KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI

MENGOZZI

ppreżentati fit-22 ta' Diċembru 2008 [1]

I — Introduzzjoni

1. B'dan ir-rinviju għal deċiżjoni preliminari, il-Hoge Raad der Nederlanden (il-Pajjiżi l-Baxxi) tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk, essenzjalment, id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) tal-input imħallsa japplikax biss għall-akkwist ta' oġġetti kapitali imma jistax ikun estiż għall-akkwist ta' oġġetti u servizzi oħra użati kemm għat-tranżazzjonijiet kummerċjali tal-output imwettqa kif ukoll għal skopijiet oħra, jiġifieri għat-twettiq, min-naħa tal-persuna taxxabbli, ta' attivitajiet ta' natura mhux ekonomika, ikkunsidrati, mill-qorti tar-rinviju, bħala skopijiet oħra barra dawk tan-negozju. Fil-każ ta' risposta affermattiva, il-qorti tar-rinviju tistaqsi fuq il-metodi ta' implementazzjoni tal-imsemmi dritt għal tnaqqis.

II — Il-kuntest ġuridiku Komunitarju

2. L-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima [2] kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE, tal-10 ta' April 1995 [3] (iktar 'il quddiem, is-"Sitt Direttiva"), jissuġġetta għall-VAT "il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali", jiġifieri meta dik il-persuna tagħmel tranżazzjonijiet fil-kuntest tal-attività taxxabbli tagħha [4].

3. L-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva jqis li huma provvisti ta' servizzi bi ħlas "l-użu ta' oġġetti li jifformaw parti mill-assi ta' [allokati għan-] negozju għall-użu privat ta' persuna taxxabbli jew tal-persunal tiegħu [tagħha] jew b'mod iktar ġenerali għal skopijiet oħra barra dawk tan-negozzju [negozju] tiegħu [tagħha] fejn it-taxxa fuq il-valur miżjud fuq dawn l-oġġetti hija deduċibbli kollha jew parti minnha".

1 — Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

2 — ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol., 1, p. 23-62.

3 — ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol., 1, p. 274-280.

4 — Sentenza tat-12 ta' Jannar 2006, Optigen *et* (C-354/03, C-355/03 u C-484/03, Ġabra p. I-483, punt 42, kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

4. L-Artikolu 6(2)(b) tal-istess direttiva jqis li huma provvisti ta' servizzi bi ħlas "il-provvista ta' servizzi magħmula mingħajr ħlas minn persuna taxxabbli għall-użu privat tagħha jew għall-persunal tagħha jew b'mod iktar ġenerali għal skopijiet oħra barra dawk tan-negozju tiegħu [tagħha]".

5. Skont l-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva, sakemm l-oġġetti u s-servizzi huma użati għall-iskopijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata tnaqqas mit-taxxa dovuta minnha dik it-taxxa fuq il-valur miżjud dovuta jew imħallsa fir-rigward ta' oġġetti jew servizzi pprovduti jew li għandhom ikunu pprovduti lilha minn persuna taxxabbli oħra.

6. Skont l-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, fir-rigward ta' oġġetti u servizzi li għandhom ikunu użati minn persuna taxxabbli kemm għal tranżazzjonijiet imsemmija fil-paragrafi 2 u 3 ta' din id-dispożizzjoni, li fir-rigward tagħhom titnaqqas il-VAT, kif ukoll għal tranżazzjonijiet li fir-rigward tagħhom ma titnaqqasx il-VAT, għandha titnaqqas biss il-parti tal-VAT li hija proporzjonali mal-ammont relatat mal-ewwel tranżazzjonijiet.

7. L-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva jiddisponi:

"Qabel perjodu ta' erba' snin ta' l-inqas ikunu għaddew mid-data tad-dħul fis-seħħ ta' din id-Direttiva, il-Kunsill, [huwa hu] jaġixxi unanimament fuq proposta mill-Kummissjoni, għandu jiddeċiedi liema nefqa m'għandiex tkun eleġġibli għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud.

It-taxxa fuq il-valur miżjud fl-ebda ċirkostanza m'għandha tkun imnaqqsa fuq spejjeż li mhux strettament nefqa tan-negozju, bħal dik fuq il-lussu, pjaċiri jew divertiment.

Sa kemm ir-regoli ta' fuq jidħlu fis-seħħ, Stati Membri jistgħu iżommu l-esklużjonijiet kollha pprovduti taħt il-liġijiet nazzjonali meta din id-Direttiva tidħol fis-seħħ."

8. L-Artikolu 20(2) tas-Sitt Direttiva jipprovdi li, f'dak li jikkonċerna l-oġġetti kapitali, l-aġġustament għandu jkun mifrux fuq ħames snin inkluż dak meta l-oġġetti jkunu akkwistati jew fabbrikati. L-aġġustament annwali għandu jsir biss fir-rigward ta' wieħed minn ħamsa tat-taxxa imposta fuq l-oġġetti.

L-aġġustament għandu jsir abbażi tal-varjazzjonijet fit-tnaqqis intitolat fis-snin ta wara b'relazzjoni ma' dik is-sena meta l-oġġetti kienu akkwistati jew iffabbrikati. Din id-dispożizzjoni tippreċiża wkoll li permezz ta' deroga mill-ewwel subparagrafu, l-Istati Membri jistgħu jibbażaw l-aġġustament fuq perijodu ta' ħames snin sħaħ li jibdew miżżmien meta l-oġġetti jintużaw għall-ewwel darba. Hija żżid tgħid li, b'mod partikolari, filkaż ta' proprjetà immobbli akkwistata bħala oġġetti kapitali, il-perijodu tal-aġġustament jista' jjiġi pprorogat sa 20 sena.

III — Il-fatti tal-kawża prinċpali u d-domandi preliminari

9. Il-Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (iktar 'il quddiem, il-"VNLTO"), rikorrenti fil-kawża prinċipali, tippromwovi l-interessi tas-settur rurali filprovinċji ta' Groningen, ta' Frise, ta' Drenthe u ta' Flevoland. Il-membri tagħha, jiġifieri negozjanti tas-settur imsemmi, iħallsuha kontribuzzjonijiet. Apparti d-difiża tal-interessi ġenerali tal-membri tagħha, il-VNLTO tipprovdi numru ta' servizzi individwali għallbenefiċċju kemm tal-membri tagħha kif ukoll ta' terzi, li għalihom hija titħallas separatament.

10. Huwa paċifiku li l-VNLTO għandha tiġi kklassifikata bħala persuna suġġetta għall-VAT għall-provvista ta' servizzi individwali bi ħlas u li l-kontribuzzjonijiet relatati mad-difiża tal-interessi ġenerali tal-membri tagħha ma jikkostitwixxux ħlas taħt il-VAT.

11. Matul is-sena 2000, il-VNLTO akkwistat oġġetti u servizzi li hija użat kemm għall-attivitajiet ekonomiċi tagħha suġġetti għall-VAT skont l-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva kif ukoll għall-attivitajiet tagħha relatati mad-difiża tal-interessi ġenerali tal-membri tagħha, li m'għandhom l-ebda konnessjoni ma' dawk tal-ewwel. Il-VNLTO talbet tnaqqis tal-ammonti tal-VAT tal-input imħallsa għall-imsemmija oġġetti u servizzi, li fosthom hemm dawk li jikkonċernaw l-attivitajiet tagħha relatati mad-difiża tal-interessi ġenerali tal-membri tagħha.

12. L-ispettur fiskali rrifjuta li jirrikonoxxi t-tnaqqis mitlub u bagħat lill-VNLTO avviż ta' rettifika. Fil-kuntest ta' dan l-avviż, tnaqqsu ammonti ta' VAT tal-input imħallsa għall-attivitajiet relatati mad-difiża tal-interessi ġenerali tal-membri, b'mod proporzjonali mad-dħul tal-VNLTO ġġenerat minn dawk l-attivitajiet. Il-kontestazzjoni tal-VNLTO kontra dan l-avviż ta' rettifika ġiet miċħuda, l-istess, sussegwentement, bħall-appell mid-deċiżjoni mogħtija fuq il-kontestazzjoni. Fid-deċiżjoni tagħha, il-Gerechtshof Leeuwarden qieset li d-difiża ġenerali tal-interessi tal-membri ma kinitx tikkostitwixxi l-estensjoni

diretta, dejjemija u meħtieġa tal-attivitajiet ekonomiċi tal-VNLTO u li, għaldaqstant, din ma setgħetx tnaqqas il-VAT li ġiet iffatturata lilha sa fejn l-oġġetti u s-servizzi inkwistjoni ntużaw fil-kuntest tad-difiża tal-interessi ġenerali tal-membri tagħha.

13. Il-Hoge Raad der Nederlanden, li quddiemha tressqet il-kawża fl-aħħar istanza, tirreferi għas-sentenza Charles u Charles-Tijmens [5], li tgħid li l-Artikoli 6(2) u 17(2) u (6) tas-Sitt Direttiva jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li ma tippermettix lil persuna taxxabbli talloka għan-negozju tagħha t-totalità ta' oġġett kapitali użat parzjalment għall-iskopijiet tan-negozju u parzjalment għal skopijiet oħra barra dawk tan-negozju u, jekk ikun il-każ, tnaqqas b'mod sħiħ u immedjat il-VAT dovuta fuq l-akkwist ta' dak l-oġġett. Il-qorti tar-rinviju tippreċiża li m'hemm ebda dubju raġonevoli li s-sentenza Charles u Charles-Tijmens, iċċitata iktar 'il fuq, tapplika wkoll fil-każ ta' persuna ġuridika li, bħal f'dan il-każ, flimkien mal-attivitajiet ekonomiċi tagħha twettaq attivitajiet li ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT. F'dan il-każ u sa fejn l-oġġetti akkwistati jkunu oġġetti kapitali, il-qorti tar-rinviju tindika li l-VNLTO jkollha dritt tnaqqas it-total tal-VAT ikkunsidrata għall-ispejjeż ġenerali, iżda l-proċess tal-kawża prinċipali ma jippermettix li tiġi stabbilita l-parti tal-VAT imnaqqsa li tikkonċerna oġġetti kapitali. Mill-banda l-oħra, il-Hoge Raad der Nederlanden tqis li hemm dubji dwar l-estensjoni tad-dispożittiv tas-sentenza Charles u Charles-Tijmens, iċċitata iktar 'il fuq, għas-sitwazzjoni ta' oġġetti li mhumiex oġġetti kapitali kif ukoll għal dik ta' servizzi. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll dwar jekk il-persuna taxxabbli għandhiex id-dritt li talloka għall-patrimonju ta' negozju tagħha oġġetti li mhumiex oġġetti kapitali u servizzi b'mod li hija tkun tista' tnaqqas immedjatament it-totalità tal-VAT imħallsa fuq l-akkwist ta' dawk l-oġġetti u dawk is-servizzi, anki meta dawn jintużaw parzjalment fil-kuntest ta' attivitajiet li m'għandhom ebda konnessjoni mas-servizzi ntaxxati abbażi tal-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva VAT.

14. F'dawn iċ-ċirkustanzi l-Hoge Raad der Nederlanden iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikoli 6(2) u 17(2) u (6) tas-Sitt Direttiva [...] għandhom jiġu interpretati fis-sens li persuna taxxabbli hija awtorizzata talloka għan-negozju tagħha mhux biss l-oġġetti kapitali, iżda wkoll it-totalità [tal-] oġġetti u s-servizzi użati kemm għall-iskopijiet tan-negozju tagħha kif ukoll għal skopijiet oħra barra dawk tan-negozju u li tnaqqas b'mod sħiħ u immedjat il-[VAT] dovuta

5 — Sentenza tal-14 ta' Lulju 2005 (C-434/03, Ġabra p. I-7037).

fuq l-akkwist ta' dawn l-oġġetti u servizzi?

2) Fil-każ ta' risposta affermattiva għall-ewwel domanda, l-applikazzjoni tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva [...] timplika li fil-każ ta' servizzi u oġġetti li mhumiex oġġetti kapitali, il-VAT għandha tinġabar f'darba waħda matul il-perijodu li għalih it-tnaqqis attribwit għal dawn is-servizzi u oġġetti ġie applikat, jew il-VAT għandha tinġabar fuq firxa ta' diversi perijodi; u fil-każ ta' risposta affermattiva, kif għandha tiġi stabbilita l-bażi tat-taxxa għal dawn l-oġġetti u servizzi li mhumiex suġġetti għal ammortizzament?"

IV — Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

15. Skont l-Artikolu 23 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja, ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub mill-Gvern Olandiż, Ġermaniż, Portugiż u tar-Renju Unit kif ukoll mill-Kummissjoni. Dawn il-partijiet instemgħu wkoll waqt is-seduta li nżammet fis-16 ta' Ottubru 2008, bl-eċċezzjoni tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja u tar-Repubblika Portugiża li ma kinux irrappreżentati waqt is-seduta.

V — Analiżi

16. Bl-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk persuna taxxabbli tistax, skont l-Artikoli 6(2) u 17 tas-Sitt Direttiva, talloka għan-negozju tagħha mhux biss l-oġġetti kapitali imma wkoll l-oġġetti u s-servizzi kollha użati kemm għall-iskopijiet tan-negozju kif ukoll għal skopijiet oħra barra dawk tan-negozju, b'mod li jawtorizzaw lill-istess persuna taxxabbli tnaqqas b'mod sħiħ u immedjat il-VAT imħallsa fuq l-akkwist ta' dawn l-oġġetti u servizzi.

17. Bit-tieni domanda tagħha, magħmula biss fil-każ ta' risposta affermattiva għall-ewwel domanda, il-qorti tar-rinviju, essenzjalment, tixtieq tkun taf, fil-każ li l-oġġetti li mhumiex l-oġġetti kapitali kif ukoll is-servizzi jistgħu jibbenefikaw mill-mekkaniżmu previst fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva, minn banda, fuq liema perijodu għandu jsir l-intaxxar tal-output, jiġifieri, hija tippreċiża, f'darba waħda biss jew fuq firxa ta' diversi perijodi ta' dikjarazzjoni, u mill-banda l-oħra, kif għandha tiġi stabbilita l-bażi tat-taxxa għal dawn l-oġġetti u servizzi li mhumiex suġġetti għal ammortizzament.

18. Kif jirriżulta ċar mid-deċiżjoni tar-rinviju, dawn id-domandi huma bbażati fuq il-premessa ġuridika li persuna taxxabbli li takkwista oġġett kapitali hija intitolata tibbaża

ruħha fuq id-dispożizzjonijiet tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva, meta dak l-oġġett jintuża għal attivitajiet mhux ekonomiċi tagħha. Dawn huma bbażati wkoll fuq l-idea li fl-espressjoni "skopijiet oħra barra dawk tan-negozju", fis-sens tal-istess artikolu, huma inklużi l-attivitajiet mhux ekonomiċi eżerċitati mill-persuna taxxabbli.

19. L-argumenti segwenti juru, prinċipalment, li l-premessa inkwistjoni, li tirrigwarda l-interpretazzjoni tas-Sitt Direttiva, hija żbaljata, kif sostnew ukoll xi wħud mill-Gvernijiet li ppreżentaw osservazzjonijiet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja u, għaldaqstant, li d-domandi magħmula ma jistħoqqilhomx risposta peress li mhumiex rilevanti għas-soluzzjoni tal-kawża prinċipali. Sussidjarjament, ser neżamina l-aspetti speċifiċi mqajma miż-żewġ domandi preliminari fl-ipoteżi fejn il-Qorti tal-Ġustizzja ma taqbilx mal-proposta prinċipali tiegħi.

A — *Kunsiderazzjonijiet ġenerali u rilevanza tal-premessa ġuridika li fuqha huma bbażati d-domandi preliminari*

20. Il-VAT hija taxxa ġenerali fuq il-konsum li l-piż tagħha kollu jbatih il-konsumatur finali. Sal-istadju tal-konsumatur finali, il-persuni taxxabbli li jipparteċipaw fil-proċess tal-produzzjoni u tal-kummerċjalizzazzjoni jħallsu lura lill-awtorità fiskali l-ammonti ta' VAT li huma jkunu ffatturaw lill-klijenti tagħhom (VAT tal-output miġbura), wara li jitnaqqsu l-ammonti ta' VAT li huma jkunu ħallsu lill-fornituri tagħhom (VAT tal-input li tista' titnaqqas) [6]. Peress li persuna taxxabbli takkwista oġġetti u servizzi għat-twettiq ta' tranżazzjonijiet tal-output intaxxati hija għandha d-dritt li tnaqqas il-VAT li tkun tħallset fuq l-akkwist tal-imsemmija oġġetti u servizzi [7].

21. Il-VAT hija kkaratterizzata min-newtralità tagħha fl-istadji kollha tal-produzzjoni u tal-kummerċjalizzazzjoni. Skont il-prinċipju ta' newtralità, persuna għandha tħallas il-VAT biss meta din tkun relatata ma' oġġetti jew servizzi li din il-persuna tuża għall-konsum privat tagħha u mhux għall-attivitajiet kummerċjali taxxabbli tagħha [8]. Għaldaqstant, jekk oġġett ma jkunx użat għall-iskopijiet tal-attivitajiet ekonomiċi ta' persuna taxxabbli, imma għall-konsum privat tagħha, ebda dritt

6 — Ara, b'mod ġenerali, l-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva tal-Kunsill, 67/227/KEE, tal-11 ta' April 1967, fuq l-armonizazzjoni tal-leġislazzjoni tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq [id-dħul mill-]il-bejgħ (ĠU 1967, 71, p. 1301), li l-kontenut tiegħu ġie riprodott fl-Artikolu 1(2) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1), li ħassret id-Direttiva 62/227 kif ukoll is-Sitt Direttiva. Ara wkoll is-sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, KÖGÁZ *et* (C-283/06 u C-312/06, Ġabra p. I-8463, punt 29).

7 — Ara l-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva. L-impożizzjoni tal-VAT wara mingħajr ma jkun permess it-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa kien iwassal biex tiġi introdotta sistema ta' taxxi kumulattivi b'ħafna stadji, li l-eliminazzjoni tagħha kienet preċiżament waħda mill-għanijiet tas-sistema komuni ta' VAT, kif indikat fit-tmien premessa tad-Direttiva 62/227. Ara wkoll is-sentenza tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Ġabra p. I-3039, punt 24).

8 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-21 ta' April 2005, HE (C-25/03, Ġabra p. I-3123, punt 43).

għal tnaqqis ma jista' jingħata [9]. *A fortiori*, ebda tnaqqis tal-VAT tal-output imħallsa mhuwa possibbli meta din hija marbuta ma' attivitajiet ta' persuna taxxabbli li mhumiex ta' natura ekonomika u li, għaldaqstant, ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tas-Sitt Direttiva [10].

22. Jistgħu jinħolqu diffikultajiet f'sitwazzjonijiet ta' użu magħruf bħala "mħallat", jiġifieri meta persuna taxxabbli, li tkun akkwistat oġġetti jew servizzi fil-kuntest tal-attività ekonomika tagħha, tużahom parzjalment għall-użu tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha u parzjalment għal skopijiet oħra.

23. Is-Sitt Direttiva tikkontempla żewġ kategoriji ta' użu mħallat [11].

24. Fost l-ewwel waħda minn dawn il-kategoriji hemm l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tal-imsemmija direttiva — imsemmi espliċitament fid-deċiżjoni tar-rinviju — li jqis bħala provvisti ta' servizzi magħmula bi ħlas, minn banda, fis-subparagrafu (a), l-użu ta' oġġetti li jifformaw parti mill-assi ta' negozju għall-użu privat ta' persuna taxxabbli jew tal-persunal tagħha, jew b'mod iktar ġenerali għal skopijiet oħra barra dawk tan-negozju tagħha fejn il-VAT fuq dawn l-oġġetti hija deduċibbli kollha jew parti minnha, u mill-banda l-oħra, taħt is-subparagrafu (b), il-provvista ta' servizzi magħmula mingħajr ħlas minn persuna taxxabbli għall-użu privat tagħha jew għall-persunal tagħha, jew b'mod iktar ġenerali għal skopijiet oħra barra dawk tan-negozju tagħha [12].

25. Bħalma l-Qorti tal-Ġustizzja diġà kellha l-okkażjoni tafferma, l-għan tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva huwa li jiġi żgurat trattament ugwali bejn il-persuna taxxabbli u l-konsumatur finali [13]. Effettivament, billi jqis it-tranżazzjonijiet magħmulin mingħajr ħlas bħala tranżazzjonijiet magħmulin bi ħlas, is-subparagrafu (a) ta' din id-dispożizzjoni huwa intiż li jimpedixxi li persuna taxxabbli, li setgħet tnaqqas il-VAT fuq ix-xiri ta' oġġett allokat għan-negozju tagħha, tista' tevita li tħallas il-VAT meta hija tneħħi dan l-oġġett mill-patrimonju tan-negozju tagħha għal iskopijiet privati (jew għal skopijet oħra barra dawk tan-negozju tagħha) u, għaldaqstant, tista' tapprofitta minn vantaġġi li mhijiex intolata għalihom meta mqabbla mal-konsumatur finali li jixtri l-oġġett u jħallas il-VAT fuqu [14]. L-istess japplika għall-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(b) tas-Sitt Direttiva li l-għan tiegħu

9 — Ara s-sentenza tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz (C-97/90, Ġabra p. I-3795, punti 8 u 9), kif ukoll is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq HE (punt 43), u Uudenkaupungin kaupunki (punt 24).

10 — Ara s-sentenza tat-13 ta' Marzu 2008, Securenta (C-437/06, Ġabra p. I-1597, punt 30). F'dan is-sens, ara wkoll is-sentenza tal-14 ta' Settembru 2006, Wollny (C-72/05, Ġabra p. I-8297, punt 20).

11 — Ara l-punt 11 tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs fil-kawża li wasslet għas-sentenza Charles u Charles-Tijmens, iċċitata iktar 'il fuq.

12 — Għandu jiġi nnotat li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva jagħti l-possibbiltà lill-Istati Membri biex jidderogaw mid-dispożizzjonijiet tal-ewwel subparagrafu tiegħu, sakemm din id-deroga ma twassalx għal distorsjoni tal-kompetizzjoni. Fid-dawl tal-elementi tal-proċess, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 6(2) ma jidhirx li jifforma parti mis-suġġett tad-deċiżjoni tar-rinviju.

13 — Ara b'mod partikolari s-sentenzi tas-26 ta' Settembru 1996, Enkler (C-230/94, Ġabra p. I-4517, punt 35) u tal-20 ta' Jannar 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Ġabra p. I-743, punt 23) kif ukoll tal-11 ta' Diċembru 2008, Danfoss u AstraZeneca (C-371/07, Ġabra p. I-9549, punt 46).

14 — F'dan is-sens ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Enkler (punt 33) u Hotel Scandic Gåsabäck (punt 23) u Danfoss u AstraZeneca (punt 47).

huwa li jimpedixxi li persuna taxxabbli (jew membri tal-persunal tagħha) tikseb mingħajr taxxa provvisti ta' servizzi mill-persuna taxxabbli li għalihom persuna privata kien ikollha tħallas il-VAT [15].

26. Ix-xebh li fuqu huwa bbażat l-Artikolu 6 (2) tas-Sitt Direttiva, fil-prattika, iwassal sabiex persuna taxxabbli, li tuża oġġett parzjalment għall-iskopijiet ta' tranżazzjonijiet kummerċjali taxxabbli u parzjalment għal skopijiet privati u li, fil-mument tal-akkwist tal-oġġett, tkun irkuprat totalment jew parzjalment il-VAT tal-input imħallsa, hija meqjusa bħala li użat l-oġġett interament għall-iskopijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha fis-sens tal-Artikolu 17(2) tal-imsemmija direttiva. Konsegwentement, dik il-persuna taxxabbli fil-prinċipju għandha dritt għal tnaqqis totali u immedjat tal-VAT tal-input dovuta fuq l-akkwist ta' dan l-oġġett [16].

27. Bħal f'dan il-każ, m'hemm l-ebda tranżazzjoni ma' terza persuna jew korrispettiv imħallas minnha li jikkostitwixxi l-bażi taxxabbli tal-VAT — peress li l-persuna taxxabbli pprovdiet servizz lilha nfisha — l-Artikolu 11A(1)(ċ) tas-Sitt Direttiva jipprovdi li l-bażi taxxabbli hija kkostitwita "[mil]l-ispejjeż kollha lill- [sostnuti mill-] persuna taxxabbli tal-[għall-] provvediment [provvista] tas-servizzi".

28. L-applikazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva tagħti numru ta' vantaġġi għall-persuna taxxabbli, fosthom, b'mod partikolari, dak li t-taxxa tinfirex fuq il-perijodu kollu tal-użu privat tal-oġġett tan-negozju akkwistat, filwaqt li t-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fuq l-akkwist tal-oġġett imsemmi huwa totali u immedjat. Għaldaqstant, minn dan jirriżulta vantaġġ finanzjarju għall-persuna taxxabbli [17].

15 — Ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, Hotel Scandic Gåsabäck (punt 23) u Danfoss u AstraZeneca (punt 48).

16 — F'dan is-sens ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Lennartz (punt 26) kif ukoll Charles u Charles-Tijmens (punt 24).

17 — F'dan ir-rigward, ara s-sentenza Wollny, iċċitata iktar 'il fuq (punt 38), kif ukoll il-punt 74 tal-konklużjonijiet fil-kawża Charles u Charles-Tijmens, iċċitati iktar 'il fuq. Ser nagħti eżempju li juri kif topera din id-dispożizzjoni. Wieħed jista' jimmaġina persuna taxxabbli li tixtri vettura ġdida, li tista' ddumilha għaxar snin u tkun intiża għall-iskopijiet kummerċjali kif ukoll għall-użu privat. L-ispiża netta tagħha hija ta' EUR 10 000 u r-rata tal-VAT hija ta' 17.5%. Wieħed jimmaġina wkoll li, matul l-ewwel sena, 40 % mill-użu ta' din il-vettura huwa intiż għall-iskopijiet tan-negozju u, għaldaqstant, 60 % huwa intiż għal skopijiet privati. Il-mekkaniżmu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva jippermetti li titnaqqas immedjatament il-VAT tal-input imħallsa kollha, jiġifieri EUR 1 750. It-tassazzjoni tal-output fuq l-użu privat tal-vettura hija kkalkolata billi l-prezz tax-xiri jiġi diviż b'għaxra (korrispondenti għall-ammortizzament tal-vettura) u billi r-riżultat jiġi mmoltiplikat bil-proporzjon annwali tal-użu privat, ekwivalenti għal 10 000 / 10 = 1 000 x 17.5 % x 60 % li jagħti tassazzjoni tal-output għall-ewwel sena ta' EUR 105. Jekk l-użu għall-użu privat jonqos għat-tieni sal-għaxar sena biex jilħaq it-30 %, it-tassazzjoni tal-output tkun ta' EUR 52.5 għal kull sena minn dawn. Il-VAT li trid titħallas fuq l-użu privat għall-perijodu ta' kemm iddum isservi l-vettura tkun għalhekk ta' EUR 105 + EUR 52.5 x 9 = EUR 577.5. Jekk wieħed inaqqas dan l-ammont mit-tnaqqis tal-input, wieħed jasal għal tnaqqis nett tal-VAT ta' EUR 1172.5. Fl-ipoteżi fejn ikun sar tqassim tat-taxxa tal-input dovuta għall-vettura fil-mument tal-akkwist, il-persuna taxxabbli tkun tista' tnaqqas biss il-proporzjon relatat mal-użu għal skopijiet kummerċjali, jiġifieri 40 % tal-VAT dovuta, jiġifieri EUR 700. Jekk l-użu għal skopijiet kummerċjali jiżdied biex jilħaq 70 % (fl-istess proporzjon li l-użu privat naqas fl-eżempju preċedenti) matul it-tieni sal-għaxar sena, l-użu kollu għal skopijiet kummerċjali matul il-perijodu ta' kemm iddum isservi l-vettura jogħla għal medja ta' 67 % matul il-perijodu ta' kemm iddum isservi l-vettura (li jikkorrispondi għal tnaqqis nett tal-VAT ta' EUR 1172.5) imma t-tnaqqis tal-input kien inqas mill-użu msemmi. Madankollu, jista' jsir aġġustament tal-VAT sabiex jiġi rifless l-użu reali tal-oġġett. Wieħed jikkonstata għaldaqstant li l-applikazzjoni tal-metodu previst fl-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva jagħti vantaġġ finanzjarju lill-persuna taxxabbli li tista' immedjatament u totalment tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa, filwaqt li l-impożizzjoni tal-output tkun mifruxa fuq il-perijodu ta' kemm iddum isservi l-vettura.

Għalkemm il-qorti tar-rinviju ma indikatx espliċitament l-implikazzjonijiet tal-kawża prinċipali, mhuwiex eskluż, kif invoka l-Gvern tar-Renju Unit waqt is-seduta, li tali vantaġġ fiskali jikkostitwixxi l-bażi tat-tentattiv tal-VNLTO li tipprevali ruħha mill-applikazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6 (2) tas-Sitt Direttiva quddiem il-qrati nazzjonali.

29. L-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva jappartjeni għat-tieni kategorija tad-dispożizzjonijiet dwar l-użu mħallat. Skont l-ewwel subparagrafu ta' din id-dispożizzjoni, fir-rigward ta' oġġetti u servizzi li huma użati minn persuna taxxabbli għat-twettiq ta' tranżazzjonijiet fir-rigward ta' liema titnaqqas il-VAT (jiġifieri dawk li jintużaw għat-twettiq ta' tranżazzjonijiet taxxabbli) u ta' tranżazzjonijiet fir-rigward ta' liema ma titnaqqasx il-VAT (jiġifieri tranżazzjonijiet eżenti), il-parti tal-VAT li hija proporzjonali mal-ammont relatat mal-ewwel tranżazzjonijiet biss għandha tkun imnaqqsa [18].

30. Kif ippreċiżat reċentement il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Securenta ċċitata iktar 'il fuq, li ssemmiet diversi drabi waqt is-seduta, l-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva jikkonċerna għaldaqstant il-VAT tal-input fuq spejjeż marbuta esklużivament ma' attivitajiet ekonomiċi, billi jagħmel distinzjoni, fost dawn l-attivitajiet, bejn dawk, intaxxati, fir-rigward ta' liema titnaqqas il-VAT u dawk, eżenti, fir-rigward ta' liema ma titnaqqasx il-VAT. Mill-banda l-oħra, is-Sitt Direttiva ma tipprovdi ebda mekkaniżmu għal distinzjoni bejn l-ammonti ta' VAT tal-input imħallsa marbuta kemm ma' tranżazzjonijiet ekonomiċi kif ukoll ma' tranżazzjonijiet mhux ekonomiċi mwettqa minn persuna taxxabbli. Għalkemm, għalhekk, huma l-Istati Membri li għandhom jagħmlu din id-distinzjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja indikat madankollu li, fid-dawl tal-għan u tal-iskema ġenerali tas-Sitt Direttiva, dawn għandhom jeżerċitaw is-setgħa diskrezzjonali tagħhom b'mod li jiggarantixxu li t-tnaqqis isir biss għal dik il-parti tal-VAT li hija proporzjonali għall-ammont relatat mat-tranżazzjonijiet, fir-rigward ta' liema titnaqqas il-VAT, jiġifieri, li l-Istati Membri għandhom jassiguraw li l-kalkolu tal-proporzjon bejn attivitajiet ekonomiċi u attivitajiet mhux ekonomiċi jirrifletti oġġettivament il-parti ta' allokazzjoni reali tal-ispejjeż tal-input għal kull waħda minn dawn iż-żewġ attivitajiet [19].

31. F'din il-kawża, jeħtieġ li jiġi mfakkar li mill-indikazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju jirriżulta li l-VNLTO teżerċita kemm attivitajiet ekonomiċi li jaqgħu taħt il-kamp ta' applikazzjoni tas-Sitt Direttiva kif ukoll attivitajiet li mhumiex ekonomiċi, jiġifieri d-difiża tal-interessi ġenerali tal-membri tagħha, li ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-imsemmija direttiva. Skont l-ispjegazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju, il-VNLTO akkwistat oġġetti kapitali, madankollu mingħajr mhuwa possibbli li tiġi stabbilita l-parti tal-VAT li tnaqqset mill-VNLTO marbuta mal-

18 — Skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, il-proporzjon għandu jiġi ddeterminat għat-tranżazzjonijiet kollha mwettqa mill-persuna taxxabbli skont l-Artikolu 19 ta' din id-direttiva.

19 — Punti 33, 35 u 37 tas-sentenza msemmija.

akkwist ta' tali oġġetti kapitali, ħlief jekk il-kawża tiġi rrinvjata lill-qrati li jiddeċiedu fuq il-mertu. Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta wkoll li l-akkwist ta' dawn l-oġġetti tniżżel bħala spejjeż ġenerali tal-VNLTO, mingħajr, għaldaqstant, mhuwa esklużivament attribwit għall-attivitajiet ekonomiċi tal-output eżerċitati mill-VNLTO. Il-qorti tar-rinviju tqis li l-VNLTO tista' madankollu tipprevali ruħha mid-dispożizzjonijiet tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva b'mod li hija tista' tnaqqas b'mod sħiħ il-VAT tal-input imħallsa waqt ix-xiri tal-oġġetti kapitali, peress li, skont il-qorti tar-rinviju, l-eżerċizzju, mill-assoċjazzjoni, ta' attivitajiet mhux ekonomiċi jidher li huwa relatat mal-kunċett ta' "skopijiet oħra barra dawk tan-negozju" imsemmi fid-dispożizzjoni msemmija. Il-qorti tar-rinviju tibbaża din l-interpretazzjoni fuq il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja u, b'mod iktar preċiż, fuq is-sentenza Charles u Charles-Tijmens, iċċitata iktar 'il fuq.

32. Fl-osservazzjonijiet bil-mitkub tagħhom, il-Gvern Olandiż u dak Portugiż ikkontestaw bil-qawwa l-premessa li fuqha huma bbażati d-domandi preliminari. Il-Gvern Olandiż irribadixxa din l-oġġezzjoni waqt is-seduta, oġġezzjoni li wkoll ġiet sostnuta mir-rappreżentant tal-Gvern tar-Renju Unit. Mingħajr ma kkontestaw b'mod definittiv li persuna ġuridika, suġġetta għall-VAT, tista' tipprevali ruħha mid-dispożizzjonijiet tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva bħall-persuni fiżiċi taxxabbli [20], dawn il-gvernijiet isostnu madankollu li t-tnaqqis tal-*input* VAT huwa eskluż meta l-oġġetti kapitali jintużaw għall-eżerċizzju ta' attivitajiet mhux ekonomiċi; f'dan il-każ, dawk li jirrigwardaw id-difiża ġenerali tal-interessi tal-membri tagħha. Il-Gvern Olandiż u dak Portugiż iżidu li oġġetti akkwistati minn persuna ġuridika suġġetta għall-VAT li, mill-mument tal-akkwist tagħhom, huma użati sabiex jintlaħaq l-għan statutorju ta' dik il-persuna ma jistgħux jitqiesu bħala użati għal użu privat jew għal skopijiet oħra barra dawk tan-negozju.

33. F'dan ir-rigward, jeħtieġ li jiġi osservat li fil-fatt mis-sentenza Securenta, iċċitata iktar 'il fuq — li kienet tikkonċerna s-sitwazzjoni ta' kumpannija li kienet teżerċita kemm attivitajiet ekonomiċi, li għalihom hija kienet tħallas il-VAT, kif ukoll attivitajiet mhux ekonomiċi, li ma kinux jaqaw taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, u li talbet sabiex tkun tista' tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa imposta fuq

20 — Minn banda, jeħtieġ li jitfakkar li l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva jiddefinixxi b'mod wiesa' l-kunċett ta' persuna taxxabbli u, mill-banda l-oħra, li l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) jikkontempla wkoll l-użu ta' oġġett jew servizz għall-użu tal-persunal tal-persuna taxxabbli, elementi li jimmilitaw it-tnejn li huma favur l-idea li dan l-aħħar artikolu japplika wkoll għall-persuni legali taxxabbli, b'kuntrast ma' dak li sostna l-Gvern Olandiż fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, li ġew prudentement irrettifikati waqt is-seduta wara mistoqsijiet magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja. Fl-aħħar nett, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jipprekludi b'mod partikolari li operaturi ekonomiċi li jwettqu l-istess tranżazzjonijiet jiġu ttrattati b'mod differenti fil-qasam tal-ġbir tal-VAT; ara, f'dan is-sens, b'analoġija, is-sentenza tas-7 ta' Settembru 1999, Gregg (C-216/97, Ġabra p. I-4947, punt 20).

spejjeż li ma kinux marbutin ma' attivitajiet tal-ouput speċifiċi — jirriżulta li "l-VAT tal-input imħallsa bħala parti mill-ispejjeż ta' persuna taxxabbli ma tistax tagħti dritt għal tnaqqis sa fejn tikkonċerna attivitajiet li, fid-dawl tan-natura mhux ekonomika tagħhom, ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni tas-Sitt Direttiva" [21].

34. Konsegwentement, it-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa huwa ammissibbli biss sa fejn l-ispejjeż sostnuti jistgħu jiġu attribwiti għall-attività ekonomika tal-output tal-persuna taxxabbli [22].

35. F'din il-kawża, il-qorti tar-rinviju tidher madankollu li tinterpreta l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva bħala li jagħti l-possibbiltà li ssir deroga mir-regola ġenerali li għadha kif issemmiet. Hija tidher b'hekk li tqis l-użu, minn persuna taxxabbli, ta' oġġett kapitali parzjalment għall-iskopijiet tat-twettiq ta' attivitajiet mhux ekonomiċi bħala użu, mill-istess persuna taxxabbli, ta' oġġett kapitali allokat għan-negozju "għal skopijiet oħra barra dawk tan-negozju", fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva.

21 — Punt 30.

22 — *Ibidem* (punt 31).

36. Fil-fehma tiegħi, dan it-tip ta' raġunament jista' jiġi milqugħ biss parzjalment.

37. Huwa minnu li l-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva, billi jqis bħala servizzi bi ħlas, u b'hekk jaqgħu taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-imsemmija direttiva, tranżazzjonijiet li, fil-prinċipju, m'għandhomx ikunu suġġetti għall-VAT, hija dispożizzjoni ta' natura derogatorja fl-iskema ġenerali tas-Sitt Direttiva. B'hekk, meta ġiet mistoqsija fuq l-interpretazzjoni li għandha tingħata lill-espressjoni "użu ta' oġġetti" li tinsab fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li "l-użu privat ta' oġġett għandu jiġi ntaxxat biss b'mod eċċezzjonali" u kkonkludiet li t-termini "użu ta' oġġetti" għandhom jiġu interpretati f'sens strett, li jinkludi biss l-użu tal-oġġetti nfushom [23].

38. Għaldaqstant, l-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva mhuwiex intiż li jistabbilixxi regola ġenerali li tranżazzjonijiet li jaqgħu barra mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT huma preżunti li jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tiegħu. Kif ġustament sostna l-Gvern tar-Renju Unit waqt is-seduta, li l-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva jiġi interpretat bħala li jistabbilixxi tali regola ġenerali jkollu l-effett li jxejjen is-sens tal-Artikolu 2(1) tal-imsemmija direttiva.

23 — Sentenzi tal-25 ta' Mejju 1993, Mohsche (C-193/91, Ġabra p. I-2615, punti 13 u 14) kif ukoll Enkler, iċċitata iktar 'il fuq (punt 34).

39. F'dan l-istadju jeħtieġ li jiġu investigati s-sitwazzjonijiet koperti mill-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva.

40. Essenzjalment, tliet kundizzjonijiet kumulattivi jirregolaw l-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni.

41. Fl-ewwel lok, l-oġġett għandu jkun ġie akkwistat minn persuna taxxabbli li tkun qiegħda taġixxi bħala tali u li din talloka għall-patrimonju tan-negozju tagħha. Din il-kundizzjoni timplika li persuna taxxabbli li tagħmel tranżazzjoni privata ma taġixxix bħala persuna taxxabbli fis-sens tas-Sitt Direttiva [24]. Din timplika wkoll li, minkejja l-użu ta' oġġett kapitali kemm għal użu privat kif ukoll għal skopijiet kummerċjali, l-allokazzjoni totali tal-oġġett imsemmi għall-patrimonju privat tal-persuna taxxabbli teskludi t-tnaqqis tal-VAT imħallsa waqt l-akkwist ta' dan l-oġġett [25].

42. Għalkemm, mill-qari tad-deċiżjoni tar-rinviju, hemm dubji fir-rigward tal-fatt li l-oġġetti kapitali li hija tirreferi għalihom kienu ġew allokati għall-patrimonju tan-negozju, jiġifieri allokati għall-attivitajiet ekonomiċi tal-persuna taxxabbli, il-qorti tar-rinviju, li hija l-unika li għandha ġurisdizzjoni sabiex tevalwa l-fatti tal-każ, tidher madankollu tikkunsidra li din il-kundizzjoni hija sodisfatta fil-kawża prinċipali, fatt li, għaldaqstant, jeħtieġ li jitqies bħala stabbilit għall-finijiet ta' din l-analiżi [26].

43. Fit-tieni lok, l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva jeżiġi li l-VAT fuq l-oġġett inkwistjoni tkun deduċibbli kollha jew parti minnha. Din il-kundizzjoni, moqrija wkoll fid-dawl tal-Artikolu 17 (2)(a) tas-Sitt Direttiva tfisser partikolarment li persuna taxxabbli, anki jekk tkun qiegħda taġixxi bħala tali, li takkwista oġġett għall-iskopijiet ta' attività eżenti mill-ħlas tal-VAT, skont id-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva, ma tkunx tista' tibbenefika mill-applikazzjoni tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva, anki jekk din tuża dan l-oġġett ukoll parzjalment għal użu privat.

44. Fit-tielet lok, l-oġġett tan-negozju inkwistjoni għandu jintuża għall-użu privat tal-persuna taxxabbli jew għal dak tal-persunal tagħha jew, "b'mod iktar ġenerali għal skopijiet oħra barra dawk tan-negozzju [negozju] tiegħu [tagħha]".

24 — Ara s-sentenzi tal-4 ta' Ottubru 1995, Armbrecht (C-291/92, Ġabra p. I-2775, punti 17 u 18), kif ukoll tat-8 ta' Marzu 2001, Bakcsi (C-415/98, Ġabra p. I-1831, punt 24).

25 — Sentenza Bakcsi (punt 27).

26 — Fil-fatt, jekk l-oġġett kapitali ma kienx meqjus biss bħala parzjalment allokat għall-patrimonju tan-negozju, id-domandi preliminari ma kinux iqumu peress li, skont il-ġurisprudenza, l-operatur jaġixxi bħala persuna taxxabbli biss fil-limiti tal-użu kummerċjali tal-oġġett [ara, b'mod partikolari, is-sentenza HE, iċċitata iktar 'il fuq (punti 46 u 47)]. It-tnaqqis tal-VAT tal-input fuq ix-xiri ta' oġġett kapitali jkun possibbli biss sa fejn dan l-oġġett jintuża għal skopijiet kummerċjali.

45. Mill-qari tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva, l-espressjoni "skopijiet oħra barra dawk tan-negozju tiegħu [tagħha]", introdotta mill-frażi avverbjali "b'mod iktar ġenerali", tidher li tinvolvi twessiegħ tal-ewwel żewġ sitwazzjonijiet li fihom tapplika din id-dispożizzjoni, jiġifieri meta, għal dak li jikkonċerna s-subparagrafu (a) ta' din id-dispożizzjoni, l-oġġett tan-negozju jintuża "għall-użu privat tal-persuna taxxabbli jew tal-persunal tiegħu [tagħha]".

46. F'dan ir-rigward, jidher qabel kollox raġonevoli li wieħed jaħseb li, fid-dawl tal-oġġettivi u l-iskema ġenerali tas-Sitt Direttiva, il-kunċett ta' "negozju" ikkontemplat fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva, għandu kontenut sostanzjali, jiġifieri li dan jirrelata mal-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli. B'hekk, jidhirli li huwa biżżejjed li jiġi rrilevat li l-applikazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva hija eskluża meta persuna taxxabbli tuża oġġett kapitali kemm għal tranżazzjonijiet taxxabbli kif ukoll għal tranżazzjonijiet eżenti fil-kuntest tal-attività ekonomika tagħha. Għalkemm hemm użu mħallat tal-istess oġġett, din is-sitwazzjoni taqa' madankollu taħt l-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, li jipprevedi, infakkar, li t-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa japplika biss għal dik il-parti li hija proporzjonali mal-ammont relatat mat-tranżazzjonijiet taxxabbli. Il-kunċett ta' skopijiet oħra barra dawk tan-negozju tagħha għaldaqstant, l-iktar l-iktar, jista' jinkludi biss skopijiet oħra barra dawk tal-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli.

47. Sussegwentement tqum il-kwistjoni dwar jekk din il-konstatazzjoni għandhiex twassal sabiex jiġi kkunsidrat li l-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva jestendi ruħu għall-użu ta' oġġett tan-negozju għall-iskopijiet tal-attivitajiet kollha mhux ekonomiċi tal-persuna taxxabbli, lil hinn mill-każijiet ta' użu għall-użu privat.

48. Fid-dawl partikolarment tal-ġurisprudenza, jidhirli li din il-mistoqsija għandha tingħata risposta negattiva.

49. Fl-ewwel lok, il-Qorti tal-Ġustizzja ma tidhirx assolutament tqis fil-ġurisprudenza tagħha l-użu ta' oġġett "għal skopijiet oħra barra dawk tan-negozju" bħala każ li jirrigwarda użu għajr dak għal skopijiet privati. B'hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet "li mill-*iskema ġenerali* tas-Sitt Direttiva jirriżulta li l-Artikolu 6(2)(a) [tal-istess direttiva] huwa intiż li jevita li oġġett tan-negozju użat għal skopijiet privati ma jiġix intaxxat" [27].

50. Fit-tieni lok, jeħtieġ li jiġi mfakkar li, fis-sentenza Securenta, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li d-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva ma fihomx regoli li jikkonċernaw il-metodi u l-kriterji li l-Istati

27 — Ara s-sentenzi tas-27 ta' Ġunju 1989, Kühne (50/88, Ġabra p. 1925, punt 8); Mohsche, iċċitata iktar 'il fuq (punt 8); tas-16 ta' Ottubru 1997, Fillibeck (C-258/95, Ġabra p. I-5577, punt 25); tal-11 ta' Settembru 2003, Cookies World (C-155/01, Ġabra p. I-8785, punt 56), kif ukoll Wollny, iċċitata iktar 'il fuq (punt 31) (il-korsiv miżjud minni). Ara wkoll il-punt 42 tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Sharpston, ippreżentati fit-23 ta' Ottubru 2008, fil-kawża li wasslet għas-sentenza Danfoss u AstraZeneca, iċċitata iktar 'il fuq. F'dak li jikkonċerna l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(b) tas-Sitt Direttiva, ara wkoll is-sentenza Fillibeck, iċċitata iktar 'il fuq (punt 25).

Membri huma obbligati japplikaw meta jadottaw dispożizzjonijiet li jippermettu tqassim tal-ammonti ta' VAT tal-input imħallsa skont jekk l-ispejjeż relattivi jikkonċernawx attivitajiet ekonomiċi jew attivitajiet mhux ekonomiċi [28]. Hija ddeċidiet madankollu li, fl-eżerċizzju tas-setgħa diskrezzjonali tagħhom, l-Istati Membri, li huma b'mod partikolari obbligati josservaw il-prinċipju ta' newtralità fiskali li fuqu hija bbażata s-sistema komuni tal-VAT, għandhom jiggarantixxu li t-tnaqqis isir biss għal dik il-parti tal-VAT li hija proporzjonali mal-ammont relatat mat-tranżazzjonijiet li jistgħu jiġu mnaqqsa [29]. Issa, huwa dubjuż li l-Qorti tal-Ġustizzja, jekk ikkunsidrat l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva bħala li jippermetti li l-użu ta' oġġett kapitali, allokat għan-negozju, għal skopijiet mhux ekonomiċi, jitqies bħala servizz bi ħlas b'mod li l-persuna taxxabbli tkun tista' tnaqqas b'mod sħiħ il-VAT tal-input imħallsa fuq l-akkwist ta' dan l-oġġett, minn banda, tkun affermat il-kompetenza tal-Istati Membri li jadottaw regoli dwar it-tqassim tal-VAT tal-input fuq spejjeż relatati ma' attivitajiet kemm ekonomiċi kif ukoll mhux ekonomiċi u, mill-banda l-oħra, tkun *eżiġiet* li dawn l-Istati Membri jiżguraw li t-tnaqqis tal-VAT ikun proporzjonali mal-ammonti li jirrigwardaw biss it-tranżazzjonijiet li jistgħu jiġu mnaqqsa.

51. Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja kienet interpretat l-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva bħala deroga ġenerali mid-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva, l-evalwazzjonijiet li hija għamlet fis-sentenza Securenta, iċċitata iktar 'il fuq, kienu jkunu mill-inqas mtaffija iktar, jekk mhux sostitwiti b'ċerti kunsiderazzjonijiet relattivi għall-Artikolu 6 (2) tas-Sitt Direttiva. Fil-fatt, skont il-ġurisprudenza, xejn ma jimpedixxi lill-Qorti tal-Ġustizzja milli tinterpreta din id-dispożizzjoni minkejja li din ma kinitx imsemmija fid-domandi preliminari mressqa fil-kawża Securenta [30].

52. Fit-tielet lok, il-kunsiderazzjonijiet preċedenti jwassluni biex naqbel mal-opinjoni tal-Avukat Ġenerali Sharpston fil-kawża Danfoss u AstraZeneca, iċċitata iktar 'il fuq, li abbażi tagħha l-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva jkopri użu totalment estranju għal dak tal-attività taxxabbli tan-negozju [31], jiġifieri li mhuwiex inerenti la direttament u lanqas indirettament għall-interessi tan-negozju.

53. Issa, l-użu ta' oġġett għall-iskopijiet tal-attivitajiet mhux ekonomiċi ta' persuna taxxabbli, simultanjament ma' dak imwettaq għall-iskopijiet tal-attivitajiet ekonomiċi taxxabli tagħha, jista' f'numru kbir ta' sitwazzjonijiet, ikun marbut, direttament jew indirettament, mal-interessi tan-negozju, b'kuntrast, bħala regola ġenerali, mal-użu privat ta' dak l-oġġett. Li l-Artikolu 6(2) tas-Sitt Diret-

28 — Sentenza Securenta, iċċitata iktar 'il fuq (punt 33).

29 — *Ibidem* (punti 36 u 37).

30 — Skont il-ġurisprudenza, hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tipprovdi lill-qorti nazzjonali bl-elementi ta' interpretazzjoni kollha dwar id-dritt Komunitarju li jistgħu jkunu utli sabiex tingħata d-deċiżjoni fil-kawża li tkun tressqet quddiemha, kemm jekk din tkun għamlet riferiment għalihom fid-domandi tagħha u kemm jekk le; ara, fil-qasam tal-applikazzjoni tas-Sitt Direttiva, is-sentenza tat-12 ta' Mejju 2005, RAL (Channel Islands) *et* (C-452/03, Ġabra p. I-3947, punt 25).

31 — Konklużjonijiet iċċitati iktar 'il fuq (punt 38) fil-kawża li wasslet għas-sentenza Danfoss u AstraZeneca, iċċitata iktar 'il fuq.

tiva jitħalla jiġi estiż għall-użu għal attivitajiet mhux ekonomiċi ta' persuna taxxabbli jwassal ukoll biex f'kull każ speċifiku jkollu jiġi identifikat l-użu li huwa realment estranju għall-iskopijiet tan-negozju minn dak inerenti għall-iskopijiet tal-istess negozju. Dan iġib miegħu kumplessità ikbar tas-sistema komuni tal-VAT, fatt li, jidhirli, ma jikkorrispondix, b'mod ġenerali, mad-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva [32].

54. Għaldaqstant, inqis li l-użu "għal skopijiet oħra barra dawk tan-negozju" kkontemplat fl-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva ma jistax jinkludi kull użu għall-iskopijiet ta' attivitajiet mhux ekonomiċi ta' persuna taxxabbli [33].

55. Din l-evalwazzjoni ma tippreġudikax l-effett utli tal-espressjoni "skopijiet oħra barra dawk tan-negozju" inkwantu din tista' tiġi estiża għal kull użu għal skopijiet privati minn persuni terzi fir-rigward tal-persuna taxxabbli jew tal-membri tal-persunal tagħha. Kif sostna l-Gvern Portugiż fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, dan ikun il-każ pereżempju fil-każ ta' oġġett kapitali li l-VNLTO tkun użat kemm għall-attivitajiet taxxabbli tagħha kif ukoll għall-użu privat ta' wieħed mill-membri tagħha jew ta' diriġent ta' dawn tal-aħħar. Madankollu, kif diġà esponejt, din ma tidhirx li hija s-sitwazzjoni li għaliha l-VNLTO qiegħda tipprova tipprevali ruħha mill-applikazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva.

56. Għaldaqstant inqis li l-interpretazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) u tal-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva li fuqha l-qorti tar-rinviju tibbaża l-premessa tad-domandi preliminari tagħha hija żbaljata. Għaldaqstant, dawn id-domandi jidhru li huma irrilevanti għall-finijiet tas-soluzzjoni tal-kawża prinċipali.

57. Konsegwentement, nipproponi, prinċipalment, li r-risposta għad-deċiżjoni tar-rinviju tkun li l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva ma japplikax għall-użu ta' oġġett kapitali allokat għan-negozju għall-iskopijiet tal-attivitajiet mhux ekonomiċi tal-persuna taxxabbli.

58. Huwa biss fl-ipoteżi fejn il-Qorti tal-Ġustizzja ma taqbilx ma' din l-evalwazzjoni li jkun meħtieġ li tingħata risposta għall-aspetti speċifiċi mqajma mill-ewwel domanda preliminari, u jekk ikun il-każ, imbagħad, għal dawk tat-tieni domanda. Għalhekk huwa biss sussidjarjament li ser neżamina dawn id-domandi fil-partijiet li ġejjin.

32 — B'analoġija, ara s-sentenza tas-7 ta' Mejju 1998, Lease Plan (C-390/96, Ġabra p. I-2553, punt 28) f'kuntest fejn il-Qorti tal-Ġustizzja ċaħdet kriterju li jippermetti li tiġi identifikata l-eżistenza ta' attività stabbli li ma setax jitqies li huwa "kriterju ċert, sempliċi u prattiku, b'mod konformi mad-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva".

33 — F'dan is-sens ara wkoll il-punt 59 tal-konklużjonijiet fil-kawża Charles u Charles Tijmens, iċċitati iktar 'il fuq.

B — *Fuq l-aspetti speċifiċi mqajma mill-ewwel domanda*

59. Kif diġà ġie indikat, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk persuna taxxabbli tistax, skont l-Artikoli 6(2) u 17 tas-Sitt Direttiva, talloka għan-negozju tagħha l-oġġetti li mhumiex oġġetti kapitali kif ukoll is-servizzi użati kemm għan-negozju kif ukoll għal skopijiet oħra barra dan, b'mod li tkun tista' tnaqqas b'mod sħiħ u immedjat il-VAT imħallsa fuq l-akkwist ta' dawn l-oġġetti u ta' dawn is-servizzi.

60. Qabel xejn, jeħtieġ li jiġi mfakkar li, skont il-ġurisprudenza, fil-każ ta' użu ta' oġġett kapitali kemm għal skopijiet kummerċjali kif ukoll għal dawk privati, il-persuna kkonċernata għandha l-għażla, għall-iskopijiet tal-VAT, jew li talloka totalment dan l-oġġett għall-patrimonju tan-negozju tagħha, jew li żżommu totalment fil-patrimonju privat tagħha u b'hekk teskludih kompletament mis-sistema tal-VAT, jew li tinkludih fin-negozju tagħha biss sa fejn dan jintuża effettivament għal skopijiet kummerċjali [34].

61. Kif diġà kelli l-okkażjoni nsemmi, jekk il-persuna taxxabbli tagħżel li tittratta oġġetti kapitali użati kemm għal skopijiet kummerċjali kif ukoll għal skopijiet privati bħala oġġetti tan-negozju, il-VAT tal-input dovuta fuq ix-xiri jew il-produzzjoni ta' dan l-oġġett hija bħala regola ġenerali mnaqqsa b'mod sħiħ u immedjat [35].

62. Madankollu, peress li l-użu għal użu privat tal-persuna taxxabbli jew tal-persunal tagħha, jew għal skopijiet oħra barra dawk tan-negozju tagħha, huwa meqjus bħala tranżazzjoni taxxabbli skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva, il-persuna taxxabbli li għażlet li talloka t-totalità ta' oġġett kapitali għan-negozju tagħha u li tuża parti minn dan l-oġġett għall-użu privat tagħha għandha l-obbligu li tħallas il-VAT fuq l-ammont tal-ispejjeż sostnuti għat-twettiq ta' dan l-użu, obbligu li jikkorrispondi għad-dritt li tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa fuq l-ispejjeż kollha tal-akkwist jew tal-produzzjoni tal-oġġett kapitali inkwistjoni [36].

63. B'dan stabbilit, il-kwistjoni hija dwar jekk, il-fatt li din il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ġiet żviluppata fil-kuntest tal-użu mħallat ta' oġġetti kapitali, hijiex ċirkustanza purament fortuwita jew, għall-kuntrarju, *ratio* tagħha li jirriżulta mid-dispożizzjonijiet tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva.

34 — Ara b'mod partikolari s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq HE (punt 46), Charles u Charles-Tijmens (punt 23), kif ukoll Wollny (punt 21).

35 — Sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Charles u Charles-Tijmens (punt 24) u kif ukoll Wollny (punt 22).

36 — F'dan is-sens, ara s-sentenza Wollny, iċċitata iktar 'il fuq (punti 23 u 24 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

64. L-ewwel nett, wara sempliċi qari, din l-aħħar dispożizzjoni ma tillimitax ruħha għall-użu ta' oġġett kapitali, imma tikkontempla, b'mod iktar wiesa', "l-użu ta' oġġetti".

65. Fit-tieni lok, jeħtieġ li jiġi rrilevat li, fil-kuntest tal-ġurisprudenza relatata mal-interpretazzjoni tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva, il-Qorti tal-Ġustizzja qatt ma ddefinixxiet il-kunċett ta' "oġġetti kapitali" li għalih hija għamlet referenza regolarment.

66. Fis-sentenza Verbond van Nederlandse Ondernemingen [37], li kienet tikkonċerna l-interpretazzjoni tal-Artikolu 17 tat-tieni Direttiva tal-Kunsill 67/228/KEE, tal-11 ta' April 1967 dwar l-armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjonijiet tal-Istati Membri dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ — Struttura u metodi ta' applikazzjoni tas-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud [38], il-Qorti tal-Ġustizzja sostniet, fid-dawl kemm tas-*sinjifikat komuni tal-espressjoni* kif ukoll tal-funzjoni tagħha fil-kuntest tad-Direttiva 67/228, li l-"oġġetti kapitali" jkopru l-oġġetti li, użati għall-iskopijiet ta' attività ekonomika, jiddistingwu ruħhom minħabba n-natura dejjiema u l-valur tagħhom, li jippermettu li l-ispejjeż ta' akkwist mhumiex normalment kontabilizzati bħala spejjeż kurrenti, iżda huma ammortizzati matul diversi snin finanzjarji [39].

37 — Sentenza tal-1 ta' Frar 1977 (51/76, Ġabra p. 113).

38 — ĠU 1967, L 71, p. 1303.

39 — Ara l-punt 12 tal-imsemmija sentenza.

67. L-elementi essenzjali ta' din id-definizzjoni, jiġifieri n-natura dejjiema ta' dawn l-oġġetti u l-ammortizzament fl-istess ħin tal-ispejjeż ta' akkwist tagħhom ġew riprodotti mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest tal-interpretazzjoni tal-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva li jirrigwarda, partikolarment, il-perijodu li fih iseħħ l-aġġustament tat-tnaqqis f'dak li jikkonċerna l-oġġetti kapitali [40], minkejja l-fatt li din id-dispożizzjoni tagħti l-fakultà lill-Istati Membri jiddefinixxu l-kunċett ta' oġġetti kapitali [41].

68. Anki jekk l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva u l-Artikolu 20 ta' din l-istess direttiva għandhom oqsma ta' applikazzjoni materjali rispettivi li ma jikkoinċidux [42], dawn għandhom madankollu, kif iddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja, għan komuni [43], li, fil-fehma tiegħi, jista' jwassal sabiex jiġi ġġustifikat li l-elementi essenzjali tad-definizzjoni ta' "oġġetti kapitali", fis-sens tal-Artikolu 20 tal-imsemmija direttiva, jiġifieri n-natura dejjiema tal-użu tagħhom u l-ammortizzament fl-istess ħin tal-ispejjeż ta' akkwist tagħhom — elementi li, wara kollox, jaqgħu wkoll taħt is-sinjifikat komuni ta' dawn l-espressjonijiet — huma rilevanti wkoll għal dak li jikkonċerna l-użu li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja għamlet ta' dan il-kunċett fil-kuntest tal-interpretazzjoni tal-Artikolu 6 (2) tas-Sitt Direttiva.

40 — Sentenza tal-15 ta' Diċembru 2005, Centralan Property (C-63/04, Ġabra p. I-11087, punt 55).

41 — Ara l-Artikolu 20(4) tas-Sitt Direttiva. F'dan ir-rigward, ara s-sentenza tas-6 ta' Marzu 2008, Nordania Finans u BG Factoring (C-98/07, Ġabra p. I-1281, punt 32).

42 — F'dan ir-rigward ara s-sentenza Uudenkaupungin kaupunki, iċċitata iktar 'il fuq (punti 30 sa 34).

43 — Sentenza Wollny, iċċitata iktar 'il fuq (punti 35 sa 37).

69. Issa, kif jirriżulta impliċitament iżda neċessarjament mill-ġurisprudenza msemmija fil-punt 62 ta' dawn il-konklużjonijiet, bis-saħħa tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva, il-VAT imħallsa fuq l-użu privat tal-oġġett akkwistat hija miġbura bil-mod il-mod mal-konsum tal-oġġett li fuqu l-VAT tal-input tkun ġiet imnaqqsa. Effettivament, il-fatt li l-użu mill-persuna taxxabbli ta' oġġett tan-negozju għall-użu privat tagħha huwa meqjus bħala provvista ta' servizzi bi ħlas, jiġifieri tranżazzjoni li tkompli fiż-żmien, iwassal loġikament sabiex jiġi maħsub li l-irkuprar tal-VAT fuq l-ispejjeż neċessarji sabiex tkun tista' titwettaq il-provvista tas-servizz (fittizju) għandu jkun mifrux fuq medda ta' żmien[44]. F'każ ta' modifiki eventwali tal-parti tal-oġġett użata mill-persuna taxxabbli għall-użu privat tagħha, l-aġġustament tal-VAT dovuta mill-persuna taxxabbli fuq l-ammont tal-ispejjeż sostnuti għat-twettiq tal-użu tal-imsemmi oġġett ikun, b'xi mod, awtomatiku[45] peress li dan ivarja preċiżament skont l-użu effettiv tal-oġġett għall-iskopijiet privati[46] tul il-perijodu kollu ta' kemm idum iservi l-oġġett, jew fuq perijodu iqsar, ikkalkulat fuq dak previst fl-Artikolu 20(2) u (3) tas-Sitt Direttiva, kif tidher li tammetti l-Qorti tal-Ġustizzja[47].

70. Għaldaqstant, kif sostnew, essenzjalment, il-Gvern Olandiż, Portugiż u tar-Renju Unit kif ukoll il-Kummissjoni, b'referenza partikolarment għall-punt 88 tal-konklużjonijiet fil-kawża Charles u Charles-Tijmens, iċċitati iktar 'il fuq, il-mekkaniżmu stabbilit bl-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva għaldaqstant ikun jagħmel sens biss jekk il-konsum tal-oġġett huwa mifrux fiż-żmien, jiġifieri li l-konsum jirrigwarda oġġett kapitali u mhux oġġetti oħra li, bħala regola ġenerali, jiġu kkonsmati b'mod immedjat.

71. Fir-rigward tal-oġġetti li mhumiex oġġetti kapitali, is-soluzzjoni, fil-fehma tiegħi, għandha tinstab fid-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, jiġifieri li l-persuna taxxabbli għandha taqsam skont l-użu kummerċjali jew għal skopijiet oħra l-oġġetti inkwistjoni u tnaqqas il-VAT li tirrifletti l-użu reali tal-oġġetti msemmija għall-iskopijiet tan-negozju fil-mument li fih il-VAT hija dovuta.

72. Fil-fehma tiegħi, l-istess japplika fir-rigward ta' oġġetti li, billi jitilfu n-natura distintiva tagħhom, huma inkorporati fl-oġġett kapitali wara l-akkwist tiegħu u li jtendu jżommu l-valur tagħhom[48]. Fil-fatt, l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt

44 — F'dan is-sens, ara l-punt 70 tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Léger fil-kawża li wasslet għas-sentenza Wollny, iċċitata iktar 'il fuq.

45 — F'dan is-sens ara l-punt 61 tal-konklużjonijiet fil-kawża Charles u Charles-Tijmens, iċċitati iktar 'il fuq.

46 — F'dan ir-rigward ara s-sentenza Enkler, iċċitata iktar 'il fuq (punti 36 u 37).

47 — Sentenza Wollny, iċċitata iktar 'il fuq (punti 37 u 53).

48 — B'analoġija ara s-sentenza tas-17 ta' Mejju 2001, Fischer u Brandenstein (C-322/99 u C-323/99, Ġabra p. I-4049, punt 67), f'dak li jikkonċerna l-interpretazzjoni tal-Artikolu 5(6) tas-Sitt Direttiva li jqis li hija provvista bi ħlas it-tneħħija mwettqa minn persuna taxxabbli ta' oġġett tan-negozju tagħha għall-użu privat tagħha jew li hija talloka għal skopijiet oħra barra dawk tan-negozju tagħha, meta dan l-oġġett jew l-elementi li jifformawh ippermettew li l-VAT titnaqqas kompletament jew parzjalment.

Direttiva jkopri biss l-użu tal-oġġett innifsu li jkun ġie akkwistat meta dan l-oġġett ta dritt għal tnaqqis u mhux l-ispejjeż sostnuti għall-użu tiegħu jew għall-manutenzjoni tiegħu [49].

73. Fir-rigward tal-oġġetti li huma inkorporati fl-oġġett kapitali wara li dan jiġi akkwistat iżda li jżidu l-valur tiegħu, apparti l-fatt li l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva jsemmi biss l-oġġett kapitali meta dan kien ġie akkwistat, jidhirli wkoll aħjar li, għal raġunijiet ta' sempliċità tas-sistema komuni tal-VAT, il-VAT tal-input imħallsa għall-akkwist ta' dawk l-oġġetti tkun maqsuma skont ir-regola pprovduta fl-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva. Fil-fatt, kif espona fid-dettall il-Gvern tar-Renju Unit fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, fid-dawl tad-differenzi rigwardanti d-data tal-akkwist ta' dawn l-oġġetti u l-perijodu mistenni li fih huma jibqgħu jservu, l-applikazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva, twassal sabiex il-persuna taxxabbli tkun obbligata kull sena tikkalkula l-VAT tal-output għal kull oġġett inkorporat fl-oġġett kapitali kollu kemm hu, kompitu li jidher partikolarment kumpless [50].

74. Għal dak li jikkonċerna s-servizzi, il-qorti tar-rinviju tqis li l-estensjoni tas-sistema applikabbli għall-użu mħallat ta' oġġetti kapitali tista' eventwalment tiġi estiża għas-servizzi li huma s-suġġett ta' ammortizzament (jiġifieri għas-"servizzi kapitali") peress li, mill-aspett tal-ġestjoni tan-negozju, dawn is-servizzi mhumiex differenti mill-oġġetti kapitali. Il-Kummissjoni taqbel ma' din il-fehma għal raġunijiet marbutin mal-osservanza tal-prinċipju ta' trattament ugwali [51], evalwazzjoni li r-Renju Unit ukoll qabel magħha waqt is-seduta. Mill-banda l-oħra, il-Gvern Olandiż, dak Ġermaniż u dak Portugiż jikkontestaw l-estensjoni kkontemplata mill-qorti tar-rinviju. Dawn il-Gvernijiet jirreferu partikolarment għad-diċitura tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva. Il-Gvernijiet Olandiż u Ġermaniż madankollu jidhru li jammettu li servizzi inkorporati fl-oġġett kapitali wara l-akkwist tiegħu jistgħu jaqgħu taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva.

75. Inqis qabel kollox li din l-aħħar evalwazzjoni għandha tiġi miċħuda b'mod partikolari għall-istess motivi bħal dawk esposti fil-punti 72 u 73 ta' dawn il-konklużjonijiet f'dak li

49 — Sentenza Kühne, iċċitata iktar 'il fuq (punt 13).

50 — Skont il-metodu deskritt fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17 ta' dawn il-konklużjonijiet. Il-Gvern tar-Renju Unit jagħti għaldaqstant l-eżempju ta' bastiment bil-qlugħ (oġġett kapitali) akkwistat fis-sena 2000, intiż essenzjalment għall-kiri imma intiż ukoll għal 20 % mis-sena għal użu privat u li l-persuna taxxabbli ġġedded l-arblu tiegħu fl-2001 (li suppost idum iservi għal perijodu ta' ħmistax-il sena, jiġifieri sal-2016), iċċedded il-pont tal-injam fl-2002 (suppost idum għaxar snin, jiġifieri sal-2012), iddur l-ankra fl-2003 (li suppost iddum isservi għal perijodu ta' tmien snin, jiġifieri sal-2011), eċċ. F'dan il-każ, il-persuna taxxabbli għandha, kull sena, tiddividi l-ispiża netta ta' kull wieħed minn dawn l-oġġetti bil-perijodu ta' żmien mistenni li dawn idumu jservu kif ukoll timmoltiplika ċ-ċifra miksuba bir-rata tal-VAT nazzjonali rilevanti u bil-proporzjon ta' użu privat matul is-sena kkonċernata.

51 — Fl-osservazzjonijiet tagħha, il-Kummissjoni tqabbel l-akkwist, bħal proprjetà sħiħa, minn impriża, ta' vetturi użati wkoll għall-użu privat tal-persuna taxxabbli u li jista' jibbenefika mill-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva mal-akkwist minn din l-istess impriża, ta' vetturi b'leasing, li jkunu użati wkoll għall-użu privat tal-persuna taxxabbli.

jikkonċerna l-oġġetti inkorporati wara l-akkwist tal-oġġett kapitali [52].

76. Fir-rigward tal-estensjoni tas-sistema tal-użu mħallat tal-oġġetti kapitali għas-servizzi kapitali, jeħtieġ l-ewwel nett li jiġi osservat li ebda dispożizzjoni tas-Sitt Direttiva ma tirregola l-użu privat minn persuna taxxabbli ta' servizz kapitali allokat għan-negozju tagħha. Fil-fatt, minn banda, kif diġà ġie enfasizzat qabel, l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva jikkonċerna esklużivament l-oġġetti. Mill-banda l-oħra, l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(b) ta' din id-Direttiva jqis biss bħala provvisti ta' servizzi bi ħlas il-provvista ta' servizzi magħmula mingħajr ħlas *mill-persuna taxxabbli* għaliha nfisha jew għall-membri tal-persunal tagħha u mhux dawk ipprovduti *minn terzi* [53].

77. L-esklużjoni tal-użu ta' servizzi mill-kamp ta' applikazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva u, fl-istess ħin, il-limitazzjoni ta' dak tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(b) ta' din l-istess dispożizzjoni għall-provvista ta' servizzi pprovduta mill-persuna taxxabbli tista' tiġi interpretata b'żewġ modi ftit differenti.

78. Minn banda, jista' jiġi ssuġġerit li l-leġiżlatur Komunitarju qies li l-użu privat ta' servizzi pprovduti lill-persuna taxxabbli minn terzi persuni kellu jiġi ttrattat billi ssir distinzjoni bejn użu kummerċjali u użu privat tal-ammonti tal-VAT tal-input dovuti fuq l-akkwist ta' servizzi kapitali, iktar milli bl-intaxxar tal-output tal-użu privat korrispondenti għad-dritt għal tnaqqis immedjat u totali tal-VAT tal-input imħallsa, skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva.

79. F'dan il-każ, peress li l-użu privat ta' servizzi kapitali ma jistax jitqies bħala provvista ta' servizzi bi ħlas, dan ma jaqax, għaldaqstant, fil-kamp ta' applikazzjoni tas-Sitt Direttiva u, għaldaqstant, taħt ir-regoli li jinsabu fl-Artikolu 17(5) tal-imsemmija direttiva li, kif fakkret il-Qorti tal-Ġustizzja, tikkonċerna biss it-tqassim tal-VAT tal-input fuq spejjeż marbutin esklużivament ma' atti-

52 — Ara wkoll is-sentenza Mohsche, iċċitata iktar 'il fuq (punt 14). Din ma tikkonċernax għaldaqstant is-servizzi użati għall-akkwist jew il-kostruzzjoni ta' oġġett kapitali, bħal proprjetà immobbli, li jippreċedu jew li huma pprovduti fl-istess ħin ma' dan l-akkwist: ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi tat-8 ta' Mejju 2003, Seeling, (C-269/00, Ġabra p. I-4101, punt 43) u Wollny, iċċitata iktar 'il fuq (punt 24) fejn jingħad li "[…] il-persuna taxxabbli li tagħżel li talloka l-bini kollu għan-negozju tagħha u li tuża parti minn dan il-bini għall-użu privat tagħha għandha, minn naħa, id-dritt tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa fuq it-totalità *tal-ispejjeż ta' kostruzzjoni* tal- bini u, min-naħa l-oħra, l-obbligu korrispondenti li tħallas il-VAT fuq l-ammont tal-ispejjeż sostnuti għal tali użu" (il-korsiv miżjud minni). Ara wkoll is-sentenza Wollny, iċċitata iktar 'il fuq (punti 27 u 50).

53 — F'dan ir-rigward, ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Hotel Scandic Gåsabäck (punt 23) u Danfoss u AstraZeneca (punt 48), fejn jingħad li "[…] l-Artikolu 6(2)(b), tas-Sitt Direttiva jimpedixxi li persuna taxxabbli, jew membri tal-persunal tagħha jingħataw mingħajr taxxa provvisti ta' servizzi *mill-persuna taxxabbli* li għalihom persuna privata kien ikollha tħallas il-VAT" (il-korsiv miżjud minni). Ara wkoll il-punt 22 tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs fil-kawża li wasslet għas-sentenza Mohsche, iċċitata iktar 'il fuq.

vitajiet ekonomiċi[54]. F'din l-ipoteżi madankollu, tqum il-problema tal-aġġustament tal-VAT imnaqqsa inizjalment meta, matul il-perijodu ta' ammortizzament tas-servizz kapitali, modifiki jaffettwaw il-proporzjon tas-servizz kapitali użat għal skopijiet kummerċjali (u għaldaqstant, korrelattivament, dik użata għal skopijiet privati), peress li l-Artikolu 20(2) u (3) tas-Sitt Direttiva jikkonċerna biss l-aġġustament tat-tnaqqis f'dak li jikkonċerna l-oġġetti kapitali.

80. Konsegwentement u mill-banda l-oħra, jista' għalhekk jiġi kkunsidrat li, fin-nuqqas ta' dispożizzjonijiet Komunitarji dwar l-użu mħallat ta' servizzi kapitali, il-leġiżlatur Komunitarju ried iħalli lill- Istati Membri l-għażla bejn il-metodu ta' tqassim tal-VAT tal-input imħallsa bejn l-użu kummerċjali u l-użu privat ta' servizz kapitali, f'liema każ ikun jista' jitnaqqas biss il-proporzjon relatat mal-iskopijiet tan-negozju, u l-metodu li bih l-użu privat jitiqes bħala servizz bi ħlas b'mod li l-ħlas tal-VAT tal-output jitqassam skont l-ispejjeż marbutin kemm mal-użu kummerċjali kif ukoll mal-użu privat ta' servizz kapitali.

81. F'dak il-każ, jidher ċar li, fl-eżerċizzju tal-kompetenza tagħhom, l-Istati Membri, madankollu, għandhom jieħdu inkunsiderazzjoni l-għan u l-iskema ġenerali tas-Sitt Direttiva, jiġifieri b'mod partikolari josservaw il-prinċipju ta' newtralità fiskali li fuqu hija bbażata s-sistema komuni tal-VAT[55].

82. Indipendentement mill-kwistjoni ġenerali dwar jekk Stat Membru jistax legalment jestendi s-sistema applikabbli għall-użu mħallat ta' oġġett kapitali, kif jirriżulta mill-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva, għall-użu mħallat ta' servizz kapitali, mingħajr ma joħloq eventwali distorsjonijiet tal-kompetizzjoni u diverġenzi bejn il-livelli tal-piż fiskali fl-Istati membri, mill-proċess bl-ebda mod ma jidher li din kienet l-għażla kkunsidrata mil-leġiżlazzjoni fis-seħħ fil-Pajjiżi l-Baxxi. F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju ssemmi biss l-ipoteżi li fiha, *skont id-dritt Komunitarju,* l-Istati Membri huma obbligati jestendu s-sistema applikabbli għall-użu mħallat tal-oġġetti kapitali, prevista fl-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva, għas-servizzi, inkluż għas-servizzi kapitali. Kif diġà ġie indikat, din l-ipoteżi, fil-fehma tiegħi, għandha tiġi skartata.

83. Fi kwalunkwe każ, b'kuntrast ma' dak li sostniet il-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet tagħha, ma jidhirlix li l-fatt li tiġi rrifjutata l-applikazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva għall-użu mħallat ta' servizzi kapitali jfisser li l-persuna taxxabbli jkollha piż fiskali li jirrigwarda l-użu kummerċjali tagħha li jkun kuntrarju għall-

54 — Ara s-sentenza Securenta, iċċitata iktar 'il fuq (punt 33).

55 — F'dan ir-rigward, ara s-sentenza Securenta, iċċitata iktar 'il fuq (punti 35 u 36).

prinċipju ta' newtralità. Fil-fatt, inkwantu hija biss il-parti użata għal skopijiet privati li hija kkunsidrata bħala tranżazzjoni mingħajr ħlas, it-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa relatata mal-użu kummerċjali mill-persuna taxxabbli huwa pjenament permess.

84. Għal dawn ir-raġunijiet kollha u f'każ li l-Qorti tal-Ġustizzja jkollha tirrispondi għall-aspetti speċifiċi mqajma mill-ewwel domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju, nipproponi li r-risposta għal din l-aħħar domanda tkun li l-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li dan ma jestendix ruħu la għall-użu mħallat ta' oġġetti li mhumiex oġġetti kapitali u lanqas għall-użu mħallat ta' servizzi.

C — *Fuq l-aspetti speċifiċi mqajma mit-tieni domanda*

85. Huwa biss fil-każ fejn il-Qorti tal-Ġustizzja ma kellhiex taqbel la mal-proposta prinċipali tiegħi u lanqas mar-risposta li nissuġġerixxi li tagħti sussidjarjament għall-ewwel domanda preliminari, li jkun meħtieġ li tiġi eżaminata t-tieni domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju.

86. Fil-fatt, kif diġà enfasizzajt b'din l-aħħar domanda, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf, essenzjalment, sa fejn l-oġġetti li mhumiex l-oġġetti kapitali u s-servizzi li jistgħu jibbenefikaw mill-mekkaniżmu previst fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva, minn banda, fuq liema perijodu għandu jsir l-intaxxar tal-output, jiġifieri, hija tippreċiża, f'darba waħda biss jew b'mod mifrux fuq diversi perijodi ta' dikjarazzjoni, u, mill-banda l-oħra, kif għandha tiġi stabbilita l-bażi tat-taxxa għall-oġġetti u s-servizzi li mhumiex suġġetti għal ammortizzament.

87. Fir-rigward tal-parti tad-domanda dwar l-eżiġibbiltà tal-VAT, kif sostnew il-Gvern Olandiż u dak Portugiż fl-osservazzjonijiet bil-mitkub tagħhom, inkwantu l-provvisti ta' servizzi msemmija fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2)(a) tas-Sitt Direttiva huma meqjusa bħala provvisti bi ħlas, ir-regoli dwar l-eżiġibbiltà tal-VAT huma għalhekk identiċi. B'hekk, skont l-ewwel sentenza tal-Artikolu 10(2) tas-Sitt Direttiva, ikun hemm fatt taxxabbli u jkun hemm taxxa meta s-servizzi jingħataw [56]. Fil-każ tal-użu ta' oġġett tan-negozju parzjalment għal skopijiet privati, il-VAT issir eżiġibbli għaldaqstant fil-mument tal-użu msemmi. Fir-rigward tal-oġġetti (u tas-servizzi) li huma kkonsmati immedjatament, jidher raġonevoli li jingħad li l-VAT tkun imħallsa f'darba waħda, jiġifieri fid-dikjarazzjoni tal-persuna taxxabbli għall-perijodu ta' dikjarazzjoni kkonċernat, billi

56 — Jeħtieġ li jiġi nnotat li t-tielet sentenza tal-Artikolu 10(2) tal-imsemmija direttiva tagħti wkoll il-possibbiltà lill-Istati Membri jipprovdu li, f'ċerti każijiet il-provvisti kontinwi ta' servizzi fuq ċertu perijodu ta' żmien jitqiesu li twettqa għall-inqas f'intervalli ta' sena. Din il-possibbiltà, li rrefera għaliha wkoll il-Gvern Olandiż fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu dwar il-provvisti ta' servizzi msemmijin fl-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva, ġiet introdotta fis-Sitt Direttiva biss waqt l-adozzjoni tad-Direttiva tal-Kunsill, 2000/65/KE, tas-17 ta' Ottubru 2000 li temenda d-Direttiva 77/388/KEE (ĠU L 269, p. 44), li d-dispożizzjonijiet tagħha kellhom jiġu trasposti mill-Istati Membri sa mhux iktar tard mill-31 ta' Diċembru 2001. Għaldaqstant it-tielet sentenza tal-Artikolu 10(2) tas-Sitt Direttiva ma tapplikax, *ratione temporis*, għall-fatti tal-kawża prinċipali li, kif diġà ġie indikat, jikkonċernaw biss is-sena fiskali tal-VNLTO għas-sena 2000.

l-Istati Membri, skont l-Artikolu 22(4) tas-Sitt Direttiva, huma kompetenti sabiex jistabbilixxu l-imsemmi perijodu. Kif espona l-Gvern tar-Renju Unit fl-osservazzjonijiet bil-mitkub tiegħu, dan l-approċċ mhux biss jippreżenta l-vantaġġ tas-sempliċità, imma jista' wkoll jiżgura trattament ugwali mal-konsumatur finali, li ma jistax jifrex l-impatt tal-VAT fuq perijodu itwal minn dak relatat mal-użu effettiv ta' oġġett jew ta' servizz ikkonsmat immedjatament.

88. Fir-rigward tas-servizzi kapitali, jidhirli, hekk kif sostna l-Gvern tar-Renju Unit, li xejn ma jipprekludi li Stat Membru jista' jifrex it-taxxa tal-output fuq il-perijodu ta' ammortizzament tas-servizz inkwistjoni jew, hekk kif aċċettat il-Qorti tal-Ġustizzja fir-rigward tal-oġġetti kapitali, fuq perijodu iqsar, li jikkorrispondi, pereżempju, għall-perijodu ta' aġġustament tat-tnaqqis previst fl-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva [57].

89. Fl-aħħar nett, fir-rigward tal-parti mid-domanda preliminari dwar id-determinazzjoni tal-bażi tal-VAT għall-oġġetti u s-servizzi li mhumiex suġġetti għal ammortizzament, jeħtieġ li jiġi mfakkar li, skont l-Artikolu 11(A)(1)(ċ) tas-Sitt Direttiva, din hija kkostitwita, fir-rigward tal-provvisti msemmija fl-Artikolu 6(2) mill-ammont tal-ispejjeż kollha sostnuti mill-persuna taxxabbli għall-provvista ta' servizzi. Dan il-kunċett jikkorrispondi għall-ispejjeż marbuta mal-oġġett fih innifsu [58], imma wkoll għal dawk sostnuti fil-mument tal-akkwist tal-oġġett li mingħajrhom l-użu privat ma setax iseħħ [59]. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li s-Sitt Direttiva ma fihiex l-indikazzjonijiet neċessarji għad-definizzjoni uniformi u preċiża tar-regoli għad-determinazzjoni tal-ammont tal-ispejjeż ikkonċernati, b'mod li l-Istati Membri jgawdu minn ċertu marġni ta' diskrezzjoni f'dak li jikkonċerna dawn ir-regoli, sakemm ma jmorrux kontra l-għan u l-pożizzjoni tad-dispożizzjoni inkwistjoni fl-iskema ġenerali tas-Sitt Direttiva [60].

90. F'dan ir-rigward, mill-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Gvern Olandiż jirriżulta, essenzjalment, li l-leġiżlazzjoni Olandiża torbot id-determinazzjoni tal-elementi kollha li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni għall-kalkolu tal-bażi taxxabbli tal-provvisti tas-servizzi kkontemplati fl-Artikolu 6(2) tad-Direttiva ma' dik li tapplika għall-provvisti "nortmali" ta' servizzi bi ħlas. Fil-fehma tiegħi, għandha tkun il-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika din l-affermazzjoni fil-kawża prinċipali u, li teżamina, fid-dawl tal-prinċipji mfakkra fil-punt preċedenti ta' dawn il-konklużjonijiet, jekk tali assimilazzjoni, inkwantu din hija relatata mad-determinazzjoni tal-bażi tal-VAT, hijiex konformi, b'mod partikolari, mal-prinċipju ta' newtralità fiskali.

57 — F'dan is-sens, ara s-sentenza Wollny, iċċitata iktar 'il fuq (punti 42 u 48).

58 — Sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Enkler (punt 36) u Wollny (punt 27).

59 — F'dan is-sens ara s-sentenza Wollny, iċċitata iktar 'il fuq (punt 27).

60 — *Ibidem* (punt 28).

VI — Konklużjoni

91. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproporni li tingħata r-risposta li ġejja għat-talba għal rinviju għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden:

"L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill, 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE, tal-10 ta' April 1995, għandu jiġi interpretat fis-sens li dan ma japplikax għall-użu ta' oġġett kapitali allokat għan-negozju għall-iskopijiet tal-attivitajiet mhux ekonomiċi tal-persuna taxxabbli li mhumiex suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud."