KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
SZPUNAR
ippreżentati fit-13 ta' Settembru 2018 [1]

Kawża C-264/17

Harry Mensing
vs
Finanzamt Hamm

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Finanzgerichts Münster (il-Qorti tal-Finanzi ta' Münster, il-Ġermanja))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud – Direttiva 2006/112/KE – Artikoli 314 u 316 – Skemi speċjali – Rivendituri taxxabbli – Skema ta' marġni ta' profitt – Kunsinna ta' xogħlijiet tal-arti mill-awturi tagħhom jew mis-suċċessuri tagħhom fit-titolu – Tranżazzjonijiet intra-Komunitarji – Dritt għal tnaqqis"

Introduzzjoni

1. Jekk tranżazzjoni suġġetta għat-taxxa fuq il-valur il-miżjud (VAT) tikkonċerna oġġetti li fil-prezz tagħhom hija inkluża diġà t-taxxa tal-input inkorsa fi stadji kummerċjali preċedenti, mingħajr il-possibbiltà ta' tnaqqis, kif sikwit jiġri f'każ ta' oġġetti kkummerċjalizzati ripetutament, pereżempju xogħlijiet tal-arti, il-mekkaniżmu ordinarju ta' tassazzjoni ma jiggarantixxix l-applikazzjoni tal-prinċipju l-iktar importanti ta' din it-taxxa, li huwa l-prinċipju tan-newtralità tagħha għall-persuni taxxabbli. Għal din ir-raġuni, il-leġiżlatur tal-Unjoni Ewropea introduċa skema speċjali ta' tassazzjoni, li tippermetti li jiġi ntaxxat biss il-marġni tal-persuna taxxabbli, jiġifieri l-VAT iġġenerata f'dak l-istadju kummerċjali. Huwa minnu li d-dispożizzjonijiet rilevanti tad-dritt tal-Unjoni, ikkunsidrati separatament, jidhru li huma assolutament ċari, imma l-applikazzjoni konġunta tagħhom mhux dejjem twassal għar-riżultati mixtieqa. Madankollu, dan huwa motiv suffiċjenti għall-assenza totali ta' applikazzjoni ta' dawn id-dispożizzjonijiet f'ċerti sitwazzjonijiet? Din hija d-domanda li l-Qorti tal-Ġustizzja trid tirrispondi f'din il-kawża.

1 Lingwa oriġinali: il-Pollakk.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

2. L-Artikolu 2(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[2] jistabbilixxi:

"It-transazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għall-VAT:

(a) il-provvista ta' merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali;

(b) l-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn:

  (i) persuna taxxabbli li tkun qed taġixxi b'dan il-mod, jew minn persuna legali mhux taxxabbli, fejn il-bejjiegħ huwa persuna taxxabbli li qed jaġixxi b'dan il-mod li mhux eliġibbli għall-eżenzjoni għal intrapriżi żgħar li hemm provvediment għaliha fl-Artikoli 282 sa 292 u li m'hijiex koperta mill-Artikoli 33 u 36;

  [...]

[...]

(d) l-importazzjoni ta' merkanzija."

3. L-Artikolu 14(1) tal-imsemmija direttiva jiddefinixxi l-provvista ta' oġġetti bħala "it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli".

4. L-akkwist intra-Komunitarju tal-oġġetti huwa ddefinit fl-Artikolu 20(1) tad-Direttiva 2006/112, li jiddisponi:

"'Akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija' għandha tfisser l-akkwist tad-dritt li tiddisponi bħala sid ta' proprjetà tanġibbli mobbli, mibgħuta jew ittrasportata għand il–persuna li qed takkwista l-merkanzija, mill-bejjiegħ jew f'ismu jew il-persuna li qed takkwista l-merkanzija, fi Stat Membru minbarra dak li minnu ntbagħtet jew kienet ittrasportata l-merkanzija."

5. L-Artikolu 138(1) tad-Direttiva 2006/112 jistabbilixxi:

"L-Istati Membri għandhom jeżentaw il-provvista ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata lejn destinazzjoni "l barra mit-territroju tagħhom iżda fil-Komunità, jew mill-bejjiegħ jew f'ismu jew il-persuna li tkun qed takkwista l-merkanzija, għal persuna taxxabbli oħra, jew għal persuna legali mhux taxxabbli li tkun qed taġixxi bħala tali fi Stat Membru ieħor li mhux dak minn fejn bdiet tinbagħat jew tkun ittrasportata il-merkanzija."

2 ĠU 2006, L 347, p. 1 u rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2013/61/UE tas-17 ta' Diċembru 2013 (ĠU 2013, L 353, p. 5).

6. L-Artikolu 168 ta’ din id-direttiva jipprovdi:

“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;

[…]

(ċ) il-VAT dovuta rigward akkwisti intra-Komunitarji ta’ merkanzija skond l-Artikolu 2(1)(b)(i);

[…]

(e) taxxa fuq il-valur miżjud dovut jew imħallas għal merkanzija importata f’dak l-Istat Membru.”

7. L-Artikolu 169(b) tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

“Minbarra t-tnaqqis msemmi fl-Artikolu 168, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata li tnaqqas l-VAT imsemmija hemmhekk, safejn il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għal finijiet ta’ dan li ġej:

[…]

(b) transazzjonijiet li huma eżenti skond l-Artikoli 138 […]”.

8. Il-Kapitolu 4 tat-Titolu XII tad-Direttiva 2006/112 jistitwixxi skemi speċjali għal oġġetti użati u xogħlijiet tal-arti, oġġetti tal-kollezzjoni u antikitajiet. Skont il-punti 2 u 5 tal-Artikolu 311(1) tad-Direttiva:

“Għall-finijiet ta’ dan il–Kapitolu, u mingħajr preġudizzju għal dispożizzjonijiet oħra tal-Komunità, id-definizzjonijiet li ġejjin għandhom japplikaw:

[…]

(2) ‘xogħlijiet ta’ l–arti’ tfisser il-merkanzija elenkata fl-Anness IX il-Parti A;

[…]

(5) ‘negozjant [rivenditur] taxxabbli’ tfisser kwalunkwe persuna taxxabbli li, matul l-attività ekonomika tagħha u bil-għan li terġa’ tbiegħ, tixri, jew tapplika għall-għanijiet tan–negozju tagħha, jew timporta, oġġetti użati, xogħlijiet ta’ l-arti, oġġetti tal-kollezzjoni jew antikitajiet, kemm jekk dik il-persuna taxxabbli qed taġixxi għaliha nnifisha jew f’isem persuna oħra skond kuntratt li permezz tiegħu titħallas kummissjoni fuq ix-xiri jew il-bejgħ;

[…]”

9. Is-subtaqsima 1 tat-Taqsima 2 ta' dan il-kapitolu tad-Direttiva 2006/112 tirregola l-iskema ta' marġni ta' profitt għar-rivendituri taxxabbli. L-Artikoli 312 sa 317 kif ukoll l-Artikolu 319 tal-imsemmija direttiva jiddisponu:

"Artikolu 312

Għall-finijiet ta' din is-Sub-taqsima, id-definizzjonijiet li ġejjin għandhom japplikaw:

(1) 'il-prezz tal-bejgħ' tfisser dak kollu li jikkostitwixxi l-ħlas miksub jew li ser jiġi miksub min-negozjant [mir-rivenditur] taxxabbli mingħand ix-xerrej jew parti terza, inklużi sussidji direttament marbuta mat-transazzjoni, taxxi, dazji, imposti u piżijiet u spejjeż inċidentali bħal kummissjoni, ippakkjar, trasport u spejjeż ta' l-assigurazzjoni mitluba min-negozjant taxxabbli lill-konsumatur, iżda li jeskludu l-ammonti msemmija fl-Artikolu 79;

(2) 'prezz tax-xiri' tfisser dak kollu li jikkokstitwixxi l-ħlas, għall-finijiet tal-punt (1), miksub jew li għandu jkun miksub mingħand in-negozjant taxxabbli mill-fornitur tiegħu.

Artikolu 313

1. Għar-rigward ta' provvisti ta' oġġetti użati, xogħlijiet ta' l-arti, oġġetti tal-kollezzjoni u antikitajiet magħmula minn negozjanti taxxabbli, l-Istati Membri għandhom japplikaw skema speċjali għall-intaxxar tal-marġni ta' profitt magħmul minn negozjant taxxabbli, skond id-disposizzjonijiet ta' din is-Sub-taqsima.

[…]

Artikolu 314

L-iskema tal-marġni għandha tapplika għall-provvista minn negozjant taxxabbli ta' merkanzija użata, oġġetti tal-kollezzjoni jew antikitajiet fejn dik il-merkanzija kienet ipprovduta lilu fil-Komunità minn waħda mill-persuni li ġejjin:

(a) persuna mhux taxxabbli;

(b) persuna taxxabbli oħra, sakemm il-provvista tal–merkanzija minn dik il-persuna l-oħra taxxabbli tkun eżentata skond l-Artikolu 136;

(ċ) persuna taxxabbli oħra, sakemm il-provvista tal–merkanzija minn dik il-persuna taxxabbli l-oħra hi koperta mill-eżenzjoni għall-impriżi ż-żgħar ipprovduta fl-Artikoli 282 sa 292 u tinvolvi assi kapitali;

(d) negozjant taxxabbli ieħor, sakemm il-VAT ġie applikat għall-provvista ta' merkanzija minn dak in-negozjant taxxabbli l-ieħor skond din l-iskema ta' marġni.

Artikolu 315

L-ammont taxxabbli fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija kif msemmija fl-Artikolu 314 għandu jkun il–marġni ta' profitt magħmul min-negozjant taxxabbli, bit-tnaqqis ta' l-ammont tal-VAT li jirreferi għall-marġni ta' profitt.

Il-marġni ta' profitt tan-negozjant taxxabbli għandu jkun ugwali għad-differenza bejn il-prezz tal-bejgħ mitlub min-negozjant taxxabbli għall-merkanzija u l-prezz tax-xiri.

Artikolu 316

1. L-Istati Membri għandhom jagħtu lin-negozjanti taxxabbli d-dritt li jagħżlu li japplikaw l-iskema ta' marġni għat-transazzjonijiet li ġejjin:

(a) il-provvista ta' xogħlijiet ta' l-arti, oġġetti tal-kollezzjoni jew antikitajiet, li n-negozjant taxxabbli jkun importa huwa stess;

(b) il-provvista ta' xogħlijiet ta' l-arti pprovduti lin-negozjant taxxabbli mill-awturi tagħhom jew is-suċċessuri tagħhom fit-titlu;

(ċ) il-provvista ta' xogħlijiet ta' l-arti pprovduti minn persuna taxxabbli minbarra negozjant taxxabbli fejn ir-rata mnaqqsa ġiet applikata għal dik il-provvista skond l-Artikolu 103.

[…]

Artikolu 317

Jekk negozjant taxxabbli jeżerċita l-għażla skond l-Artikolu 316, l-ammont taxxabbli għandu jkun stabbilit skond l-Artikolu 315.

Għall-provvisti ta' xogħlijiet ta' l-arti, oġġetti tal-kollezzjoni jew antikitajiet li n-negozjanti taxxabbli importa huwa stess, il-prezz tax-xiri li għandu jittieħed in konsiderazzjoni fil-kalkolu tal-marġni ta' profitt għandu jkun ugwali għall-ammont taxxabbli fuq l-importazzjoni, stabbilit skond l-Artikoli 85 sa 89, flimkien mall-VAT dovuta jew imħallsa ma' l-importazzjoni.

Artikolu 319

In-negozjant taxxabbli jista' japplika l-arranġamenti normali tal-VAT għal kull provvista koperta mill-iskema ta' marġni."

10. Il-prinċipji tad-dritt għal tnaqqis ta' rivendituri taxxabbli huma rregolati fl-Artikoli 320 u 322 tad-Direttiva 2006/112. Dawn jistabbilixxu:

"Artikolu 320

1. Fejn in-negozjant [ir-rivenditur] taxxabbli japplika l-arranġamenti tal-VAT normali għall-provvista ta' xogħol ta' l-arti, oġġett tal-kollezzjoni jew antikità li jkun importa hu nnifsu, hu għandu jkun intitolat li jnaqqas mill-VAT li għaliha hu responsabbli il-VAT dovuta jew imħallsa fuq l-importazzjoni.

Fejn in-negozjant taxxabbli japplika l-arranġamenti tal-VAT normali għall-provvista li ssirlu ta' xogħol ta' l-arti mill-awtur tiegħu, jew mis–suċċessuri tiegħu fit-titlu, jew minn persuna taxxabbli minbarra negozjant taxxabbli, hu għandu jkun intitolat li jnaqqas mill-VAT li għaliha hu responsabbli l-VAT dovuta jew imħallsa għax-xogħol ta' l-arti pprovdut lilu.

[…]

Artikolu 322

Sakemm merkanzija tkun użata għall-għan ta' provvisti mwettqa minnu u soġġetti għall-iskema ta' marġini, in-negozjant taxxabbli m'għandux inaqqas dak li ġej mill-VAT li għaliha hu responsabbli:

(a) il-VAT dovuta jew imħallsa għal xogħlijiet ta' l-arti, oġġetti tal-kollezzjoni jew antikitajiet li jkun importa hu stess;

(b) il-VAT dovuta jew imħallsa għal xogħlijiet ta' l-arti li kienu, jew li ser ikunu, ipprovduti lilu mill-awtur tagħhom jew mis-suċċessuri fit-titlu ta' l-awtur;

(ċ) il-VAT dovuta jew imħallsa għal xogħlijiet ta' l-arti li kienu, jew li ser ikunu, ipprovduti lilu minn persuna taxxabbli minbarra negozjant taxxabbli."

11. Skont l-Artikolu 342 tad-Direttiva 2006/112:

"L-Istati Membri jistgħu jieħdu miżuri dwar id-dritt ta' tnaqqis biex jiżguraw li n-negozjanti [ir-rivendituri] taxxabbli koperti minn arranġamenti speċjali kif previst fit-Taqsima 2 ma jgawdux vantaġġi mhux ġustifikati jew iġarrbu ħsara mhux ġustifikata."

Id-dritt Ġermaniż

12. L-iskema ta' marġni ta' profitt għar-rivendituri taxxabbli ġiet trasposta fid-dritt Ġermaniż bl-Artikolu 25a tal-Umsatzsteuergesetzes (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ, iktar 'il quddiem l-"UStG"). Din id-dispożizzjoni tipprevedi, b'mod partikolari:

"(1) Għall-kunsinni fis-sens tal-punt 1 tal-Artikolu 1(1) ta' oġġetti mobbli materjali, it-tassazzjoni hija applikata skont id-dispożizzjonijiet segwenti (skema ta' marġni ta' profitt) jekk il-kundizzjonijiet li ġejjin ikunu ssodisfatti:

1. L-imprenditur huwa rivenditur. Huwa kkunsidrat bħala rivenditur min jinnegozja professjonalment f'oġġetti mobbli materjali jew ibigħ tali oġġetti f'isem proprju waqt irkant pubbliku.

2. L-oġġetti ġew ikkunsinjati lir-rivenditur fit-territorju Komunitarju. Għal din il-kunsinna

   a) it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ ma kinitx dovuta jew, fis-sens tal-Artikolu 19(1), ma nġabritx jew

   b) ġiet applikata l-iskema ta' marġni ta' profitt.

[…]

(2) Ir-rivenditur jista' jiddikjara lill-amministrazzjoni fiskali, mhux iktar tard mid-depożitu tal-ewwel dikjarazzjoni provviżorja ta' sena kalendarja, li huwa japplika l-iskema ta' marġni ta' profitt, mill-bidu ta' dik is-sena kalendarja, anki għal dawn l-oġġetti:

[…]

2. xogħlijiet tal-arti, jekk il-kunsinna fil-konfront tiegħu kienet taxxabbli u ma saritx minn rivenditur.

[…]

(3) Id-dħul huwa kkalkolat abbażi tad-differenza bejn il-prezz tal-bejgħ u l-prezz tal-akkwist tal-oġġetti […]. F'każ skont il-punt 2 tal-ewwel sentenza tal-paragrafu 2, il-prezz tal-akkwist jinkludi t-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ tal-fornitur.

[…]

(5) […] B'deroga mill-Artikolu 15(1), ir-rivenditur ma għandux id-dritt, fil-każijiet previsti fil-paragrafu 2, inaqqas it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ fuq l-importazzjoni, it-taxxa indikata separatament fuq fattura jew it-taxxa dovuta fis-sens tal-Artikolu 13(5) għall-kunsinna fil-konfront tiegħu bħala taxxa tal-input.

[…]

(7) Japplikaw id-dispożizzjonijiet speċifiċi segwenti:

1. L-iskema ta' marġni ta' profitt ma tapplikax

a) għall-kunsinni ta' oġġetti li r-rivenditur akkwista fil-Komunità, jekk tali kunsinni tal-oġġetti lir-rivenditur ikunu ġew suġġetti għall-applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista għall-kunsinni intra-Komunitarji fil-bqija tat-territorju tal-Komunità,

[…]"

Il-fatti u l-proċedura

13. Harry Mensing huwa rivenditur taxxabbli fi ħdan it-tifsira tal-punt 5 tal-Artikolu 311(1) tad-Direttiva 2006/112 u l-punt 1 tal-Artikolu 25a(1) tal-UStG. Huwa jopera galleriji tal-arti f'diversi bliet fit-territorju tal-Ġermanja. Fis-sena tat-taxxa 2014 huwa akkwista, *inter alia*, xogħlijiet tal-arti mingħand awturi ta' Stati Membri oħra. Dawn il-kunsinni ġew eżentati mill-VAT fl-Istati Membri ta' oriġini u H. Mensing intaxxahom bħala akkwisti intra-Komunitarji. F'dan ir-rigward, huwa ma eżerċitax id-dritt għal tnaqqis.

14. Fil-bidu tas-sena 2014, H. Mensing talab mingħand il-Finanzamt Hamm (l-Amministrazzjoni Fiskali ta' Hamm, il-Ġermanja) l-applikazzjoni tal-iskema ta' marġni ta' profitt fuq il-kunsinni ta' xogħlijiet tal-arti li huwa kien akkwista mingħand l-awturi. Madankollu, l-amministrazzjoni fiskali rrifjutat id-dritt ta' applikazzjoni ta' din l-iskema f'relazzjoni max-xogħlijiet tal-arti akkwistati mingħand l-awturi ta' Stati Membri oħra, b'invokazzjoni tal-punt 1(a) tal-Artikolu 25a(7) tal-UStG u, konsegwentement, żiedet l-ammont tal-VAT dovuta b'EUR 19 763.31.

15. Wara li ġiet irrifjutata l-oppożizzjoni tiegħu, H. Mensing ippreżenta rikors kontra d-deċiżjoni tal-Amministrazzjoni Fiskali ta' Hamm quddiem il-Finanzgericht Münster (il-Qorti tal-Finanzi ta' Münster, il-Ġermanja). Din il-qorti għandha dubji dwar il-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni tal-punt 1(a) tal-Artikolu 25a(7) tal-UStG, kif ukoll dwar ir-relazzjoni bejn l-Artikoli 314 u 316 tad-Direttiva 2006/112. Għaldaqstant iddeċidiet li tissospendi l-proċedura u li tippreżenta lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi segwenti għat-teħid ta' deċiżjoni preliminari:

"1) L-Artikolu 316(1)(b) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, għandu jiġi interpretat fis-sens li n-negozjanti [rivendituri] taxxabbli jistgħu japplikaw l-iskema ta' marġni benefiċjarju wkoll għall-provvista intra-Komunitarja ta' xogħlijiet tal-arti li jiġu pprovduti lilhom mill-awturi tagħhom jew is-suċċessuri tagħhom fit-titolu li ma humiex persuni koperti mill-Artikolu 314 tad-Direttiva tal-VAT?

2) F'każ ta' risposta pożittiva għall-ewwel domanda: L-Artikolu 322(b) tad-Direttiva tal-VAT jimponi li jiġi rrifjutat lin-negozjant id-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa li tirriżulta mill-akkwist intra-Komunitarju tax-xogħlijiet tal-arti, u dan anki meta ma teżistix dispożizzjoni nazzjonali li tinkludi regola korrispondenti?"

16. It-talba għal deċiżjoni preliminari waslet għand il-Qorti tal-Ġustizzja fis-17 ta' Mejju 2017. H. Mensing, il-Gvern Ġermaniż kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub. Kollha kemm huma kienu rrappreżentati wkoll fis-seduta tal-14 ta' Ġunju 2018.

Analiżi

Fuq l-ewwel domanda preliminari

17. Bl-ewwel domanda preliminari, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf jekk rivenditur taxxabbli għandux id-dritt jibbenefika mill-iskema ta' marġni ta' profitt konformement għall-Artikolu 316(1)(b) tad-Direttiva 2006/112, meta jbigħ xogħlijiet tal-arti li jkun akkwista mingħand l-awturi jew mingħand is-suċċessuri tagħhom fit-titolu stabbiliti fi Stati Membri oħra u li ma humiex persuni fis-sens tal-Artikolu 314 ta' din id-direttiva. Din id-domanda tkopri fir-realtà żewġ kwistjonijiet ta' liġi. L-ewwel waħda tikkonċerna r-relazzjoni bejn l-Artikoli 314 u 316 tad-Direttiva 2006/112. It-tieni waħda tirrigwarda l-problema ta' jekk l-iskema ta' marġni ta' profitt tistax tiġi applikata għall-bejgħ ta' xogħlijiet tal-arti li r-rivenditur taxxabbli jkun akkwista mingħand persuni taxxabbli ta' Stati Membri oħra.

Ir-relazzjoni bejn l-Artikoli 314 u 316 tad-Direttiva 2006/112

18. Sabiex tiġġustifika t-talba tagħha għal deċiżjoni preliminari, il-qorti tar-rinviju tiċċara li, fil-fehma tagħha, l-Artikolu 314 tad-Direttiva 2006/112 jirregola b'mod eżawrjenti l-kamp ta' applikazzjoni tal-iskema ta' marġni ta' profitt. Fi kliem ieħor, skont il-qorti tar-rinviju, l-iskema ta' marġni ta' profitt tista' tapplika biss għal oġġetti li jkunu ġew akkwistati minn persuni li jissodisfaw il-kundizzjonijiet iddefiniti fl-Artikolu 314 tad-Direttiva jiġifieri fl-Artikoli 314 u 316 tagħha. Tali interpretazzjoni tar-relazzjoni bejn l-Artikoli 314 u 316 tad-Direttiva 2006/112 tiġġustifika l-esklużjoni mill-iskema ta' marġni ta' profitt, skont il-punt 1(a) tal-Artikolu 25a(7) tal-UStG, ta' oġġetti li r-rivenditur taxxabbli jkun akkwista mingħand persuna stabbilita fi Stat Membru ieħor, jekk din il-persuna tkun ibbenefikat mill-eżenzjoni bid-dritt għal tnaqqis previst għall-kunsinni intra-Komunitarji ta' oġġetti skont l-Artikolu 138(1) flimkien mal-Artikolu 169(b) tad-Direttiva 2006/112. Infatti, il-persuni msemmijin fl-Artikolu 314 ta' din id-direttiva ma jibbenefikawx minn tali eżenzjoni bi dritt għal tnaqqis.

19. Ma naħsibx, madankollu, li tali interpretazzjoni tar-relazzjoni bejn l-Artikoli 314 u 316 tad-Direttiva 2006/112 tkun iġġustifikata.

20. B'mod partikolari, din ma tirriżultax mill-formulazzjoni ta' dawn id-dispożizzjonijiet. Is-sentenza introduttorja tal-Artikolu 314 tad-Direttiva 2006/112 tipprevedi li l-iskema ta' marġni ta' profitt "tapplika" fil-każijiet indikati f'dan l-artikolu. Fi kliem ieħor, din l-iskema tapplika awtomatikament jekk ikunu mogħtijin iċ-ċirkustanzi deskritti hemmhekk[3]. Madankollu, l-Artikolu 316(1) ta' din id-direttiva jagħti lir-rivendituri taxxabbli "d-dritt li jagħżlu li japplikaw l-iskema ta' marġni" fis-sitwazzjonijiet elenkati f'din id-dispożizzjoni, li huma differenti minn dawk irregolati mill-Artikolu 314. Ma hemm xejn fil-formulazzjoni ta' dawn id-dispożizzjonijiet li jindika li d-dritt ta' applikazzjoni tal-iskema ta' marġni ta' profitt skont l-Artikolu 316(1) tad-Direttiva 2006/112 jiddependi mill-ħarsien tal-kundizzjonijiet imsemmijin fl-Artikolu 314. Għall-kuntrarju, mill-formulazzjoni ta' din

3 Bil-possibbiltà, għall-persuna taxxabbli, li tapplika l-iskema ġenerali tal-VAT fis-sens tal-Artikolu 319 tad-Direttiva 2006/112.

id-dispożizzjoni jirriżulta li d-dritt previst mill-Artikolu 316(1) ta' din id-direttiva ġie kkunsidrat mil-leġiżlatur bħala supplimentari fir-rigward tal-kamp ta' applikazzjoni prinċipali tal-iskema ta' marġni ta' profitt skont l-Artikolu 314 tad-Direttiva. L-Artikolu 316 jestendi konsegwentement il-kamp ta' applikazzjoni possibbli ta' din it-tassazzjoni, u jħalli d-deċiżjoni f'dan ir-rigward f'idejn il-persuna taxxabbli.

21. Il-motivazzjoni sottostanti għal din l-iskema ġiet ipprovduta mill-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet tagħha f'din il-kawża. Hija tippreċiża li l-għan ewlieni tal-iskema ta' marġni ta' profitt huwa li tiġi evitata tassazzjoni doppja ta' oġġetti li l-prezz li bih ir-rivenditur taxxabbli akkwistahom kien jinkludi diġà l-VAT imħallsa mill-bejjiegħ oriġinali fi stadju kummerċjali preċedenti mingħajr dritt għal tnaqqis.

22. Il-persuni msemmijin fl-Artikolu 314 tad-Direttiva 2006/112, ma għandhomx dritt għal tnaqqis u jġorru l-piż ekonomiku ta' din it-taxxa, u għalhekk, naturalment, jinkludu l-valur tagħha fil-prezz tal-oġġetti fil-mument tal-bejgħ. Li kieku dawn l-oġġetti, fil-mument tal-bejgħ tagħhom mir-rivenditur taxxabbli, jiġu ntaxxati skont l-iskema ġenerali, jiġifieri l-ammont taxxabbli jkun jikkorrispondi għall-prezz tal-bejgħ totali, dan l-ammont taxxabbli jkun jinkludi wkoll il-valur tat-taxxa mħallsa fl-istadji kummerċjali preċedenti, li jwassal għal tassazzjoni doppja ("taxxa fuq taxxa"). L-applikazzjoni tal-iskema ta' marġni ta' profitt, li fil-qafas tagħha l-ammont taxxabbli huwa kkostitwit esklużivament mill-marġni, jiġifieri l-profitt addizzjonali miksub mir-rivenditur taxxabbli waqt il-bejgħ mill-ġdid, tippermetti li tiġi evitata tassazzjoni doppja.

23. Madankollu, mhux dejjem huwa possibbli jew opportun li jiġi stabbilit bi preċiżjoni f'relazzjoni ta' liema oġġetti mibjugħa minn rivenditur taxxabbli tnaqqset il-VAT fl-istadji kummerċjali preċedenti, u fir-rigward ta' liema ma tnaqqsitx. Barra minn hekk, jista' jagħti l-każ li t-taxxa tal-input tnaqqset biss parzjalment jew l-oġġetti setgħu kienu totalment mhux suġġetti għat-tassazzjoni, xi ħaġa li tkompli tikkomplika s-sitwazzjoni. Għal din ir-raġuni, il-leġiżlatur ippreveda l-applikazzjoni awtomatika tal-iskema ta' marġni ta' profitt fis-sitwazzjonijiet fejn it-taxxa tal-input ma setgħetx titnaqqas fi stadju kummerċjali preċedenti, kemm jekk il-bejjiegħ ma huwiex taxxabbli kif ukoll jekk il-bejgħ ibbenefika mill-eżenzjoni mingħajr id-dritt għal tnaqqis. Din hija r-regola attwali tal-Artikolu 314 tad-Direttiva 2006/112. F'xi każijiet oħra, wieħed jista' jissupponi anki minħabba raġunijiet ta' razzjonalizzazzjoni amministrattiva, il-leġiżlatur ħalla l-għażla lir-rivendituri taxxabbli li japplikaw l-iskema ta' marġni ta' profitt (attwalment l-Artikolu 316 tad-Direttiva 2006/112). L-Artikolu 316 tad-Direttiva 2006/112 għalhekk għandu karattru awtonomu u addizzjonali fir-rigward tal-Artikolu 314.

24. Interpretazzjoni tal-Artikolu 316 tad-Direttiva 2006/112, skont liema l-applikazzjoni tiegħu tiddependi mill-issodisfar tal-kundizzjonijiet imsemmijin fl-Artikolu 314 tal-istess direttiva, ma tkunx għadha koerenti mas-sistema u mal-loġika tal-iskema ta' marġni ta' profitt.

25. Wieħed jista', infatti, jimmaġina limitazzjoni taċ-ċirku ta' persuni koperti mill-Artikolu 316(1)(b) tad-Direttiva 2006/112 għal dawk li simultanjament jaqgħu taħt l-Artikolu 314. Dawn ikunu, għalhekk, prinċipalment l-awturi mhux taxxabbli u s-suċċessuri tagħhom fit-titolu (Artikolu 314(a)) kif ukoll, anki jekk eċċezzjonalment biss, awturi u s-suċċessuri tagħhom fit-titolu li huma persuni taxxabbli, però li l-kunsinni tagħhom isiru fiċ-ċirkustanzi ddeterminati mill-Artikolu 314(b) u (ċ)[4].

26. Il-koeżistenza tal-kundizzjonijiet previsti fl-Artikoli 314 u 316 madankollu ma hijiex possibbli, skont l-Artikolu 316(1)(a) u (ċ).

4 L-applikazzjoni tal-Artikolu 314(d) naturalment tkun eskluża, ġaladarba wieħed ma jistax jaġixxi simultanjament bħala awtur jew is-suċċessur tiegħu fit-titolu u bħala rivenditur taxxabbli.

27. L-Artikolu 316(1)(a) tad-Direttiva 2006/112 jirreferi għal oġġetti li jkunu ġew importati mir-rivendituri taxxabbli stess. Min-naħa tagħha, is-sentenza introduttorja tal-Artikolu 314 issemmi oġġetti "ipprovdut[i] [lill-persuna taxxabbli] fil-Komunità". L-Artikolu 314 għalhekk jeskludi *a priori* l-applikazzjoni tiegħu għal oġġetti importati. Dan huwa spjegat bil-fatt li, fil-każ ta' oġġetti importati minn barra l-ambitu ta' applikazzjoni territorjali tas-sistema komuni tal-VAT, ma tħallsitx taxxa fi stadju kummerċjali preċedenti li hija inkluża fil-prezz ta' dawn l-oġġetti. Mill-perspettiva tas-sistema tal-VAT, il-prezz ta' oġġetti importati qatt ma jinkludi t-taxxa.

28. L-Artikolu 316(1)(ċ) jikkonċerna xogħlijiet tal-arti li jkunu ġew ipprovduti lir-rivenditur taxxabbli "fejn ir-rata mnaqqsa ġiet applikata għal dik il-*provvista*"[5]. Peress li hawnhekk ma hijiex ikkonċernata l-applikazzjoni ta' rata tat-taxxa mnaqqsa għal oġġetti, iżda għal kunsinni, hija eskluża, fil-fehma tiegħi, l-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni għal kunsinni li bl-ebda mod ma huma taxxabbli (Artikolu 314(a)) jew li huma eżentati (Artikolu 314(b) u (ċ)).

29. Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti, jirriżulta li ma hijiex possibbli l-applikazzjoni konġunta tal-Artikolu 314 u l-Artikolu 316(1)(a) u (ċ) tad-Direttiva 2006/112. Konsegwentement, ma nemminx li hija loġika l-interpretazzjoni li skontha l-Artikolu 314 tad-Direttiva jista' jiġi applikat biss b'mod konġunt mal-Artikolu 316(1)(b).

30. Lanqas aspetti teleoloġiċi ma jiġġustifikaw li l-applikazzjoni tal-Artikolu 316(1) tad-Direttiva 2006/112 tkun tiddependi mill-issodisfar tal-kundizzjonijiet imsemmijin fl-Artikolu 314. L-issodisfar tal-kundizzjonijiet imsemmijin fl-Artikolu 314 tad-Direttiva jwassal awtomatikament għall-applikazzjoni tal-iskema ta' marġni ta' profitt. Allura x'sens ikollu d-dritt tar-rivendituri taxxabbli li japplikaw din l-iskema f'każijiet li huma koperti diġà mill-Artikolu 314? Eventwalment, din tista' tiġi kkunsidrata bħala skema tat-tip "opt-out"; madankollu, il-possibbiltà ta' "opt-out" fir-rigward tal-iskema ta' marġni ta' profitt diġà hija prevista mill-Artikolu 319 tad-Direttiva 2006/112, filwaqt li l-Artikolu 316 tagħha huwa manifestament intiż bħala skema tat-tip "opt-in".

31. Fl-aħħar mill-aħħar, jekk l-applikazzjoni tal-Artikolu 316 tad-Direttiva 2006/112 tkun suġġetta għall-issodisfar tal-kundizzjonijiet imsemmijin fl-Artikolu 314, dan ikun ixejjen kull sens tal-Artikolu 322 tad-Direttiva. L-Artikolu 322 tad-Direttiva jieħu mir-rivenditur taxxabbli d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa mħallsa fuq oġġetti li huwa jbigħ fil-qafas tal-iskema ta' marġni ta' profitt, fi tliet każijiet, li jikkorrispondu ma' dawk previsti fl-Artikolu 316(1). B'mod partikolari, l-Artikolu 322(a) jirrigwarda l-importazzjoni (l-Artikolu 316(1)(a)), l-Artikolu 322(b) l-akkwist ta' xogħol tal-arti mingħand l-awtur jew mingħand is-suċċessuri tiegħu fit-titolu (l-Artikolu 316(1)(b)) u l-Artikolu 322(ċ) l-akkwist ta' xogħol tal-arti mingħand persuni taxxabbli oħra, b'applikazzjoni ta' rata tat-taxxa mnaqqsa (Artikolu 316(1)(ċ)).

32. B'kuntrast, l-Artikolu 314 tad-Direttiva 2006/112 jeskludi l-eżistenza ta' taxxa tal-input *a priori*, inkwantu tali jikkonċerna kunsinni li bl-ebda mod ma huma suġġetti għall-VAT jew li huma eżentati minnha[6]. Jekk l-applikazzjoni tal-Artikolu 316(1) tad-Direttiva 2006/112 tkun suġġetta għall-issodisfar tal-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 314 tad-Direttiva, l-Artikolu 322 tagħha jirriżulta superfluwi. Anki jekk, b'mod artifiċjali, wieħed jissuġġetta għall-issodisfar ta' dawn il-kundizzjonijiet l-applikazzjoni tal-Artikolu 316(1)(b) biss, tali interpretazzjoni tneħħi s-sens almenu tal-Artikolu 322(b).

33. Għal dawn ir-raġunijiet, nemmen li l-Artikolu 316(1) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat bħala li jfisser li l-applikazzjoni tiegħu ma tiddependix mill-issodisfar tal-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 314 tad-Direttiva.

5 Il-korsiv huwa miżjud minni.

6 Ħlief għall-każ irregolat fl-Artikolu 314(d), li madankollu ma jistax jintrabat ma' xi wieħed mill-każijiet irregolati fl-Artikolu 316(1).

L-applikabbiltà tal-iskema ta' marġni ta' profitt abbażi tal-Artikolu 316(1)(b) tad-Direttiva 2006/112 għal oġġetti li r-rivenditur taxxabbli jkun akkwista mingħand persuni stabbiliti fi Stati Membri oħra

34. Fl-osservazzjonijiet tiegħu fil-kawża ineżami, il-Gvern Ġermaniż jiġġustifika l-esklużjoni tal-applikazzjoni tal-iskema ta' marġni ta' profitt għal xogħlijiet tal-arti akkwistati mir-rivenditur taxxabbli mingħand persuni ta' Stati Membri oħra, li jkunu bbenefikaw mill-eżenzjoni għal kunsinna intra-Komunitarja, prevista fil-punt 1 tal-Artikolu 25a(7) tal-UStG. Insostenn tat-teżi tiegħu jressaq tliet argumenti.

– L-argumentazzjoni rigward l-għan tal-iskema ta' marġni ta' profitt

35. Skont il-Gvern Ġermaniż, fil-każ ta' xogħlijiet tal-arti li jkunu ġew ipprovduti lir-rivenditur taxxabbli minn persuni ta' Stati Membri oħra bl-eżenzjoni għal kunsinni intra-Komunitarji, is-sottomissjoni tal-bejgħ mill-ġdid ta' dawn l-oġġetti mir-rivenditur taxxabbli għall-iskema ġenerali tal-VAT ma twassalx għal tassazzjoni doppja, għaliex il-prezz tax-xiri mħallas mir-riveditur taxxabbli ma jkun inkluda l-ebda taxxa u t-taxxa fuq l-akkwist intra-Komunitarju tista' titnaqqas. L-applikazzjoni tal-iskema ta' marġni ta' profitt f'tali ċirkustanzi ma tkunx taqdi l-għan tat-tassazzjoni, li skont il-premessa 51 tad-Direttiva 2006/112 huwa li jiġu evitati tassazzjonijiet doppji u distorsjonijiet tal-kompetizzjoni bejn il-persuni taxxabbli.

36. Madankollu, jiena ma naqsamx din l-argumentazzjoni, u dan għal raġunijiet li huma simili għal dawk li ressaqt diġà dwar id-dubji tal-qorti tar-rinviju fir-rigward tar-relazzjoni bejn l-Artikoli 314 u 316 tad-Direttiva 2006/112 (ara l-punti 20 sa 32 ta' dawn il-konklużjonijiet).

37. Effettivament, fil-każijiet previsti mill-Artikolu 316(1) tad-Direttiva 2006/112, l-applikazzjoni tal-iskema ġenerali tal-VAT, jiġifieri t-tassazzjoni tad-dħul totali tat-tranżazzjoni bid-dritt għal tnaqqis, ma twassalx għal tassazzjoni doppja. Madankollu, dan ma jgħoddx biss għal oġġetti akkwistati mingħand persuni stabbiliti fi Stati Membri oħra, imma wkoll għall-każijiet kollha rilevanti għall-Artikolu 316(1) tad-Direttiva 2006/112.

38. Kunsinna intra-Komunitarja tirrappreżenta, minn perspettiva tal-VAT, kunsinna normali ta' oġġetti suġġetta għat-taxxa. L-unika differenza hija li, minħabba l-eżenzjoni skont l-Artikolu 138(1) ta' din id-direttiva, u t-tassazzjoni simultanja tal-akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti fis-sens tal-Artikolu 2(1)(b) tagħha, is-sovranità fiskali tiġi ttrasferita mill-Istat tal-bejgħ għall-Istat tal-akkwist. L-eżenzjoni ta' kunsinni intra-Komunitarji għalhekk ma tikkostitwixxix, fir-realtà, eżenzjoni bħal dik prevista mill-Artikolu 136 tad-Direttiva, iżda trasferiment tas-sovranità fiskali lejn Stat Membru ieħor. Eżenzjonijiet ta' dan it-tip huma kultant iddefiniti bħala taxxa b'rata ta' 0 %.

39. Mill-perspettiva tal-persuni taxxabbli, din l-eżenzjoni ftit għandha rilevanza. Il-bejjiegħ jipprovdi l-oġġetti bi prezz li ma jinkludi "l-ebda taxxa" u ma huwiex obbligat iħallas it-taxxa lill-awtoritajiet fiskali, iżda jżomm id-dritt li jnaqqas it-taxxa tal-input fuq l-oġġetti u s-servizzi li jkunu ntużaw għall-iskopijiet tal-kunsinna intra-Komunitarja tiegħu (Artikolu 169(b) tad-Direttiva 2006/112). L-akkwirent, min-naħa tiegħu, ma jħallasx it-taxxa lill-bejjiegħ bħala parti mill-prezz tax-xiri, kif jiġri fil-każ ta' kunsinni fi ħdan l-istess Stat Membru, iżda lill-awtoritajiet fiskali. Madankollu, fl-istess waqt, huwa jikseb ukoll id-dritt li jnaqqas din it-taxxa bħala taxxa tal-input, naturalment bil-kundizzjoni illi jużа l-oġġetti akkwistati għall-iskopijiet tal-attività taxxabbli tiegħu.

40. Mekkaniżmu simili ta' tassazzjoni huwa applikat f'relazzjoni għall-importazzjoni ta' oġġetti. L-importatur iħallas il-prezz tal-oġġetti li ma jinkludi l-ebda VAT (fis-sens tad-Direttiva 2006/112), peress li dawn l-oġġetti jkunu ġew importati minn barra l-ambitu ta' applikazzjoni territorjali tas-sistema komuni tal-VAT. L-importatur iħallas lill-awtoritajiet fiskali l-VAT fuq l-importazzjoni, u fl-istess waqt jikseb id-dritt li jnaqqasha bħala taxxa tal-input.

41. Konsegwentement, ma tinħoloqx il-problema ta' tassazzjoni doppja, u dan indipendentement minn jekk huwiex ikkonċernat xogħol tal-arti importat u akkwistat fl-istess Stat Membru jew xogħol tal-arti akkwistat mingħand persuna ta' Stat Membru ieħor (permezz ta' kunsinna intra-Komunitarja). Li kieku wieħed jassumi li tassazzjoni doppja f'każ ta' applikazzjoni tal-iskema ġenerali tal-VAT tikkostitwixxi l-kundizzjoni għall-applikazzjoni tal-iskema ta' marġni ta' profitt, l-Artikolu 316 tad-Direttiva 2006/112 ikun superfluwi u, bl-istess mod, anki l-Artikolu 322, li jippresupponi l-eżistenza ta' taxxa tal-input li tista' eventwalment titnaqqas, iżda dan ma japplikax għal oġġetti li l-kunsinna tagħhom tkun ġiet eżentata (fis-sens strett tal-kelma) jew li ma hijiex suġġetta għat-tassazzjoni [7].

42. Il-fini tal-Artikolu 316 tad-Direttiva 2006/112 ma hijiex li tiġi evitata t-tassazzjoni doppja, iżda, kif tispjega l-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet tagħha, hija li jiġu evitati piżijiet amministrattivi eċċessivi fuq ir-rivendituri taxxabbli, li kieku jkunu marbuta man-neċessità li jeżaminaw u jipproduċu prova, kull darba, jekk fil-prezz tax-xogħol tal-arti inkwistjoni hijiex inkluża l-VAT imħallsa fi stadju kummerċjali preċedenti, kif ukoll l-ammont ta' din it-taxxa. Fost dawn il-piżijiet amministrattivi hemm ukoll l-obbligu tar-rivenditur taxxabbli li jżomm kontabbiltà doppja, fil-każ li jbigħ oġġetti ntaxxati skont l-iskema ta' marġni ta' profitt, kif ukoll oġġetti ntaxxati skont l-iskema ġenerali tal-VAT. Dan l-obbligu jirriżulta espressament mill-Artikolu 324 tad-Direttiva 2006/112.

43. Huwa wkoll minħabba din ir-raġuni li ma tikkonvinċinix l-argumentazzjoni tal-Gvern Ġermaniż skont liema l-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tal-iskema ta' marġni ta' profitt, bħala eċċezzjoni mit-tassazzjoni ġenerali, għandhom jiġu interpretati restrittivament. Il-prinċipju tal-interpretazzjoni stretta ta' eċċezzjonijiet ma jistax iwassal sabiex jitilfu għalkollox is-sens tagħhom u li b'hekk isiru superfluwi.

44. Ir-rikorrent fil-kawża prinċipali jsostni li l-iskop tal-Artikolu 316 tad-Direttiva 2006/112 huwa prinċipalment dak li jippreserva t-trattament fiskali privileġġjat ta' ċerti oġġetti, previst mill-Artikolu 103 ta' din id-direttiva. Din id-dispożizzjoni tippermetti l-impożizzjoni ta' rata tat-taxxa mnaqqsa fuq xogħlijiet tal-arti, oġġetti tal-kollezzjoni u antikitajiet f'każ ta' importazzjoni u, f'każ ta' xogħlijiet tal-arti, anki meta l-kunsinna ssir mill-awtur tagħhom jew mis-suċċessuri tiegħu fit-titolu. Konformement mal-Artikolu 94(1) tad-Direttiva 2006/112, ir-rata tat-taxxa mnaqqsa għandha tiġi applikata anki għall-akkwist intra-Komunitarju ta' xogħlijiet tal-arti li huma pprovduti mill-awturi tagħhom jew mis-suċċessuri tagħhom fit-titolu.

45. Ma neskludix li din il-mira ġiet segwita wkoll waqt l-introduzzjoni tal-Artikolu 316 tad-Direttiva 2006/112; madankollu, għandu jiġi nnotat li l-applikazzjoni tal-Artikolu 103 tad-Direttiva hija fakultattiva għall-Istati Membri, filwaqt li l-applikazzjoni tal-Artikolu 316 hija obbligatorja għalihom. Fi kwalunkwe każ, l-iskop tal-Artikolu 316 tad-Direttiva 2006/112, b'differenza għall-Artikolu 314 tagħha, ma huwiex li tiġi evitata tassazzjoni doppja.

46. Barra minn hekk, għandu jiġi osservat li l-Artikolu 316(1)(b) tad-Direttiva 2006/112 ma jirrimedjax ir-riskju ta' tassazzjoni doppja, għaliex dan ir-riskju lanqas biss jeżisti, imma l-applikazzjoni tiegħu għal kunsinni interni ta' oġġetti, filwaqt li parallelament ma jiġix applikat fil-każ ta' akkwist intra-Komunitarju, kapaċi twassal għal distorsjoni għall-kompetizzjoni bejn il-persuni taxxabbli. Infatti, ċerti rivendituri taxxabbli jitilfu l-possibbiltà li jibbenefikaw mill-iskema ta' marġni ta' profitt, għalkemm taħt aspetti oħra jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli għal dik tar-rivendituri taxxabbli li jakkwistaw xogħlijiet tal-arti fl-istess Stat Membru.

7 F'dan ir-rigward, ma naqsamx it-teżi tal-Gvern Ġermaniż, li l-formulazzjoni tal-Artikolu 316(1)(b) tad-Direttiva 2006/112 tippermetti l-applikazzjoni tiegħu irrispettivament mill-kwistjoni ta' jekk il-kunsinna tax-xogħlijiet tal-arti lir-rivenditur kinitx eżentata jew le. L-Artikolu 314 tad-Direttiva 2006/112 jirregola kunsinni li huma eżentati mit-taxxa jew li ma humiex suġġetti għaliha, filwaqt li l-Artikolu 316 jikkonċerna kunsinni taxxabbli; f'dan ir-rigward, id-debitu ta' taxxa jista' jinħoloq jew fuq naħa tal-bejjiegħ (kunsinna interna) jew tal-akkwist (akkwist intra-Komunitarju u importazzjoni).

47. Għar-raġunijiet esposti hawn fuq, naħseb li l-argument ibbażat fuq l-assenza ta' riskju ta' tassazzjoni doppja ma jiġġustifikax ir-rifjut ta' applikazzjoni tal-Artikolu 316(1)(b) tad-Direttiva 2006/112, fir-rigward ta' xogħlijiet tal-arti li r-rivenditur taxxabbli jkun akkwista mingħand persuni stabbiliti fi Stati Membri oħra.

– L-argumentazzjoni fir-rigward tal-impossibbiltà li tiżdied mal-prezz tax-xiri l-VAT fil-każ ta' akkwist intra-Komunitarju

48. Il-Gvern Ġermaniż jirrileva wkoll li, kuntrarjament għad-dispożizzjonijiet li jikkonċernaw l-oġġetti importati mir-rivenditur taxxabbli, li fir-rigward tagħhom l-Artikolu 317(2) jimponi li l-prezz tax-xiri għandu jiżdied bil-VAT dovuta għall-importazzjoni, id-Direttiva 2006/112 ma fihiex dispożizzjoni analoga fir-rigward tal-VAT fuq l-akkwist intra-Komunitarju. Skont l-istess gvern, dan juri b'mod ċar li l-leġiżlatur tal-Unjoni, huwa u jifformula l-Artikolu 316 tad-Direttiva, ma kellux l-intenzjoni li jissuġġetta għal din ir-regola xogħlijiet tal-arti li r-rivenditur taxxabbli akkwista mingħand persuni stabbiliti fi Stati Membri oħra.

49. Ċertament, l-assenza ta' dispożizzjoni ekwivalenti għall-Artikolu 317(2) tad-Direttiva 2006/112 għall-akkwist intra-Komunitarju tikkostitwixxi problema. Infatti, ix-xogħlijiet tal-arti akkwistati minn rivenditur taxxabbli mingħand persuni fi Stati Membri oħra għandhom jiġu suġġetti għall-iskema ġenerali prevista fl-Artikolu 315 moqri flimkien mal-Artikolu 317(1) tad-Direttiva. Skont dawn id-dispożizzjonijiet, il-marġni li jifforma l-ammont taxxabbli għall-iskema ta' marġni ta' profitt huwa ugwali għad-differenza bejn il-prezz li bih ir-rivenditur taxxabbli jbigħ l-oġġetti u l-prezz tax-xiri li huwa ħallas lill-fornitur għall-oġġetti. Il-"prezz tax-xiri" huwa ddefinit fil-punt 2 tal-Artikolu 312 tad-Direttiva 2006/112 bħala dak kollu li jikkostitwixxi l-korrispettiv miksub mill-fornitur mingħand ir-rivenditur taxxabbli.

50. Konsegwentement, dawn id-dispożizzjonijiet japplikaw kemm għal xogħlijiet tal-arti akkwistati mir-rivenditur taxxabbli fl-istess Stat Membru kif ukoll għal dawk mixtrija permezz ta' akkwist intra-Komunitarju. Madankollu, fiż-żewġ każijiet, l-applikazzjoni ta' dawn id-dispożizzjonijiet għandha effetti differenti.

51. F'każ ta' akkwist fit-territorju ta' Stat Membru wieħed, il-korrispettiv tar-rivenditur taxxabbli lill-fornitur ikopri wkoll il-VAT imħallsa u ffatturata mill-fornitur, sakemm din il-kunsinna ma tkunx eżentata, jiġifieri, *inter alia*, fis-sitwazzjonijiet rilevanti għall-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 316(1)(b) tad-Direttiva 2006/112. Il-prezz tal-bejgħ tal-oġġetti mir-rivenditur taxxabbli huwa għalhekk ugwali għall-prezz tax-xiri (inkluża l-VAT), biż-żieda tal-marġni. Il-marġni ma jkoprix għalhekk il-VAT imħallsa mir-rivenditur taxxabbli, għalkemm din it-taxxa tinfluwenza l-prezz totali tal-oġġetti mibjugħa minnu.

52. Is-sitwazzjoni hija differenti fil-każ ta' akkwist intra-Komunitarju, fejn ir-rivenditur taxxabbli jħallas lill-fornitur il-prezz mingħajr VAT, peress li l-kunsinna intra-Komunitarja hija eżentata fis-sens tal-Artikolu 138(1) tad-Direttiva 2006/112. Ir-rivenditur taxxabbli huwa madankollu obbligat iħallas it-taxxa fuq l-akkwist intra-Komunitarju fis-sens tal-Artikolu 2(1)(b)(i) tad-Direttiva, iżda, skont l-Artikolu 322(b), ma għandux dritt għal tnaqqis. Konsegwentement, ir-rivenditur taxxabbli jrid jinkludi l-ammont ta' din it-taxxa mal-prezz tal-oġġetti, f'każ ta' bejgħ. L-ammont tat-taxxa madankollu ma huwiex kopert mill-prezz tax-xiri fis-sens tal-punt 2 tal-Artikolu 312 tad-Direttiva. Konsegwentement, dan iżid il-marġni tar-rivenditur taxxabbli kkalkolat konformement mal-Artikolu 315(2).

53. L-ammont tal-VAT imħallas mir-rivenditur taxxabbli fuq l-akkwist intra-Komunitarju għalhekk huwa miżjud mal-ammont taxxabbli tat-tranżazzjonijiet tal-bejgħ tiegħu. Dan iwassal għal tassazzjoni doppja ("taxxa fuq taxxa"), li l-iskema ta' marġni ta' profitt preċiżament għandha l-għan li tevita, skont il-premessa 51 tad-Direttiva 2006/112. Fil-każ ta' oġġetti importati minn rivendituri taxxabbli, din

it-tassazzjoni doppja hija evitata permezz tal-Artikolu 317(2) tad-Direttiva, li, għall-finijiet tal-kalkolu tal-marġni, jimponi t-tnaqqis tal-bażi taxxabbli tal-importazzjoni (jiġifieri l-prezz tax-xiri), biż-żieda tal-VAT dovuta għall-importazzjoni, mill-prezz tal-bejgħ. L-assenza ta' dispożizzjoni simili fil-każ tal-akkwist intra-Komunitarju tikkostitwixxi lakuna regolatorja, li tipprevjeni l-ksib sħiħ tal-iskopijiet tal-iskema ta' marġni ta' profitt meta jkunu kkonċernati xogħlijiet tal-arti akkwistati minn rivendituri taxxabbli mingħand persuni stabbiliti fi Stati Membri oħra.

54. Fil-fehma tiegħi, din il-lakuna ma tistax tingħalaq permezz ta' interpretazzjoni, peress li skont id-definizzjoni fil-punt 2 tal-Artikolu 312 tad-Direttiva 2006/112 il-prezz tax-xiri huwa b'mod ċar il-korrispettiv li l-"fornitur" jirċievi mingħand ir-rivenditur taxxabbli. Għaldaqstant, huwa diffiċli li mal-prezz tax-xiri tiżdied it-taxxa mħallsa mir-rivenditur taxxabbli lill-awtoritajiet fiskali. Min-naħa tiegħu, l-Artikolu 322(b) tad-Direttiva, jeskludi d-dritt tar-rivenditur taxxabbli li jnaqqas il-VAT imħallsa minnu "għal xogħlijiet ta' l-arti" akkwistati mingħand l-awtur jew mis-suċċessuri tiegħu fit-titolu, u dan ċertament jinkludi wkoll it-taxxa mħallsa fuq l-akkwist intra-Komunitarju ta' dawn ix-xogħlijiet tal-arti. Konsegwentement, din il-lakuna regolatorja trid tiġi eliminata mil-leġiżlatur.

55. Madankollu, ma nemminx li l-eżistenza ta' din il-lakuna tfisser, kif isostni l-Gvern Ġermaniż, li l-leġiżlatur ried jeskludi l-possibbiltà tal-applikazzjoni tal-iskema ta' marġni ta' profitt għal xogħlijiet tal-arti li r-rivenditur taxxabbli jkun akkwista mingħand persuni stabbiliti fi Stati Membri oħra, b'eżenzjoni tal-kunsinni intra-Komunitarji.

56. Tali konklużjoni ċertament ma toħroġx mill-formulazzjoni tal-Artikolu 316(1)(b) tad-Direttiva 2006/112 u lanqas minn dik tal-Artikolu 322(b). Fid-dispożizzjoni tal-ewwel jissemmew xogħlijiet tal-arti "pprovduti lin-negozjant [lir-rivenditur] taxxabbli mill-awturi tagħhom jew is-suċċessuri tagħhom fit-titlu". Għalhekk, hija kkonċernata l-kunsinna ta' xogħlijiet tal-arti, li ma hijiex suġġetta għal kwalunkwe kundizzjoni ulterjuri. Għaldaqstant, meta d-Direttiva 2006/112 tuża l-kunċett ta' kunsinna, tkun imfissra kemm il-kunsinna fit-territorju ta' Stat Membru wieħed kif ukoll il-kunsinna intra-Komunitarja. Wieħed jista' jasal għal din il-konklużjoni diġà jekk iqabbel id-definizzjoni tal-kunsinna ta' oġġetti fl-Artikolu 14(1) tad-Direttiva[8] mad-definizzjoni tal-akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti fl-Artikolu 20(1) tagħha[9]. Fis-sitwazzjonijiet li jirrigwardaw biss wieħed minn dawn it-tipi ta' kunsinna, il-leġiżlatur jindika dan b'mod ċar, bħal pereżempju fl-Artikolu 2(1)(a), li b'mod konformi miegħu "il-provvista ta' merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru" hija suġġetta għall-VAT, jew fl-Artikolu 138(1), li skontu "il-provvista ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata lejn destinazzjoni "l barra mit-territroju [...] iżda fil-Komunità" hija eżentata. L-interpretazzjoni grammatikali tal-Artikolu 316(1)(b) tad-Direttiva 2006/112 ma tippermettix għalhekk li jiġu esklużi mill-kamp ta' applikazzjoni tiegħu x-xogħlijiet tal-arti akkwistati mir-rivenditur taxxabbli mingħand persuni stabbiliti fi Stati Membri oħra.

57. Bl-istess mod, l-Artikolu 322(b) tad-Direttiva 2006/112, li jissupplimenta l-Artikolu 316(1)(b), huwa fformulat b'mod suffiċjentement wiesa' li jipprojbixxi kemm it-tnaqqis tat-taxxa fuq l-akkwist fit-territorju ta' Stat Membru wieħed kif ukoll it-tnaqqis tat-taxxa fuq l-akkwist intra-Komunitarju (ara wkoll il-punt 54 ta' dawn il-konklużjonijiet).

58. Ikun ukoll diffiċli li jiġi ġġustifikat b'mod teleoloġiku għalfejn għandha tiġi eskluża l-possibbiltà tal-applikazzjoni tal-iskema ta' marġni ta' profitt fuq xogħlijiet tal-arti li rivendituri taxxabbli jakkwistaw mingħand persuni stabbiliti fi Stati Membri oħra. Infatti, jekk tali possibbiltà teżisti kemm għal xogħlijiet tal-arti akkwistati fit-territorju ta' Stat Membru wieħed (u dan f'żewġ każijiet:

8 "[...] it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli".

9 "[...] l-akkwist tad-dritt li tiddisponi bħala sid ta' proprjetà tanġibbli mobbli".

Artikolu 316(1)(b) u (ċ)) kif ukoll għal xogħlijiet tal-arti importati (Artikolu 316(1)(a)), il-leġiżlatur għalfejn għandu jiddiskrimina proprju t-tranżazzjonijiet intra-Komunitarji, jekk il-faċilitazzjoni taċ-ċirkolazzjoni libera tal-oġġetti u tas-servizzi hija waħda mill-miri fundamentali tal-introduzzjoni tas-sistema komuni tal-VAT [10]?

59. Fil-fehma tiegħi, il-lakuna regolatorja inkwistjoni iktar hija dovuta għal żball tal-leġiżlatur milli għal intenzjoni. Madankollu, dan l-iżball jiġġustifika li tiġi eskluża l-possibbiltà tal-applikazzjoni tal-iskema ta' marġni ta' profitt għal xogħlijiet tal-arti li rivendituri taxxabbli jakkwistaw mingħand persuni ta' Stati Membri oħra? Fil-fehma tiegħi, ir-risposta hija fin-negattiv.

60. Ċertament, l-eżistenza ta' tali lakuna regolatorja twassal sabiex ir-rivenditur taxxabbli li jakkwista xogħlijiet tal-arti mingħand persuni stabbiliti fi Stati Membri oħra qiegħed f'sitwazzjoni inqas favorevoli minn dik ta' rivendituri taxxabbli li jixtru x-xogħlijiet tal-arti fit-territorju tal-istess Stat Membru jew minn barra t-territorju tal-Unjoni. Infatti, din il-lakuna tiġġenera t-tassazzjoni doppja, li tkellimt fuqha iktar 'il fuq, u żżid l-ammont totali tat-taxxa, billi żżid artifiċjalment l-ammont taxxabbli, jiġifieri l-marġni ta' profitt.

61. Madankollu, għandu jitfakkar li l-applikazzjoni tal-iskema ta' marġni ta' profitt hija fakultattiva għall-persuna taxxabbli fil-każijiet previsti fl-Artikolu 316 tad-Direttiva 2006/112 (iżda mhux għall-Istat Membru, li jrid jagħti l-kunsens tiegħu għal din il-possibbiltà). Jekk persuna taxxabbli trid tevita tassazzjoni doppja fir-rigward tal-marġni tagħha, sakemm dan ikopri l-VAT imħallsa fuq l-akkwist intra-Komunitarju, din tista' tagħżel l-iskema ġenerali tal-VAT bid-dritt sħiħ għal tnaqqis.

62. Kif diġà aċċennajt qabel, l-għan ewlieni tal-applikazzjoni tal-iskema ta' marġni ta' profitt fil-każijiet previsti fl-Artikolu 316 tad-Direttiva 2006/112 ma huwiex tant li tiġi evitata tassazzjoni doppja, għaliex din hija evitata diġà permezz tal-iskema ġenerali tal-VAT, iżda li jiġu limitati piżijiet amministrattivi eċċessivi, korrelatati ma' tassazzjoni differenti tal-oġġetti individwali offruti mir-rivenditur taxxabbli. Jekk, għal din ir-raġuni, persuna taxxabbli tagħżel it-tassazzjoni skont l-iskema ta' marġni ta' profitt, din ma tistax tħossha leża, konformement mal-prinċipju antik *volenti non fit iniuria*, u lanqas ma għandha bżonn "protezzjoni" minħabba r-rifjut tad-dritt ta' applikazzjoni ta' din l-iskema.

63. Huwa veru li fis-sens tal-Artikolu 342 tad-Direttiva 2006/112, l-Istati Membri jistgħu jieħdu miżuri sabiex jevitaw li r-rivendituri taxxabbli jbatu żvantaġġi indebiti, *inter alia*, permezz tal-applikazzjoni tal-iskema ta' marġni ta' profitt. Dawn il-miżuri jistgħu madankollu jirrigwardaw biss id-dritt għal tnaqqis u mhux l-applikazzjoni tal-iskema ta' marġni ta' profitt stess.

– L-argument ibbażat fuq il-formulazzjoni tal-Artikolu 316(1)(b) tad-Direttiva 2006/112

64. Waqt is-seduta, il-Gvern Ġermaniż żviluppa argument ieħor, li, fl-opinjoni tiegħu, jissuġġerixxi l-esklużjoni tal-possibbiltà tal-applikazzjoni tal-iskema ta' marġni ta' profitt għal xogħlijiet tal-arti li r-rivenditur taxxabbli akkwista mingħand persuni stabbiliti fi Stati Membri oħra. Peress li s-sovranità fiskali hija ttrasferita mill-Istat Membru tal-bejgħ lill-Istat Membri tal-akkwist fil-każ tal-kunsinna intra-Komunitarja ta' oġġetti, id-debitu tat-taxxa ma jikkorrispondix mal-kunsinna intra-Komunitarja tal-oġġetti, iżda mal-akkwist intra-Komunitarju. L-Artikolu 316(1)(b) tad-Direttiva 2006/112 ma jsemmix tali fatt taxxabbli; skont il-gvern, dan ifisser li din id-dispożizzjoni ma tkoprix xogħlijiet tal-arti li jkunu ġew akkwistati mingħand persuni stabbiliti fi Stati Membri oħra.

65. Madankollu, għandu jiġi rrilevat li l-Artikoli 314 u 316 tad-Direttiva 2006/112 ma jirregolawx it-tassazzjoni ta' oġġetti fl-istadju tal-akkwist tagħhom mir-rivenditur taxxabbli, iżda fl-istadju tal-bejgħ tagħhom minn din il-persuna taxxabbli. L-Artikolu 314(a) sa (d) u l-Artikolu 316(1)(a) sa (ċ) tad-Direttiva jsemmu biss il-possibbiltajiet ta' kif ir-rivenditur taxxabbli jista' jikseb pussess tal-oġġetti

10 Ara l-premessa 4 tad-Direttiva 2006/112.

li mbagħad għandu d-dritt jintaxxa skont l-iskema ta' marġni ta' profitt, meta jbigħhom. L-akkwist ta' dawn l-oġġetti mir-rivenditur taxxabbli jista', imma mhux neċessarjament ikollu l-effett ta' fatt taxxabbli. L-Artikolu 314(a) sa (ċ) tad-Direttiva 2006/112 jikkonċerna każijiet li fihom ma jinħoloq l-ebda obbligu fiskali (b'rabta mal-VAT), għaliex dawn it-tranżazzjonijiet ma humiex suġġetti għat-taxxa jew huma eżentati minnha. Bl-istess mod, il-każijiet ta' akkwist ta' oġġetti mir-rivenditur taxxabbli skont l-Artikolu 316(1)(a) sa (ċ), jistgħu, imma mhux neċessarjament iwasslu għal obbligu fiskali.

66. Barra minn hekk, għalkemm huwa veru li kunsinna intra-Komunitarja ta' oġġetti ma tikkostitwixxix, effettivament, fatt taxxabbli, minħabba li hija eżentata, din hija madankollu inevitabbilment korrelatata mal-ħolqien ta' tali obbligu fil-mument tal-akkwist intra-Komunitarju tal-istess oġġetti. Infatti, ma jistax ikun hemm kunsinna intra-Komunitarja mingħajr akkwist intra-Komunitarju. L-eżenzjoni tal-kunsinna intra-Komunitarja ma tapplikax, min-naħa l-oħra, jekk l-akkwist tal-oġġetti ma jkunx suġġett għat-taxxa (ara t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 139(1) tad-Direttiva 2006/112). Għalhekk, l-argumentazzjoni tal-Gvern Ġermaniż tidher li hija bbażata fuq interpretazzjoni eċċessivament formalistika tal-Artikolu 316(1)(b) tad-Direttiva 2006/112.

Risposta għall-ewwel domanda preliminari

67. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja li tagħti r-risposta li ġejja għall-ewwel domanda preliminari: l-Artikolu 316(1) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li rivenditur taxxabbli għandu dritt jirrikorri għall-iskema ta' marġni ta' profitt skont din id-dispożizzjoni, għall-bejgħ ta' xogħlijiet tal-arti li jkun akkwista mingħand l-awtur jew mingħand is-suċċessuri tiegħu fit-titolu stabbiliti fi Stati Membri oħra u li ma humiex persuni fis-sens tal-Artikolu 314 ta' din id-direttiva, anki jekk dawn il-persuni jkunu bbenefikaw mill-eżenzjoni għal kunsinni intra-Komunitarji fis-sens tal-Artikolu 138(1) tad-Direttiva.

Dwar it-tieni domanda preliminari

68. Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tapprova l-proposta tiegħi ta' risposta għall-ewwel domanda preliminari, ikun neċessarju li tiġi eżaminata t-tieni domanda. Bit-tieni domanda preliminari, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-Artikolu 322(b) tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li jeskludi d-dritt tar-rivenditur taxxabbli li jnaqqas il-VAT imħallsa minnu għall-akkwist intra-Komunitarju ta' xogħlijiet tal-arti, li għall-kunsinna tagħhom din il-persuna taxxabbli tapplika l-iskema ta' marġni ta' profitt skont l-Artikolu 316(1)(b) ta' din id-direttiva, anki jekk id-dritt nazzjonali tal-Istat Membru kkonċernat ma jipprevedix tali esklużjoni mid-dritt għal tnaqqis.

69. Din il-kwistjoni tirrigwarda l-fatt li d-dritt Ġermaniż, filwaqt li jeskludi, skont il-punt 1(a) tal-Artikolu 25a(7) tal-UStG, l-applikazzjoni tal-iskema ta' marġni ta' profitt għal kunsinna ta' oġġetti akkwistati mir-rivenditur taxxabbli mingħand persuni stabbiliti fi Stati Membri oħra u li huma suġġetti għall-eżenzjoni għal kunsinni intra-Komunitarji, id-dritt Ġermaniż ma jinkludix dispożizzjoni li teskludi lir-rivenditur taxxabbli mid-dritt li jnaqqas it-taxxa mħallsa fuq l-akkwist intra-Komunitarju, fil-każ ta' applikazzjoni tal-iskema ta' marġni ta' profitt għal tali oġġetti.

70. Jekk, abbażi tar-risposta għall-ewwel domanda, il-qorti tar-rinviju tikkonstata li l-punt 1(a) tal-Artikolu 25a(7) tal-UStG ma huwiex konformi mad-Direttiva 2006/112, din ma hijiex ser tkun tista' tapplika din id-dispożizzjoni u trid tagħti lir-rikorrent fil-kawża prinċipali d-dritt li japplika l-iskema ta' marġni ta' profitt. Iżda r-rikorrent ser jingħata wkoll id-dritt li jnaqqas it-taxxa mħallsa fl-akkwist intra-Komunitarju tal-oġġetti inkwistjoni? Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, direttiva ma tistax, fiha nnifisha toħloq obbligi fuq individwu u għaldaqstant ma tistax

tiġi invokata bħala tali, mill-Istat Membru, fil-konfront tiegħu[11]. Fl-istess waqt, fid-dritt Ġermaniż ma ġiex traspost l-Artikolu 322(b) tad-Direttiva 2006/112, dwar it-tnaqqis fir-rigward ta' akkwisti intra-Komunitarji. Jiena naqsam il-fehma tal-partijiet interessati kollha li ppreżentaw l-osservazzjonijiet tagħhom f'din il-kawża, inkluż ir-rikorrent fil-kawża prinċipali, li skontu r-risposta għal din id-domanda għandha tkun fin-negattiv.

71. Id-dritt għal tnaqqis ma jikkostitwixxix dritt awtonomu tal-persuni taxxabbli. Dan huwa element mis-sistema tal-VAT, li hija bbażata fuq it-tassazzjoni tat-tranżazzjonijiet kollha, bi tnaqqis simultanju tat-taxxa mħallsa fi stadju kummerċjali preċedenti. B'din il-manjiera, il-piż fiskali kull darba jiżdied biss bil-valur miżjud tal-oġġetti jew tas-servizz fl-istadju kummerċjali inkwistjoni; l-ammont totali ta' dan il-piż huwa ttrasferit lill-istadju kummerċjali finali, jiġifieri l-istadju tal-bejgħ lill-konsumatur. Id-dritt għal tnaqqis iservi sabiex jiggarantixxi li dan il-mekkaniżmu jiffunzjona kif suppost u, kif il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet kemm-il darba, jippresupponi li l-ispejjeż effettwati għall-akkwist tal-oġġetti u tas-servizzi li għandhom dritt għal tnaqqis jappartjenu lill-elementi tal-prezz tat-tranżazzjonijiet suġġetti għal taxxi[12]. Il-persuna taxxabbli li t-tranżazzjonijiet proprji tagħha huma eżentati skont id-dritt nazzjonali tal-Istat Membru, ma għandhiex dritt għal tnaqqis, lanqas jekk din l-eżenzjoni ma tkunx konformi mad-Direttiva 2006/112[13].

72. Soluzzjoni analoga għandha tiġi adottata f'sitwazzjoni bħal dik fil-kawża ineżami. Jekk l-ammont taxxabbli ma jkunx ikkostitwit mill-prezz globali tal-oġġetti, iżda biss mill-marġni tal-bejjiegħ, jiġifieri d-differenza bejn il-prezz tal-bejgħ u tax-xiri, kif jiġri fil-każ tal-iskema ta' marġni ta' profitt, it-taxxa mħallsa fil-prezz tal-akkwist (taxxa tal-input) ma hijiex inkluża fit-taxxa fuq il-bejgħ (taxxa dovuta). Għaldaqstant, ma hemm l-ebda bażi għat-tnaqqis ta' din it-taxxa tal-input. Kull soluzzjoni oħra twassal *de facto* għal eżenzjoni tal-kunsinna ta' oġġetti lir-rivenditur taxxabbli, kuntrarja għad-Direttiva 2006/112, għaliex dan ir-rivenditur taxxabbli jikseb id-dritt għar-rimbors tal-ammont totali tat-taxxa mħallsa, mingħajr ma jkun obbligat li jgħaddi ammont ekwivalenti tat-taxxa dovuta.

73. Jekk id-dritt nazzjonali, kuntrarjament għad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112, jirrifjuta lill-persuna taxxabbli d-dritt li tibbenefika minn skema fiskali partikolari, din il-persuna taxxabbli tista' tinvoka direttament id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva sabiex tibbenefika minn din l-iskema; madankollu, il-persuna taxxabbli titlef id-dritt għal tnaqqis ikkonferit lilha mid-dritt nazzjonali, jekk l-applikazzjoni ta' din l-iskema partikolari timplika t-telf ta' dan id-dritt.

74. Tali konklużjoni ma hijiex ippreġudikata mill-fatt, eżaminat fil-punti 46 sa 60 ta' dawn il-konklużjonijiet, li, fil-każ ta' xogħlijiet tal-arti akkwistati mir-rivenditur taxxabbli mingħand persuni ta' Stati Membri oħra, b'kawża tal-lakuna regolatorja fid-Direttiva 2006/112, ikun hemm tassazzjoni doppja ta' dik il-parti tal-marġni li jkopri l-ammont tat-taxxa fuq l-akkwist intra-Komunitarju. Din il-lakuna għandha tingħalaq permezz ta' modifika tal-mod ta' kalkolu tal-prezz tax-xiri u mhux billi jingħata dritt ta' tnaqqis lir-rivenditur taxxabbli, li huwa kuntrarju għal-loġika tas-sistema komuni tal-VAT.

75. Konsegwentement, nipproponi li r-risposta għat-tieni domanda preliminari għandha tiġi fformulata kif ġej: l-Artikolu 322(b) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li jeskludi d-dritt tar-rivenditur taxxabbli li jnaqqas il-VAT imħallsa minnu għall-akkwist intra-Komunitarju ta' xogħlijiet tal-arti, li għall-kunsinna tagħhom din il-persuna taxxabbli tapplika l-iskema ta' marġni ta' profitt skont l-Artikolu 316(1)(b) tad-Direttiva, anki jekk id-dritt nazzjonali tal-Istat Membru kkonċernat ma jeskludix dan id-dritt għal tnaqqis.

11 Ara b'mod partikolari s-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et* (C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 55 u l-ġurisprudenza ċċitata).

12 Ara b'mod partikolari s-sentenza tat-28 ta' Novembru 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 41).

13 Ara s-sentenza tat-28 ta' Novembru 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, l-ewwel inċiż tal-punt 56).

I. Konklużjoni

76. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha, nipproponi li jingħataw ir-risposti segwenti għad-domandi preliminari tal-Finanzgerichts Münster (il-Qorti tal-Finanzi ta' Münster, il-Ġermanja):

1) L-Artikolu 316(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud għandu jiġi interpretat fis-sens li rivenditur taxxabbli għandu dritt jirrikorri għall-iskema ta' marġni ta' profitt skont din id-dispożizzjoni, għall-bejgħ ta' xogħlijiet tal-arti li jkun akkwista mingħand l-awtur jew mingħand is-suċċessuri tiegħu fit-titolu stabbiliti fi Stati Membri oħra u li ma humiex persuni fis-sens tal-Artikolu 314 ta' din id-direttiva, anki jekk dawn il-persuni jkunu bbenefikaw mill-eżenzjoni għal kunsinni intra-Komunitarji fis-sens tal-Artikolu 138(1) tad-Direttiva.

2) L-Artikolu 322(b) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li jeskludi d-dritt tar-rivenditur taxxabbli li jnaqqas il-VAT imħallsa minnu għall-akkwist intra-Komunitarju ta' xogħlijiet tal-arti, li għall-kunsinna tagħhom din il-persuna taxxabbli tapplika l-iskema ta' marġni ta' profitt skont l-Artikolu 316(1)(b) tad-Direttiva, anki jekk id-dritt nazzjonali tal-Istat Membru kkonċernat ma jeskludix dan id-dritt għal tnaqqis.