Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fis-6 ta' April 2017[1]

Kawża C-132/16

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia
vs
"Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments" EOOD

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Varhoven administrativen sad (qorti amministrattiva suprema tar-Repubblika tal-Bulgarija)]

"Talba għal deċiżjoni preliminari – Leġiżlazzjoni dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud – Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa – Provvisti ta' servizzi bla ħlas għall-benefiċċju tal-infrastruttura komunali – Rabta mal-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli – Allokazzjoni ekonomika jew rabta kawżali – Kontabbiltà tal-ispejjeż bħala spejjeż ġenerali"

I. Introduzzjoni

1. Mill-perspettiva tal-leġiżlazzjoni dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud, kemm trid tkun wiesgħa jew stretta r-rabta bejn l-ispejjeż suġġetti għall-VAT li imprenditur iġarrab sabiex jikseb dħul, u t-tranżazzjonijiet taxxabbli tiegħu, sabiex ikun possibbli tnaqqis tat-taxxa tal-input? Huwa biżżejjed li l-ispejjeż kienu utli jew neċessarji għall-impriża? Hija suffiċjenti s-sempliċi *kawża* għall-ispejjeż permezz ta' dħul innotifikat jew l-ispejjeż għandhom ikunu *marbuta immedjatament* u direttament mad-dħul suġġett għall-VAT tal-impriża?

2. Huwa, pereżempju, suffiċjenti li impriża tirriabilita l-infrastruttura tal-ilma mormi tal-muniċipalità, biex tingħata permessi tal-bini għall-binjiet tagħha li fil-futur ser jinkrew b'mod taxxabbli? Jew l-ispejjeż ta' riabilitazzjoni għandhom ikunu f'rabta diretta u immedjata ma' tranżazzjonijiet taxxabbli speċifiċi tal-impriża? Fil-każ imsemmi l-aħħar, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa mill-impriża tal-ispejjeż ta' riabilitazzjoni jiddependi mill-evalwazzjoni tal-provvista magħmula lill-muniċipalità. Dan għaliex l-impriża tipprovdi r-riabilitazzjoni direttament u immedjatament lill-muniċipalità fil-funzjoni tagħha bħala entità inkarigata bil-ġestjoni tal-ilma mormi.

3. F'din il-proċedura għal deċiżjoni preliminari, il-Qorti tal-Ġustizzja hija adita b'dawn il-kwistjonijiet ta' prinċipju. Biex tingħata risposta għandha tittieħed inkunsiderazzjoni wkoll is-sentenza reċenti tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Sveda[2]. Fl-Istati Membri, din is-sentenza wasslet għal ċerti inċertezzi dwar il-portata tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. F'din il-proċedura, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha l-opportunità tippreċiża l-osservazzjonijiet magħmulin hemmhekk.

1 Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.
2 Sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

4. Il-kuntest ġuridiku tal-Unjoni għal dan il-każ huwa pprovdut mid-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[3] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT"). L-Artikolu 26(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

"1. Kull waħda minn dawn it-transazzjonijiet li ġejjin għandha titqies bħala provvista ta' servizzi bi ħlas:

a) [...]

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 barra dawk tan-negozju tagħha."

5. L-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT jikkonċerna t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa:

"Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mll-VAT li għandha tħallas dan li ġej:

a) il-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli oħra; [...]"

6. It-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT jinkludi d-dispożizzjoni tranżitorja li ġejja:

"Sa kemm id-disposizzjonijiet imsemmija fl-ewwel paragrafu jidħlu fis-seħħ, l-Istati Membri jistgħu jżommu l-esklużjonijiet kollha pprovduti skond il-liġijiet nazzjonali fl-1 ta' Jannar 1979 jew, fil-każ ta' l-Istati Membri li aderew għall-Komunità wara dik id-data, fid-data ta' l-adeżjoni tagħhom."

B. Id-dritt nazzjonali

7. L-Artikolu 69 taz-Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (liġi Bulgara dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud, iktar 'il quddiem iz-"ZDDS") jipprevedi:

"(1) Meta l-oġġetti u l-provvisti ta' servizzi jiġu użati għall-ħtiġijiet ta' provvisti taxxabbli magħmula mill-persuna taxxabbli rreġistrata, din il-persuna tkun intitolata li tnaqqas:

1. it-taxxa fuq l-oġġetti jew fuq il-provvista ta' servizzi li l-fornitur, meta dan tal-aħħar ikun persuna taxxabbli rreġistrata skont din il-liġi – jipprovdilha jew għandu jipprovdilha".

8. L-Artikolu 70 taz-ZDDS jipprevedi:

"(1) Anki jekk il-kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 69 jew fl-Artikolu 74 jiġu ssodisfatti, id-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa ma jeżistix meta: [...]

2. l-oġġetti jew is-servizzi jkunu intiżi għal provvisti bla ħlas jew għal attivitajiet li ma jkunux parti mill-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli; [...]"

3 ĠU 2006, L 347, p. 1.

III. Il-kawża prinċipali

9. "Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments" EOOD (iktar 'il quddiem "Iberdrola") hija l-proprjetarja ta' artijiet li fuqhom għandu jinbena kumpless għat-turisti. Il-kumpless huwa intiż għal kiri li jkun suġġett għall-VAT. Sabiex titqabbad mal-istazzjon eżistenti għall-ippumpjar tal-kanal tal-muniċipalità stess, l-istazzjon għall-ippumpjar kellha tiġi rriabilitata radikalment. Mingħajr restawr, ma kienx ikun possibbli li din tkun responsabbli wkoll għall-ilma użat tal-proprjetajiet immobbli ppjanati ta' Iberdrola. Għaldaqstant, Iberdrola u l-muniċipalità kkonkludew kuntratt li fih Iberdrola impenjat ruħha li teżegwixxi r-restawr tal-infrastruttura komunali tal-ilma mormi bi spejjeż tagħha. Ir-riabilitazzjoni mbagħad twettqet minn impriża tal-bini f'isem Iberdrola.

10. Wara r-restawr tal-istazzjon muniċipali għall-ippumpjar tal-kanal, il-proprjetajiet fil-kumpless tal-villaġġ turistiku nbnew u setgħu jitqabbdu miegħu. Iberdrola naqqset it-taxxa tal-input imħallsa fir-rigward tal-ispejjeż sostnuti. Madankollu, l-awtorità nazzjonali rrifjutat dan it-tnaqqis skont il-punt 2 tal-Artikolu 70(1) taz-ZDDS. Iberdrola kkontestat din id-deċiżjoni quddiem il-qorti amministrattiva.

11. Il-qorti amministrattiva kkunsidrat li permezz tar-restawr tal-istazzjon għall-ippumpjar, Iberdrola kienet ipprovdiet lill-muniċipalità provvista ta' servizzi bla ħlas. Iżda dan kien iservi għall-attività ekonomika ta' Iberdrola (il-kiri tal-kumpless għat-turisti). Fil-fatt, kien biss wara r-restawr tal-istazzjon għall-ippumpjar muniċipali illi l-kumpless għat-turisti seta' jintuża kif kien maħsub.

12. Il-qorti amministrattiva fil-fatt assumiet li sabiex titnaqqas it-taxxa tal-input imħallsa mill-fattura tal-akkwist maħruġa mill-imprenditur tal-bini, kien jeħtieġ li l-ispejjeż identifikati fiha jkunu parti mill-ispejjeż ġenerali ta' Iberdrola u jkunu fattur fil-formazzjoni tal-prezz għat-tranżazzjonijiet eżegwiti minnha. Rapport imħejji minn kumitat ta' esperti ordnat mill-qorti wasal għall-konklużjoni li fil-kontabbiltà l-ispejjeż ittieħdu inkunsiderazzjoni bħala spejjeż għall-eżekuzzjoni tal-proġett tal-kumpless għat-turisti. Għaldaqstant, huwa stabbilit li dawn ġew inkorporati fl-ispejjeż għall-kostruzzjoni tal-proprjetajiet immobbli fuq l-artijiet tal-kumpannija u li huma marbuta mal-attività ekonomika ta' Iberdrola.

13. Għalhekk, il-qorti amministrattiva annullat l-avviż ta' rettifika tat-taxxa u l-avviż li jemenda l-avviż ta' rettifika tat-taxxa. Dan l-annullament kien is-suġġett ta' appell ta' kassazzjoni quddiem il-Varhoven administrativen sad (qorti amministrattiva suprema tar-Repubblika tal-Bulgarija). Din iddeċidiet li tissospendi l-proċedura u li tagħti bidu għal proċedura għal deċiżjoni preliminari.

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

14. Il-Varhoven administrativen sad (qorti amministrattiva suprema tar-Repubblika tal-Bulgarija) li hija adita bil-kawża, għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi segwenti:

1. L-Artikolu 26(1)(b), l-Artikolu 168(a) u l-Artikolu 176 [tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud] jipprekludu dispożizzjoni tad-dritt nazzjonali, bħall-punt 2 tal-Artikolu 70(1) taz-Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Liġi dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud), li tillimita d-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fir-rigward tal-provvista ta' servizzi ta' kostruzzjoni jew ta' xogħlijiet ta' titjib ta' proprjetà immobbli li hija proprjetà ta' terz, li jintużaw kemm mid-destinatarju tal-provvista u kemm mit-terz, għas-sempliċi raġuni li t-terz jikseb mingħajr ħlas l-eżitu ta' dawn is-servizzi, mingħajr ma jittieħed inkunsiderazzjoni l-fatt li s-servizzi ser jintużaw fil-kuntest tal-attività ekonomika tad-destinatarju, li huwa persuna taxxabbli?

2. L-Artikolu 26(1)(b), l-Artikolu 168(a) u l-Artikolu 176 [tad-Direttiva 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud] jipprekludu prassi fiskali li tikkonsisti fir-rifjut li jiġi rrikonoxxut id-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fir-rigward tal-provvista ta' servizzi f'sitwazzjoni fejn l-ispejjeż li jikkorrispondu ma' dawn is-servizzi jiġu kkontabbilizzati fl-ispejjeż ġenerali tal-persuna taxxabbli għar-raġuni li dawn l-ispejjeż kienu sostnuti għall-kostruzzjoni jew għal xogħlijiet ta' titjib ta' proprjetà immobbli li hija proprjetà ta' terz, mingħajr ma jittieħed inkunsiderazzjoni l-fatt li din il-proprjetà immobbli ser tintuża wkoll mid-destinatarju tal-provvista tas-servizzi ta' kostruzzjoni fil-kuntest tal-attività ekonomika tiegħu?

15. Iberdrola, ir-Repubblika tal-Bulgarija u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub fil-kuntest tal-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja. Huma, kif ukoll l-amministrazzjoni finanzjarja Bulgara, ħadu sehem fis-seduta tal-24 ta' Novembru 2016.

V. Analiżi legali

A. Fuq l-applikabbiltà tal-hekk imsejħa klawżola ta' "standstill" prevista fl-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT

16. L-ewwel nett għandu jiġi ċċarat jekk minħabba l-possibbiltà mogħtija fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT, li jinżammu l-eċċezzjonijiet nazzjonali preċedenti tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input, huwiex, minnu nnifsu, eskluż ksur tad-Direttiva tal-VAT mill-Artikolu 70 taz-ZDDS. Fil-fatt, dan ġie adottat fil-mument tal-adeżjoni [4].

17. Madankollu, il-klawżola ta' "standstill" prevista fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT ma tippermettix lil Stat Membru ġdid jemenda l-leġiżlazzjoni interna tiegħu fl-okkażjoni tal-adeżjoni tiegħu mal-Unjoni Ewropea f'sens li jbiegħed din il-leġiżlazzjoni mill-għanijiet ta' din id-direttiva. Fil-fatt, emenda f'dan is-sens tmur kontra l-ispirtu ta' din il-klawżola [5]. Fil-kawża prinċipali, għaldaqstant, hija l-qorti tar-rinviju, li hija l-unika kompetenti sabiex tinterpreta d-dritt nazzjonali tagħha, li tista' tevalwa jekk permezz tal-istabbiliment tal-Artikolu 70 taz-ZDDS inżammitx limitazzjoni preċedenti jew jekk saritx emenda fis-sitwazzjoni legali [6]. Peress illi, abbażi tal-fatti kkomunikati, ma teżisti l-ebda indikazzjoni fis-sens tal-ewwel ipoteżi, fil-kumplament tal-konklużjonijiet ser jiġi preżunt illi t-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT ma huwiex applikabbli hawnhekk.

B. Fuq id-domandi preliminari

18. Iż-żewġ domandi tal-qorti tar-rinviju essenzjalment jikkonċernaw l-istess problema. Il-kwistjoni hija jekk id-Direttiva tal-VAT timponix dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa anki jekk l-inputs (hawnhekk ir-riabilitazzjoni) ikunu tassew marbutin direttament mal-outputs taxxabbli (hawnhekk il-kirja), iżda jkunu ġew ipprovduti bla ħlas lil terz (f'dan il-każ il-muniċipalità). Din id-diffikultà tqum partikolarment jekk il-muniċipalità tuża l-provvista għall-finijiet proprji tagħha, jiġifieri t-tneħħija tal-ilma mormi komunali.

4 Ara s-sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punt 5).
5 Ara s-sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punt 43).
6 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punt 47).

19. Bl-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq issir taf jekk id-Direttiva tal-VAT tipprekludix id-dritt nazzjonali f'dan ir-rigward. Bit-tieni domanda tagħha, hija tistaqsi jekk f'dan ir-rigward id-Direttiva tal-VAT tipprekludix prassi fiskali, fejn ikun ukoll rilevanti l-mod ta' "kontabbiltà". Iżda mil-lat tal-kontenut, iż-żewġ domandi tant huma marbutin mill-qrib li jistgħu jingħataw risposta flimkien.

20. Għalhekk, fl-ewwel lok, ser jiġi indirizzat in-nuqqas ta' rilevanza tal-"kontabbiltà" konkreta (ara l-punt 1 hawn taħt), imbagħad ser jiġu ttrattati l-kundizzjonijiet għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa (ara l-punt 2 hawn taħt). L-ewwel nett ser jintwera li għandha tingħata *prijorità* lil *allokazzjoni diretta* ta' provvisti ta' servizz tal-input lil dawk ta' servizz tal-output fuq rabta wiesgħa ta' kawżalità (ara, f'dan ir-rigward, il-punti 2.a u 2.b). Din il-prijorità diġà hija stabbilita fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja (ara l-punt 2.c hawn taħt). Meta tittieħed inkunsiderazzjoni iktar fid-dettall, is-sentenza Sveda[7] ma tipprekludihiex (ara, f'dan ir-rigward, il-punt 2.d). Finalment, ser nindirizza s-sinerġija deċiżiva bejn it-tassazzjoni tal-provvisti bla ħlas (Artikolu 26 tad-Direttiva tal-VAT) u t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa (Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT) (ara, f'dan ir-rigward, il-punt 2.e).

1. In-nuqqas ta' rilevanza tal-mod ta' kontabbiltà

21. Preliminarjament, għandu jiġi nnotat li – kuntrarjament għal dak li sostnew Iberdrola fis-seduta u l-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet tagħha – il-leġiżlazzjoni dwar il-VAT, mill-fatt innifsu tas-sistematika tagħha, ma tistax tiddipendi mill-mod li bih issir il-persuna taxxabbli tagħmel il-kontabbiltà ta' elementi speċifiċi.

22. Il-leġiżlazzjoni dwar il-VAT, stabbilita bid-dritt tal-Unjoni, b'mod differenti minn dritt tipiku fil-qasam tat-taxxa fuq id-dħul, ma tintaxxax bidliet fl-assi (jiġifieri qligħ kapitali), iżda hija marbuta esklużivament mal-attivitajiet. Dan jirriżulta mit-test tal-Artikoli 2 ("transazzjonijiet"), 9 ("attività ekonomika"), 13 ("jagħmlu dawn l-attivitajiet") u mill-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT ("il-merkanzija […] jintużaw"). Għalhekk, fil-leġiżlazzjoni dwar il-VAT kollha kemm hi ma hemmx obbligu tad-dikjarazzjoni tal-assi (ibbilanċjar). Il-VAT dovuta lanqas ma hija kkalkolata mit-tqabbil ta' diversi assi f'mumenti differenti (l-hekk imsejjaħ tqabbil tal-assi tan-negozju), iżda mill-ispejjeż ta' terz għal kunsinna jew għal provvista ta' servizz.

23. Iżda ladarba t-tqabbil tal-assi huwa irrilevanti fil-leġiżlazzjoni dwar il-VAT, il-mod ta' kontabbiltà tat-tranżazzjonijiet lanqas ma jista' jippermetti li jiġi konkluż li jeżisti dritt stabbilit bil-leġiżlazzjoni dwar il-VAT (f'dan il-każ, dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa). Barra minn hekk, rabta mal-kontabbiltà individwali twassal *de facto* sabiex l-istima għall-iskopijiet tal-VAT tkun għad-diskrezzjoni tal-persuna taxxabbli. Dan ma jistax ikun korrett. Huwa għal din ir-raġuni li l-Artikoli 167 *et seq* tad-Direttiva tal-VAT bl-ebda mod ma huma marbutin mat-trattament kontabilistiku mill-persuna taxxabbli. B'mod partikolari, il-formalitajiet għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa, inklużi fl-Artikolu 178 tad-Direttiva tal-VAT, ma jirreferux għad-dritt dwar il-kontabbiltà. Għalhekk, id-domanda li għandha tiġi deċiża hawnhekk għandha tingħata risposta skont id-dritt dwar il-kontabbiltà nazzjonali applikabbli, b'mod għalkollox separat mill-mod u manjiera kif titwettaq il-kontabbiltà mill-persuna taxxabbli.

7 Sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

24. Barra minn hekk, l-interpretazzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Artikolu 26 tad-Direttiva tal-VAT turi ġustament li jrid ikun jista' jkun hemm spejjeż sostnuti għall-iskopijiet tal-impriża li (partikolarment fil-kontabbiltà) jirrappreżentaw spejjeż ġenerali sostnuti mill-persuna taxxabbli, mingħajr ma jagħtu madankollu dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. F'dan ir-rigward huma kkonċernati spejjeż għall-hekk imsejħa skopijiet mhux ekonomiċi, iżda mhux dawk barra min-negozju[8] (ara, għal idkar dettall, il-punti 48 *et seq* ta' dawn il-konklużjonijiet).

2. Il-kundizzjonijiet għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa

25. Kuntrarjament għal dak li jirriżulta mill-argumenti ta' Iberdrola u tal-Kummissjoni, rabta sempliċement kawżali bbażata bejn l-inputs u l-outputs ekonomiċi ma hijiex biżżejjed għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa skont l-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT. Dan japplika, fi kwalunkwe każ, meta t-tranżazzjoni tal-input tista' tintrabat direttament ma' tranżazzjoni tal-output ħielsa mit-taxxa jew mhux taxxabbli. F'dan il-każ, *allokazzjoni* ekonomika tingħata prijorità fuq *kawża* ekonomika. Il-fehma opposta ta' Iberdola u tal-Kummissjoni hija bbażata fuq tfixkil inammissibbli bejn id-dritt dwar it-taxxa fuq id-dħul u l-leġiżlazzjoni dwar il-VAT.

a) It-test tal-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT

26. Il-prijorità ta' tali allokazzjoni fuq sempliċi kawżalità tirriżulta diġà mit-test tal-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT. Dan jipprovdi li l-persuna taxxabbli hija intitolata għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa "[s]akemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli". Id-Direttiva tal-VAT ma tindikax li dan l-akkwist tal-provvisti tal-input irid ikun immotivat b'mod kawżali mill-impriża. Għall-kuntrarju, huwa neċessarju *użu* partikolari mill-impriża.

27. Huwa b'dan il-mod li l-leġiżlazzjoni dwar il-VAT hija distinta, *inter alia*, mid-dritt dwar it-taxxa fuq id-dħul tal-Istati Membri. Sabiex ikunu jistgħu jitnaqqsu l-ispejjeż mill-bażi taxxabbli skont il-leġiżlazzjoni fiskali (l-hekk imsejjaħ tnaqqis tal-ispejjeż operattivi), it-taxxa fuq id-dħul, li tfisser it-tassazzjoni tal-influss ta' dħul jew l-avvent ta' żidiet fil-valuri, pjuttost tista' tiġi bbażata fuq il-prinċipju ta' kawżalità, sabiex ikun hemm tassazzjoni uniformi skont il-kriterji tal-kapaċità finanzjarja tal-mument. Hawnhekk, il-kawżalità tal-ispejjeż – jiġifieri s-sempliċi fatt li ġew ikkawżati – diġà tista' tkun biżżejjed għall-ħolqien ta' dħul.

28. Iżda l-leġiżlazzjoni dwar il-VAT tikkonċerna t-tassazzjoni ġusta tal-konsumatur. Għalhekk, il-kunċett tal-użu – kuntrarjament għall-interpretazzjoni mogħtija mill-Kummissjoni – huwa iktar strett mill-kunċett tal-kawżalità. L-interpretazzjoni tal-Kummissjoni ta' spiss twassal għal konsum finali mhux intaxxat. Dan imur kontra l-idea tal-VAT bħala taxxa ġenerali fuq il-konsum li fil-prinċipju tkopri l-prodotti u l-provvisti ta' servizzi kollha.

29. Ir-riskju ta' konsum finali mhux intaxxat jippreżenta ruħu jekk, pereżempju, ir-riabilitazzjoni tal-playgrounds tal-komun tkun prerekwiżit sabiex jinħarġu iktar approvazzjonijiet tal-bini għal bini residenzjali addizzjonali fil-muniċipalità. Id-destinatarju u "l-utent" tal-provvisti ta' riabilitazzjoni hawnhekk ikunu l-muniċipalità fil-kuntest tal-attività tagħha bħala awtorità pubblika. Id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa tal-investitur abbażi ta' kunsiderazzjoni purament kawżali jispiċċa jnaqqas id-dħul mill-VAT u d-destinatarju (f'dan l-eżempju, il-muniċipalità) jispiċċa jgawdi minn konsum finali mhux intaxxat, li jmur kontra l-iskema. Fil-fatt, dan tal-aħħar ma kienx ikun il-każ li kieku tkun il-muniċipalità stess li tikkummissjona r-riabilitazzjoni.

8 Ara, f'dan ir-rigward, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenzi tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punti 44 u 70), tat-12 ta' Frar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punt 28) u tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 24).

b) Ir-raġuni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa

30. Barra minn hekk, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa fil-leġiżlazzjoni dwar il-VAT jissodisfa funzjoni differenti minn dik tat-tnaqqis tal-ispejjeż operattivi fid-dritt dwar it-taxxa fuq id-dħul. Permezz tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa tiġi evitata tassazzjoni ripetuta (kumulu tat-taxxa) fil-kuntest tat-tassazzjoni tal-fażijiet kollha. Permezz tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input jiġi żgurat li l-konsumatur finali biss iġarrab il-VAT [9] u l-persuna taxxabbli (l-impriża) ma għandhiex issostniha (prinċipju ta' newtralità). F'dan ir-rigward, il-persuna taxxabbli taġixxi biss bħala kollettur tat-taxxa f'isem l-Istat fl-istadji kollha [10].

31. Sabiex jissodisfa r-rwol tiegħu bħala kollettur tat-taxxa, fil-prinċipju jridu [11] jsiru tranżazzjonijiet taxxabbli. Dan jirriżulta wkoll, *inter alia*, mill-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT ("għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli"). Għalhekk, huwa determinanti jekk l-input iseħħx fil-kuntest ta' provvista għall-konsumatur taxxabbli jew ħielsa mit-taxxa jew mhux taxxabbli. B'dan il-mod, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input huwa marbut mal-ġbir tat-taxxi fl-istadju immedjatament segwenti [12]. Iżda din ir-rabta ma tistax tirriżulta minn kawżalità intelletwali diffuża, iżda biss sa fejn l-input ikun allokat għal outputs partikolari. Madankollu, din ir-rabta neċessarja ma tkunx teżisti meta t-tranżazzjonijiet tal-input jintużaw direttament għal tranżazzjonijiet ħelsin mit-taxxa jew għal tranżazzjonijiet mhux taxxabbli.

c) Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar ir-rabta bejn l-input u l-output intraprenditorjali

32. Għaldaqstant, skont ġurisprudenza stabbilita [13], l-input jintuża għall-iskopijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli biss meta jkun hemm rabta diretta u immedjata bejn l-użu u l-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli.

33. Skont ġurisprudenza reċenti tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-kriterju tal-użu tal-oġġetti jew tas-servizzi għal tranżazzjonijiet li jaqgħu taħt l-attività ekonomika tal-impriża għandu saħansitra jkun differenti skont jekk dan jikkonċernax l-akkwist ta' servizz jew ta' oġġett ta' investiment [14].

34. Fir-rigward ta' tranżazzjoni li tikkonsisti fl-akkwist ta' servizz, bħar-riabilitazzjoni ta' bini li huwa proprjetà ta' terz, l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni partikolari tal-input u tranżazzjoni tal-output waħda jew iktar li jagħtu d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa hija, fil-prinċipju, neċessarja sabiex dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa jiġi rrikonoxxut lill-persuna taxxabbli u sabiex tiġi stabbilita l-portata ta' dritt bħal dan [15].

9 Sentenzi tal-24 ta' Ottubru 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19), u tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin (C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34), kif ukoll id-digriet tad-9 ta' Diċembru 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, mhux ippubblikat, EU:C:2011:825, punt 21).

10 Sentenzi tal-20 ta' Ottubru 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25), u tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21).

11 L-Artikolu 169 tad-Direttiva tal-VAT fih eċċezzjonijiet għat-tranżazzjonijiet illi normalment huma transkonfinali, sabiex jiġu eliminati żvantaġġi fil-kompetizzjoni għall-impriżi illi qegħdin jesportaw.

12 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 24).

13 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punti 44 *et seq*), tat-12 ta' Frar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punt 28), tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 24), tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 27), u tad-29 ta' Ottubru 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punt 57).

14 Sentenza tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 45).

15 Sentenzi tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 46), u tad-29 ta' Ottubru 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punt 57 u l-ġurisprudenza ċċitata).

35. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja tagħmel eċċezzjoni. Anki *fl-assenza* ta' rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni partikolari tal-input u tranżazzjoni jew numru ta' tranżazzjonijiet tal-output, il-persuna taxxabbli għandha dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa jekk l-ispejjeż għas-servizzi inkwistjoni jkunu jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali tagħha u jkunu – bħala tali – elementi illi jikkostitwixxu l-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi li hija tipprovdi. Tali spejjeż għandhom, fil-fatt, rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika fl-intier tagħha tal-persuna taxxabbli [16].

36. L-isfond ta' din il-ġurisprudenza huwa li hawnhekk il-persuna taxxabbli qiegħda taġixxi bħala l-"konsumatur" tal-provvisti, filwaqt illi ssostni l-ispejjeż tagħhom. Għalhekk, peress li ma hemmx kriterji oħrajn, it-tnaqqis tal-VAT għandu jiġi kkalkolat skont l-attività ekonomika tagħha fl-intier tagħha. Iżda jekk tkun teżisti rabta diretta għal xi tranżazzjoni partikolari tal-output, it-teħid inkunsiderazzjoni tat-tranżazzjoni tal-output huwa l-metodu iktar preċiż għad-determinazzjoni tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. Il-metodu l-iktar preċiż jingħata prijorità fuq teħid inkunsiderazzjoni ġenerali tad-dħul mill-bejgħ totali.

37. Għalhekk, *fil-preżenza* ta' rabta diretta u immedjata ma' waħda mit-tranżazzjonijiet tal-output li, minħabba l-assenza ta' attività ekonomika, ma taqax taħt il-kamp ta' applikazzjoni tat-taxxa, ma jkunx jeżisti dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet kemm-il darba f'dan is-sens [17]. Dan japplika wkoll jekk l-imprenditur jirċievi provvista biex isaħħaħ indirettament l-attività ekonomika fl-intier tagħha li tintitolah għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input. Fil-fatt, l-iskop finali segwit mill-persuna taxxabbli ma huwiex rilevanti [18]. Għalhekk, il-motivazzjoni ekonomika, waħedha, tal-persuna taxxabbli ma tistax tkun suffiċjenti.

38. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ċċarat ukoll li s-sempliċi fatt illi l-provvista ta' servizz tkun "kundizzjoni neċessarja" għall-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli, ma jeskludix il-fatt li hija ssir għall-ħtiġijiet privati ta' terz. Ir-"rabta indiretta" fiha nnifisha ma tistax twassal sabiex provvista ta' servizzi bla ħlas titqies ekwivalenti għal provvista ta' servizzi bi ħlas [19], li għaldaqstant twassal għad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa.

39. Għalhekk, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tikkonferma li rabta sempliċement kawżali bejn it-tranżazzjonijiet taxxabbli tal-output u t-tranżazzjoni tal-input ma tistax, fil-prinċipju, minnha nnifisha, tkun suffiċjenti sabiex jingħata d-dritt għal tnaqqis.

40. Konsegwentement, kuntrarjament għall-fehma tal-Kummissjoni, f'din il-kawża ma huwiex deċiżiv jekk ir-riabilitazzjoni tal-infrastruttura muniċipali kinitx kundizzjoni sabiex jitwettaq il-proġett ta' kostruzzjoni. Lanqas ma huwa rilevanti l-iskop sottostanti (jiġifieri l-motiv) ta' din ir-riabilitazzjoni ta' faċilitajiet infrastrutturali li huma proprjetà ta' terz.

16 Sentenzi tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 47), tas-6 ta' Settembru 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punt 37), tat-8 ta' Frar 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, punt 24), u tad-29 ta' Ottubru 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punt 58 u l-ġurisprudenza ċċitata).

17 Sentenzi tat-13 ta' Marzu 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 30), u tad-29 ta' Ottubru 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punt 59 u l-ġurisprudenza ċċitata hemmhekk).

18 Sentenzi tas-6 ta' April 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punt 19), tat-8 ta' Ġunju 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punt 20), tas-6 ta' Settembru 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punt 38), u tat-22 ta' Frar 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punt 25).

19 Ara, f'termini espliċiti, is-sentenza tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 51) u, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Ottubru 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punt 27).

41. Il-fattur deċiżiv huwa pjuttost min – jekk hux il-persuna taxxabbli jew it-terz – effettivament jużа l-input u jekk dan iwassalx għal konsum finali mhux intaxxat. F'dan il-każ, hija biss il-muniċipalità li tuża direttament il-provvisti ta' kostruzzjoni għat-tneħħija tal-ilma mormi[20]. Hija żżomm u topera l-infrastruttura li issa hija rriabilitata[21].

42. Kull approċċ ieħor imur kontra l-prinċipju ta' newtralità: ir-riabilitazzjoni tal-infrastruttura komunali bl-intervent ta' investitur li jixtieq jibni ma tkunx suġġetta għall-VAT; min-naħa l-oħra, ir-riabilitazzjoni mill-muniċipalità, permezz tat-taxxi, tkun suġġetta għall-VAT. Konsegwentement, ma tistax tkun deċiżiva l-motivazzjoni tal-investitur, iżda biss il-klassifikazzjoni, għall-finijiet tat-taxxa fuq il-valur miżjud, tal-output ipprovdut lill-muniċipalità (ara l-punti 48 *et seq* iktar 'l isfel).

d) Id-delimitazzjoni mid-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Sveda

43. Meta titqies iktar fid-dettall, lanqas is-sentenza Sveda[22] tal-2015 ma tipprekludi din il-konklużjoni. Huwa minnu li anki f'dak il-każ inbniet infrastruttura fil-forma ta' mogħdija għall-mixi, li kellha tkun magħmula disponibbli lil terzi bla ħlas. Hawnhekk il-Qorti tal-Ġustizzja affermat l-eżistenza ta' rabta diretta mal-attività ekonomika futura tal-persuna taxxabbli[23].

44. Madankollu – kif isostni l-Gvern Bulgaru u kuntrarjament għal dak li sostniet Iberdrola fis-seduta – iż-żewġ każijiet ma humiex komparabbli. Minn naħa, fil-kawża Sveda huwa dubjuż jekk il-persuna taxxabbli offrietx il-mogħdija għall-mixi effettivament bla ħlas lil terzi, meta kienet tirċievi sussidju mill-Istat *għaliha*. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja ma ttrattatx fid-dettall din il-kwistjoni.

45. Min-naħa l-oħra, il-mogħdija għall-mixi kienet tintuża mill-persuna taxxabbli nnifisha sabiex twettaq l-attività ekonomika tagħha stess ta' bejgħ. L-intervent ta' terz indipendenti, il-muniċipalità, li permezz tal-provvista ta' servizzi li hija rċeviet qed issegwi l-iskopijiet proprji tagħha ta' tneħħija tal-ilma mormi, jiddistingwi din is-sitwazzjoni mill-kawża Sveda. Il-fatt li l-mogħdija tista' tintuża għan-negozju proprju (komparabbli fil-kawża Sveda) ma jikkostitwixxix provvista indipendenti lil terz, iżda biss parti mit-tranżazzjonijiet ta' bejgħ suġġetti għat-taxxa[24].

46. Ir-riabilitazzjoni bla ħlas tal-infrastruttura ta' terz ma hijiex, madankollu, provvista anċillari dipendenti fir-rigward tal-provvisti ta' kiri ppjanati, li huma suġġetti għat-taxxa. Provvista tista' titqies bħala provvista anċillari dipendenti jekk ma tikkostitwixxix skop fih innifsu għall-konsumaturi, iżda biss il-mezz sabiex jibbenefikaw fl-aħjar kundizzjonijiet mis-servizz prinċipali[25]. Iżda ma jistax jingħad li r-riabilitazzjoni ta' installazzjonijiet li huma l-proprjetà ta' terz, għall-benefiċċju tal-muniċipalità, jew it-tneħħija tal-ilma mormi mill-muniċipalità, sempliċement jikkomplimentaw il-provvisti ta' kiri ta' Iberdrola fil-konfront tal-kerrejja tagħha.

20 Dan jiddistingwi l-każ b'mod sinjifikattiv mill-eżempju mogħti mill-Kummissjoni fis-seduta, ta' impriża ta' taxi illi tattrezza b'tagħmir it-taxi mqiegħda fid-dispożizzjoni tagħha (u illi hija proprjetà ta' terz). Fil-każ tal-aħħar, hija l-impriża ta' taxi li qed tagħmel użu mit-tagħmir. Għalhekk, hija biss għandha d-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa fir-rigward tat-tagħmir. Normalment, meta terġa' tagħti t-taxi lura, din tista' terġa' żżarma t-tagħmir, sakemm ma tiġix irrimborsata l-valur tat-tagħmir. Iżda dan kollu ma huwiex il-każ hawnhekk.

21 Huwa għalhekk li fil-Ġermanja teżisti ġurisprudenza stabbilita li tipprovdi li l-kostruzzjoni ta' faċilitajiet infrastrutturali għall-benefiċċju tal-pubbliku ġenerali (jew tal-Istat) ma ġġibx magħha d-dritt tal-investitur għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa, anki jekk dan ikun jista' jwettaq il-proġett ta' kostruzzjoni taxxabbli tiegħu biss b'dan il-mod. Ara, f'dan ir-rigward, BFH, sentenza tat-13 ta' Jannar 2011 – V R 12/08, BStBl. II 2012, 61, tal-20 ta' Diċembru 2005 – V R 14/04, BStBl. II 2012, 424, u tad-9 ta' Novembru 2006 – V R 9/04, BStBl. II 2007, 285.

22 Sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

23 Sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 35).

24 Għal din ir-raġuni, ma huwiex ikkontestat illi t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa huwa mogħti fil-każ tar-riabilitazzjoni ta' parkeġġ għall-klijenti tal-kumpannija stess, anki jekk dawn il-klijenti jidħru li qed jużawh bla ħlas.

25 Ara s-sentenzi tas-27 ta' Settembru 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punt 17 u l-ġurisprudenza elenkata hemmhekk), u tas-16 ta' April 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punt 31).

47. F'dan il-każ, Iberdrola – b'mod differenti mill-kawża Sveda – ma tużax l-infrastruttura rriabilitata fil-kuntest tat-tranżazzjonijiet ta' kiri tagħha. Dawn huma indipendenti mit-tneħħija tal-ilma mormi mill-muniċipalità. L-eżistenza ta' infrastruttura komunali suffiċjenti hija sempliċement il-kundizzjoni għall-kostruzzjoni tal-kumpless għat-turisti, li mbagħad jintuża għat-tranżazzjonijiet tal-kiri. Għaldaqstant – b'mod differenti mill-kawża Sveda – ma jistax jitqies li hemm assenza ta' rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni partikolari tal-input (l-akkwist tal-provvisti ta' riabilitazzjoni) u tranżazzjoni tal-output (il-provvista ta' servizzi ta' riabilitazzjoni lill-muniċipalità).

e) L-interazzjoni mal-Artikolu 26 tad-Direttiva tal-VAT

48. Għalhekk, jibqa' l-fatt li l-provvista ta' riabilitazzjoni għandha tintrabat direttament mal-provvista mogħtija lill-muniċipalità. Konsegwentement, l-uniku kwistjoni deċiżiva hija jekk din il-provvista saritx bi ħlas u b'mod taxxabbli kif speċifikat fl-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT jew bla ħlas iżda taxxabbli (u suġġett għat-taxxa) kif speċifikat fl-Artikolu 26(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT. Huwa biss ladarba jsir dan li jista' jiġi kkunsidrat it-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa minn Iberdrola. Madankollu, min-naħa l-oħra, ma għandux jingħata t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa għal spejjeż inkorsi għal attivitajiet li ma humiex suġġetti għall-VAT [26].

49. Il-kwistjoni dwar jekk hawnhekk huwiex effettivament qed jiġi pprovdut servizz bla ħlas għandha tiġi deċiża mill-qorti nazzjonali, u hija tidher li tammetti dan. Madankollu, jeżistu xi dubji dwar dan abbażi tal-fatti kkomunikati. Jekk tkun biss ir-riabilitazzjoni tal-faċilitajiet komunali, permessa mill-muniċipalità kuntrattwalment, li tagħmilha possibbli għal investitur sabiex iwettaq proġett ta' kostruzzjoni, b'dan il-permess il-muniċipalità x'aktarx toħloq vantaġġ korrispondenti għall-investitur, li mill-inqas jikkorrispondi għall-ammont tal-ispejjeż ta' riabilitazzjoni sostnuti.

50. F'dan ir-rigward, jista' jiġi preżunt illi ma huwiex komuni għal impriża li tagħti xi ħaġa lil terz estern mingħajr ma tkun tistenna xi vantaġġ korrispondenti mingħand dan it-terz. Hawnhekk kienet il-possibbiltà li jinkiseb il-permess għall-bini. Fuq il-bażi ta' din l-analiżi, il-provvista tkun *bi ħlas*, u għalkemm tagħti d-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa, iġġib magħha wkoll issuġġettar għat-taxxa fir-rigward tar-riabilitazzjoni bi ħlas fl-istess ammont.

51. Madankollu, jekk verament ikun ġie pprovdut servizz *bla ħlas*, għandu jiġi deċiż jekk dan ikunx taxxabbli skont l-Artikolu 26 tad-Direttiva tal-VAT. Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-hekk imsejjaħ dritt tal-għażla tal-allokazzjoni [27] tassew toffri possibbiltajiet għal tnaqqis sħiħ tat-taxxa tal-input imħallsa minkejja l-użu parzjali tal-oġġetti għal skopijiet privati. Iżda, fl-ewwel lok, diġà huwa dubjuż jekk din il-ġurisprudenza tkoprix ukoll provvisti ta' servizzi [28]. Fit-tieni lok, huwa dubjuż ukoll, barra minn hekk, jekk fil-każ tal-entitajiet ġuridiċi jistax effettivament jitqies użu għal "finijiet privati" [29]. Fi kwalunkwe każ, dan ma huwiex il-każ hawnhekk.

26 Sentenzi tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punti 44 u 70), tat-12 ta' Frar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punt 28) u tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 24).

27 Sentenza tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punt 17), ikkonfermata fis-sentenza tal-4 ta' Ottubru 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punt 20).

28 Dwar dan hemm dubji peress li l-provvisti ta' servizzi ma jistgħu jiġu "allokati" lil ebda impriża u – b'mod differenti mill-oġġetti – fil-prinċipju jiġu kkonsmati mill-ewwel, b'tali mod li għalihom ma tistax tiġi ġġustifikata tassazzjoni sussegwenti fuq perijodu ta' żmien (kreditu permezz tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa).

29 Il-Qorti tal-Ġustizzja ssemmi finijiet oħrajn għajr dawk tan-negozju. Ara s-sentenzi tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 74 *in fine*), tat-23 ta' April 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punt 39), u tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punt 26).

52. Peress li hawnhekk ir-riabilitazzjoni bla ħlas ma saritx għal finijiet oħrajn għajr dawk tan-negozju, lanqas l-Artikolu 26(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT ma jwassal għall-issuġġettar għat-taxxa. Konsegwentement, l-ispejjeż tar-riabilitazzjoni ma humiex marbutin direttament mat-tranżazzjonijiet intaxxati, iżda direttament mat-tranżazzjonijiet mhux intaxxati (ir-riabilitazzjoni bla ħlas għall-muniċipalità). Għalhekk huwa eskluż ukoll it-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa.

VI. Konklużjoni

53. Għaldaqstant nipproponi li ż-żewġ domandi preliminari tal-
Varhoven administrativen sad (qorti amministrattiva suprema tar-Repubblika tal-Bulgarija) flimkien jingħataw ir-risposta illi ġejja:

L-Artikolu 26(1)(b), l-Artikolu 168(a) u l-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jippermettux it-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa għal servizzi li huma pprovduti bla ħlas direttament lil terz għall-finijiet proprji tiegħu, anki jekk ikunu mmotivati minn raġunijiet intraprenditorjali. Dan japplika indipendentement mill-mod ta' kontabbiltà magħżul mill-persuna taxxabbli taħt id-dritt nazzjonali. Għalhekk, id-dispożizzjonijiet imsemmijin hawn fuq ma jipprekludux leġiżlazzjoni nazzjonali bħall-punt 2 tal-Artikolu 70(1) taz-ZDDS u prassi amministrattiva nazzjonali korrispondenti.