iti, kif inhu normali g?al "Publikumsgesellschaft" (kumpannija pubblika). Il-membri tal-pubbliku li pparte?ipaw b'dan il-mod ikkontribwew kapital lir-rikorrenti, li mbag?ad investietu.

11. Fl-1994, ir-rikorrenti wettqet tran?azzjonijiet taxxabbli b'valur ta' DEM 2 959 800,10. Id-d?ul mill-bejg? totali tag?ha kien ta' DEM 6 480 006,60. Dan kien jinkludi d?ul minn dividendi ta' DEM 226 641,89 u d?ul ta' DEM 1 389 930.72 mill-bejg? ta' sigurtajiet (totali ta' DEM 1 616 572,61).

12. Minn taxxa ta' l-input b'total ta' DEM 6 838 535,68, DEM 6 161 679,37 ma kinux attribwibbli g?al tran?azzjonijiet ta' output spe?ifi?i. Abba?i ta' l-Artikolu 15(2)(1) ta' l-UStG, moqri flimkien ma' l-Artikolu 4(8)(f) tag?ha, il-Finanzamt Göttingen (l-Uffi?cju tat-Taxxa ta' Göttingen, aktar'il quddiem il-"Finanzamt") ma rrikonoxxiex dritt g?al tnaqqis fir-rigward tat-taxxa ta' l-input attribwibbli g?all-ispejje? marbuta mal-?ru? ta' ishma ta?iti atipi?i (DEM 4 171 424,70). Il-Finanzamt g?alhekk naqqas din is-somma mill-ammont totali tat-taxxa ta' l-input. Wara li naqqas it-taxxa ta' l-input attribwita g?at-tran?azzjonijiet ta' leasing tar-rikorrenti (DEM 676 856,31), il-Finanzamt ikkunsidra li t-taxxa ta' l-input rimanenti (DEM 1 990 254,67) ma kinitx attribwibbli g?al tran?azzjonijiet ta' output spe?ifi?i. Minn din it-taxxa rimanenti, il-Finanzamt ippermetta dritt g?al tnaqqis fir-rigward tal-proporzjon ikkalkulat skond formula ta' 45,68 %, li tirri?ulta f'taxxa ta' l-input li tista' titnaqqas, li tammonta g?al DEM 1 567 616,74, u f'rifu?joni ta' DEM 1 123 647,00 g?as-sena finanzjarja rilevanti.

13. Ir-rikorrenti kkontestat din id-de?i?joni quddiem il-?ames Awla tan-Niedersächsische Finanzgericht (aktar'il quddiem il-"Finanzgericht") li, b'sentenza tat-18 ta' Ottubru 2001, ?a?det ir-rikors g?ar-ra?uni li l-Finanzamt kien a?ixxa b'mod korrett meta kkunsidra l-ispejje? tar-rikorrenti marbuta mal-?ru? ta' ishma ta?iti atipi?i b?ala attribwibbli g?al tran?azzjonijiet e?entati u meta ma ppermettiex it-tnaqqis tat-taxxa ta' l-input relattiva. Ir-rikorrenti appellat quddiem il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Finanzjarja Federali) li, b'sentenza tat-18 ta' Novembru 2004, ?assret is-sentenza tal-Finanzgericht tat-18 ta' Ottubru 2001 u rrinvijat il-kaw?a lura quddiem in-Niedersächsische Finanzgericht g?al smig? u de?i?joni mill-?did.

14. In-Niedersächsische Finanzgericht tikkunsidra li r-rikorrenti twettaq kemm attivitajiet ta' negozju u kemm attivitajiet mhux ta' negozju.

15. Peress li, fil-kaw?a quddiemha, ma kinitx ?erta dwar kif kellu ji?i stabbilit it-tnaqqis u kif kellu jsir it-tqassim skond id-dritt Komunitarju, in-Niedersächsische Finanzgericht g?amlet i-?-?ew? domandi preliminari li ?ejjin lill-Qorti tal-?ustizzja:

"1. Jekk persuna taxxabbli twettaq simultanjament attività ta' negozju u attività mhux ta' negozju, id-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa ta' l-input g?andu ji?i ddeterminat skond il-proporzjon tat-tran?azzjonijiet taxxabbli u su??etti g?at-taxxa, minn na?a, u t-tran?azzjonijiet taxxabbli u e?entati, min-na?a l-o?ra (il-fehma tar-rikorrenti), jew it-tnaqqis tat-taxxa huwa permess biss safejn l-ispejje? marbuta mal-?ru? ta' azzjonijiet u ta' ishma ta?iti jkunu attribwibbli g?all-attività ekonomika

tar-rikorrenti fis-sens ta’ l-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 77/388/KEE?

2. Jekk it-tnaqqis tat-taxxa ta’ l-input huwa permess biss safejn l-ispejje? marbuta mal-?ru? ta’ azzjonijiet u ta’ ishma ta?iti jkunu attribwibbli g?all-attività ekonomika tar-rikorrenti, it-tqassim tat-taxxa ta’ l-input bejn attività ta’ negozju u attività mhux ta’ negozju g?andu jsir skond ‘formula ta’ investiment’ jew tkun xierqa wkoll – kif qed issostni r-rikorrenti – ‘formula ta’ tran?azzjoni’, li tapplika l-Artikolu 17(5) tad-Direttiva 77/388/KEE *mutatis mutandis*?”

16. ?ew ippre?entati osservazzjonijiet bil-miktub mir-rikorrenti, mill-Gvernijiet tal-?ermanja, tal-Portugall u tar-Renju Unit u mill-Kummissjoni. Il-partijiet ma talbux li tin?amm seduta u ebda seduta ma n?ammet.

III – **Anali?i**

A – *L-argumenti prin?ipali tal-partijiet*

17. Ir-*rikorrenti* essenzjalment targumenta li t-taxxa ta’ l-input kollha m?allsa b’konnessjoni ma’ l-akkwist ta’ kapital ?did tista’ titnaqqas. Ir-rikorrenti tissottometti, filwaqt li tag?mel referenza g?as-sentenza Kretztechnik, (5) li l-?ru? ta’ azzjonijiet iservi sabiex i??id il-kapital tag?ha g?all-benefi??ju ta’ l-attività ekonomika tag?ha b’mod ?enerali. Peress li din l-attività tinkludi kemm tran?azzjonijiet taxxabbli u tran?azzjonijiet e?entati, it-tnaqqis g?andu ji?i ddeterminat, in konformità ma’ l-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, skond il-proporzjon ta’ tran?azzjonijiet taxxabbli u su??etti g?at-taxxa, minn na?a, u tran?azzjonijiet taxxabbli u e?entati, min-na?a l-o?ra.

18. Il-*Gvern tal-?ermanja* jsostni li t-tnaqqis tat-taxxa ta’ l-input huwa permess biss safejn l-ispejje? konnessi mal-?ru? ta’ azzjonijiet u ishma ta?iti huma attribwibbli g?all-attività ta’ negozju tar-rikorrenti. Dan jissottometti li parti mill-kapital hekk akkwistat g?andha ti?i allokata g?al oqsma li fihom ir-rikorrenti ma twettaq ebda attività ta’ negozju, b’mod partikolari l-interessi finanzjarji f’impri?i o?ra. Il-Gvern ?ermani? isosnti li t-tqassim tat-taxxa ta’ l-input bejn attività ta’ negozju u attività mhux ta’ negozju g?andu jsir skond il-‘formula ta’ investiment’, ji?ifieri, il-proporzjon li fih il-qlig? mill-kapital akkwistat permezz ta’ l-ishma ta?iti atipi?i ji?i allokat g?al attività ta’ negozju jew g?al attività mhux ta’ negozju rispettivament.

19. Il-*Gvern tal-Portugall* jissottometti li l-VAT im?allsa mir-rikorrenti tista’ titnaqqas biss fir-rigward tal-parti relatata mat-tran?azzjonijiet imwettqa fil-kuntest ta’ l-attività ta’ negozju tag?ha u essenzjalment jargumenta li l-‘formula ta’ investiment’ hija l-iktar metodu ta’ tqassim xieraq fil-kaw?a pre?enti.

20. Il-*Gvern tar-Renju Unit* essenzjalment josserva li l-proporzjon ta’ l-ispejje? ?enerali ta’ input li huma marbuta ma’ jew u?ati g?all-attivitajiet mhux ekonomi?i tar-rikorrenti ma jifformax parti mill-kalkolu tat-tnaqqis tat-taxxa ta’ l-input, peress li dan il-proporzjon huwa kompletament esklu? mis-sistema ta’ tnaqqis u g?andu ji?i injorat kompletament. Fir-rigward tat-tqassim, il-Gvern tar-Renju Unit essenzjalment jargumenta li dan mhuwiex stabbilit mis-Sitt Direttiva u jaqa’ fid-diskrezzjoni ta’ l-Istati Membri.

21. Fil-fehma tal-*Kummissjoni*, it-trattament fiskali ta’ l-attività ta’ negozju tar-rikorrenti jiddependi fuq l-applikabbilità ta’ wie?ed mill-fatturi li jag?tu lok g?ad-dritt g?al e?enzjoni. Filwaqt li tran?azzjonijiet f’sigurtajiet huma e?entati mill-VAT, provvisti ta’ o??etti immobbli jistg?u, fejn ikun xieraq, ji?u ntaxxati. Dan jispjega d-divi?joni ta’ l-attivitajiet tar-rikorrenti fi tliet partijiet: (i) tran?azzjonijiet mhux taxxabbli; (ii) tran?azzjonijiet taxxabbli imma e?entati; u (iii) tran?azzjonijiet intaxxati. Madanakollu, hija l-qorti tar-rinviju li g?andha twettaq e?ami iktar fid-dettall ta’ dan il-punt, fid-dawl ta?-?irkustanzi tal-ka? quddiemha. Fir-rigward tat-tqassim innifsu, il-Kummissjoni tistqarr li mod iktar o??ettiv ta’ kif wie?ed jista’ jippro?edi huwa billi ju?a l-‘formula ta’ investiment’, li,

madanakollu, g?andha tirrifletti b'mod suffi?jenti r-realtà ekonomika u g?alhekk g?andha ti?i kkalkulata g?al kull sena fiskali.

B – *Evalwazzjoni*

1. L-ewwel domanda

22. Il-qorti tar-rinviju tikkonstata li r-rikorrenti twettaq kemm attivitajiet ekonomi?i(6) u kemm attivitajiet mhux ekonomi?i. Wara li ng?ad dan, wie?ed g?andu j?omm f'mo??u li, g?alkemm l-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva jag?ti portata wiesg?a ?afna lill-VAT, huma biss l-attivitajiet ta' natura ekonomika li huma koperti minn din id-dispo?izzjoni.(7)

23. Skond ?urisprudenza stabbilita, is-sempli?i akkwist u s-sempli?i detenzjoni ta' azzjonijiet m'g?andhomx jitqiesu b?ala attivitajiet ekonomi?i fis-sens tas-Sitt Direttiva. Fil-fatt, is-sempli?i akkwist ta' interessi finanzjarji f'impri?i o?ra ma jikkostitwixxix esplojtazzjoni ta' proprjetà bil-g?an li minnha jinkiseb d?ul fuq ba?i kontinwa.(8) G?aldaqstant, jekk l-akkwist ta' interessi finanzjarji f'impri?i o?ra ma jikkostitwixxix, fih innifsu, attività eknomika fis-sens ta' l-imsemmija direttiva, l-istess g?andu jing?ad g?all-attività opposta, ji?ifieri l-bejg? ta' interessi finanzjarji f'negozji o?ra.(9) B'kuntrast g?al dan, tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw sigurtajiet jistg?u jaqg?u ta?t il-portata tal-VAT imma huma e?entati minnha.(10)

24. Il-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet li so?jetà li dda??al so?ju ?did b'korrispettiv ta' ?las ta' kontribuzzjoni fi flus ma twettaqx, fir-rigward ta' dan is-so?ju, prestazzjoni ta' servizzi bi ?las fis-sens ta' l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva.(11) Il-Qorti tal-?ustizzja wasslet g?all-istess konklu?joni fir-rigward tal-?ru? ta' azzjonijiet bil-g?an li jin?abar kapital.(12)

25. Fis-sentenza Kretztechnik, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li kumpannija li to?ro? azzjonijiet ?odda tkun qed tkabbar l-attiv tag?ha billi tikseb kapital addizzjonali filwaqt li fl-istess t?in tag?ti lill-azzjonisti l-?odda dritt ta' proprjetà f'parti mill-kapital imkabbar b'dan il-mod. Mill-aspett tal-kumpannija li to?ro? l-azzjonijiet, l-g?an huwa li tikseb kapital u mhux li tipprovdi servizzi. Min-na?a ta' l-azzjonist, il-?las ta' l-ammonti me?tie?a g?a?-?ieda fil-kapital ma jirrappre?entax il-?las ta' korrispettiv i?da pjuttost l-investiment jew l-u?u ta' kapital. (13)

26. Min?abba l-fatt li r-rikorrenti – minkejja d-drittijiet tag?ha b?ala azzjonista jew so?ju – la hija direttament u lanqas indirettament involuta fil-?estjoni (14) tal-kumpanniji li fihom hija takkwista, i??omm jew tittrasferixxi interessi finanzjarji, l-attivitajiet tar-rikorrenti m'g?andhomx jitqiesu b?ala attività ekonomika.

27. Kien fis-sentenza Rompelman li l-Qorti tal-?ustizzja osservat g?all-ewwel darba li s-sistema ta' tnaqqis hija inti?a sabiex tne??i kompletament minn fuq in-negozjant il-pi? tal-VAT dovuta jew im?allsa fil-kuntest ta' l-attivitajiet ekonomi?i tieg?u kollha. G?alhekk, is-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud tiggarantixxi li l-attivitajiet ekonomi?i kollha, irrispettivament mill-g?anijiet u mir-ri?ultati tag?hom, bil-kundizzjoni i?da li l-imsemmija attivitajiet ikunu huma stess su??etti g?all-VAT, ji?u ntaxxati b'mod g?al kollox newtrali (il-prin?ipju tan-newtralità).(15)

28. Minn din il-kundizzjoni ta' l-a??ar jirri?ulta li, sabiex il-VAT tkun tista' titnaqqas, it-tran?azzjonijiet ta' input g?andu jkollhom rabta diretta u immedjata mat-tran?azzjonijiet ta' output li huma eli?ibbli g?al tnaqqis. Fis-sentenza *Investrand,* il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li "[i]d-dritt g?al tnaqqis tal-VAT imposta fuq l-akkwist ta' o??etti jew servizzi ta' input jippresupponi li l-ispejje? minfuqa g?all-akkwist tag?hom huma parti mill-elementi kostituttivi tal-prezz tat-tran?azzjonijiet intaxxati ta' output li jag?tu dritt g?al tnaqqis".(16)

29. Fil-punt 36 tas-sentenza Kretztechnik, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li "fid-dawl tal-fatt li,

minn na?a, il-?ru? ta' azzjonijiet huwa tran?azzjoni li ma taqax fil-kamp ta' applikazzjoni tas-Sitt Direttiva u li, min-na?a l-o?ra, din it-tran?azzjoni twettqet minn Kretztechnik bil-g?an li ssa??a? il-kapital tag?ha sabiex ittejjeb l-attività ekonomika tag?ha b'mod ?enerali, g?andu ji?i kkunsidrat li l-ispejje? tal-prestazzjonijiet miksuba minn din il-kumpannija fil-kuntest tat-tran?azzjoni kkon?ernata jag?mlu parti mill-ispejje? ?enerali tag?ha u huma, b?ala tali, komponenti tal-prezz tal-prodotti tag?ha. Fil-fatt, prestazzjonijiet b?al dawn g?andhom rabta diretta u immedjata ma' l-attività ekonomika kollha tal-persuna taxxabbli".(17)

30. Il-Qorti tal-?ustizzja kompliet billi dde?idiet, fil-punt 37 ta' dik is-sentenza, li "[m]inn dan isegwi li, skond l-Artikolu 17(1) u (2) tas-Sitt Direttiva, Kretztechnik g?andha dritt g?al tnaqqis tal-VAT kollha li kienet imposta fuq l-ispejje? inkorsi minn din il-kumpannija g?ad-diversi prestazzjonijiet li hija kisbet fil-kuntest tal-?ru? ta' azzjonijiet li hija g?amlet, bil-kundizzjoni madankollu li t-tran?azzjonijiet kollha mwettqa minn din il-kumpannija fil-kuntest ta' l-attività ekonomika tag?ha jikkostitwixxu tran?azzjonijiet intaxxati. Fil-fatt, jekk persuna taxxabbli twettaq kemm tran?azzjonijiet eli?ibbli g?al tnaqqis u kemm tran?azzjonijiet li mhumiex eli?ibbli, hija tista', skond l-ewwel sub-paragrafu ta' l-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, tnaqqas biss dik il-parti tal-VAT li hija proporzjonali g?all-ammont li jirrigwarda t-tran?azzjonijiet ta' qabel". (18)

31. Jien naqbel mal-qorti tar-rinviju, mal-Gvern ?ermani? u mal-Kummissjoni li s-sitwazzjoni tar-rikorrenti qajla hija komparabbli mas-sitwazzjoni fis-sentenza Kretztechnik, fejn il-kumpannija kkon?ernata kienet twettaq biss tran?azzjonijiet ta' output intaxxati. (19)

32. Fil-kaw?a pre?enti, il-Kummissjoni ?ustament tindika li, safejn ir-rikorrenti takkwista, i??omm u tittrasferixxi interessi finanzjarji jew drittijiet o?ra ming?ajr, madanakollu, l-intenzjoni li twettaq sistematikament servizz bi ?las, l-attività tag?ha mhijiex wa?da ta' natura ekonomika u g?alhekk mhijiex taxxabbli. Safejn il-VAT ma tistax titnaqqas fir-rigward ta' din l-attività, min?abba li mhijiex ta' natura ekonomika u ma taqax ta?t il-portata tal-VAT, it-tnaqqis tat-taxxa huwa esklu?, iktar u iktar peress li l-attività mwettqa permezz ta' dawn l-ispejje? mhijiex milquta mis-sistema tal-VAT. Sa dan il-punt, l-ispejje? inkorsi fil-kuntest tal-?ru? ta' l-azzjonijiet u ta' l-ishma ta?iti atipi?i m'g?andhomx jitqiesu b?ala spejje? ?enerali jew b?ala element komponenti tal-prezz, b'rabta diretta u immedjata ma' l-attività ekonomika kollha tar-rikorrenti u li g?alhekk jistg?u jitnaqqsu.

33. Minn dan isegwi li t-tnaqqis tat-taxxa ta' l-input fuq il-ispejje? marbuta mal-?ru? ta' interessi finanzjarji mhuwiex ?ustifikat sakemm il-kapital akkwistat b'dan il-mod ma ji?ix allokat g?all-attività ekonomika tar-rikorrenti. Madanakollu, l-ispejje? marbuta mal-?rug ta' azzjonijiet jew ta' ishma ta?iti atipi?i u attribwibbli g?all-attività mhux ekonomika tar-rikorrenti (ji?ifieri, l-akkwist, i?-?amma u l-bejg? min-na?a tag?ha ta' interessi f'impri?i o?ra) ma jintitolawx lir-rikorrenti g?al tnaqqis tat-taxxa.

34. Tabil?aqq, kif ?ie rrilevat mill-qorti tar-rinviju, bil-kontra tas-sitwazzjoni fis-sentenza Kretztechnik, ir-rikorrenti ma twettaqx attività ta' produzzjoni. Minn dan isegwi li l-ispejje? konnessi mal-?ru? ta' l-azzjonijiet tag?ha ma kinux spejje? ?enerali li kellhom effett *biss* fil-kuntest ta' l-attività ekonomika tag?ha.

35. G?all-kuntrarju, kif jidher ?ar minn dak li g?adu kemm intqal, l-ispejje? tar-rikorrenti kellhom – g?all-inqas parti minnhom – effett ukoll fuq l-attività mhux ekonomika tag?ha. Hawnhekk g?andu jing?ad li mill-ordni ta' rinviju, kif ukoll mill-osservazzjonijiet tal-partijiet, jirri?ulta b'mod ?ar li dan l-a??ar fatt mhuwiex ikkontestat mill-partijiet.

36. Kif fakkart hawn fuq, fis-sentenza Kretztechnik, il-Qorti tal-?ustizzja ?iedet b'enfa?i li persuna taxxabbli li twettaq kemm tran?azzjonijiet li fir-rigward tag?hom il-VAT tista' titnaqqas u kemm tran?azzjonijiet li fir-rigward tag?hom din it-taxxa ma tistax titnaqqas tista', ta?t l-ewwel sub-paragrafu ta' l-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, tnaqqas biss dak il-proporzjon tal-VAT li huwa

attribwibbli g?at-tran?azzjonijiet ta’ l-ewwel.(20)

37. Minn dan ikolli nikkonkludi li l-ispejje? marbuta mal-?ru? ta’ azzjonijiet u ta’ ishma ta?iti atipi?i mir-rikorrenti ma jistg?ux jitqiesu b?ala spejje? li jiffurmaw parti mill-ispejje? ?enerali tag?ha u li, b?ala tali, huma element komponenti tal-prezz tal-prodotti tag?ha, b’rabta diretta u immedjata ma’ l-attività totali tar-rikorrenti.(21)

38. G?aldaqstant, meta persuna taxxabbli twettaq fl-istess ?in attività ekonomika u attività mhux ekonomika, it-tnaqqis tal-VAT fuq l-ispejje? marbuta mal-?ru? ta’ azzjonijiet u ta’ ishma ta?iti atipi?i huwa permess biss safejn dawn l-ispejje? jistg?u ?ustament ji?u attribwiti g?all-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli fis-sens ta’ l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva.

2. It-tieni domanda

39. Fid-dawl tar-risposta proposta g?all-ewwel domanda, huwa me?tie? ukoll li ti?i kkunsidrata t-tieni domanda, li essenzjalment g?andha x’taqsam mal-metodu ta’ kif it-taxxa ta’ l-input g?andha ti?i mqassma bejn l-attivitajiet ekonomi?i u mhux ekonomi?i tar-rikorrenti (u jekk l-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva g?andux ji?i applikat *mutatis mutandis* g?al dan it-tqassim).

40. G?andu jing?ad li l-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva jkopri tran?azzjonijiet li fir-rigward tag?hom il-VAT tista’ ti?i mnaqqsa (tran?azzjonijiet taxxabbli mhux e?entati) u tran?azzjonijiet li fir-rigward tag?hom il-VAT ma tistax ti?i mnaqqsa (tran?azzjonijiet taxxabbli e?entati). Mis-sentenzi *Sofitam*, *Floridienne u Berginvest*, *Cibo Participations* u *EDM* jista’ ji?i konklu? li tran?azzjonijiet li ma jaqg?ux ta?t is-Sitt Direttiva g?andhom ji?u esklu?i mill-kalkolu tal-proporzjon imnaqqas li ssir referenza g?alih fl-Artikoli 17 u 19 tas-Sitt Direttiva.(22)

41. Madanakollu, la l-Artikolu 17 u lanqas l-Artikolu 19 – u lanqas, barra minn hekk, is-Sitt Direttiva *per se* – ma fihom xi dispo?izzjoni dwar il-metodi jew il-kriterji li g?andhom jintu?aw mill-Istati Membri meta jaqsmu t-taxxa ta’ l-input bejn l-attivitajiet ekonomi?i u l-attivitajiet mhux ekonomi?i.

42. Fid-dawl ta’ dan is-silenzju min-na?a tal-le?i?latur Komunitarju, intenzjonat jew le, jiena nikkunsidra li l-Qorti tal-?ustizzja ma tistax i??id, mat-test tas-Sitt Direttiva, kundizzjonijiet spe?ifi?i fir-rigward tat-tqassim tal-VAT ta’ l-input bejn attivitajiet ekonomi?i u mhux ekonomi?i. Ma na?sibx li jkun xieraq, kif ?ie argumentat b’mod partikolari mir-rikorrenti, li d-dispo?izzjonijiet tas-Sitt Direttiva ji?u applikati b’analo?ija jew *mutatis mutandis*.

43. G?aldaqstant, peress li s-Sitt Direttiva ma fiha ebda dispo?izzjoni fir-rigward tal-metodu kif it-taxxa ta’ l-input g?andha ti?i mqassma bejn attivitajiet ekonomi?i u mhux ekonomi?i, g?andu ji?i konklu? li din hija materja li taqa’ fid-diskrezzjoni ta’ l-Istati Membri.(23)

44. Madanakollu, jiena nixtieq nenfasizza li meta t-taxxa ta’ l-input ti?i mqassma bejn attivitajiet ekonomi?i u mhux ekonomi?i, id-diskrezzjoni ta’ l-Istati Membri mhijiex wa?da assoluta u dawn g?andhom jirrispettaw ?erti prin?ipji li jo?or?u mis-Sitt Direttiva kif interpretata fil-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja.

45. F’dan ir-rigward, g?andu jing?ad li f’kaw?a li kienet tikkon?erna qasam differenti (ji?ifieri, l-u?u ta’ proprjetà immobbli li kienet tifforma parti mill-attiv ta’ negozju g?al skopijiet privati) imma li kienet tinvolvi kwistjoni simili, wara li nnutat li “s-Sitt Direttiva ma fihiex l-indikazzjonijiet ne?essarji g?al definizzjoni uniformi u pre?i?a tar-regoli sabiex ji?i stabbilit l-ammont totali ta’ l-ispejje? ikkon?ernati”, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li “g?andu ji?i ammess li l-Istat Membri g?andhom ?ertu mar?ini ta’ diskrezzjoni f’dak li jikkon?erna dawn ir-regoli, sakemm huma ma jittraskurawx il-finalità u l-po?izzjoni tad-dispo?izzjoni in kwistjoni fl-istruttura tas-Sitt Direttiva”.(24)

46. Id-dritt g?al tnaqqis previst fl-Artikolu 17 *et seq*. tas-Sitt Direttiva huwa parti integrali mis-sistema tal-VAT u b?ala prin?ipju ma jistax ji?i llimitat. Il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet b’mod konsistenti li kwalunkwe limitazzjoni tad-dritt g?al tnaqqis taffettwa l-livell tal-pi? tat-taxxa u g?andha ti?i applikata bl-istess mod fl-Istati Membri kollha. (25)

47. Il-metodu u l-kriterji u?ati mill-Istati Membri g?at-tqassim g?andhom ikun tali li ji?guraw li l-g?anijiet tas-Sitt Direttiva ji?u rrispettati. G?aldaqstant, dawn m’g?andhomx imorru kontra l-prin?ipju tan-newtralità fiskali li fuqu hija bba?ata s-sistema komuni tal-VAT stabbilita mis-Sitt Direttiva u li jipprekludi li operaturi ekonomi?i li jwettqu l-istess tran?azzjonijiet ji?u ttrattati b’mod differenti f’dak li jirrigwarda l-?bir tal-VAT.(26)

IV – **Konklu?joni**

48. Jien g?alhekk ta’ l-opinjoni li l-Qorti tal-?ustizzja g?andha tag?ti r-risposti li ?ejjin g?ad-domandi mag?mula min-Niedersächsische Finanzgericht:

(1) Meta persuna taxxabbli twettaq fl-istess ?in attività ekonomika u attività mhux ekonomika, it-tnaqqis tat-taxxa ta’ l-input fuq l-ispejje? marbuta mal-?ru? ta’ azzjonijiet u ta’ ishma ta?iti huwa permess biss safejn dawn l-ispejje? jistg?u ?ustament ji?u attribwiti g?all-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli fis-sens ta’ l-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 77/388/KEE.

(2) Il-metodu tat-tqassim tat-taxxa ta’ l-input bejn attivitajiet ekonomi?i u attivitajiet mhux ekonomi?i jaqa’ fid-diskrezzjoni ta’ l-Istati Membri. Fl-e?er?izzju ta’ din id-diskrezzjoni, l-Istati Memmbri g?andhom ji?guraw, b’mod partikolari, li l-prin?ipju tan-newtralità fiskali ji?i rrispettat.

1 – Lingwa ori?inali: l-Ingli?.

2 – 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, iktar ’il quddiem “is-Sitt Direttiva”).

3 – L-Artikolu 17(5) jkompli billi jipprovdi: “Madanakollu, l-Istati Membri jistg?u: (a) jawtorizzaw lill-persuna taxxabbli biex tistabbilixxi proporzjon g?al kull settur tan-negozju [tag?ha], sakemm kontijiet separati huma mi?muma g?al kull settur; (b) i?ieg?lu [lil]l-persuna taxxabbli biex tiddetermina proporzjon g?al kull settur tan-negozju [tag?ha] u ??omm kontijiet separati g?al kull settur; (?) jawtorizzaw jew i?ieg?lu [lil]l-persuna taxxabbli biex tag?mel it-tnaqqis fuq il-ba?i ta’ l-u?u ta’ kollha jew parti mill-o??etti u s-servizzi; (d) jawtorizzaw [jew i?ieg?lu] lill-persuna taxxabbli […] tag?mel it-tnaqqis b’mod konformi mar-regola stabbilita fl-ewwel sub-paragrafu, fir-rigward ta’ l-o??etti u servizzi kollha u?ati g?al tran?azzjonijiet imsemmija hemmhekk; (e) jipprovdu li fejn it-taxxa fuq il-valur mi?jud li [ma tistax titnaqqas] mill-persuna taxxabbli hi insinifikanti, hi g?andha tkun trattata b?ala xejn”.

4 – BGBl 1979 I, p. 1953.

5 – Sentenza tas-26 ta’ Mejju 2005, C?465/03, ?abra p. I?4357.

6 – Ma na?sibx li huwa me?tie? li ssir distinzjoni bejn “attività ta’ negozju” u “attività ekonomika” g?all-iskopijiet tal-VAT. Fid-diskussjoni pre?enti jien ser nu?a biss it-terminu “attività ekonomika”, li huwa u?at mis-Sitt Direttiva.

7 – Ara s-sentenza tad-29 ta’ April 2004, EDM*,* C?77/01, ?abra p. I?4295, punt 47 u l-?urisprudenza hemmhekk i??itata. F’dan ir-rigward, ara wkoll is-sentenza Kretztechni*k*, i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 5, punt 18. Il-Qorti tal-?ustizzja kkonstatat ukoll li t-terminu “attivitajiet ekonomi?i” huwa ta’ natura o??ettiva, fis-sens li l-attività hija kkunsidrata *per se* u ming?ajr ma jittie?du in kunsiderazzjoni l-iskopijiet jew ir-ri?ultati tag?ha. Ara, *inter alia*, is-sentenza tal-21 ta’ Frar 2006, University of Huddersfield*,* C?223/03, ?abra p. I?1751, punt 47 u l-?urisprudenza ??itata.

8 – Ara s-sentenza tal-21 ta’ Ottubru 2004, Banque Bruxelles Lambert (BBL), C?8/03, ?abra p. I?10157, punt 38.

9 – Ara s-sentenza tas-26 ta’ ?unju 2006, KapHag*,* C?442/01, ?abra p. I?6851, punt 40.

10 – Ara, *inter alia*, is-sentenza BBL, i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 8, punti 36 sa 41 u l-?urisprudenza hemmhekk i??itata.

11 – Sentenza KapHag*,* i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 9, punt 43.

12 – Sentenza Kretztechnik, i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 5, punt 25.

13 – *Ibid*., punt 26.

14 – Ara, f’dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta’ Settembru 2001, Cibo Participations*,* C?16/00*,* ?abra p. I?6663.

15 – Sentenza ta’ l-14 ta’ Frar 1985, Rompelman, 268/83, ?abra p. 655, punt 19. Ara wkoll is-sentenza tat-22 ta’ Frar 2001, Abbey National*,* C?408/98, ?abra p. I?1361, punt 24 u l-?urisprudenza ??itata.

16 – Sentenza tat-8 ta’ Frar 2007, ?abra p. I-1315, C?435/05, punt 23 u l-?urisprudenza ??itata.

17 – Sentenza Kretztechnik, i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 5, u l-?urisprudenza hemmhekk i??itata.

18 – *Ibid*., u l-?urisprudenza ??itata.

19 – *Ibid*. Dan kien ifisser li f’dak il-ka? Kretztechnik kabbret il-kapital fil-kapa?ità tag?ha ta’ persuna taxxabbli li a?ixxiet b?ala tali. G?alhekk, il-VAT fuq it-tran?azzjonijiet ta’ input, attribwibbli b?ala spejje? ?enerali g?all-attività ekonomika kollha ta’ Kretztechnik, setg?et titnaqqas kompletament. Ara, fir-rigward ta’ kaw?a aktar re?enti de?i?a mill-Qorti tal-?ustizzja, Investrand, i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 16.

20 – Kretztechnik, i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 5, punt 37 u l-?urisprudenza hemmhekk i??itata.

21 – Ara Kretztechnik, *ibid*., punt 36.

22 – Sentenza tat-22 ta’ ?unju 1991, Sofitam*,* C?333/91*,* ?abra p. I?3513, punti 13 u 14; sentenza

ta' l-14 ta' Novembru 2000, Floridienne and Berginvest, C?142/99, ?abra p. I?9567, id-dispo?ittiv; sentenza Cibo Participations, i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 14, punt 44; u sentenza EDM, i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 7, punt 54. Fis-sentenza Floridienne u Berginvest, per e?empju, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-Artikolu 19 tas-Sitt Direttiva g?andu ji?i interpretat fis-sens li dan li ?ej g?andu ji?i esklu? mid-denominatur tal-frazzjoni u?ata biex ji?u kkalkulati l-proporzjonijiet li jistg?u jitnaqqsu: dividendi ta' azzjonijiet im?allsa minn kumpanniji sussidjarji lill-kumpannija holding tag?hom li tkun persuna taxxabbli fir-rigward ta' attivitajiet o?ra u li tipprovdi servizzi ta' ?estjoni lil dawn il-kumpanniji sussidjarji.

23 – Nista' ninnota hawnhekk li f'Cibo Participations, il-Kummissjoni kienet di?à rrilevat fis-sottomissjonijiet tag?ha li peress li l-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva m'g?andu l-ebda dispo?izzjoni fir-rigward ta' tran?azzjonijiet li jo?or?u minn attività ekonomika li ma taqax fil-portata tad-direttiva, huma l-Istati Membri li g?andhom jistabbilixxu l-metodu li bih it-tnaqqis ji?i pprojbit. Ara l-konklu?jonijiet ta' l-Avukat ?enerali Stix-Hackl f'Cibo Participations, i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 14, punt 31.

24 – Ara, f'dan is-sens, is-sentenza ta' l-14 ta' Settembru 2006, Wollny, C?72/05, ?abra p. I?8297, punt 28. Ara wkoll is-sentenza ta' l-1 ta' Frar 1977 Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, ?abra p. 113, punti 16 u 17.

25 – Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-15 ta' Frar 1996. BP Soupergaz, C?62/93, ?abra p. I?1883, punt 18 u l-?urisprudenza ??itata. Ara wkoll it-12 il-premessa fil-preambolu g?as-Sitt Direttiva.

26 – Ara wkoll is-sentenza tas-16 ta' Settembru 2004, Cimber Air, C-382/02, ?abra p. I-8379, punti 23 u 24, u s-sentenza tat-8 ta' Di?embru 2005, Jyske Finans, C-280/04, ?abra p. I-10683, punt 39.