Downloaded via the EU tax law app / web

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

WATHELET

ippre?entati fit-30 ta’ Mejju 2013 (1)

Kaw?a C?622/11

Staatssecretaris van Financiën

vs

Pactor Vastgoed BV

[talba g?al de?i?joni preliminari mressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (il-Pajji?i l-Baxxi)]

“Sitt Direttiva tal-VAT — Artikolu 20 — Dritt g?al tnaqqis — A??ustament tat-tnaqqis — Kunsinna ta’ proprjetà immobbli minn fornitur lil kumpannija tal-immobbli — Irkupru tal-VAT dovuta wara l-a??ustament ta’ tnaqqis minn persuna taxxabbli differenti minn dik li tkun inizjalment g?amlet dak it-tnaqqis u li tkun estranea g?at-tran?azzjoni ntaxxata li tkun tat lok g?al dan l-istess tnaqqis”

Werrej

I – Il-kuntest ?uridiku

A – Id-dritt tal-Unjoni

B – Id-dritt Olandi?

II – Il-kaw?a prin?ipali u d-domanda preliminari

III – L-anali?i

A – Id-dubji dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 12a tal-Li?i

B – Sinte?i tal-argumenti tal-partijiet

C – Evalwazzjoni

1. Osservazzjonijiet preliminari

2. L-Artikolu 12a tal-Li?i u s-Sitt Direttiva

a) L-argument prin?ipali tal-Gvern Olandi?

i) Fuq l-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva

ii) Fuq l-Artikolu 21 tas-Sitt Direttiva

iii) Fuq il-kun?ett ta' "pro?eduri" u?at fl-Artikoli 13 u 20 tas-Sitt Direttiva

b) Argumenti o?rajn imqajma mill-partijiet

i) L-ewwel argument

ii) It-tieni argument

iii) It-tielet argument

iv) Ir-raba' argument

v) Il-?ames argument

3. L-Artikolu 12a tal-Li?i u d-De?i?joni 88/498

IV – Konklu?joni

1. Din it-talba g?al de?i?joni preliminari, imressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (Qorti Suprema) (il-Pajji?i l-Baxxi), tirrigwarda l-interpretazzjoni li g?andha ting?ata lill-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE (2) u tikkon?erna, essenzjalment, il-kwistjoni jekk l-a??ustament ta' tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (iktar 'il quddiem il-"VAT") jistax ji?i impost fuq operatur ekonomiku li ma jkunx il-persuna taxxabbli li tkun inizjalment g?amlet dan it-tnaqqis u li jkun estranju g?at-tran?azzjoni ntaxxata li tkun tat lok g?al dan l-istess tnaqqis.

2. Din il-kwistjoni qamet, fil-kaw?a prin?ipali, bejn l-iStaatssecretaris van Financiën (is-Segretarju tal-Istat g?all-Finanzi, iktar 'il quddiem l-"iStaatssecretaris") u Pactor Vastgoed BV, li kontriha ?ie impost dan l-a??ustament.

I – **Il-kuntest ?uridiku**

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

3. L-Artikolu 13(B) tas-Sitt Direttiva, intitolat "E?enzjonijet fit-territorju tal-pajji?", jipprovdi:

"Ming?ajr pre?udizzju g?al disposizzjonijet o?ra tal-[Unjoni], l-Istati Membri g?andhom je?entaw li ?ej ta?t il-kondizzjonijet li huma g?andhom jistabbilixxu g?all-iskopijiet biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ?ara ta' l-e?enzjonijet u tal-prevenzjoni ta' kwalunkwe e?enzjoni possibbli, evitar u abbu?:

[...]

g) il-provvista ta' bini jew partijiet minnhom, u ta' l-art li fuqha huma qieg?din, kif deskritti fl-Artikolu 4(3)(a);

[...]"

4. Skont l-Artikolu 13(C) tas-Sitt Direttiva:

"L-Istati Membri jistg?u i?allu lil min i?allas t-taxxa dritt g?al g?a?la g?al tassazzjoni f'ka?ijiet ta':

[...]

b) it-transazzjonijet koperti f'B (d) (g) u (h) fuq.

L-Istati Membri jistg?u jirristrin?u l-iskop ta' dan id-dritt u g?andhom jiffissaw id-dettalji ta' l-u?u tieg?u."

5. L-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva, intitolat "Ori?ini u skop tad-dritt li tnaqqas", jipprovdi dan li ?ej:

"1. Id-dritt li tnaqqas g?andu jqum fl-istess ?in meta t-taxxa mnaqqsa ssir taxxabbli.

2. Sa kemm l-o??etti u s-servizzi huma u?ati g?all-iskopijiet fuq it-transazzjoni taxxabbli tieg?u [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 lilu [lilha] minn persuna taxxabbli o?ra;

[…]".

6. L-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva jipprovdi dan li ?ej:

"1. It-tnaqqis inizzjali g?andu jkun a??ustat b'mod konformi mal-pro?eduri stabbiliti mill-Istati Membri b'mod partikolari:

a) fejn it-tnaqqis jkun og?la jew inqas minn dak li g?alih l-persuna taxxabbli hi ntitolata;

b) fejn wara li jsir il-prospett xi tibdil isir fil-fatturi u?ati biex jiddeterminaw l-ammont li g?andu jitnaqqas, b'mod partikolari fejn ix-xirjiet huma kan?ellati jew ro?s fil-prezz hu miksub; madanakollu, a??ustamenti m'g?andhomx isiru fil-ka?ijiet ta' transazzjonijiet li jibqg?u totalment jew parzjalment mhux im?allsa u distrutti, telf jew serq tal-proprjetà verament ippruvati jew ikkonfermati, lanqas fil-ka? ta' applikazzjonijiet g?all-iskopijiet ta' g?oti ta' regali ta' valur ?g?ir u ta' l-g?oti ta' kampjuni spe?ifikati fl-Artikolu 5(6). Madanakollu, Stati Membri jistg?u je?tie?u a??ustamenti fil-ka?ijiet ta' transazzjonjiet li jibqg?u totalment jew parzjalment mhux im?allsa u ta' serq.

[...]

3. Fil-ka? ta' provvista matul il-perjodu ta' l-a??ustament l-o??etti kapitali g?andhom jkunu meqjusa b?ala li huma xorta kienu applikati g?all-u?u tan-negozju minn persuna taxxabbli sa l-iskadenza tal-perjodu ta' l-a??ustament. It-tali attivitajiet kummer?jali huma pre?unti li kienu kompletament intaxxati f'ka?i meta l-wasla ta' l-imsemmija o??etti hi ntaxxata; huma huma pre?unti li jkunu kompletament e?enti meta l-wasla hi e?entata. L-a??ustament g?andu jsir darba biss g?all-perjodu s?i? ta l-a??ustament li g?ad irid ji?i kopert.

Madanakollu, fil-ka? ta' l-a??ar, l-Istati Membri jistg?u jirrinunzjaw l-?tie?a g?all-a??ustament sa kemm ix-xerrej hu persuna taxxabbli li ju?a' l-o??etti kapitali in kwistjoni biss g?at-transazzjonijiet li g?alihom [il-VAT] [t]ista' [t]itnaqqas.

4. G?all-iskopijiet ta' l-applikazzjoni tad-disposizzjonijiet ta' paragrafi 2 u 3, l-Istati Membri jistg?u:

[...]

– jaddottaw k[w]alunkwe mi?uri xierqa bil-?sieb li jassiguraw li l-a??ustament ma jinvolvix kwalunkwe vanta?? mhux ?ustifikat,

– jippermett[u] simplifikazzjonijet amministrattivi.

[...]"

7. L-Artikolu 21 tas-Sitt Direttiva, intitolat "Persuni responsabbli biex i?allsu t-taxxa lill-awtoritajiet", jipprovdi:

"Li ?ejjin g?andhom ikunu responsabbli biex i?allsu l-[VAT]:

1. ta?t is-sistema interna:

a) persuni taxxabbli li jwettqu transazzjonijet taxxabbli barra dawk msemmija fl-Artikolu 9(2)(e) u mwettqa minn persuna residenti barra. Meta t-transazzjoni taxxabbli hi effetwata minn persuna taxxabbli residenti barra Stati Membri jistg?u jaddottaw arran?amenti fejn it-taxxa hi pagabbli minn xi ?add flok il-persuna taxxabbli li toqg?od barra. *Inter alia* rappre?entant tat-taxxa jew persuna o?ra li g?aliha t-transazzjoni taxxabbli tkun twettqet tista' tkun tag?milha b?ala din il-persuna. L-Istati Membri jistg?u ukoll jipprovdu biex xi ?add ie?or flok il-persuna taxxabbli g?andu jkun mi?mum responsabbli g?all-?las tat-taxxa;

b) persuni g?al min is-servizzi koperti minn l-Artikolu 9(2)(e) huma fornuti u mwettqa minn persuna taxxabbli residenti barra. Madanakollu, Stati Membri jistg?u je?tie?u li l-fornitur tas-servizzi jkun in solidum responsabbli g?all-?las tat-taxxa;

c) kwalunkwe persuna li ssemmi [il-VAT] fuq fattura jew dokument ie?or li jservi b?ala fattura;

2. fuq l-importazzjoni: il-persuna jew persuni nominati jew a??ettati li huma responsabbli mill-Istati Membri li fihom l-o??etti huma importati."

8. Skont l-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva:

"Il-Kunsill, ja?ixxi b'mod unanimu fuq proposta mill-Kummissjoni, jista' jawtorizza kwalunwe Stat Membru biex jintrodu?i mi?uri spe?jali g?al deroga mid-disposizzjonijiet ta' din id-Direttiva, biex tissimplifika l-pro?edura g?all-?bir tat-taxxa jew biex i?ommu ?ertu tipi ta' eva?joni tat-taxxa jew evitar. Mi?uri inti?i biex jissimplifikaw il-pro?edura g?all-?bir tat-taxxa, ?lief g?al ?a?a negli?ibbli, tista' ma taffettwax [ma jistg?ux jaffettwaw] l-ammont ta' taxxa dovuta fl-istadju finali tat-taxxa."

9. L-Artikolu 1 tad-De?i?joni tal-Kunsill 88/498/KEE, tad-19 ta' Lulju 1988 (3), adottata fuq il-ba?i tal-imsemmi Artikolu 27(1), jipprovdi li, fir-rigward tat-tran?azzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 13(B)(g) u (h) tas-Sitt Direttiva, ir-Renju Olandi? huwa, b'deroga mill-Artikolu 21(1)(a) ta' din id-direttiva, awtorizzat japplika, fil-kuntest tar-regola dwar l-g?a?la fir-rigward tat-tassazzjoni prevista fl-imsemmi Artikolu 13(C)(b), dispo?izzjoni li tidentifika lill-akkwirent b?ala l-persuna responsabbli g?all-?las tal-VAT (4).

B – *Id-dritt Olandi?*

10. L-Artikolu 11 tal-li?i tal-1968 dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? (5) (iktar 'il quddiem "il-Li?i")

jipprovdi:

“1. Ta?t il-kundizzjonijiet stabbiliti permezz ta’ mi?ura ?enerali tal-amministrazzjoni, huma e?enti mit-taxxa:

a) il-kunsinni ta’ proprjetà immobbli u d-drittijiet fuq din il-proprjetà, ?lief:

1) il-kunsinna ta’ bini jew parti minnu u tal-art li jinsab fuqha, qabel l-ewwel okkupazzjoni, jew sa massimu ta’ sentejn wara l-ewwel okkupazzjoni, kif ukoll il-kunsinna ta’ art g?all-bini;

2) il-kunsinni, g?ajr il-kunsinni previsti fil-punt 1, lil persuni li ju?aw il-proprjetà immobbli g?al skop li jwassal g?al dritt totali jew kwa?i totali ta’ tnaqqis mit-taxxa skont l-Artikolu 15, bil-kundizzjoni li l-imprenditur li jag?mel il-kunsinna u dak li g?alih issir ikunu g?a?lu dan, skont l-att notarili tal-kunsinna, jew ikunu flimkien g?amlu talba lill-Ispettur f’dan is-sens u bil-kundizzjoni li dawn josservaw il-kundizzjonijiet stabbiliti minn digriet ministerjali;

[...]”

11. Skont l-Artikolu 12(1) tal-Li?i:

“It-taxxa tin?abar ming?and l-imprenditur li jwettaq il-kunsinna jew li jipprovdi s-servizz.”

12. L-Artikolu 12a tal-Li?i jipprovdi:

“Jekk isir u?u abbu?iv mill-e??ezzjoni prevista fl-Artikolu 11(1)(a)(2), min?abba li l-persuna li lilha tkun saret il-kunsinna ma tu?ax l-immobbli g?all-finijiet li g?alihom ikun je?isti dritt g?al tnaqqis s?i? jew kwa?i s?i? skont l-Artikolu 15, it-taxxa mnaqqsa, skont l-Artikolu 15, fir-rigward ta’ din il-kunsinna, minn min ikun g?amel il-kunsinna, g?andha tkun is-su??ett ta’ a??ustament impost fuq il-persuna li lilha tkun saret il-kunsinna.”

II – **Il-kaw?a prin?ipali u d-domanda preliminari**

13. Pactor Vastgoed hija kumpannija attiva b’mod partikolari fis-settur tal-proprjetà immobbli u b’hekk hija persuna su??etta g?all-VAT fis-sens tal-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva.

14. Din il-kumpannija kienet is-su??ett ta’ a??ustament tal-VAT fir-rigward tal-perijodu bejn l-1 ta’ Jannar u l-31 ta’ Di?embru 2000. Wara lment, l-ammont ta’ dan l-a??ustament ?ie kkonfermat permezz ta’ de?i?joni tal-Ispettur tat-taxxa. Ir-Rechtbank te ‘s-Gravenhage (qorti ta?-?ona amministrattiva ta’ Den Haag) ?a?det ir-rikors ippre?entat kontra din id-de?i?joni. Pactor Vastgoed appellat minn din is-sentenza quddiem il-Gerechtshof te ‘s-Gravenhage (Qorti tal-Appell ta’ Den Haag). Il-Gerechtshof te ‘s-Gravenhage annullat is-sentenza tar-Rechtbank te ‘s-Gravenhage, iddikjarat b?ala fondat ir-rikors ippre?entat quddiem din tal-a??ar kontra d-de?i?joni tal-Ispettur tat-taxxa u annullat din id-de?i?joni kif ukoll l-avvi? ta’ a??ustament. L-iStaatssecretaris g?alhekk ippre?enta appell ta’ kassazzjoni quddiem il-qorti tar-rinviju kontra s-sentenza tal-Gerechtshof te ‘s-Gravenhage.

15. Mill-pro?ess ippre?entat quddiem il-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li tliet tran?azzjonijiet wasslu g?al dan ir-rinviju g?al de?i?joni preliminari.

16. Fl-ewwel lok, tran?azzjoni li tikkonsisti fil-bejg?, numru ta’ snin qabel is-sena 2000, ta’ proprjetà immobbli minn proprjetarju (iktar ’il quddiem il-“persuna taxxabbli 1”) lil fornitur (iktar ’il quddiem il-“persuna taxxabbli 2”). Peress li l-partijiet g?a?lu li ji?u ntaxxati, il-persuna taxxabbli 2 ippro?ediet g?at-tnaqqis tal-VAT li kienet ?iet iffatturata lilha.

17. Fit-tieni lok, tran?azzjoni li tikkonsisti fil-kunsinna, fil-5 ta’ Jannar 2000, mill-persuna taxxabbli 2 tal-istess proprjetà immobbli lil Pactor Vastgoed (“il-persuna taxxabbli 3”), li, bi ftehim mal-fornitur, g?a?let ukoll li ti?i ntaxxata fuq din il-kunsinna. Kif je?tie? l-Artikolu 11(1)(a)(2) tal-Li?i, Pactor Vastgoed iddikjarat, f’din l-okka?joni, li hija kienet ser tu?a din il-proprjetà immobbli sabiex tipprovdi servizzi li jag?tu dritt totali jew kwa?i totali g?al tnaqqis, restrizzjoni mag?rufa b?ala l-“kriterju tad-90 %”. Madankollu, sa mix-xahar ta’ April 2000, Pactor Vastgoed kriet din il-proprjetà b’e?enzjoni mill-VAT.

18. Fit-tielet u l-a??ar lok, tran?azzjoni li tikkonsisti fil-bejg?, fil-bidu ta’ Lulju 2000, minn Pactor Vastgoed ta’ din l-istess proprjetà lil terz, u dan ukoll b’e?enzjoni mill-VAT.

19. L-Ispettur tat-taxxa kien tal-fehma li Pactor Vastgoed, b’hekk, ma rrispettatx il-kundizzjoni marbuta mal-g?a?la, li kienet te?tie? u?u ntaxxat tal-proprjetà immobbli. B’hekk, il-kunsinna lil Pactor Vastgoed kien imissha ?iet e?entata mill-VAT (6).

20. Dejjem skont l-Ispettur tat-taxxa, kellu ji?i applikat l-Artikolu 12a tal-Li?i. Kien fuq il-ba?i ta’ dan l-artikolu li huwa impona l-a??ustament fuq il-persuna taxxabbli 3 billi kkalkola dan l-a??ustament fuq il-ba?i tal-ammont ta’ VAT li fir-rigward tieg?u l-persuna taxxabbli 2 kienet pre?edentement naqqset, meta akkwistat il-proprjetà immobbli ming?and il-persuna taxxabbli 1, ammont li, peress li kienet involuta kunsinna li kien imissha ?iet e?entata, kellu ji?i a??ustat (7).

21. Fir-rigward tat-tran?azzjoni bejn il-persuni taxxabbli 2 u 3, l-Ispettur tat-taxxa kkunsidra li, b’effett retroattiv mill-5 ta’ Jannar 2000, il-proprjetà immobbli kienet ?iet ikkunsinnata lil Pactor Vastgoed b’e?enzjoni mill-VAT u li, b?ala konsegwenza, it-taxxa applikata fuq din il-kunsinna kif ukoll it-tnaqqis kellhom ji?u annullati, sitwazzjoni din li, skont il-Gvern Olandi?, ma kellha ebda konsegwenza materjali g?al Pactor Vastgoed. Effettivament, din tal-a??ar 3 kellha tannulla kemm il-VAT im?allsa indebitament kif ukoll it-tnaqqis li sar indebitament.

22. Barra minn hekk, il-VAT imnaqqsa qabel mill-persuna taxxabbli 2 kellha wkoll ti?i a??ustata g?as-snin li jifdal ta’ u?u e?enti. Meta saret il-kunsinna lill-persuna taxxabbli 3, kien effettivament ?ie pre?unt li l-proprjetà immobbli kienet ser tkompli tintu?a g?al u?u su??ett g?at-taxxa, b’tali mod li l-VAT imnaqqsa qabel setg?et tin?amm g?all-perijodu ta’ a??ustament li kien fadal.

23. Hija din il-VAT a??ustata, f’ammont ta’ mhux inqas minn EUR 295 820, li kienet is-su??ett tal-a??ustament impost fuq Pactor Vastgoed mill-Ispettur tat-taxxa.

24. Kif huwa indikat fil-punt 14 ta’ dawn il-konklu?jonijiet, il-Gerechtshof te ‘s-Gravenhage annullat is-sentenza tar-Rechtbank te ‘s-Gravenhage li kienet ikkonfermat id-de?i?joni tal-Ispettur tat-taxxa. Fil-kuntest tal-appell ta’ kassazzjoni li ?ie ppre?entat mill-iStaatssecretaris kontra s-sentenza tal-Gerechtshof te ‘s-Gravenhage quddiem il-qorti tar-rinviju, Pactor Vastgoed argumentat li l-VAT a??ustata ma kienx imissha n?abret ming?andha i?da ming?and il-fornitur. Hija targumenta li l-Artikolu 12a tal-Li?i, li fuqu huwa bba?at il-?bir tal-VAT a??ustata ming?andha, imur kontra s-Sitt Direttiva.

25. G?all-kuntrarju, l-iStaatssecretaris argumenta li l-Gerechtshof te ‘s-Gravenhage ikkommettiet ?ball ta’ li?i meta dde?idiet li l-Artikolu 12a tal-Li?i ma setax iservi b?ala ba?i sabiex ji?i impost fuq l-akkwirent ta’ proprjetà immobbli (il-persuna taxxabbli 3) l-a??ustament ta’ ammont ta’ VAT li fir-rigward tieg?u l-persuna taxxabbli 2 kienet ibbenefikat minn tnaqqis, sussegwentement g?al akkwist pre?edenti ming?and il-persuna taxxabbli 1.

26. F’dawn i?-?irkustanzi, il-Hoge Raad der Nederlanden idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel id-domanda preliminari li ?ejja lill-Qorti tal-?ustizzja:

“Is-Sitt Direttiva tippermetti li, f’ka? fejn it-tnaqqis tal-VAT applikat inizjalment b’mod konformi mal-Artikolu 20 tag?ha ji?i a??ustat fis-sens li l-ammont tat-tnaqqis ikollu ji?i totalment jew parzjalment irrimborsat, dan l-ammont jing?ata lil [ji?i impost fuq] persuna differenti mill-persuna taxxabbli li tkun applikat it-tnaqqis fil-passat, b’mod partikolari [...] lil [fuq] dik il-persuna li lilha tkun ?iet ittrasferita [ikkunsinnata] proprjetà immobbli mill-persuna taxxabbli?”

27. ?ew ippre?entati osservazzjonijiet bil-miktub minn Pactor Vastgoed, mill-Gvern Olandi?, l-Irlanda u mill-Gvern Finlandi?, kif ukoll mill-Kummissjoni. Matul is-seduta li saret fit-18 ta’ April 2013, dawn il-partijiet kollha ?lief il-Gvern Finlandi? ittrattaw oralment.

III – **L-anali?i**

A – *Id-dubji dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 12a tal-Li?i*

28. Qabel ma ji?u indirizzati l-argumenti tal-partijiet, g?andu ji?i enfasizzat li, kif jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju, tqajmu xi dubji fil-Pajji?i l-Baxxi dwar il-kwistjoni jekk l-Artikolu 12a tal-Li?i jistax iservi jew le b?ala ba?i sabiex ji?i rkuprat ammont ta’ VAT a??ustat ming?and l-akkwirent ta’ proprjetà immobbli meta l-fornitur ta’ din il-proprjetà jkun ibbenefika minn tnaqqis tal-VAT.

29. Kemm fil-fehma tal-avukat ?enerali fil-kaw?a prin?ipali kif ukoll fil-fehma tal-qorti tar-rinviju nfisha, l-objjettiv tal-Artikolu 12a tal-Li?i ma jo?ro?x b’mod ?ar mit-test innifsu ta’ din id-dispo?izzjoni (8). Il-Kummissjoni tmur sa?ansitra pass ’il quddiem peress li hija tiddikjara apertament li ma tifhimx is-sens ta’ din id-dispo?izzjoni.

30. Effettivament, jekk wie?ed jaqra t-test tal-Artikolu 12a tal-Li?i, il-kliem “it-taxxa mnaqqsa [...] [(9)] fir-rigward ta’ din il-kunsinna, minn min ikun g?amel il-kunsinna” jirrigwarda l-kunsinna mill-persuna taxxabbli 1 (il-bejjieg?) lill-persuna taxxabbli 2 (il-fornitur).

31. Konsegwentement, skont it-test tal-Li?i nfisha, l-“a??ustament impost fuq il-persuna li lilha tkun saret il-kunsinna” ne?essarjament jirrigwarda lill-persuna taxxabbli 2.

32. Minn dan isegwi li l-kunsinna inkwistjoni fil-prin?ipju ma tistax tkun dik tal-persuna taxxabbli 2 lill-persuna taxxabbli 3 g?aliex, fuq din il-kunsinna, il-persuna taxxabbli 2 ma g?andha xejn xi tnaqqas.

33. B’hekk it-test tal-Artikolu 12a tal-Li?i g?andu ji?i interpretat b’mod wiesa’ ?afna – kif jag?mel il-Gvern Olandi? (10) – sabiex tintla?aq il-konklu?joni li dan japplika g?all-persuna taxxabbli 3.

34. Skont il-qorti tar-rinviju (11), it-test tal-Artikolu 12a tal-Li?i jista’ effettivament i?alli mar?ni bi??ejjed sabiex, b’mod konformi mal-objjettiv ta’ din id-dispo?izzjoni, il-kliem “it-taxxa mnaqqsa […],fir-rigward ta’ din il-kunsinna, minn min ikun g?amel il-kunsinna”, jirrigwarda ammont ta’ VAT li jkun tnaqqas qabel mill-persuna taxxabbli li tkun wettqet il-kunsinna sussegwenti, ammont li g?andu ji?i a??ustat g?aliex, meta ti?i kkunsidrata *a posteriori*, din il-kunsinna fir-realtà kienet e?entata mill-VAT, u dan min?abba l-fatt li sussegwentement irri?ulta li l-kundizzjoni imposta mil-Li?i (12) ma kinitx ?iet osservata. Kien g?alhekk min?abba l-kunsinna bejn il-persuna taxxabbli 2 u l-persuna taxxabbli 3 fil-kaw?a ine?ami li – min?abba li l-bejjieg? u x-xerrej g?a?lu kunsinna su??etta g?all-VAT – li l-imprenditur li g?amel il-kunsinna bbenefika minn tnaqqis ?ejjed ta’ VAT (u dan minkejja li dan irri?ulta mill-fatt li dan l-imprenditur kien g?a?el mal-fornitur tieg?u l-impo?izzjoni tal-VAT g?al kunsinna pre?edenti).

35. B’mod ?ar, hija l-qorti tar-rinviju, peress li g?andha kompetenza esklu?iva sabiex tinterpreta d-dritt intern, li g?andha tinterpreta l-Artikolu 12a tal-Li?i (fid-dawl tal-elementi pprovduti mill-Qorti tal-?ustizzja f’din il-kaw?a).

36. Fi kwalunkwe ka?, ser ne?amina d-domanda li saret mill-qorti tar-rinviju fuq il-premessa li l-Artikolu 12a tal-Li?i jippermetti l-interpretazzjoni mog?tija mill-awtorità fiskali Olandi?a.

B – *Sinte?i tal-argumenti tal-partijiet*

37. Pactor Vastgoed issostni li s-Sitt Direttiva ma tippermettix lill-Istati Membri, bl-awtorizzazzjoni tal-Kunsill jew ming?ajrha, li, f’ka? b?al fil-kaw?a prin?ipali, i?ommu responsabbli g?all-?las tal-VAT a??ustata persuna differenti mill-persuna taxxabbli 2. Fil-fehma tag?ha, id-dispo?izzjoni tal-Artikolu 12a tal-Li?i hija, fuq dan il-punt, kuntrarja g?as-Sitt Direttiva.

38. Il-Gvern Olandi? jikkunsidra, g?all-kuntrarju, li d-dispo?izzjonijiet tas-Sitt Direttiva ma jipprekludux, f’kuntest b?al dak fil-kaw?a prin?ipali, li l-Istati Membri ji?bru l-VAT a??ustata ming?and l-akkwirent ta’ proprjetà immobbli.

39. L-Irlanda u l-Gvern Finlandi? isostnu, essenzjalment, l-istess argument b?all-Gvern Olandi?. Huma tal-fehma, b’mod partikolari, li mill-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva kif ukoll mill-kuntest u mill-istruttura ta’ din id-direttiva jirri?ulta li l-Istati Membri g?andhom setg?a diskrezzjonali li tippermettilhom jiddeterminaw il-kundizzjonijiet li fihom l-a??ustament ta’ tnaqqis jista’ ji?i impost fuq persuna li ma tkunx il-persuna taxxabbli li inizjalment tkun g?amlet dan it-tnaqqis. Skont l-Irlanda, interpretazzjoni kuntrarja tkun inkompatibbli mas-sistema tal-VAT stabbilita mis-Sitt Direttiva kif ukoll mal-prin?ipji ta’ ?ertezza legali u ta’ newtralità fiskali. Barra minn hekk, tali interpretazzjoni jkollha l-konsegwenza li tag?mel inqas effika?i l-mekkani?mu ta’ rkupru tad-d?ul fiskali.

40. Finalment, bl-istess mod b?al Pactor Vastgoed, il-Kummissjoni ssostni argument li jmur kontra dak tal-Gvern Olandi?, tal-Gvern Finlandi? u tal-Irlanda u tikkunsidra, essenzjalment, li g?andha ting?ata risposta negattiva g?ad-domanda preliminari.

C – *Evalwazzjoni*

1. Osservazzjonijiet preliminari

41. Permezz tad-domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk is-Sitt Direttiva g?andhiex ti?i interpretata fis-sens li din tippermetti li tnaqqis li jkun sar fl-okka?joni tal-kunsinna ta’ proprjetà immobbli minn persuna taxxabbli lil persuna taxxabbli o?ra ji?i a??ustat billi ji?i rkuprat ming?and persuna taxxabbli terza (fil-kaw?a prin?ipali Pactor Vastgoed) li ma tkunx l-istess persuna li g?amlet it-tnaqqis fil-passat.

42. Ir-Renju Olandi? u?a l-possibbiltà prevista fl-Artikolu 13(C)(b) tas-Sitt Direttiva, li tippermetti lill-Istati Membri jag?tu lill-persuni taxxabbli tag?hom id-dritt li jag??lu t-tassazzjoni ta’ ?erti tran?azzjonijiet li, skont ir-regola ?enerali li tinsab fl-Artikolu 13(B)(g) ta’ din id-direttiva, huma e?enti mill-VAT (13). Fost dawn it-tran?azzjonijiet insibu l-kunsinni ta’ bini jew ta’ parti minn bini u tal-art li fuqu jkun mibni bl-esklu?joni tal-kunsinna qabel l-ewwel okkupazzjoni.

43. G?andu ji?i osservat li l-a??ar paragrafu tal-Artikolu 13(C) tas-Sitt Direttiva jipprovdi wkoll li l-“Istati Membri jistg?u jirristrin?u l-iskop ta’ dan id-dritt u g?andhom jiffissaw id-dettalji ta’ l-u?u tieg?u”.

44. Sa mill-31 ta’ Marzu 1995 fis-sitta ta’ filg?axija, il-le?i?latur Olandi? illimita l-possibbiltà li

tintg?a?el kunsinna ntaxxata g?all-kunsinni ta' proprjetajiet immobbli mag?mula lil persuni li ju?aw dawn il-proprjetajiet g?al finijiet li fir-rigward tag?hom je?isti dritt g?al tnaqqis s?i? jew kwa?i s?i? (14).

45. Kif tindika l-qorti tar-rinviju, jista' ji?ri li, g?alkemm l-imprendituri kkon?ernati (minn jag?mel il-kunsinna u lil min issir din il-kunsinna) ikunu inizjalment ibba?aw ru?hom fuq u?u partikolari tal-proprjetà li fuq il-ba?i tieg?u tkun permessa l-g?a?la li l-kunsinna ti?i ntaxxata, l-imprenditur li lilu ti?i kkunsinnata l-proprjetà immobbli sussegwentement ju?aha g?al skop li ma jippermettix l-g?a?la li ti?i ntaxxata l-kunsinna. Id-dispo?izzjonijiet legali jitilqu mill-prin?ipju li, f'dan il-ka?, il-kunsinna kien imissha ?iet e?entata mill-VAT u li g?aldaqstant il-VAT imnaqqsa fil-passat mill-fornitur g?andha ti?i a??ustata.

46. Fir-rigward ta' dawn is-sitwazzjonijiet, l-Artikolu 12a tal-Li?i jipprovdi li "[j]ekk isir u?u abbu?iv mill-e??ezzjoni prevista fl-Artikolu 11(1)(a)(2), min?abba li l-persuna li lilha tkun saret il-kunsinna ma tu?ax l-immobbli g?all-finijiet li g?alihom ikun je?isti dritt g?al tnaqqis s?i? jew kwa?i s?i? skont l-Artikolu 15, it-taxxa mnaqqsa, skont l-Artikolu 15, fir-rigward ta' din il-kunsinna, minn min ikun g?amel il-kunsinna, g?andha tkun is-su??ett ta' a??ustament impost *fuq il-persuna li lilha tkun saret il-kunsinna*" (enfasi mi?juda minni).

2. L-Artikolu 12a tal-Li?i u s-Sitt Direttiva

47. G?andu ji?i rrilevat li fis-Sitt Direttiva ma hemmx indikazzjonijiet espressi dwar il-persuna taxxabbli li hija responsabbli g?all-?las tal-VAT fil-kuntest tal-a??ustament ta' tnaqqis.

48. Id-Direttiva 2006/112/KE (15), li fil-frattemp abrogat u ssostitwixxiet is-Sitt Direttiva, lanqas ma tipprovdi indikazzjonijiet dwar dan is-su??ett.

49. Dan premess, kif fakkret il-Qorti tal-?ustizzja f'diversi okka?jonijiet, "[i]s-sistema ta' tnaqqis stabbilita mid-Direttiva tal-VAT hija inti?a li te?les kompletament lin-negozjant mill-pi? tal-VAT dovuta jew im?allsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomi?i tieg?u kollha. G?alhekk, is-sistema komuni tal-VAT tfittex li tiggarantixxi n-newtralità perfetta fir-rigward tat-tariffa [tal-pi?] fiskali tal-attivitajiet ekonomi?i kollha, ikunu liema jkunu l-g?anijiet jew ir-ri?ultati tag?hom, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet ikunu, b?ala prin?ipju, huma stess su??etti g?all-VAT" (16).

50. G?aldaqstant, meta l-o??etti jew is-servizzi akkwistati minn persuna taxxabbli jintu?aw g?all-iskopijiet ta' tran?azzjonijiet li huma e?entati jew li ma jaqg?ux fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, ma tkun tista' tin?abar ebda taxxa tal-output u ma tkun tista' titnaqqas ebda taxxa tal-input (17).

51. Barra minn hekk, il-Qorti tal-?ustizzja di?à osservat li "il-mekkani?mu ta' a??ustament previst [mid-]Direttiva jifforma parti integrali mis-sistema tat-tnaqqis tal-VAT stabbilita minn din id-direttiva. F'dan ir-rigward, g?andu ji?i enfasizzat li r-regoli previsti mid-Direttiva fil-qasam ta' a??ustamenti g?andhom l-g?an li j?idu l-pre?i?joni tat-tnaqqis sabiex ti?i garantita n-newtralità tal-VAT, b'mod li t-tran?azzjonijiet li jkunu saru fil-fa?i ta' qabel jkomplu jag?tu lok g?ad-dritt ta' tnaqqis sakemm iservu biex jipprovdu servizzi su??etti g?al tali taxxa. Permezz tal-imsemmija regoli, din id-direttiva g?alhekk g?andha l-g?an li tistabbilixxi relazzjoni stretta u diretta bejn id-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa u l-u?u tal-proprjetà u tas-servizzi kkon?ernati g?al tran?azzjonijiet su??etti g?at-taxxa tal-output" (18).

52. Peress li s-soluzzjoni g?al din il-kwistjoni kienet importanti g?all-anali?i tal-kaw?a u peress li din is-soluzzjoni ma kinitx tirri?ulta ming?ajr ambigwità mid-de?i?joni tar-rinviju, il-Qorti tal-?ustizzja staqsiet lill-Gvern Olandi? u lill-Kummissjoni dwar il-kwistjoni jekk, fir-rigward ta' dawn il-fatti, it-tnaqqis li kellu ji?i a??ustat fil-kaw?a prin?ipali kienx fil-fatt dak imwettaq mill-persuna taxxabbli 2 (il-fornitur) wara x-xiri ming?and il-persuna taxxabbli 1 (il-bejjieg?).

53. Fuq il-ba?i tat-twe?ibiet mog?tija minn kull wa?da minn dawn il-partijiet, jirri?ulta b'mod ?ar li effettivament hija l-persuna taxxabbli 3 (Pactor Vastgoed) li ser tin?amm responsabbli g?all-?las tal-VAT imnaqqsa minn persuna taxxabbli fi stadju pre?edenti tal-katina tal-bejg?, fl-okka?joni ta' tran?azzjoni li fiha din il-persuna taxxabbli 3 hija totalment estranea.

54. Kif indikajt fil-punti 33 u 34 ta' dawn il-konklu?jonijiet, din l-interpretazzjoni tista' tkun kompatibbli kemm mat-test tal-Artikolu 12a tal-Li?i, kif ukoll mad-deskrizzjoni tal-fatti mog?tija mill-qorti tar-rinviju.

55. Effettivament, fid-de?i?joni tar-rinviju huwa ppre?i?at li "[l]-Ispettur ikkalkola l-ammont tal-a??ustament fuq il-ba?i tal-ammont tal-[VAT] li fir-rigward tieg?u l-fornitur kien ibbenefika qabel minn tnaqqis meta akkwista l-proprjetà immobbli, ammont li, peress li jirrigwarda kunsinna e?enti li saret minn dan il-fornitur, g?andu ji?i a??ustat skont id-dispo?izzjonijiet ikkunsidrati flimkien tal-Artikolu 15(6) tal-Li?i u tal-Artikoli 13 u 13a tad-Digriet ([…] il-'VAT a??ustata')".

56. Barra minn hekk, il-Gvern Olandi? jidher li jikkonferma l-interpretazzjoni li tajt hawn fuq (19).

57. F'dawn i?-?irkustanzi, jidhirli (l-istess b?all-Kummissjoni) li f'sitwazzjoni b?al din pre?enti jew ma huwiex ne?essarju a??ustament jew inkella dan l-a??ustament huwa totalment imputabbli lill-persuna taxxabbli 2. Effettivament, inkwantu Pactor Vastgoed hija totalment estranea g?all-ewwel tran?azzjoni immobbiljari, li permezz tag?ha l-persuna taxxabbli 2 akkwistat il-proprjetà immobbli inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, il-fatt li, meta saret it-tran?azzjoni sussegwenti li kienet tikkon?erna l-istess proprjetà, f'dan il-ka? dik li saret bejn il-persuna taxxabbli 2 u l-persuna taxxabbli 3 (Pactor Vastgoed), din tal-a??ar ma tissodisfax il-kundizzjonijiet li jippermettu li tintg?a?el it-tassazzjoni ta' din it-tieni tran?azzjoni ma jistax ikollu konsegwenzi fir-rigward tal-VAT fuq l-ewwel tran?azzjoni.

58. Wie?ed g?ad irid jara jekk is-Sitt Direttiva tippermettix li dispo?izzjoni tad-dritt nazzjonali b?all-Artikolu 12a tal-Li?i timmodifika din ir-risposta ta' prin?ipju.

a) L-argument prin?ipali tal-Gvern Olandi?

59. Skont il-Gvern Olandi?, minn qari flimkien tas-sentenza introduttiva tal-Artikolu 13(B), li tipprovdi li "[…] ta?t il-kondizzjonijet li huma g?andhom jistabbilixxu g?all-iskopijiet biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ?ara ta' l-e?enzjonijet u tal-prevenzjoni ta' kwalunkwe e?enzjoni possibbli, evitar u abbu?", tal-a??ar sentenza tal-Artikolu 13(C), li tipprovdi li "[l]-Istati Membri jistg?u jirrestrin?u l-iskop ta' dan id-dritt u g?andhom jiffissaw id-dettalji ta' l-u?u tieg?u", tal-Artikolu 20(1), li jipprovdi "b'mod konformi mal-pro?eduri stabbiliti mill-Istati Membri", tal-Artikolu 20(4), li jipprovdi li "jaddottaw k[w]alunkwe mi?uri xierqa bil-?sieb li jassiguraw li l-a??ustament ma jinvolvix kwalunkwe vanta?? mhux ?ustifikat", kif ukoll tal-Artikolu 21(1)(a) "[l]-Istati Membri jistg?u ukoll jipprovdu biex xi ?add ie?or flok il-persuna taxxabbli g?andu jkun mi?mum responsabbli g?all-?las tat-taxxa", tas-Sitt Direttiva, jirri?ulta li l-Istati Membri g?andhom mar?ni ta' diskrezzjoni suffi?jenti sabiex jadottaw regola dwar l-a??ustament tat-tnaqqis b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali (20).

i) Fuq l-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva

60. F’dan ir-rigward, fl-ewwel lok, ma nistax naqbel ma’ wie?ed mill-argumenti alternattivi mqajma mill-qorti tar-rinviju fis-sens li – fid-dawl tal-fatt li fis-Sitt Direttiva ma hemm ebda dispo?izzjoni espressa li tirrigwarda lill-persuna responsabbli g?all-?las tal-VAT a??ustata – huwa totalment fil-kompitu tal-Istati Membri li jiddeterminaw ming?and min tista’ tin?abar il-VAT a??ustata.

61. G?all-kuntrarju, is-Sitt Direttiva mhux biss ma tippermettix espressament – kif huwa possibbli skont l-Artikolu 12a tal-Li?i – li tin?abar ming?and persuna taxxabbli o?ra l-VAT dovuta wara l-a??ustament, i?da sa?ansitra wie?ed g?andu jiddedu?i, mid-dispo?izzjonijiet ikkunsidrati flimkien tal-Artikolu 17(2), tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 22(4) u tal-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva li, fil-pre?enza ta’ ?irkustanzi li jwasslu g?al a??ustament ta’ tnaqqis li minnu tkun ibbenefikat persuna taxxabbli, dan l-a??ustament g?andu fil-prin?ipju jrid fil-konfront ta’ din il-persuna.

62. Barra minn hekk, il-proposta tas-Sitt Direttiva (21) kienet tistipula b’mod espress li l-persuna li tkun g?amlet it-tnaqqis g?andha t?allas g?all-a??ustament. It-test introduttiv tal-Artikolu 20 tal-proposta, intitolat “A??ustament tat-tnaqqis”, kien jipprovdi li l-“persuna taxxabbli g?andha tippro?edi g?all-a??ustament tat-tnaqqis li jkun sar inizjalment” [traduzzjoni mhux uffi?jali], li huwa kkonfermat mill-ver?joni Ingli?a tal-proposta li tipprovdi li “[t]he taxable person shall adjust the initial deduction”.

63. It-test stess ta’ dan l-Artikolu 20 kif adottat jissu??erixxi l-istess po?izzjoni meta jindika li t-“tnaqqis inizzjali g?andu jkun a??ustat […] fejn it-tnaqqis jkun og?la jew inqas minn dak li g?alih l-persuna taxxabbli hi ntitolata”. Huwa normali li, fil-prin?ipju, l-i?ball ji?i kkore?ut minn min ikun g?amlu.

64. Finalment, il-possibbiltà g?all-Istati Membri li jistabbilixxu ming?and min tista’ tin?abar il-VAT a??ustata tmur sew lil hinn mill-kun?ett ta’ “pro?eduri” u?at mill-Artikolu 20(1) tas-Sitt Direttiva (22). Nirreferi g?all-punti 70 u 71 ta’ dawn il-konklu?jonijiet.

ii) Fuq l-Artikolu 21 tas-Sitt Direttiva

65. Bl-istess mod kif il-VAT g?andha tit?allas mill-persuna taxxabbli li twettaq tran?azzjoni taxxabbli u kif id-dritt g?al tnaqqis tal-VAT huwa e?er?itat mill-persuna taxxabbli li tu?a l-prodotti kkon?ernati g?all-?ti?ijiet tat-tran?azzjonijiet intaxxati tag?ha, mill-Artikolu 21 tas-Sitt Direttiva jirri?ulta li l-irkupru ta’ taxxa a??ustata g?andu, fil-prin?ipju, jintalab ming?and il-persuna taxxabbli li inizjalment tkun g?amlet it-tnaqqis ta’ din it-taxxa, f’dan il-ka? il-fornitur (jew il-persuna taxxabbli 2).

66. Effettivament, dan l-Artikolu 21, intitolat “Persuni responsabbli biex i?allsu t-taxxa lill-awtoritajiet”, jindika b’mod e?awrjenti f’liema ka?ijiet persuna li ma tkunx il-persuna taxxabbli li tkun wettqet il-provvista tista’ tkun il-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa.

67. L-Artikolu 21(1)(a) tas-Sitt Direttiva jikkristalizza l-prin?ipju li l-persuna taxxabbli li hija responsabbli g?all-?las tal-VAT fir-rigward ta’ tran?azzjoni taxxabbli hija dik li twettaq din it-tran?azzjoni. Fir-rigward ta’ dan il-ka?, din g?alhekk hija l-persuna taxxabbli 2 (il-fornitur).

68. Min-na?a l-o?ra, fil-kumplament tal-imsemmi Artikolu 21 insibu lista e?awrjenti ta’ ka?ijiet u ?irkustanzi li fihom il-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa tkun persuna differenti mill-persuna taxxabbli li tkun wettqet it-tran?azzjoni. Is-sitwazzjoni fil-kaw?a prin?ipali ma tikkorrispondi g?al ebda wie?ed minn dawn il-ka?ijiet u g?al ebda wa?da minn dawn i?-?irkustanzi.

69. L-unika diskrezzjoni li g?andhom l-Istati Membri hija li jipprovdu li persuna o?ra li ma tkunx il-persuna taxxabbli tkun obbligata *in solidum* li t?allas it-taxxa. I?da l-obbligu impost mill-Artikolu 12a tal-Li?i ma huwiex wie?ed *in solidum*, i?da obbligu fiskali totalment indipendenti impost fuq l-akkwirent.

iii) Fuq il-kun?ett ta’ “pro?eduri” u?at fl-Artikoli 13 u 20 tas-Sitt Direttiva

70. Jiena tal-fehma (l-istess b?alma hija l-Kummissjoni) li s-Sitt Direttiva, u b’mod partikolari l-Artikoli 13(C) u 20(1) tag?ha, ma tawtorizzax lill-Istati Membri sabiex ji?bru l-ammont ta’ a??ustament tal-VAT fuq tran?azzjoni inizjali bejn persuna taxxabbli u o?ra ming?and persuna taxxabbli terza li ma jkollha ebda konnessjoni ma’ din it-tran?azzjoni. Din id-dispo?izzjoni tmur lil hinn mid-diskrezzjoni mog?tija lill-Istati Membri.

71. Effettivament, id-determinazzjoni tal-persuna responsabbli g?all-?las ma tikkostitwixxix sempli?i “pro?edura g?all-e?er?itar tad-dritt tal-g?a?la” jew tal-a??ustament tag?ha, i?da tolqot proprju l-qalba tas-sistema tal-VAT, u g?al din ir-ra?uni d-dispo?izzjonijiet li jipprovdu g?all-mekkani?mu tal-inver?joni tal-?las min-na?a tal-akkwirent g?andhom jinsabu jew fis-Sitt Direttiva (issa d-Direttiva tal-VAT (23)) – b?al pere?empju l-Artikoli 194 sa 199 tad-Direttiva tal-VAT – jew inkella g?andhom ikunu s-su??ett ta’ dispo?izzjonijiet derogatorji bba?ati fuq l-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva (issa l-Artikolu 395 tad-Direttiva tal-VAT). Ser ner?a’ ni?i lura g?al dan fil-punt 103 ta’ dawn il-konklu?jonijiet.

b) Argumenti o?rajn imqajma mill-partijiet

i) L-ewwel argument

72. L-Irlanda ssostni li l-pro?edura fil-kaw?a prin?ipali tipprovdi e?empju tar-ra?uni li min?abba fiha Stat Membru g?andu jkun jista’ jimponi a??ustament fuq persuna li ma tkunx il-persuna taxxabbli li applikat it-tnaqqis. Hija tal-fehma li huwa xieraq u proporzjonat li l-persuna li tidde?iedi dwar u tkun taf x’inhuma l-attivitajiet taxxabbli li g?all-finijiet tag?hom kellha tintu?a u fir-realtà tkun intu?at il-proprjetà immobbli tin?amm responsabbli g?all-a??ustament tat-tnaqqis. In-ne?essità ta’ dan l-a??ustament tirri?ulta minn ksur tal-li?i fiskali mill-akkwirent u mhux mill-fornitur inizjali. Jekk dan il-ksur tal-li?i jkun jikkonsisti f’dikjarazzjonijiet foloz mill-akkwirent, l-a??ustamenti jkunu ??ustifikati g?all-istess ra?uni b?ar-rimbors retroattiv (24).

73. Anki jekk nassumu li din is-sistema, i??ustifikata b’dan il-mod, tista’ ti?i stabbilita ming?ajr ma wie?ed jirrikorri g?all-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva (li fil-fehma tieg?i ma huwiex il-ka?), ma naqbilx mar-ra?unament tal-Irlanda.

74. Minn na?a, kif enfasizzat ?ustament Pactor Vastgoed, jekk tin?amm responsabbli g?all-?las tal-VAT dovuta b?ala konsegwenza tal-a??ustament persuna o?ra li ma tkunx l-istess persuna li g?amlet it-tnaqqis, din il-persuna l-o?ra (f’dan il-ka? l-akkwirent) normalment ma jkollhiex informazzjoni li tiddetermina l-ammont tal-a??ustament (b?al pere?empju l-ammont li l-bejjieg? ikun naqqas meta akkwista l-proprjetà ta’ investiment, it-tul ta’ ?mien tal-perijodu tal-a??ustament li jkun fadal jiddekorri u l-ispejje? l-o?rajn li jista’ jkun hemm li g?alihom il-bejjieg? ikun ippro?eda g?al tnaqqis tal-VAT). Din il-persuna l-o?ra, fil-prin?ipju, ma tinsabx f’po?izzjoni fejn tista’ tikkontrolla jekk l-eventwali a??ustament huwiex korrett u ma tistax, *de facto*, tikkontesta l-ammont

li jkun is-su??ett tal-a??ustament.

75. Min-na?a l-o?ra, f'din il-kaw?a, il-persuna taxxabbli 2 bieg?et waqt li kienet taf bir-riskju, filwaqt li l-akkwirent seta' barra minn hekk kien *in bona fide* jew ma kien ?ati ta' ebda tort jew negli?enza, jekk pere?empju g?al ra?unijiet ekonomi?i, huwa kellu jbiddel l-u?u tal-proprjetà wara x-xiri. Effettivament, li kieku kien jaf li kien ser ju?a l-proprjetà g?al u?u mhux intaxxat, ?gur ma kienx ser jag??el li t-tran?azzjoni ti?i ntaxxata.

76. Bl-istess ra?unament, il-Gvern Olandi? ifakkar li l-le?i?lazzjoni fiskali nazzjonali te?tie? li l-akkwirent (il-persuna taxxabbli 3) ikun iddikjara espressament u minn qabel li ser jissodisfa l-kriterju tad-90 %. Fin-nuqqas ta' din id-dikjarazzjoni espressa, id-dritt tal-g?a?la previst fl-Artikolu 11 tal-Li?i ma jistax jintu?a. Din id-dikjarazzjoni b'hekk timplika g?a?la konxja min-na?a tal-akkwirent. Min?abba f'dan, huwa jitqies li huwa konxju tal-implikazzjonijiet g?all-finijiet tal-VAT jekk il-proprjetà kkon?ernata – minkejja d-dikjarazzjoni espressa tieg?u – tintu?a b'e?enzjoni mill-VAT. B'hekk g?andu jitqies li huwa informat dwar il-fatt li, b?ala akkwirent, huwa ser ikun responsabbli g?all-?las ta' eventwali VAT a??ustata.

77. Nirrileva li, filwaqt li huwa minnu li l-akkwirent (il-persuna taxxabbli 3) ?a impenn li ju?a l-proprjetà immobbli g?al tran?azzjonijiet intaxxati, il-persuna taxxabbli 2 ukoll ?adet dan l-impenn meta akkwistat il-proprjetà immobbli ming?and il-persuna taxxabbli 1. Hija b'hekk kienet taf li, billi re?g?et bieg?et il-proprjetà immobbli lill-persuna taxxabbli 3, hija setg?et issib ru?ha f'sitwazzjoni fejn ma tkunx tista' tirrispetta l-impenn li ?adet fil-konfront tal-persuna taxxabbli 1.

78. Meta l-Gvern Olandi? (25) jitkellem dwar "g?a?la konxja tal-akkwirent", dan jg?odd g?all-persuna taxxabbli 2 daqs kemm jg?odd g?al Pactor Vastgoed.

79. Barra minn hekk, nirrileva li l-objettiv tas-sistema tal-VAT ma huwiex li tippenalizza nuqqas i?da li ti?gura n-newtralità tal-VAT.

80. Jekk insegwu l-argument tal-Gvern Olandi?, ma huwiex kon?epibbli li Pactor Vastgoed t?allas il-VAT fuq tran?azzjoni e?enti. Effettivament, hija ?allset il-VAT lill-persuna taxxabbli 2, VAT li hija naqqset, peress li dawn i?-?ew? tran?azzjonijiet jikkumpensaw g?al xulxin fil-kontijiet tag?ha, i?da hija ser ikollha t?allas it-tnaqqis tal-persuna taxxabbli 2. Min-na?a l-o?ra, din tal-a??ar ser i??omm tnaqqis li l-Gvern Olandi? jidhirlu li g?andu ji?i a??ustat.

81. Fi kwalunkwe ka?, kif irrilevat ?ustament il-Kummissjoni, l-uni?i ?irkustanzi li jistg?u ji??ustifikaw a??ustament tal-VAT imnaqqsa mill-persuna taxxabbli 2 (il-fornitur) huma li jew il-fornitur stess, b?ala akkwirent fl-ewwel tran?azzjoni immobbiljari (ji?ifieri ming?and il-persuna taxxabbli 1), ma jissodisfax sussegwentement il-kundizzjonijiet li ppermettewlu li jag??el li din it-tran?azzjoni tkun intaxxata, jew inkella li l-fornitur ibieg? il-proprjetà immobbli inkwistjoni lil Pactor Vastgoed matul il-perjodu tal-a??ustament (26) u l-proprjetà ma tibqax tintu?a g?al tran?azzjonijiet taxxabbli qabel it-tmiem ta' dan il-perijodu. Issa, f'dawn i?-?ew? ka?ijiet, l-a??ustament ta' tnaqqis imwettaq mill-fornitur fir-rigward ta' din it-tran?azzjoni f'ebda ka? ma jista' ji?i impost fuq il-persuna taxxabbli 3 (Pactor Vastgoed), peress li din tal-a??ar ma tistax tin?amm responsabbli g?all-?las tal-VAT imnaqqsa minn persuni taxxabbli o?rajn fil-kuntest ta' tran?azzjoni li fiha kienet *totalment estranea*.

ii) It-tieni argument

82. Skont il-Gvern Olandi?, l-Artikolu 12a tal-Li?i huwa inti? biex jipprekludi vanta??i mhux ?ustifikati li minnhom jista' jibbenefika l-akkwirent. Skont l-istess Gvern Olandi?, l-akkwirent ikun jista', minkejja d-dikjarazzjoni tieg?u stess li ser ju?a l-proprjetà immobbli g?al provvisti ntaxxati, ju?a, ming?ajr ebda ostakolu, din il-proprjetà g?al provvisti e?enti mill-VAT filwaqt li jakkwista l-

proprjetà ming?ajr ma l-VAT tkun inklu?a fil-prezz u b'hekk ming?ajr ma jerfa' l-pi? tal-VAT. Min?abba f'hekk, mhux biss il-bejjieg? isofri dannu ekwivalenti g?all-ammont ta' VAT a??ustata, i?da s-sistema tal-VAT ti?i wkoll ippre?udikata min?abba l-possibbiltà tal-g?a?la. B'hekk ti?i evitata l-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 13(B)(1)(g) u (h) tas-Sitt Direttiva.

83. Bi??ejjed ji?i rrilevat f'dan ir-rigward li, g?all-akkwirent, it-tnaqqis huwa kkumpensat bil-VAT im?allsa. B'hekk ma narax kif il-persuna taxxabbli 3 seta' kellha "vanta?? mhux ?ustifikat".

84. Barra minn hekk, is-sitwazzjoni "ta' in?ustizzja" g?all-fornitur li jista' jkun is-su??ett ta' a??ustament meta tkun afda fid-dikjarazzjonijiet tal-akkwirent (il-persuna taxxabbli 3), li jistabbilixxu li l-proprjetà ser tintu?a g?al tran?azzjonijiet intaxxati, tirri?ulta mir-rekwi?it tal-le?i?lazzjoni Olandi?a li l-akkwirent g?andu ju?a l-proprjetà immobbli g?al tran?azzjonijiet su??etti g?all-VAT.

85. Skont il-Kummissjoni, din il-kundizzjoni li te?tie?, sabiex tran?azzjoni immobbiljari ti?i ntaxxata, li l-akkwirent ta' proprjetà immobbli g?andu ju?aha g?al finijiet li fir-rigward tag?hom ikun je?isti dritt g?al tnaqqis, hija kundizzjoni superfluwa, peress li persuna taxxabbli ma g?andha ebda interess li tag??el li ti?i ntaxxata jekk ma tu?ax il-proprjetà immobbli kkon?ernata g?al dawn il-finijiet.

86. Huwa minnu li l-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet li, g?alkemm huwa le?ittimu li l-mi?uri adottati mill-Istati Membri jipprovaw jippre?ervaw id-drittijiet tat-Te?or bl-iktar mod effettiv possibbli, dawn ma g?andhomx imorru lil hinn minn dak li huwa me?tie? sabiex jintla?aq dan il-g?an (27).

87. Il-Kummissjoni madankollu tenfasizza li t-tne??ija ta' dan ir-rekwi?it ma huwiex ser ikun ta' pre?udizzju g?at-Te?or Olandi?. Huwa bi??ejjed li l-persuna taxxabbli li tag?mel il-kunsinna (il-persuna taxxabbli 2) tag??el li ti?i ntaxxata, filwaqt li t?alli lill-akkwirenti potenzjali l-g?a?la li ma jikkonkluduhiex jekk din it-taxxa ma tkunx taqblilhom, li jkun probabbilment il-ka? jekk huma jkunu jwettqu attivitajiet li ma humiex intitolati g?al tnaqqis, g?aliex f'tali ka? huma jkollhom jag?mlu tajjeb g?all-pi? finali tal-VAT fuq il-bejg? tal-proprjetà immobbli. Fil-prattika, wie?ed jista' jissuponi li, fl-istat attwali tal-le?i?lazzjoni Olandi?a, il-persuni taxxabbli li l-attivitajiet tag?hom ma jag?tux dritt g?al tnaqqis jippreferu jixtru proprjetà immobbli antika jew ming?and persuni taxxabbli o?rajn e?enti mill-VAT jew inkella ming?and individwi, ukoll ming?ajr VAT.

88. Ma' dan nista' n?id li jekk il-persuna taxxabbli 3 tbiddel l-u?u tal-proprjetà immobbli (pere?empju g?al ra?unijiet ekonomi?i) wara x-xiri, hija ma tistax tnaqqas it-taxxa li tkun ?allset lill-persuna taxxabbli 2 u l-interessi tat-Te?or Olandi? jibqg?u ppre?ervati. Effettivament, il-persuna taxxabbli 2 tista' ??omm it-tnaqqis tag?ha i?da l-persuna taxxabbli 3 ma tistax tkompli tnaqqis il-VAT li hija stess tkun ?allset b?ala inver?joni tal-?las, skont id-deroga miksuba mir-Renju tal-Pajji?i l-Baxxi, liema deroga saret applikabbli g?al kul?add.

89. Dan premess, xejn ma j?omm lil-le?i?lazzjoni Olandi?a milli ??omm il-kundizzjoni marbuta mal-u?u tal-proprjetà immobbli mill-akkwirent g?all-attivitajiet intaxxati g?all-finijiet tal-e?er?itar tad-dritt ta' g?a?la g?at-tassazzjoni ta' immobbli. Jidhirli li effettivament huwa fil-kompetenza tal-Istati Membri li jiddeterminaw il-pro?eduri sabiex ji?i e?er?itat id-dritt tal-g?a?la. Madankollu, il-le?i?latur nazzjonali huwa obbligat li jislet il-konsegwenzi kollha tal-g?a?la tieg?u, ming?ajr ma jista' jimponi obbligi fuq l-akkwirent li jmorru lil hinn minn dak li tippermetti l-le?i?lazzjoni tal-Unjoni dwar il-VAT.

iii) It-tielet argument

90. Il-Gvern Olandi? huwa tal-fehma li l-persuna taxxabbli 2 ma naqqsitx il-VAT "b'mod ?baljat", g?aliex fil-mument meta sar, it-tnaqqis inizjali tal-VAT kien applikat b'mod korrett.

91. Bi??ejjed jing?ad f’dan il-kuntest li l-persuna taxxabbli 2 bieg?et il-proprjetà b’osservanza tal-kundizzjonijiet previsti fix-xiri ming?and il-persuna taxxabbli 1, ji?ifieri li l-proprjetà tintu?a biss g?al tran?azzjonijiet taxxabbli. Dan huwa barra minn hekk li jwassal g?all-a??ustament tal-VAT li hija naqqset.

iv) Ir-raba’ argument

92. Il-Gvern Olandi? jindika, fit-twe?iba tieg?u g?all-mistoqsijiet bil-miktub tal-Qorti tal-?ustizzja, li sitwazzjoni fejn il-VAT tin?abar ming?and persuna taxxabbli o?ra tinqala’ wkoll f’ka? fejn japplika l-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva. Din id-dispo?izzjoni tikkontempla sitwazzjoni fejn impri?a tkun ittrasferita lil persuna taxxabbli. F’dak il-ka?, il-persuna taxxabbli tid?ol fil-po?izzjoni ta’ min ikun g?amel it-trasferiment. F’dik is-sitwazzjoni wkoll, il-VAT a??ustata tista’ ti?i imposta biss fuq persuna li ma tkunx il-persuna taxxabbli li tkun ibbenefikat mit-tnaqqis, u dan ji??ustifika l-appro?? tal-Gvern Olandi?.

93. Bi??ejjed ji?i rrilevat f’dan ir-rigward li, g?alkemm l-imsemmi Artikolu 5(8) jippermetti espressament li tin?abar il-VAT a??ustata ming?and persuna taxxabbli li ma tkunx dik li tkun naqqset il-VAT, g?andu ji?i kkonstatat li xejn minn dan ma huwa previst espressament fl-Artikoli 20 u 21 tas-Sitt Direttiva. Minn dan isegwi li dan l-argument ma jistax ipo??i f’dubju l-anali?i ssu??erita f’dawn il-konklu?jonijiet.

v) Il-?ames argument

94. Finalment, l-Irlanda ti??ita l-punti 90 u 91 tas-sentenza Halifax *et* (28), fejn jing?ad li s-Sitt Direttiva “tiddefinixxi biss, fl-Artikolu 20 tag?ha, il-kundizzjonijiet li jridu ji?u ssodisfatti sabiex it-tnaqqis tat-taxxi *input* jistg?u ji?i a??ustati mill-benefi?jarju tal-provvista ta’ o??etti jew ta’ servizzi […]. G?alhekk, b?ala prin?ipju, huma l-Istati Membri li g?andhom jistabbilixxu l-kundizzjonijiet li fihom il-VAT tista’ ti?i rkuprata *a posteriori* mit-Te?or pubbliku, filwaqt li jibqg?u fil-limiti tad-dritt [tal-Unjoni]”.

95. Ma jidhirlix li s-sentenza Halifax *et*, i??itata iktar ’il fuq, tpo??i f’dubju l-anali?i li tinsab f’dawn il-konklu?jonijiet.

96. Bi??ejjed ji?i rrilevat f’dan ir-rigward li l-punt 90 tal-imsemmija sentenza ??itata mill-Irlanda huwa kkonfinat fi ?dan l-unika u l-istess tran?azzjoni.

3. L-Artikolu 12a tal-Li?i u d-De?i?joni 88/498

97. Il-qorti tar-rinviju tindika li l-possibbiltà li tin?abar ming?and persuna taxxabbli o?ra l-VAT dovuta wara l-a??ustament tista’ tkun ibba?ata fuq awtorizzazzjoni mog?tija abba?i tal-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva. Madankollu, hija tiddikjara wkoll li, meta kienet prevista l-introduzzjoni tal-Artikolu 12a tal-Li?i, ebda deroga fis-sens tal-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva ma kienet idda??let jew inkisbet mir-Renju tal-Pajji?i l-Baxxi.

98. Dan premess, il-Kummissjoni hija tal-fehma li d-deroga miksuba sussegwentement mir-Renju tal-Pajji?i l-Baxxi fil-forma tad-De?i?joni 88/498 kienet fis-se?? fil-mument meta se??ew il-fatti.

99. Fi kwalunkwe ka?, jiena tal-fehma li din id-deroga ma tistax, f’?irkustanzi b?al dawk fil-kaw?a prin?ipali, ti??ustifika li ti?i ntaxxata l-persuna taxxabbli 3.

100. G?all-kuntrarju, u dan kien l-uniku skop tag?ha, din fil-fatt serviet sabiex ji?i ?gurat li tit?allas il-VAT minn min kien ser inaqqasha, ji?ifieri l-persuna taxxabbli 2 g?all-ewwel tran?azzjoni, u l-

persuna taxxabbli 3 g?at-tieni tran?azzjoni, kif, milli jidher, huma g?amlu.

101. Barra minn hekk, ma jkunx hemm ?erta kontradizzjoni jekk jitqies (29) li t-trasferiment tal-VAT a??ustata fuq l-akkwirent huwa permess fuq il-ba?i biss tas-Sitt Direttiva u li ntalbet deroga permezz tal-Artikolu 27 ta' din id-direttiva sabiex ji?i awtorizzat il-mekkani?mu previst fl-Artikolu 12a tal-Li?i?

102. Madankollu, il-Gvern Olandi? jargumenta li, fi kwalunkwe ka?, regola b?all-Artikolu 12a tal-Li?i hija bba?ata fuq l-estensjoni tal-awtorizzazzjoni mog?tija mid-De?i?joni 88/498, adottata fuq il-ba?i tal-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva.

103. Tali argument ma jistax jintlaqa'. G?all-kuntrarju, jidhirli (b?all-Kummissjoni) li, sa fejn kien ne?essarju li tintu?a mi?ura derogatorja bba?ata fuq l-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva sabiex ir-Renju tal-Pajji?i l-Baxxi jkun awtorizzat i?omm lill-akkwirent responsabbli g?all-?las tal-VAT fuq tran?azzjoni immobbiljari li fiha jkun ?a sehem, l-u?u tal-istess pro?edura huwa iktar u iktar ne?essarju fir-rigward ta' mi?ura, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li mhux biss hija ma?suba sabiex tinbidel il-persuna li hija responsabbli t?allas it-taxxa, i?da li titfa' dan il-pi? fuq persuna taxxabbli li kienet estranea g?at-tran?azzjoni kkon?ernata.

104. B?ala konklu?joni, jiena tal-fehma li s-Sitt Direttiva ma tippermettix li, f'ka? fejn it-tnaqqis tal-VAT applikat inizjalment b'mod konformi mal-Artikolu 20 ta' din id-direttiva ji?i a??ustat fis-sens li l-ammont tat-tnaqqis ikollu ji?i totalment jew parzjalment irrimborsat, dan l-ammont ji?i impost fuq persuna differenti mill-persuna taxxabbli li tkun applikat it-tnaqqis fil-passat, b'mod partikolari fuq dik il-persuna li lilha tkun ?iet ikkunsinnata proprjetà mill-persuna taxxabbli u li tkun estranea g?at-tran?azzjoni kkon?ernata.

IV – **Konklu?joni**

105. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha pre?edenti, nipproponi lill-Qorti tal-?ustizzja tirrispondi kif ?ej g?ad-domanda preliminari mag?mula mill-Hoge Raad der Nederlanden:

Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima, applikabbli g?all-mument meta se??ew il-fatti inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, ma tippermettix li, f'ka? fejn it-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur mi?jud applikat inizjalment b'mod konformi mal-Artikolu 20 ta' din id-Direttiva ji?i a??ustat fis-sens li l-ammont tat-tnaqqis ikollu ji?i totalment jew parzjalment irrimborsat, dan l-ammont ji?i impost fuq persuna differenti mill-persuna taxxabbli li tkun applikat it-tnaqqis fil-passat, b'mod partikolari fuq dik il-persuna li lilha tkun ?iet ikkunsinnata proprjetà mill-persuna taxxabbli u li tkun estranea g?at-tran?azzjoni kkon?ernata.

1 – Lingwa ori?inali: il-Fran?i?.

2 – Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-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 Edizzjoni Spe?jali, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), fil-ver?joni applikabbli fil-mument meta se??ew il-fatti fil-kaw?a prin?ipali (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

3 – De?i?joni li tawtorizza lir-Renju tal-Olanda sabiex japplika mi?ura li tidderoga mill-Artikolu 21(1)(a) tas-Sitt Direttiva (77/388/KEE) fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? (?U L 269, p. 54).

4 – Id-De?i?joni 88/498 ?iet abrogata b'effett mill-1 ta' Jannar 2008 permezz tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/69/KE, tal-24 ta' Lulju 2006, li temenda d-Direttiva 77/388/KEE fir-rigward ta' ?erti

mi?uri li jissimplifikaw il-pro?edura g?all-impo?izzjoni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud u li jassistu fil-?lieda kontra l-eva?joni jew l-evitar tat-taxxa, u li t?assar ?erti De?i?jonijiet li jipprovdu derogi (?U L 76M, 16.03.2007, p. 232).

5 – Wet op de omzetbelasting 1968, tat-28 ta' ?unju 1968 (*Staatslad* 1968, Nru 329), li?i li tissostitwixxi t-taxxa attwali fuq id-d?ul mill-bejg? b'taxxa o?ra bba?ata fuq is-sistema tal-VAT.

6 – Wara li ?iet ikkunsidrata d-dispo?izzjoni tal-Artikolu 6(4) tad-digriet e?ekuttiv tal-1968 relatata mat-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, iktar 'il quddiem id-"Digriet").

7 – Skont id-dispo?izzjonijiet ikkunsidrati flimkien tal-Artikolu 15(6) tal-Li?i u tal-Artikoli 13 u 13a tad-Digriet (iktar 'il quddiem il-"VAT a??ustata").

8 – Jidhier li hemm ?ew?t iskejjel ta' ?sieb dwar l-Artikolu 12A tal-Li?i, kif jindika l-avukat ?enerali fil-kaw?a prin?ipali. Ara, pere?empju, E. H. van den Elsen, *Beëindiging BTW-verhuurconstructies*, BTW-bulletin 1995, nri 2 u 3, O. L. Mobach, *Omzetbelasting – Fiscaal commentaar*, Kluwer 2003, p. 447 *et seq*.; M. E. van Hilten u H. W. M. van Kesteren, *Omzetbelasting – Fed fiscale studieserie,* Deventer: Fed 2007, nru 6, p. 270 u 271; C. M. Ettema *et*, *Wegwijs in de BTW*, Den Haag, 2008, p. 377; J. J. Vetter *et*, *Invordering van belastingen – Fed fiscalestudieserie*, nru 2, Deventer: Kluwer 2005, p. 77 u 78; F. L. J. Vervaet u A. J. H. van Lynden, *Het wetsvoorstel ter bestrijding van BTW-constructies*, nru 11, BtwBrief, 1995; D. B. Bijl, *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Kluwer 1998, p. 66; W. A. P. Nieuwenhuizen, *Een huuroverenkomst*, BTW-bulletin, 1999, faxxikolu 7/8, nru 67; S. T. M. Beelen *et*, *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, nota 2.4.1.A.f u 2.4.1.F; A. J. Oostenrijk, u L. A. Van Dijk, *Onroerend goed en reparatiewetgeving Vermeend, Nieuw regime voor de heffing van BTW en overdrachtsbelasting* (Arthur Andersen 1996), p. 47; E. H. van den Elsen, *Onroerende zaken: BTW-constructies en economische eigendom*, Vermande 1995, p. 12, u *Wet omzetbelasting 1968, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie,* Artikolu 12a, supplement 587, April 2010.

9 – Skont l-Artikolu 15 tal-li?i.

10 – Ara l-punt 47 *in fine* tal-osservazzjonijiet bil-miktub.

11 – Ara l-punt 3.3.4 tad-de?i?joni tar-rinviju.

12 – Ji?ifieri li l-proprjetà immobbli tintu?a kompletament jew kwa?i kompletament g?al finijiet li g?alihom ikun je?isti dritt g?al tnaqqis.

13 – Ara s-sentenza introduttiva tal-Artikolu 11(1), u s-sentenza introduttiva tal-Artikolu 11(1)(a) u l-Artikolu 11(1)(a)(2) tal-Li?i.

14 – Li?i tat-18 ta' Di?embru 1995 (Stb. 1995, nru 659), li temenda l-Li?i (dwar il-VAT tal-1968), il-Li?i dwar it-taxxi fuq l-atti ?uridi?i u xi li?ijiet fiskali o?rajn, fil-kuntest tal-?lieda kontra skemi legali li jirrigwardaw proprjetajiet immobbli, li hija msej?a wkoll il-"Li?i dwar il-?lieda kontra skemi legali li jirrigwardaw proprjetajiet immobbli".

15 – Direttiva tal-Kunsill tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2006 L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT")

16 – Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-22 ta' Marzu 2012, Klub (C?153/11, punt 35 u l-?urisprudenza ??itata).

17 – Ara s-sentenzi tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, ?abra p. I?3039,

punt 24), u Klub, i??itata iktar 'il fuq, punt 28.

18 – Ara s-sentenza tat-18 ta' Ottubru 2012, TETS Haskovo (C?234/11, punti 30 sa 31), li tirreferi g?as-sentenza tal-15 ta' Di?embru 2005, Centralan Property (C?63/04, ?abra p. I?11087, punt 57). Ara wkoll is-sentenzi Uudenkaupungin kaupunki, i??itata iktar 'il fuq (punt 26), kif ukoll tad-29 ta' Novembru 2012, Gran Via Moine?ti (C?257/11, punt 38, u l-?urisprudenza ??itata).

19 – Ara, *inter alia,* il-punti 34 u 47 tal-osservazzjonijiet tal-Gvern Olandi?.

20 – Ji?ifieri regola li tindika lill-akkwirent ta' proprjetà immobbli (il-persuna taxxabbli 3) b?ala l-persuna responsabbli g?all-?las tal-a??ustament ta' tnaqqis, anki jekk dan it-tnaqqis ikun sar inizjalment mill-fornitur ta' din il-proprjetà (il-persuna taxxabbli 2), fil-kuntest tat-tran?azzjoni immobiljari pre?edenti relatata ma' din il-proprjetà ma' persuna taxxabli o?ra (il-persuna taxxabbli 1).

21 – Proposta tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima [COM(73) 950 final].

22 – Li jipprovdi li "[i]t-tnaqqis inizzjali g?andu jkun a??ustat b'mod konformi mal-pro?eduri stabbiliti mill-Istati Membri".

23 – Ara n-nota ta' qieg? il-pa?na 15 ta' dawn il-konklu?jonijiet.

24 – L-Irlanda tirreferi g?as-sentenza tal-15 ta' Jannar 1998, Ghent Coal Terminal (C?37/95, ?abra p. I?1, punt 21), li tag?mel referenza g?as-sentenza tad-29 ta' Frar 1996, INZO (C?110/94, ?abra p. I?857).

25 – Fil-punt 13 tat-twe?iba tieg?u g?all-mistoqsijiet bil-miktub tal-Qorti tal-?ustizzja.

26 – F'dak li jirrigwarda dan it-tieni ka?, effettivament, meta l-persuna taxxabbli 2 tbig? il-proprjetà lill-persuna taxxabbli 3, hija tkun taf perfettament g?al kemm ?mien kienet u?at il-proprjetà g?al attivitajiet taxxabbli u li l-VAT eventwalment ikollha ti?i a??ustata.

27 – Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-11 ta' Mejju 2006, Federation of Technological Industries *et* (C?384/04, ?abra p. I?4191, punt 30); tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, ?abra p. I?771, punt 20), kif ukoll tal-21 ta' Di?embru 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, ?abra p. I?14191, punt 22).

28– Sentenza tat-21 ta' Frar 2006 (C?255/02, ?abra p. I?1609, punti 90 u 91). Ara wkoll id-digriet tat-3 ta' Marzu 2004, Transport Service (C?395/02, ?abra p. I?1991, punti 27 u 28).

29 – Fil-punt 21 tat-twe?iba tal-imsemmi gvern g?all-mistoqsijiet bil-miktub tal-Qorti tal-?ustizzja.