Downloaded via the EU tax law app / web

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

SHARPSTON

ippre?entati fl-10 ta’ April 2014 (1)

Kaw?a C?92/13

Gemeente ’s-Hertogenbosch

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

“VAT — Tran?azzjonijiet taxxabbli — Provvista mag?mula bi ?las — L-ewwel okkupazzjoni, minn muni?ipalità, ta’ post mibni g?aliha fuq art proprjetà tag?ha — Attivitajiet mag?mulin b?ala awtorità pubblika u b?ala persuna taxxabbli”

1. Awtorità governattiva lokali (li, skont l-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva dwar il-VAT (2), ma g?andhiex titqies li hija persuna taxxabbli fir-rigward ta’ attivitajiet jew tran?azzjonijiet li hija tag?mel b?ala awtorità pubblika) ordnat li jinbena post b?ala uffi??ju fuq art proprjetà tag?ha. Kellha t?allas VAT fuq ix-xog?ol ta’ kostruzzjoni. Il-bini jintu?a l-iktar g?all-attivitajiet tag?ha b?ala awtorità pubblika, i?da wkoll kemm g?al attivitajiet ekonomi?i taxxabbli kif ukoll g?al dawk e?entati mit-taxxa. G?al ra?unijiet li jidher li huma marbutin mal-introduzzjoni ta’ fond nazzjonali ta’ kumpens tal-VAT li jista’ je?entaha mill-pi? tat-taxxa imposta fuqha, l-awtorità lokali tixtieq li l-ewwel okkupazzjoni tal-bini tkun ittrattata b?ala provvista taxxabbli g?aliha nfisha (“awtoprovvista”). L-awtorità tat-taxxa ma taqbilx. Il-Hoge Raad der Nederlanden (Il-Qorti Suprema tal-Pajji?i l-Baxxi) tixtieq tkun taf jekk trattament b?al dan b?ala awtoprovvista taxxabbli huwiex konsistenti mas-Sitt Direttiva.

Sfond le?i?lattiv

Is-Sitt Direttiva

2. Skont 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” g?andha tkun su??etta g?all-VAT.

3. L-Artikolu 4(1) u (2) ta’ dik id-direttiva jiddefinixxi persuna taxxabbli b?ala kull persuna li b’mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun xi jkun l-iskop jew ir-ri?ultati. Attivitajiet b?al dawn jinkludu dawk kollha ta’ produtturi, kummer?janti u persuni li jag?tu servizzi, u “l-isfruttament ta’ proprjetà tan?ibbli jew intan?ibbli g?al skop ta’ d?ul minnha fuq ba?i kontinwa”.

4. Skont l-Artikolu 4(5) Stati, awtoritajiet governattivi re?jonali u lokali u korpi o?ra rregolati bid-dritt pubbliku ma g?andhomx jitqiesu li huma persuni taxxabbli fir-rigward tal-attivitajiet jew operazzjonijiet li huma jag?mlu b?ala awtoritajiet pubbli?i, ukoll meta ji?bru drittijiet, tariffi, kontribuzzjonijiet jew ?lasijiet marbuta ma’ dawn l-attivitajiet jew operazzjonijiet. I?da meta jid?lu biex jag?mlu dawn l-attivitajiet, huma g?andhom jitqiesu taxxabbli fir-rigward ta’ dawn l-attivitajiet

jew operazzjonijiet, billi jekk jitqiesu li huma persuni mhux taxxabbli dan iwassal g?al distorsjoni sinjifikattiva tal-kompetizzjoni. Dawn il-korpi g?andhom jitqiesu li huma taxxabbli fir-rigward tal-attivitajiet (li jkunu kollha ta' natura kummer?jali jew ekonomika) imsemmija fil-lista li hemm fl-Anness D tas-Sitt Direttiva.

5. L-Artikolu 5(1) jiddefinixxi provvista ta' o??etti b?ala "it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà korporali". Skont l-Artikolu 5(5), Stati Membri jistg?u jqisu l-konsenja ta' ?erti xog?lijiet ta' kostruzzjoni b?ala provvisti ta' din ix-xorta. Skont l-Artikolu 5(6), "[l]-applikazzjoni minn persuna taxxabbli ta' o??etti li jifformaw parti mill-assi tan-negozju tag?ha g?all-u?u privat tag?ha […] jew b'mod iktar ?enerali, l-applikazzjoni tag?hom g?al skopijiet barra dawk tan-negozju tag?ha" g?andhom ukoll jitqiesu li huma provvista bi ?las jekk il-VAT ta' d?ul setg?et titnaqqas kollha jew parti minnha.

6. L-Artikolu 5(7)(a) jg?id li Stati Membri jistg?u jqisu b?ala provvisti bi ?las "l-applikazzjoni minn persuna taxxabbli g?al skopijiet tan-negozju tag?ha ta' o??etti mag?mula, ma?duma, estratti, ippro?essati, mixtrija jew importati matul in-negozju, fejn il-valur mi?jud fuq dawn l-o??etti, kieku kienu ?ew akkwistati minn persuna o?ra taxxabbli, ma tkunx dedu?ibbli kollha, setg?ax jitnaqqas kollu".

7. L-Artikolu 6(1) jiddefinixxi provvista ta' servizzi b?ala "kull operazzjoni li ma tikkostitwix provvista ta' o??etti skond it-tifsira ta' l-Artikolu 5". Skont l-Artikolu 6(2) dak jinkludi "l-u?u ta' o??etti li jifformaw parti mill-assi ta' negozju g?all-u?u privat ta' persuna taxxabbli jew tal-persunal tieg?u jew b'mod iktar ?enerali g?al skopijiet o?ra barra dawk tan-negozzju tieg?u fejn it-taxxa fuq il-valur mi?jud fuq dawn l-o??etti hija dedu?ibbli kollha jew parti minnha". L-Artikolu 6(3) jippermetti li Stati Membri jistg?u f'xi ?irkustanzi jqisu b?ala provvista ta' servizzi bi ?las minn persuna taxxabbli ta' servizz g?all-iskopijiet tal-impri?a tag?ha fejn it-taxxa fuq il-VAT fuq dan is-servizz, kieku ng?ata minn persuna o?ra taxxabbli, ma kinitx tkun dedu?ibbli kollha.

8. It-tran?azzjonijiet (fittizji) koperti mill-Artikoli 5(6) u (7) u 6(2) u (3) xi minn daqqiet issir referenza g?alihom b?ala "awtoprovvisti".

9. Skont l-Artikolu 11A(1)(b) u (c), l-ammont taxxabbli, fir-rigward ta' provvisti msemmija fl-Artikolu 5(6) u (7), g?andu jkun il-prezz tax-xiri tal-o??etti jew ta' o??etti simili jew, fin-nuqqas ta' prezz tax-xiri, il-prezz nett, iffissat fil-waqt tal-provvista u, fir-rigward ta' provvisti msemmija fl-Artikolu 6(2), l-ispi?a totali g?all-persuna taxxabbli tal-provvista tas-servizzi.

10. Skont l-Artikolu 17(1), id-dritt li jsir tnaqqis ise?? fl-istess ?in meta t-taxxa dedu?ibbli ssir taxxabbli. L-Artikolu 17(2) jispe?ifika li sakemm l-o??etti u s-servizzi huma u?ati fuq tran?azzjonijiet taxxabbli tieg?u, il-persuna taxxabbli g?andha tkun intitolata biex tnaqqas mit-taxxa li hi responsabbli biex t?allas, *inter alia*, VAT dovuta jew im?allsa fir-rigward ta' o??etti jew servizzi pprovduti jew li g?andhom ikunu pprovduti lilu minn persuna taxxabbli o?ra (l-Artikolu 17(2)(a)) u VAT dovuta skont l-Artikoli 5(7)(a) u 6(3) (l-Artikolu 17(2)(c)).

11. Fir-rigward ta’ o??etti u servizzi li g?andhom ikunu u?ati minn persuna taxxabbli kemm g?al tran?azzjonijiet li fir-rigward tag?hom titnaqqas il-VAT, kif ukoll g?al tran?azzjonijiet li fir-rigward tag?hom ma titnaqqasx, l-Artikolu 17(5) jipprovdi li “t-tali proporzjon biss tat-taxxa fuq il-valur mi?jud g?andu jkun imnaqqas kif hu attribwit g?at-transazzjonijiet ta’ qabel” (regoli dettaljati jinsabu stabbiliti fl-Artikolu 19). Dak il-proporzjon g?andu jkun iddeterminat g?at-tran?azzjonijiet kollha mag?mulin mill-persuna taxxabbli. L-Artikolu 20 jipprovdi biex tnaqqis ikun a??ustat fejn ikun xieraq, b’mod partikolari fejn it-tnaqqis ikun og?la jew inqas minn dak li g?alih il-persuna taxxabbli tkun intitolata jew fejn isir xi tibdil fil-fatturi u?ati biex jiddeterminaw l-ammont li g?andu jitnaqqas. Fil-ka? ta’ o??etti kapitali, l-a??ustament g?andu jkun mifrux fuq ?ames snin. G?al proprjetà immobbli, il-perjodu jista’ jkun esti? sa 20 sena.

?urisprudenza dwar awtoprovvisti skont l-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva

12. F’*Gemeente Vlaardingen* (3), fejn awtorità muni?ipali kienet qabbdet kuntrattur barrani biex jibdel grounds tal-isport li kienu proprjetà tag?ha (il-“materjali pprovduti”) minn tal-?axix g?al b’kopertura artifi?jali, il-Qorti tal-?ustizzja qalet, *inter alia*:

“25 L-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva kien jikkon?erna sitwazzjonijiet fejn il-mekkani?mu ta’ tnaqqis previst, b?ala regola ?enerali, minn din id-Direttiva, ma setax ji?i applikat. Meta merkanzija ti?i applikata g?all-iskopijiet ta’ attività ekonomika ntaxxata fi stadju ulterjuri, g?andu jkun hemm tnaqqis tat-taxxa imposta fuq din il-merkanzija fi stadju pre?edenti sabiex ti?i evitata impo?izzjoni doppja. G?all-kuntrarju meta merkanzija akkwistata minn persuna taxxabbli ti?i applikata g?all-iskopijiet ta’ tran?azzjonijiet e?entati, ma jistax ikun hemm tnaqqis tat-taxxa imposta fuq din il-merkanzija fi stadju pre?edenti (ara, *inter alia*, *Uudenkaupungin kaupunki* (C?184/04, ?abra, p. I?3039, punt 24); *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C?515/07, ?abra, p. I?839, punt 28); u *Eon Aset Menidjmunt* (C?118/11, ?abra, punt 44). … [W]a?da mis-sitwazzjonijiet li dwarhom jitkellem l-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva kienet dik li fihom ma seta’ jsir ebda tnaqqis, mill-VAT ta’ ?ru? imposta, ta’ ammont im?allas b?ala VAT ta’ d?ul, min?abba li l-attività ekonomika ta’ ?ru? kienet e?entata mill-VAT.

26 B’mod partikolari, ... [l-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva] kienet tippermetti lill-Istati Membri jorganizzaw il-le?i?lazzjoni fiskali tag?hom b’tali mod li l-persuni taxxabbli li, min?abba l-fatt li je?er?itaw attività e?entata mill-VAT, ma jkunux jistg?u jnaqqsu l-VAT li jkunu ?allsu mal-akkwist tal-merkanzija applikata g?all-iskopijiet tan-negozju tag?hom, ma jkunux f’po?izzjoni ?vanta??u?a meta mqabbla mal-kompetituri li je?er?itaw l-istess attività permezz ta’ merkanzija li jkunu akkwistaw ming?ajr ma jkunu ?allsu l-VAT billi jipprodu?u din il-merkanzija huma stess jew, b’mod iktar ?enerali, billi jakkwistawha ‘matul [in-]negozju [tag?hom]’. Sabiex dawn il-kompetituri jkunu su??etti g?all-istess oneru fiskali b?al dak li j?orru l-persuni taxxabbli li jkunu akkwistaw il-merkanzija tag?hom ming?and terz, l-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva kien jag?ti lill-Istati Membri l-possibbiltà li jassimilaw l-applikazzjoni, g?all-iskopijiet tal-e?er?izzju tal-attivitajiet e?entati tal-persuna taxxabbli, ta’ merkanzija akkwistata fil-kuntest tan-negozju, g?al provvista ta’ merkanzija mag?mula bi ?las, fis-sens tal-Artikoli 2(1) u 5(1) ta’ din id-direttiva, u g?alhekk li jissu??ettaw din l-applikazzjoni g?all-VAT.

27 Sabiex din il-possibbiltà … tkun tista’ ti?i applikata b’mod li effettivament jelimina kull inugwaljanza fil-qasam tal-VAT bejn il-persuni taxxabbli li jkunu akkwistaw il-merkanzija tag?hom ming?and persuna taxxabbli o?ra u dawk li jkunu akkwistaw din il-merkanzija fil-kuntest tan-negozju tag?hom, huwa me?tie? ... li l-kliem ‘o??etti mag?mula, ma?duma, estratti, ippro?essati, […] matul in-negozju’ jinftiehmu fis-sens li ma jkoprux biss il-merkanzija mag?mula, ma?duma, estratta jew ippro?essata kompletament mill-persuna taxxabbli kkon?ernata stess i?da fis-sens li jkopru wkoll dik il-merkanzija mag?mula, ma?duma, estratta jew ippro?essata minn terz permezz ta’ materjal ipprovdut mill-persuna taxxabbli msemmija.”

13. Il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li, skont l-Artikoli 5(7)(a) u 11A(1)(b) tas-Sitt Direttiva, moqrija flimkien, “l-applikazzjoni minn persuna taxxabbli, g?all-iskopijiet ta’ attività ekonomika e?entata mill-VAT, ta’ grounds li huma l-proprjetà tag?ha u li qabbdet lil terz jittrasformahom, tista’ tkun su??etta g?all-VAT li jkollha b?ala ba?i t-total tal-valur tal-art li fuqha jkunu jinsabu dawn il-grounds u tan-nefqa g?at-trasformazzjoni tag?hom, sakemm din il-persuna taxxabbli ma tkunx di?à ?allset il-VAT marbuta ma’ dan il-valur u ma’ din in-nefqa, u sakemm il-grounds inkwistjoni ma jaqg?ux ta?t l-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 13B(h) tad-Direttiva msemmija” (li hija g?all-“provvista ta’ art li g?ad[h]a ma nbnietx g?ajr art tal-bini”).

14. Iktar qabel, fil-punt 33 ta’ *Uudenkaupungin kaupunki* (4), il-Qorti tal-?ustizzja kienet qalet, b’rabta ma’ attivitajiet ta’ awtorità lokali *mhux* esklu?i mill-kamp ta’ applikazzjoni tal-VAT skont l-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva, li “l-Artikoli 5(6) u 6(2) ma jistg?ux isibu applikazzjoni ?lief fil-ka? ta’ applikazzjoni ?dida ie?or tal-beni kkon?ernat g?al u?u privat i?da mhux fil-ka? ta’ u?u ?did ta’ dan l-o??ett g?all-g?anijiet ta’ attività e?enti”.

?urisprudenza dwar allokazzjoni ta’ proprjetà g?al u?u m?allat

15. Il-?urisprudenza konsistenti tal-Qorti tal-?ustizzja dwar l-allokazzjoni ta’ proprjetà g?al u?u m?allat b?al bejn negozju u assi privati n?abret fil-qosor re?entement f’*Van Laarhoven* (5):

“25 ... f’ka? ta’ u?u ta’ o??etti kapitali kemm g?al finijiet professjonali kif ukoll privati, il-persuna taxxabbli g?andha l-g?a?la, g?all-iskopijiet tal-VAT, jew li tinkludi dan l-o??ett fl-intier tieg?u fl-assi tal-impri?a tag?ha, jew li ??ommu fl-intier tieg?u fl-assi privat tag?ha billi teskludih kompletament mis-sistema tal-VAT, jew ukoll li tinkludih fl-impri?a tag?ha biss g?al dak li huwa u?u professjonali effettiv (ara s-sentenzi tal-14 ta’ Lulju 2005, Charles u Charles-Tijmens, C?434/03, ?abra p. I?7037, punt 23 u ?urisprudenza ??itata, kif ukoll tal-14 ta’ Settembru 2006, Wollny, C?72/05, ?abra p. I?8297, punt 21).

26 Jekk il-persuna taxxabbli tag??el li tittratta o??ett kapitali u?at kemm g?al finijiet professjonali kif ukoll g?al finijiet privati b?ala o??ett tal-impri?a, il-VAT tal-input dovuta fuq ix-xiri ta’ dan l-o??ett hija fil-prin?ipju mnaqqsa totalment u immedjatament (ara s-sentenzi ??itati iktar ’il fuq Charles u Charles-Tijmens, punt 24, kif ukoll Wollny, punt 22). [(6)]

27 Madankollu, f’tali ka?, id-dritt g?al tnaqqis totali u immedjat tal-VAT im?allsa fil-mument tax-xiri jwassal g?all-obbligu korrispondenti li tit?allas il-VAT fuq l-u?u privat tal-o??ett tal-impri?a (ara Charles u Charles-Tijmens, punt 30, kif ukoll Wollny, punt 24). G?al dan il-g?an, l-Artikolu 6([2])(a) tas-Sitt Direttiva jittratta l-u?u g?al finijiet privati b?all-provvista ta’ servizzi mwettqa bi ?las, b’mod li l-persuna taxxabbli g?andha, skont l-Artikolu 11A(1)(c) tal-istess direttiva, t?allas il-VAT fuq l-ispejje? relatati ma’ dan l-u?u (ara s-sentenza, Seeling, C?269/00, ?abra p. I?4101, punti 42 u 43).”

16. Il-vanta?? g?all-persuna taxxabbli li tippro?edi b'dak il-mod kien spjegat kif ?ej fil-punt 74 tal-Konklu?joni tal-Avukat ?enerali Jacobs f'*Charles u Charles-Tijmens*:

"…anki g?alkemm il-konsum privat tag?ha huwa su??ett g?all-VAT, b?alma hu dak ta' kull konsumatur privat ie?or, il-persuna taxxabbli tista' f'xi ka?ijiet tie?u ?erti vanta??i fiskali bl-applikazzjoni tal-Artikoli 5(6) u 6(2) min?abba li, *inter alia*:

– it-tnaqqis huwa immedjat, waqt li t-taxxa tkun differita u mifruxa tul il-perjodu ta' u?u privat, li jista' jipprovdi benefi??ju ta' likwidità;

– il-VAT tit?allas fuq kemm ikunu jiswew l-o??etti jew is-servizzi u?ati, li x'aktarx ikun inqas mill-prezz li bih setg?u kienu akkwistati minn individwu privat ming?and kummer?jant ie?or;

– fil-ka? ta' o??etti kapitali, inklu?a proprjetà immobbli, l-ispi?a g?all-persuna taxxabbli biex tipprovdi s-'servizz' ta' u?u tal-o??etti jew tal-proprjetà (u, g?alhekk, it-taxxa ta' ?ru?) tista' tkun partikolarment baxxa b'rabta mal-ispi?a tal-akkwist (u, g?alhekk, mat-taxxa ta' d?ul dedu?ibbli), biex b'hekk l-u?u privat ikun prattikament qed i?orr pi? fiskali inqas — benefi??ju li aktarx ji?died mal-proporzjon ta' u?u privat."

17. I?da f'*Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* ("il-VNLTO" (7)), il-Qorti tal-?ustizzja qieset, fis-sustanza, li l-prin?ipji li jirregolaw l-g?a?la g?all-allokazzjoni ta' o??etti kapitali bejn negozju u assi privati (ji?ifieri, bejn assi u?ati b?ala persuna taxxabbli u dawk u?ati b?ala individwu privat) ma setg?ux ikunu trasposti g?al sitwazzjoni li fiha persuna taxxabbli tag?mel kemm attivitajiet ekonomi?i li jaqg?u fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, kif ukoll attivitajiet mhux ekonomi?i li ma jaqg?ux fih. G?aldaqstant l-Artikoli 6(2)(a) u 17(2) tas-Sitt Direttiva ma kinux applikabbli g?all-u?u ta' o??etti u servizzi allokati g?an-negozju g?all-fini ta' tran?azzjonijiet g?ajr tran?azzjonijiet taxxabbli tal-persuna taxxabbli, min?abba li l-VAT dovuta fir-rigward tal-akkwist ta' dawk l-o??etti u s-servizzi, u b'rabta ma' tran?azzjonijiet b?al dawk, ma kinitx dedu?ibbli.

18. B'mod differenti mis-sitwazzjoni ta' *Charles u Charles-Tijmens*, li kienet dwar "proprjetà immobbli allokata g?all-assi tan-negozju qabel ma kienet attribwita, parzjalment, g?al u?u privat, li skont id-definizzjoni kienet kompletament differenti min-negozju tal-persuna taxxabbli", is-sitwazzjoni fil-VNLTO kienet relatata ma' "tran?azzjonijiet g?ajr tran?azzjonijiet taxxabbli tal-VNLTO, li jikkonsistu fis-salvagwardja tal-interessi ?enerali tal-membri tag?ha u li setg?ux jitqiesu, f'dan il-ka?, li ma kinux tan-negozju, peress li dawn jikkostitwixxu l-g?an korporattiv prin?ipali ta' din l-asso?jazzjoni" (8).

Id-dritt tal-Pajji?i l-Baxxi

19. Skont l-Artikolu 3(1) tal-Wet op de Omzetbelasting (Il-Li?i dwar it-Taxxa tal-Fatturat; it-test kif applikabbli fl-2002) provvisti ta' o??etti jinkludu, *inter alia*:

"(c) il-provvista ta' affarijiet ta' proprjetà immobbli mill-persuna li tkun lestithom, bl-e??ezzjoni ta' art li ma jkunx tela' bini fuqha g?ajr art tal-bini …

[…]

(h) l-u?u g?al skopijiet tan-negozju ta' o??etti mag?mula internament f'ka?ijiet fejn, kieku l-o??etti kienu akkwistati minn kummer?jant, it-taxxa fuq l-o??etti ma kinitx tkun dedu?ibbli jew ma kinitx tkun dedu?ibbli kollha; o??etti li jin?admu kif ordnati, bil-materjali, inklu?a art, li jkunu pprovduti, g?andhom ikunu ttrattati b?ala o??etti mag?mula internament; art li ma jkunx tela' bini fuqha g?ajr art tal-bini … hija esklu?a mill-applikazzjoni ta' din is-subsezzjoni." (9)

20. L-Artikolu 11(1)(a)(1) tal-istess li?i jg?id li, min-na?a wa?da, provvisti ta' proprjetà immobbli u trasferimenti ta' drittijiet li g?alihom tkun su??etta proprjetà b?al dik, bl-e??ezzjoni ta' provvisti ta' bini jew partijiet ta' bini flimkien mal-art li fuqha jkunu mibnija, mag?mulin mhux iktar tard minn sentejn wara l-ewwel okkupazzjoni tag?hom u, min-na?a l-o?ra, provvisti ta' art tal-bini, g?andhom ikunu e?entati mill-VAT.

21. Skont l-Artikolu 3(1)(a) ta' Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting (Ordni ta' implementazzjoni tat-taxxa tal-fatturat; test kif applikabbli fl-2002), awtoritajiet pubbli?i g?andhom jitqiesu li huma persuni taxxabbli fir-rigward ta' provvisti ta' proprjetà immobbli (10).

22. Il-Wet op het BTW-compensatiefonds (Il-Li?i dwar il-Fond ta' kumpens tal-VAT) da?let fis-se?? fl-1 ta' Jannar 2003. L-Artikolu 2 jistabbilixxi fond ta' kumpens tal-VAT fil-Ministeru tal-Finanzi. Skont l-Artikolu 3, korpi rregolati b'li?i pubblika jkunu intitolati g?al kontribuzzjoni minn dak il-fond biex jiffinanzjaw it-taxxa tal-fatturat li huma jkollhom i?allsu fir-rigward ta' o??etti u servizzi u?ati g?al skopijiet barra skopijiet ta' negozju. L-Artikolu 13(1)(a) jeskludi provvisti mag?mulin qabel id-d?ul fis-se?? tal-li?i mill-intitolament sa kontribuzzjoni.

Fatti, pro?edura u talba rrinvijata

23. Il-Gemeente 's-Hertogenbosch (Il-Muni?ipalità ta' 's-Hertogenbosch; iktar 'il quddiem "il-Gemeente") hija awtorità lokali governattiva u, b?ala tali, skont l-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva, ma g?andhiex titqies li hija persuna taxxabbli fir-rigward tal-attivitajiet jew tat-tran?azzjonijiet li hija tag?mel b?ala awtorità pubblika. I?da hija tag?mel ukoll ?erti attivitajiet u tran?azzjonijiet ekonomi?i, kemm taxxabbli, kif ukoll e?entati.

24. Fil-prin?ipju, g?alhekk, hija intitolata tnaqqas taxxa ta' d?ul fuq o??etti u servizzi akkwistati g?all-iskopijiet tal-attivitajiet ekonomi?i taxxabbli tag?ha, i?da mhux fuq dawk akkwistati g?all-iskopijiet tal-attivitajiet tag?ha b?ala awtorità pubblika jew tal-attivitajiet ekonomi?i e?entati tag?ha.

25. Fl-2000, il-Gemeente ordnat il-kostruzzjoni ta' bini ta' uffi??ju fuq art proprjetà tag?ha (11). Id-dikjarazzjoni tal-VAT tag?ha g?al Lulju 2002 (qabel l-introduzzjoni tal-fond ta' kumpens tal-VAT) uriet taxxa ta' d?ul ta' EUR 287 999 fir-rigward tax-xog?ol ta' kostruzzjoni. Hija okkupat l-ewwel il-bini fl-1 ta' April 2003 (wara l-introduzzjoni tal-fond).

26. L-u?u mill-Gemeente tal-bini nqasam kif ?ej: 94 % g?al attivitajiet b?ala awtorità pubblika (barra mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT u, g?alhekk, ma jag?tux lok ta' tnaqqis ta' taxxa ta' d?ul), 5 % g?al attivitajiet ekonomi?i taxxabbli (su??etti g?all-VAT u jag?tu lok g?al tnaqqis ta' taxxa ta' d?ul) u 1 % g?al attivitajiet ekonomi?i e?entati (su??etti g?all-VAT u ma jag?tux lok g?al tnaqqis ta' taxxa ta' d?ul (12)).

27. Jidher mill-osservazzjonijiet tal-Gemeente li ori?inarjament hija g?a?let, skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja dwar l-allokazzjoni ta' proprjetà g?al u?u m?allat (13), li talloka l-bini g?all-assi tan-negozju tag?ha, bil-g?an li tikkwalifika g?al tnaqqis s?i? tal-VAT ta' d?ul matul il-kostruzzjoni. I?da iktar tard ikkonkludiet mis-sentenza tal-VNLTO (14) li allokazzjoni b?al dik ma kinitx possibbli fil-ka? tag?ha, u ma segwietx iktar dak l-appro??.

28.	Il-Gemeente g?adha tixtieq tnaqqas it-taxxa ta’ d?ul kollha ta’ EUR 287 999 fuq il-provvisti akkwistati fl-2002, i?da issa abba?i, essenzjalment, li l-ewwel okkupazzjoni tal-bini fl-2003 kien jikkostitwixxi provvista taxxabbli lilha nfisha, skont l-Artikolu 3(1)(h) tal-Wet op de Omzetbelasting u l-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva; g?aldaqstant, hija targumenta, il-provvisti ta’ d?ul tal-2002 kienu akkwistati g?all-iskopijiet ta provvista ta’ ?ru? taxxabbli u kienu jag?tu lok g?al dritt immedjat ta’ tnaqqis s?i?.

29.	L-awtorità tat-taxxa ma taqbilx ma’ dik l-anali?i. Tqis li 6 % biss tat-taxxa ta’ d?ul imposta fl-2002, li kienet taqbel mal-proporzjon tal-attivitajiet tal-Gemeente li kien jaqa’ fil-kamp ta’ applikazzjoni tal-VAT, setg?et titnaqqas.

30.	Il-Hoge Raad, li semg?et it-tilwima fl-appell, tipprospetta li jista’ jkun hemm erba’ interpretazzjonijiet tas-Sitt Direttiva (15), i?da ma hijiex ?erta liema wa?da tista’ tkun korretta. Hija, g?alhekk, talbet lill-Qorti tal-?ustizzja d-domanda segwenti:

“L-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva g?andu jkun interpretat b?ala li jfisser li provvisti jsiru bi ?las f’sitwazzjoni li fiha muni?ipalità tokkupa l-ewwel bini li hija kellha tibni fuq art tag?ha stess u li hija jkollha tu?a bir-rata ta’ 94 % g?all-attivitajiet tag?ha b?ala awtorità pubblika u bir-rata ta’ 6 % g?all-attivitajiet tag?ha b?ala persuna taxxabbli, inklu? 1 % g?al attivitajiet e?entati li g?alihom ma japplika ebda dritt ta’ tnaqqis?”

Id-diversi fehmiet

31.	Minbarra l-anali?i tal-Hoge Raad stess, kif tqieg?det fl-ordni g?al rinviju, kienu sottomessi osservazzjonijiet bil-miktub mill-Gemeente, mill-Gvernijiet tal-Gre?ja u tal-Pajji?i l-Baxxi, u mill-Kummissjoni, li lkoll g?amlu sottomissjonijiet orali waqt is-seduta tat-22 ta’ Jannar 2014.

32.	Essenzjalment huma ssu??eruti ?ew? linji wiesg?a ta’ appro?? lill-Qorti tal-?ustizzja.

33.	L-ewwel (li nsejja? “l-appro?? ta’ awtoprovvista”, u li ji?bor fih tlieta mill-appro??i possibbli tal-Hoge Raad) jassumi li s-sitwazzjoni fil-pro?edimenti ewlenin taqa’ fil-kamp ta’ applikazzjoni tal-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva. Dik l-assunzjoni jaqblu dwarha l-Gvernijiet tal-Gre?ja u tal-Pajji?i l-Baxxi, u tifforma wkoll il-ba?i tal-fehmiet avvanzati b?alissa mill-Gemeente.

34.	It-tieni appro?? (li nsejja? “l-appro?? ta’ allokazzjoni”) jassumi li fl-2002 il-Gemeente allokat il-bini bejn l-assi kummer?jali u privati tag?ha, biex b’hekk iddeterminat il-po?izzjoni tal-VAT sussegwenti, u li l-Artikolu 5(7)(a) ma japplikax. Dak l-appro?? taqbel mieg?u ?afna l-Kummissjoni u jidher li kien dak ori?inarjament me?ud mill-Gemeente. Jista’, i?da, ma jkunx indipendenti g?alkollox mill-appro?? ta’ awtoprovvista; f’xi ?irkustanzi jista’ jkun possibbli li t-tnejn jing?aqdu (ara l-punt 39 iktar ’il quddiem).

35.	Skont l-*appro?? ta’ awtoprovvista*, il-Gemeente g?andha titqies li “g?amlet” il-bini hija nfisha (min?abba li kkontribwixxiet l-art u l-fa??ata ori?inali tal-bini finali, u akkwistat il-bqija tal-o??etti u s-servizzi minn barra) fl-2002, u b?ala li wara “ipprovdiet” il-bini lilha nfisha mal-ewwel okkupazzjoni fl-2003, kif ikkontemplat fl-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva.

36. Fl-ewwel varjant tal-Hoge Raad ta’ dak l-appro??, 6 % tal-VAT imposta fuq il-provvisti tal-2002 g?andhom ikunu dedu?ibbli, li jirrappre?entaw kemm il-bini kien fl-a??ar mill-a??ar u?at g?all-finijiet ta’ negozju. L-awtoprovvista fl-2003 g?andha, imbag?ad, tkun skartata g?all-finijiet ta’ impo?izzjoni u tnaqqis tal-VAT min?abba li din kellha x’taqsam biss mal-istess proporzjon (negli?ibbli) tal-u?u tal-bini g?al finijiet ta’ negozju. Dak il-varjant ma hemmx qbil dwaru f’ebda osservazzjoni sottomessa lill-Qorti tal-?ustizzja.

37. Fit-tieni mit-tliet varjanti tal-Hoge Raad, il-VAT fuq il-provvisti tal-2002 g?andha tkun dedu?ibbli kollha bis-sa??a tal-u?u tag?hom g?al ?ru? taxxabbli, ji?ifieri l-awtoprovvista tal-2003, li fuqha l-VAT g?andha wkoll tit?allas kollha. Imbag?ad 5 % tal-VAT fuq l-awtoprovvista (li taqbel mal-5 % ta’ attività ekonomika taxxabbli) g?andha tkun dedu?ibbli u 95 % (li taqbel mal-94 % ta’ attività b?ala awtorità pubblika flimkien mal-1 % ta’ attività ekonomika e?entata) ma g?andhomx ikunu dedu?ibbli. Dak jaqbel mal-po?izzjoni li l-Gemeente tadotta issa. Il-Kummissjoni ta??ettaha wkoll b?ala anali?i possibbli, imma ma taqbilx mag?ha. I?da fil-fehma tal-Kummissjoni, jekk dan il-varjant tal-appro?? ta’ awtoprovvista jinstab li jkun korrett, huwa g?andu jing?aqad mal-appro?? ta’ allokazzjoni billi l-u?u sussegwenti mill-Gemeente tal-bini g?all-iskopijiet tal-attivitajiet tag?ha b?ala awtorità pubblika jkun ittrattat b?ala u?u g?al skopijiet minbarra dawk tan-“negozju” tal-Gemeente g?all-finijiet tas-Sitt Direttiva u, g?alhekk, b?ala provvista taxxabbli ta’ servizzi bi ?las skont l-Artikolu 6(2)(a) tag?ha.

38. Fit-tielet varjant tal-Hoge Raad, l-awtoprovvista fl-2003 g?andha titqies li hija provvista taxxabbli biss sal-limitu tal-proporzjon ta’ u?u tal-bini g?al skopijiet ta’ negozju, ji?ifieri 6 %; g?aldaqstant, l-istess proporzjon biss tat-taxxa ta’ d?ul fuq il-provvisti tal-2002 g?andu jkun dedu?ibbli. Dak il-varjant jaqbel, b’mod wiesa’, mal-fehmiet tal-Gvernijiet tal-Gre?ja u tal-Pajji?i l-Baxxi.

39. Skont l-*appro?? ta’ allokazzjoni*, il-Gemeente g?andha titqies li kienet akkwistat il-provvisti tal-2002 minn barra u li kienet allokathom (u l-bini li kien jinkorporahom) lill-assi tan-negozju tag?ha, billi ppermettiet tnaqqis s?i? tal-VAT ta’ d?ul. Imbag?ad wara li u?at il-bini sal-limitu ta’ 94 % g?al finijiet li fir-rigward tag?hom hija a?ixxiet b?ala persuna mhux taxxabbli u b’hekk b?ala konsumatur a??ari, il-Gemeente g?andha timponi fuqha nfisha VAT mhux dedu?ibbli fuq l-ispi?a biex il-bini tag?mlu disponibbli g?al dawk il-finijiet, skont l-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva. Fir-rigward tas-6 % li jifdal mit-tnaqqis ori?inali, g?andu jkun hemm tqassim bejn il-1 % ta’ u?u g?al tran?azzjonijiet ta’ negozju e?entati u l-5 % ta’ u?u g?al tran?azzjonijiet taxxabbli. Il-Kummissjoni tqis li alternattivament dan l-appro?? g?andu jkun applikat wara l-awtoprovvista tal-2003 skont l-Artikolu 5(7)(a), jekk provvista b?al din tinstab li tkun saret (ara l-punt 37 iktar ’il fuq).

40. L-appro?? ta’ allokazzjoni ma huwiex prospettat b?ala tali mill-Hoge Raad, li madankollu tqis li l-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva jista’ ma japplikax wara kollox min?abba li ma hemm ebda dispo?izzjoni g?al ebda mekkani?mu ta’ tnaqqis g?al awtoritajiet pubbli?i li g?andha rabta ma’ dak l-Artikolu; kieku kien hekk, it-triq g?all-appro?? ta’ allokazzjoni kienet ?ertament tkun miftu?a. Dak l-appro??, i?da, huwa l-anali?i li taqbel mag?ha l-Kummissjoni u jidher li jaqbel mal-argument ewlieni ori?inali tal-Gemeente. Id-diffikultà — li l-Gvern tal-Pajji?i l-Baxxi sa?aq dwarha b’mod partikolari i?da li hija rikonoxxuta wkoll mill-Gemeente — hija jekk, wara s-sentenza fil-VNLTO, huwiex possibbli li tkun applikata l-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja dwar allokazzjoni bejn negozju u assi privati f’?irkustanzi b?al dawk tal-pro?edimenti ewlenin. Il-Kummissjoni tqis li ma hemm ebda diffikultà ta’ din ix-xorta (16).

Valutazzjoni

Il-portata tal-fond ta’ kumpens tal-VAT

41. Jidher mill-osservazzjonijiet f'dan il-ka? li r-ra?unijiet tal-Gemeente biex tkun favur l-anali?i li issa qed i??ib 'il quddiem huma marbutin mal-introduzzjoni tal-fond ta' kumpens tal-VAT fl-1 ta' Jannar 2003. Pi? tal-VAT mhux dedu?ibbli mag?mul fl-2003 kien eli?ibbli g?al kumpens minn dak il-fond, i?da dak ma kienx il-ka? g?al pi? simili mag?mul fl-2002. Jidher, g?alhekk, li jkun fl-interess tal-Gemeente li l-VAT li kellha tit?allas fuq il-provvisti tal-2002 kienet dedu?ibbli kollha u li l-VAT mhux dedu?ibbli kienet imposta biss fl-2003.

42. I?da mill-informazzjoni fil-pro?ess tal-kaw?a fil-bidu ma kienx ?ar kemm l-e?istenza tal-fond ta' kumpens tal-VAT setg?et kienet rilevanti g?all-anali?i tat-talba rrinvijata. Kien jidher possibbli li kumpens minn dak il-fond kien jammonta g?all-ekwivalenti tat-tnaqqis, li, g?alhekk, kien iwassal g?al distorsjoni tal-operazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT.

43. Dak id-dubju tne??a prattikament waqt is-smig?. Kif qed nifhem l-affarijiet, finanzjament mill-gvern ?entrali g?al gvern lokali fil-Pajji?i l-Baxxi jing?ata essenzjalment permezz tal-Gemeentefonds ("fond muni?ipali"), li minnu awtoritajiet lokali jkunu intitolati ji?bdu biex jag?mlu tajjeb g?all-infiq tag?hom, su??etti g?al limiti determinati minn ?erti kriterji, inklu? id-daqs u l-popolazzjoni tag?hom. Sa tmiem l-2002, muni?ipalitajiet ir?evew kontribuzzjonijiet b'rata fissa minn dak il-fond fir-rigward tal-infiq tag?hom kollu, inklu?a l-VAT fejn kienet tapplika. Il-fond ta' kumpens tal-VAT kien isseparat mill-fond muni?ipali fl-2003 — bir-ri?ultat li l-VAT hija llum ittrattata separatament minn infiq li jeskludi l-VAT — biex ikun ?gurat li l-VAT kollha fuq provvisti akkwistati g?all-finijiet ta' attivitajiet b?ala awtorità pubblika, u li, g?alhekk, jaqg?u kollha kemm huma barra mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT u dik il-VAT biss, tkun tikkwalifika g?al kumpens. Dik is-sistema, kif il-Gvern tal-Pajji?i l-Baxxi g?amilha ?ara matul is-smig? u li kienet approvata mill-Kummissjoni, ma hijiex mi?ura ba?itarja imma fiskali, ma?suba sempli?iment biex ikun ?gurat finanzjament xieraq g?al infiq ta' gvern lokali u biex ikunu eliminati distorsjonijiet ta' spejje? bejn servizzi interni u esternalizzati.

44. Jekk dak li qed nifhem huwa korrett, jidhirli li x'aktarx ma jkunx hemm distorsjoni ovvja tas-sistema tal-VAT bejn sitwazzjoni li fiha l-Gemeente setg?et tittratta l-provvisti tal-2002 b?ala d?ul g?al awtoprovvista taxxabbli fl-2003 u o?ra li ma kinitx. Fil-ka? tal-ewwel, il-VAT dovuta fuq dak id-d?ul kienet tkun dedu?ibbli fl-2002 u, g?alhekk, ma kinitx titqies g?all-finijiet ta' kumpens mill-fond muni?ipali f'dik is-sena, filwaqt li l-VAT dovuta fuq l-awtoprovvista kienet tikkwalifika g?al kumpens mill-fond ta' kumpens tal-VAT fl-2003. Fil-ka? tal-a??ar, l-ispi?a li tinkludi l-VAT kienet titqies fil-kalkulazzjoni ta' kumpens mill-fond muni?ipali fl-2002, u ma kienx ikun hemm VAT dovuta fl-2003.

45. F'dawk i?-?irkustanzi, mhux ser inqis iktar ir-rilevanza tal-fond ta' kumpens tal-VAT u nissu??erixxi li l-Qorti tal-?ustizzja lanqas ma je?ti?ilha tag?mel hekk. I?da jekk il-qorti nazzjonali kellha ssib li l-g?ajnuna mill-fond ta' kumpens tal-VAT tista' twassal g?al effett ta' distorsjoni fuq is-sistema tal-VAT, hija jkollha tqis dak l-effett u, jekk ikun me?tie?, tirrinvija talba o?ra lill-Qorti tal-?ustizzja dwar kull kwistjoni f'dak ir-rigward.

Ir-ri?ultat a??ari

46. Il-Gemeente kellha t?allas VAT ta' d?ul fl-2002 fuq provvisti li hija kienet akkwistat g?all-finijiet li tu?a bini ta' uffi??ju sa 94 % g?al attivitajiet b?ala awtorità pubblika (barra mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT u, g?alhekk, ming?ajr ma jag?tu lok g?al tnaqqis ta' taxxa ta' d?ul), 5 % g?al attivitajiet taxxabbli (su??etti g?all-VAT u li jag?tu lok g?al tnaqqis ta' taxxa ta' d?ul) u 1 % g?al attivitajiet e?entati (su??etti g?all-VAT u li ma jag?tux lok g?al tnaqqis ta' taxxa ta' d?ul).

47. Fl-a??ar nett, g?alhekk, kull ri?ultat li jkun konsistenti mas-sistema tas-Sitt Direttiva g?andu jkun wie?ed li jag?ti lok g?al dritt ta' tnaqqis fir-rigward tal-5 % tal-u?u tal-bini g?al finijiet ta' ?ru? taxxabbli i?da mhux fir-rigward tal-bqija (17).

48. Il-Hoge Raad u dawk kollha li ssottomettew osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja jidher li jaqblu dwar dak ir-ri?ultat a??ari.

49. Id-diffikultà hija biex ikun iddeterminat kif jinkiseb b'mod korrett abba?i tad-diversi dispo?izzjonijiet tas-Sitt Direttiva u tal-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja li tinterpretahom, ?a?a li dwarha ma je?istix l-istess ftehim.

Ir-rilevanza tas-sentenza VNLTO

50. L-ewwel domanda g?andha tkun, fil-fehma tieg?i, jekk l-appro?? ta' allokazzjoni huwiex ipprojbit mis-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja fil-VNLTO (18). Jekk hu hekk, dak l-appro?? ma je?ti?lux jitqies iktar. Jekk le, jibqa' jkun g?ad hemm il-?tie?a li jkun iddeterminat jekk l-appro?? ta' awtoprovvista jistax japplika u, jekk jista' japplika, li jkun e?aminat kemm i?-?ew? appro??i jistg?u jkunu konsistenti bejniethom.

51. Jien u naqra l-VNLTO, insibha bi tqila biex ma naqbilx mal-Gemeente u mal-Gvern tal-Pajji?i l-Baxxi li l-Qorti tal-?ustizzja kienet fil-fatt qed tidde?iedi li, meta negozju ta' persuna taxxabbli jkun jinkludi kemm tran?azzjonijiet (taxxabbli jew e?entati) li jaqg?u fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, kif ukoll tran?azzjonijiet li jaqg?u barra minn dak il-kamp ta' applikazzjoni, l-g?a?la u l-mekkani?mu stabbiliti fil-?urisprudenza dwar allokazzjoni ta' o??etti kapitali ta' u?u m?allat ma humiex disponibbli. G?alkemm il-motivazzjoni fis-sentenza setg?et kienet iktar dettaljata u iktar ?ara, jidher li ssegwi l-anali?i pjuttost iktar kompleta mog?tija mill-Avukat ?enerali Mengozzi fil-punti 20 sa 57 tal-Konklu?jonijiet tieg?u f'dik il-kaw?a. U jiena nista' naqbel bis-s?i? li l-fra?i "u?u privat … jew … [u?u] g?al skopijiet o?ra barra dawk tan-negozju" fl-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva ma tkoprix ovvjament u?u g?al skopijiet li jkunu dawk tan-negozju i?da li jaqg?u barra mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT.

52. Il-VNLTO kienet tirrigwarda asso?jazzjoni ta' impri?i agrikoli, iffinanzjata minn sottoskrizzjonijiet ta' s?ubija, li kienet tippromwovi l-interessi tas-settur agrikolu f'partijiet tal-Pajji?i l-Baxxi. Dik l-attività, min?abba li kienet iffinanzjata ?eneralment minn sottoskrizzjonijiet milli minn tariffi spe?ifi?i, ma kellhiex effett g?al ?las, u, g?alhekk, kienet barra mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT. I?da l-VNLTO pprovdiet ukoll lill-membri tag?ha u lil terzi, servizzi individwali li g?alihom kienet to?ro? fatturi u li kienu jikkostitwixxu provvisti bi ?las fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT. Id-domanda li saret lill-Qorti tal-?ustizzja kienet jekk l-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva setax japplika g?all-u?u, g?all-finijiet ta' tran?azzjonijiet li jaqg?u barra mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, ta' o??etti u servizzi akkwistati mill-VNLTO u allokati lin-negozju tag?ha. Ir-risposta kienet fin-negattiv. It-tran?azzjonijiet imsemmija ma setg?ux jitqiesu li ma kinux tran?azzjonijiet tan-negozju, "peress li jikkostitwixxu l-g?an korporattiv ewlieni ta' dik l-asso?jazzjoni" (19).

53. Dan il-ka? huwa dwar awtorità lokali li ma g?andhiex titqies persuna taxxabbli fir-rigward ta' attivitajiet jew tran?azzjonijiet li hija tag?mel b?ala awtorità pubblika, u li, g?alhekk, jaqg?u barra mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT. Dawk l-attivitajiet jidher li jikkostitwixxu "l-g?an korporattiv ewlieni" tag?ha. Barra minn dan, hija tipprovdi servizzi li huma kemm taxxabbli kif ukoll e?entati i?da li jaqg?u fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT u li fir-rigward tag?hom hija g?andha titqies li hija persuna taxxabbli.

54. Jidhirli li g?andu japplika l-istess prin?ipju fi?-?ew? ka?ijiet.

55. Dwar dik il-fehma, l-argumenti tal-Kummissjoni ma jipperswadunix li l-VNLTO kienet dwar servizzi, filwaqt li dan il-ka? huwa dwar o??etti kapitali; li fil-VNLTO l-attivitajiet jew it-tran?azzjonijiet rilevanti kienu jaqg?u barra mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT min?abba li ma kienx hemm ?las spe?ifiku, waqt li f'dan il-ka? huwa min?abba li l-Gemeente ma g?andhiex titqies li hija persuna taxxabbli; u li f'*Uudenkaupungin kaupunki* (20) il-Qorti tal-?ustizzja a??ettat li awtoritajiet pubbli?i kellhom l-g?a?la li jallokaw o??etti kapitali ta' u?u m?allat ma' assi tan-negozju.

56. L-ewwel, il-motivazzjoni tal-Qorti tal-?ustizzja u d-de?i?joni fil-VNLTO kienu jirreferu b'mod ?ar g?al "o??etti u servizzi", u ma nista' nsib ebda su??eriment li "o??etti" kienet ma?suba li tfisser "o??etti biss minbarra o??etti kapitali", waqt li l-anali?i tal-Avukat ?enerali Mengozzi waslet g?al fehma ?ara (21) li l-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva ma kienx applikabbli fi?-?irkustanzi ta' dak il-ka?, anki fejn kellhom x'jaqsmu o??etti kapitali. It-tieni, ma nqisx li r-ra?uni g?aliex attivitajiet jew tran?azzjonijiet jaqg?u barra l-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT tista' tkun rilevanti biex ikun iddeterminat jekk jikkostitwixxux "finijiet minbarra dawk tan-negozju"; li jimporta, skont il-VNLTO, huwa jekk jaqg?ux fl-"g?an korporattiv ewlieni" tal-entità kkon?ernata. Fl-a??ar nett, ma nsib ebda indikazzjoni f'*Uudenkaupungin kaupunki* li l-Qorti tal-?ustizzja hemmhekk approvat il-fehma li kien hemm l-g?a?la g?al awtoritajiet pubbli?i li o??etti kapitali ta' u?u m?allat ikunu allokati ma' assi tan-negozju. Il-punt 34 ta' dik is-sentenza, i??itata mill-Kummissjoni, huwa impostat f'termini ?enerali u jindirizza o??ezzjoni ?enerali mill-Gvern Finlandi?, waqt li fil-punt 33, il-Qorti tal-?ustizzja qalet b'mod ?ar li "l-Artikoli 5(6) u 6(2) japplikaw biss meta l-o??etti kon?ernati jitqieg?du g?al u?u privat, mhux meta l-o??etti jitqieg?du g?al u?u ie?or f'attività mhux taxxabbli".

57. G?alhekk jiena tal-fehma li, fi?-?irkustanzi ta' dan il-ka?, il-Gemeente ma kinitx intitolata te?er?ita l-g?a?la li talloka l-bini ta' uffi??ju g?all-attività tag?ha b?ala persuna taxxabbli, u li wara tittratta l-u?u tieg?u g?al attivitajiet b?ala awtorità pubblika b?ala provvista taxxabbli ta' servizzi bi ?las.

L-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva

58. Imbag?ad, je?tie? li jitqies jekk l-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva japplikax u, jekk japplika, b'liema effett.

59. Dik id-dispo?izzjoni toffri lill-Istati Membri g?a?la. I?da naqbel mal-Gvern tal-Pajji?i l-Baxxi li, malli Stat Membru jkun g?amel dik l-g?a?la — b?alma hu l-ka? tal-Pajji?i l-Baxxi — it-trattament tal-VAT inkwistjoni g?andu jkun applikat f'kull sitwazzjoni li t?ares il-kriterji stabbiliti f'dik id-dispo?izzjoni, skont il-mod li bih ikun ?ie inkorporat fil-li?ijiet nazzjonali. G?all-kuntrarju, ?ertament, ma g?andux ikun applikat f'?irkustanzi li ma j?arsux dawk il-kriterji.

60. Meta naqra l-Artikolu 3(1)(h) tal-Wet op de Omzetbelasting fid-dawl tal-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva u l-?urisprudenza rilevanti, insib li, meta persuna taxxabbli (i) tipprodu?i o??etti fin-negozju tag?ha (jew tipprovdi materjali, inklu?a art, g?al o??etti ma?dumin kif ordnati) u (ii) tu?a l-o??etti mag?mula g?all-finijiet tan-negozju tag?ha, u meta (iii) il-VAT fuq dawk l-o??etti ma kinitx tkun dedu?ibbli kollha kieku kienu ?ew akkwistati kollha kemm huma minn persuna taxxabbli, allura l-u?u tag?hom g?all-finijiet tan-negozju g?andu jkun ittrattat b?ala provvista taxxabbli.

61. Dawk it-tliet kundizzjonijiet huma kumulattivi: jekk jit?arsu kollha, l-u?u g?al finijiet ta' negozju g?andu jkun ittrattat b?ala provvista taxxabbli; jekk le, jista' ma jkunx.

62. Jidhirli li, *prima facie*, dawk il-kundizzjonijiet huma m?arsa fil-ka? tal-Gemeente. Il-kostruzzjoni tal-bini ta' uffi??ju saret kif ordnata, bl-u?u (*inter alia*) ta' art u fa??ata pprovduti mill-Gemeente — sitwazzjoni li tista' titqabbel ma' dik fil-*Gemeente Vlaardingen*. Na?seb ukoll li

g?andu jitqies li nbena matul in-negozju tal-Gemeente u u?at g?all-finijiet ta' dak in-negozju; it-tifsira ta' "negozju" fl-Artikolu 5(7) tas-Sitt Direttiva g?andha tkun l-istess b?al dik tal-Artikolu 6(2) f'kuntetst parallel ta' awtoprovvista. U min?abba li l-bini kien intu?a wkoll g?al finijiet minbarra dawk ta' tran?azzjonijiet taxxabbli, il-VAT ta' d?ul ma kinitx tkun dedu?ibbli kollha kieku kien akkwistat kollu kemm hu ming?and persuna taxxabbli o?ra.

63. G?alhekk tqum id-domanda jekk dik l-anali?i *prima facie* hijiex invalidata min?abba li 6 % biss tal-u?u tal-bini kien g?all-finijiet tan-negozju tal-Gemeente b?ala persuna taxxabbli.

64. Fil-fehma tieg?i ma hijiex. L-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva kien dwar l-eliminazzjoni ta' distorsjonijiet tal-kompetizzjoni li ji?u mill-fatt li, meta t-taxxa ta' d?ul ma tkunx dedu?ibbli kollha, dawk li ja?dmu huma stess il-provvisti tag?hom igawdu minn vanta?? fuq dawk li jkollhom jakkwistawhom minn barra sakemm i?-?ew? settijiet ta' provvisti ma jkunux intaxxati bl-istess mod. Dak it-t?assib ma jiddependix minn valuri spe?ifi?i. Il-portata tal-vanta??, g?alhekk, mhux fattur determinanti. F'kull ka?, ma setax ikun ivvalutat skont proporzjon: il-vanta?? irrappre?entat minn 6 % ta' somma kbira tal-VAT jista' jkun ikbar minn dak mog?ti minn 94 % ta' somma i?g?ar.

65. G?aldaqstant jidhirli li l-fatt li l-Gemeente ?adet pussess tal-bini ta' uffi??ju (irrispettivament minn meta, e?attament, se?? hekk), wara li kien inbena bl-u?u ta' elementi pprovduti mill-Gemeente, g?andu jkun ittrattat b?ala awtoprovvista taxxabbli, kif ikkontemplat fl-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva.

66. I?da huwa essenzjali li wie?ed jiftakar li trattament b?al dan ma g?andux ir-rwol x'jaqdi meta provvisti jkunu sempli?iment akkwistati kollha kemm huma ming?and persuna taxxabbli o?ra u mbag?ad jitqieg?du g?al u?u partikolari, ikun xi jkun dak l-u?u. Fis-sistema komuni tal-VAT, g?all-ebda skop kon?epibbli ma jservi li l-istess provvista tkun ittrattata l-ewwel b?ala akkwist (b'taxxa massima u bi tnaqqis totali ta' taxxa ta' d?ul) u wara b?ala awtoprovvista (b'taxxa massima u, skont il-ka?, b'ebda tnaqqis jew b'wie?ed parzjali), minflok b?ala provvista wa?da b'taxxa massima u, skont il-ka?, b'ebda tnaqqis jew b'wie?ed parzjali. G?alhekk, jekk it-trattament fiskali inkwistjoni fil-pro?edimenti ewlenin kellu jinvolvi biss il-provvisti ta' o??etti u servizzi pprovduti mill-kuntrattur(i) barrani(n) tal-Gemeente, indipendentement mill-elementi tal-bini a??ari pprovduti mill-Gemeente nfisha, ma kien ikun hemm ebda skop g?all-applikazzjoni tal-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva (22).

67. Trattament b?al dan huwa adatt (u obbligatorju) biss jekk u sakemm il-kundizzjonijiet kollha tal-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva jit?arsu kollha. G?alhekk ma jistax japplika esklu?ivament g?all-provvisti ta' o??etti u servizzi pprovduti mill-kuntrattur jew kuntratturi barranin tal-Gemeente. L-awtoprovvista g?andha tkun dwar il-konsenja s?i?a, li ne?essarjament tkun tinkludi l-art u l-fa??ata e?istenti. Jekk dak ma jkunx il-ka?, ma jkunx hemm kontribuzzjoni mill-Gemeente u t-tran?azzjoni kollha tonqos milli tkun ittrattata skont ir-regoli normali. Min?abba f'hekk, l-ammont tal-VAT li g?alih il-Gemeente titqies responsabbli fir-rigward tal-awtoprovvista g?andu jkun ikkalkolat abba?i tal-prezz totali tax-xiri (fin-nuqqas, il-prezz nett fil-mument tal-provvista) ta' kull element tal-art u tal-bini, skont l-Artikolu 11A(1)(b) tas-Sitt Direttiva — bil-kundizzjoni li l-VAT ma tkunx in?abret di?à fuq dawk l-elementi (23).

68. Jekk nassumu li l-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva jista' u g?andu jkun applikat g?all-provvista tal-bini kollu kemm hu, naqbel mal-Gemeente li fil-fatt huwa t-tieni varjant propost mill-Hoge Raad ta' dak l-appro?? (ara l-punt 37 iktar 'il fuq) li g?andu jipprevali, fehma li hija a??ettata wkoll, i?da ma hijiex favorita, mill-Kummissjoni.

69. L-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva jsemmi "l-applikazzjoni minn persuna taxxabbli g?al skopijiet tan-negozju tag?ha" ta', essenzjalment, o??etti mag?mula internament. Meta dak ikun il-ka?, applikazzjoni b?al dik tista' (u, fi Stat Membru li jkun e?er?ita l-g?a?la, g?andha) tkun ittrattata

b?ala provvista mag?mula bi ?las skont it-tifsira tal-Artikolu 2(1) tal-istess Direttiva, u, g?alhekk, b?ala su??etta g?all-VAT. Id-dispo?izzjoni ma tikkontemplax la l-applikazzjoni ta' o??etti b?al dawk g?al finijiet li parzjalment ikunu tan-negozju tal-persuna taxxabbli u parzjalment barra mill-kamp ta' applikazzjoni tas-sistema tal-VAT, u lanqas it-trattament ta' applikazzjoni b?al dik b?ala provvista mag?mula parzjalment bi ?las u parzjalment mhux bi ?las. Tabil?aqq, il-finijiet li g?alihom provvista tintu?a ma humiex fil-prin?ipju rilevanti g?ad-domanda jekk il-provvista tkunx taxxabbli jew le (g?alkemm huma rilevanti g?ad-domanda jekk jistax ikun hemm dritt g?al tnaqqis tal-VAT imposta fuq il-provvista).

70. G?alhekk meta jkun hemm awtoprovvista tax-xorta msemmija fl-Artikolu 5(7)(a), dik il-provvista tkun ne?essarjament tran?azzjoni taxxabbli kollha fl-intier kollu tag?ha, sakemm tkun taqa' g?alkollox jew parzjalment f'e?enzjoni mill-VAT.

71. Ma hemm ebda indikazzjoni f'dan il-ka? ta' xi e?enzjoni li tista' tapplika g?all-awtoprovvista tal-bini ta' uffi??ju.

72. Peress li dan hu hekk, hija g?andha tkun ittrattata b?ala tran?azzjoni ta' ?ru? taxxabbli kollha mag?mula mill-Gemeente. Min?abba f'hekk, kull VAT u d-d?ul kollu mill-VAT fuq provvisti akkwistati mill-Gemeente g?all-fini ta' dik it-tran?azzjoni ta' ?ru? taxxabbli g?andhom ikunu eli?ibbli g?al tnaqqis skont l-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva.

73. I?da fir-rigward tal-awtoprovvista nfisha, il-Gemeente tkun responsabbli g?all-VAT fuq il-valur kollu tat-tran?azzjoni. Imbag?ad, skont l-Artikolu 17(2) u (5) tas-Sitt Direttiva, sakemm il-bini jintu?a g?at-tran?azzjonijiet taxxabbli tal-Gemeente (5 % f'dan il-ka?), hija tkun tista' tnaqqas dik it-taxxa ta' d?ul mit-taxxa ta' ?ru? li g?aliha jkollha tag?ti kont lill-awtorità tat-taxxa. G?al 95 % li jifdal, fir-rigward ta' u?u g?al tran?azzjonijiet o?ra, ebda tnaqqis ma huwa possibbli.

74. Biex nikkonkludi, l-interpretazzjoni li nipproponi t?alli r-ri?ultat li ?ej f'dan il-ka?. L-ewwel okkupazzjoni tal-Gemeente tal-bini tag?ha fl-2003 g?andha tkun ittrattata b?ala provvista mag?mula bi ?las u l-ammont taxxabbli g?andu jkun ikkalkolat, skont l-Artikolu 11A(1)(b) tal-istess Direttiva, fuq il-valur kollu tal-provvista, inklu? dak tal-art, bil-kundizzjoni li l-VAT ma tkunx di?à n?abret fuq dan tal-a??ar. Il-Gemeente tista' tnaqqas il-VAT ta' d?ul fuq il-provvisti kollha li hija tkun akkwistat g?al dak il-fini, inklu? fejn ikun applikabbli dak tal-art, meta tag?ti kont g?all-VAT li g?aliha tkun responsabbli fuq dik il-provvista meqjusa li tkun saret bi ?las. Meta tu?a l-bini g?al iktar provvisti matul l-attività tag?ha, hija tkun tista' tnaqqas mit-taxxa ta' ?ru? fuq dawk il-provvisti, skont l-Artikolu 17(2) u (5) tas-Sitt Direttiva, dak il-proporzjon biss tal-VAT li g?alih tkun responsabbli fuq il-provvista meqjusa li tkun saret bi ?las skont l-Artikolu 5(7)(a) li jkun jikkorrispondi mal-u?u tal-bini g?al tran?azzjonijiet taxxabbli, ji?ifieri, fi?-?irkustanzi tal-pro?edimenti ewlenin, 5 %.

Konklu?joni

75. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti kollha, jiena tal-opinjoni li l-Qorti tal-?ustizzja g?andha tirrispondi g?ad-domanda mag?mula mill-Hoge Raad f'dan is-sens:

L-Artikolu 5(7)(a) tas-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 g?andu jkun interpretata b?ala li Japplika g?al sitwazzjoni li fiha muni?ipalità tie?u l-ewwel okkupazzjoni ta' bini li hija tkun bniet fuq art tag?ha u li hija jkollha tu?a bir-rata ta' 94 % g?all-attivitajiet tag?ha b?ala awtorità pubblika u bir-rata ta' 6 % g?all-attivitajiet tag?ha b?ala persuna taxxabbli, inklu? 1 % g?al attivitajiet e?entati li g?alihom ma japplikax dritt ta' tnaqqis.

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 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 L 145, p. 1; “is-Sitt Direttiva”). Is-Sitt Direttiva kienet fis-se?? fi?-?mien rilevanti fil-pro?edimenti ewlenin, i?da minn dak i?-?mien ’l hawn kienet issostitwita, ming?ajr tibdil materjali, mid-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta’ Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud (?U L 347, p. 1).

3 – Sentenza tat-8 ta’ Novembru 2012 (C-299/11).

4 – I??itata fil-punt 25 ta’ *Gemeente Vlaardingen*, punt 12 iktar ’il fuq.

5 – Kaw?a C?594/10 ?abra. Ara wkoll il-Kaw?a C?460/07 *Puffer* ?abra p. I?3251, punt 39 *et seq*.

6 – Dik il-po?izzjoni nbidlet bl-Artikolu 168a(1) tad-Direttiva 2006/112, introdott b’se?? mill-1 ta’ Jannar 2011 bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/162/UE, tat-22 ta’ Di?embru 2009, li temenda diversi dispo?izzjonijiet tad-Direttiva 2006/112/KE (?U L 10, p. 14), li skontha, b’mod partikolari: “Fil-ka? ta’ proprjetà immobbli li tifforma parti mill-assi kummer?jali ta’ persuna taxxabbli u u?ata kemm g?al finijiet tan-negozju tal-persuna taxxabbli kif ukoll g?al finijiet privati tal-persuna jew tal-persunal tag?ha, jew, b’mod aktar ?enerali, g?al finijiet o?ra apparti dawk tan-negozju tag?ha, il-VAT fuq l-infiq relatat ma’ din il-proprjetà g?andu jkun dedu?ibbli … sal-proporzjon biss tal-u?u tal-proprjetà g?all-finijiet kummer?jali tal-persuna taxxabbli.” Skont l-Artikolu 168a(2), l-Istati Membri jistg?u japplikaw l-istess regola g?al merkanzija o?ra. *Ratione temporis*, i?da, il-le?i?lazzjoni l-?dida ma g?andhiex effett fuq il-ka? fil-pro?edimenti ewlenin.

7 – I??itata fil-punt 25 ta’ *Gemeente Vlaardingen* (punt 12 iktar ’il fuq), punti 26 sa 40. Ara wkoll *Securenta* (C?437/06 ?abra p. I?1597, punti 26 sa 31).

8 – Punt 39 tas-sentenza.

9 – L-Artikolu 3(1)(h) huwa bba?at fuq l-Artikolu 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva.

10 – Skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva.

11 – Skont il-Gemeente, dan kien jinvolvi t-twaqqig? ta’ bini e?istenti ?lief il-fa??ata tieg?u, segwit minn kostruzzjoni ?dida wara l-fa??ata.

12 – Il-qasma jidher li kien hemm qbil dwarha bejn il-Gemeente u l-awtorità tat-taxxa.

13 – Ara l-punt 15 iktar ’il fuq.

14 – Ara l-punt 17 iktar ’il fuq.

15 – Ara l-punti 35 sa 38 iktar ’il quddiem.

16 – Ara l-punti 55 *et seq* iktar ’il quddiem.

17 – Ara wkoll *Securenta*, i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 7, il-punt 37.

18 – Ara l-punti 17 u 18 iktar ’il fuq.

19 – VNLTO, i??itata fil-punt 25 ta’ Gemeente Vlaardingen (punt 12 iktar ’il fuq), punt 39.

20 – I??itata fil-punt 25 ta’ Gemeente Vlaardingen, fil-punt 12 iktar ’il fuq.

21 – Punt 57 tal-Konklu?jonijiet.

22 – Ara wkoll in-nota ta’ qieg? il-pa?na 10 tal-Konklu?joni tal-Avukat ?enerali f’*Gemeente Vlaardingen*, i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 3 iktar ’il fuq, u, *a contrario*, il-punt 27 tas-sentenza f’dik il-kaw?a.

23 – Ara *Gemeente Vlaardingen*, i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 3 iktar ’il fuq, il-punt 30 *et seq*.