KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
MENGOZZI
ippreżentati fil-25 ta’ Novembru 2015 [1]

Kawża C-332/14

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR
vs
Finanzamt Krefeld

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi, il-Ġermanja)]

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Tassazzjoni — Taxxa fuq il-valur miżjud — Dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa — Oġġetti u servizzi użati fl-istess ħin għal tranżazzjonijiet taxxabbli u għal tranżazzjonijiet eżentati — Lokazzjoni ta’ proprjetà immobbli għal finijiet kummerċjali u residenzjali — Kalkolu tal-pro rata ta’ tnaqqis skont id-dħul mill-bejgħ assenjat lill-kerrejja kummerċjali — Leġiżlazzjoni nazzjonali li tistabbilixxi l-kalkolu tal-pro rata skont is-superfiċji tal-proprjetà immobbli assenjata lil dawn il-kerrejja — Effett retroattiv — Ċertezza legali — Aspettattivi leġittimi”

I – **Introduzzjoni**

1. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari tikkonċerna 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-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 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-prinċipji ta’ ċertezza legali u ta’ protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi.

2. Din it-talba tressqet fil-kuntest tat-tilwima bejn Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR u l-Finanzamt Krefeld (ċentru tal-finanzi pubbliċi ta’ Krefeld), fir-rigward tar-regola ta’ kalkolu li għandha tintuża sabiex jiġi stabbilit id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) għas-sena 2004 kif ukoll l-aġġustament tat-tnaqqis ta’ din it-taxxa, fil-kuntest tal-kostruzzjoni u tal-manutenzjoni ta’ proprjetà immobbli b’użu mħallat, jiġifieri ddestinata għal użu li jimplika kemm tranżazzjonijiet li jagħtu lok għad-dritt għal tnaqqis kif ukoll għal tranżazzjonijiet li ma jagħtux lok għal dan id-dritt.

3. Il-kawża preżenti għandha, b’mod partikolari, twassal lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tipprovdi ċertu numru ta’ kjarifiki dwar il-portata tas-sentenza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) kif ukoll dwar il-possibbiltà għal Stat Membru li jimponi, wara emenda leġiżlattiva, aġġustament tat-tnaqqis inizjali ta’ VAT għas-snin li jippreċedew id-dħul fis-seħħ tal-imsemmija emenda, anki fir-rigward tal-partijiet tal-proprjetà immobbli li l-użu tagħhom ma huwiex differenti minn dak inizjalment previst.

1 — Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

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

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

4. Ngħid mill-ewwel li, abbażi tas-sentenza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), id-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju jistgħu, fl-opinjoni tiegħi, jingħataw risposta relattivament sempliċi 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 mingħajr distinzjoni, fir-rigward tal-proprjetà immobbli u tas-servizzi kollha li għandhom użu mħallat, metodu sabiex tiġi kkalkolata l-portata tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT imħallsa fuq l-input, minbarra l-kriterju ta' tqassim previst mid-dispożizzjonijiet imsemmija iktar 'il fuq.

II – **Il-kuntest ġuridiku**

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

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

"1. Id-dritt li tnaqqas għandu jqum fl-istess ħin meta t-taxxa mnaqqsa ssir taxxabbli.

2. Sa kemm l-oġġetti u s-servizzi huma użati għall-iskopijiet fuq it-transazzjoni taxxabbli tiegħu, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata biex tnaqqas mit-taxxa li hi responsabbli biex tħallas:

a) taxxa fuq il-valur miżjud dovuta jew mħallsa fir-rigard ta' oġġetti jew servizzi pprovduti jew li għandhom ikunu pprovduti lilu minn persuna taxxabbli oħra;

[...]

5. Fir-rigward ta' oġġetti u servizzi li għandhom ikunu wżati minn persuna taxxabbli kemm għal transazzjonijiet koperti b'paragrafi 2 u 3, fir-rigward ta' li [liema] t-taxxa fuq il-valur miżjud titnaqqas, u għal transazzjonijiet fir-rigward ta' li [liema] t-taxxa fuq il-valur miżjud ma titnaqqasx, it-tali proporzjon biss tat-taxxa fuq il-valur miżjud għandu jkun imnaqqas kif hu attribwit għat-transazzjonijiet ta' qabel.

Dan il-proporzjon għandu jkun determinat, b'mod konformi ma' l-Artikolu 19, għat-transazzjonijiet kollha mwettqa minn persuna taxxabbli.Madanakollu, l-Istati Membri jistgħu:

[...]

ċ) jawtorizzaw jew iġiegħlu l-persuna taxxabbli biex tagħmel it-tnaqqis fuq il-bażi ta' l-użu ta' kollha jew parti mill-oġġetti u s-servizzi;

[...]"

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

"Il-proporzjon imnaqqas taħt l-ewwel sub-paragrafu ta' l-Artikolu 17(5) għandu jkun magħmul minn frazzjoni li jkollha:

— bħala numeratur, l-ammont totali, esklussiv mit-taxxa fuq il-valur miżjud, tal-bejgħ kull sena attribwit għat-transazzjonijet li fuqhom it-taxxa fuq il-valur miżjud titnaqqas taħt l-Artikolu 17(2) u (3),

— bħala denominatur, l-ammont totali, esklussiv tat-taxxa fuq il-valur miżjud, tal-bejgħ kull sena attribwit lit-transazzjonijiet inklużi fin-numeratur u lit-transazzjonijiet fir-rigward ta' li [liema] t-taxxa fuq il-valur miżjud mhux imnaqqas. […]

[...]"

7. L-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva, intitolat "Aġġustamenti tat-tnaqqis", jipprovdi fil-paragrafi (1) u (2) tiegħu kif ġej:

"1. It-tnaqqis inizzjali għandu jkun aġġustat b'mod konformi mal-proċeduri stabbiliti mill-Istati Membri b'mod partikolari:

a) fejn it-tnaqqis jkun ogħla jew inqas minn dak li għalih l-persuna taxxabbli hi ntitolata;

b) fejn wara li jsir il-prospett xi tibdil isir fil-fatturi użati biex jiddeterminaw l-ammont li għandu jitnaqqas, b'mod partikolari fejn ix-xirjiet huma kanċellati jew roħs fil-prezz hu miksub; […]

2. Fil-każ ta' oġġetti kapitali, l-aġġustment għandu jkun mifrux fuq ħames snin inkluż dik 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 fuq bażi tal-varjazzjonijet fit-tnaqqis intitolat fis-snin konsekwenti b'relazzjoni għal dik is-sena meta l-oġġetti kienu akkwistati jew fabbrikati.

Permezz ta' deroga mis-sub-paragrafu preċedenti, Stati Membri jistgħu jibbażaw l-aġġustament fuq perjodu ta' ħames snin sħaħ li jibdew miż-żmien meta l-oġġetti huma użati għall-ewwel darba.

Fil-każ ta' proprjetà mobbli akkwistata bħala oġġetti kapitali, il-perjodu ta' aġġustament jista' jiġi estiż sa 20 sena."

B – *Id-dritt Ġermaniż*

8. Id-dispożizzjonijiet rilevanti tal-leġiżlazzjoni Ġermaniża, applikabbli fil-qasam ta' VAT jinsabu fil-liġi tal-1999 dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270, iktar 'il quddiem il-"liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ").

9. L-Artikolu 4 tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ intitolat "Eżenzjonijiet ta' kunsinni u provvisti oħra", jistabbilixxi li:

"Fost it-trażazzjonijiet imsemmija fil-punt 1 tal-Artikolu 1(1), huma eżentati mit-taxxa:

[…]

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

10. L-Artikolu 15 tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ jistabbilixxi li:

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

1. it-taxxa legalment dovuta għal kunsinni u prestazzjonijiet oħra li twettqu minn imprenditur ieħor għall-bżonnijiet tal-impriża tiegħu.

[…]

(2) Hija eskluża mit-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa, it-taxxa fuq il-kunsinni, l-importazzjoni u l-akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti kif ukoll fuq prestazzjonijiet oħra li l-imprenditur juża għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet li ġejjin:

1. it-tranżazzjonijiet eżentati;

[...]

(4) Jekk l-imprenditur ma jużax prodott jew prestazzjoni oħra, ikkunsinnati, importati jew akkwistati fil-Kummunità ħlief parzjalment, għat-twettiq ta' tranżazzjonijiet li ma jagħtux dritt għal tnaqqis, il-parti tal-ammonti ta' taxxa tal-input ekonomikament marbuta ma' dawn it-tranżazzjonijiet ma tagħtix dritt għal tnaqqis. L-imprenditur jista' jagħmel stima raġonevoli tal-ammonti li ma jagħtux dritt għal tnaqqis."

11. Il-liġi fiskali tal-2003 li wettqet l-emendi (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, p. 2645), li daħlet fis-seħħ fl-1 ta' Jannar 2004, żiedet it-tielet sentenza għal din id-dispożizzjoni, li tipprovdi kif ġej:

"Determinazzjoni tal-parti li ma titnaqqasx mit-taxxa skont il-perċentwali tad-dħul mill-bejgħ li ma jagħtix dritt għal tnaqqis meta pparagunat mad-dħul mill-bejgħ li jagħti dritt għal tnaqqis ma hijiex awtorizzata ħlief meta ebda forma oħra ta' imputazzjoni ekonomika ma tkun possibbli."

12. Ir-raġunijiet għal din iż-żieda mil-leġiżlatur, kif jirriżultaw mil-liġi msemmija iktar 'il fuq, huma s-segwenti:

"Din id-dispożizzjoni għandha l-għan ta' tqassim raġonevoli, waqt kunsinni jew prestazzjonijiet oħra, tat-taxxi tal-input imħallsa. Din is-sistema l-ġdida tirrestrinġi l-użu tal-kriterju ta' tqassim ibbażat fuq id-dħul mill-bejgħ bħala l-uniku kriterju ta' tqassim. Huwa biss meta ebda assenjazzjoni ekonomika oħra ma tkun possibbli li jista' jintuża dan il-kriterju ta' tqassim. Din l-emenda hija meħteġa peress li l-Bundesfinanzhof [(qorti federali tal-finanzi)] iddeċidiet, permezz tas-sentenza tagħha tas-17 ta' Awwissu 2001 [...], li t-tqassim tal-ammonti tat-taxxa tal-input imħallsa abbażi tal-proporzjon bejn id-dħul mill-bejgħ tal-output, kellu jiġi rrikonoxxut bħala stima raġonevoli fis-sens tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ. Madankollu, l-applikazzjoni tal-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ bħala kriterju ġenerali ta' tqassim twassal, b'mod partikolari fil-każ ta' bini ta' proprjetà immobbli b'użu mħallat, għal tqassim mhux eżatt; [...] Issa, l-applikazzjoni ta' dan il-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ bħala kriterju ġenerali ta' tqassim ma hijiex prevista b'mod mandatorju fis-Sitt Direttiva. Din is-sistema ta' '*pro rata*' [...] ma hijiex mandatorja għall-Istati Membri, peress li dawn jistgħu, skont it-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5), jistabbilixxu kriterji ta' tqassim li ma josservawx din is-sistema. Għall-akkwist ta' proprjetà immobbli, it-tqassim tat-taxxa tal-input imħallsa abbażi tal-proporzjon bejn il-valuri produttivi u l-valuri fis-suq jibqa' wkoll possibbli [...]"

13. L-Artikolu 15a(1) u (2) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, intitolat "Aġġustament tat-taxxa tal-input imħallsa", jipprovdi:

"(1) Meta l-modifiki tal-elementi meħuda inkunsiderazzjoni għad-determinazzjoni tal-ammont tat-tnaqqis inizjalment imwettaq, isiru fil-ħames snin tal-ewwel użu ta' oġġett għandu jingħata kumpens għal kull sena ċivili li tikkorrispondi ma' dawn il-modifiki, permezz ta' aġġustament tat-tnaqqis tal-ammonti ta' taxxa tal-input imħallsa fuq l-ispejjeż ta' akkwist jew ta' twettiq. Fir-rigward ta' proprjetà immobbli, inklużi l-komponenti essenzjali tagħha, aġġustamenti li għalihom id-dispożizzjonijiet tad-dritt ċivili dwar il-proprjetà immobbli huma applikabbli, u ta' kostruzzjonijiet fuq l-art ta' ħaddieħor, għandu japplika terminu ta' għaxar snin minflok terminu ta' ħames snin.

(2) Għall-finijiet tal-aġġustament previst fil-paragrafu (1), hemm lok li jiġi rrikonoxxut, għal kull sena ċivili li tikkorrispondi mal-emendi, fil-każijiet imsemmija fl-ewwel sentenza ta' dan il-paragrafu, proporzjon ta' wieħed minn kull ħamsa, u fil-każijiet imsemmija fit-tieni sentenza, ta' wieħed minn kull għaxra, tal-ammonti ta' taxxa tal-input imħallsa imposti fuq l-oġġett [...]."

III – **Il-kawża prinċipali, id-domandi preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja**

14. Bejn is-sena 1999 u s-sena 2004, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, soċjetà rregolata mid-dritt ċivili li tinnegozja fi proprjetà immobbli wettqet, fuq art li kienet proprjetà tagħha, xogħlijiet ta' twaqqigħ ta' bini antik u ta' kostruzzjoni ta' proprjetà immobbli għal użu residenzjali u kummerċjali. Din il-proprjetà immobbli tlestiet fl-2004 u tinkludi fiha sitt unitajiet residenzjali u kummerċjali u għaxar spazji ta' parkeġġ taħt l-art. Xi wħud minn dawn l-unitajiet u spazji nkrew mix-xahar ta' Ottubru 2002.

15. Għas-snin fiskali għall-perijodu li jkopri s-snin 1999 sa 2003, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR ikkalkolat id-dritt tagħha għal tnaqqis fuq il-VAT imħallsa għax-xogħlijiet ta' twaqqigħ u ta' kostruzzjoni, permezz ta' kriterju ta' tqassim ikkalkolat abbażi tal-proporzjon eżistenti bejn id-dħul mill-bejgħ li kellu jiġi ġġenerat bil-lokazzjoni tal-unitajiet kummerċjali (suġġetta għall-VAT) u dak li jirriżulta mit-tranżazzjonijiet l-oħra ta' lokazzjoni (eżentati mill-VAT) (iktar 'il quddiem "il-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ"). Skont dan il-kriterju ta' tqassim, il-parti li titnaqqas tal-VAT kienet tikkorrispondi ma' rata ta' 78.15 %. Fir-rigward taż-żewġ rikorsi ppreżentati fir-rigward tal-ammont tal-VAT li jitnaqqas għas-snin finanzjarji 2001 u 2002, iċ-ċentru tal-finanzi pubbliċi ta' Krefeld aċċetta dan il-kriterju ta' tqassim.

16. Fl-2004, partijiet mill-proprjetà immobbli, li inizjalment kien previst li dawn jiġu assenjati gal użu suġġett għall-VAT, ġew mikrija eżentati mill-VAT. Sabiex taġġusta t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR ikkalkolat, fid-dikjarazzjoni tagħha għas-sena finanzjarja 2004, ammont kumpensatorju, li hija stabbilixxiet billi applikat il-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ. B'kollox, l-ammont ta' VAT li kellu jiġi rrimborsat lil Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR kien ta' madwar EUR 3 500.

17. Iċ-ċentru tal-finanzi pubbliċi ta' Krefeld ċaħad dan il-metodu ta' kalkolu għar-raġuni li, wara d-dħul fis-seħħ tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ wieħed ma setax jagħmel riferiment għall-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ, ħlief jekk l-ebda metodu ieħor ta' imputazzjoni ta' oġġetti u ta' servizzi b'użu mħallat ma kien possibbli. Peress li huwa possibbli u iktar preċiż li l-imputazzjoni ta' oġġetti u ta' servizzi użati għat-twaqqigħ u għall-kostruzzjoni ta' proprjetà immobbli tiġi ddeterminata billi jsir riferiment għall-proporzjon eżistenti bejn is-superfiċji (f'metri kwadri) ta' bini kummerċjali u dik ta' bini għal użu residenzjali (iktar 'il quddiem "il-kriterju ta' tqassim skont is-superfiċji"), iċ-ċentru tal-finanzi pubbliċi ta' Krefeld qies li Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR jmissha applikat dan il-kriterju ta' tqassim. Konsegwentement, dan iċ-ċentru tal-finanzi pubbliċi qassam l-ammonti tal-VAT tal-input imħallsa, dovuti mill-perijodu li jkopri s-snin 1999 sal-2004, fuq l-ispejjeż ta' kostruzzjoni għall-bini kummerċjali differenti u għal dak b'użu residenzjali u stabbilixxa, għal kull bini, ammont ta' korrezzjoni, inkluż għal dak il-bini li l-użu effettiv tiegħu ma kienx differenti minn dak inizjalment previst, bl-applikazzjoni tal-kriterju ta' tqassim skont is-superfiċji. Iċ-ċentru tal-finanzi pubbliċi ta' Krefeld stabbilixxa l-perċentwali ta' tnaqqis għal 38.74 %, li jikkorrispondi mat-total tal-superfiċji tal-proprjetà immobbli li l-lokazzjoni tagħha hija taxxabbli, u stabbilixxa l-ammont tal-VAT li għandu jiġi rrimborsat lil Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR għas-sena 2004 għal EUR 950.

18. Il-Finanzgericht Düsseldorf (qorti tal-finanzi ta' Düsseldorf) annullat parzjalment dan l-avviż fiskali ta' rettifika minħabba li l-kriterju ta' tqassim skont is-superfiċji ma setax jiġi applikat ħlief sa fejn kien jikkonċerna l-VAT dovuta għall-ispejjeż ta' manutenzjoni tal-proprjetà immobbli inkwistjoni sostnuti mill-2004. Konsegwentement, hija stabbilixxiet għal ftit iktar minn EUR 1 700, l-ammont ta' VAT li kellu jitħallas lura lil Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR għas-sena 2004.

19. Iż-żewġ partijiet fil-kawża prinċipali appellaw fuq punt ta' liġi 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-Ġustizzja 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-kawża li tat lok għas-sentenza Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fil-punt 21 tas-sentenza tagħha, li "l-allokazzjoni [tal-prezz tal-bejgħ] bejn il-parti assenjata għall-eżerċizzju tal-attivitajiet professjonali u dik riżervata għall-użu privat tal-persuna taxxabbli, għandha ssir abbażi tal-proporzjonijiet ta' użu professjonali u ta' użu privat, matul is-sena ta' akkwist u mhux abbażi tat-tqassim ġeografiku".

22. Abbażi tal-eżitu ta' din is-soluzzjoni, il-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) iddeċidiet, fis-sentenza tagħha tas-17 ta' Awwissu 2001, li "[jekk] wieħed jipproċedi [...] għall-akkwist jew għat-twettiq ta' proprjetà immobbli [...] li għandha tagħti lok [għal] użu 'mħallat', [l]-assenzjazzjoni tal-ammonti ta' taxxa tal-input mħallsa ma tistax issir, la skont il-'kriterju ta' tqassim ibbażat fuq l-investiment' [...], u lanqas skont element ta' konnessjoni spazjali ('ġeografika'); għall-kuntrarju, għandha tkun ibbażata fuq it-tqassim 'f'perċentwali' tal-użu tal-proprjetà immobbli kollha, għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet eżentati u ta' tranżazzjonijiet taxxabbli [...]".

23. Sussegwentement għal din is-sentenza, l-amministrazzjoni fiskali Ġermaniża bidlet, parzjalment, il-prassi preċedenti tagħha u stabbilixxiet distinzjoni skont jekk il-VAT inkwistjoni hijiex relatata kemm mal-ispejjeż tal-akkwist jew mal-bini ta' proprjetà immobbli, kif ukoll mal-ispejjeż tal-użu, ta' konservazzjoni u/jew ta' manutenzjoni ta' din tal-aħħar. Fl-ewwel każ, it-tnaqqis jiġi kkalkolat skont il-proporzjon tal-proprjetà immobbli li huwa użat għall-ħtiġijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli. Fit-tieni każ, it-tnaqqis ikompli jiġi kkalkolat skont il-parti tal-proprjetà immobbli li fir-rigward tagħha kienet esposta l-VAT, peress li l-kriterju ta' tqassim ma jintużax ħlief sabiex tiġi stabbilita l-portata tad-dritt għal tnaqqis fir-rigward tal-VAT imħallsa għal kunsinni jew għal prestazzjonijiet li ma setgħux ikunu assenjati ma' parti preċiża 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-naħa tagħha, qajmitx dubji dwar il-prassi fiskali eżistenti.

25. Minn naħa, din il-qorti tosserva li, f'din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li mhux possibbli li jsir riferiment għal kriterju ta' tqassim, u għalhekk għal metodu ta' imputazzjoni ta' oġġetti u ta' servizzi għal użu mħallat li huwa differenti minn dak previst mis-Sitt Direttiva, ibbażat fuq il-dħul mill-bejgħ, ħlief jekk dan il-metodu ma japplikax għall-każijiet kollha ta' użu mħallat u jekk dan iwassal għal determinazzjoni tad-dritt għal tnaqqis iktar preċiż. Skont il-qorti tar-rinviju, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li t-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ ma kinitx konformi mas-Sitt Direttiva, sa fejn adottat sistema ta' kalkolu tat-tnaqqis ta' oġġetti b'użu mħallat li tidderoga, b'mod ġenerali, mill-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ. Madankollu, fir-rigward tal-kundizzjoni li l-metodu adottat għandu jiggarantixxi tqassim iktar preċiż tat-tnaqqis li għandu jsir, il-qorti tar-rinviju tgħid li fil-każ preżenti hija ssodisfatta, peress li l-applikazzjoni tal-kriterju ta' tqassim skont is-superfiċji huwa, b'mod ġenerali, iktar preċiż mill-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ. Minn dan isegwi, li l-metodu applikat mill-amministrazzjoni u mill-qrati Ġermaniżi qabel ma ngħatat is-sentenza Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), li kien li jiġi stabbilit liema parti

tal-proprjetà immobbli kienet esposta għall-VAT u li jiġi applikat kriterju ta' tqassim unikament għall-ammonti li kien jifdal li kienu relatati mal-partijiet tal-proprjetà immobbli li effettivament kienu suġġetti għal użu mħallat, għandu jiġi privileġġat peress li jwassal għal riżultati iktar preċiżi mill-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ.

26. Min-naħa l-oħra, il-qorti tar-rinviju tirrileva li, fis-sentenza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punt 19), il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li l-possibbiltà għal Stat Membru li jagħmel riferiment għal metodu ta' imputazzjoni ta' oġġetti u servizzi għal użu mħallat, għajr dak previst mis-Sitt Direttiva, teżisti biss "għal operazzjoni [tranżazzjoni] partikolari bħall kostruzjoni ta' bini ta' użu mħallat". Konsegwentement, din il-qorti, li tqis li l-istess metodu, jiġifieri dak ibbażat fuq is-superfiċji, għandu jiġi applikat għall-ammonti ta' VAT relatati mal-kostruzzjoni jew mal-akkwist ta' proprjetà immobbli u għall-ammonti relatati mal-ispejjeż ta' użu, ta' konservazzjoni jew ta' manutenzjoni ta' din tal-aħħar, 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-Ġustizzja diġà kellha l-okkażjoni tirrikonoxxi li emenda leġiżlattiva tista' ġġib magħha l-obbligu ta' aġġustament ta' ċertu tnaqqis ta' VAT, hija tat deċiżjoni biss, sal-ġurnata ta' llum, fir-rigward ta' emendi leġiżlattivi li jaffetwaw l-eżistenza stess tad-dritt għal tnaqqis. F'dawn il-kundizzjonijiet, jeżisti dubju dwar il-kwistjoni jekk l-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva jawtorizzax Stat Membru li jeħtieġ mill-persuna taxxabbli li tipproċedi għal aġġustament tal-VAT minħabba l-emenda mwettqa minn dan l-istess Stat, tal-metodu ta' imputazzjoni ta' oġġetti u ta' servizzi għal użu mħallat li kellu jiġi implementat, anki meta din il-persuna taxxabbli kompliet tuża l-partijiet tal-proprjetà immobbli għat-twettiq ta' tranżazzjonijiet taxxabbli skont l-intenzjoni inizjali tagħha u la wettqet nuqqas ta' eżattezza fil-kalkolu tat-tnaqqis inizjali, u lanqas ma ħadet vantaġġ mhux ġustifikat mit-tnaqqis li sar inizjalment.

28. Fit-tielet lok, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk, f'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali, il-prinċipji ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi u ta' ċertezza legali jipprekludux li jitwettaq aġġustament tal-VAT. Fil-fatt, din il-qorti tirrileva, fl-ewwel lok, li t-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ tista' tkun insuffiċjentement preċiża, peress li tidderoga, għall-każijiet kollha ta' użu mħallat, mir-regola ġenerali tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva. Fit-tieni lok, hija tindika li l-metodu ta' imputazzjoni ta' oġġetti u ta' servizzi b'użu mħallat, adottat minn Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR kien ġie approvat, għal ċerti snin, mill-awtoritajiet amministrattivi u ġudizzjarji kompetenti. Fit-tielet lok, il-qorti tar-rinviju tippreċiża li l-leġiżlazzjoni nazzjonali ma tinkludi ebda dispożizzjoni espressa li tipprevedi li d-dħul fis-seħħ tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ jista' jġib miegħu aġġustamenti tal-VAT u ma pprevediet ebda sistema tranżitorja. Fl-aħħar nett, hija tenfasizza li l-emenda fil-metodu ta' imputazzjoni ta' oġġetti u ta' servizzi għal użu mħallat ma hijiex ta' natura mandatorja, peress li l-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ jibqa' rrikonoxxut bħala wieħed li jikkostitwixxi stima raġonevoli, fis-sens tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, anki jekk, mill-1 ta' Jannar 2004, huwa applikat sussidjarjament.

29. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1. Il-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea ddeċidiet li t-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-[Sitt Direttiva] jippermetti li l-Istati Membri jipprivileġġjaw, bħala kriterju ta' tqassim għall-finijiet tal-kalkolu tal-proporzjoni tat-tnaqqis tal-VAT tal-input dovuta għal operazzjoni partikolari, bħall-kostruzzjoni ta' bini ta' użu mħallat, kriterju ta' tqassim differenti minn dak ibbażat fuq id-dħul mill-bejgħ, previst fl-Artikolu 19(1) ta' din id-direttiva, sakemm il-metodu magħżul jiggarantixxi determinazzjoni iktar preċiża 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' użu mħallat, il-provvisiti [prestazzjonijiet] minn qabel li tagħhom il-valur taxxabbli jkun marbut mal-ispejjeż tax-xiri jew tat-twettiq għandhom, għall-finijiet ta' kalkolu iktar preċiż tal-ammonti ta' taxxa tal-input imħallsa li jistgħu jitnaqqsu, jiġu imposti l-ewwel fuq l-operazzjonijiet ta' użu (li jistgħu jiġu imposti jew eżentati) tal-immobbli, u wara jitqassmu biss il-bqija tat-taxxi tal-input imħallsa li ma ġewx imposti skont kriterju ta' tqassim ibbażat fuq is-superfiċji jew fuq id-dħul mill-bejgħ?

b) Il-prinċipji stabbiliti mill-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea fis-sentenza tagħha BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) u r-risposta għad-domanda preċedenti huma applikabbli wkoll għall-ammonti ta' taxxa tal-input imħallsa għal provvisti [prestazzjonijiet] minn qabel marbuta mal-użu, mal-konservazzjoni jew mal-manutenzjoni ta' immobbli ta' użu mħallat?

2. L-Artikolu 20 tas-[Sitt Direttiva] għandu jiġi interpretat fis-sens li r-regolarizzazzjoni [l-aġġustament], prevista f'din id-dispożizzjoni, tat-tnaqqis li jkun twettaq fil-bidu għandu jkun applikabbli wkoll meta persuna taxxabbli tkun qassmet it-taxxi tal-input imħallsa għall-kostruzzjoni ta' immobbli ta' użu mħallat skont il-metodu bbażat fuq id-dħul mill-bejgħ imsemmi fl-Artikolu 19(1) ta' din id-direttiva u awtorizzat mil-leġiżlazzjoni nazzjonali, u Stat membru jipprivileġja, *a posteriori*, matul dan il-perijodu ta' regolarizzazzjoni [aġġustament], kriterju ieħor ta' tqassim?

3. Fil-każ ta' risposta affermattiva għad-domanda preċedenti: il-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi jipprekludu l-applikazzjoni tal-Artikolu 20 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, meta l-Istat Membru, għall-każijiet bħal dawk imsemmija iktar 'il fuq, ma jiddisponix espressament regolarizzazzjoni [aġġustament] tat-taxxa tal-input imħallsa u lanqas jadotta sistema tranżitorja, u meta t-tqassim tat-taxxa tal-input imwettaq mill-persuna taxxabbli [skont il-kriterju ta' tqassim li jirreferi għad-dħul mill-bejgħ] ikun ġie rrikonoxxut bħala raġonevoli mill-Bundesfinanzhof [(qorti federali tal-finanzi)]?"

30. Dawn id-domandi kienu suġġetti għal osservazzjonijiet bil-miktub mill-Gvern Ġermaniż u mill-Gvern tar-Renju Unit kif ukoll mill-Kummissjoni Ewropea. Dawn il-partijiet ikkonċernati nstemgħu wkoll waqt is-seduta tad-9 ta' Lulju 2015.

IV – **Analiżi**

A – *Osservazzjonijiet preliminari*

31. Permezz tal-ewwel domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju qed titlob, essenzjalment, preċiżazzjonijiet 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 naħa, mal-ispejjeż ta' kostruzzjoni u ta' bini ta' proprjetà immobbli hekk imsejħa b'"użu mħallat", iddestinata għal użu li jimplika kemm tranżazzjonijiet li jagħtu dritt għal tnaqqis (bħal kiri ta' proprjetà kummerċjali konkluż għal ċerti partijiet tal-proprjetà immobbli), kif ukoll tranżazzjonijiet li ma jagħtux dritt (bħal kirjiet residenzjali) [is-subparagrafu (a) tal-ewwel domanda], u min-naħa l-oħra għall-ispejjeż ta' użu u ta' manutenzjoni ta' din il-proprjetà immobbli [is-subparagrafu (b) tal-ewwel domanda]. Din id-domanda tikkonċerna essenzjalment l-interpretazzjoni tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva.

32. Permezz tat-tieni u tat-tielet domandi tagħha, li fl-opinjoni tiegħi għandhom jiġi eżaminati konġuntament, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar il-limiti li jimponu kemm l-Artikolu 20(2) tas-Sitt Direttiva, kif ukoll il-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, fuq id-dritt tal-Istat Membru li jitlob lil persuna taxxabbli, wara emenda leġiżlattiva tal-modalitajiet ta' kalkolu għat-tnaqqis tal-VAT, aġġustament ta' VAT dwar tnaqqis preliminarjament imwettaq qabel id-dħul fis-seħħ ta' din l-emenda.

33. Anki jekk dawn id-domandi jiffokaw, qabel kollox, fuq it-trattament fiskali ta' proprjetà immobbli għal użu mħallat, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandu jiġi osservat madankollu li, kif jirriżulta mill-motivi tat-talba għal deċiżjoni preliminari u mill-osservazzjonijiet tal-partijiet ikkonċernati, din il-kawża tqajjem ċertu tħassib mill-perspettiva tal-kompatibbiltà ta' regola nazzjonali, bħalma hija t-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, introdotta mill-1 ta' Jannar 2004, kemm mal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva kif ukoll fir-rigward tal-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi.

34. Dan it-tħassib huwa, b'xi differenzi żgħar, identiku għal dak li ħareġ mill-kawża li tat lok għas-sentenza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) li r-rinviju tagħha wkoll sar mill-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) f'kundizzjonijiet simili. Din il-kawża li kienet konkretament tikkonċerna l-modalitajiet ta' kalkolu tat-tnaqqis tal-VAT kienet relatata mal-ispejjeż ta' kostruzzjoni ta' proprjetà immobbli għal użu mħallat, oriġinat wkoll, fil-fatt, mill-emenda leġiżlattiva mwettqa permezz tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ għall-modalitajiet ta' kalkolu tat-tnaqqis ta' VAT applikabbli għall-oġġetti u għas-servizzi kollha għal użu mħallat, li rrelegat il-kriterju tat-tqassim abbażi tad-dħul mill-bejgħ f'"pożizzjoni li hija subordinata b'mod distint"[4] filwaqt li, skont id-dispożizzjonijiet u l-iskop tas-Sitt Direttiva, bħala prinċipju dan il-kriterju għandu jkun privileġġat, kif ser nerġa' 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-Ġustizzja ddeċidiet ċertament li "[i]l-fatt li Stat Membru jiġi awtorizzat jadotta leġiżlazzjoni, bħal dik deskritta mill-qorti tar-rinviju, li tidderoga b'mod ġenerali 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-aħħar", billi ppreċiżat li din "l-interpretazzjoni hija konformi mal-għan tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva li d-dispożizzjonijiet tiegħu jistgħu japplikaw għal ipoteżi speċifiċi [...]".

36. Madankollu, la l-Gvern Ġermaniż u lanqas, milli jidher, il-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) ma waslu għal konklużjonijiet abbażi ta' din il-konstatazzjoni li kienet relatata b'mod espliċitu mal-adozzjoni, mil-leġiżlatur Ġermaniż, tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, li l-applikazzjoni tagħha hija għal darba oħra inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

37. Dan premess, kif ser nispjega iktar tard, il-konstatazzjoni magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-punti 17 sa 19 tas-sentenza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) timplika li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja injorat id-dispożizzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva, li min-naħa tiegħu jwassal għan-nuqqas ta' infurzabbiltà fir-rigward tal-individwi tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ. B'mod ġenerali, din il-konsegwenza tirrendi, għalhekk, superfluwu l-għoti ta' risposta għal kull waħda mid-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju, domandi li għalhekk ser neżamina fid-dettall biss sussidjarjament.

4 — Qed nadotta l-espressjoni użata mill-Avukat Ġenerali Cruz Villalón fil-punt 44 tal-konklużjonijiet tiegħu fil-kawża BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245).

B – *Prinċipalment, 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-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ*

38. Il-VAT, li l-piż tagħha jaqa' għal kollox fuq il-konsumatur finali, hija kkaratterizzata minn newtralità tagħha fil-fażijiet kollha ta' produzzjoni u ta' kummerċjalizzazzjoni. Sal-fażi tal-konsumatur finali, il-persuni taxxabbli li jipparteċipaw fil-proċess ta' produzzjoni u ta' kummerċjalizzazzjoni jittrasferixxu lill-awtorità tat-taxxa l-ammonti ta' VAT li huma jkunu ffatturaw lill-klijenti tagħhom (VAT tal-output miġbura), tnaqqis magħmul tal-ammonti ta' VAT li huma jkunu ħallsu lill-fornituri tagħhom (VAT tal-input li tista' titnaqqas).

39. Skont l-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva, minn meta persuna taxxabbli takkwista oġġetti jew servizzi għat-twettiq ta' tranżazzjonijiet tal-output taxxabbli, jingħatalha d-dritt li tnaqqas il-VAT imposta fuq l-akkwist tal-imsemmija oġġetti jew servizzi. Kif tindika ripetutament il-Qorti tal-Ġustizzja, id-dritt għal tnaqqis, li japplika immedjatament għall-ammont kollu tal-VAT imposta fuq it-tranżazzjonijiet tal-input taxxabbli mwettqa, jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u ma jistax, fil-prinċipju, jiġi limitat [5].

40. Jistgħu jinħolqu madankollu diffikultajiet fil-każ ta' oġġetti u ta' servizzi b'"użu mħallat", meta persuna taxxabbli li tkun akkwistat oġġetti jew servizzi fil-kuntest tal-attività ekonomika tagħha, tużahom parzjalment għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha u, parzjalment, għal għanijiet oħra.

41. Kif diġà kelli l-opportunità li nispjega, is-Sitt Direttiva tistabbilixxi żewġ kategoriji ta' dispożizzjonijiet relatati mal-użu mħallat [6].

42. Madankollu kategorija waħda biss hija inkwistjoni fil-kawża preżenti. Din hija dik li taħtha jaqa' l-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva [7].

43. Is-sistema prevista minn din id-dispożizzjoni tirrigwarda l-VAT tal-input, imposta fuq l-ispejjeż li huma esklużivament marbuta ma' tranżazzjonijiet ekonomiċi tal-output, li xi wħud minnhom jagħtu lok għal dritt għal tnaqqis u oħrajn, peress li jibbenefikaw minn eżenzjoni, ma jagħtux dritt [8]. Dan huwa l-każ, bħal fil-kawża prinċipali, tal-ispejjeż li huma marbuta ma' tranżazzjonijiet ta' kera ta' proprjetà immobbli użata kemm għal finijiet kummerċjali (taxxabbli) kif ukoll għal finijiet residenzjali (eżentati).

44. F'dan il-każ, skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, it-tnaqqis ma huwiex ammess ħlief għall-parti tal-VAT li hija proporzjonali mal-ammont tal-ewwel tranżazzjonijiet taxxabbli [9].

45. Id-dritt tat-tnaqqis huwa, skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, ikkalkolat skont *pro rata* stabbilita abbażi tal-Artikolu 19(1) ta' din l-istess direttiva [10], jiġifieri l-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ.

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-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, punti 23 sa 30).

7 — It-tieni kategorija, li ma tikkonċernax il-kawża preżenti, hija intiża għall-użu ta' oġġetti u ta' servizzi fl-istess ħin għal trażazzjonijiet ekonomiċi li jagħtu lok għad-dritt għal tnaqqis u għal dawk li ma humiex relatati mal-impriża 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).

46. Madankollu, hekk kif ippreċiżat il-Qorti tal-Ġustizzja, 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 jagħżlu wieħed mill-metodi l-oħra għad-determinazzjoni tad-dritt għal tnaqqis, li huma elenkati fit-tielet subparagrafu, fosthom, b'mod partikolari, il-possibbiltà li "jawtorizzaw jew [li] iġiegħlu l-persuna taxxabbli biex tagħmel it-tnaqqis fuq il-bażi ta' l-użu ta' kollha jew parti mill-oġġetti u s-servizzi" [il-punt (ċ) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5)] u li jinkludu, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, il-kriterju ta' tqassim skont is-superfiċji tal-partijiet ta' proprjetà immobbli għal użu mħallat [12].

48. It-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva għandu madankollu jitqies bħala li jikkostitwixxi dispożizzjoni derogatorja għall-ewwel u għat-tieni subparagrafi tal-imsemmi artikolu [13].

49. Fl-eżerċizzju tal-fakultà li toffrilhom din id-dispożizzjoni, l-Istati Membri għandhom josservaw l-effettività tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, l-iskop u l-istruttura ta' din tal-aħħar, kif ukoll il-prinċipji li fuqhom hija bbażata 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, għajr dak skont id-dħul mill-bejgħ, hija għalhekk ristretta.

51. Kif jirriżulta, 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-eżerċizzju tal-fakultà offerta lill-Istati Membri tidher li hija suġġetta għas-sodisfazzjon ta' żewġ kundizzjonijiet kumulattivi.

52. L-ewwel nett, l-Istat Membru għandu jkun għażel wieħed mill-metodi ta' kalkolu minbarra dak ibbażat fuq id-dħul mill-bejgħ "għal operazzjoni [tranżazzjoni] partikolari" [15] jew, għallinqas, "għal ipoteżi speċifiċi" [16], jew sabiex jieħu inkunsiderazzjoni "l-karatteristiċi speċifiċi partikolari għall-attivitajiet" [17]. Fi kliem ieħor u fi kwalunkwe każ, il-metodu ta' kalkolu alternattiv ma għandux jiġi stabbilit bħala metodu derogatorju ġenerali minn dak ibbażat fuq id-dħul mill-bejgħ [18].

53. It-tieni nett, il-metodu alternattiv magħżul għandu jiggarantixxi d-determinazzjoni "iktar preċiża" [19] tal-portata tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input mħallsa, minn dak li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ [20].

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-dispożittiv tas-sentenza).

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

54. Mir-raġunament li għamlet il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), dawn iż-żewġ kundizzjonijiet jidhru li jikkonkretizzaw l-osservanza tal-iskop, tal-għanijiet u tal-prinċipji tas-Sitt Direttiva. Dawn jippermettu, fil-fatt, li tiġi ggarantita l-osservanza tal-prinċipju ta' newtralità u li tintlaħaq preċiżjoni ikbar fil-kalkolu tal-portata tad-dritt għal tnaqqis, kull darba li dan huwa ġġustifikat, mingħajr ma tiġi żnaturata l-istruttura bażika tas-sistema ta' kalkolu tat-tnaqqis tal-VAT, li hija bbażata fuq il-prijorità ta' prinċipju mogħtija lill-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ [21].

55. Fl-opinjoni tiegħi, huwa biss jekk jiġu osservati dawn il-kundizzjonijiet li Stat Membru jkun awtorizzat jagħżel metodu ta' kalkolu tal-portata tad-dritt għal tnaqqis ta' oġġetti jew ta' servizzi għal użu mħallat li huwa differenti minn dak ibbażat fuq id-dħul mill-bejgħ, bħal dak previst fil-punt (ċ) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5).

56. Għalkemm il-qorti tar-rinviju tikkontribwixxi għal xi żviluppi fir-rigward tal-ewwel mill-imsemmija kundizzjonijiet, hija naqset milli tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja, b'mod dirett, dwar il-konsegwenzi li jirriżultaw f'każ ta' nuqqas ta' osservanza ta' din il-kundizzjoni mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, konstatazzjoni li tirriżulta madankollu mill-punti 17 sa 19 tas-sentenza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

57. B'mod iktar preċiż, minn naħa, huwa biss mill-perspettiva tal-kalkolu tad-dritt għal tnaqqis relatat mal-ispejjeż taż-żamma u tal-manutenzjoni ta' proprjetà immobbli għal użu mħallat, li l-qorti tar-rinviju qed tistaqsi jekk, kemm-il-darba wieħed jista' japplika metodu ta' kalkolu għat-tnaqqis tal-VAT, minbarra l-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ, relatat mal-imsemmija spejjeż, bħal fil-każ tal-metodu applikabbli għall-imsemmija spejjeż ta' kostruzzjoni ta' din il-proprjetà immobbli, li kien inkwistjoni fil-kawża BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), din l-estensjoni tkunx tissodisfa dejjem il-kundizzjoni li tikkonċerna "operazzjoni [tranżazzjoni] partikolari".

58. Min-naħa l-oħra, għalkemm huwa minnu li, fil-kuntest tat-tielet domanda li hija għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja, il-qorti tar-rinviju tagħmel tassew riferiment għan-natura eċċessivament ġenerali tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, il-mistoqsijiet tagħha f'dan ir-rigward huma limitati għall-osservanza tal-prinċipju ta' ċertezza legali, fl-ipoteżi fejn din id-dispożizzjoni tinkludi regola impliċita u retroattiva ta' aġġustament tat-tnaqqis tal-VAT, inizjalment imwettaq mill-persuna taxxabbli.

59. Min-naħa l-oħra, il-qorti tar-rinviju ma hija qed titlob l-ebda kjarifika relatata maċ-ċirkustanza li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja żammet, kif kienu oriġinarjament, id-dispożizzjonijiet tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ u n-natura għal kollox sussidjarja tal-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ li jirriżulta minn din id-dispożizzjoni, sussegwentement għas-sentenza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

60. Fi kliem ieħor, il-qorti tar-rinviju tidher li qed taqra s-sentenza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) mingħajr ma kkunsidrat il-formulazzjoni ġenerali tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, "daqs li kieku" l-Qorti tal-Ġustizzja kienet awtorizzat lil-leġiżlatur Ġermaniż sabiex jipprivileġġa metodu ta' kalkolu ieħor minbarra dak tal-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ, mingħajr l-ebda kundizzjoni oħra minbarra dik tan-natura iktar preċiża tal-metodu ta' kalkolu alternattiv applikabbli.

61. Huwa minnu li s-sentenza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) hija miżgħuda b'ċertu numru ta' ambigwitajiet.

21 — Ara, f'dan is-sens, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Cruz Villalón fil-kawża BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punt 44).

62. Mill-perspettiva li tinteressani f'dan l-istadju, għandu jiġi rrilevat li, filwaqt li d-dispożittiv ta' din is-sentenza jindika li l-Istati Membri huma awtorizzati jipprivileġġjaw kriterju ta' tqassim għajr dak skont id-dħul mill-bejgħ għal tranżazzjoni partikolari, bħal ma hija l-kostruzzjoni ta' proprjetà immobbli għal użu mħallat, "sakemm il-metodu magħżul jiggarantixxi determinazzjoni iktar preċiża tal-[...] proporzjon tat-tnaqqis", il-punt 19 tagħha jżid jgħid li din l-awtorizzazzjoni hija valida "fl-osservanza tal-prinċipji li fuqhom hija bbażata s-sistema komuni tal-VAT".

63. Din il-preċiżjoni tidher li timplika, fir-rigward tal-punti 16 sa 18 tas-sentenza, l-osservanza tal-istruttura bażika tas-sistema ta' kalkolu tat-tnaqqis ta' VAT, ibbażata fuq il-prijorità ta' prinċipju mogħtija għall-każijiet kollha ta' użu mħallat għall-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ, jew fi kwalunkwe każ, l-esklużjoni tan-natura purament sussidjarja ta' dan il-kriterju, natura li tirriżulta madankollu mit-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ.

64. It-trattament, kif qed jagħmel il-Gvern Ġermaniż, tal-kriterju tad-dħul mill-bejgħ bħala "possibbiltà sussidjarja finali"[22], ladarba jkunu ġew eżawriti l-metodi l-oħra kollha ta' imputazzjoni, mingħajr ma jiġu identifikati t-tranżazzjonijiet għal użu mħallat ikkonċernati, iwassal sabiex tinkiser ir-regola ġenerali prevista fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva kif ukoll "l-għan tas-Sitt Direttiva, espost fit-tnax-il premessa tagħha, li jgħid li l-proporzjon deduċibbli għandha tkun ikkalkulata bl-istess mod fl-Istati Membri kollha"[23].

65. Ċertament, il-punt (ċ) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva jistabbilixxi li Stat Membru jista' "jawtorizzaw jew iġiegħlu l-persuna taxxabbli biex tagħmel it-tnaqqis fuq il-bażi ta' l-użu ta' kollha jew parti mill-oġġetti u s-servizzi".

66. Taħt 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 għandu jiġi ddeterminat skont l-assenjazzjoni reali tal-oġġetti u tas-servizzi *kollha* għal użu mħallat. Il-punt (ċ) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva huwa intiż sempliċement sabiex jippermetti, kif essenzjalment sostna ir-Renju Unit fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, li l-użu tal-metodu tal-assenjazzjoni reali jista' jikkonċerna oġġett jew servizz partikolari fit-totalità tiegħu jew parzjalment biss, skont l-użu differenti li jsir minnu fit-tranżazzjonijiet tal-output.

67. L-awtorizzazzjoni mogħtija mill-punt (ċ) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva timplika għalhekk, fl-opinjoni tiegħi, għażla preliminari, ċara u preċiża mill-Istat Membru tat-tranżazzjonijiet ikkonċernati. Issa, it-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ tapplika mingħajr distinzjoni għall-oġġetti jew għas-servizzi kollha għal użu mħallat u tistabbilixxi, b'mod ġeneriku, li l-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ huwa "awtorizzat biss meta ebda assenjazzjoni ekonomika oħra ma tkun possibbli", mingħajr ebda speċifikazzjoni oħra, li tikser is-Sitt Direttiva, kif bir-raġun saħqet il-Kummissjoni.

68. Skont il-Gvern Ġermaniż, 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-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ li kienet konformi mas-Sitt Direttiva, fis-sens li l-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ huwa awtorizzat meta ebda assenjazzjoni ekonomika oħra *iktar preċiża* ma hija possibbli.

69. Huwa minnu li tali interpretazzjoni konformi tirrestrinġi l-kamp tal-metodi ta' imputazzjoni alternattivi għal dawk li jiggarantixxu riżultat iktar preċiż minn dak li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ.

22 — Skont l-espressjoni tal-Avukat Ġenerali Cruz Villalón fil-kawża 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).

70. Madankollu, l-għan tagħha huwa sempliċement li tissodisfa t-tieni kundizzjoni imposta mill-ġurisprudenza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689). Min-naħa l-oħra, hija ma tikkumpensax in-natura sussidjarja tal-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ, kif dan jirriżulta mit-tielet sentenza tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ. Din in-natura sussidjarja tibqa' kontra l-ewwel kundizzjoni li ħarġet minn din is-sentenza, għal dak li għandu x'jaqsam mal-prevalenza tal-imsemmi kriterju ta' tqassim, fin-nuqqas ta' għażla differenti u limitata ta' metodu ieħor ta' tnaqqis minn Istat Membru, skont it-tielet sentenza tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva.

71. Sa fejn jidher li huwa partikolarment diffiċli li l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva u t-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar id-dħul mill-bejgħ jiġu rrikonċiljati, permezz tal-metodu tal-interpretazzjoni konformi, ħaġa li madankollu hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika [24], hija għalhekk din il-qorti li għandha tiggarantixxi l-effett sħiħ tal-ewwel mill-imsemmija dispożizzjonijiet, billi tonqos milli tapplika, fuq awtorità tagħha stess, it-tieni waħda [25].

72. Il-konsegwenza ta' dan hija li, sakemm il-leġiżlatur nazzjonali jkun jippreċiża mingħajr ambigwitajiet is-sitwazzjonijiet tal-oġġetti jew tas-servizzi għal użu mħallat li għalihom japplika l-metodu tal-assenjazzjoni reali u sakemm dan il-metodu jiggarantixxi riżultat iktar preċiż, il-kriterju ta' tqassim ibbażat fuq id-dħul mill-bejgħ, użat mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali abbażi tad-dispożizzjonijiet ċari u inkundizzjonati tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) u tal-Artikolu 19(1) tas-Sitt Direttiva, għandu jitressaq kontra l-awtoritajiet fiskali Ġermaniżi.

73. Fi kliem ieħor, inqis li fid-dawl tal-inkompatibbiltà tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar id-dħul mill-bejgħ mas-Sitt Direttiva, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja għandha titqies li ma eżerċitatx 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-dħul mill-bejgħ li huwa applikabbli f'dan l-Istat Membru.

74. F'dawn il-kundizzjonijiet, id-domandi tal-qorti tar-rinviju li jikkonċernaw l-applikazzjoni ta' metodu ta' kalkolu tal-portata tad-dritt għal tnaqqis alternattiv għall-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ ma jqumux iktar, peress li dan tal-aħħar għandu jiġi applikat fil-każijiet kollha ta' użu mħallat u irrispettivament mill-ispejjeż tal-input sostnuti. Barra minn hekk, huwa evidenti li l-ebda aġġustament tal-VAT tal-input imħallsa minħabba d-dħul fis-seħħ tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar id-dħul mill-bejgħ ma huwa meħtieġ, peress li l-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni ma tistax titressaq kontra r-rikorrenti fil-kawża prinċipali.

75. Nipproponi għalhekk lill-Qorti tal-Ġustizzja tistabbilixxi li l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) u l-Artikolu 19(1) tas-Sitt Direttiva għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu li Stat Membru jipprivileġġa, b'mod sistematiku u mingħajr distinzjoni, fir-rigward tal-oġġetti u servizzi kollha għal użu mħallat, kwalunkwe metodu ta' kalkolu tal-portata tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, għajr il-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ applikabbli, bi prijorità, abbażi ta' dawn id-dispożizzjonijiet. Fin-nuqqas tal-identifikazzjoni ċara tat-tranżazzjonijiet li għalihom japplikaw il-metodu jew il-metodi alternattivi ta' kalkolu, li għandhom, minbarra dan, jiggarantixxu riżultat iktar preċiż minn dak li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ, l-Istat Membru kkonċernat ma jistax jiċħad lill-persuni taxxabbli milli japplikaw dawn il-metodi l-oħra.

76. Fl-ipoteżi fejn il-Qorti tal-Ġustizzja ma taqbilx mal-analiżi preċedenti u mar-risposta li għadni kemm nipproponi, ser neżamina, sussidjarjament, it-tliet domandi preliminari magħmula mill-qorti tar-rinviju.

24 — Infakkar li l-obbligu tal-interpretazzjoni konformi tad-dritt nazzjonali fir-rigward tad-dritt tal-Unjoni ma jistax, b'mod partikolari, iservi ta' bażi għal 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-ġurisprudenza ċċitata).

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

77. Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf jekk il-VAT tal-input imħallsa għal proprjetà immobbli għal użu mħallat għandhiex tiġi assenjata rispettivament għat-tranżazzjonijiet, taxxabbli u eżentati, ta' użu tal-proprjetà immobbli, li f'dan il-każ hija biss il-VAT relatata mat-tranżazzjonijiet li ma humiex assenjati (b'mod partikolari l-partijiet komuni tal-proprjetà immobbli) li għandha titqassam skont kriterju ta' tqassim ġenerali (skont is-superfiċji jew skont id-dħul mill-bejgħ), jew jekk, bil-kontra, il-kriterju ta' tqassim (skont is-superfiċji jew id-dħul mill-bejgħ) japplikax għat-tranżazzjonijiet kollha relatati mal-proprjetà immobbli.

78. Il-qorti tar-rinviju terġa' taqsam din id-domanda skont jekk l-ispejjeż tal-input jikkonċernawx, minn naħa, l-ispejjeż ta' akkwist u ta' bini tal-proprjetà immobbli għal użu mħallat [diġà inkwistjoni fil-kawża li tat lok għas-sentenza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)] u, min-naħa l-oħra, l-ispejjeż ta' manutenzjoni ta' din il-proprjetà immobbli [(li ma kinux is-suġġett tad-domanda magħmula mill-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) f'din l-aħħar kawża].

79. Din id-distinzjoni abbażi tan-natura tal-ispejjeż tal-input imħallsa tidher li toriġina, skont l-ispjegazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju, fl-interpretazzjoni mogħtija mill-awtoritajiet u mill-qrati fiskali Ġermaniżi tal-punt 21 tas-sentenza Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304). Skont din l-interpretazzjoni, l-ispejjeż ta' akkwist jew ta' bini ta' proprjetà immobbli għal użu mħallat ma jistgħux jitqassmu jekk mhux abbażi tal-*pro rata* ta' użu tal-proprjetà immobbli, għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet taxxabbli jew eżentati, u mhux abbażi tas-superfiċji ta' din il-proprjetà immobbli, filwaqt li, fir-rigward tal-ispejjeż ta' manutenzjoni tal-proprjetà immobbli, il-prestazzjonijiet li minnhom joriġinaw dawn l-ammonti jippreżentaw ġeneralment rabta iktar stretta mas-superfiċji tal-proprjetà immobbli milli mad-dħul mill-bejgħ imwettaq fuq dawn is-superfiċji.

80. L-oriġini ta' din il-kwistjoni tidher li ġejja wkoll minn ambigwità ġdida, jew għallinqas 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-dispożittiv tal-imsemmija sentenza jindikaw li l-metodu ta' kalkolu tal-portata tad-dritt għal tnaqqis magħżul mill-Istat Membru, abbażi tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, għandu jiggarantixxi determinazzjoni "iktar preċiża" tal-*pro rata* ta' tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa minn dik li tirriżulta mill-applikazzjoni tal-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ, il-punt 23 tal-istess sentenza jsemmi li l-kalkolu ta' din il-*pro rata* għandu jkun "l-iktar preċiż possibbli".

82. Issa, minkejja li dan ma joħroġx b'mod ċar mit-talba għal deċiżjoni preliminari, jidher li jirriżulta mill-analiżi tal-qorti tar-rinviju li l-ewwel parti tal-alternattiva li hija tissuġġerixxi, jiġifieri l-applikazzjoni ta' kriterju ta' tqassim ibbażat fuq l-ewwel jew fuq it-tielet subparagrafi tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva unikament għall-partijiet tal-proprjetà immobbli li realment huma suġġetti għal użu mħallat, tista' toffri riżultat iktar preċiż minn dak li jirriżulta mill-kalkolu bbażat fuq l-applikazzjoni ta' tali kriterju għall-proprjetà immobbli kkonċernata kollha.

83. Il-kwistjoni hija għalhekk li jiġi ppreċiżat jekk, meta Stat Membru jeżerċita l-fakultà offerta mit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, huwa għandux jagħżel il-metodu ta' kalkolu li huwa l-iktar preċiż possibbli jew sempliċement il-metodu li jiggarantixxi determinazzjoni tal-portata tad-dritt għal tnaqqis li hija iktar preċiża minn dik li tirriżulta mill-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ [26].

84. L-analiżi tal-qorti tar-rinviju titlob tliet kummenti min-naħa tiegħi.

26 — Huwa wkoll f'dan is-sens li l-Gvern tar-Renju Unit fehem ir-raġonament fl-oriġini tal-ewwel domanda preliminari magħmula mill-qorti tar-rinviju.

85. Fl-ewwel lok, id-distinzjoni li tagħmel il-qorti tar-rinviju, ibbażata fuq l-interpretazzjoni tas-sentenza Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), ma tidhirlix li tista' tiġi trasposta fil-kuntest tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, li, b'differenza mis-sitwazzjoni fl-oriġini ta' din is-sentenza, jikkonċerna biss it-tranżazzjonijiet imwettqa minn persuni taxxabbli għal skopijiet professjonali.

86. Fil-fatt, kif enfasizza b'mod rilevanti l-Gvern tar-Renju Unit fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, is-sentenza Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) kienet tikkonċerna l-kwistjoni jekk persuna li biegħet proprjetà immobbli li kienet użata fl-istess ħin għal finijiet kummerċjali u għal finijiet privati, kellhiex tiddikjara l-VAT fuq il-parti tal-proprjetà immobbli użata għal skopijiet privati. Wara li fakkret li persuna li twettaq tranżazzjoni b'mod privat ma tkunx aġixxiet bħala persuna suġġetta għall-VAT, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat, fil-punt 21 tal-imsemmija sentenza li, "l-allokazzjoni bejn il-parti assenjata għall-eżerċizzju tal-attivitajiet professjonali u dik riżervata għall-użu privat tal-persuna taxxabbli, għandha ssir abbażi tal-proporzjonijiet ta' użu professjonali u ta' użu privat, matul is-sena ta' akkwist u mhux abbażi tat-tqassim ġeografiku", jiġifieri, fi kliem ieħor, skont l-użu tas-superfiċji differenti tal-proprjetà immobbli.

87. Din l-evalwazzjoni, kif tirriżulta mir-riferiment li sar fil-punt 21 tas-sentenza Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) għall-punt 50 tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs f'din l-istess kawża (C-291/92, EU:C:1995:99), tidher li hija ġġustifikata sabiex telimina, fid-dawl tal-eżempji msemmija mill-Avukat Ġenerali, ir-riskju tat-taxxa doppja li ġġib magħha "l-assenjazzjoni għall-użu privat [ibbażata fuq] diviżjoni ġeografika fissa tal-oġġett", mingħajr ma għalhekk tippermetti li l-persuna kkonċernata tirreferi għall-mekkaniżmu tal-aġġustament previst fl-Artikolu 20(2) tas-Sitt Direttiva, f'każ tal-bdil ulterjuri tal-użu tal-ispazju.

88. Il-Qorti tal-Ġustizzja eliminat, barra minn hekk, fil-kawża li tat lok għas-sentenza Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punt 54) l-impossibbiltà tal-għażla ta' allokazzjoni skont is-superfiċji tal-proprjetà immobbli, li tidher fil-punt 21 tas-sentenza Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), għar-raġuni li s-sitwazzjoni ta' din il-kawża kienet tikkonċerna diviżjonijiet u art ta' proprjetà immobbli "li kienu ddestinati sabiex jintużaw għal skopijiet professjonali", jiġifieri għal tranżazzjonijiet li jaqgħu kollha taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT u li għalihom l-aġġustament huwa dejjem possibbli.

89. Kuntrarjament għal dak li tissuġġerixxi 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 jeħtieġ allokazzjoni tal-VAT tal-input imħallsa abbażi tal-użu tas-superfiċji differenti tal-proprjetà immobbli, f'sitwazzjoni bħal dik tal-kawża prinċipali.

90. Fit-tieni lok, fir-rigward tal-ambigwità li tirriżulta mill-formulazzjoni tal-punt 23 tas-sentenza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), din tal-aħħar tista' faċilment tiġi eliminata bil-qari biss tad-dispożittiv tas-sentenza u tal-punti konkordanti oħra tal-motivi tagħha. Dawn tal-aħħar fil-fatt jeħtieġu biss li l-metodu ta' kalkolu tat-tnaqqis ta' VAT magħżul mill-Istat Membru għal tranżazzjoni partikolari abbażi tal-fakultà offerta mit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, jiggarantixxi riżultat iktar preċiż, u mhux l-iktar preċiż possibbli, minn dak li jista' jirriżulta mill-applikazzjoni tal-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ.

91. Fl-eżerċizzju tal-marġni ta' diskrezzjoni li l-Istati Membri jżommu meta jagħżlu wieħed mill-metodi ta' kalkolu previsti fit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt direttiva, ma jistax jiġi meħtieġ li huma jirreferu għal dak li joffri r-riżultat li huwa l-iktar preċiż possibbli, sakemm il-metodu magħżul jiżgura l-osservanza tal-prinċipju ta' newtralità u li, barra minn hekk, l-Istat Membru jqis li huwa jippreżenta vantaġġi f'termini ta' sempliċità amministrattiva.

92. Fil-fatt, peress li l-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ magħżul mil-leġiżlatur tal-Unjoni Ewropea huwa diġà bbażat fuq ċerti simplifikazzjonijiet li jiżguraw kalkolu ġust tal-ammont li għandu jitnaqqas definittiv li għandu livell ta' eżattezza raġonevoli[27], l-eżerċizzju mill-Istat Membru tad-dritt li jagħżel kriterju jew metodu ieħor ma jistax, taħt piena li din l-għażla tiċċaħħad mill-effettività tagħha, ikun suġġett għall-obbligu li jiġi identifikat il-metodu li jiggarantixxi r-riżultat l-iktar preċiż possibbli, fid-dawl, minbarra dan, tal-multipliċità ta' każijiet ipotetiċi li magħhom iħabbtu wiċċhom l-amministrazzjonijiet fiskali nazzjonali.

93. Minn dan isegwi, hekk kif ġie sostnut mill-Kummissjoni u mill-Gvern tar-Renju Unit, li Stat Membru jista' perfettament jagħżel kriterju ta' tqassim abbażi tal-użu (taxxabbli jew eżentat) tal-partijiet kollha ta' proprjetà immobbli għal użu mħallat jew, jekk ikun il-każ, jassenja l-ispejjeż tal-input sostnuti għal partijiet partikolari tal-proprjetà immobbli, b'dawk il-partijiet biss li ma jistgħux jiġu assenjati li jkunu suġġetti għall-applikazzjoni ta' kriterju ta' tqassim.

94. Madankollu, inqis li hemm lok li tiġi miċħuda t-teżi tal-Gvern Ġermaniż li l-għażla ta' assenjazzjoni diretta tal-ispejjeż għal ċerti partijiet ta' proprjetà immobbli (għal użu mħallat) ma tikkostitwixxix "kriterju ta' tqassim" ieħor 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-każ, huwa biss l-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva li japplika, peress li l-Artikolu 17(5) tagħha ma huwiex rilevanti ħlief għall-ispejjeż li ma setgħux jiġu assenjati għal partijiet individwali tal-proprjetà immobbli, bħall-ispejjeż sostnuti għall-manutenzjoni tal-partijiet komuni.

95. Jien lest li nikkonċedi li l-assenjazzjoni diretta ma tirriflettix perċentwali ta' użu, kuntrarjament għall-metodi bbażati fuq *pro rata* ta' tqassim. Madankollu, għandu jitfakkar li l-punt (ċ) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva jagħti lill-Istati Membri l-possibbiltà li jobbligaw jew li jawtorizzaw lill-persuna taxxabbli li twettaq it-tnaqqis wara l-assenjazzjoni *totali jew parzjali* ta' oġġetti u ta' servizzi kkonċernati. Irrispettivament minn dak li jgħid il-Gvern Ġermaniż, l-ipoteżi tal-assenjazzjoni diretta tal-ispejjeż relatati ma' ċerti partijiet ta' proprjetà immobbli għal użu mħallat hija għalhekk koperta sewwa fil-kuntest tal-implementazzjoni tal-fakultà prevista fit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva.

96. It-tielet u l-aħħar osservazzjoni tiegħi tikkonċerna l-portata tal-kunċett ta' "tranżazzjoni 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-dispożittiv tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li kienet tikkostitwixxi tali tranżazzjoni, il-"kostruzzjoni ta' bini ta' użu mħallat". Hekk kif sostniet b'mod partikolari l-Kummissjoni, dan ma jfissirx madankollu li l-użu, il-manutenzjoni u ż-żamma ta' tali proprjetà immobbli huma esklużi mill-eżerċizzju tal-fakultà li t-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva joffri lill-Istati Membri. Ma tirriżulta l-ebda distinzjoni bejn l-ispejjeż ta' akkwist ta' proprjetà immobbli għal użu mħallat u l-ispejjeż relatati mal-użu tagħha jew mal-manutenzjoni tagħha, la fl-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva u lanqas fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.

98. Lanqas ma nara r-raġuni li għaliha Stat Membru, li jkun diġà għażel li japplika metodu li ma huwiex dak tal-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ għat-tnaqqis tal-VAT imħallsa fuq l-ispejjeż ta' bini u ta' akkwist ta' proprjetà immobbli għal użu mħallat, għandu jiġi pprojbit milli japplika tali metodu għall-kalkolu tal-VAT li tista' titnaqqas, li hija marbuta mal-ispejjeż relatati mal-użu jew mal-manutenzjoni ta' tali proprjetà immobbli.

27 — Ara, f'dan is-sens, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Cruz Villalón fil-kawża BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punt 33).

99. Il-kundizzjoni deċiżiva hija, fl-opinjoni tiegħi, fl-osservanza tal-prinċipji li fuqhom hija bbażata s-sistema komuni tal-VAT tas-Sitt Direttiva, li l-metodu magħżul jiggarantixxi riżultat tal-kalkolu tal-portata tad-dritt għal tnaqqis li huwa iktar preċiż minn dak li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ.

100. Għalhekk, jekk Stat Membru jqis li dan huwa ġeneralment il-każ għat-tranżazzjonijiet ta' użu, ta' manutenzjoni jew ta' żamma ta' proprjetà immobbli għal użu mħallat, minħabba l-fatt, pereżempju, li l-ispejjeż relatati ma' dawn it-tranżazzjonijiet jippreżentaw rabta iktar stretta mas-superfiċji tal-proprjetà immobbli milli mad-dħul mill-bejgħ iġġenerat mill-partijiet differenti tal-proprjetà immobbli, xejn ma jipprekludi, fl-opinjoni tiegħi, lil dan l-Istat Membru milli jeżerċita, għal dan it-tip ta' tranżazzjonijiet, il-fakultà offerta mit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva.

101. Kemm-il darba l-Istat Membru jkun osserva l-prinċipji li fuqhom hija bbażata s-sistema komuni ta' VAT, ikun għalhekk il-kompitu tal-qorti tar-rinviju li tivverifika jekk, għall-kalkolu tat-tnaqqis tal-VAT relatata mal-ispejjeż tal-użu, ta' konservazzjoni u ta' manutenzjoni ta' proprjetà immobbli għal użu mħallat, il-metodu ta' kalkolu skont is-superfiċji jiggarantixxix riżultat iktar preċiż minn dak li joffri l-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ.

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

102. Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk Stat Membru huwiex awtorizzat li jeħtieġ minn persuna taxxabbli li taġġusta, abbażi tal-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva, it-tnaqqis inizjali imwettaq tal-VAT, f'sitwazzjoni fejn dan l-Istat Membru jipprivileġġa, matul il-perijodu ta' aġġustament, kriterju ta' tqassim tal-VAT tal-input mħallsa għall-kostruzzjoni ta' proprjetà immobbli għal użu mħallat, fuq il-kriterju ta' tqassim (fuq id-dħul mill-bejgħ) li kien applikabbli fil-mument tat-tnaqqis inizjali.

103. Kif jirriżulta mill-motivi tat-talba għal deċiżjoni preliminari, id-domandi tal-qorti tar-rinviju jidħlu f'kuntest fejn it-tnaqqis inizjali mwettaq mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali jikkonċerna l-ħames snin (jiġifieri 1999 sa 2003) qabel is-sena li minnha t-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar id-dħul mill-bejgħ daħlet fis-seħħ (jiġifieri l-1 ta' Jannar 2004) u fejn, qabel kif ukoll wara l-jum tad-dħul fis-seħħ ta' din id-dispożizzjoni, il-proporzjonijiet rispettivi ta' użu taxxabbli u ta' użu eżentat tal-proprjetà immobbli ma jinbidlux.

104. F'każ ta' risposta affermattiva għat-tieni domanda, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf, permezz tat-tielet domanda tagħha, jekk il-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi jipprekludux madankollu l-applikazzjoni ta' tali aġġustament, filwaqt li dan ma jirriżultax espressament mid-dritt nazzjonali u bl-ebda mod ma huwa akkumpanjat minn sistema tranżitorja.

105. Irrispettivament mill-kwistjoni tal-applikazzjoni retroattiva tal-aġġustament, il-Gvern Ġermaniż u l-Gvern tar-Renju Unit iqisu li Stat Membru għandu d-dritt li jimponi aġġustament sussegwentement wara emenda leġiżlattiva li tikkonċerna l-modalitajiet ta' kalkolu tal-portata tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa. Il-Kummissjoni ssostni l-kuntrarju peress li l-persuna taxxabbli ma hija qed tingħata ebda vantaġġ li mhux iġġustifikat u n-newtralità tal-VAT tinżamm.

106. Jekk id-dritt għal tnaqqis huwa eżerċitat immedjatament fir-rigward tat-taxxi kollha imposti fuq it-tranżazzjonijiet tal-input imwettqa u ma jistax, fil-prinċipju jiġi limitat [28], is-Sitt Direttiva tistabbilixxi wkoll regoli ta' aġġustament tal-VAT inizjalment imnaqqsa, li huma stess jagħmlu parti integrali mis-sistema ta' tnaqqis tal-VAT stabbilita permezz tal-imsemmija direttiva [29].

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

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).

107. L-Artikolu 20(1) tas-Sitt Direttiva jistabbilixxi għalhekk li t-tnaqqis inizjali mwettaq jiġi aġġustat skont il-modalitajiet stabbiliti mill-Istati Membri, b'mod partikolari meta t-tnaqqis huwa ogħla jew inqas minn dak li l-persuna taxxabbli kellha d-dritt li twettaq jew meta bidliet tal-elementi meħuda inkunsiderazzjoni għad-determinazzjoni tal-ammont tat-tnaqqis ikunu seħħew wara d-dikjarazzjoni.

108. L-Artikolu 20(2) ta' din l-istess direttiva jippreċiża li, għal dak li f'dak li jikkonċerna l-oġġetti kapitali, l-aġġustament għandu jkun mifrux fuq ħames snin inkluż il-perijodu meta l-oġġetti jkunu akkwistati jew iffabbrikati. L-aġġustament annwali għandu jsir biss fir-rigward ta' wieħed minn ħamsa tat-taxxa imposta fuq l-oġġetti. *L-aġġustament għandu jsir fuq bażi tal-varjazzjonijiet fit-tnaqqis intitolat* fis-snin konsegwenti b'relazzjoni għal dik is-sena meta l-oġġetti kienu akkwistati jew iffabbrikati.

109. Din l-istess dispożizzjoni tawtorizza lill-Istati Membri, f'dak li jikkonċerna proprjetà mobbli akkwistata bħala oġġetti kapitali, li jestendu sa 20 sena l-perijodu ta' aġġustament [30].

110. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, ir-regoli previsti mis-Sitt Direttiva fir-rigward ta' aġġustament tat-tnaqqis huma intiżi sabiex *iżidu l-preċiżjoni tat-tnaqqis* sabiex *tiġi żgurata n-newtralità tal-VAT, b'mod illi t-tranżazzjonijiet imwettqa fil-fażi ta' qabel ikomplu jagħtu lok għad-dritt għal tnaqqis sakemm dawn iservu sabiex jipprovdu prestazzjonijiet suġġetti għal tali taxxa*. Permezz tal-imsemmija regoli, din id-direttiva għaldaqstant għandha l-għan *li tistabbilixxi relazzjoni mill-qrib u diretta bejn id-dritt għal tnaqqis* tal-VAT tal-input imħallsa u l-użu ta' oġġetti jew ta' servizzi kkonċernati għal tranżazzjonijiet tal-output intaxxati. [31].

111. Il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat ukoll, fir-rigward partikolarment tal-proprjetajiet immobbli li ta' spiss jintużaw matul perijodu ta' diversi snin, li matulu l-assenjazzjoni tagħhom tista' tvarja, li l-perijodu ta' aġġustament tat-tnaqqis *jippermetti li jiġu evitati ineżattezzi fil-kalkolu tat-tnaqqis* u tal-vantaġġi jew tal-iżvantaġġi mhux iġġustifikati għall-persuna taxxabbli meta, b'mod partikolari, tibdil tal-elementi inizjalment meħuda inkunsiderazzjoni għad-determinazzjoni tal-ammont tat-tnaqqis iseħħ wara d-dikjarazzjoni. [32].

112. B'mod konformi mal-Artikolu 20(1)(a) tas-Sitt Direttiva, it-tnaqqis inizjalment imwettaq jiġi aġġustat meta jkun ogħla jew iktar baxx minn dak li l-persuna taxxabbli kellha d-dritt li tapplika jew skont l-Artikolu 20(2) applikabbli għall-proprjetajiet immobbli, skont *emendi* tad-dritt għal tnaqqis li jkunu seħħew matul snin sussegwenti għas-sena meta l-oġġett ikun ġie akkwistat jew maħdum.

113. Huwa b'mod partikolari abbażi tal-Artikolu 20(2) tas-Sitt Direttiva li l-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet, fis-sentenza Gemeente Leusden u Holin Groep (C-487/01 u C-7/02, EU:C:2004:263, punt 53), li l-aġġustament tal-VAT inizjalment imnaqqsa seta' jirriżulta minn emenda leġiżlattiva tad-dritt għal tnaqqis, korrelattiva ma' emenda tad-dritt tal-għażla fir-rigward tat-tassazzjoni ta' tranżazzjoni tal-output, li fil-prinċipju hija eżentata.

114. Fl-osservazzjonijiet tagħha, il-Kummissjoni ssostni, essenzjalment, li dan l-aġġustament madankollu ma għandux jiġi ammess ħlief fil-kuntest fejn l-emenda tbiddel in-natura taxxabbli jew le tat-tranżazzjoni inkwistjoni, jiġifieri meta taffettwa l-eżistenza stess tad-dritt għal tnaqqis. Huwa biss f'tali sitwazzjoni li jeżisti r-riskju li l-persuna taxxabbli tkun tista' tibbenefika minn vantaġġ jew minn żvantaġġ indebitu.

30 — Skont l-Artikolu 15a tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja għażlet perijodu ta' aġġustament ta' għaxar 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 miżjud minni).

32 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 30) u d-digriet Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punt 20) (iż-żieda korsiva hija tiegħi).

115. Dan l-approċċ, li għandu tendenza li jagħti preferenza lil wieħed mill-iskopijiet tal-aġġustament, jidher madankollu ma jikkunsidrax l-indikazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja li l-aġġustament tat-tnaqqis għandu l-għan li jżid il-preċiżjoni tat-tnaqqis jew jippermetti li jiġu evitati l-ineżattezzi fil-kalkolu tat-tnaqqis.

116. Huwa evidenti li l-aġġustament għandu jseħħ meta Stat Membru jbiddel in-natura taxxabbli jew eżentata ta' tranżazzjoni tal-output partikolari, fl-osservanza tad-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva. Ma hemm l-ebda dubju dwar in-natura obbligatorja ta' tali aġġustament [33].

117. L-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva ma jipprekludix madankollu li Stat Membru jkun jista' wkoll jeħtieġ li tali aġġustament iseħħ, peress li dan tal-aħħar ikun għażel li jemenda l-modalitajiet ta' kalkolu tal-portata tad-dritt għal tnaqqis, billi jkun għażel, skont it-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva u skont il-prinċipji tas-sistema komuni tal-VAT, metodu li jiggarantixxi riżultat iktar preċiż minn dak li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ.

118. Fil-fatt, f'dan il-każ, l-aġġustament iżid il-preċiżjoni tat-tnaqqis li għandu jitwettaq fis-snin li matulhom l-ispejjeż ta' akkwist tal-proprjetà immobbli huma amortizzati [34].

119. Barra minn hekk, kif saħaq ukoll il-Gvern tar-Renju Unit waqt is-seduta, jekk il-persuna taxxabbli, kif qed issostni l-Kummissjoni, titħalla tkompli tirreferi għall-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ fir-rigward tal-perijodu kollu ta' aġġustament ta' proprjetà immobbli, filwaqt li l-Istat Membru jkun adotta emenda leġiżlattiva li tipprivileġġa l-applikazzjoni ta' metodu ta' kalkolu alternattiv li jiżgura riżultat iktar preċiż, dan iwassal sabiex ipoġġi f'vantaġġ lill-persuni taxxabbli li jkunu akkwistaw proprjetajiet immobbli qabel id-dħul fis-seħħ ta' din l-emenda leġiżlattiva. Fil-fatt, f'tali sitwazzjoni, minkejja din l-emenda leġiżlattiva, l-aġġustament annwali jista' dejjem jiġi kkalkolat fuq il-perijodu kollu ta' aġġustament (minn 5 sa 20 sena, skont l-Istati Membri), skont il-metodu, li jagħti riżultat inqas preċiż, li qabel kien applikabbli għat-tranżazzjonijiet ta' akkwist jew ta' twettiq ta' dan it-tip ta' oġġett.

120. Inqis għalhekk li l-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva ma jipprekludix Stat Membru milli jirrikjedi minn persuna taxxabbli li taġġusta t-tnaqqis tal-VAT tal-input inizjalment imwettaq, relatat mal-ispejjeż ta' kostruzzjoni ta' proprjetà immobbli għal użu mħallat, f'sitwazzjoni fejn dan l-Istat Membru jipprivileġġa, permezz ta' leġiżlazzjoni, matul il-perijodu ta' aġġustament, kriterju ta' tqassim li jiggarantixxi riżultat iktar preċiż tat-tnaqqis ta' VAT, minn dak li jirriżulta mir-riferiment għal kriterju ta' tqassim applikabbli fil-mument tat-tnaqqis inizjali.

121. Madankollu, l-eżerċizzju ta' din il-prerogattiva minn Stat Membru skont is-Sitt Direttiva, jibqa' suġġett għall-osservanza tal-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi tal-persuni taxxabbli, li t-tnejn li huma jagħmlu parti mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni [35].

122. Fir-rigward tal-ewwel wieħed minn dawn il-prinċipji, dan jitlob, minn naħa, li r-regoli ta' dritt ikunu ċari u preċiżi u, min-naħa l-oħra, li l-applikazzjoni tagħhom tkun prevedibbli għall-partijiet fil-kawża [36].

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

34 — Għandu jitfakkar li s-sistema speċjali ta' aġġustament riżervata għal oġġetti kapitali, b'mod partikolari proprjetajiet immobbli, tispjega ruħha abbażi tal-użu, fuq tul ta' żmien, ta' dawn il-proprjetajiet immobbli, li tikkoinċidi mal-ispejjez tal-akkwist tagħhom li jkunu qed jiġu amortizzati: ara, f'dan ir-rigward, b'mod partikolari, is-sentenza Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 55 u l-ġurisprudenza ċċitata).

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).

123. Barra minn hekk, il-prinċipju ta' ċertezza legali japplika b'mod partikolarment strett meta jkun hemm inkwistjoni leġiżlazzjoni li tista' tinvolvi responsabbiltajiet finanzjarji, sabiex il-persuni kkonċernati jkunu jistgħu jsiru jafu b'eżattezza l-obbligi li din il-leġiżlazzjoni timponi fuqhom [37].

124. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li l-prinċipju ta' ċertezza legali jipprekludi, ħlief f'ċirkustanzi eċċezzjonali ġġustifikati minħabba f'għan ta' interess ġenerali, li l-leġiżlatur nazzjonali jistabbilixxi l-punt ta' tluq ta' att li jaqa' fl-ambitu tad-dritt tal-Unjoni data li hija preċedenti għall-pubblikazzjoni tiegħu [38].

125. Fil-każ preżenti, il-qorti tar-rinviju tisħaq fuq ċertu numru ta' ċirkustanzi li jwassluha sabiex tiddubita mill-osservanza ta' dan il-prinċipju.

126. Minbarra l-kunsiderazzjonijiet esposti fl-analiżi prinċipali tiegħi , naqbel għal kollox mal-argument tal-qorti tar-rinviju li t-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ ma hijiex preċiża biżżejjed sabiex tagħti x'jinftiehem li din timplika l-aġġustament tal-VAT tal-input imħallsa għal dak li għandu x'jaqsam mat-tnaqqis diġà mogħti fir-rigward tas-snin preċedenti għad-dħul fis-seħħ ta' din id-dispożizzjoni.

127. Fil-fatt, kif tistqarr il-qorti tar-rinviju, din id-dispożizzjoni bl-ebda mod ma tirreferi għall-Artikolu 15a tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ li jikkostitwixxi r-regola ta' traspożizzjoni fid-dritt intern tal-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva [39].

128. Issa, sa fejn l-aġġustament meħtieġ mill-awtoritajiet fiskali skont it-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ ma ġiex impost bl-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva, il-persuna taxxabbli ma tistax raġonevolment tistenna li aġġustament ikun meħtieġ mingħajr ma dan jirriżulta b'mod ċar u speċifikament mill-emenda leġiżlattiva inkwistjoni.

129. Barra minn hekk, il-Gvern Ġermaniż ma jistax serjament jallega li s-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali hija analoga għal dik li tat lok għas-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-kawża tal-aħħar, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li l-leġiżlatur Olandiż kien ħa miżuri sabiex jevita li l-persuni taxxabbli jkunu sorpriżi bl-applikazzjoni tal-liġi, għal dak li għandu x'jaqsam mal-aġġustamenti fid-dritt għal tnaqqis, billi kkonċedilhom iż-żmien meħtieġ sabiex jadattaw ruħhom għas-sitwazzjoni l-ġdida [40], dan żgur li ma huwiex il-każ hawnhekk, peress li l-qorti tar-rinviju rrilevat, f'dan ir-rigward, li ma ġiet adottata l-ebda sistema tranżitorja.

131. Fl-aħħar nett, sa fejn l-awtoritajiet fiskali ppruvaw, f'dan il-każ, jagħtu effett retroattiv għat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, permezz tal-aġġustament tal-VAT tal-input imħallsa, għandu jitfakkar li tali effett ma jistax jiġi rrikonċiljat mal-prinċipju ta' ċertezza legali ħlief f'ċirkustanzi eċċezzjonali li huma ġġustifikati minħabba għanijiet ta' interess ġenerali, bħan-neċessità tal-ġlieda kontra atti intiżi biex titwettaq l-evażjoni fiskali [41] jew il-prevenzjoni tal-użu fuq skala kbira ta' skemi finanzjarji mhux mixtieqa [42]. Fil-kawża preżenti, la l-qorti tar-rinviju u lanqas il-Gvern Ġermaniż ma semmew li l-adozzjoni tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ kienet immotivata mit-tfittxija ta' għan wieħed jew iktar analogi.

37 — *Ibidem* (punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).

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-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ barra minn hekk ma jipprevedix aġġustament ħlief fil-każ ta' bidla tal-elementi meħuda inkunsiderazzjoni għat-tnaqqis inizjalment magħmul, li għalhekk jittrasponu fid-dritt intern l-Artikolu 20(1) tas-Sitt Drettiva u mhux l-Artikolu 20(2) ta' din tal-aħħar.

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).

132. Għal dak li għandu x'jaqsam mal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, hemm lok li jitfakkar li dan jestendi għal kull parti fil-kawża li fir-rigward tagħha awtorità amministrattiva tkun ħolqot aspettattivi bbażati fuq garanziji preċiżi li hija tkun tatha [43].

133. F'kuntest bħalma huwa dak fil-kawża prinċipali, dan jimplika li jiġi vverifikat jekk l-atti tal-awtorità amministrattiva jkunux ħolqu aspettattiva raġonevoli f'moħħ operatur ekonomiku prudenti u avżat u, jekk dan ikun il-każ, għandha tiġi stabbilita n-natura leġittima ta' din l-aspettattiva [44].

134. F'dan ir-rigward, jirriżulta mill-ispjegazzjonijiet ipprovduti fid-deċiżjoni tar-rinviju li l-kriterju ta' tqassim użat mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ġie rrikonoxxut, għas-snin fiskali 2001 u 2002, mill-awtoritajiet fiskali, waqt proċeduri quddiem il-Finanzgericht Düsseldorf (qorti tal-finanzi ta' Düsseldorf).

135. Din iċ-ċirkustanza bilfors li trid tittieħed inkunsiderazzjoni mill-qorti tar-rinviju. B'mod partikolari, jekk, għallinqas għal dawn is-sentejn, tiġi stabbilita n-natura definittiva tal-ftehim tal-awtoritajiet fiskali, dan għandu, fl-opinjoni tiegħi, jipprekludi kwalunkwe applikazzjoni retroattiva tat-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ Fil-fatt, din ir-retroattività twassal sabiex iċċaħħad lill-persuna taxxabbli mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, li kienet ċertament kisbet taħt is-sistema regolatorja preċedenti [45]. Il-qorti tar-rinviju għandha wkoll tevalwa jekk l-imsemmi ftehim jistax ukoll jinfluwenza l-portata tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT fir-rigward tas-snin fiskali 1999 u 2000. B'mod partikolari, ser ikollha teżamina jekk ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali setgħetx ukoll tirċievi l-garanzija mill-awtoritajiet fiskali jew setgħetx leġittimament tiddeduċi mill-aġir tagħhom li tali ftehim kellu *a fortiori* jkun validu għal dawn is-sentejn fiskali.

136. Infakkar madankollu li dan l-eżami jkun superfluwu jekk il-Qorti tal-Ġustizzja taqbel mal-analiżi tiegħi, magħmula prinċipalment, li t-tielet sentenza tal-Artikolu 15(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ ma tistax tiġi applikata kontra r-rikorrenti fil-kawża prinċipali minħabba l-inkompatibbiltà tagħha mal-Artikoli 17(5) u 19(1) tas-Sitt Direttiva.

V – **Konklużjoni**

137. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet żviluppati fl-analiżi tiegħi prinċipalment, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi dwar it-talba għal deċiżjoni preliminari magħmula mill-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) kif ġej:

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-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 permezz tad-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE tal-10 ta' April 1995, għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu li Stat Membru jipprivileġġa, b'mod sistematiku u mingħajr distinzjoni, fir-rigward tal-oġġetti u servizzi kollha msejħa għal "użu mħallat", kwalunkwe metodu ta' kalkolu tal-portata tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud tal-input imħallsa, għajr il-kriterju ta' tqassim ikkalkolat abbażi tal-proporzjon eżistenti bejn id-dħul mill-bejgħ li kellu jiġi ġġenerat bil-lokazzjoni tal-unitajiet kummerċjali (suġġetta għat-taxxa fuq il-valur miżjud) u dak li jirriżulta mit-tranżazzjonijiet l-oħra ta' lokazzjoni (eżentati mit-taxxa fuq il-valur miżjud). Fin-nuqqas tal-identifikazzjoni ċara tat-tranżazzjonijiet li għalihom japplikaw il-metodu jew il-metodi alternattivi ta'

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-ġurisprudenza ċċitata).

44 — *Ibidem* (punt 45 u l-ġurisprudenza ċċitata).

45 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 39 u l-ġurisprudenza ċċitata).

kalkolu, li għandhom, minbarra dan, jiggarantixxu riżultat iktar preċiż minn dak li jirriżulta mill-applikazzjoni ta' dan il-kriterju ta' tqassim, l-Istat Membru kkonċernat ma jistax jiċħad lill-persuni taxxabbli milli japplikaw dawn il-metodi l-oħra.