KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fid-19 ta' April 2018[1]

Kawża C-140/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
vs
Gmina Ryjewo

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa min-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja))

"Talba għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud – Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa – Akkwist ta' investiment – Allokazzjoni tal-investiment meta l-intenzjoni ta' użu ekonomiku tkun għadha ma ġietx stabbilita – Użu inizjali għal attività (ta' awtorità pubblika) mingħajr dritt għal tnaqqis – Użu sussegwenti għal attività suġġetta għall-VAT (bdil fl-użu) – Tnaqqis *a posteriori* tal-VAT imħallsa bħala taxxa tal-input permezz ta' aġġustament"

I. Introduzzjoni

1. Fil-kawża ineżami, il-Qorti tal-Ġustizzja trid tiddeċiedi jekk tnaqqis *a posteriori* tal-VAT imħallsa bħala taxxa tal-input jibqax possibbli anki jekk fid-data tal-akkwist il-persuna taxxabbli ma tattribwixxix espressament l-oġġett għall-impriża tagħha minħabba l-fatt li f'dak il-mument ikun għadu ma huwiex prevedibbli b'mod konkret l-użu sussegwenti. Din il-kwistjoni hawnhekk tqum[2] fir-rigward ta' komun li, fid-data tal-akkwist, kien irreġistrat bħala persuna taxxabbli u li ma użax l-oġġett akkwistat qabel ma għaddew erba' snin għall-finijiet tat-twettiq ta' tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT (għalkemm laħaq għamel dan fil-perijodu għall-korrezzjoni tat-taxxa tal-input).

2. Ma huwiex ikkontestat li, li kieku s-sekwenza kronoloġika kienet bil-kontra, il-komun kien ikollu dritt għal tnaqqis. Tali tnaqqis kien sempliċement jiġi kkoreġut *a posteriori* permezz tat-tassazzjoni fuq il-prelevament. Madankollu, l-impożizzjoni tal-VAT fuq persuna taxxabbli tista' tiddependi mill-koinċidenza tal-ordni kronoloġiku tal-użu ta' investiment?

3. Fil-każ ta' persuna fiżika li tkun akkwistat oġġett esklużivament għall-bżonnijiet privati tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja, fis-sentenza Lennartz[3], ċaħdet dritt għal tnaqqis anki f'każ ta' użu ekonomiku sussegwenti. Madankollu, sadanittant il-leġiżlazzjoni nbidlet u b'hekk għandu jiġi ċċarat jekk din il-ġurisprudenza tistax titkompla. Din eventwalment tapplika anki fir-rigward ta' komun li fid-data

1 Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 Għal kawżi komparabbli, ara d-digriet tal-5 ta' Ġunju 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), u s-sentenza tat-2 ta' Ġunju 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

3 Sentenza tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

tal-akkwist kien irreġistrat bħala persuna taxxabbli u li ma attribwixxiex espressament l-oġġett għall-eżerċizzju tal-attivitajiet tiegħu bħala awtorità pubblika? Huwa ta' rilevanza li komun jitqies li huwa persuna mhux taxxabbli biss jekk jiġu ssodisfatti l-kundizzjonijiet tal-Artikolu 13 tad-Direttiva tal-VAT?

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

4. L-Artikolu 13 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[4] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT") jirregola meta korpi rregolati mid-dritt pubbliku ma jitqisux bħala persuni taxxabbli:

"1. Stati, awtoritajiet governattivi reġjonali u lokali u korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku m'għandhomx jiġu kkunsidrati bħala persuni taxxabbli fir-rigward ta' l-attivitajiet jew transazzjonijiet li huma jagħmlu bħala awtoritajiet pubbliċi, ukoll meta jiġbru drittijiet, tariffi, kontribuzzjonijet jew ħlasijiet marbuta ma' dawk l-attivitajiet jew transazzjonijiet.

Iżda, meta jidħlu biex jagħmlu dawn l-attivitajiet jew transazzjonijiet, huma għandhom jiġu kkunisdrati bħala persuni taxxabbli fir-rigward ta' dawk l-attivitajiet jew transazzjonijiet fejn it-trattament tagħhom bħala persuni mhux taxxabbli jikkawża distorsjoni sinifikanti tal-kompetizzjoni.

F'kwalunkwe każ, korpi rregolati mid-dritt pubbliku għandhom jiġu kkunisdrati bħala persuni taxxabbli fir-rigward ta' l-attivitajiet elenkati fl-Anness I, sakemm dawk l-attivitajiet ma jkunux twettqu fuq skala tant żgħira li jkunu insinifikanti. [...]"

5. Skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT:

"Dritt ta' tnaqqis iseħħ fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta."

6. L-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT jiddisponi li:

"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;

[...]"

7. L-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT jikkonċerna l-korrezzjoni tat-tnaqqis tal-VAT inizjali:

"It-tnaqqis inizjali għandu jiġi aġġustat fejn dan ikun ogħla jew inqas minn dak li għalih il-persuna taxxabbli kienet intitolata."

8. L-Artikolu 187 tad-Direttiva tal-VAT jirregola l-perijodu ta' aġġustament:

"1. Fil–każ ta' merkanzija kapitali [investimenti], l-aġġustment għandu jkun mifrux fuq ħames snin inkluża dik meta l-merkanzija kienet akkwistata jew iffabbrikata.

4 ĠU 2006, L 347, p. 1.

Madankollu, l-Istati Membri jistgħu jibbażaw l-aġġustament fuq perijodu ta' ħames snin sħaħ li jibda miż-żmien meta l-merkanzija hija użata għall-ewwel darba.

Fil-każ ta' proprjetà immobbli akkwistata bħala merkanzija kapitali, il-perijodu ta' aġġustament jista' jiġi estiż sa 20 sena.

2. L-aġġustament annwali għandu jsir biss fir-rigward ta' wieħed minn ħamsa tal-VAT imposta fuq il-merkanzija kapitali, jew, jekk il-perijodu ta' referenza ġie estiż, fir-rigward tal-frazzjoni korrispondenti tiegħu.

L-aġġustament imsemmi fl-ewwel subparagrafu għandu jsir abbażi tal-varjazzjonijet fid-dritt għal tnaqqis fi snin sussegwenti b'relazzjoni għal dik fis-sena li fiha l-merkanzija kienet akkwistata, iffabbrikata jew, fejn hu xieraq, użata għall-ewwel darba."

B. Id-dritt Pollakk

9. Fl-Artikolu 15 tagħha, il-Liġi Pollakka dwar it-Taxxa fuq l-Oġġetti u s-Servizzi (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT") [5] tirregola liema persuni huma taxxabbli:"(1) Il-persuni ġuridiċi, l-organizzazzjonijiet li ma għandhomx personalità ġuridika, u l-persuni fiżiċi li jwettqu, fuq bażi indipendenti, waħda mill-attivitajiet ekonomiċi msemmija fil-paragrafu 2, irrispettivament mill-iskop u mir-riżultati ta' din l-attività, huma kkunsidrati bħala persuni taxxabbli.

(2) L-attività ekonomika tkopri kull attività tal-manifatturi, kummerċjanti jew fornituri ta' servizzi, inklużi l-attivitajiet fil-minjieri, fil-biedja u dawk ta' professjonijiet liberali. Attività ekonomika tfisser ukoll l-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skopijiet ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa.

[…]

(6) L-organi tal-awtoritajiet pubbliċi u l-uffiċċji ta' dawn l-organi ma humiex ikkunsidrati bħala persuni taxxabbli f'dak li jikkonċerna l-missjonijiet istitwiti permezz ta' dispożizzjonijiet speċifiċi u li għat-twettiq tagħhom dawn ġew ikkostitwiti, minbarra attivitajiet li jkunu saru fuq il-bażi ta' kuntratti rregolati mid-dritt privat."

10. L-Artikolu 86(1) tal-Liġi dwar il-VAT jipprovdi:

"Sakemm il-beni u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli, imsemmija fl-Artikolu 15, għandha tkun intitolata li tnaqqas mill-VAT li għandha tħallas l-ammont tat-taxxa mħallsa, bla ħsara għad-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 114, 119(4), 120(17) u (19), u l-Artikolu 124."

11. L-Artikolu 91 tal-Liġi dwar il-VAT jinkludi dispożizzjonijiet dwar id-dritt għal tnaqqis:

"(2) Fir-rigward tal-beni u tas-servizzi li, abbażi tad-dispożizzjonijiet dwar it-taxxa fuq id-dħul, jitqiesu mill-persuni taxxabbli bħala parti mill-assi immobbli korporali u inkorporali deprezzabbli, kif ukoll tal-artijiet u drittijiet enfitewtiċi marbuta mal-assi tanġibbli u intanġibbli tal-akkwirent, […] il-persuna taxxabbli għanda twettaq l-aġġustament imsemmi fil-paragrafu 1 f'perijodu ta' 5 snin mis-sena li fiha bdew jintużaw, jew ta' 10 snin fir-rigward ta' artijiet u ta' drittijiet enfitewtiċi.

[…]

5 Ustawa o podatku od towarów i usług tal-11 ta' Marzu 2004 (verżjoni kkonsolidata, Dz. U. tal-2011, Nru 177, pożizzjoni 1054, kif emendata).

(7) Il-paragrafi 1 sa 6 japplikaw *mutatis mutandis* jekk il-persuna taxxabbli ma tkunx ibbenefikat minn dritt għal tnaqqis sħiħ tat-taxxa tal-input imħallsa fuq l-oġġett jew is-servizz użat minnha […] iżda sussegwentement ikun inbidel dan id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa għal dan l-oġġett jew servizz."

III. Il-kawża prinċipali

12. It-tilwima fil-kawża pendenti quddiem il-qorti tar-rinviju tikkonċerna l-kwistjoni dwar jekk il-Komun ta' Ryjewo (iktar 'il quddiem il-"Komun") huwiex intitolat li jibbenefika *a posteriori* minn dritt għal tnaqqis proporzjonali fir-rigward tal-ispejjeż tiegħu tal-investiment. Din it-tilwima ġejja mill-fatt li l-Komun bena dar lokali tal-kultura u inizjalment kien jużaha għal skopijiet li jaqgħu taħt l-awtorità pubblika tiegħu. L-ispejjeż tal-bini kienu jinkludu wkoll il-VAT.

13. Huwa minnu li fil-mument tal-kostruzzjoni l-Komun kien irreġistrat bħala l-persuna suġġetta għall-VAT u anki ssottometta dikjarazzjonijiet tal-VAT korrispondenti. Madankollu, għall-ewwel, huwa ma invokax tnaqqis peress li d-dar tal-kultura ma kinitx qiegħda tintuża għal tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT. Il-Komun lanqas ma alloka espressament għall-"impriża" tiegħu d-dar tal-kultura li huwa bena.

14. Erba' snin wara li d-dar tal-kultura tlestiet, l-użu tagħha nbidel b'tali mod li l-Komun issa qiegħed jużaha wkoll għal tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT. Il-Komun huwa tal-fehma li malli d-dar tal-kultura bdiet tinkera bi ħlas, dan sar għandu d-dritt li jnaqqas parti mill-VAT tal-input imħallsa fuq il-fatturi li jkopru l-ispejjeż tal-kostruzzjoni, konformement mal-aġġustament multiannwali speċifikat fl-Artikolu 91(7) u (7a) moqri flimkien mal-Artikolu 91(1) u (2) tal-Liġi dwar il-VAT.

15. Min-naħa l-oħra, l-Awtorità tat-Taxxa kkonstatat li l-Komun ma għandux id-dritt li jnaqqas il-VAT tal-input imħallsa fuq l-ispejjeż li jkopru l-kostruzzjoni u l-użu tad-dar tal-kultura. Il-Ministru tal-Finanzi kien tal-fehma li l-oġġetti u s-servizzi miksuba mill-Komun għal skopijiet ta' investiment - il-bini tad-dar tal-kultura li kellha tiġi pprovduta liċ-ċentru kulturali muniċipali mingħajr ħlas - ma kinux ġew akkwistati fil-kuntest ta' attività ekonomika u b'hekk il-Komun ma kienx aġixxa bħala persuna suġġetta għall-VAT. Dan sostna li l-użu sussegwenti tal-investiment għal attività ekonomika ma jwassalx biex il-Komun ikun aġixxa bħala persuna taxxabbli fid-data tal-akkwist.

16. Il-qorti tal-ewwel istanza kienet ta' fehma opposta. Din iddeċidiet li l-fatti ineżami ma jeskludux li fid-data tal-akkwist tal-oġġetti u s-servizzi miksuba għal skopijiet ta' investiment, il-Komun kellu l-intenzjoni li jużahom iktar tard fl-ambitu tal-attività ekonomika tiegħu. Il-qorti kkonstatat li l-użu inizjali mill-persuna taxxabbli tal-oġġetti u s-servizzi akkwistati għal skopijiet li ma kinux suġġetti għall-VAT ma jċaħħduhiex mid-dritt li sussegwentement tnaqqas il-VAT imħallsa bħala taxxa tal-input jekk l-iskop tal-użu ta' dawn l-oġġetti u s-servizzi jinbidel u jibdew jintużaw sabiex isiru tranżazzjonijiet taxxabbli.

17. Il-Ministru tal-Finanzi ressaq appell ta' kassazzjoni kontra d-deċiżjoni tal-Wojewódzki Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva ta' Województwo). In-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja), issa kompetenti, iddeċidiet li għandha ssir proċedura għal deċiżjoni preliminari.

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

18. In-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema) ippreżentat lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi segwenti:

"1 Fid-dawl tal-Artikoli 167, 168 u 184 *et seq* tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, u l-prinċipju ta' newtralità, muniċipalità għandha d-dritt li tnaqqas (billi twettaq aġġustament) it-taxxa tal-input imħallsa fuq in-nefqa tal-investiment tagħha fil-każ fejn:

fil-perijodu inizjali ta' wara l-produzzjoni (akkwist), il-merkanzija kapitali ntużat għall-għanijiet ta' qasam ta' attività mhux taxxabbli (b'rabta mal-eżerċizzju, mill-muniċipalità, tal-kompiti ta' awtorità pubblika fi ħdan il-kamp ta' responsabbiltà tagħha); u

l-użu li jsir mill-merkanzija kapitali inbidel u fil-futur din għandha tintuża mill-muniċipalità anki sabiex jitwettqu tranżazzjonijiet taxxabbli?

2. Huwa rilevanti, għar-risposta għall-ewwel domanda, il-fatt li fiż-żmien fejn il-merkanzija kapitali ġiet prodotta jew akkwistata, l-intenzjoni tal-muniċipalità li tuża din il-merkanzija fil-futur sabiex jitwettqu tranżazzjonijiet taxxabbli ma ġietx indikata b'mod ċar?

3. Huwa rilevanti, għar-risposta għall-ewwel domanda, il-fatt li l-merkanzija kapitali għandha tintuża għall-iskop li jitwettqu kemm tranżazzjonijiet taxxabbli kif ukoll tranżazzjonijiet mhux taxxabbli (b'rabta mal-eżekuzzjoni tal-kompiti ta' awtorita pubblika) u li ma huwiex possibbli li nefqa tal-investiment speċifika tiġi attribwita lil waħda mill-kategoriji ta' tranżazzjoni msemmija hawn fuq?"

19. Il-Komun ta' Ryjewo, ir-Repubblika tal-Polonja u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja fil-proċedura rigward id-domandi preliminari. Fis-seduta tal-11 ta' Jannar 2018, ħadu sehem il-Komun, l-Amministrazzjoni tat-Taxxa tar-Repubblika tal-Polonja, ir-Repubblika tal-Polonja u l-Kummissjoni.

V. L-analiżi ġuridika

20. Id-domandi jistgħu jiġu eżaminati flimkien. Huma jistaqsu lkoll jekk komun ikunx għadu jista' jnaqqas *a posteriori* parti proporzjonali mit-taxxa tal-input imħallsa jekk l-użu tad-dar tal-kultura mibnija jkun inbidel b'tali mod li din issa tkun qiegħda sservi għall-provvista ta' servizzi suġġetti għall-VAT.

A. L-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT bħala espressjoni tal-prinċipju ta' newtralità

21. Skont il-kliem tal-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT, "[s]akemm il-merkanzija [...] [tintuża] għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli", din tal-aħħar hija intitolata tnaqqas il-VAT imħallsa fuq beni pprovduti lilha minn persuna taxxabbli oħra. Dawn il-kundizzjonijiet huma kollha ssodisfatti f'dan il-każ.

22. Min-naħa l-oħra, jekk it-tnaqqis jiġi miċħud, l-użu taxxabbli ta' oġġett jibqa' suġġett għall-VAT. Dan ikun manifestament inkompatibbli mal-prinċipju ta' newtralità tad-dritt tal-VAT. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi newtralità sħiħa fir-rigward tal-intaxxar tal-attivitajiet kummerċjali kollha, independentement mill-għanijiet jew mir-riżultati tagħhom, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet ikunu huma stess suġġetti

għall-VAT[6]. Skont ġurisprudenza stabbilita, il-prinċipju ta' newtralità fid-dritt tal-VAT jitlob li, bħala kollettur tat-taxxa għan-nom tal-Istat, l-imprenditur huwa fil-prinċipju definittivament meħlus mill-piż tal-VAT[7], sa fejn l-attività segwita mill-impriża stess isservi (fil-prinċipju) sabiex jitwettqu tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT[8]. Din hija s-sitwazzjoni fil-każ ineżami.

23. Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta wkoll li l-prinċipju ta' newtralità fiskali, inerenti għas-sistema komuni tal-VAT, jipprekludi li t-tassazzjoni tal-attivitajiet professjonali ta' persuna taxxabbli toħloq taxxa doppja[9]. In-nuqqas tat-tnaqqis tal-VAT imposta fuq l-akkwist ta' oġġett, flimkien mat-tassazzjoni konkorrenti tat-tranżazzjonijiet imwettqa b'dan l-oġġett, jikkostitwixxi finalment tassazzjoni doppja. Dan ukoll jissuġġerixxi li għandha tingħata l-possibbiltà ta' tnaqqis *a posteriori* tat-taxxa tal-input imħallsa fil-każ preżenti.

24. Fid-dawl tal-emenda tad-dispożizzjonijiet applikabbli li seħħet fil-frattemp, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar it-tnaqqis *a posteriori* ma għadhiex neċessarjament tipprekludi dan ir-riżultat konformi mal-prinċipju ta' newtralità.

B. L-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT huwa eċċezzjoni għall-prinċipju ta' newtralità?

1. Il-ġurisprudenza eżistenti dwar l-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva

25. Fl-ambitu tal-Artikolu 20(2) tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE[10], il-Qorti tal-Ġustizzja ċaħdet id-dritt għal tnaqqis lil persuna li takkwista oġġett għal skopijiet privati u tużah biss iktar tard għal skopijiet kummerċjali[11]. Din il-ġurisprudenza – li ma kinitx totalment unanima –[12] kienet ġiet espressament estiża mill-Qorti tal-Ġustizzja għall-organi rregolati mid-dritt pubbliku[13].

26. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja fil-ġurisprudenza stabbilita tagħha tenfasizza wkoll li individwu li jixtri oġġetti għal skopijiet ta' attività ekonomika fis-sens tal-Artikolu 9 jagħmel dan ukoll bħala persuna taxxabbli, anki jekk ma jużax l-oġġetti immedjatament għal din l-attività ekonomika[14]. L-użu privat ta' oġġett li dam għaddej għal 23 xahar ma waqqafx tnaqqis sħiħ[15]. Madankollu, f'dak il-każ partikolari, il-parti kkonċernata kienet indikat l-intenzjoni ta' użu kummerċjali sussegwenti fid-data tal-akkwist ("deċiżjoni ta' allokazzjoni").

6 Sentenzi tat-28 ta' Frar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punt 38), tat-13 ta' Marzu 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41), tat-3 ta' Marzu 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata), u tal-14 ta' Frar 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punt 19).

7 Sentenzi tat-13 ta' Marzu 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 25), u tal-1 ta' April 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punt 39).

8 Sentenzi tat-13 ta' Marzu 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41), tal-15 ta' Diċembru 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 51), tal-21 ta' April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 57) u l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punt 42).

9 Sentenza tat-2 ta' Lulju 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 40); ara, fl-istess sens, is-sentenzi tat-22 ta' Marzu 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punt 42) kif ukoll tat-23 ta' April 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punt 46).

10 Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23) (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva 77/388/KEE"). Din id-dispżoizzjoni kienet tipprovdi li "[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".

11 Sentenzi tad-19 ta' Lulju 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, punt 17), tat-23 ta' April 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punt 44), tas-6 ta' Mejju 1992, de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, punt 17), u tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punti 8, 9 u 17).

12 Kritika estensiva minn Stadie, H., fi Rau, G./Dürrwächter, E., *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*, § 15 noti 1860 *et seq.* (verżjoni 170 ta' Jannar 2017).

13 Sentenza tat-2 ta' Ġunju 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, punti 39 u 40).

14 Sentenzi tad-19 ta' Lulju 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, punt 31), tat-22 ta' Marzu 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punti 44 u 52), u tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punt 14).

15 Sentenza tad-19 ta' Lulju 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, punt 27).

27. Madankollu, jeżistu wkoll deċiżjonijiet fejn ġie rrifjutat tnaqqis *a posteriori*[16]. Iżda dawn id-deċiżjonijiet kollha kienu ngħataw fid-dawl tad-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE qabel ma daħlet fis-seħħ id-Direttiva tal-VAT. Tassew li l-Artikolu 20(2) rispettiv tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE kien jipprovdi li aġġustament tat-tnaqqis jirreferi għal dik is-sena "meta l-oġġetti jkunu akkwistati jew fabbrikati". F'dawn iċ-ċirkustanzi, wieħed jista' jifhem li, minkejja l-opinjoni opposta espressa mill-Avukat Ġenerali Jacobs[17], il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, f'każijiet bħal dawk, dritt għal tnaqqis *a posteriori* ma kienx prevedibbli skont l-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE[18].

2. Il-mument li fih jiskatta d-dritt għal tnaqqis

28. Il-punt tat-tluq tal-imsemmija ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja huwa l-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT. Skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT, id-dritt għal tnaqqis jiskatta fil-mument meta t-taxxa li tista' titnaqqas issir eżiġibbli[19]. B'hekk, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, hija biss il-kwalità li individwu jaġixxi fiha f'dan il-mument li tista' tiddetermina l-eżistenza ta' dritt għal tnaqqis[20]. It-taxxa li tista' titnaqqas issir eżiġibbli mal-eżekuzzjoni tal-kunsinna (Artikolu 63 tad-Direttiva tal-VAT), għalhekk huwa determinanti l-akkwist tal-oġġett.

29. Bil-kontra, meta l-beni ma huwiex użat għall-bżonnijiet tal-attivitajiet ekonomiċi tal-persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT, iżda din tal-aħħar "tużah għall-konsum privat tagħha"[21], ebda dritt għal tnaqqis ma jista' jiskatta. Fil-fehma tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-konsegwenza ta' analiżi konġunta tal-Artikoli 167 u 9 tad-Direttiva tal-VAT hija li min isir persuna taxxabbli biss iktar tard u juża l-oġġett akkwistat b'mod "privat" biss iktar tard sabiex iwettaq tranżazzjonijiet taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT ma jistax, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, jeżerċita *a posteriori* d-dritt għal tnaqqis.

30. Min-naħa l-oħra, jekk individwu jakkwista l-oġġett bħala persuna taxxabbli, dan saħansitra jista' jinvoka l-ammont sħiħ tat-tnaqqis fil-mument tal-akkwist. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, persuna li jkollha l-intenzjoni, ikkonfermata minn elementi oġġettivi, tibda b'mod indipendenti attività ekonomika, fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT, u li twettaq l-ewwel spejjeż tal-investiment għal dawn il-finijiet għandha titqies bħala persuna taxxabbli[22].

31. Lanqas ma għandu effett il-fatt li sussegwentement l-oġġett ikun suġġett biss għal użu negliġibbli għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet li jġibu magħhom dritt għal tnaqqis. Dawn iċ-ċirkustanzi jittieħdu inkunsiderazzjoni biss sussegwentement skont l-Artikoli 184 *et seq.* jew l-Artikoli 16 u 26 tad-Direttiva tal-VAT, li jikkoreġu t-tnaqqis inizjali (li kien għoli wisq)[23]. Partikolarment, f'każ ta' użu sussegwenti għal finijiet oħrajn għajr dawk tan-negozju ta' oġġett li fuqu ma tħallsitx it-taxxa tal-input meta ġie akkwistat jeżistu l-hekk imsejħin fattispeċji ta' "konsum proprju" (Artikoli 16 u 26 tad-Direttiva tal-VAT). Dawn iwasslu għal tassazzjoni *a posteriori* ta' dan l-użu għal finijiet oħrajn għajr dawk tan-negozju.

16 Sentenzi tat-2 ta' Ġunju 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), u tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

17 Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs fil-kawża Charles u Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, punti 89 u 90).

18 Sentenza tat-23 ta' April 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punt 44).

19 Ara wkoll is-sentenza tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

20 Kif jirriżulta espressament mis-sentenzi tat-28 ta' Frar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punt 35), tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 38), u tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punti 8 u 9).

21 Skont il-kliem espress tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punt 9).

22 Kif jirriżulta espressament mis-sentenzi tad-29 ta' Novembru 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, punt 27); tat-8 ta' Ġunju 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punt 34), u tal-21 ta' Marzu 2000, Gabalfrisa *et* (C-110/98 sa C-147/98, EU:C:2000:145, punt 47); ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża X (C-334/10, EU:C:2012:108, punt 81).

23 Kif konkluż ukoll fis-sentenzi tad-29 ta' Novembru 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, punt 28), u tat-8 ta' Ġunju 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punt 35).

3. In-nuqqas ta' regolamentazzjoni espressa tad-depożiti

32. Madankollu, id-Direttiva tal-VAT ma tirregolax espressament sitwazzjoni opposta li tinvolvi hekk imsejjaħ "depożitu", fejn oġġett "akkwistat b'mod privat" jintuża biss sussegwentement għal attivitajiet ekonomiċi.

33. Dan iwassal għal tensjoni mal-prinċipju fundamentali ta' newtralità (ara, f'dan ir-rigward, il-punt 22 iktar 'il fuq), li diġà ntweriet mill-Avukat Ġenerali Jacobs[24]. Skont l-ordni kronoloġiku tal-użu ekonomiku ta' oġġett, il-konsegwenzi legali huma differenti, anki meta l-perijodu tal-użu ekonomiku u l-VAT dovuta abbażi ta' dan l-użu jkunu identiċi. Min-naħa l-oħra, l-Artikoli 184 *et seq.* tad-Direttiva tal-VAT juru li f'każ li jsir tibdil bejn l-attività mhux taxxabbli u dik taxxabbli jkun irrilevanti l-ordni kronoloġiku tal-użu tal-oġġett akkwistat.

34. Tali differenza fit-trattament bejn impriżi li, salv għall-ordni kronoloġiku, għandhom tranżazzjonijiet taxxabbli identiċi, hija wkoll diffiċli li tiġi ġġustifikata fid-dawl tal-Artikolu 20 tal-Karta[25].

4. It-teħid inkunsiderazzjoni tal-kliem mibdul tad-Direttiva tal-VAT

35. Sa fejn naf jien, il-Qorti tal-Ġustizzja għadha ma kkummentatx espressament, fid-dawl tal-kliem il-ġdid tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 187(2) tad-Direttiva tal-VAT, dwar il-kwistjoni ta' tnaqqis *a posteriori* tat-taxxa tal-input imħallsa f'każ ta' "depożitu" ta' oġġett li ma ġiex akkwistat mill-persuna taxxabbli f'din il-kwalità.

36. Fil-fatt, il-kliem mibdul[26] tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 187(2) tad-Direttiva tal-VAT ma għadux jibbażża biss fuq il-mument tal-akkwist jew tal-fabbrikazzjoni, iżda issa jieħu kont ukoll tal-ewwel użu wara akkwist ("jew, fejn hu xieraq, użata għall-ewwel darba"). Fil-fehma tiegħi dan ikopri partikolarment il-każijiet li fihom il-persuna taxxabbli tkun għadha ma niżlitx l-oġġett mal-attività ekonomika u għaldaqstant tkun għadha ma setgħetx tinvoka tnaqqis (li normalment ikun sħiħ u immedjat) fil-mument tal-akkwist.

37. Skont il-kliem tad-Direttiva, il-mument tal-ewwel użu huwa l-bażi għal korrezzjonijiet li jsiru iktar tard fir-rigward tat-taxxa tal-input, u għalhekk ikun hemm bżonn li jsir tnaqqis (*a posteriori*) fil-mument tal-użu. Fil-fatt, li kieku l-akkwirent diġà kellu l-intenzjoni li jagħmel użu rispettiv mill-oġġetti fil-mument tal-akkwist, id-dritt għal tnaqqis kien ikun jeżisti mill-bidu nett u lanqas biss kienet tqum il-kwistjoni ta' tnaqqis *a posteriori* permezz tal-aġġustament. Għaldaqstant, id-Direttiva tal-VAT issa qiegħda espressament tipprevedi li oġġett li jkun diġà akkwistat ikun jista' jiġi suġġett għal allokazzjoni *a posteriori* fuq il-bażi ta' użu ekonomiku *a posteriori*.

38. Konsegwentement, abbażi tas-sitwazzjoni legali ġdida, il-Qorti tal-Ġustizzja ma oġġezzjonatx għat-tnaqqis proporzjonali *a posteriori* mwettaq minn komun, li, b'mod paragunabbli għal dan il-każ, inizjalment kien jagħmel użu minn sala sportiva għal skopijiet li jaqgħu taħt l-awtorità pubblika tiegħu u mbagħad għal tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT[27].

24 Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs fil-kawża Charles u Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, punti 75 *et seq.*).

25 Ara s-sentenza tat-28 ta' Frar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punt 44). Hawnhekk il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet espressament li fir-rigward tat-trattament fiskali ta' attivitajiet identiċi ta' investiment il-prinċipju ta' newtralità fiskali jipprekludi differenzi mhux iġġustifikati bejn impriżi li għandhom l-istess profil u li jeżerċitaw l-istess attività.

26 L-Artikolu 20(2) tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE kien isemmi biss li aġġustament għandu jsir fir-rigward ta' dik is-sena "meta l-oġġetti jkunu akkwistati jew fabbrikati".

27 Digriet tal-5 ta' Ġunju 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punti 19 *et seq.*).

39. Minħabba li l-użu inizjalment kien konkretament maħsub għal skopijiet mhux ekonomiċi ma kienx jeżisti d-dritt għal tnaqqis immedjat. Iżda jekk l-użu jinbidel sussegwentement fi ħdan il-perijodu għall-aġġustament tat-taxxa tal-input, il-kliem tal-Artikoli 184 *et seq.* tad-Direttiva tal-VAT jippermetti aġġustament sussegwenti preċiż tat-tnaqqis *ex nunc* u fl-ammont korrispondenti għal kull sena minn meta nbidel l-użu. Jekk imbagħad il-portata tal-użu ekonomiku tinbidel mill-ġdid, jista' bl-istess mod isir aġġustament korrispondenti permezz tal-applikazzjoni tal-Artikoli 184 *et seq.* tad-Direttiva tal-VAT.

40. Tali korrezzjoni *a posteriori* tan-nuqqas ta' tnaqqis hija wkoll konformi mas-sens u l-iskop tal-Artikoli 184 *et seq.* tad-Direttiva tal-VAT. Kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkonstatat, is-sistema ta' aġġustament tat-tnaqqis (Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva tal-VAT) tikkostitwixxi element essenzjali tas-sistema stabbilita mid-Direttiva tal-VAT inkwantu għandha bħala għan li tiżgura l-eżattezza tat-tnaqqis u għalhekk in-newtralità tal-oneru fiskali[28]. Hija biss tali korrezzjoni sussegwenti li twassal għal eżenzjoni korrispondenti mal-prinċipju ta' newtralità fir-rigward tal-VAT imposta fuq il-persuna taxxabbli abbażi tal-akkwist tal-oġġett.

41. Barra minn hekk, tali korrezzjoni tevita li jkun hemm inugwaljanza fit-trattament bejn il-persuni taxxabbli skont l-ordni kronoloġiku tal-użu ekonomiku u dak mhux ekonomiku tal-oġġett. Għaldaqstant, anki l-Artikolu 20 tal-Karta jissuġġerixxi din l-interpretazzjoni. Din l-interpretazzjoni essenzjalment twassal biex jiġi evitat kemm vantaġġ mhux iġġustifikat kif ukoll żvantaġġ mhux iġġustifikat għal persuna taxxabbli.

42. Kemm fir-rigward tal-ammont tat-taxxa mħallsa kif ukoll fir-rigward tat-tnaqqis tal-użu ekonomiku ta' beni, tibdil *a posteriori* tat-tnaqqis kif speċifikat fl-Artikoli 184 *et seq.* tad-Direttiva tal-VAT huwa wkoll l-approċċ l-iktar preċiż meta mqabbel ma' tnaqqis sħiħ abbażi ta' użu ekonomiku (parzjali) li huwa biss ippjanat. B'dan il-mod ma jkunx qiegħed iseħħ prefinanzjament dubjuż tal-impriżi[29] bl-għajnuna tat-tnaqqis minħabba s-sempliċi raġuni ta' użu ekonomiku minimu (ippjanat) u allokazzjoni sħiħa inerenti tal-beni. Mhux ta' b'xejn li l-leġiżlatur tal-Unjoni sussegwentement fil-biċċa l-kbira xejjen, bl-Artikolu 168a tad-Direttiva tal-VAT, dawn il-mudelli ta' finanzjament ta' immobbli użati prinċipalment għal skopijiet ta' abitazzjoni.

C. B'mod sussidjarju: il-kriterji biex wieħed jaġixxi bħala persuna taxxabbli

43. Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja ma ssegwix l-interpretazzjoni tiegħi tal-Artikoli 184 *et seq.* (partikolarment it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 187(2)) tad-Direttiva tal-VAT, id-domanda determinanti hawnhekk tkun din: kif għandu jiġi evalwat jekk komun ikunx qiegħed jagħmel tranżazzjoni suġġetta għall-VAT bħala persuna taxxabbli jew bħala persuna mhux taxxabbli jekk dan ma jipprovdix informazzjoni espressa dwar id-deċiżjoni tiegħu fil-mument tal-akkwist?

44. Il-kwistjoni dwar jekk il-persuna taxxabbli akkwistatx l-oġġett f'dik il-kwalità, jiġifieri għall-iskopijiet tal-attività ekonomika tagħha fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT, hija kwistjoni ta' fatt li għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-informazzjoni kollha tal-kawża, li fosthom hemm in-natura tal-oġġett previst u l-perijodu li ddekorra bejn l-akkwist tiegħu u l-użu tiegħu għall-għanijiet tal-attivitajiet ekonomiċi tal-persuna taxxabbli[30].

28 Digriet tal-5 ta' Ġunju 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punt 24).

29 Dan l-effett jinħoloq għax skont l-Artikoli 184 *et seq.* kif ukoll l-Artikolu 26(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, din il-korrezzjoni ssir biss proporzjonalment għal kull sena u għalhekk essenzjalment tkun qiegħda tipprovdi lill-imprenditur self mingħajr interessi fir-rigward tal-imsemmija VAT.

30 Sentenza tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 58); f'dan is-sens ara wkoll is-sentenzi tat-8 ta' Marzu 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punt 29), u tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punt 21).

1. Deċiżjoni ta' allokazzjoni minkejja n-nuqqas ta' intenzjoni?

45. Il-Qorti tal-Ġustizzja titlob li għal tnaqqis immedjat u sħiħ hemm bżonn ikun hemm l-intenzjoni, ikkonfermata minn elementi oġġettivi, li bl-investiment tinbeda b'mod indipendenti attività ekonomika, fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT[31].

46. Fil-każ ineżami, il-Komun kien għadu ma jafx, fil-mument tal-akkwist, jekk huwiex ser juża d-dar tal-kultura anki għal skopijiet ekonomiċi u, jekk iva, f'liema portata kien ser jagħmel dan. Għalhekk ma setax jiddikjara l-intenzjoni tiegħu f'dan ir-rigward. Wieħed ikun qiegħed jistenna xi ħaġa impossibbli mingħand il-persuna taxxabbli. L-iktar l-iktar, ikun hemm biss inċitazzjoni, diskutibbli, li tinkiseb, permezz ta' "dikjarazzjonijiet ta' intenzjoni" preventivi, allokazzjoni ta' dawn l-oġġetti għall-impriża.

47. Il-Qorti tal-Ġustizzja tevita din id-dilemma fil-kawża Gmina Międzyzdroje[32], fejn kellu jiġi applikat it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 187(2) tad-Direttiva tal-VAT. Kif targumenta korrettament ir-Repubblika tal-Polonja, għalkemm ma tagħmilx dan espressament, il-Qorti tal-Ġustizzja hemmhekk essenzjalment qiegħda tikkonċedi lil komun id-dritt għal tnaqqis proporzjonali *a posteriori* fir-rigward ta' investimenti li wettaq f'sala sportiva u li bdiet tintuża biss għal tranżazzjonijiet tal-kiri taxxabbli wara li għadda ħafna żmien mill-akkwist tagħha. Hawnhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ma bbażatx ruħha fuq deċiżjoni ta' allokazzjoni fid-data tal-akkwist. Għall-kuntrarju, hija kkonstatat li t-tnaqqis kien marbut mad-dħul tal-VAT downstream[33].

2. Allokazzjoni abbażi tal-Artikolu 13 tad-Direttiva tal-VAT?

48. Ladarba ma huwiex possibbli li jiġi bbażat fuq intenzjoni fil-mument tal-akkwist, allura huwa neċessarju kriterju ieħor. Għaldaqstant, għall-inqas fil-każ ta' korpi rregolati mid-dritt pubbliku, wieħed jista' jqis li f'dan ir-rigward jittieħed inkunsiderazzjoni l-Artikolu 13 tad-Direttiva tal-VAT. Dan huwa essenzjalment il-bażi tal-argumentazzjoni tal-Komun, u fis-seduta anki l-Kummissjoni esprimiet ċerta simpatija għal din is-soluzzjoni.

49. L-Artikolu 13 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi li l-korpi rregolati mid-dritt pubbliku ma għandhomx jiġu kkunsidrati bħala persuni taxxabbli fir-rigward tal-attivitajiet jew tranżazzjonijiet li huma jagħmlu bħala awtoritajiet pubbliċi. Fost dawn hemm attivitajiet li l-korpi msemmija jagħmlu fil-kuntest tas-sistema legali partikolari għalihom. Min-naħa l-oħra, ma' dawn ma jgħoddux dawk l-attivitajiet li huma jeżerċitaw fl-istess kundizzjonijiet legali bħall-operaturi ekonomiċi privati[34].

50. Konsegwentement ikun determinanti jekk, fil-mument tal-akkwist, il-Komun aġixxiex billi uża l-prerogattivi tiegħu ta' awtorità pubblika. Mingħajr dubju, huwa b'mod eċċezzjonali li din l-ipoteżi tista' tiġi aċċettata (pereżempju f'każ ta' esproprjazzjoni). Il-ksib normali ta' prodotti għall-konsum rari jsir billi korp irregolat mid-dritt pubbliku juża l-prerogattivi tiegħu ta' awtorità pubblika. Konsegwentement, fl-akkwist il-Komun normalment jaġixxi bħala persuna taxxabbli.

31 Kif jirriżulta espressament mis-sentenzi tat-8 ta' Ġunju 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punt 34), u tal-21 ta' Marzu 2000, Gabalfrisa *et* (C-110/98 sa C-147/98, EU:C:2000:145, punt 47); f'dan ir-rigward, ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża X (C-334/10, EU:C:2012:108, punt 81).

32 Digriet tal-5 ta' Ġunju 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

33 Digriet tal-5 ta' Ġunju 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punt 19); il-Qorti tal-Ġustizzja kienet diġà espremiet ruħha f'dan is-sens fis-sentenza tagħha tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 24).

34 Sentenza tad-29 ta' Ottubru 2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punt 70); ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-14 ta' Diċembru 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punti 17 u 22).

51. Madankollu, l-argumentazzjoni bl-Artikolu 13 tad-Direttiva tal-VAT ma tikkonvinċinix. Il-kliem tal-imsemmi artikolu diġà jissuġġerixxi li, sa fejn jagħmlu tranżazzjonijiet, il-korpi rregolati mid-dritt pubbliku taħt ċerti ċirkustanzi jitqiesu bħala persuni mhux taxxabbli. B'hekk, id-dispożizzjoni tirreferi espressament għan-naħa tal-output (jiġifieri l-għoti ta' servizzi) u mhux għan-naħa tal-input (jiġifieri x-xiri ta' oġġetti). Dan joħroġ iktar biċ-ċar mit-tieni u mit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva tal-VAT. Hemmhekk, huma previsti d-distorsjonijiet għall-kompetizzjoni (it-tieni subparagrafu) u n-natura mhux negliġibbli tal-attivitajiet (it-tielet subparagrafu). It-tnejn li huma ma jistgħux jiġu ttrasferiti fuq in-naħa tad-input fil-mument tal-akkwist.

52. Is-sens u l-iskop tal-Artikolu 13 tad-Direttiva tal-VAT huwa li jingħata trattament preferenzjali lil ċerti attivitajiet ta' korpi rregolati mid-dritt pubbliku[35], jekk u minħabba li dawn jaqdu kompiti li jinsabu fir-responsabbiltà tagħhom bħala awtoritajiet pubbliċi. Madankollu, jekk dan xorta waħda jwassal għal distorsjonijiet sinjifikattivi għall-kompetizzjoni, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li dawn l-attivitajiet ekonomiċi jibqgħu suġġetti għat-tassazzjoni normali, anki jekk isiru minn awtorità pubblika. B'hekk, it-trattament preferenzjali ma jibqax japplika.

53. Huwa minnu li fil-każ ineżami jkun ta' għajnuna għall-Komun jekk l-Artikolu 13 tad-Direttiva tal-VAT jiġi ttraspost għall-akkwist. Iżda jekk komun jakkwista oġġett filwaqt li juża l-prerogattivi tiegħu ta' awtorità pubblika, dan l-approċċ jista' jkun ta' żvantaġġ għalih. Dan għaliex, konsegwentement, ikollu jiġi eskluż tnaqqis, anki jekk il-komun iwettaq attivitajiet ekonomiċi bl-oġġett li akkwista fl-eżerċizzju tal-prerogattivi tiegħu ta' awtorità pubblika. Madankollu, skont l-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT, sabiex isir it-tnaqqis huwa deċiżiv jekk l-akkwist kienx suġġett għat-taxxa fuq id-dħul u jekk l-oġġett jintużax għal tranżazzjonijiet taxxabbli. Kif juri l-Artikolu 14(2)(a) tad-Direttiva tal-VAT, kunsinna suġġetta għall-VAT tista' tkun inkwistjoni wkoll jekk il-fornitur jittrasferixxi, bi ħlas ta' kumpens, il-proprjetà li jkollu fuq oġġett abbażi ta' rekwiżizzjoni magħmula bl-awtorità pubblika jew f'isimha jew skont il-liġi (jiġifieri fuq il-bażi ta' prerogattiva ta' awtorità pubblika).

54. Għalhekk, l-Artikolu 13 tad-Direttiva tal-VAT ma jispeċifikax jekk korp irregolat mid-dritt pubbliku jaġixxix bħala persuna taxxabbli jew bħala persuna mhux taxxabbli meta jakkwista oġġett, iżda jispeċifika biss jekk dan għandux jiġi kkunsidrat bħala persuna taxxabbli meta jipprovdi oġġetti u servizzi.

3. Il-preżunzjoni ta' allokazzjoni f'każ ta' persuna taxxabbli li iktar tard effettivament tuża l-oġġett għal tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT

55. Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tal-inqas hija tal-istess fehma tiegħi li n-nuqqas ta' regolamentazzjoni tad-depożiti, b'kuntrast għat-tassazzjoni fuq il-prelevament, huwa problematiku fir-rigward tal-prinċipju ta' newtralità u l-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament, allura għall-inqas għandha tieħu kont ta' dan permezz ta' evalwazzjoni wiesgħa tal-kunċett ta' akkwist "bħala persuna taxxabbli".

56. Fil-każi li ġew deċiżi sa issa, fejn ġie miċħud tnaqqis *a posteriori*, l-akkwirent ma kienx persuna taxxabbli fid-data tal-akkwist (pereżempju fil-kawża Waterschap[36]) jew alloka espressament l-oġġett għall-impriża tiegħu biss *a posteriori* (pereżempju fil-kawża Lennartz[37]), b'mod li kien ċar li inizjalment huwa kien akkwistah għal skopijiet privati. Il-każ ineżami huwa differenti peress li l-akkwirent huwa persuna taxxabbli li ma ħaditx deċiżjoni espressa fil-mument tal-akkwist.

35 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja sikwit tinvoka *eżenzjoni mill-VAT*, sentenzi tat-13 ta' Diċembru 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punt 41); tat-12 ta' Settembru 2000, Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-359/97, EU:C:2000:426, punt 55) u tas-26 ta' Marzu 1987, Il-Kummissjoni vs L-Olanda (235/85, EU:C:1987:161, punti 20 u 21), li għandha tiġi interpretata b'mod strett.

36 Sentenza tat-2 ta' Ġunju 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

37 Sentenza tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

57. Minkejja li persuna taxxabbli li takkwista oġġett li fin-natura tiegħu jista' jintuża wkoll b'mod ekonomiku, u li tkun għadha ma tistax teskludi li dan l-oġġett xi darba ser jintuża sabiex jitwettqu tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT matul il-perijodu stabbilit fl-Artikolu 187 tad-Direttiva tal-VAT, wieħed jista' madankollu jippreżumi li hija akkwistatu bħala persuna taxxabbli, bl-intenzjoni ta' użu ekonomiku sussegwenti, jekk ikun il-każ. Dan japplika, fi kwalunkwe każ, meta din ma tkunx espressament allokat l-oġġett għall-qasam tal-attivitajiet mhux ekonomiċi tagħha, bir-riżultat li jitneħħa mill-kamp ta' applikazzjoni tad-dritt tal-VAT [38].

58. Il-kliem tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 187(2) tad-Direttiva tal-VAT li nbidel meta mqabbel ma' dak tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE (għal analiżi fid-dettall f'dan ir-rigward, ara l-punti 36 u 37 iktar 'il fuq), jissuġġerixxi wkoll din is-soluzzjoni peress li issa jirreferi għall-użu inizjali wara l-akkwist ("jew, fejn hu xieraq, użata għall-ewwel darba").

59. Konsegwentement, fid-dawl tal-kliem tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 187(2) tad-Direttiva tal-VAT, id-dritt għal tnaqqis jista' jirriżulta wkoll meta jkun hemm biss l-intenzjoni potenzjali ta' użu, jekk din tiġi kkonfermata iktar tard. Iżda minħabba l-użu ppjanat inizjalment għal skopijiet mhux ekonomiċi, dan għall-ewwel jeżisti biss fuq din il-bażi (u għalhekk jammonta għal EUR 0). Iżda jekk l-użu jinbidel sussegwentement fi ħdan il-perijodu għall-aġġustament tat-taxxa tal-input, l-Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva tal-VAT jippermettu aġġustament sussegwenti preċiż tat-tnaqqis *ex nunc* u fl-ammont korrispondenti għal kull sena.

60. Għalhekk, il-preżunzjoni ta' tali intenzjoni potenzjali ta' użu futur ma tippermettix lill-persuna taxxabbli twettaq tnaqqis immedjat, iżda tagħtiha biss il-possibbiltà ta' tnaqqis proporzjonali iktar tard, sa fejn l-oġġett jilħaq jintuża għal skopijiet ta' tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT matul il-perijodu previst għall-korrezzjoni tat-taxxa tal-input. Dan ukoll iwassal biex jiġi evitat kemm vantaġġ mhux iġġustifikat kif ukoll żvantaġġ mhux iġġustifikat għal persuna taxxabbli.

VI. Konklużjoni

61. Għaldaqstant, nipproponi li r-risposti għad-domandi magħmula min-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja) ikunu kif ġej:

"1) Skont l-Artikoli 167, 168, 184, 185 u t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 187(2) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif ukoll skont il-prinċipju ta' newtralità, komun jibbenefika minn dritt għal tnaqqis, permezz tal-aġġustament, tal-VAT tal-input imħallsa fuq l-ispejjeż tiegħu tal-investiment, jekk b'dan l-investiment jitwettqu tranżazzjonijiet taxxabbli. Dan japplika wkoll meta l-investiment prodott jew akkwistat ġie inizjalment użat għal skopijiet ta' attività li ma hijiex suġġetta għall-VAT, iżda n-natura tal-użu tiegħu nbidlet matul il-perijodu stabbilit fl-Artikolu 187 tad-Direttiva tal-VAT u l-komun użah imbagħad ukoll għal tranżazzjonijiet taxxabbli.

2) F'dan ir-rigward huwa irrilevanti jekk, fil-mument tal-produzzjoni jew tal-akkwist tal-investiment, il-Komun weriex espressament intenzjoni li fil-futur huwa jużah sabiex iwettaq tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT.

3) Għar-risposta għall-ewwel domanda, lanqas ma huwa rilevanti l-fatt li l-investiment għandu jintuża għall-iskop li jitwettqu kemm tranżazzjonijiet taxxabbli kif ukoll tranżazzjonijiet mhux suġġetti għall-VAT, u li ma huwiex possibbli li l-ispejjeż tal-investiment speċifika konkreti jiġu

38 Il-Qorti tal-Ġustizzja fil-fatt temmen li din hija l-konsegwenza ta' akkwist bħala persuna mhux taxxabbli – ara b'mod partikolari s-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, punt 33).

oġġettivament allokati għal waħda mill-kategoriji tat-tranżazzjonijiet. Dan jikkonċerna biss il-kwistjoni tad-distribuzzjoni tat-tnaqqis fir-rigward tal-ammont iżda mhux tad-dritt għal tnaqqis bħala tali."