Downloaded via the EU tax law app / web

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

MENGOZZI

ippre?entati fil-25 ta’ Novembru 2015 (1)

Kaw?a C?332/14

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

vs

Finanzamt Krefeld

[talba g?al de?i?joni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi, il-?ermanja)]

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur mi?jud – Dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa– O??etti u servizzi u?ati kemm g?al tran?azzjonijiet taxxabbli kif ukoll g?al tran?azzjonijiet e?entati – Lokazzjoni ta’ proprjetà immobbli g?al skopijiet kummer?jali u residenzjali – Kalkolu tal-pro rata ta’ tnaqqis skont id-d?ul mill-bejg? assenjat lill-kerrejja kummer?jali – Le?i?lazzjoni nazzjonali li tistabbilixxi l-kalkolu tal-pro rata skont is-superfi?ji tal-proprjetà immobbli assenjata lil dawn il-kerrejja – Effett retroattiv – ?ertezza legali – Aspettattivi le?ittimi”

I – **Introduzzjoni**

1. Din it-talba g?al de?i?joni preliminari tikkon?erna l-interpretazzjoni tal-Artikoli 17, 19 u 20 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 (2), kif emendata permezz tad-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE, tal-10 ta’ April 1995 (3) (minn issa ’il quddiem is-“Sitt Direttiva”), kif ukoll dwar il-prin?ipji ta’ ?ertezza legali u ta’ protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi.

2. Din it-talba tressqet fil-kuntest tat-tilwima bejn Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR u l-Finanzamt Krefeld (?entru tal-finanzi pubbli?i ta’ Krefeld), fir-rigward tar-regola ta’ kalkolu li g?andha tintu?a sabiex ji?i stabbilit id-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) g?as-sena 2004 kif ukoll l-a??ustament tat-tnaqqis ta’ din it-taxxa, fil-kuntest tal-kostruzzjoni u tal-manutenzjoni ta’ proprjetà immobbli b’u?u m?allat, ji?ifieri ddestinata g?al u?u li jimplika kemm tran?azzjonijiet li jag?tu lok g?ad-dritt g?al tnaqqis kif ukoll g?al tran?azzjonijiet li ma jag?tux lok g?al dan id-dritt.

3. Il-kaw?a pre?enti g?andha, b’mod partikolari, twassal lill-Qorti tal-?ustizzja sabiex tipprovdi ?ertu numru ta’ kjarifiki dwar il-portata tas-sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689) kif ukoll dwar il-possibbiltà g?al Stat Membru li jimponi, wara emenda le?i?lattiva, a??ustament tat-tnaqqis inizjali ta’ VAT g?as-snin li ppre?edew id-d?ul fis-se?? tal-imsemmija emenda, anki fir-

rigward tal-partijiet tal-proprjetà immobbli li l-u?u tag?hom ma huwiex differenti minn dak inizjalment previst.

4. Ng?id mill-ewwel li, abba?i tas-sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689), id-domandi mag?mula mill-qorti tar-rinviju jistg?u, fl-opinjoni tieg?i, jing?ataw risposta relattivament sempli?i fis-sens li l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) u l-Artikolu 19(1) tas-Sitt Direttiva jipprekludu Stat Membru milli jiffavorixxi, b'mod sistematiku u ming?ajr distinzjoni, fir-rigward tal-proprjetà immobbli u tas-servizzi kollha li g?andhom u?u m?allat, metodu sabiex ti?i kkalkolata l-portata tad-dritt g?al tnaqqis tal-VAT im?allsa fuq l-input, minbarra l-kriterju ta' tqassim previst mid-dispo?izzjonijiet imsemmija iktar 'il fuq.

II – **Il-kuntest ?uridiku**

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

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

"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, il-persuna taxxabbli g?andha tkun intitolata biex tnaqqas mit-taxxa li hi responsabbli biex t?allas:

a) taxxa fuq il-valur mi?jud dovuta jew m?allsa fir-rigard ta' o??etti jew servizzi pprovduti jew li g?andhom ikunu pprovduti lilu minn persuna taxxabbli o?ra;

[…]

5. Fir-rigward ta' o??etti u servizzi li g?andhom ikunu w?ati minn persuna taxxabbli kemm g?al transazzjonijiet koperti b'paragrafi 2 u 3, fir-rigward ta' li [liema] t-taxxa fuq il-valur mi?jud titnaqqas, u g?al transazzjonijiet fir-rigward ta' li [liema] t-taxxa fuq il-valur mi?jud ma titnaqqasx, it-tali proporzjon biss tat-taxxa fuq il-valur mi?jud g?andu jkun imnaqqas kif hu attribwit g?at-transazzjonijiet ta' qabel.

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

Madanakollu, l-Istati Membri jistg?u:

[…]

?) jawtorizzaw jew i?ieg?lu l-persuna taxxabbli biex tag?mel it-tnaqqis fuq il-ba?i ta' l-u?u ta' kollha jew parti mill-o??etti u s-servizzi;

[…]"

6. L-Artikolu 19 tas-Sitt Direttiva, intitolat "Kalkulazzjoni tal-proporzjon imnaqqas", jipprovdi fil-paragrafu (1) tieg?u:

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

– b?ala numeratur, l-ammont totali, esklussiv mit-taxxa fuq il-valur mi?jud, tal-bejg? kull sena attribwit g?at-transazzjonijet li fuqhom it-taxxa fuq il-valur mi?jud titnaqqas ta?t l-Artikolu 17(2) u (3),

– b?ala denominatur, l-ammont totali, esklussiv tat-taxxa fuq il-valur mi?jud, tal-bejg? kull sena attribwit lit-transazzjonijiet inklu?i fin-numeratur u lit-transazzjonijiet fir-rigward ta' li [liema] t-taxxa fuq il-valur mi?jud mhux imnaqqas. […]

[...]"

7. L-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva, intitolat "A??ustamenti tat-tnaqqis", jipprovdi fil-paragrafi (1) u (2) tieg?u kif ?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; […]

2. Fil-ka? ta' o??etti kapitali, l-a??ustment g?andu jkun mifrux fuq ?ames snin inklu? dik meta l-o??etti jkunu akkwistati jew fabbrikati. L-a??ustament annwali g?andu jsir biss fir-rigward ta' wie?ed minn ?amsa tat-taxxa imposta fuq l-o??etti. L-a??ustament g?andu jsir fuq ba?i tal-varjazzjonijiet fit-tnaqqis intitolat fis-snin konsekwenti b'relazzjoni g?al dik is-sena meta l-o??etti kienu akkwistati jew fabbrikati.

Permezz ta' deroga mis-sub-paragrafu pre?edenti, Stati Membri jistg?u jibba?aw l-a??ustament fuq perjodu ta' ?ames snin s?a? li jibdew mi?-?mien meta l-o??etti huma u?ati g?all-ewwel darba.

Fil-ka? ta' proprjetà mobbli akkwistata b?ala o??etti kapitali, il-perjodu ta' a??ustament jista' ji?i esti? sa 20 sena."

B – *Id-dritt ?ermani?*

8. Id-dispo?izzjonijiet rilevanti tal-le?i?lazzjoni ?ermani?a, applikabbli fil-qasam ta' VAT jinsabu fil-li?i tal-1999 dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270, iktar 'il quddiem il-"li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?").

9. L-Artikolu 4 tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? intitolat "E?enzjonijiet ta' kunsinni u provvisti o?ra", jistabbilixxi li:

"Fost it-tra?azzjonijiet imsemmija fil-punt 1 tal-Artikolu 1(1), huma e?entati mit-taxxa:

[…]

12. a) il-lokazzjoni u l-kiri ta' proprjetajiet immobbli, […]"

10. L-Artikolu 15 tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? jistabbilixxi li:

"(1) L-imprenditur jista' jnaqqas l-ammonti tat-taxxa tal-input li ?ejjin:

1. it-taxxa legalment dovuta g?al kunsinni u prestazzjonijiet o?ra li twettqu minn imprenditur ie?or g?all-b?onnijiet tal-impri?a tieg?u.

[…]

(2) Hija esklu?a mit-tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa, it-taxxa fuq il-kunsinni, l-importazzjoni u

l-akkwist intra-Komunitarju ta’ o??etti kif ukoll fuq prestazzjonijiet o?ra li l-imprenditur ju?a g?all-finijiet tat-tran?azzjonijiet li ?ejjin:

1. it-tran?azzjonijiet e?entati;

[…]

(4) Jekk l-imprenditur ma ju?ax prodott jew prestazzjoni o?ra, ikkunsinnati, importati jew akkwistati fil-Kummunità ?lief parzjalment, g?at-twettiq ta’ tran?azzjonijiet li ma jag?tux dritt g?al tnaqqis, il-parti tal-ammonti ta’ taxxa tal-input ekonomikament marbuta ma’ dawn it-tran?azzjonijiet ma tag?tix dritt g?al tnaqqis. L-imprenditur jista’ jag?mel stima re?onevoli tal-ammonti li ma jag?tux dritt g?al tnaqqis.”

11. Il-li?i fiskali tal-2003 li wettqet l-emendi (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, p. 2645), li da?let fis-se?? fl-1 ta’ Jannar 2004, ?iedet it-tielet sentenza g?al din id-dispo?izzjoni, li tipprovdi kif ?ej:

“Determinazzjoni tal-parti li ma titnaqqasx mit-taxxa skont il-per?entwali tad-d?ul mill-bejg? li ma jag?tix dritt g?al tnaqqis meta pparagunat mad-d?ul mill-bejg? li jag?ti dritt g?al tnaqqis ma hijiex awtorizzata ?lief meta ebda forma o?ra ta’ imputazzjoni ekonomika ma tkun possibbli.”

12. Ir-ra?unijiet g?al din i?-?ieda mil-le?i?latur, kif jirri?ultaw mil-li?i msemmija iktar ’il fuq, huma s-segwenti:

“Din id-dispo?izzjoni g?andha l-g?an ta’ tqassim ra?onevoli, waqt kunsinni jew prestazzjonijiet o?ra, tat-taxxi tal-input im?allsa. Din is-sistema l-?dida tirrestrin?i l-u?u tal-kriterju ta’ tqassim ibba?at fuq id-d?ul mill-bejg? b?ala l-uniku kriterju ta’ tqassim. Huwa biss meta ebda assenjazzjoni ekonomika o?ra ma tkun possibbli li jista’ jintu?a dan il-kriterju ta’ tqassim. Din l-emenda hija me?te?a peress li l-Bundesfinanzhof [(qorti federali tal-finanzi)] idde?idiet, permezz tas-sentenza tag?ha tas-17 ta’ Awwissu 2001 […], li t-tqassim tal-ammonti tat-taxxa tal-input im?allsa abba?i tal-proporzjon bejn id-d?ul mill-bejg? tal-output, kellu ji?i rrikonoxxut b?ala stima ra?onevoli fis-sens tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?. Madankollu, l-applikazzjoni tal-kriterju ta’ tqassim skont id-d?ul mill-bejg? b?ala kriterju ?enerali ta’ tqassim twassal, b’mod partikolari fil-ka? ta’ bini ta’ proprjetà immobbli b’u?u m?allat, g?al tqassim mhux e?att; […] Issa, l-applikazzjoni ta’ dan il-kriterju ta’ tqassim skont id-d?ul mill-bejg? b?ala kriterju ?enerali ta’ tqassim ma hijiex prevista b’mod mandatorju fis-Sitt Direttiva. Din is-sistema ta’ ‘*pro rata’* […] ma hijiex mandatorja g?all-Istati Membri, peress li dawn jistg?u, skont it-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5), jistabbilixxu kriterji ta’ tqassim li ma josservawx din is-sistema. G?all-akkwist ta’ proprjetà immobbli, it-tqassim tat-taxxa tal-input im?allsa abba?i tal-proporzjon bejn il-valuri produttivi u l-valuri fis-suq jibqa’ wkoll possibbli […]”

13. L-Artikolu 15a(1) u (2) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?, intitolat “A??ustament tat-taxxa tal-input im?allsa”, jipprovdi:

“(1) Meta l-modifiki tal-elementi me?uda inkunsiderazzjoni g?ad-determinazzjoni tal-ammont tat-tnaqqis inizjalment imwettaq, isiru fil-?ames snin tal-ewwel u?u ta’ o??ett g?andu jing?ata kumpens g?al kull sena ?ivili li tikkorrispondi ma’ dawn il-modifiki, permezz ta’ a??ustament tat-tnaqqis tal-ammonti ta’ taxxa tal-input im?allsa fuq l-ispejje? ta’ akkwist jew ta’ twettiq. Fir-rigward ta’ proprjetà immobbli, inklu?i l-komponenti essenzjali tag?ha, a??ustamenti li g?alihom id-dispo?izzjonijiet tad-dritt ?ivili dwar il-proprjetà immobbli huma applikabbli, u ta’ kostruzzjonijiet fuq l-art ta’ ?addie?or, g?andu japplika terminu ta’ g?axar snin minflok terminu ta’ ?ames snin.

(2) G?all-finijiet tal-a??ustament previst fil-paragrafu (1), hemm lok li ji?i rrikonoxxut, g?al kull

sena ?ivili li tikkorrispondi mal-emendi, fil-ka?ijiet imsemmija fl-ewwel sentenza ta' dan il-paragrafu, proporzjon ta' wie?ed minn kull ?amsa, u fil-ka?ijiet imsemmija fit-tieni sentenza, ta' wie?ed minn kull g?axra, tal-ammonti ta' taxxa tal-input im?allsa imposti fuq l-o??ett [...]."

III – **Il-kaw?a prin?ipali, id-domandi preliminari u l-pro?edura quddiem il-Qorti tal-?ustizzja**

14. Bejn is-sena 1999 u s-sena 2004, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, so?jetà rregolata mid-dritt ?ivili li tinnegozja fi proprjetà immobbli wettqet, fuq art li kienet proprjetà tag?ha, xog?lijiet ta' twaqqig? ta' bini antik u ta' kostruzzjoni ta' proprjetà immobbli g?al u?u residenzjali u kummer?jali. Din il-proprjetà immobbli tlestiet fl-2004 u tinkludi fiha sitt unitajiet residenzjali u kummer?jali u g?axar spazji ta' parke?? ta?t l-art. Xi w?ud minn dawn l-unitajiet u spazji nkrew mix-xahar ta' Ottubru 2002.

15. G?as-snin fiskali g?all-perijodu li jkopri s-snin 1999 sa 2003, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR ikkalkolat id-dritt tag?ha g?al tnaqqis fuq il-VAT im?allsa g?ax-xog?lijiet ta' twaqqig? u ta' kostruzzjoni, permezz ta' kriterju ta' tqassim ikkalkolat abba?i tal-proporzjon e?istenti bejn id-d?ul mill-bejg? li kellu ji?i ??enerat bil-lokazzjoni tal-unitajiet kummer?jali (su??etta g?all-VAT) u dak li jirri?ulta mit-tran?azzjonijiet l-o?ra ta' lokazzjoni (e?entati mill-VAT) (iktar 'il quddiem "il-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg?"). Skont dan il-kriterju ta' tqassim, il-parti li titnaqqas tal-VAT kienet tikkorrispondi ma' rata ta' 78.15 %. Fir-rigward ta?-?ew? rikorsi ppre?entati fir-rigward tal-ammont tal-VAT li jitnaqqas g?as-snin finanzjarji 2001 u 2002, i?-?entru tal-finanzi pubbli?i ta' Krefeld a??etta dan il-kriterju ta' tqassim.

16. Fl-2004, partijiet mill-proprjetà immobbli, li inizjalment kien previst li dawn ji?u assenjati gal u?u su??ett g?all-VAT, ?ew mikrija e?entati mill-VAT. Sabiex ta??usta t-tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR ikkalkolat, fid-dikjarazzjoni tag?ha g?as-sena finanzjarja 2004, ammont kumpensatorju, li hija stabbilixxiet billi applikat il-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg?. B'kollox, l-ammont ta' VAT li kellu ji?i rrimborsat lil Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR kien ta' madwar EUR 3 500.

17. I?-?entru tal-finanzi pubbli?i ta' Krefeld ?a?ad dan il-metodu ta' kalkolu g?ar-ra?uni li, wara d-d?ul fis-se?? tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? wie?ed ma setax jag?mel riferiment g?all-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg?, ?lief jekk l-ebda metodu ie?or ta' imputazzjoni ta' o??etti u ta' servizzi b'u?u m?allat ma kien possibbli. Peress li huwa possibbli u iktar pre?i? li l-imputazzjoni ta' o??etti u ta' servizzi u?ati g?at-twaqqig? u g?all-kostruzzjoni ta' proprjetà immobbli ti?i ddeterminata billi jsir riferiment g?all-proporzjon e?istenti bejn is-superfi?ji (f'metri kwadri) ta' bini kummer?jali u dik ta' bini g?al u?u residenzjali (iktar 'il quddiem "il-kriterju ta' tqassim skont is-superfi?ji"), i?-?entru tal-finanzi pubbli?i ta' Krefeld qies li Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR jmissha applikat dan il-kriterju ta' tqassim. Konsegwentement, dan i?-?entru tal-finanzi pubbli?i qassam l-ammonti tal-VAT tal-input im?allsa, dovuti mill-perijodu li jkopri s-snin 1999 sal-2004, fuq l-ispejje? ta' kostruzzjoni g?all-bini kummer?jali differenti u g?al dak b'u?u residenzjali u stabbilixxa, g?al kull bini, ammont ta' korrezzjoni, inklu? g?al dak il-bini li l-u?u effettiv tieg?u ma kienx differenti minn dak inizjalment previst, bl-applikazzjoni tal-kriterju ta' tqassim skont is-superfi?ji. I?-?entru tal-finanzi pubbli?i ta' Krefeld stabbilixxa l-per?entwali ta' tnaqqis g?al 38.74 %, li jikkorrispondi mat-total tal-superfi?ji tal-proprjetà immobbli li l-lokazzjoni tag?ha hija taxxabbli, u stabbilixxa l-ammont tal-VAT li g?andu ji?i rrimborsat lil Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR g?as-sena 2004 g?al EUR 950.

18. Il-Finanzgericht Düsseldorf (qorti tal-finanzi ta' Düsseldorf) annullat parzjalment dan l-avvi? fiskali ta' rettifika min?abba li l-kriterju ta' tqassim skont is-superfi?ji ma setax ji?i applikat ?lief sa fejn kien jikkon?erna l-VAT dovuta g?all-ispejje? ta' manutenzjoni tal-proprjetà immobbli inkwistjoni

sostnuti mill-2004. Konsegwentement, hija stabbilixxiet g?al ftit iktar minn EUR 1 700, l-ammont ta' VAT li kellu jit?allas lura lil Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR g?as-sena 2004.

19. I?-?ew? partijiet fil-kaw?a prin?ipali appellaw fuq punt ta' li?i quddiem il-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi), kontra din is-sentenza.

20. Skont il-qorti tar-rinviju, it-tilwima tqajjem, fl-ewwel lok, mistoqsijiet li huma marbuta mal-interpretazzjoni li l-Qorti tal-?ustizzja tat fis-sentenza BLC Baumark (C?511/10, EU:C:2012:689), tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva.

21. Din il-qorti tfakkar fl-ewwel lok li, fil-kaw?a li tat lok g?as-sentenza Armbrecht (C?291/92, EU:C:1995:304), il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet, fil-punt 21 tas-sentenza tag?ha, li "l-allokazzjoni [tal-prezz tal-bejg?] bejn il-parti assenjata g?all-e?er?izzju tal-attivitajiet professjonali u dik ri?ervata g?all-u?u privat tal-persuna taxxabbli, g?andha ssir abba?i tal-proporzjonijiet ta' u?u professjonali u ta' u?u privat, matul is-sena ta' akkwist u mhux abba?i tat-tqassim ?eografiku".

22. Abba?i tal-e?itu ta' din is-soluzzjoni, il-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) idde?idiet, fis-sentenza tag?ha tas-17 ta' Awwissu 2001, li "[jekk] wie?ed jippro?edi […] g?all-akkwist jew g?at-twettiq ta' proprjetà immobbli […] li g?andha tag?ti lok [g?al] u?u 'm?allat', [l]-assenzjazzjoni tal-ammonti ta' taxxa tal-input m?allsa ma tistax issir, la skont il-'kriterju ta' tqassim ibba?at fuq l-investiment' […], u lanqas skont element ta' konnessjoni spazjali ('?eografika'); g?all-kuntrarju, g?andha tkun ibba?ata fuq it-tqassim 'f'per?entwali' tal-u?u tal-proprjetà immobbli kollha, g?all-finijiet ta' tran?azzjonijiet e?entati u ta' tran?azzjonijiet taxxabbli […]".

23. Sussegwentement g?al din is-sentenza, l-amministrazzjoni fiskali ?ermani?a bidlet, parzjalment, il-prassi pre?edenti tag?ha u stabbilixxiet distinzjoni skont jekk il-VAT inkwistjoni hijiex relatata kemm mal-ispejje? tal-akkwist jew mal-bini ta' proprjetà immobbli, kif ukoll mal-ispejje? tal-u?u, ta' konservazzjoni u/jew ta' manutenzjoni ta' din tal-a??ar. Fl-ewwel ka?, it-tnaqqis ji?i kkalkolat skont il-proporzjon tal-proprjetà immobbli li huwa u?at g?all-?ti?ijiet tat-tran?azzjonijiet taxxabbli. Fit-tieni ka?, it-tnaqqis ikompli ji?i kkalkolat skont il-parti tal-proprjetà immobbli li fir-rigward tag?ha kienet esposta l-VAT, peress li l-kriterju ta' tqassim ma jintu?ax ?lief sabiex ti?i stabbilita l-portata tad-dritt g?al tnaqqis fir-rigward tal-VAT im?allsa g?al kunsinni jew g?al prestazzjonijiet li ma setg?ux ikunu assenjati ma' parti pre?i?a tal-proprjetà immobbli jew li huma relatati mal-partijiet komuni.

24. Huwa f'dan il-kuntest li l-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk is-sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689), min-na?a tag?ha, qajmitx dubji dwar il-prassi fiskali e?istenti.

25. Minn na?a, din il-qorti tosserva li, f'din is-sentenza, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li mhux possibbli li jsir riferiment g?al kriterju ta' tqassim, u g?alhekk g?al metodu ta' imputazzjoni ta' o??etti u ta' servizzi g?al u?u m?allat li huwa differenti minn dak previst mis-Sitt Direttiva, ibba?at fuq il-d?ul mill-bejg?, ?lief jekk dan il-metodu ma japplikax g?all-ka?ijiet kollha ta' u?u m?allat u jekk dan iwassal g?al determinazzjoni tad-dritt g?al tnaqqis iktar pre?i?. Skont il-qorti tar-rinviju, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li it-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? ma kinitx konformi mas-Sitt Direttiva, sa fejn adottat sistema ta' kalkolu tat-tnaqqis ta' o??etti b'u?u m?allat li tidderoga, b'mod ?enerali, mill-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg?. Madankollu, fir-rigward tal-kundizzjoni li l-metodu adottat g?andu jiggarantixxi tqassim iktar pre?i? tat-tnaqqis li g?andu jsir, il-qorti tar-rinviju tg?id li fil-ka? pre?enti hija ssodisfatta, peress li l-applikazzjoni tal-kriterju ta' tqassim skont is-superfi?ji huwa, b'mod ?enerali, iktar pre?i? mill-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg?. Minn dan isegwi, li l-metodu applikat mill-amministrazzjoni u mill-qrati ?ermani?i qabel ma ng?atat is-sentenza Armbrecht (C?291/92, EU:C:1995:304), li kien li ji?i stabbilit liema parti tal-proprjetà immobbli kienet esposta g?all-VAT u

li ji?i applikat kriterju ta' tqassim unikament g?all-ammonti li kien jifdal li kienu relatati mal-partijiet tal-proprjetà immobbli li effettivament kienu su??etti g?al u?u m?allat, g?andu ji?i privile??at peress li jwassal g?al ri?ultati iktar pre?i?i mill-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg?.

26. Min-na?a l-o?ra, il-qorti tar-rinviju tirrileva li, fis-sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689, punt 19), il-Qorti tal-?ustizzja ppre?i?at li l-possibbiltà g?al Stat Membru li jag?mel riferiment g?al metodu ta' imputazzjoni ta' o??etti u servizzi g?al u?u m?allat, g?ajr dak previst mis-Sitt Direttiva, te?isti biss "g?al operazzjoni [tran?azzjoni] partikolari b?all kostruzjoni ta' bini ta' u?u m?allat". Konsegwentement, din il-qorti, li tqis li l-istess metodu, ji?ifieri dak ibba?at fuq is-superfi?ji, g?andu ji?i applikat g?all-ammonti ta' VAT relatati mal-kostruzzjoni jew mal-akkwist ta' proprjetà immobbli u g?all-ammonti relatati mal-ispejje? ta' u?u, ta' konservazzjoni jew ta' manutenzjoni ta' din tal-a??ar, tistaqsi dwar il-kwistjoni jekk tali allineament tas-sistemi huwiex konformi mal-imsemmija sentenza.

27. Fit-tieni lok, il-qorti tar-rinviju tikkonstata li, jekk il-Qorti tal-?ustizzja di?à kellha l-okka?joni tirrikonoxxi li emenda le?i?lattiva tista' ??ib mag?ha l-obbligu ta' a??ustament ta' ?ertu tnaqqis ta' VAT, hija tat de?i?joni biss, sal-?urnata ta' llum, fir-rigward ta' emendi le?i?lattivi li jaffetwaw l-e?istenza stess tad-dritt g?al tnaqqis. F'dawn il-kundizzjonijiet, je?isti dubju dwar il-kwistjoni jekk l-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva jawtorizzax Stat Membru li je?tie? mill-persuna taxxabbli li tippro?edi g?al a??ustament tal-VAT min?abba l-emenda mwettqa minn dan l-istess Stat, tal-metodu ta' imputazzjoni ta' o??etti u ta' servizzi g?al u?u m?allat li kellu ji?i implementat, anki meta din il-persuna taxxabbli kompliet tu?a l-partijiet tal-proprjetà immobbli g?at-twettiq ta' tran?azzjonijiet taxxabbli skont l-intenzjoni inizjali tag?ha u la wettqet nuqqas ta' e?attezza fil-kalkolu tat-tnaqqis inizjali, u lanqas ma ?adet vanta?? mhux ?ustifikat mit-tnaqqis li sar inizjalment.

28. Fit-tielet lok, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk, f'?irkustanzi b?al dawk fil-kaw?a prin?ipali, il-prin?ipji ta' protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi u ta' ?ertezza legali jipprekludux li jitwettaq a??ustament tal-VAT. Fil-fatt, din il-qorti tirrileva, fl-ewwel lok, li t-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? tista' tkun insuffi?jentement pre?i?a, peress li tidderoga, g?all-ka?ijiet kollha ta' u?u m?allat, mir-regola ?enerali tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva. Fit-tieni lok, hija tindika li l-metodu ta' imputazzjoni ta' o??etti u ta' servizzi b'u?u m?allat, adottat minn Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR kien ?ie approvat, g?al ?erti snin, mill-awtoritajiet amministrattivi u ?udizzjarji kompetenti. Fit-tielet lok, il-qorti tar-rinviju tippre?i?a li l-le?i?lazzjoni nazzjonali ma tinkludi ebda dispo?izzjoni espressa li tipprevedi li d-d?ul fis-se?? tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? jista' j?ib mieg?u a??ustamenti tal-VAT u ma pprevediet ebda sistema tran?itorja. Fl-a??ar nett, hija tenfasizza li l-emenda fil-metodu ta' imputazzjoni ta' o??etti u ta' servizzi g?al u?u m?allat ma hijiex ta' natura mandatorja, peress li l-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg? jibqa' rrikonoxxut b?ala wie?ed li jikkostitwixxi stima ra?onevoli, fis-sens tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?, anki jekk, mill-1 ta' Jannar 2004, huwa applikat sussidjarjament.

29. F'dawn i?-?irkustanzi, il-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

"1. Il-Qorti tal-?ustizzja tal-Unjoni Ewropea dde?idiet li t-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-[Sitt Direttiva] jippermetti li l-Istati Membri jipprivile??jaw, b?ala kriterju ta' tqassim g?all-finijiet tal-kalkolu tal-proporzjoni tat-tnaqqis tal-VAT tal-input dovuta g?al operazzjoni partikolari, b?all-kostruzzjoni ta' bini ta' u?u m?allat, kriterju ta' tqassim differenti minn dak ibba?at fuq id-d?ul mill-bejg?, previst fl-Artikolu 19(1) ta' din id-direttiva, sakemm il-metodu mag??ul jiggarantixxi determinazzjoni iktar pre?i?a tal-imsemmija proporzjon tat-tnaqqis (sentenza BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689).

a) Fil-mument tax-xiri jew tal-kostruzzjoni ta' bini ta' u?u m?allat, il-provvisiti [prestazzjonijiet]

minn qabel li tag?hom il-valur taxxabbli jkun marbut mal-ispejje? tax-xiri jew tat-twettiq g?andhom, g?all-finijiet ta’ kalkolu iktar pre?i? tal-ammonti ta’ taxxa tal-input im?allsa li jistg?u jitnaqqsu, ji?u imposti l-ewwel fuq l-operazzjonijiet ta’ u?u (li jistg?u ji?u imposti jew e?entati) tal-immobbli, u wara jitqassmu biss il-bqija tat-taxxi tal-input im?allsa li ma ?ewx imposti skont kriterju ta’ tqassim ibba?at fuq is-superfi?ji jew fuq id-d?ul mill-bejg??

b) Il-prin?ipji stabbiliti mill-Qorti tal-?ustizzja tal-Unjoni Ewropea fis-sentenza tag?ha BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689) u r-risposta g?ad-domanda pre?edenti huma applikabbli wkoll g?all-ammonti ta’ taxxa tal-input im?allsa g?al provvisti [prestazzjonijiet] minn qabel marbuta mal-u?u, mal-konservazzjoni jew mal-manutenzjoni ta’ immobbli ta’ u?u m?allat?

2. L-Artikolu 20 tas-[Sitt Direttiva] g?andu ji?i interpretat fis-sens li r-regolarizzazzjoni [l-a??ustament], prevista f’din id-dispo?izzjoni, tat-tnaqqis li jkun twettaq fil-bidu g?andu jkun applikabbli wkoll meta persuna taxxabbli tkun qassmet it-taxxi tal-input im?allsa g?all-kostruzzjoni ta’ immobbli ta’ u?u m?allat skont il-metodu bba?at fuq id-d?ul mill-bejg? imsemmi fl-Artikolu 19(1) ta’ din id-direttiva u awtorizzat mil-le?i?lazzjoni nazzjonali, u Stat membru jipprivile?ja, *a posteriori*, matul dan il-perijodu ta’ regolarizzazzjoni [a??ustament], kriterju ie?or ta’ tqassim?

3. Fil-ka? ta’ risposta affermattiva g?ad-domanda pre?edenti: il-prin?ipji ta’ ?ertezza legali u ta’ protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi jipprekludu l-applikazzjoni tal-Artikolu 20 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?, meta l-Istat Membru, g?all-ka?ijiet b?al dawk imsemmija iktar ‘il fuq, ma jiddisponix espressament regolarizzazzjoni [a??ustament] tat-taxxa tal-input im?allsa u lanqas jadotta sistema tran?itorja, u meta t-tqassim tat-taxxa tal-input imwettaq mill-persuna taxxabbli [skont il-kriterju ta’ tqassim li jirreferi g?ad-d?ul mill-bejg?] ikun ?ie rrikonoxxut b?ala ra?onevoli mill-Bundesfinanzhof [(qorti federali tal-finanzi)]?”

30. Dawn id-domandi kienu su??etti g?al osservazzjonijiet bil-miktub mill-Gvern ?ermani? u mill-Gvern tar-Renju Unit kif ukoll mill-Kummissjoni Ewropea. Dawn il-partijiet ikkon?ernati nstemg?u wkoll waqt is-seduta tal-9 ta’ Lulju 2015.

IV – **Anali?i**

A – *Osservazzjonijiet preliminari*

31. Permezz tal-ewwel domanda preliminari tag?ha, il-qorti tar-rinviju qed titlob, essenzjalment, pre?i?azzjonijiet dwar il-portata tas-sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689), fir-rigward tal-modalitajiet ta’ kalkolu tat-tnaqqis ta’ VAT relatati, minn na?a, mal-ispejje? ta’ kostruzzjoni u ta’ bini ta’ proprjetà immobbli hekk imsej?a b’“u?u m?allat”, iddestinata g?al u?u li jimplika kemm tran?azzjonijiet li jag?tu dritt g?al tnaqqis (b?al kiri ta’ proprjetà kummer?jali konklu? g?al ?erti partijiet tal-proprjetà immobbli), kif ukoll tran?azzjonijiet li ma jag?tux dritt (b?al kirjiet residenzjali) [is-subparagrafu (a) tal-ewwel domanda], u min-na?a l-o?ra g?all-ispejje? ta’ u?u u ta’ manutenzjoni ta’ din il-proprjetà immobbli [is-subparagrafu (b) tal-ewwel domanda]. Din id-domanda tikkon?erna essenzjalment l-interpretazzjoni tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva.

32. Permezz tat-tieni u tat-tielet domandi tag?ha, li fl-opinjoni tieg?i g?andhom ji?i e?aminati kon?untament, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar il-limiti li jimponu kemm l-Artikolu 20(2) tas-Sitt Direttiva, kif ukoll il-prin?ipji ta’ ?ertezza legali u ta’ protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi, fuq id-dritt tal-Istat Membru li jitlob lil persuna taxxabbli, wara emenda le?i?lattiva tal-modalitajiet ta’ kalkolu g?at-tnaqqis tal-VAT, a??ustament ta’ VAT dwar tnaqqis preliminarjament imwettaq qabel id-d?ul fis-se?? ta’ din l-emenda.

33. Anki jekk dawn id-domandi jiffokaw, qabel kollox, fuq it-trattament fiskali ta’ proprjetà

immobbli g?al u?u m?allat, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, g?andu ji?i osservat madankollu li, kif jirri?ulta mill-motivi tat-talba g?al de?i?joni preliminari u mill-osservazzjonijiet tal-partijiet ikkon?ernati, din il-kaw?a tqajjem ?ertu t?assib mill-perspettiva tal-kompatibbiltà ta' regola nazzjonali, b?alma hija t-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?, introdotta mill-1 ta' Jannar 2004, kemm mal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva kif ukoll fir-rigward tal-prin?ipji ta' ?ertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi.

34. Dan it-t?assib huwa, b'xi differenzi ?g?ar, identiku g?al dak li ?are? mill-kaw?a li tat lok g?as-sentenza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) li r-rinviju tag?ha wkoll sar mill-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) f'kundizzjonijiet simili. Din il-kaw?a li kienet konkretament tikkon?erna l-modalitajiet ta' kalkolu tat-tnaqqis tal-VAT kienet relatata mal-ispejje? ta' kostruzzjoni ta' proprjetà immobbli g?al u?u m?allat, ori?inat wkoll, fil-fatt, mill-emenda le?i?lattiva mwettqa permezz tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? g?all-modalitajiet ta' kalkolu tat-tnaqqis ta' VAT applikabbli g?all-o??etti u g?as-servizzi kollha g?al u?u m?allat, li rrelegat il-kriterju tat-tqassim abba?i tad-d?ul mill-bejg? f'"po?izzjoni li hija subordinata b'mod distint" (4) filwaqt li, skont id-dispo?izzjonijiet u l-iskop tas-Sitt Direttiva, b?ala prin?ipju dan il-kriterju g?andu jkun privile??at, kif ser ner?a' nfakkar fid-dettall iktar 'il quddiem.

35. Fis-sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689, punti 17 u 18), il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet ?ertament li "[i]l-fatt li Stat Membru ji?i awtorizzat jadotta le?i?lazzjoni, b?al dik deskritta mill-qorti tar-rinviju, li tidderoga b'mod ?enerali mir-regoli stabbiliti mill-ewwel u mit-tieni subparagrafi tal-Artikoli 17(5) kif ukoll mill-Artikolu 19(1) tas-Sitt Direttiva, imur kontra din tal-a??ar", billi ppre?i?at li din "l-interpretazzjoni hija konformi mal-g?an tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva li d-dispo?izzjonijiet tieg?u jistg?u japplikaw g?al ipote?i spe?ifi?i […]".

36. Madankollu, la l-Gvern ?ermani? u lanqas, milli jidher, il-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) ma waslu g?al konklu?jonijiet abba?i ta' din il-konstatazzjoni li kienet relatata b'mod espli?itu mal-adozzjoni, mil-le?i?latur ?ermani?, tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?, li l-applikazzjoni tag?ha hija g?al darba o?ra inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali.

37. Dan premess, kif ser nispjega iktar tard, il-konstatazzjoni mag?mula mill-Qorti tal-?ustizzja fil-punti 17 sa 19 tas-sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689) timplika li r-Repubblika Federali tal-?ermanja injorat id-dispo?izzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva, li min-na?a tieg?u jwassal g?an-nuqqas ta' infurzabbiltà fir-rigward tal-individwi tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?. B'mod ?enerali, din il-konsegwenza tirrendi, g?alhekk, superfluwu l-g?oti ta' risposta g?al kull wa?da mid-domandi mag?mula mill-qorti tar-rinviju, domandi li g?alhekk ser ne?amina fid-dettall biss sussidjarjament.

B – *Prin?ipalment, fuq l-interpretazzjoni tal-Artikoli 17(5) u 19(1) tas-Sitt Direttiva u fuq in-nuqqas ta' infurzabbiltà tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?*

38. Il-VAT, li l-pi? tag?ha jaqa' g?al kollox fuq il-konsumatur finali, hija kkaratterizzata minn newtralità tag?ha fil-fa?ijiet kollha ta' produzzjoni u ta' kummer?jalizzazzjoni. Sal-fa?i tal-konsumatur finali, il-persuni taxxabbli li jipparte?ipaw fil-pro?ess ta' produzzjoni u ta' kummer?jalizzazzjoni jittrasferixxu lill-awtorità tat-taxxa l-ammonti ta' VAT li huma jkunu ffatturaw lill-klijenti tag?hom (VAT tal-output mi?bura), tnaqqis mag?mul tal-ammonti ta' VAT li huma jkunu ?allsu lill-fornituri tag?hom (VAT tal-input li tista' titnaqqas).

39. Skont l-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva, minn meta persuna taxxabbli takkwista o??etti jew servizzi g?at-twettiq ta' tran?azzjonijiet tal-output taxxabbli, jing?atalha d-dritt li tnaqqas il-VAT

imposta fuq l-akkwist tal-imsemmija o??etti jew servizzi. Kif tindika ripetutament il-Qorti tal-?ustizzja, id-dritt g?al tnaqqis, li japplika immedjatament g?all-ammont kollu tal-VAT imposta fuq it-tran?azzjonijiet tal-input taxxabbli mwettqa, jag?mel parti integrali mill-mekkani?mu tal-VAT u ma jistax, fil-prin?ipju, ji?i limitat (5).

40. Jistg?u jin?olqu madankollu diffikultajiet fil-ka? ta' o??etti u ta' servizzi b'"u?u m?allat", meta persuna taxxabbli li tkun akkwistat o??etti jew servizzi fil-kuntest tal-attività ekonomika tag?ha, tu?ahom parzjalment g?all-b?onnijiet tat-tran?azzjonijiet taxxabbli tag?ha u, parzjalment, g?al g?anijiet o?ra.

41. Kif di?à kelli l-opportunità li nispjega, is-Sitt Direttiva tistabbilixxi ?ew? kategoriji ta' dispo?izzjonijiet relatati mal-u?u m?allat (6).

42. Madankollu kategorija wa?da biss hija inkwistjoni fil-kaw?a pre?enti. Din hija dik li ta?tha jaqa' l-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva (7).

43. Is-sistema prevista minn din id-dispo?izzjoni tirrigwarda l-VAT tal-input, imposta fuq l-ispejje? li huma esklu?ivament marbuta ma' tran?azzjonijiet ekonomi?i tal-output, li xi w?ud minnhom jag?tu lok g?al dritt g?al tnaqqis u o?rajn, peress li jibbenefikaw minn e?enzjoni, ma jag?tux dritt (8). Dan huwa l-ka?, b?al fil-kaw?a prin?ipali, tal-ispejje? li huma marbuta ma' tran?azzjonijiet ta' kera ta' proprjetà immobbli u?ata kemm g?al skopijiet kummer?jali (taxxabbli) kif ukoll g?al skopijiet residenzjali (e?entati).

44. F'dan il-ka?, skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, it-tnaqqis ma huwiex ammess ?lief g?all-parti tal-VAT li hija proporzjonali mal-ammont tal-ewwel tran?azzjonijiet taxxabbli (9).

45. Id-dritt tat-tnaqqis huwa, skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, ikkalkolat skont *pro rata* stabbilita abba?i tal-Artikolu 19(1) ta' din l-istess direttiva (10), ji?ifieri l-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg?.

46. Madankollu, hekk kif ippre?i?at il-Qorti tal-?ustizzja, it-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, li jibda bil-kelma "madankollu", jawtorizza deroga mir-regola stabbilita fl-ewwel u fit-tieni subparagrafi ta' dan l-artikolu (11).

47. Dan l-artikolu fil-fatt jippermetti lill-Istati Membri li jag??lu wie?ed mill-metodi l-o?ra g?ad-determinazzjoni tad-dritt g?al tnaqqis, li huma elenkati fit-tielet subparagrafu, fosthom, b'mod partikolari, il-possibbiltà li "jawtorizzaw jew [li] i?ieg?lu l-persuna taxxabbli biex tag?mel it-tnaqqis fuq il-ba?i ta' l-u?u ta' kollha jew parti mill-o??etti u s-servizzi" [il-punt (?) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5)] u li jinkludu, skont il-Qorti tal-?ustizzja, il-kriterju ta' tqassim skont is-superfi?ji tal-partijiet ta' proprjetà immobbli g?al u?u m?allat (12).

48. It-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva g?andu madankollu jitqies b?ala li jikkostitwixxi dispo?izzjoni derogatorja g?all-ewwel u g?at-tieni subparagrafi tal-imsemmi artikolu (13).

49. Fl-e?er?izzju tal-fakultà li toffrilhom din id-dispo?izzjoni, l-Istati Membri g?andhom josservaw l-effettività tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, l-iskop u l-istruttura ta' din tal-a??ar, kif ukoll il-prin?ipji li fuqhom hija bba?ata s-sistema komuni ta' VAT, b'mod partikolari dawk ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità (14).

50. Il-kompetenza tal-Istati Membri fl-adozzjoni ta’ metodu ta’ kalkolu tat-tnaqqis ta’ VAT, g?ajr dak skont id-d?ul mill-bejg?, hija g?alhekk ristretta.

51. Kif jirri?ulta, b’mod partikolari, mis-sentenzi BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689) u Banco Mais (C?183/13, EU:C:2014:2056), l-e?er?izzju tal-fakultà offerta lill-Istati Membri tidher li hija su??etta g?as-sodisfazzjon ta’ ?ew? kundizzjonijiet kumulattivi.

52. L-ewwel nett, l-Istat Membru g?andu jkun g?a?el wie?ed mill-metodi ta’ kalkolu minbarra dak ibba?at fuq id-d?ul mill-bejg? “g?al operazzjoni [tran?azzjoni] partikolari” (15) jew, g?allinqas, “g?al ipote?i spe?ifi?i” (16), jew sabiex jie?u inkunsiderazzjoni “l-karatteristi?i spe?ifi?i partikolari g?all-attivitajiet” (17). Fi kliem ie?or u fi kwalunkwe ka?, il-metodu ta’ kalkolu alternattiv ma g?andux ji?i stabbilit b?ala metodu derogatorju ?enerali minn dak ibba?at fuq id-d?ul mill-bejg? (18).

53. It-tieni nett, il-metodu alternattiv mag??ul g?andu jiggarantixxi d-determinazzjoni “iktar pre?i?a” (19) tal-portata tad-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input m?allsa, minn dak li jirri?ulta mill-applikazzjoni tal-kriterju ta’ tqassim skont id-d?ul mill-bejg? (20).

54. Mir-ra?unament li g?amlet il-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689), dawn i?-?ew? kundizzjonijiet jidhru li jikkonkretizzaw l-osservanza tal-iskop, tal-g?anijiet u tal-prin?ipji tas-Sitt Direttiva. Dawn jippermettu, fil-fatt, li ti?i ggarantita l-osservanza tal-prin?ipju ta’ newtralità u li tintla?aq pre?i?joni ikbar fil-kalkolu tal-portata tad-dritt g?al tnaqqis, kull darba li dan huwa ??ustifikat, ming?ajr ma ti?i ?naturata l-istruttura ba?ika tas-sistema ta’ kalkolu tat-tnaqqis tal-VAT, li hija bba?ata fuq il-prijorità ta’ prin?ipju mog?tija lill-kriterju ta’ tqassim skont id-d?ul mill-bejg? (21).

55. Fl-opinjoni tieg?i, huwa biss jekk ji?u osservati dawn il-kundizzjonijiet li Stat Membru jkun awtorizzat jag??el metodu ta’ kalkolu tal-portata tad-dritt g?al tnaqqis ta’ o??etti jew ta’ servizzi g?al u?u m?allat li huwa differenti minn dak ibba?at fuq id-d?ul mill-bejg?, b?al dak previst fil-punt (?) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5).

56. G?alkemm il-qorti tar-rinviju tikkontribwixxi g?al xi ?viluppi fir-rigward tal-ewwel mill-imsemmija kundizzjonijiet, hija naqset milli tistaqsi lill-Qorti tal-?ustizzja, b’mod dirett, dwar il-konsegwenzi li jirri?ultaw f’ka? ta’ nuqqas ta’ osservanza ta’ din il-kundizzjoni mir-Repubblika Federali tal-?ermanja, konstatazzjoni li tirri?ulta madankollu mill-punti 17 sa 19 tas-sentenza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

57. B’mod iktar pre?i?, minn na?a, huwa biss mill-perspettiva tal-kalkolu tad-dritt g?al tnaqqis relatat mal-ispejje? ta?-?amma u tal-manutenzjoni ta’ proprjetà immobbli g?al u?u m?allat, li l-qorti tar-rinviju qed tistaqsi jekk, kemm-il-darba wie?ed jista’ japplika metodu ta’ kalkolu g?at-tnaqqis tal-VAT, minbarra l-kriterju ta’ tqassim skont id-d?ul mill-bejg?, relatat mal-imsemmija spejje?, b?al fil-ka? tal-metodu applikabbli g?all-imsemmija spejje? ta’ kostruzzjoni ta’ din il-proprjetà immobbli, li kien inkwistjoni fil-kaw?a BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), din l-estensjoni tkunx tissodisfa dejjem il-kundizzjoni li tikkon?erna “operazzjoni [tran?azzjoni] partikolari”.

58. Min-na?a l-o?ra, g?alkemm huwa minnu li, fil-kuntest tat-tielet domanda li hija g?amlet lill-Qorti tal-?ustizzja, il-qorti tar-rinviju tag?mel tassew riferiment g?an-natura e??essivament ?enerali tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?, il-mistoqsijiet tag?ha f’dan ir-rigward huma limitati g?all-osservanza tal-prin?ipju ta’ ?ertezza legali, fl-ipote?i fejn din id-dispo?izzjoni tinkludi regola impli?ita u retroattiva ta’ a??ustament tat-tnaqqis tal-VAT, inizjalment imwettaq mill-persuna taxxabbli.

59. Min-na?a l-o?ra, il-qorti tar-rinviju ma hija qed titlob l-ebda kjarifika relatata ma?-?irkustanza li r-Repubblika Federali tal-?ermanja ?ammet, kif kienu ori?inarjament, id-dispo?izzjonijiet tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? u n-natura g?al kollox sussidjarja tal-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg? li jirri?ulta minn din id-dispo?izzjoni, sussegwentement g?as-sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689).

60. Fi kliem ie?or, il-qorti tar-rinviju tidher li qed taqra s-sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689) ming?ajr ma kkunsidrat il-formulazzjoni ?enerali tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?, "daqs li kieku" l-Qorti tal-?ustizzja kienet awtorizzat lil-le?i?latur ?ermani? sabiex jipprivile??a metodu ta' kalkolu ie?or minbarra dak tal-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg?, ming?ajr l-ebda kundizzjoni o?ra minbarra dik tan-natura iktar pre?i?a tal-metodu ta' kalkolu alternattiv applikabbli.

61. Huwa minnu li s-sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689) hija mi?g?uda b'?ertu numru ta' ambigwitajiet.

62. Mill-perspettiva li tinteressani f'dan l-istadju, g?andu ji?i rrilevat li, filwaqt li d-dispo?ittiv ta' din is-sentenza jindika li l-Istati Membri huma awtorizzati jipprivile??jaw kriterju ta' tqassim g?ajr dak skont id-d?ul mill-bejg? g?al tran?azzjoni partikolari, b?al ma hija l-kostruzzjoni ta' proprjetà immobbli g?al u?u m?allat, "sakemm il-metodu mag??ul jiggarantixxi determinazzjoni iktar pre?i?a tal-[...] proporzjon tat-tnaqqis", il-punt 19 tag?ha j?id jg?id li din l-awtorizzazzjoni hija valida "fl-osservanza tal-prin?ipji li fuqhom hija bba?ata s-sistema komuni tal-VAT".

63. Din il-pre?i?joni tidher li timplika, fir-rigward tal-punti 16 sa 18 tas-sentenza, l-osservanza tal-istruttura ba?ika tas-sistema ta' kalkolu tat-tnaqqis ta' VAT, ibba?ata fuq il-prijorità ta' prin?ipju mog?tija g?all-ka?ijiet kollha ta' u?u m?allat g?all-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg?, jew fi kwalunkwe ka?, l-esklu?joni tan-natura purament sussidjarja ta' dan il-kriterju, natura li tirri?ulta madankollu mit-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?.

64. It-trattament, kif qed jag?mel il-Gvern ?ermani?, tal-kriterju tad-d?ul mill-bejg? b?ala "possibbiltà sussidjarja finali" (22), ladarba jkunu ?ew e?awriti l-metodi l-o?ra kollha ta' imputazzjoni, ming?ajr ma ji?u identifikati t-tran?azzjonijiet g?al u?u m?allat ikkon?ernati, iwassal sabiex tinkiser ir-regola ?enerali prevista fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva kif ukoll "l-g?an tas-Sitt Direttiva, espost fit-tnax-il premessa tag?ha, li jg?id li l-proporzjon dedu?ibbli g?andha tkun ikkalkulata bl-istess mod fl-Istati Membri kollha" (23).

65. ?ertament, il-punt (?) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva jistabbilixxi li Stat Membru jista' "jawtorizzaw jew i?ieg?lu l-persuna taxxabbli biex tag?mel it-tnaqqis fuq il-ba?i ta' l-u?u ta' kollha jew parti mill-o??etti u s-servizzi".

66. Ta?t piena li l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva jitlef kull effettività, din l-awtorizzazzjoni ma tfissirx madankollu li l-kalkolu tat-tnaqqis ta' VAT g?andu ji?i ddeterminat skont l-assenjazzjoni reali tal-o??etti u tas-servizzi *kollha* g?al u?u m?allat. Il-punt (?) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva huwa inti? sempli?ement sabiex jippermetti, kif essenzjalment sostna ir-Renju Unit fl-osservazzjonijiet bil-miktub tieg?u, li l-u?u tal-metodu tal-assenjazzjoni reali jista' jikkon?erna o??ett jew servizz partikolari fit-totalità tieg?u jew parzjalment biss, skont l-u?u differenti li jsir minnu fit-tran?azzjonijiet tal-output.

67. L-awtorizzazzjoni mog?tija mill-punt (?) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva timplika g?alhekk, fl-opinjoni tieg?i, g?a?la preliminari, ?ara u pre?i?a mill-Istat Membru tat-tran?azzjonijiet ikkon?ernati. Issa, it-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? tapplika ming?ajr distinzjoni g?all-o??etti jew g?as-servizzi kollha g?al u?u m?allat

u tistabbilixxi, b'mod ?eneriku, li l-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg? huwa "awtorizzat biss meta ebda assenjazzjoni ekonomika o?ra ma tkun possibbli", ming?ajr ebda spe?ifikazzjoni o?ra, li tikser is-Sitt Direttiva, kif bir-ra?un sa?qet il-Kummissjoni.

68. Skont il-Gvern ?ermani?, il-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) kienet qed issegwi, wara s-sentenza tas-7 ta' Mejju 2014, interpretazzjoni tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? li kienet konformi mas-Sitt Direttiva, fis-sens li l-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg? huwa awtorizzat meta ebda assenjazzjoni ekonomika o?ra *iktar pre?i?a* ma hija possibbli.

69. Huwa minnu li tali interpretazzjoni konformi tirrestrin?i l-kamp tal-metodi ta' imputazzjoni alternattivi g?al dawk li jiggarantixxu ri?ultat iktar pre?i? minn dak li jirri?ulta mill-applikazzjoni tal-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg?.

70. Madankollu, l-g?an tag?ha huwa sempli?ement li tissodisfa t-tieni kundizzjoni imposta mill-?urisprudenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689). Min-na?a l-o?ra, hija ma tikkumpensax in-natura sussidjarja tal-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg?, kif dan jirri?ulta mit-tielet sentenza tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?. Din in-natura sussidjarja tibqa' kontra l-ewwel kundizzjoni li ?ar?et minn din is-sentenza, g?al dak li g?andu x'jaqsam mal-prevalenza tal-imsemmi kriterju ta' tqassim, fin-nuqqas ta' g?a?la differenti u limitata ta' metodu ie?or ta' tnaqqis minn Istat Membru, skont it-tielet sentenza tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva.

71. Sa fejn jidher li huwa partikolarment diffi?li li l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva u t-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar id-d?ul mill-bejg? ji?u rrikon?iljati, permezz tal-metodu tal-interpretazzjoni konformi, ?a?a li madankollu hija l-qorti tar-rinviju li g?andha tivverifika (24), hija g?alhekk din il-qorti li g?andha tiggarantixxi l-effett s?i? tal-ewwel mill-imsemmija dispo?izzjonijiet, billi tonqos milli tapplika, fuq awtorità tag?ha stess, it-tieni wa?da (25).

72. Il-konsegwenza ta' dan hija li, sakemm il-le?i?latur nazzjonali jkun ippre?i?a ming?ajr ambigwitajiet is-sitwazzjonijiet tal-o??etti jew tas-servizzi g?al u?u m?allat li g?alihom japplika l-metodu tal-assenjazzjoni reali u sakemm dan il-metodu jiggarantixxi ri?ultat iktar pre?i?, il-kriterju ta' tqassim ibba?at fuq id-d?ul mill-bejg?, u?at mir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali abba?i tad-dispo?izzjonijiet ?ari u inkundizzjonati tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) u tal-Artikolu 19(1) tas-Sitt Direttiva, g?andu jitressaq kontra l-awtoritajiet fiskali ?ermani?i.

73. Fi kliem ie?or, inqis li fid-dawl tal-inkompatibbiltà tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar id-d?ul mill-bejg? mas-Sitt Direttiva, ir-Repubblika Federali tal-?ermanja g?andha titqies li ma e?er?itatx b'mod adegwat il-fakultà li joffri t-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, li jimplika li huwa biss il-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg? li huwa applikabbli f'dan l-Istat Membru.

74. F'dawn il-kundizzjonijiet, id-domandi tal-qorti tar-rinviju li jikkon?ernaw l-applikazzjoni ta' metodu ta' kalkolu tal-portata tad-dritt g?al tnaqqis alternattiv g?all-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg? ma jqumux iktar, peress li dan tal-a??ar g?andu ji?i applikat fil-ka?ijiet kollha ta' u?u m?allat u irrispettivament mill-ispejje? tal-input sostnuti. Barra minn hekk, huwa evidenti li l-ebda a??ustament tal-VAT tal-input im?allsa min?abba d-d?ul fis-se?? tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar id-d?ul mill-bejg? ma huwa me?tie?, peress li l-applikazzjoni ta' din id-dispo?izzjoni ma tistax titressaq kontra r-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali.

75. Nipproponi g?alhekk lill-Qorti tal-?ustizzja tistabbilixxi li l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) u l-Artikolu 19(1) tas-Sitt Direttiva g?andhom ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu li Stat Membru jipprivile??a, b'mod sistematiku u ming?ajr distinzjoni, fir-rigward tal-o??etti u servizzi kollha g?al u?u m?allat, kwalunkwe metodu ta' kalkolu tal-portata tad-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-

input im?allsa, g?ajr il-kriterju ta’ tqassim skont id-d?ul mill-bejg? applikabbli, bi prijorità, abba?i ta’ dawn id-dispo?izzjonijiet. Fin-nuqqas tal-identifikazzjoni ?ara tat-tran?azzjonijiet li g?alihom japplikaw il-metodu jew il-metodi alternattivi ta’ kalkolu, li g?andhom, minbarra dan, jiggarantixxu ri?ultat iktar pre?i? minn dak li jirri?ulta mill-applikazzjoni tal-kriterju ta’ tqassim skont id-d?ul mill-bejg?, l-Istat Membru kkon?ernat ma jistax ji??ad lill-persuni taxxabbli milli japplikaw dawn il-metodi l-o?ra.

76. Fl-ipote?i fejn il-Qorti tal-?ustizzja ma taqbilx mal-anali?i pre?edenti u mar-risposta li g?adni kemm nipproponi, ser ne?amina, sussidjarjament, it-tliet domandi preliminari mag?mula mill-qorti tar-rinviju.

C – *Sussidjarjament, dwar l-ewwel domanda preliminari*

77. Permezz tal-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf jekk il-VAT tal-input im?allsa g?al proprjetà immobbli g?al u?u m?allat g?andhiex ti?i assenjata rispettivament g?at-tran?azzjonijiet, taxxabbli u e?entati, ta’ u?u tal-proprjetà immobbli, li f’dan il-ka? hija biss il-VAT relatata mat-tran?azzjonijiet li ma humiex assenjati (b’mod partikolari l-partijiet komuni tal-proprjetà immobbli) li g?andha titqassam skont kriterju ta’ tqassim ?enerali (skont is-superfi?ji jew skont id-d?ul mill-bejg?), jew jekk, bil-kontra, il-kriterju ta’ tqassim (skont is-superfi?ji jew id-d?ul mill-bejg?) japplikax g?at-tran?azzjonijiet kollha relatati mal-proprjetà immobbli.

78. Il-qorti tar-rinviju ter?a’ taqsam din id-domanda skont jekk l-ispejje? tal-input jikkon?ernawx, minn na?a, l-ispejje? ta’ akkwist u ta’ bini tal-proprjetà immobbli g?al u?u m?allat [di?à inkwistjoni fil-kaw?a li tat lok g?as-sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689)] u min-na?a l-o?ra, l-ispejje? ta’ manutenzjoni ta’ din il-proprjetà immobbli (li ma kinux is-su??ett tad-domanda mag?mula mill-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) f’din l-a??ar kaw?a.

79. Din id-distinzjoni abba?i tan-natura tal-ispejje? tal-input im?allsa tidher li tori?ina, skont l-ispjegazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju, fl-interpretazzjoni mog?tija mill-awtoritajiet u mill-qrati fiskali ?ermani?i tal-punt 21 tas-sentenza Armbrecht (C?291/92, EU:C:1995:304). Skont din l-interpretazzjoni, l-ispejje? ta’ akkwist jew ta’ bini ta’ proprjetà immobbli g?al u?u m?allat ma jistg?ux jitqassmu jekk mhux abba?i tal-*pro rata* ta’ u?u tal-proprjetà immobbli, g?all-finijiet ta’ tran?azzjonijiet taxxabbli jew e?entati, u mhux abba?i tas-superfi?ji ta’ din il-proprjetà immobbli, filwaqt li, fir-rigward tal-ispejje? ta’ manutenzjoni tal-proprjetà immobbli, il-prestazzjonijiet li minnhom jori?inaw dawn l-ammonti jippre?entaw ?eneralment rabta iktar stretta mas-superfi?ji tal-proprjetà immobbli milli mad-d?ul mill-bejg? imwettaq fuq dawn is-superfi?ji.

80. L-ori?ini ta’ din il-kwistjoni tidher li ?ejja wkoll minn ambigwità ?dida, jew g?allinqas minn formulazzjoni ekwivoka, tal-motivi tas-sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689).

81. Fil-fatt, filwaqt li, essenzjalment, il-punti 24 u 26 kif ukoll id-dispo?ittiv tal-imsemmija sentenza jindikaw li l-metodu ta’ kalkolu tal-portata tad-dritt g?al tnaqqis mag??ul mill-Istat Membru, abba?i tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, g?andu jiggarantixxi determinazzjoni “iktar pre?i?a” tal-*pro rata* ta’ tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa minn dik li tirri?ulta mill-applikazzjoni tal-kriterju ta’ tqassim skont id-d?ul mill-bejg?, il-punt 23 tal-istess sentenza jsemmi li l-kalkolu ta’ din il-*pro rata* g?andu jkun “l-iktar pre?i? possibbli”.

82. Issa, minkejja li dan ma jo?ro?x b’mod ?ar mit-talba g?al de?i?joni preliminari, jidher li jirri?ulta mill-anali?i tal-qorti tar-rinviju li l-ewwel parti tal-alternattiva li hija tissu??erixxi, ji?ifieri l-applikazzjoni ta’ kriterju ta’ tqassim ibba?at fuq l-ewwel jew fuq it-tielet subparagrafi tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva unikament g?all-partijiet tal-proprjetà immobbli li realment huma su??etti g?al u?u m?allat, tista’ toffri ri?ultat iktar pre?i? minn dak li jirri?ulta mill-kalkolu bba?at fuq l-applikazzjoni ta’ tali kriterju g?all-proprjetà immobbli kkon?ernata kollha.

83. Il-kwistjoni hija g?alhekk li ji?i ppre?i?at jekk, meta Stat Membru je?er?ita l-fakultà offerta mit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, huwa g?andux jag??el il-metodu ta’ kalkolu li huwa l-iktar pre?i? possibbli jew sempli?ement il-metodu li jiggarantixxi determinazzjoni tal-portata tad-dritt g?al tnaqqis li hija iktar pre?i?a minn dik li tirri?ulta mill-kriterju ta’ tqassim skont id-d?ul mill-bejg? (26).

84. L-anali?i tal-qorti tar-rinviju titlob tliet kummenti min-na?a tieg?i.

85. Fl-ewwel lok, id-distinzjoni li tag?mel il-qorti tar-rinviju, ibba?ata fuq l-interpretazzjoni tas-sentenza Armbrecht (C?291/92, EU:C:1995:304), ma tidhirlix li tista’ ti?i trasposta fil-kuntest tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, li, b’differenza mis-sitwazzjoni fl-ori?ini ta’ din is-sentenza, jikkon?erna biss it-tran?azzjonijiet imwettqa minn persuni taxxabbli g?al skopijiet professjonali.

86. Fil-fatt, kif enfasizza b’mod rilevanti l-Gvern tar-Renju Unit fl-osservazzjonijiet bil-miktub tieg?u, is-sentenza Armbrecht (C?291/92, EU:C:1995:304) kienet tikkon?erna l-kwistjoni jekk persuna li bieg?et proprjetà immobbli li kienet u?ata kemm g?al skopijiet kummer?jali kif ukoll g?al skopijiet privati, kellhiex tiddikjara l-VAT fuq il-parti tal-proprjetà immobbli u?ata g?al skopijiet privati. Wara li fakkret li persuna li twettaq tran?azzjoni b’mod privat ma tkunx a?ixxiet b?ala persuna su??etta g?all-VAT, il-Qorti tal-?ustizzja ppre?i?at, fil-punt 21 tal-imsemmija sentenza li, “l-allokazzjoni bejn il-parti assenjata g?all-e?er?izzju tal-attivitajiet professjonali u dik ri?ervata g?all-u?u privat tal-persuna taxxabbli, g?andha ssir abba?i tal-proporzjonijiet ta’ u?u professjonali u ta’ u?u privat, matul is-sena ta’ akkwist u mhux abba?i tat-tqassim ?eografiku”, ji?ifieri, fi kliem ie?or, skont l-u?u tas-superfi?ji differenti tal-proprjetà immobbli.

87. Din l-evalwazzjoni, kif tirri?ulta mir-riferiment li sar fil-punt 21 tas-sentenza Armbrecht (C?291/92, EU:C:1995:304) g?all-punt 50 tal-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Jacobs f’din l-istess kaw?a (C?291/92, EU:C:1995:99), tidher li hija ??ustifikata sabiex telimina, fid-dawl tal-e?empji msemmija mill-Avukat ?enerali, ir-riskju tat-taxxa doppja li ??ib mag?ha “l-assenjazzjoni g?all-u?u privat [ibba?ata fuq] divi?joni ?eografika fissa tal-o??ett”, ming?ajr ma g?alhekk tippermetti li l-persuna kkon?ernata tirreferi g?all-mekkani?mu tal-a??ustament previst fl-Artikolu 20(2) tas-Sitt Direttiva, f’ka? tal-bdil ulterjuri tal-u?u tal-ispazju.

88. Il-Qorti tal-?ustizzja eliminat, barra minn hekk, fil-kaw?a li tat lok g?as-sentenza Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, punt 54) l-impossibbiltà tal-g?a?la ta’ allokazzjoni skont is-superfi?ji tal-proprjetà immobbli, li tidher fil-punt 21 tas-sentenza Armbrecht (C?291/92, EU:C:1995:304), g?ar-ra?uni li s-sitwazzjoni ta’ din il-kaw?a kienet tikkon?erna divi?jonijiet u art ta’ proprjetà immobbli “li kienu ddestinati sabiex jintu?aw g?al skopijiet professjonali”, ji?ifieri g?al tran?azzjonijiet li jaqg?u kollha ta?t il-kamp ta’ applikazzjoni tal-VAT u li g?alihom l-a??ustament huwa dejjem possibbli.

89. Kuntrarjament g?al dak li tissu??erixxi l-qorti tar-rinviju, il-punt 21 tas-sentenza Armbrecht (C?291/92, EU:C:1995:304) ma jikkostitwixxi l-ebda ostakolu sabiex Stat Membru jawtorizza jew je?tie? allokazzjoni tal-VAT tal-input im?allsa abba?i tal-u?u tas-superfi?ji differenti tal-proprjetà immobbli, f’sitwazzjoni b?al dik tal-kaw?a prin?ipali.

90. Fit-tieni lok, fir-rigward tal-ambigwità li tirri?ulta mill-formulazzjoni tal-punt 23 tas-sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689), din tal-a??ar tista' fa?ilment ti?i eliminata bil-qari biss tad-dispo?ittiv tas-sentenza u tal-punti konkordanti o?ra tal-motivi tag?ha. Dawn tal-a??ar fil-fatt je?tie?u biss li l-metodu ta' kalkolu tat-tnaqqis ta' VAT mag??ul mill-Istat Membru g?al tran?azzjoni partikolari abba?i tal-fakultà offerta mit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, jiggarantixxi ri?ultat iktar pre?i?, u mhux l-iktar pre?i? possibbli, minn dak li jista' jirri?ulta mill-applikazzjoni tal-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg?.

91. Fl-e?er?izzju tal-mar?ni ta' diskrezzjoni li l-Istati Membri j?ommu meta jag??lu wie?ed mill-metodi ta' kalkolu previsti fit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt direttiva, ma jistax ji?i me?tie? li huma jirreferu g?al dak li joffri r-ri?ultat li huwa l-iktar pre?i? possibbli, sakemm il-metodu mag??ul ji?gura l-osservanza tal-prin?ipju ta' newtralità u li, barra minn hekk, l-Istat Membru jqis li huwa jippre?enta vanta??i f'termini ta' sempli?ità amministrattiva.

92. Fil-fatt, peress li l-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg? mag??ul mil-le?i?latur tal-Unjoni Ewropea huwa di?à bba?at fuq ?erti simplifikazzjonijiet li ji?guraw kalkolu ?ust tal-ammont li g?andu jitnaqqas definittiv li g?andu livell ta' e?attezza ra?onevoli (27), l-e?er?izzju mill-Istat Membru tad-dritt li jag??el kriterju jew metodu ie?or ma jistax, ta?t piena li din l-g?a?la ti??a??ad mill-effettività tag?ha, ikun su??ett g?all-obbligu li ji?i identifikat il-metodu li jiggarantixxi r-ri?ultat l-iktar pre?i? possibbli, fid-dawl, minbarra dan, tal-multipli?ità ta' ka?ijiet ipoteti?i li mag?hom i?abbtu wi??hom l-amministrazzjonijiet fiskali nazzjonali.

93. Minn dan isegwi, hekk kif ?ie sostnut mill-Kummissjoni u mill-Gvern tar-Renju Unit, li Stat Membru jista' perfettament jag??el kriterju ta' tqassim abba?i tal-u?u (taxxabbli jew e?entat) tal-partijiet kollha ta' proprjetà immobbli g?al u?u m?allat jew, jekk ikun il-ka?, jassenja l-ispejje? tal-input sostnuti g?al partijiet partikolari tal-proprjetà immobbli, b'dawk il-partijiet biss li ma jistg?ux ji?u assenjati li jkunu su??etti g?all-applikazzjoni ta' kriterju ta' tqassim.

94. Madankollu, inqis li hemm lok li ti?i mi??uda t-te?i tal-Gvern ?ermani? li l-g?a?la ta' assenjazzjoni diretta tal-ispejje? g?al ?erti partijiet ta' proprjetà immobbli (g?al u?u m?allat) ma tikkostitwixxix "kriterju ta' tqassim" ie?or previst fit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, kif interpretat mis-sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689), u li, f'dan il-ka?, huwa biss l-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva li japplika, peress li l-Artikolu 17(5) tag?ha ma huwiex rilevanti ?lief g?all-ispejje? li ma setg?ux ji?u assenjati g?al partijiet individwali tal-proprjetà immobbli, b?all-ispejje? sostnuti g?all-manutenzjoni tal-partijiet komuni.

95. Jien lest li nikkon?edi li l-assenjazzjoni diretta ma tirriflettix per?entwali ta' u?u, kuntrarjament g?all-metodi bba?ati fuq *pro rata* ta' tqassim. Madankollu, g?andu jitfakkar li l-punt (?) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva jag?ti lill-Istati Membri l-possibbiltà li jobbligaw jew li jawtorizzaw lill-persuna taxxabbli li twettaq it-tnaqqis wara l-assenjazzjoni *totali jew parzjali* ta' o??etti u ta' servizzi kkon?ernati. Irrispettivament minn dak li jg?id il-Gvern ?ermani?, l-ipote?i tal-assenjazzjoni diretta tal-ispejje? relatati ma' ?erti partijiet ta' proprjetà immobbli g?al u?u m?allat hija g?alhekk koperta sewwa fil-kuntest tal-implementazzjoni tal-fakultà prevista fit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva.

96. It-tielet u l-a??ar osservazzjoni tieg?i tikkon?erna l-portata tal-kun?ett ta' "tran?azzjoni partikolari" fis-sens tas-sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689).

97. Fil-punti 19 u 26 ta' din is-sentenza kif ukoll fid-dispo?ittiv tag?ha, il-Qorti tal-?ustizzja ppre?i?at li kienet tikkostitwixxi tali tran?azzjoni, il-"kostruzzjoni ta' bini ta' u?u m?allat". Hekk kif sostniet b'mod partikolari l-Kummissjoni, dan ma jfissirx madankollu li l-u?u, il-manutenzjoni u ?-?amma ta' tali proprjetà immobbli huma esklu?i mill-e?er?izzju tal-fakultà li t-tielet subparagrafu tal-

Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva joffri lill-Istati Membri. Ma tirri?ulta l-ebda distinzjoni bejn l-ispejje? ta' akkwist ta' proprjetà immobbli g?al u?u m?allat u l-ispejje? relatati mal-u?u tag?ha jew mal-manutenzjoni tag?ha, la fl-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva u lanqas fil-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja.

98. Lanqas ma nara r-ra?uni li g?aliha Stat Membru, li jkun di?à g?a?el li japplika metodu li ma huwiex dak tal-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg? g?at-tnaqqis tal-VAT im?allsa fuq l-ispejje? ta' bini u ta' akkwist ta' proprjetà immobbli g?al u?u m?allat, g?andu ji?i pprojbit milli japplika tali metodu g?all-kalkolu tal-VAT li tista' titnaqqas, li hija marbuta mal-ispejje? relatati mal-u?u jew mal-manutenzjoni ta' tali proprjetà immobbli.

99. Il-kundizzjoni de?i?iva hija, fl-opinjoni tieg?i, fl-osservanza tal-prin?ipji li fuqhom hija bba?ata s-sistema komuni tal-VAT tas-Sitt Direttiva, li l-metodu mag??ul jiggarantixxi ri?ultat tal-kalkolu tal-portata tad-dritt g?al tnaqqis li huwa iktar pre?i? minn dak li jirri?ulta mill-applikazzjoni tal-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg?.

100. G?alhekk, jekk Stat Membru jqis li dan huwa ?eneralment il-ka? g?at-tran?azzjonijiet ta' u?u, ta' manutenzjoni jew ta' ?amma ta' proprjetà immobbli g?al u?u m?allat, min?abba l-fatt, pere?empju, li l-ispejje? relatati ma' dawn it-tran?azzjonijiet jippre?entaw rabta iktar stretta mas-superfi?ji tal-proprjetà immobbli milli mad-d?ul mill-bejg? i??enerat mill-partijiet differenti tal-proprjetà immobbli, xejn ma jipprekludi, fl-opinjoni tieg?i, lil dan l-Istat Membru milli je?er?ita, g?al dan it-tip ta' tran?azzjonijiet, il-fakultà offerta mit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva.

101. Kemm-il darba l-Istat Membru jkun osserva l-prin?ipji li fuqhom hija bba?ata s-sistema komuni ta' VAT, ikun g?alhekk il-kompitu tal-qorti tar-rinviju li tivverifika jekk, g?all-kalkolu tat-tnaqqis tal-VAT relatata mal-ispejje? tal-u?u, ta' konservazzjoni u ta' manutenzjoni ta' proprjetà immobbli g?al u?u m?allat, il-metodu ta' kalkolu skont is-superfi?ji jiggarantixxix ri?ultat iktar pre?i? minn dak li joffri l-kriterju ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg?.

D – *Sussidjarjament, dwar it-tieni u t-tielet domandi preliminari*

102. Permezz tat-tieni domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk Stat Membru huwiex awtorizzat li je?tie? minn persuna taxxabbli li ta??usta, abba?i tal-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva, it-tnaqqis inizjali imwettaq tal-VAT, f'sitwazzjoni fejn dan l-Istat Membru jipprivile??a, matul il-perijodu ta' a??ustament, kriterju ta' tqassim tal-VAT tal-input m?allsa g?all-kostruzzjoni ta' proprjetà immobbli g?al u?u m?allat, fuq il-kriterju ta' tqassim (fuq id-d?ul mill-bejg?) li kien applikabbli fil-mument tat-tnaqqis inizjali.

103. Kif jirri?ulta mill-motivi tat-talba g?al de?i?joni preliminari, id-domandi tal-qorti tar-rinviju jid?lu f'kuntest fejn it-tnaqqis inizjali mwettaq mir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali jikkon?erna l-?ames snin (ji?ifieri 1999 sa 2003) qabel is-sena li minnha t-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar id-d?ul mill-bejg? da?let fis-se?? (ji?ifieri l-1 ta' Jannar 2004) u fejn, qabel kif ukoll wara l-jum tad-d?ul fis-se?? ta' din id-dispo?izzjoni, il-proporzjonijiet rispettivi ta' u?u taxxabbli u ta' u?u e?entat tal-proprjetà immobbli ma jinbidlux.

104. F'ka? ta' risposta affermattiva g?at-tieni domanda, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf, permezz tat-tielet domanda tag?ha, jekk il-prin?ipji ta' ?ertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi jipprekludux madankollu l-applikazzjoni ta' tali a??ustament, filwaqt li dan ma jirri?ultax espressament mid-dritt nazzjonali u bl-ebda mod ma huwa akkumpanjat minn sistema tran?itorja.

105. Irrispettivament mill-kwistjoni tal-applikazzjoni retroattiva tal-a??ustament, il-Gvern ?ermani? u l-Gvern tar-Renju Unit iqisu li Stat Membru g?andu d-dritt li jimponi a??ustament

sussegwentement wara emenda le?i?lattiva li tikkon?erna l-modalitajiet ta’ kalkolu tal-portata tad-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa. Il-Kummissjoni ssostni l-kuntrarju peress li l-persuna taxxabbli ma hija qed ting?ata ebda vanta?? li mhux i??ustifikat u n-newtralità tal-VAT tin?amm.

106. Jekk id-dritt g?al tnaqqis huwa e?er?itat immedjatament fir-rigward tat-taxxi kollha imposti fuq it-tran?azzjonijiet tal-input imwettqa u ma jistax, fil-prin?ipju ji?i limitat (28), is-Sitt Direttiva tistabbilixxi wkoll regoli ta’ a??ustament tal-VAT inizjalment imnaqqsa, li huma stess jag?mlu parti integrali mis-sistema ta’ tnaqqis tal-VAT stabbilita permezz tal-imsemmija direttiva (29).

107. L-Artikolu 20(1) tas-Sitt Direttiva jistabbilixxi g?alhekk li t-tnaqqis inizjali mwettaq ji?i a??ustat skont il-modalitajiet stabbiliti mill-Istati Membri, b’mod partikolari meta t-tnaqqis huwa og?la jew inqas minn dak li l-persuna taxxabbli kellha d-dritt li twettaq jew meta bidliet tal-elementi me?uda inkunsiderazzjoni g?ad-determinazzjoni tal-ammont tat-tnaqqis ikunu se??ew wara d-dikjarazzjoni.

108. L-Artikolu 20(2) ta’ din l-istess direttiva jippre?i?a li, g?al dak li f’dak li jikkon?erna l-o??etti kapitali, l-a??ustament g?andu jkun mifrux fuq ?ames snin inklu? il-perijodu meta l-o??etti jkunu akkwistati jew iffabbrikati. L-a??ustament annwali g?andu jsir biss fir-rigward ta’ wie?ed minn ?amsa tat-taxxa imposta fuq l-o??etti. *L-a??ustament g?andu jsir fuq ba?i tal-varjazzjonijiet fit-tnaqqis intitolat* fis-snin konsegwenti b’relazzjoni g?al dik is-sena meta l-o??etti kienu akkwistati jew iffabbrikati.

109. Din l-istess dispo?izzjoni tawtorizza lill-Istati Membri, f’dak li jikkon?erna proprjetà mobbli akkwistata b?ala o??etti kapitali, li jestendu sa 20 sena l-perijodu ta’ a??ustament (30).

110. Skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, ir-regoli previsti mis-Sitt Direttiva fir-rigward ta’ a??ustament tat-tnaqqis huma inti?i sabiex *i?idu l-pre?i?joni tat-tnaqqis* sabiex *ti?i ?gurata n-newtralità tal-VAT, b’mod illi t-tran?azzjonijiet imwettqa fil-fa?i ta’ qabel ikomplu jag?tu lok g?ad-dritt g?al tnaqqis sakemm dawn iservu sabiex jipprovdu prestazzjonijiet su??etti g?al tali taxxa.* Permezz tal-imsemmija regoli, din id-direttiva g?aldaqstant g?andha l-g?an *li tistabbilixxi relazzjoni mill-qrib u diretta bejn id-dritt g?al tnaqqis* tal-VAT tal-input im?allsa u l-u?u ta’ o??etti jew ta’ servizzi kkon?ernati g?al tran?azzjonijiet tal-output intaxxati. (31).

111. Il-Qorti tal-?ustizzja ppre?i?at ukoll, fir-rigward partikolarment tal-proprjetajiet immobbli li ta’ spiss jintu?aw matul perijodu ta’ diversi snin, li matulu l-assenjazzjoni tag?hom tista’ tvarja, li l-perijodu ta’ a??ustament tat-tnaqqis *jippermetti li ji?u evitati ine?attezzi fil-kalkolu tat-tnaqqis* u tal-vanta??i jew tal-i?vanta??i mhux i??ustifikati g?all-persuna taxxabbli meta, b’mod partikolari, tibdil tal-elementi inizjalment me?uda inkunsiderazzjoni g?ad-determinazzjoni tal-ammont tat-tnaqqis ise?? wara d-dikjarazzjoni. (32).

112. B’mod konformi mal-Artikolu 20(1)(a) tas-Sitt Direttiva, it-tnaqqis inizjalment imwettaq ji?i a??ustat meta jkun og?la jew iktar baxx minn dak li l-persuna taxxabbli kellha d-dritt li tapplika jew skont l-Artikolu 20(2) applikabbli g?all-proprjetajiet immobbli,, skont *emendi* tad-dritt g?al tnaqqis li jkunu se??ew matul snin sussegwenti g?as-sena meta l-o??ett ikun ?ie akkwistat jew ma?dum.

113. Huwa b’mod partikolari abba?i tal-Artikolu 20(2) tas-Sitt Direttiva li l-Qorti tal-?ustizzja rrikonoxxiet, fis-sentenza Gemeente Leusden u Holin Groep (C?487/01 u C?7/02, EU:C:2004:263, punt 53), li l-a??ustament tal-VAT inizjalment imnaqqsa seta’ jirri?ulta minn emenda le?i?lattiva tad-dritt g?al tnaqqis, korrelattiva ma’ emenda tad-dritt tal-g?a?la fir-rigward tat-tassazzjoni ta’ tran?azzjoni tal-output, li fil-prin?ipju hija e?entata.

114. Fl-osservazzjonijiet tag?ha, il-Kummissjoni ssostni, essenzjalment, li dan l-a??ustament madankollu ma g?andux ji?i ammess ?lief fil-kuntest fejn l-emenda tbiddel in-natura taxxabbli jew le tat-tran?azzjoni inkwistjoni, ji?ifieri meta taffettwa l-e?istenza stess tad-dritt g?al tnaqqis. Huwa

biss f’tali sitwazzjoni li je?isti r-riskju li l-persuna taxxabbli tkun tista’ tibbenefika minn vanta?? jew minn ?vanta?? indebitu.

115. Dan l-appro??, li g?andu tendenza li jag?ti preferenza lil wie?ed mill-iskopijiet tal-a??ustament, jidher madankollu ma jikkunsidrax l-indikazzjonijiet tal-Qorti tal-?ustizzja li l-a??ustament tat-tnaqqis g?andu l-g?an li j?id il-pre?i?joni tat-tnaqqis jew jippermetti li ji?u evitati l-ine?attezzi fil-kalkolu tat-tnaqqis.

116. Huwa evidenti li l-a??ustament g?andu jse?? meta Stat Membru jbiddel in-natura taxxabbli jew e?entata ta’ tran?azzjoni tal-output partikolari, fl-osservanza tad-dispo?izzjonijiet tas-Sitt Direttiva. Ma hemm l-ebda dubju dwar in-natura obbligatorja ta’ tali a??ustament (33).

117. L-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva ma jipprekludix madankollu li Stat Membru jkun jista’ wkoll je?tie? li tali a??ustament ise??, peress li dan tal-a??ar ikun g?a?el li jemenda l-modalitajiet ta’ kalkolu tal-portata tad-dritt g?al tnaqqis, billi jkun g?a?el, skont it-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva u skont il-prin?ipji tas-sistema komuni tal-VAT, metodu li jiggarantixxi ri?ultat iktar pre?i? minn dak li jirri?ulta mill-applikazzjoni tal-kriterju ta’ tqassim skont id-d?ul mill-bejg?.

118. Fil-fatt, f’dan il-ka?, l-a??ustament i?id il-pre?i?joni tat-tnaqqis li g?andu jitwettaq fis-snin li matulhom l-ispejje? ta’ akkwist tal-proprjetà immobbli huma amortizzati (34).

119. Barra minn hekk, kif sa?aq ukoll il-Gvern tar-Renju Unit waqt is-seduta, jekk il-persuna taxxabbli, kif qed issostni l-Kummissjoni, tit?alla tkompli tirreferi g?all-kriterju ta’ tqassim skont id-d?ul mill-bejg? fir-rigward tal-perijodu kollu ta’ a??ustament ta’ proprjetà immobbli, filwaqt li l-Istat Membru jkun adotta emenda le?i?lattiva li tipprivile??a l-applikazzjoni ta’ metodu ta’ kalkolu alternattiv li ji?gura ri?ultat iktar pre?i?, dan iwassal sabiex ipo??i f’vanta?? lill-persuni taxxabbli li jkunu akkwistaw proprjetajiet immobbli qabel id-d?ul fis-se?? ta’ din l-emenda le?i?lattiva. Fil-fatt, f’tali sitwazzjoni, minkejja din l-emenda le?i?lattiva, l-a??ustament annwali jista’ dejjem ji?i kkalkolat fuq il-perijodu kollu ta’ a??ustament (minn 5 sa 20 sena, skont l-Istati Membri), skont il-metodu, li jag?ti ri?ultat inqas pre?i?, li qabel kien applikabbli g?at-tran?azzjonijiet ta’ akkwist jew ta’ twettiq ta’ dan it-tip ta’ o??ett.

120. Inqis g?alhekk li l-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva ma jipprekludix Stat Membru milli jirrikjedi minn persuna taxxabbli li ta??usta t-tnaqqis tal-VAT tal-input inizjalment imwettaq, relatat mal-ispejje? ta’ kostruzzjoni ta’ proprjetà immobbli g?al u?u m?allat, f’sitwazzjoni fejn dan l-Istat Membru jipprivile??a, permezz ta’ le?i?lazzjoni, matul il-perijodu ta’ a??ustament, kriterju ta’ tqassim li jiggarantixxi ri?ultat iktar pre?i? tat-tnaqqis ta’ VAT, minn dak li jirri?ulta mir-riferiment g?al kriterju ta’ tqassim applikabbli fil-mument tat-tnaqqis inizjali.

121. Madankollu, l-e?er?izzju ta’ din il-prerogattiva minn Stat Membru skont is-Sitt Direttiva, jibqa’ su??ett g?all-osservanza tal-prin?ipji ta’ ?ertezza legali u ta’ protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi tal-persuni taxxabbli, li t-tnejn li huma jag?mlu parti mill-ordinament ?uridiku tal-Unjoni (35).

122. Fir-rigward tal-ewwel wie?ed minn dawn il-prin?ipji, dan jitlob, minn na?a, li r-regoli ta’ dritt ikunu ?ari u pre?i?i u, min-na?a l-o?ra, li l-applikazzjoni tag?hom tkun prevedibbli g?all-partijiet fil-kaw?a (36).

123. Barra minn hekk, il-prin?ipju ta’ ?ertezza legali japplika b’mod partikolarment strett meta jkun hemm inkwistjoni le?i?lazzjoni li tista’ tinvolvi responsabbiltajiet finanzjarji, sabiex il-persuni kkon?ernati jkunu jistg?u jsiru jafu b’e?attezza l-obbligi li din il-le?i?lazzjoni timponi fuqhom (37).

124. Barra minn hekk, il-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet li l-prin?ipju ta’ ?ertezza legali jipprekludi, ?lief f’?irkustanzi e??ezzjonali ??ustifikati min?abba f’g?an ta’ interess ?enerali, li l-le?i?latur

nazzjonali jistabbilixxi l-punt ta’ tluq ta’ att li jaqa’ fl-ambitu tad-dritt tal-Unjoni data li hija pre?edenti g?all-pubblikazzjoni tieg?u (38).

125. Fil-ka? pre?enti, il-qorti tar-rinviju tis?aq fuq ?ertu numru ta’ ?irkustanzi li jwassluha sabiex tiddubita mill-osservanza ta’ dan il-prin?ipju.

126. Minbarra l-kunsiderazzjonijiet esposti fl-anali?i prin?ipali tieg?i , naqbel g?al kollox mal-argument tal-qorti tar-rinviju li t-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? ma hijiex pre?i?a bi??ejjed sabiex tag?ti x’jinftiehem li din timplika l-a??ustament tal-VAT tal-input im?allsa g?al dak li g?andu x’jaqsam mat-tnaqqis di?à mog?ti fir-rigward tas-snin pre?edenti g?ad-d?ul fis-se?? ta’ din id-dispo?izzjoni.

127. Fil-fatt, kif tistqarr il-qorti tar-rinviju, din id-dispo?izzjoni bl-ebda mod ma tirreferi g?all-Artikolu 15a tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? li jikkostitwixxi r-regola ta’ traspo?izzjoni fid-dritt intern tal-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva(39).

128. Issa, sa fejn l-a??ustament me?tie? mill-awtoritajiet fiskali skont it-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? ma ?iex impost bl-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva, il-persuna taxxabbli ma tistax ra?onevolment tistenna li a??ustament ikun me?tie? ming?ajr ma dan jirri?ulta b’mod ?ar u spe?ifikament mill-emenda le?i?lattiva inkwistjoni.

129. Barra minn hekk, il-Gvern ?ermani? ma jistax serjament jallega li s-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali hija analoga g?al dik li tat lok g?as-sentenza Gemeente Leusden u Holin Groep (C?487/01 u C?7/02, EU:C:2004:263).

130. Fil-fatt, filwaqt li, f’din il-kaw?a tal-a??ar, il-Qorti tal-?ustizzja kkonstatat li l-le?i?latur Olandi? kien ?a mi?uri sabiex jevita li l-persuni taxxabbli jkunu sorpri?i bl-applikazzjoni tal-li?i, g?al dak li g?andu x’jaqsam mal-a??ustamenti fid-dritt g?al tnaqqis, billi kkon?edilhom i?-?mien me?tie? sabiex jadattaw ru?hom g?as-sitwazzjoni l-?dida (40), dan ?gur li ma huwiex il-ka? hawnhekk, peress li l-qorti tar-rinviju rrilevat, f’dan ir-rigward, li ma ?iet adottata l-ebda sistema tran?itorja.

131. Fl-a??ar nett, sa fejn l-awtoritajiet fiskali ppruvaw, f’dan il-ka?, jag?tu effett retroattiv g?at-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?, permezz tal-a??ustament tal-VAT tal-input im?allsa, g?andu jitfakkar li tali effett ma jistax ji?i rrikon?iljat mal-prin?ipju ta’ ?ertezza legali ?lief f’?irkustanzi e??ezzjonali li huma ??ustifikati min?abba g?anijiet ta’ interess ?enerali, b?an-ne?essità tal-?lieda kontra atti inti?i biex titwettaq l-eva?joni fiskali (41) jew il-prevenzjoni tal-u?u fuq skala kbira ta’ skemi finanzjarji mhux mixtieqa (42). Fil-kaw?a pre?enti, la l-qorti tar-rinviju u lanqas il-Gvern ?ermani? ma semmew li l-adozzjoni tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? kienet immotivata mit-tfittxija ta’ g?an wie?ed jew iktar analogi.

132. G?al dak li g?andu x’jaqsam mal-prin?ipju ta’ protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi, hemm lok li jitfakkar li dan jestendi g?al kull parti fil-kaw?a li fir-rigward tag?ha awtorità amministrattiva tkun ?olqot aspettattivi bba?ati fuq garanziji pre?i?i li hija tkun tatha (43).

133. F’kuntest b?alma huwa dak fil-kaw?a prin?ipali, dan jimplika li ji?i vverifikat jekk l-atti tal-awtorità amministrattiva jkunux ?olqu aspettattiva ra?onevoli f’mo?? operatur ekonomiku prudenti u av?at u, jekk dan ikun il-ka?, g?andha ti?i stabbilita n-natura le?ittima ta’ din l-aspettattiva (44).

134. F’dan ir-rigward, jirri?ulta mill-ispjegazzjonijiet ipprovduti fid-de?i?joni tar-rinviju li l-kriterju ta’ tqassim u?at mir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali ?ie rrikonoxxut, g?as-snin fiskali 2001 u 2002, mill-awtoritajiet fiskali, waqt pro?eduri quddiem il-Finanzgericht Düsseldorf (qorti tal-finanzi ta’ Düsseldorf).

135. Din i?-?irkustanza bilfors li trid tittie?ed inkunsiderazzjoni mill-qorti tar-rinviju. B’mod partikolari, jekk, g?allinqas, g?al dawn is-sentejn, ti?i stabbilita n-natura definittiva tal-ftehim tal-awtoritajiet fiskali, dan g?andu, fl-opinjoni tieg?i, jipprekludi kwalunkwe applikazzjoni retroattiva tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? Fil-fatt, din ir-retroattività twassal sabiex i??a??ad lill-persuna taxxabbli mid-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa, li kienet ?ertament kisbet ta?t is-sistema regolatorja pre?edenti (45). Il-qorti tar-rinviju g?andha wkoll tevalwa jekk l-imsemmi ftehim jistax ukoll jinfluwenza l-portata tad-dritt g?al tnaqqis tal-VAT fir-rigward tas-snin fiskali 1999 u 2000. B’mod partikolari, ser ikollha te?amina jekk ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali setg?etx ukoll tir?ievi l-garanzija mill-awtoritajiet fiskali jew setg?etx le?ittimament tiddedu?i mill-a?ir tag?hom li tali ftehim kellu *a fortiori* jkun validu g?al dawn is-sentejn fiskali.

136. Infakkar madankollu li dan l-e?ami jkun superfluwu jekk il-Qorti tal-?ustizzja taqbel mal-anali?i tieg?i, mag?mula prin?ipalment, li t-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? ma tistax ti?i applikata kontra r-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali min?abba l-inkompatibbiltà tag?ha mal-Artikoli 17(5) u 19(1) tas-Sitt Direttiva.

V – **Konklu?joni**

137. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet ?viluppati fl-anali?i tieg?i prin?ipalment, nipproponi lill-Qorti tal-?ustizzja tidde?iedi dwar it-talba g?al de?i?joni preliminari mag?mula mill-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) kif ?ej:

L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) u l-Artikolu 19(1) 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, kif emendata permezz tad-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE tal-10 ta’ April 1995, g?andhom ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu li Stat Membru jipprivile??a, b’mod sistematiku u ming?ajr distinzjoni, fir-rigward tal-o??etti u servizzi kollha msej?a g?al ‘‘u?u m?allat”, kwalunkwe metodu ta’ kalkolu tal-portata tad-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur mi?jud tal-input im?allsa, g?ajr il-kriterju ta’ tqassim ikkalkolat abba?i tal-proporzjon e?istenti bejn id-d?ul mill-bejg? li kellu ji?i ??enerat bil-lokazzjoni tal-unitajiet kummer?jali (su??etta g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud) u dak li jirri?ulta mit-tran?azzjonijiet l-o?ra ta’ lokazzjoni (e?entati mit-taxxa fuq il-valur mi?jud. Fin-nuqqas tal-identifikazzjoni ?ara tat-tran?azzjonijiet li g?alihom japplikaw il-metodu jew il-metodi alternattivi ta’ kalkolu, li g?andhom, minbarra dan, jiggarantixxu ri?ultat iktar pre?i? minn dak li jirri?ulta mill-applikazzjoni ta’ dan il-kriterju ta’ tqassim, l-Istat Membru kkon?ernat ma jistax ji??ad lill-persuni taxxabbli milli japplikaw dawn il-metodi l-o?ra.

1 – Lingwa ori?inali: il-Fran?i?.

2 – ?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1 p. 23.

3 – ?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1 p. 274.

4 – Qed nadotta l-espressjoni u?ata mill-Avukat ?enerali Cruz Villalón fil-punt 44 tal-konklu?jonijiet tieg?u fil-kaw?a BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:245).

5 – Ara, b’mod partikolari, is-sentenzi Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, punt 25) kif ukoll

Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt (C?108/14 et C?109/14, EU:C:2015:496, punt 22).

6 – Ara l-konklu?jonijiet tieg?i fil-kaw?a Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, EU:C:2008:769, punti 23 sa 30).

7 – It-tieni kategorija, li ma tikkon?ernax il-kaw?a pre?enti, hija inti?a g?all-u?u ta' o??etti u ta' servizzi kemm g?al tra?azzjonijiet ekonomi?i li jag?tu lok g?ad-dritt g?al tnaqqis kif ukoll g?al dawk li ma humiex relatati mal-impri?a tal-persuna taxxabbli.

8 – Ara f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, punt 33) kif ukoll Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt (C?108/14 et C?109/14, EU:C:2015:496, punti 26 u 27).

9 – Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, punt 53); Royal Bank of Scotland (C?488/07, EU:C:2008:750, punt 17); BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689, punt 13), u Le Crédit Lyonnais (C?388/11, EU:C:2013:541, punt 28).

10 – Sentenzi Royal Bank of Scotland (C?488/07, EU:C:2008:750, punt 18) BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689, punt 14), u Le Crédit Lyonnais (C?388/11, EU:C:2013:541, punt 29).

11 – Ara s-sentenzi Royal Bank of Scotland (C?488/07, EU:C:2008:750, punt 19) u BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689, punt 15).

12 – Ara s-sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689, punt 24).

13 – Is-sentenzi BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689, punt 16) u Banco Mais (C?183/13, EU:C:2014:2056, punt 18).

14 – Ara s-sentenzi arrêts BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689, punti 16 u 22), Le Crédit Lyonnais (C?388/11, EU:C:2013:541), kif ukoll punt 52 u Banco Mais (C?183/13, EU:C:2014:2056, punt 27).

15 – Sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689, punti 19 u 24).

16 – *Ibidem* (punti 18 u 20).

17 – Banco Mais (C?183/13, EU:C:2014:2056, punt 29).

18 – Sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689,.(punt 17).

19 – Sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689, punti 18, 24 u 26 kif ukoll id-dispo?ittiv tas-sentenza).

20 – Ara, ukoll, is-sentenza Banco Mais (C?183/13, EU:C:2014:2056, punt 32).

21 – Ara, f'dan is-sens, il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Cruz Villalón fil-kaw?a BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:245, punt 44).

22 – Skont l-espressjoni tal-Avukat ?enerali Cruz Villalón fil-kaw?a BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:245, punt 52).

23 – Is-sentenza BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689, punt 17).

24 – Infakkar li l-obbligu tal-interpretazzjoni konformi tad-dritt nazzjonali fir-rigward tad-dritt tal-Unjoni ma jistax, b'mod partikolari, iservi ta' ba?i g?al interpretazzjoni *contra legem* tad-dritt

nazzjonali: ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Lopes Da Silva Jorge (C?42/11, EU:C:2012:517, punt 55) u Association de médiation sociale (C?176/12, EU:C:2014:2, punt 39).

25 – Ara, f'dan is-sens, is-sentenza Taricco *et* (C?105/14, EU:C:2015:555, punt 49 u l-?urisprudenza ??itata).

26 – Huwa wkoll f'dan is-sens li l-Gvern tar-Renju Unit fehem ir-ra?onament fl-ori?ini tal-ewwel domanda preliminari mag?mula mill-qorti tar-rinviju.

27 – Ara, f'dan is-sens, il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Cruz Villalón fil-kaw?a BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:245, punt 33).

28 – Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298, punt 32 u l-?urisprudenza ??itata).

29 – Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, punt 50) u Pactor Vastgoed (C?622/11, EU:C:2013:649, punt 33).

30 – Skont l-Artikolu 15a tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?, ir-Repubblika Federali tal-?ermanja g?a?let perijodu ta' a??ustament ta' g?axar snin.

31 – Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, punt 57) u Pactor Vastgoed (C?622/11, EU:C:2013:649, punt 34) (korsiv mi?jud minni).

32 – Ara, f'dan is-sens, is-sentenza Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punt 30) et ordonnance Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, punt 20) i?-?ieda korsiva hija tieg?i).

33 – Ara, f'dan is-sens, is-sentenza Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punt 30) u d-digriet ordonnance Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, punt 23).

34 – G?andu jitfakkar li s-sistema spe?jali ta' a??ustament ri?ervata g?al o??etti kapitali, b'mod partikolari proprjetajiet immobbli, tispjega ru?ha abba?i tal-u?u, fuq tul ta' ?mien, ta' dawn il-proprjetajiet immobbli, li tikkoin?ida mal-ispejjez tal-akkwist tag?hom li jkunu qed ji?u amortizzati: ara, f'dan ir-rigward, b'mod partikolari, is-sentenza Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, punt 55 u l-?urisprudenza ??itata).

35 – Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Gemeente Leusden u Holin Groep (C?487/01 u C?7/02, EU:C:2004:263, punt 57); "Goed Wonen" (C?376/02, EU:C:2005:251, punt 32), kif ukoll Salomie u Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punt 30).

36 – Sentenza Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267, punt 28).

37 – *Ibidem* (punt 29 u l-?urisprudenza ??itata).

38 – Ara, f'dan is-sens, is-sentenza "Goed Wonen" (C?376/02, EU:C:2005:251, punti 33 u 34).

39 - L-Artikolu 15a tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? barra minn hekk ma tipprevedix a??ustament ?lief fil-ka? ta' bidla tal-elementi me?uda inkunsiderazzjoni g?at-tnaqqis inizjalment mag?mul, li g?alhekk jittrasponu fid-dritt intern l-Artikolu 20(1) tas-Sitt Drettiva u mhux l-Artikolu 20(2) ta' din tal-a??ar.

40 – Sentenza Gemeente Leusden u Holin Groep (C?487/01 u C?7/02, EU:C:2004:263, punt 81).

41 – *Ibidem* (punti 71 u 77).

42 – Sentenza “Goed Wonen” (C?376/02, EU:C:2005:251, punti 38 u 39).

43 – Ara, f’dan ir-rigward, b’mod partikolari, is-sentenza Salomie u Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punt 44 u l-?urisprudenza ??itata).

44 – *Ibidem* (punt 45 u l-?urisprudenza ??itata).

45 – Ara, f’dan is-sens, is-sentenza Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298, punt 39 u l-?urisprudenza ??itata).