KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
SHARPSTON
ippreżentati fis-6 ta' Diċembru 2018[1]

Kawża C-566/17

Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach
vs
Szef Krajowej Administracji Skarbowej

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (il-Qorti Amministrattiva Provinċjali ta' Wrocławiu, il-Polonja))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud — Dritt għal tnaqqis fit-taxxa tal-input imħallsa fuq provvisti ta' oġġetti u servizzi użati b'mod inseparabbli għall-finijiet ta' attivitajiet ekonomiċi u attivitajiet mhux ekonomiċi — Determinazzjoni tal-proporzjon deduċibbli tat-taxxa tal-input — Prinċipju ta' newtralità fiskali — Jekk u sa fejn il-kalkolu tat-taxxa tal-input għandu jiġi previst mil-liġi — Assenza ta' regoli nazzjonali dwar il-metodi li jiddeterminaw it-tqassim tat-taxxa tal-input fuq oġġetti u servizzi użati b'mod inseparabbli għall-finijiet ta' attivitajiet ekonomiċi u attivitajiet mhux ekonomiċi"

1. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari qed titressaq fil-kuntest ta' tilwima li tikkonċerna l-portata tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fuq oġġetti u servizzi użati b'mod inseparabbli minn persuni taxxabbli għall-finijiet kemm tal-attivitajiet ekonomiċi kif ukoll tal-attivitajiet mhux ekonomiċi tagħhom.

2. Filwaqt li jidher li mis-sistema tad-Direttiva 2006/112/KE[2] jirriżulta li dan id-dritt jista' jintalab biss fir-rigward ta' oġġetti u servizzi użati għall-finijiet tal-ewwel tip ta' attivitajiet, din id-direttiva ma tipprevedix metodi jew kriterji għat-tqassim tat-taxxa tal-input f'tali sitwazzjonijiet. Il-qorti tar-rinviju qiegħda tfittex gwida dwar jekk minħabba l-fatt li d-dritt nazzjonali wkoll ma fihx regoli speċifiċi li jittrattaw din il-kwistjoni, tiġix affettwata l-portata sa fejn persuna taxxabbli tista' teżerċita d-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input fir-rigward ta' tali oġġetti u servizzi. B'mod partikolari, il-mistoqsija li tqum hija jekk hemmx fid-dritt tal-Unjoni Ewropea prinċipju ġenerali jew dritt fundamentali li jkun jipprekludi lill-qorti nazzjonali f'dawn iċ-ċirkustanzi milli tapplika dawn il-limiti fuq id-dritt għal tnaqqis għall-każ fil-kawża prinċipali.

1 Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

2 Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE ta' 28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60).

Direttiva 2006/112/KE

3. L-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112/KE jiddefinixxi "persuna taxxabbli" bħala "kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività". Skont l-Artikolu 13 ta' din id-direttiva, korpi pubbliċi ma 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".

4. Titolu X tad-Direttiva 2006/112/KE ("TNAQQIS") huwa maqsum f'diversi kapitoli. L-Artikolu 168 fil-Kapitolu 1 li huwa intitolat "Oriġini u skop tad-dritt ta' tnaqqis", jipprovdi li "[s]akemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, [din] il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mll-VAT li għandha tħallas [...] [[3]]: (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"[4].

5. Fil-Kapitolu 2 ("Tnaqqis proporzjonali"), l-Artikolu 173(1) jipprovdi li "[f]il-każ ta' merkanzija jew servizzi użati minn persuna taxxabbli kemm għal transazzjonijiet li fir-rigward tagħhom il-VAT tista' titnaqqas [...] għal transazzjonijiet li fir–rigward tagħhom il-VAT ma titnaqqasx, it-tali proporzjon biss tal-VAT li hi attribwibbli għat-transazzjonijiet ta' qabel għandha l-possibbiltà li tiġi mnaqqsa". Dan l-artikolu jkompli jispeċifika li "[l]–proporzjon li jista' jitnaqqas għandu jkun stabbilit, skond [il-formula prevista fl-]Artikoli 174 u 175"[5].

Id-dritt nazzjonali

Il-Kostituzzjoni tar-Repubblika tal-Polonja

6. F'konformità mal-Artikolu 217 tal-Kostituzzjoni tar-Repubblika tal-Polonja, miżuri marbuta mal-impożizzjoni ta' taxxi, inklużi d-determinazzjoni ta' persuni taxxabbli, ir-rati tat-taxxa, kif ukoll ir-regoli għall-għoti ta' tnaqqis fiskali u maħfriet, flimkien mal-kategoriji ta' persuni taxxabbli eżentati mit-taxxa għandhom jiġu pprovduti mil-liġi.

Il-Liġi dwar il-VAT

7. Id-Direttiva 2006/112/KE ġiet trasposta fl-ordinament ġuridiku Pollakk permezz tal-Ustawa o podatku od towarów i usług (il-Liġi dwar it-taxxa fuq l-oġġetti u s-servizzi) tal-11 ta' Marzu 2004, kif emendata[6].

8. L-Artikolu 15(6) tal-Liġi dwar il-VAT jipprovdi li "persuni taxxabbli" ma għandhomx jinkludu awtoritajiet pubbliċi u l-uffiċċji ta' dawn l-awtoritajiet fir-rigward ta' dazji *ex lege*, għall-attività li għaliha ġew stabbiliti, bl-eċċezzjoni tal-attivitajiet imwettqa skont kuntratti tad-dritt privat.

3 Il-"VAT tal-output".

4 Il-"VAT tal-input".

5 L-Artikolu 174 jiddefinixxi l-elementi li għandhom jiġu inklużi fin-numeratur u d-denominatur tal-frazzjoni li għandha tiġi użata biex jiġi kkalkolat il-proporzjon deduċibbli tal-VAT tal-input. L-Artikolu 175 jipprovdi li l-proporzjon deduċibbli għandu jkun ikkalkolat jew stmat fuq bażi annwali b'mod provviżorju mill-persuna taxxabbli abbażi tat-tbassir tiegħu taħt is-superviżjoni tal-awtoritajiet tat-taxxa u għandu jiġi aġġustat matul is-sena sussegwenti meta l-proporzjon finali jkun magħruf.

6 Dziennik Ustaw (Ġurnal Uffiċjali), 2011, Nru 177, punt 1054 (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT").

9. L-Artikolu 86(1) tal-Liġi dwar il-VAT tittrasponi l-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112/KE fl-ordinament ġuridiku nazzjonali. Dan jipprovdi li "*sa fejn* l-oġġetti u s-servizzi jintużaw sabiex jitwettqu tranżazzjonijiet taxxabbli persuna taxxabbli skont it-tifsira tal-Artikolu 15 għandha d-dritt li tnaqqas l-ammont tat-taxxa tal-input mill-ammont tat-taxxa dovuta [...]" (enfasi miżjuda minni).

10. L-Artikolu 90(1) sa (3) tal-Liġi dwar il-VAT jirrifletti l-Artikoli 173 sa 175 tad-Direttiva 2006/112/KE sa fejn dawn id-dispożizzjonijiet jirregolaw it-tnaqqis proporzjonali tal-VAT fil-każ ta' oġġetti u servizzi użati minn persuna taxxabbli kemm għal attivitajiet ekonomiċi li għalihom il-VAT hija deduċibbli kif ukoll għal dawk li għalihom il-VAT ma hijiex deduċibbli.

11. Mill-1 ta' Jannar 2016, ġew miżjuda l-paragrafi 2a sa 2h mal-Artikolu 86 tal-Liġi dwar il-VAT. Dawn id-dispożizzjonijiet daħħlu lista mhux eżawrjenti ta' metodi li persuna taxxabbli tista' tuża sabiex tiddetermina l-proporzjon deduċibbli tal-VAT tal-input imħallsa fuq provvisti użati t-tnejn li huma għall-finijiet tal-attivitajiet ekonomiċi u l-attivitajiet mhux ekonomiċi tal-istess persuna taxxabbli.

Il-fatti, il-proċedura u d-domanda preliminari

12. Iż-Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (iktar 'il quddiem l-"Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali") hija entità tad-dritt pubbliku li diversi awtoritajiet lokali kkonferewlha l-kompitu li twettaq l-obbligi statutorji tagħhom fir-rigward tal-immaniġġar ta' skart fiż-żoni ġeografiċi li għalihom huma diversament responsabbli. L-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali tirċievi tariffa għall-immaniġġar ta' skart peress li tiffrankalhom dawn l-obbligi. Skont id-dritt nazzjonali l-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali ma hijiex meqjusa bħala persuna taxxabbli u għaldaqstant l-attivitajiet tagħha ma humiex suġġetti għall-VAT f'dan il-kuntest.

13. Bejn l-2013 u l-2015, l-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali pprovdiet servizzi addizzjonali bi ħlas li jikkonsistu fil-provvista u t-trasport ta' kontejners għal tipi varji ta' skart. Il-provvista ta' dawn is-servizzi tikkostitwixxi f'attività ekonomika għall-finijiet tad-Direttiva 2006/112/KE. Xi wħud minn dawn l-attivitajiet huma suġġetti għall-VAT b'rati differenti, filwaqt li oħrajn huma eżentati mill-VAT.

14. Matul dan il-perijodu, l-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali sostniet infiq kapitali kif ukoll infiq mid-dħul tagħha. Xi ftit minn dan l-infiq kien marbut mal-provvisti li saru kemm fir-rigward tal-attivitajiet ekonomiċi kif ukoll tal-attivitajiet mhux ekonomiċi tagħha.

15. L-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali kellha dubju dwar kif għandha tikkalkola b'mod korrett il-proporzjon deduċibbli tal-VAT tal-input imposta fuq dawn il-provvisti. Għalhekk din talbet lix-Szef Krajowej Administracji Skarbowej (il-Kap tal-Amministrazzjoni Fiskali, il-Polonja)[7] biex jieħu deċiżjoni dwar il-pożizzjoni tagħha skont ir-regoli tal-VAT.

16. Fis-17 ta' Ottubru 2016, il-Kap tal-Amministrazzjoni[8] ddeċieda li sabiex jiġi ddeterminat il-proporzjon deduċibbli tat-taxxa tal-input, l-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali, għandha, l-ewwel nett, tiddetermina l-proporzjon tat-taxxa tal-input marbut mal-attività ekonomika tagħha, jiġifieri t-tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT jew dawk eżentati minn din it-taxxa u t-tieni nett, peress li xi wħud mill-attivitajiet tagħha kienu eżentati mill-VAT, tapplika għall-ammont għalhekk miksub, il-formula stabbilita fl-Artikolu 90 tal-Liġi dwar il-VAT. Il-Kap tal-Amministrazzjoni ddeċieda wkoll li kienet biss ir-responsabbiltà tal-persuna taxxabbli biex tagħżel il-metodu għall-kalkolu.

7 Iktar 'il quddiem il-"Kap tal-Amministrazzjoni".

8 Fl-opinjoni tiegħi, dan it-tip ta' att amministrattiv huwa, fl-essenza, dikjarazzjoni formali mill-awtoritajiet, tal-opinjoni tagħhom fir-rigward tal-interpretazzjoni u l-applikazzjoni korretti ta' dispożizzjoni partikolari tal-leġiżlazzjoni tat-taxxa għaċ-ċirkustanzi fattwali ta' persuna taxxabbli partikolari. Din il-proċedura hija prevista fl-Artikoli 14b sa 14s tal-Ordynacja podatkowa tad-29 ta' Awwissu 1997 (il-Liġi dwar il-proċedura f'materji ta' taxxa), Dziennik Ustaw (Ġurnal Uffiċjali) tal-1997, Nru 137, Punt 926, kif emendata.

17. L-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali kkontestat din id-deċiżjoni quddiem il-qorti tar-rinviju. Din argumentat li l-Liġi dwar il-VAT ma tipprevedi l-ebda tqassim inizjali tal-VAT tal-input u li għalhekk id-dritt tagħha għal tnaqqis ta' din it-taxxa jista' jkun biss suġġett għall-applikazzjoni tal-formula stabbilita fl-Artikolu 90 tal-Liġi dwar il-VAT.

18. B'rabta ma' dan, il-qorti tar-rinviju tiddikjara li fiż-żmien tal-fatti ma kien hemm l-ebda dispożizzjoni fl-ordinament ġuridiku nazzjonali li tistabbilixxi l-kriterji jew il-metodi għall-kalkolu tal-proporzjon deduċibbli tal-VAT tal-input imħallsa fuq provvisti użati b'mod inseparabbli kemm għall-finijiet tal-attivitajiet ekonomiċi kif ukoll tal-attivitajiet mhux ekonomiċi ta' persuna taxxabbli. Il-qorti tar-rinviju tindika li fil-każ ta' persuni ġuridiċi li jwettqu obbligi statutorji tad-dritt pubbliku, għalkemm frazzjoni biss ta' dawn il-provvisti effettivament jissodisfaw il-finijiet ta' attività ekonomika filwaqt li l-frazzjoni li jifdal tintuża għal attivitajiet li jaqgħu 'l barra mill-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva 2006/112/KE, l-assenza ta' tali regoli wasslet għal prattika amministrattiva li tirrikonoxxi d-dritt għal tnaqqis sħiħ tal-VAT tal-input imħallsa fuq dawn il-provvisti [9]. Il-qorti tar-rinviju żżid li din il-prattika ġiet żviluppata fuq il-bażi tas-sentenza tan-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja) tal-24 ta' Ottubru 2011 [10] flimkien mal-prinċipju, stabbilit fl-Artikolu 217 tal-Kostituzzjoni tar-Repubblika tal-Polonja, li d-dritt li jiġu imposti taxxi u imposti hija l-kompetenza esklużiva tal-leġiżlatur.

19. F'dan il-kuntest il-qorti tar-rinviju ssospendiet il-proċedura quddiemha u għamlet id-domanda preliminari li ġejja lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE [...], kif ukoll il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT, jipprekludu prattika nazzjonali li tagħti dritt sħiħ li titnaqqas it-taxxa [għal tnaqqis sħiħ tat-taxxa] tal-input marbuta max-xiri ta' oġġetti u ta' servizzi li jintużaw kemm għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT (intaxxati u eżentati) u kif ukoll għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet li ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, minħabba l-assenza fil-liġi nazzjonali ta' metodi u ta' kriterji ta' tqassim tal-ammonti tat-taxxa tal-input għat-tipi ta' tranżazzjonijiet imsemmija iktar 'il fuq?"

20. L-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali, ir-Repubblika tal-Polonja u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub. Fis-seduta tal-20 ta' Settembru 2018, dawn il-partijiet kollha flimkien mal-konvenut fil-proċedura quddiem il-qorti tar-rinviju (il-Kap tal-Amministrazzjoni) ippreżentaw sottomissjonijiet orali.

Rimarki preliminari

21. Kif spjegajt iktar 'il fuq [11], l-obbligu statutorju prinċipali tal-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali huwa l-provvista ta' servizzi fl-interess pubbliku. Il-qorti tar-rinviju, b'mod xieraq tinnota li dawn l-attivitajiet ma jikkostitwixxux attività ekonomika skont it-tifsira tal-Artikolu 9 tad-Direttiva 2006/112/KE u ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva. Jirriżulta li skont l-Artikolu 13 tagħha l-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali ma hijiex persuna taxxabbli f'dan ir-rigward.

9 Iktar 'il quddiem id-"dritt għal tnaqqis sħiħ".

10 Kawża I FSK 9/10. Il-qorti tar-rinviju stabbilixxiet li f'din id-deċiżjoni, in-Naczelny Sąd Administracyjny iddeċidiet li l-formula stabbilita fl-Artikolu 90 tal-Liġi dwar il-VAT *ma kinitx* intiża biex tapplika għall-VAT tal-input imħallsa fuq provvisti użati b'mod inseparabbli għall-finijiet tal-attivitajiet ekonomiċi u tal-attivitajiet mhux ekonomiċi ta' persuna taxxabbli. Il-qorti tar-rinviju spjegat li fir-raġunijiet ta' din id-deċiżjoni, in-Naczelny Sąd Administracyjny stabbilixxiet li minħabba li l-leġiżlatur Pollakk naqas milli jistabbilixxi l-metodi u l-kriterji għat-tqassim tal-VAT tal-input bejn it-tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT u t-tranżazzjonijiet mhux suġġetti għall-VAT, persuna taxxabbli għandha d-dritt għal tnaqqis sħiħ tal-VAT tal-input imħallsa fuq dawn il-provvisti.

11 Ara l-punti 12 sa 14 iktar 'il fuq.

22. Mid-deċiżjoni tar-rinviju jidher li proporzjon residwu biss tal-attivitajiet tal-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali huma ekonomiċi fin-natura tagħhom skont it-tifsira tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112/KE u b'konsegwenza ta' dan hija persuna taxxabbli għall-finijiet ta' din id-direttiva biss fir-rigward ta' dawn l-aħħar attivitajiet.

23. L-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali ma tiġbor *l-ebda VAT tal-output* marbuta mas-servizzi li tipprovdi fil-missjoni statutorja tagħha fl-interess pubbliku. Għall-kuntrarju, għandha l-obbligu li żżid il-VAT tal-output bir-rata applikabbli mal-prezz tas-servizzi addizzjonali li tipprovdi lill-klijenti tagħha u tiġbor din it-taxxa mingħandhom.

24. Il-fornituri tal-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali jimponu l-*VAT tal-input* bir-rati applikabbli fuq l-oġġetti u s-servizzi li din tal-aħħar tikseb, irrispettivament mill-finijiet li għalihom din sussegwentement tuża dawn il-provvisti. Hawnhekk, tista' ssir distinzjoni bejn tliet kategoriji ta' provvisti: (i) provvisti użati esklużivament għall-finijiet ta' attività ekonomika; (ii) provvisti użati esklużivament għall-finijiet ta' attività statutorja fl-interess pubbliku; u (iii) provvisti użati b'mod inseparabbli għall-finijiet taż-żewġ tipi ta' attivitajiet [12].

25. Huwa magħruf fil-kawża prinċipali li l-VAT tal-input imposta fuq l-ewwel kategorija ta' provvisti *hija deduċibbli b'mod sħiħ*, filwaqt li l-VAT tal-input imposta fuq it-tieni kategorija ta' provvisti *ma hijiex deduċibbli.*

Evalwazzjoni tad-domanda preliminari

26. Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju qiegħda tfittex gwida dwar il-kompatibbiltà tad-dritt tal-Unjoni Ewropea dwar il-prattika amministrattiva tal-għoti lil persuni taxxabbli li simultanjament iwettqu attività statutorja fl-interess pubbliku u attività ekonomika, bħall-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali, tad-dritt għal tnaqqis sħiħ tal-VAT tal-input fir-rigward ta' provvisti użati b'mod inseparabbli kemm għall-finijiet ta' attivitajiet ekonomiċi kif ukoll ta' attivitajiet mhux ekonomiċi ta' persuna taxxabbli (it-tielet kategorija msemmija iktar 'il fuq).

27. Id-dubji tal-qorti tar-rinviju jidhru li ġejjin mill-assenza ta' kwalunkwe dispożizzjoni mhux biss fil-Liġi dwar il-VAT, iżda wkoll fid-Direttiva 2006/112/KE, li tittratta din il-kwistjoni.

28. Hija ġurisprudenza stabbilita li d-Direttiva 2006/112/KE ma tarmonizzax il-metodi jew il-kriterji li l-Istati Membri huma obbligati japplikaw meta jadottaw dispożizzjonijiet li jippermettu tqassim tal-ammonti tal-VAT tal-input skont jekk l-infiq sottostanti huwiex użat għal attivitajiet ekonomiċi jew attivitajiet mhux ekonomiċi [13].

29. B'mod partikolari, il-Qorti tal-Ġustizzja kienet iddeċidiet li s-sistema ta' tnaqqis proporzjonali prevista fl-Artikoli 173 sa 175 tad-Direttiva 2006/112/KE tista' tiġi applikata biss għal każijiet li fihom l-oġġetti u s-servizzi jintużaw mill-persuna taxxabbli sabiex twettaq kemm tranżazzjonijiet ekonomiċi li jagħtu dritt għal tnaqqis kif ukoll tranżazzjonijiet ekonomiċi li ma jagħtux dritt għal tnaqqis [14]. Għalhekk, ma hijiex intiża li tiġi applikata, fil-kuntest tal-VAT tal-input, fuq provvisti użati *b'mod inseparabbli* kemm għall-finijiet tal-attivitajiet ekonomiċi kif ukoll attivitajiet mhux ekonomiċi ta' persuna taxxabbli.

12 Ara l-punt 14 iktar 'il fuq.

13 Sentenza tat-13 ta' Marzu 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punt 33.

14 Sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt, C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punt 26. Il-Qorti tal-Ġustizzja kompliet tispjega li għaldaqstant, sabiex ma tikkompromettix l-għan tan-newtralità li s-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi, tranżazzjonijiet 'il barra mill-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva 2006/112/KE li għalhekk ma jagħtux dritt għal tnaqqis għandhom jiġu esklużi mid-denominatur tal-frazzjoni użata biex jiġi kkalkolat il-proporzjon deduċibbli tal-VAT tal-input skont l-Artikolu 173 (sentenzi tad-29 ta' April 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punt 54, u tas-27 ta' Settembru 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punt 44).

30. B'rispett għall-kompetenza residwa tal-Istati Membri u għal raġunijiet prattiċi relatati mad-diversità u l-kumplessità tas-sitwazzjonijiet fattwali, li ma jippermettux lill-Qorti tal-Ġustizzja tiffavorixxi metodu jew formula waħda minn oħra, il-Qorti tal-Ġustizzja rrifjutat li tissostitwixxi ruħha mal-leġiżlatur tal-Unjoni Ewropea u mal-awtoritajiet nazzjonali sabiex tistabbilixxi metodu ġenerali ta' kalkolu prorata bejn attivitajiet ekonomiċi u attivitajiet mhux ekonomiċi [15].

31. F'dawn iċ-ċirkustanzi, huma l-Istati Membri li għandhom jistabbilixxu l-metodi u l-kriterji xierqa għal dan il-għan, *filwaqt li jirrispettaw il-prinċipji li fuqhom hija msejsa* s-sistema komuni tal-VAT sabiex il-persuni taxxabbli jkunu jistgħu jagħmlu l-kalkoli meħtieġa [16]. Filwaqt li l-Istati Membri għandhom għalhekk obbligu li jistabbilixxu dawn il-metodi u l-kriterji, dawn għandhom ċertu marġni ta' diskrezzjoni fir-rigward ta' dawn ir-regoli [17], sakemm huma ma jittraskurawx il-*finalità* u l-*pożizzjoni* tal-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112/KE fi ħdan l-iskema tal-VAT [18].

32. Għalhekk, ser nibda l-evalwazzjoni tiegħi billi nesplora l-limiti ta' din is-setgħa diskrezzjonali. Ser nagħmilha f'diversi stadji: L-ewwel nett, ser neżamina jekk id-Direttiva 2006/112/KE jew il-prinċipju ta' newtralità fiskali jipprekludux l-għoti lil persuna taxxabbli tad-dritt għal tnaqqis sħiħ tal-VAT tal-input imħallsa fuq provvisti użati b'mod inseparabbli kemm għall-finijiet tal-attivitajiet ekonomiċi kif ukoll tal-attivitajiet mhux ekonomiċi tagħha. Jekk it-tweġiba għal din il-mistoqsija tkun fl-affermattiv, ser nindirizza l-implikazzjonijiet ta' din il-konklużjoni fit-termini tas-setgħa diskrezzjonali li jgawdu minnha l-Istati Membri u tal-obbligi tal-qrati nazzjonali. Finalment, ser neżamina jekk madankollu, l-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali tistax, minkejja dan, toqgħod fuq dispożizzjonijiet oħra tad-Direttiva 2006/112/KE jew fuq prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni Ewropea biex tiżgura dritt sħiħ għal tnaqqis sħiħ.

Id-Direttiva 2006/112/KE jew il-prinċipju ta' newtralità fiskali jipprekludu d-dritt għal sħiħ tnaqqis?

33. Ser nibda billi nfakkar il-karatteristiċi bażiċi tas-sistema tal-VAT kif inhi ddefinita mid-Direttiva 2006/112/KE.

34. Il-Qorti tal-Ġustizzja b'mod kostanti spjegat li l-"karatteristiċi essenzjali" tal-VAT huma dawn li ġejjin: (i) il-VAT tapplika b'mod ġenerali għat-tranżazzjonijiet (provvista) li jkollhom oġġetti jew servizzi bħala s-suġġett tagħhom (il-prinċipju ta' universalità); (ii) hija proporzjonata għall-prezz mitlub mill-persuna taxxabbli bħala ħlas għall-oġġetti jew għas-servizzi pprovduti minnha; (iii) hija imposta f'kull stadju tal-proċess ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni, inkluż l-istadju tal-bejgħ bl-imnut, irrispettivament min-numru ta' tranżazzjonijiet li jkunu seħħew qabel; u (iv) l-ammonti mħallsa fl-istadji preċedenti tal-proċess tal-produzzjoni u tad-distribuzzjoni jitnaqqsu mill-VAT dovuta mill-persuna taxxabbli, b'tali mod li din it-taxxa, fi stadju partikolari, effettivament tapplika biss għall-valur miżjud f'dak l-istadju u b'tali mod li l-piż finali tat-taxxa jaqa' b'mod definittiv fuq il-konsumatur, li ma għandu l-ebda dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input [19]. F'termini ekonomiċi, il-VAT hija għalhekk taxxa ġenerali fuq id-dħul, mhux kumulattiva u b'diversi stadji.

15 Sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt, C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punt 32.

16 Sentenza tat-13 ta' Marzu 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punt 34.

17 Sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt, C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punt 27.

18 Ara, b'analoġija, is-sentenza tal-14 ta' Settembru 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, punt 28.

19 Ara, f'dan ir-rigward, pereżempju, is-sentenza tat-3 ta' Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punt 28 u l-ġurisprudenza ċċitata.

Il-pożizzjoni tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input fl-iskema komuni tal-VAT

35. Il-Qorti tal-Ġustizzja b'mod kostanti ddeċidiet li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input huwa parti integrali tas-sistema tal-VAT u jikkostitwixxi prinċipju fundamentali li fuqu hija msejsa s-sistema komuni tal-VAT[20].

36. Madankollu, id-dritt la huwa awtonomu u ma għandux jiġi analizzat b'mod iżolat.

37. L-ewwel nett, il-karatteristika ċentrali tas-sistema tal-VAT hija li kull persuna taxxabbli *tiġbor il-VAT f'isem l-Istat* mill-klijenti tagħha billi timponiha fuq il-prezz tal-oġġetti u s-servizzi pprovduti. Din il-VAT tal-output *ma hijiex proprjetà tal-persuna taxxabbli*: skont id-definizzjoni, din għandha tgħaddi lit-teżor pubbliku fit-termini speċifikati. It-tieni nett, persuna taxxabbli għandha d-dritt li tillimita l-portata ta' din ir-responsabbiltà biss jekk u sa fejn hija preċedentement ħallset il-VAT tal-input lill-fornituri tagħha, li dawn inkludew fil-prezz tal-provvisti tagħhom u ġabruha, bl-istess mod f'isem l-Istat.

38. Dan jiġbor fil-qosor l-essenza proprja tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input skont l-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112/KE. Jista' jingħad li filwaqt li l-prinċipju ta' impożizzjoni huwa *primarju*, id-dritt għal tnaqqis huwa fin-natura tiegħu *anċillari*.

39. Inevitabbilment jirriżulta li d-dritt għal tnaqqis huwa intiż *biss* sabiex jeħles lill-persuna taxxabbli, bħala kollettur f'isem l-Istat, mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa matul l-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu. Għalhekk, is-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud tiggarantixxi li dawn l-attivitajiet kollha, irrispettivament mill-għanijiet u mir-riżultati tagħhom, sakemm l-imsemmija attivitajiet ikunu huma stess suġġetti għall-VAT, jiġu ntaxxati b'mod għalkollox newtrali (il-prinċipju ta' newtralità fiskali)[21].

40. Barra minn hekk, dan id-dritt huwa suġġett għal numru ta' kundizzjonijiet.

41. B'mod partikolari, osservajt fil-konklużjonijiet tiegħi fi Stradasfalti[22] li l-frażi "[s]a kemm l-oġġetti u s-servizi huma użati għall-iskopijiet [...] [tat-]tranżazzjonijiet taxxabbli" fl-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva[23] (il-predeċessur tad-Direttiva 2006/112/KE) tikkostitwixxi limitu fuq il-portata ta' dan id-dritt. Diversi snin wara, il-Qorti tal-Ġustizzja espliċitament ikkonfermat il-pożizzjoni tiegħi billi ddeċidiet li jidher ċar li mill-parti introduttiva tal-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112/KE, li jistabbilixxi l-kundizzjonijiet tal-ħolqien u l-portata tad-dritt għal tnaqqis, jirriżulta li huma biss it-tranżazzjonijiet tal-output li jkunu ġew intaxxati li jistgħu jagħtu d-dritt għal tnaqqis tal-VAT imposta fuq l-akkwist ta' oġġetti u servizzi użati fit-twettiq ta' dawn it-tranżazzjonijiet[24]. Jirriżulta li d-dritt għal tnaqqis jippreżupponi li l-persuna taxxabbli tkun hija stess għamlet it-tranżazzjonijiet taxxabbli fl-attività ekonomika tagħha.

42. Jirriżulta wkoll li l-avveniment li wassal għal dan id-dritt ma huwiex il-mument meta l-VAT tal-input tiġi imposta, iżda l-mument meta l-persuna taxxabbli tuża l-provvisti tal-input għall-finijiet tal-attività ekonomika tagħha. Fejn l-oġġetti jew is-servizzi huma użati għall-għanijiet ta' tranżazzjonijiet li huma taxxabbli bħala outputs, tnaqqis tat-taxxa tal-input fuqhom jiġi impost sabiex tiġi evitata taxxa doppja[25].

20 Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tal-10 ta' Lulju 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punti 14 u 15.

21 Sentenza tat-23 ta' Novembru 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata.

22 Konklużjonijiet f'C-228/05, EU:C:2006:425, punti 82 u 83 (enfasi miżjuda minni).

23 Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE 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) (issa l-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112/KE).

24 Sentenza tat-28 ta' Novembru 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punt 42.

25 Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punt 24, u d-digriet tal-5 ta' Ġunju 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punt 19.

43. Il-Qorti tal-Ġustizzja kompliet tiddeċiedi b'mod konsistenti li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT imħallsa fuq l-akkwist ta' oġġetti jew servizzi tal-input jippresupponi li l-infiq sostnut fl-akkwist tagħhom kien komponent tal-ispiża tat-tranżazzjoni tal-output li wassal għad-dritt għal tnaqqis. Għalhekk, sabiex il-VAT tkun tista' titnaqqas, it-tranżazzjonijiet tal-input għandu jkollhom *rabta diretta u immedjata* ma' tranżazzjonijiet tal-output li jagħtu dritt għal tnaqqis[26]. Fejn ma hemm l-ebda rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni tal-input u tranżazzjoni tal-output partikolari jew tranżazzjonijiet li jwasslu għad-dritt għal tnaqqis, il-persuna taxxabbli għandha d-dritt li tnaqqas il-VAT tal-input sakemm l-ispejjeż ta' din it-tranżazzjoni jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali u, bħala tali, jikkostitwixxu waħda mill-komponenti tal-prezz tal-oġġetti jew s-servizzi li din il-persuna taxxabbli tipprovdi hija stess. Dawn l-ispejjeż fil-fatt għandhom rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika ta' persuna taxxabbli fl-intier tagħha[27].

44. Għall-kuntrarju, hekk kif ir-rabta diretta u immedjata bejn l-infiq tal-input imħallas u l-attivitajiet ekonomiċi sussegwentement imwettqa mill-persuna taxxabbli tinqata', ma tista' titnaqqas l-ebda VAT tal-input. Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tagħmilha ċara li din hija partikolari għall-każ fejn l-oġġetti jew is-servizzi akkwistati minn persuna taxxabbli huma użati għall-finijiet ta' tranżazzjoni li jew huma eżentati jew li ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT. F'dawn iż-żewġ sitwazzjonijiet, l-ebda taxxa tal-output ma għandha tinġabar fuq dawn it-tranżazzjonijiet u, għaldaqstant, l-ebda taxxa tal-input ma għandha titnaqqas[28].

45. L-istruttura proprja tal-iskema komuni tal-VAT timplika li t-tnaqqis tat-taxxi tal-input huwa marbut mal-ġbir tat-taxxa tal-output[29]. Għalhekk naqbel kompletament mal-Avukat Ġenerali Kokott li persuna taxxabbli ma għandhiex tasserixxi d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input mingħajr ma tħallas taxxa fuq it-tranżazzjonijiet tal-output. Fid-dawl tal-loġika tad-Direttiva 2006/112/KE, dan il-"mod assimetriku", bħala prinċipju huwa eskluż[30].

46. Għalhekk, għalija hija kompletament ċara li l-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali ma tistax toqgħod fuq id-Direttiva 2006/112/KE sabiex tikseb id-dritt għal tnaqqis sħiħ tal-VAT tal-input imposta fuq il-provvisti magħmula b'mod inseparabbli kemm għall-finijiet tal-attivitajiet mhux ekonomiċi tagħha kif ukoll tal-attivitajiet ekonomiċi tagħha.

47. Għalkemm dawn il-provvisti fil-fatt jirrappreżentaw rabta mal-attività ekonomika tal-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali, frazzjoni żgħira biss ta' kull waħda minn dawn il-provvisti ġiet effettivament użata għall-finijiet tal-attività li fuqha l-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali imponiet il-VAT tal-output.

48. B'mod ċar, l-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali għandha titħalla tnaqqas il-*frazzjoni* li tikkorrispondi għall-VAT tal-input f'konformità mal-Artikolu 168(1) tad-Direttiva 2006/112/KE. Madankollu, dan ikun imur kontra l-prinċipju ta' simetrija msemmi iktar 'il fuq jekk l-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali tista' wkoll tnaqqas il-bqija tal-VAT tal-input, li ma tikkorrispondi għall-ebda VAT tal-output.

49. L-Avukat Ġenerali Szpunar analizza l-implikazzjonijiet tal-għoti ta' tali dritt fil-konklużjonijiet tiegħu f'Český rozhlas[31]. Huwa kkonkluda li jekk isir hekk, ikun kuntrarju għal-loġika tas-sistema komuni tal-VAT, b'mod iktar preċiż, għat-termini kategoriċi u ċari tal-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112/KE. Din l-analiżi tista' tiġi trasposta hawnhekk.

26 Sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt, C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punt 23.

27 Sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt, C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punt 24.

28 Sentenzi tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punt 44, u tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punt 32.

29 Sentenza tas-16 ta' Ġunju 2016, Mateusiak C-229/15, EU:C:2016:454, punt 24.

30 Ara l-konklużjonijiet tagħha f'VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:537, punti 95 sa 97, u f'MDDP, C-319/12, EU:C:2013:421, punti 38 u 39.

31 C-11/15, EU:C:2016:181, punt 51.

50. Għalhekk, li kieku l-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali kellha tkun intitolata li tnaqqas il-VAT tal-input kollu tagħha, dan l-ammont neċessarjament ikun jaqbeż b'marġini kunsiderevoli l-VAT tal-output li tkun ġabret. L-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali tkun għalhekk intitolata li tikseb ħlas lura ta' din id-differenza bis-saħħa tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112/KE [32]. B'konsegwenza ta' dan il-ħlas lura, kemm l-attività ekonomika tagħha u parti mill-attività pubblika tagħha jkunu kompletament meħlusa mill-VAT, minkejja li fir-rigward ta' din l-aħħar attività, l-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali ssib ruħha fl-aħħar tal-katina tal-provvista u, għaldaqstant, bis-saħħa tal-Artikolu 13 tad-Direttiva 2006/112/KE, il-pożizzjoni tagħha ġiet assimilata ma' dik ta' konsumatur finali. Minħabba li l-ebda VAT tal-output ma ġiet mgħoddija lill-klijenti tal-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali fil-qafas tal-attività statutorja tagħha, il-proporzjon tal-provvisti tal-input użat għall-finijiet ta' din l-attività tibqa' ma tkunx intaxxata matul il-katina tal-provvista. Fi kliem ieħor, din tkun toħloq eżenzjoni *ratione personae* għal ċerta kategorija ta' provvisti għal persuni taxxabbli li jwettqu kemm attivitajiet mhux taxxabbli kif ukoll attivitajiet taxxabbli. Tali eżenzjoni ma hijiex preżenti fid-Direttiva 2006/112/KE. Din tkun tikser ukoll il-prinċipju ta' *universalità* tal-VAT u l-loġika proprja tas-sistema tal-VAT [33].

51. Fuq il-bażi tal-kunsiderazzjoni preċedenti, wasalt għall-konklużjoni provviżorja li l-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112/KE manifestament jipprekludi l-għoti lil persuna taxxabbli li twettaq kemm attivitajiet mhux taxxabbli kif ukoll attivitajiet taxxabbli, id-dritt għal tnaqqis sħiħ tal-VAT tal-input imħallsa fuq provvisti użati b'mod inseparabbli għal dawn iż-żewġ tipi ta' attivitajiet.

Prinċipju ta' newtralità fiskali

52. Fis-sottomissjonijiet tagħha insostenn tat-talba tagħha għad-dritt għal tnaqqis sħiħ, l-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali toqgħod fuq il-prinċipju ta' newtralità fiskali, li hija tarah bħala dritt fundamentali ta' persuna taxxabbli. Hija targumenta li kwalunkwe limitu għal dan id-dritt għandu jiġi interpretat b'mod strett.

53. Huwa minnu li l-prinċipju ta' newtralità fiskali huwa inerenti fis-sistema komuni tal-VAT [34] u li huwa prinċipju fundamentali li fuqu hija msejsa s-sistema [35]. Madankollu, ma inix persważa mill-argumenti tal-Assoċjazzjonijiet tal-Gvernijiet Lokali.

54. *L-ewwel nett*, huwa ċertament korrett li l-prinċipju ta' newtralità fiskali kien intiż mil-leġiżlatur tal-Unjoni li jirrifletti, f'materji relatati mal-VAT, il-prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fi trattament [36]. Madankollu, filwaqt li dan il-prinċipju tal-aħħar għandu natura kostituzzjonali skont id-dritt tal-Unjoni, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jeħtieġ il-prinċipju ta' newtralità fiskali jeħtieġ redazzjoni leġiżlattiva li fuq livell Komunitarju tista' ssir biss permezz ta' att tad-dritt sekondarju u jista', konsegwentement, ikun is-suġġett, f'att leġiżlattiv bħal dan, ta' preċiżjonijiet [37]. Barra minn hekk, kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet, il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma huwiex regola tad-dritt primarju iżda prinċipju ta' interpretazzjoni, li għandu jiġi applikat b'mod parallel mal-prinċipji koeżistenti tas-sistema tal-VAT [38]. Għalhekk, għall-kuntrarju ta' dak li tafferma l-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali, l-ebda dritt fundamentali ta' persuna taxxabbli ma jista' jiġi dderivat minn dan il-prinċipju.

32 Din id-dispożizzjoni tipprovdi li fejn, għal perijodu partikolari ta' taxxa, l-ammont ta' tnaqqis jeċċedi l-ammont tal-VAT dovuta, l-Istati Membri jistgħu, f'konformità mal-kundizzjonijiet li huma għandhom jiddeterminaw, jew iħallsu lura jew imexxu l-eċċess 'il quddiem għall-perijodu li jmiss. Hawnhekk, l-eċċess neċessarjament għandu jkun strutturali u anki jekk jitmexxa 'l quddiem, ikun jakkumula biss maż-żmien. Finalment, dan l-iżbilanċ neċessarjament ikun iwassal għal ħlas lura effettiv.

33 Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Szpunar f'Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:181, punt 51.

34 Sentenza tat-28 ta' Novembru 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punt 25.

35 Sentenza tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punt 40.

36 Sentenza tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punt 41.

37 Sentenza tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punt 42 u 43.

38 Ara s-sentenza tad-19 ta' Lulju 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punt 45, fejn il-Qorti tal-Ġustizzja sostniet il-konklużjoni li wasalt għaliha jien fil-punt 60 tal-konklużjonijiet tiegħi f'din il-kawża (EU:C:2012:276).

55. *It-tieni nett*, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li dan il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma japplikax għal tranżazzjonijiet li ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni tas-sistema tal-VAT. Għalhekk, fil-konfront ta' limitu univokali fil-frażi introduttorja tal-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112/KE, dan ma jippermettix li tiġi estiża l-portata tat-tnaqqis tal-VAT tal-output lil hinn mit-tranżazzjonijiet użati strettament għall-finijiet tal-attività ekonomika ta' persuna taxxabbli [39].

56. Taħt il-pretest ta' sejħa sabiex jiġi osservat il-prinċipju ta' interpretazzjoni stretta tal-eċċezzjonijiet tad-dritt għal tnaqqis, l-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali tressaq interpretazzjoni li twassal għall-eliminazzjoni ta' kwalunkwe limitu bħal dan u li — fl-opinjoni tiegħi — hija manifestament *contra legem*.

57. Li kieku persuna taxxabbli li twettaq kemm attivitajiet mhux taxxabbli kif ukoll attivitajiet taxxabbli tingħata l-permess biex toqgħod fuq dritt għal tnaqqis sħiħ, dan ikun jagħtiha vantaġġ fir-rigward kemm tat-tranżazzjonijiet tal-input tagħha (id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input) kif ukoll tat-tranżazzjonijiet tal-output (id-dritt li ma titlobx il-VAT tal-output). Ovvjament, dan irendi l-effett ekonomiku tal-VAT f'wieħed li *mhux newtrali*, iżda *pożittiv* (favuriha). Il-pożizzjoni tal-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali tkun għalhekk imtejba lil hinn mil-livell li jkun jirriżulta mill-applikazzjoni tal-prinċipju ta' newtralità fiskali.

58. Ir-riżultat ikun li lil tali persuna taxxabbli jkun ingħatalha trattament iktar favorevoli minn kategoriji oħra ta' operaturi ekonomiċi f'sitwazzjonijiet paragunabbli u tkun għalhekk tinvolvi *distorsjoni tal-kompetizzjoni* fis-suq intern, li l-prinċipju ta' newtralità fiskali preċiżament ifittex li jevita [40]. Dan ikun jirriżulta wkoll fl-għoti ta' *vantaġġ ekonomiku inġustifikat* lil tali persuna taxxabbli meta mqabbla mal-konsumatur finali [41].

59. Jekk tali interpretazzjoni kellha tiġi segwita, ikun biżżejjed għal entità li taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 13 tad-Direttiva 2006/112/KE biex tinvolvi ruħha f'attività ekonomika anki jekk fuq skala pjuttost marġinali — pereżempju, muniċipalità li tpoġġi għad-dispożizzjoni distributuri awtomatiċi ta' xarbiet mhux alkoħoliċi fil-kunsill lokali jew tbigħ siġar tal-Milied lir-residenti lokali — sabiex tkun tista' tnaqqas it-totalità tal-VAT tal-input tagħha mħallsa fuq provvisti użati b'mod inseparabbli kemm għall-attivitajiet ekonomiċi kif ukoll għall-attivitajiet pubbliċi tagħha. Tali vantaġġ inammissibbli ma setax ikun intiż mil-leġiżlatur tal-Unjoni.

60. Għalhekk, ser nasal għall-konklużjoni preliminari li kemm l-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112/KE kif ukoll il-prinċipji li fuqhom hija msejsa l-iskema komuni tal-VAT, b'mod partikolari dak ta' newtralità fiskali, manifestament jipprekludu l-għoti lil persuna taxxabbli li twettaq kemm attivitajiet mhux taxxabbli kif ukoll attivitajiet taxxabbli tad-dritt għal tnaqqis sħiħ tal-VAT tal-input.

39 Sentenza tat-13 ta' Marzu 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punti 42 u 43.

40 Sentenza tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punt 44.

41 Sentenza tal-14 ta' Settembru 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, punt 35.

Is-setgħa diskrezzjonali tal-Istati Membri u l-obbligi tal-qrati nazzjonali

61. Mill-analiżi tal-kunsiderazzjoni preċedenti jirriżulta li l-finijiet sottostanti u l-għan komuni tas-sistema tal-VAT hija l-*korrispondenza bejn it-tnaqqis tat-taxxa tal-input u l-ġbir tal-imsemmija taxxa tal-output*[42]. Fl-eżerċizzju tas-setgħa diskrezzjonali tagħhom fir-rigward tar-regoli tat-tqassim tal-VAT, l-Istati Membri għandhom jevitaw sa fejn huwa possibbli, fl-interessi tat-trattament ugwali bejn kategoriji differenti ta' persuni taxxabbli u bejn il-persuni taxxabbli li jwettqu kemm attivitajiet mhux taxxabbli kif ukoll attivitajiet taxxabbli u l-konsumaturi finali, sitwazzjonijiet ta' *konsum finali mhux intaxxat*[43].

Obbligu ġenerali li jagħti effett sħiħ lid-dritt tal-Unjoni

62. F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Istati Membri għandhom jeżerċitaw is-setgħa diskrezzjonali tagħhom b'mod li jiggarantixxu li t-tnaqqis isir *biss* għal dik il-parti tal-VAT tal-input attribwibbli għat-tranżazzjonijiet li jagħtu dritt għal tnaqqis. Għaldaqstant, huma għandhom jiżguraw li l-kalkolu tal-proporzjon bejn attivitajiet ekonomiċi u attivitajiet mhux ekonomiċi *jirrifletti oġġettivament* il-parti ta' allokazzjoni reali tal-ispejjeż tal-input għal kull waħda minn dawn iż-żewġ attivitajiet[44].

63. Minn dak li qiegħda nifhem, il-pożizzjoni li pprevaliet fil-Polonja sal-1 ta' Jannar 2016, il-prattika amministrattiva deskritta mill-qorti tar-rinviju kienet tikkonsisti fl-għoti tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fuq provvisti użati b'mod inseparabbli kemm għall-finijiet tal-attivitajiet ekonomiċi kif ukoll tal-attivitajiet mhux ekonomiċi tal-persuna taxxabbli.

64. Tali prattika tfixkel il-bilanċ bejn it-tnaqqis tal-VAT tal-input u l-ġbir tal-VAT tal-output, u taffettwa l-livell ta' taxxa u twassal għal trattament mhux ugwali bejn il-kategoriji differenti ta' persuni taxxabbli u bejn l-Istati Membri u għalhekk għal distorsjonijiet tal-kompetizzjoni fis-suq intern. Għalhekk hija possibbli li tostakola l-prinċipju ta' *uniformità fl-applikazzjoni* tal-iskema komuni tal-VAT[45].

65. Peress li kwalunkwe modifika fuq il-portata tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT għandha impatt fuq il-livell tat-tariffa fiskali u għalhekk għandu japplika b'mod simili fl-Istati Membri kollha, din il-prattika taffettwa l-essenza proprja tal-funzjonament tal-iskema komuni tal-VAT[46]. Il-premessa 39 tad-Direttiva 2006/112/KE, li tistabbilixxi li "[l]-proporzjon deduċibbli għandu jkun ikkalkolat bl-istess mod fl-Istati Membri kollha", jikkonferma li fil-fatt din kienet l-intenzjoni tal-leġiżlatur tal-Unjoni.

66. Barra minn hekk, skont l-Artikolu 2(1)(b) tad-Deċiżjoni 2007/436/KE[47], ir-riżorsi proprji tal-Unjoni huma bbażati, *inter alia*, fuq il-VAT[48]. Jirriżulta li hemm rabta diretta bejn il-ġbir tad-dħul li ġej mill-VAT u t-tqegħid tar-riżorsi korrispondenti għad-dispożizzjoni tal-baġit tal-Unjoni. Kull nuqqas fil-ġbir tal-ewwel, b'mod partikolari minħabba estensjoni tal-portata tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT

42 Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tal-14 ta' Settembru 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, punti 33 u 37.

43 Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tal-14 ta' Settembru 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, punt 48.

44 Sentenza tat-13 ta' Marzu 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punti 34 u 37. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li f'dan ir-rigward l-Istati Membri għandhom id-dritt li japplikaw, fejn huwa xieraq, jew formula ta' tqassim ibbażata fuq in-natura tal-investiment, jew formula ta' tqassim ibbażata fuq in-natura tat-tranżazzjoni, jew saħansitra *kull formula xierqa oħra*, mingħajr ma huma obbligati jagħżlu wieħed biss minn dawn il-metodi (punt 38 ta' din is-sentenza).

45 Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tat-12 ta' Lulju 1988, Direct Cosmetics u Laughtons Photographs, 138/86 u 139/86, EU:C:1988:383, punt 23. Ara wkoll is-sentenza tas-6 ta' Mejju 2010, Il-Kummissjoni vs Franza, C-94/09, EU:C:2010:253, punt 40.

46 Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 35.

47 Deċiżjoni tal-Kunsill 2007/436/KE, Euratom tas-7 ta' Ġunju 2007 dwar is-sistema tar-riżorsi proprji tal-Komunitajiet Ewropej (ĠU 2007, L 163, p. 17).

48 Pereżempju, fl-2014, li hija waħda mis-snin tat-taxxa li għaliha l-Assoċjazzjoni tal-Gvern Lokali qiegħda tfittex li tingħata d-dritt għal tnaqqis sħiħ, ir-riżorsi bbażati fuq il-VAT kienu jikkostitwixxu 13.2 % tal-baġit ġenerali tal-Unjoni. Ara l-Qafas Finanzjarju Pluriennali 2014-2020 u l-Baġit tal-Unjoni tal-2014, p. 24.

tal-input, ifarrak il-bażi tat-taxxa u għaldaqstant iwassal għal tnaqqis tat-tieni. Sabiex jiżguraw il-protezzjoni tal-interessi finanzjarji tal-Unjoni kif inhu meħtieġ mill-Artikolu 325 TFUE, l-Istati Membri għandhom jieħdu l-miżuri neċessarji sabiex jiggarantixxu l-ġbir effettiv u integrali tal-VAT fit-territorji tagħhom[49].

67. Jirriżulta li l-applikazzjoni tal-prattika nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tkun, b'mod ċar, tmur kontra l-finijiet u l-prinċipji bażiċi tas-sistema komuni tal-VAT stabbiliti mid-Direttiva 2006/112/KE u possibbilment tkun timpedixxi l-effettività tagħha u għalhekk tfixkel l-interessi finanzjarji tal-Unjoni Ewropea.

68. Filwaqt li l-Istati Membri jgawdu mil-libertà li jagħżlu l-metodu applikabbli għat-tqassim tal-VAT deduċibbli, skont l-Artikolu 288 TFUE, għandhom xorta waħda jiżguraw li l-portata tad-dritt għal tnaqqis tikkorrispondi ma' dik meħtieġa mid-Direttiva 2006/112/KE. Huma ma jgawdu mill-ebda diskrezzjoni f'dan ir-rigward[50].

69. F'dawn iċ-ċirkustanzi, huwa qabel kollox il-leġiżlatur nazzjonali li għandu jieħu l-miżuri neċessarji sabiex jissodisfa dawn l-obbligi[51].

70. Nista' nifhem li mid-deċiżjoni tar-rinviju li l-leġiżlatur Pollakk emenda l-Liġi dwar il-VAT b'effett mill-1 ta' Jannar 2016 u li din l-emenda temmet il-prattika amministrattiva tal-għoti tad-dritt għal tnaqqis sħiħ tal-VAT tal-input fuq provvisti użati b'mod inseparabbli kemm għall-finijiet ta' attivitajiet ekonomiċi kif ukoll ta' attivitajiet mhux ekonomiċi ta' persuna taxxabbli[52].

71. Madankollu, il-proċedura quddiem il-qorti tar-rinviju tikkonċerna l-perijodu ta' bejn l-2013 u l-2015. Għalhekk, huwa f'idejn il-qorti tar-rinviju biex tagħti wkoll effett sħiħ lid-Direttiva 2006/112/KE matul dan il-perijodu billi tinterpreta l-leġiżlazzjoni applikabbli sa fejn huwa għalkollox possibbli fid-dawl tal-Artikolu 168(a) ta' din id-direttiva kif interpretat mill-Qorti tal-Ġustizzja jew, kif inhu meħtieġ, ma tapplikax din il-leġiżlazzjoni[53]. Jekk il-metodi ta' interpretazzjoni li d-dritt nazzjonali jirrikonoxxi, jippermettu, f'dan il-kuntest, li dispożizzjoni tas-sistema ġuridika interna tiġi interpretata b'tali mod li jkun evitat kunflitt ma' regola oħra ta' dritt intern jew li, għal dan il-għan, tkun limitata l-portata ta' din id-dispożizzjoni billi tkun applikata biss sa fejn tkun kompatibbli mal-imsemmija regola, il-qorti hija obbligata tuża l-istess metodi sabiex tilħaq ir-riżultat intenzjonat mid-direttiva[54]. Ovvjament, dawn l-obbligi ma għandhomx jeżiġu lill-qorti tar-rinviju tadotta interpretazzjoni *contra legem* tad-dispożizzjonijiet nazzjonali applikabbli[55].

72. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ukoll li b'rabta mar-rekwiżit ta' interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali f'konformità mad-dritt tal-Unjoni Ewropea hemm inkluż l-obbligu, għall-qrati nazzjonali, li jemendaw, jekk ikun il-każ, ġurisprudenza stabbilita jekk din tkun ibbażata fuq interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali inkompatibbli mal-għanijiet ta' direttiva. Konsegwentement, qorti nazzjonali ma tistax validament tikkunsidra li hija tinsab fl-impossibbiltà li tinterpreta dispożizzjoni nazzjonali b'mod konformi mad-dritt tal-Unjoni, sempliċement minħabba l-fatt li din id-dispożizzjoni, b'mod kostanti, ġiet interpretata f'sens li ma huwiex kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni Ewropea[56].

49 Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tal-5 ta' Ġunju 2018, Kolev *et*, C-612/15, EU:C:2018:392, punti 51 u 52. Jekk il-Polonja xtaqet li żżomm trattament iktar favorevoli għall-persuni taxxabbli, bħall-Assoċjazzjoni tal-Gvern Lokali, din setgħet — suġġetta għal konformità mad-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar l-għajnuna mill-Istat — tipprovdi sussidju, iffinanzjat mir-riżorsi proprji tagħha, minflok tippermetti eżenzjoni mill-VAT tal-input għad-detriment tal-baġit tal-Unjoni.

50 Ara, b'analoġija, is-sentenza tal-5 ta' Diċembru 2017, M.A.S. u M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata.

51 Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tal-5 ta' Ġunju 2018, Kolev *et*, C-612/15, EU:C:2018:392, punt 64.

52 Ara l-punt 11 iktar 'il fuq.

53 Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tat-8 ta' Settembru 2015, Taricco *et*, C-105/14, EU:C:2015:555, punt 49.

54 Sentenza tal-5 ta' Ottubru 2004, Pfeiffer *et*, C-397/01 sa C-403/01, EU:C:2004:584, punt 116.

55 Sentenza tal-11 ta' Settembru 2018, IR, C-68/17, EU:C:2018:696, punt 63.

56 Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tad-19 ta' April 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punti 33 u 34 u l-ġurisprudenza ċċitata. Ara wkoll is-sentenza tas-17 ta' April 2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, punti 72 u 73.

73. Jiena nikkonkludi li, bħala prinċipju, id-Direttiva 2006/112/KE għandha tiġi interpretata bħala li teżiġi qorti nazzjonali, fi proċeduri li jikkonċernaw persuna taxxabbli, bħall-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali, sabiex tinterpreta d-dritt nazzjonali tagħha sal-punt l-iktar wiesa' possibbli u b'tali mod li tiżgura li t-tnaqqis isir biss fir-rigward tal-proporzjon tal-VAT tal-input li oġġettivament jirrifletti l-portata sa fejn l-infiq tal-input intuża għall-finijiet tal-attività ekonomika ta' din il-persuna taxxabbli.

L-eċċezzjoni fir-rigward ta' prinċipji ġenerali u drittijiet fundamentali

74. Peress li l-kawża inkwistjoni quddiem il-qorti tar-rinviju tinvolvi implimentazzjoni ta', b'mod partikolari, l-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112/KE u għalhekk l-applikazzjoni tad-dritt tal-Unjoni Ewropea skont it-tifsira tal-Artikolu 51(1) tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea [57], il-qorti tar-rinviju għandha tiżgura wkoll ir-rispett tad-drittijiet fundamentali ggarantiti mill-Karta lill-persuni taxxabbli fil-kawża prinċipali. Dawn id-drittijiet ma jistgħux jiġu immedjatament mwarrba mill-obbligu li jiżgura l-ġbir effettiv tar-riżorsi tal-Unjoni [58].

75. Fi kliem ieħor, il-prinċipju li dritt nazzjonali għandu jiġi interpretat f'konformità mad-dritt tal-Unjoni jilħaq il-limiti tiegħu meta l-applikazzjoni tiegħu għall-fatti fil-kawża prinċipali tkun twassal għal ksur tad-drittijiet fundamentali stabbiliti fil-Karta jew fil-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni [59]. B'mod partikolari, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li jekk qorti nazzjonali tiżgura ruħha li tali interpretazzjoni tkun twassal għal ksur ta' dawn id-drittijiet jew prinċipji, ma tkunx marbuta mal-obbligu li tapplika din l-interpretazzjoni, anki jekk l-osservanza ta' dan l-obbligu tippermetti li tiġi rrimedjata sitwazzjoni nazzjonali inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni Ewropea. [60]

76. Għalhekk ser neżamina jekk l-obbligu li tiġi applikata din l-interpretazzjoni fil-kawża prinċipali jkunx possibbli li jwassal għal ksur ta' dritt fundamentali jew prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni Ewropea. Għal dan il-għan, l-ewwel ser nidentifika d-drittijiet fundamentali jew il-prinċipji ġenerali u sussegwentement neżamina l-konsegwenzi tal-applikazzjoni tal-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni Ewropea li stabbilixxejt iktar 'il fuq għall-fatti fil-kawża prinċipali.

77. L-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali targumenta li mhux biss mid-dritt Pollakk, iżda wkoll mid-dritt tal-Unjoni Ewropea jirriżulta li l-ebda metodu għall-kalkolu ma jista' jiġi applikat għaliha b'tali mod li jaffettwa d-dritt tagħha għal tnaqqis sħiħ tal-VAT tal-input, sakemm dan il-metodu ma huwiex espressament previst mil-liġi.

78. Jiena lesta li naċċetta l-proposta li l-prinċipju li l-ebda taxxa ma tista' tiġi imposta sakemm ma hijiex prevista mil-liġi (fi kliem ieħor il-prinċipju ta' legalità fiskali: *nullum tributum sine lege*) jifforma parti mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni Ewropea. Din tista' tidher bħala espressjoni speċifika, fil-kuntest ta' liġi dwar it-taxxa, tal-libertà ta' intrapriża, tad-dritt fundamentali għall-proprjetà u tal-prinċipju ġenerali ta' ċertezza legali.

57 ĠU 2010, C 83, p. 389 (iktar 'il quddiem il-"Karta").

58 Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tal-5 ta' Ġunju 2018, Kolev *et*, C-612/15, EU:C:2018:392, punt 68 u l-ġurisprudenza ċċitata.

59 Ġurisprudenza reċenti tipprovdi diversi eżempji ta' sitwazzjonijiet li fihom il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li l-effiċjenza tal-Unjoni tista' teħtieġ li tagħti prijorità lill-protezzjoni tad-drittijiet fundamentali. Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi tas-16 ta' Frar 2017, C. K. *et*, C-578/16 PPU, EU:C:2017:127 (il-projbizzjoni ta' pieni jew ta' trattamenti inumani jew degradanti fil-kuntest tar-Regolament (UE) Nru 604/2013 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tas-26 ta' Ġunju 2013 li jistabbilixxi l-kriterji u l-mekkaniżmi biex ikun iddeterminat liema hu l-Istat Membru responsabbli biex jeżamina applikazzjoni għall-protezzjoni internazzjonali iddepożitata għand wieħed mill-Istati Membri minn ċittadin ta' pajjiż terz jew persuna apolida (ĠU 2013, L 180, p. 31)); tal-5 ta' Diċembru 2017, M.A.S. u M.B., C-42/17, EU:C:2017:936 (il-prinċipju ta' *nullum crimen, nulla poena sine lege* fil-kuntest tal-Artikolu 325 TFUE); u tal-25 ta' Lulju 2018, Minister for Justice and Equality (Deficiencies in the system of justice), C-216/18 PPU, EU:C:2018:586 (id-dritt għal rimedju effettiv fil-kuntest tad-Deċiżjoni kwadru tal-Kunsill 2002/584/JHA tat-13 ta' Ġunju 2002 fuq il-mandat ta' arrest Ewropew u l-proċeduri ta' ċediment bejn l-Istati Membri (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 19, Vol. 6, p. 34)).

60 Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi tas-7 ta' Jannar 2004, X, C-60/02, EU:C:2004:10, punti 61 u 63, u tal-5 ta' Diċembru 2017, M.A.S. u M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punt 61.

79. Minkejja dan, ma naħsibx li l-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali tista' tintlaqa' fil-kawża prinċipali billi toqgħod fuq id-dritt tal-Unjoni Ewropea sabiex tressaq talba għal dritt għal tnaqqis sħiħ tal-VAT tal-input imħallsa fuq provvisti użati b'mod inseparabbli għall-finijiet tal-attivitajiet ekonomiċi u attivitajiet mhux ekonomiċi. Kif ser nuri iktar 'l isfel, il-prinċipju ta' legalità fiskali skont id-dritt tal-Unjoni jittratta d-dritt tal-Istati Membri li jimponu taxxi, filwaqt li l-każ fil-kawża prinċipali huwa sempliċement dwar il-metodu għall-kalkolu tal-ammont tat-taxxa dovuta.

80. Ser nibda billi nanalizza l-portata tal-prinċipju ta' legalità fiskali skont id-dritt tal-Unjoni. B'teħid inkunsiderazzjoni tal-Artikolu 6(3) TUE [61] u tal-Artikolu 52(3) tal-Karta [62], ser nagħmel dan, l-ewwel nett, b'riferiment għall-Konvenzjoni Ewropea dwar il-Protezzjoni tad-Drittijiet tal-Bniedem (il-"KEDB") u sussegwentement għat-tradizzjonijiet kostituzzjonali komuni tal-Istati Membri.

Eżami fid-dawl tal-KEDB

81. Il-Qorti Ewropea tad-Drittijiet tal-Bniedem (iktar 'il quddiem il-"Qorti ta' Strasbourg") stabbilixxiet il-prinċipju ta' legalità fiskali fil-kuntest tal-Artikolu 1 tal-Protokoll Nru 1 [63]. Dan l-artikolu jipprovdi li "[ħ]add ma għandu jiġi pprivat mill-possedimenti tiegħu ħlief fl-interess pubbliku u bla ħsara għal-kundizzjonijiet provduti bil-liġi u bil-prinċipji ġenerali tal-liġi internazzjonali" mingħajr ma "[jnaqqsu b'ebda mod id]-dritt ta' Stat li jwettaq dawk il-liġijiet li jidhrulu xierqa biex jikkontrolla l-użu ta' proprjetà skont l-interess ġenerali jew biex jiżgura l-ħlas ta' taxxi jew kontribuzzjonijiet oħra jew pieni" [traduzzjonijiet mhux uffiċjali].

82. Il-Qorti ta' Strasbourg iddeċidiet, b'mod partikolari, li taxxa tammonta għal interferenza mad-dritt għal tgawdija paċifika tal-proprjetà u għalhekk taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 1 tal-Protokoll Nru 1 [64]. Din irrikonoxxiet li l-Istati Kontraenti jgawdu minn "marġni diskrezzjonali wiesgħa" fil-materji ta' taxxa [65] u għalhekk "għandhom jingħataw xi livell ta' rispett u libertà addizzjonali fl-eżerċizzju tal-funzjonijiet fiskali tagħhom skont it-test tal-legalità" [traduzzjonijiet mhux uffiċjali] [66]. Din kompliet tiddeċiedi li t-test huwa limitat għal verifika ta' jekk it-taxxa hijiex "f'konformità mad-dritt nazzjonali u li d-dritt innifsu [huwa] ta' kwalità suffiċjenti sabiex jippermetti lil rikorrenti jipprevedi l-konsegwenza tal-imġiba tiegħu jew tagħha", li teżiġi li d-"dispożizzjonijiet applikabbli tad-dritt nazzjonali [jkunu] *suffiċjentement aċċessibbli, preċiżi u prevedibbli*" [traduzzjonijiet mhux uffiċjali] [67].

61 Dan l-artikolu jipprovdi li "[d]-drittijiet fundamentali, kif iggarantiti mill-Konvenzjoni Ewropea għall-Protezzjoni tad-Drittijiet tal-Bniedem u l-Libertajiet Fundamentali, u kif jirriżultaw mit-tradizzjonijiet kostituzzjonali komuni għall-Istati Membri, għandhom jagħmlu parti mill-prinċipji ġenerali tad-dritt ta' l-Unjoni."

62 Din id-dispożizzjoni tal-Karta tipprovdi li "[s]afejn [...] il-Karta fiha drittijiet li jikkorrispondu għal drittijiet iggarantiti mill-[KEDB], it-tifsira u l-ambitu ta' dawk id-drittijiet għandhom ikunu l-istess bħal dawk stabbiliti mill-Konvenzjoni msemmija", mingħajr preġudizzju għall-Unjoni li tipprovdi "protezzjoni aktar estensiva". Għalhekk, il-kriterji żviluppati mill-Qorti ta' Strasbourg fl-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet korrispondenti tal-KEDB għandhom jiġu applikati fid-determinazzjoni tal-istandard minimu ta' protezzjoni ggarantita mill-Karta (sentenza tat-28 ta' Frar 2013 Eżami mill-Ġdid ta' Arango Jaramillo *et* vs Il-BEI, C-334/12 RX-II, EU:C:2013:134, punt 28).

63 Protokoll Nru 1 tal-Konvenzjoni Ewropea għall-Protezzjoni tad-Drittijiet tal-Bniedem u l-Libertajiet Fundamentali, iffirmat f'Pariġi fl-20 ta' Marzu 1952 (iktar 'il quddiem il-"Protokoll Nru 1").

64 Sentenza tal-Qorti EDB, tad-9 ta' Lulju 2002, Orion Břeclav s.r.o. vs Ir-Repubblika Ċeka, CE:ECHR:2002:0709DEC004378398, p. 7.

65 Sentenza tal-Qorti EDB, tad-29 ta' Jannar 2003, Masa Invest Group vs L-Ukraina, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, p. 12.

66 Sentenza tal-Qorti EDB, tal-14 ta' Mejju 2013, N.K.M. vs L-Ungerija, CE:ECHR:2013:0514JUD006652911, punt 50.

67 Sentenza tal-Qorti EDB, tal-20 ta' Settembru 2011, OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos vs Ir-Russja, CE:ECHR:2011:0920JUD001490204, punt 559 (enfasi miżjuda minni).

83. Il-kunċett ta’ “liġi” skont it-tifsira tal-Artikolu 1 tal-Protokoll Nru 1 jalludi għall-istess kunċett li jinsab bnadi oħra fil-KEDB[68]. Għalhekk, għandu portata awtonoma u wiesgħa li ma hijiex limitata għal atti li joriġinaw mil-leġiżlatur. Dan jinkludi kostituzzjonijiet, dritt statutorju *sensu stricto*, leġiżlazzjoni sekondarja u trattati internazzjonali li fihom l-Istat Kontraenti huwa parti[69].

84. B’mod partikolari, il-ġurisprudenza li għandha titqies bħala li taqa’ fil-portata tal-kunċett ta’ “liġi” skont it-tifsira tal-Artikolu 1 tal-Protokoll Nru 1[70]. Għalhekk, “ġurisprudenza ċara, konsistenti u disponibbli għall-pubbliku tista’ tipprovdi bażi suffiċjenti għal interferenza ‘legali’ mad-drittijiet iggaranti mill-Konvenzjoni, meta din il-ġurisprudenza tkun ibbażata fuq interpretazzjoni raġonevoli tal-leġiżlazzjoni primarja” [traduzzjoni mhux uffiċjali][71].

85. Finalment, il-Qorti ta’ Strasbourg irrikonoxxiet li biex tinkiseb preċiżjoni assoluta fl-abbozzar tal-liġijiet huwa *oġġettivament impossibbli*, speċjalment fil-qasam tat-taxxa. B’konsegwenza ta’ dan, ħafna mil-liġijiet inevitabbilment huma espressi f’*termini ġenerali* u l-interpretazzjoni u l-applikazzjoni tagħhom għandhom jiġu stabbiliti permezz tal-prattika[72].

86. Jirriżulta li l-prinċipju tal-legalità skont l-Artikolu 1 tal-Protokoll Nru 1 jimplika li l-*elementi essenzjali* tat-taxxa għandhom jiġu previsti mil-liġi jew mill-ġurisprudenza, filwaqt li rekwiżit bħal dan ma jeżistix fir-rigward ta’ ċerti elementi sekondarji oħra li jiddefinixxu l-portata tar-responsabbiltà tat-taxxa.

Eżami fid-dawl tat-tradizzjonijiet kostituzzjonali komuni bejn l-Istati Membri

87. Il-prinċipju tal-legalità fiskali jidher li huwa rrikonoxxut fil-maġġoranza tal-Istati Membri. F’xi wħud, dan jifforma parti minn tradizzjoni kostituzzjonali li ilha teżisti żmien[73]. F’ħafna minnhom, dan il-prinċipju huwa espliċitament stabbilit f’att ta’ livell kostituzzjonali, filwaqt li f’oħrajn huwa dderivat mill-prinċipju kostituzzjonali tad-dispożizzjonali legali[74].

68 Sentenza tal-Qorti EDB, tal-14 ta’ Ottubru 2010, Shchokin vs L-Ukraina, CE:ECHR:2010:1014JUD002375903, punt 51.

69 Grgić, A., Mataga, Z., Longar, M., u Vilfan, A., Il-Kunsill tal-Ewropa – Direttorat Ġenerali għad-Drittijiet tal-Bniedem u l-Affarijiet Legali, “*Le droit à la propriété dans la convention européenne des Droits de l’Homme. Un guide sur la mise en oeuvre de la convention européenne des Droits de l’Homme et de ses protocoles*”, Précis sur les droits de l’homme nº 10, Settembru 2007, p. 13 (disponibbli għall-pubbliku *via* din il-link: https://rm.coe.int/168007ff64).

70 Sentenza tal-Qorti EDB, tad-9 ta’ Novembru 1999, Špaček vs Ir-Repubblika Ċeka, CE:ECHR:1999:1109JUD002644995, punt 54.

71 Sentenza tal-Qorti EDB, tal-25 ta’ Lulju 2013, Khodorkovskiy u Lebedev vs Ir-Russja, CE:ECHR:2013:0725JUD001108206, punti 881 sa 885.

72 Sentenza tal-Qorti EDB, tad-29 ta’ Jannar 2003, Masa Invest Group vs L-Ukraina, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, p. 12 u 13.

73 Dan huwa, *inter alia*, fil-każ tar-Renju Unit, fejn dan il-prinċipju daħal fis-seħħ l-ewwel darba fil-Bill of Rights tal-1689 (applikabbli sal-lum il-ġurnata), fil-każ ta’ Franza fejn joħroġ mid-Declaration des droits de l’homme et du citoyen tas-26 ta’ Awwissu 1789 (*idem*) u fil-każ tal-Polonja li kien ġie stabbilit fl-Artykuły henrykowskie tal-1573, u li baqa’ fis-seħħ sal-24 ta’ Ottubru 1795.

74 Dan jidher li huwa l-każ tal-Awstrija u l-Ġermanja.

88. Bħala regola, il-kostituzzjonijiet tal-Istati Membri jistabbilixxu dan il-prinċipju f'termini pjuttost ġenerali[75], li jħallu f'idejn il-qrati kostituzzjonali u ordinarji l-kompitu biex jinterpretawh. Madankollu, uħud minnhom, ikomplu jispeċifikaw l-elementi li għandhom jiġu ddefiniti mil-liġi. Dan huwa b'mod partikolari l-każ ta' Franza[76], il-Greċja[77], il-Portugall[78] u l-Polonja[79].

89. Analiżi ddettaljata tal-leġiżlazzjoni u tal-ġurisprudenza ta' sezzjoni trasversali ta' 11-il Stat Membru[80] tindika li t-tradizzjonijiet kostituzzjonali ta' dawn l-Istati Membri jikkoinċidu fir-rekwiżit li l-*elementi kollha essenzjali* inerenti fit-taxxa jiġu previsti mil-liġi. Minn 11-il Stat Membru, tmienja minnhom iqisu l-elementi li ġejjin bħala essenzjali: l-indikazzjoni ta' min tista' tkun persuna taxxabbli, l-avveniment li fuqu eventwalment għandha titħallas it-taxxa, il-bażi għall-evalwazzjoni tat-taxxa, ir-rata tat-taxxa u l-garanziji proċedurali li persuna taxxabbli tgawdi minnhom[81].

90. Xi wħud mill-Istati Membri biss iqisu ċerti elementi addizzjonali bħala essenzjali. Dawn l-elementi addizzjonali jinkludu l-indikazzjoni tal-benefiċjarju tat-taxxa (l-Estonja), il-proċeduri għall-ħlas (il-Polonja u l-Estonja), it-termini li jirregolaw meta t-taxxa għandha titħallas (l-Estonja), ir-regoli għall-għoti ta' tnaqqis fiskali u maħfriet, flimkien mal-kategoriji ta' persuni taxxabbli eżentati mit-taxxa (il-Polonja u l-Greċja) u l-proċeduri għall-ħlas u l-irkupru tat-taxxa u d-definizzjoni ta' penalitajiet u sanzjonijiet (il-Portugall).

91. Barra minn hekk, jidher li huwa b'mod ġenerali aċċettat f'dawn l-Istati Membri li filwaqt li huwa *oġġettivament impossibbli li jiġu ddefiniti r-regoli kollha li jikkonċernaw taxxa f'liġi*, il-liġi għandha xorta waħda tippermetti lil persuna taxxabbli *tkun taf minn qabel u tikkalkola* l-ammont tat-taxxa li għandu jitħallas.

92. Pereżempju, filwaqt li l-ordni kostituzzjonali Ġermaniża tidher li teżiġi l-leġiżlazzjoni fiskali sabiex tippermetti lil persuna taxxabbli tikkalkola t-taxxa dovuta, l-elementi ddettaljati li jippermettu li jiġi kkalkolat bi preċiżjoni aritmetika l-obbligu tat-taxxa ma huwiex meħtieġ. Huwa biżżejjed li l-leġiżlazzjoni tippermetti lil persuna taxxabbli tantiċipa l-portata tal-piż tat-taxxa filwaqt li tippermettilu jadotta l-imġiba tiegħu. B'mod simili, fil-Portugall il-prinċipju tal-legalità ma jidhirx li jimponi r-rekwiżit strett li l-leġiżlazzjoni applikabbli tipprovdi lill-kontribwent bl-elementi kollha meħtieġa biex jikkalkola l-ammont eżatt tat-taxxa dovuta mingħajr l-iċken dubju. Madankollu, huwa meħtieġ li — fid-dawl tal-elementi essenzjali ddefiniti mil-liġi — il-piż tat-taxxa jkun kwantifikabbli u, sa ċertu punt, prevedibbli u kalkolabbli. Dan jidher ukoll fil-Greċja, il-metodu għall-kalkolu tad-dħul għall-finijiet tat-taxxa tagħha ma huwiex meqjus bħala wieħed mill-elementi kostituttivi tat-taxxa.

93. Fil-każ ta' x'jikkostitwixxi l-"liġi", jidher li huwa b'mod ġenerali aċċettat f'dawn l-Istati Membri li, bħala prinċipju, taxxa għandha tiġi ddefinita f'att li huwa legalment vinkolanti b'applikazzjoni ġenerali adottat mil-leġiżlatur u ppubblikat kif xieraq. Għalhekk, f'diversi Stati Membri l-leġiżlazzjoni nnifisha tista' tiġi ssupplimentata bi strumenti sekondarji adottati mill-entitajiet eżekuttivi skont il-portata

75 Din jidher li huwa, b'mod partikolari l-każ ta': Il-Belġju (l-Artikolu 170(1) tal-Kostituzzjoni Belġjana), Ċipru (l-Artikolu 24(2) tal-Kostituzzjoni Ċiprijotta), l-Estonja (l-Artikolu 113 tal-Kostituzzjoni Estonjana), il-Finlandja (l-Artikolu 81(1) tal-Kostituzzjoni Finlandiża), l-Italja (l-Artikolu 23 tal-Kostituzzjoni Taljana), l-Irlanda (l-Artikoli 22.2.1 sa 22.2.6 tal-Kostituzzjoni Irlandiża), il-Pajjiżi l-Baxxi (l-Artikolu 104 tal-Kostituzzjoni Olandiża), ir-Repubblika Ċeka (l-Artikolu 11(5) tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali Ċeka), il-Litwanja (l-Artikolu 127(3) tal-Kostituzzjoni Litwana), il-Lussemburgu (l-Artikolu 99 tal-Kostituzzjoni Lussemburgiża), ir-Rumanija (l-Artikoli 56(3) u 139(1) tal-Kostituzzjoni Rumena), is-Slovakkja (l-Artikolu 59(2) tal-Kostituzzjoni Slovakka) u l-Isvezja (l-Artikolu 4 fit-Taqsima 1 tar-Regeringsformen, li — flimkien ma' tliet atti oħra — jifforma l-Kostituzzjoni Svediża).

76 L-Artikolu 14 tad-Declaration des droits de l'homme et du citoyen tas-26 ta' Awwissu 1789 jeżiġi li l-elementi li ġejjin jiġu previsti mil-liġi: il-bażi għall-evalwazzjoni tat-taxxa, ir-rata tat-taxxa u l-proċeduri għall-ġbir ta' kull tip ta' taxxa.

77 L-Artikolu 78(1) u (4) tal-Kostituzzjoni Griega teżiġi li l-elementi li ġejjin ikunu previsti mil-liġi: l-indikazzjoni ta' persuna taxxabbli, it-tip ta' dħul, l-assi, l-infiq jew it-tranżazzjonijiet suġġetti għat-taxxa, ir-rata tat-taxxa, l-eżenzjonijiet u l-krediti tat-taxxa.

78 L-Artikolu 103(2) tal-Kostituzzjoni Portugiża teżiġi li l-elementi li ġejjin jiġu previsti mil-liġi: il-bażi għall-evalwazzjoni tat-taxxa, ir-rata tat-taxxa, il-vantaġġi tat-taxxa u l-garanziji għall-persuni taxxabbli.

79 Ara l-Artikolu 217 tal-Kostituzzjoni Pollakka ċċitat fil-punt 6 iktar 'il fuq.

80 Jiġifieri: il-Bulgarija, ir-Repubblika Ċeka, l-Estonja, Franza, il-Ġermanja, il-Greċja, il-Pajjiżi l-Baxxi, il-Polonja, il-Portugall, l-Isvezja u r-Renju Unit.

81 Il-pożizzjoni skont il-KEDB tidher li hija pjuttost simili f'dan ir-rigward (ara l-punti 85 sa 86 iktar 'il fuq).

tas-setgħat speċifikament iddelegati lilhom[82] jew skont il-kompetenza ġenerali tagħhom[83]. F'diversi Stati Membri oħra ċerti elementi speċifiċi, spiss tekniċi fin-natura tagħhom, jidhru li huma ddeterminati mill-awtoritajiet kompetenti permezz ta' deċiżjonijiet jew rakkomandazzjonijiet dwar it-taxxa li ma humiex vinkolanti[84].

94. Karatteristika komuni oħra bejn dawn il-11-il Stat Membru tidher li hija r-rekwiżit għal *preċiżjoni, ċarezza u prevedibbiltà* ta' leġiżlazzjoni fiskali[85]. Għalhekk, jista' jkun hemm projbizzjoni fuq l-applikazzjoni b'analoġija ta' leġiżlazzjoni fiskali u f'każ ta' dubju, japplika r-rekwiżit li l-istess leġiżlazzjoni tiġi interpretata favur il-persuna taxxabbli[86].

95. F'diversi Stati Membri li eżaminajt, bħall-Polonja, ma jidhirx li hemm regoli speċifiċi dwar it-tqassim tal-VAT tal-input mill-persuni taxxabbli li jwettqu kemm attivitajiet mhux taxxabbli kif ukoll attivitajiet taxxabbli[87].

96. Fil-Pajjiżi l-Baxxi[88], l-Isvezja[89] u r-Renju Unit l-assenza ta' tali leġiżlazzjoni ġiet irrimedjata permezz ta' atti sekondarji tal-awtoritajiet fiskali kompetenti. F'dawn it-tliet Stati Membri, persuna taxxabbli tidher li għandha l-obbligu ġenerali li tagħżel u tapplika metodu xieraq ta' tqassim, suġġett għal reviżjoni mill-awtoritajiet kompetenti.

97. Għalhekk, pereżempju, fir-Renju Unit, bis-saħħa tat-Taqsima 26(3) tal-Att dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud tal-1994 (il-liġi dwar il-VAT), il-Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (l-Awtorità Ewlenija tat-Taxxa fir-Renju Unit) għamlu strumenti statutorji li jistabbilixxu eżempji ta' kriterji u metodi għat-tqassim[90]. Barra minn hekk, skont it-Taqsima 102ZA(1) ta' dik il-liġi din l-awtorità tista' tapprova metodu propost minn persuna taxxabbli jew tindikalha metodu ieħor li huwa iżjed xieraq.

98. Il-prattika tal-qrati f'dan l-Istat Membru jidhirli li tikkonferma li fl-assenza ta' kwalunkwe kriterju jew metodu vinkolanti, l-għażla ta' metodu li jiżgura attribuzzjoni xierqa u raġonevoli tat-taxxa tal-input taqa' f'idejn il-persuna taxxabbli u tiddependi miċ-ċirkustanzi speċifiċi tagħha. Jidher li huwa aċċettat ukoll li d-dritt għal tnaqqis sħiħ tal-VAT tal-input fuq tranżazzjonijiet użati b'mod inseparabbli għal attivitajiet mhux ekonomiċi kif ukoll attivitajiet ekonomiċi jkun jikser il-prinċipju ta' newtralità fiskali.

99. Fil-Ġermanja, ir-regoli intiżi sabiex jittrasponu l-Artikoli 173 u 174 tad-Direttiva 2006/112/KE fl-ordinament ġuridiku Ġermaniż jidhru li huma meqjusa li japplikaw b'analoġija għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-proporzjon deduċibbli tal-VAT tal-input imħallsa fuq tranżazzjonijiet użati b'mod inseparabbli għal attivitajiet mhux ekonomiċi kif ukoll attivitajiet ekonomiċi.

82 Dan jidher li huwa l-każ tar-Repubblika Ċeka, l-Estonja, il-Ġermanja, il-Greċja, il-Polonja u r-Renju Unit.

83 Dan jidher li huwa l-każ ta' Franza.

84 Dan jidher li huwa l-każ tal-Pajjiżi l-Baxxi u l-Isvezja.

85 Qiegħda ninnota li rekwiżit simili jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti ta' Strasbourg, diskuss iktar 'il fuq f'dawn il-konklużjonijiet (ara l-punt 82 iktar 'il fuq).

86 Dan jidher li huwa l-każ tal-Bulgarija (qabel l-1 ta' Jannar 2017), tar-Repubblika Ċeka, il-Ġermanja, il-Greċja (qabel l-2000), il-Pajjiżi l-Baxxi, l-Isvezja u r-Renju Unit.

87 Minbarra l-Polonja, dan jidher li huwa l-każ tal-Bulgarija, ir-Repubblika Ċeka, il-Greċja u l-Isvezja.

88 Għalhekk, fil-Pajjiżi l-Baxxi deċiżjoni rilevanti tas-Staatssecretarissen van Financiën (il-Ministeru għall-Finanzi) dwar it-tnaqqis tal-VAT għandha tindika l-metri kwadri, il-metri kubi, id-dħul jew l-ispejjeż rilevanti bħala l-kriterji possibbli għall-kalkolu tal-proporzjon deduċibbli tal-VAT tal-input.

89 Ara, fl-Isvezja, l-istruzzjonijiet mhux vinkolanti dwar l-amministrazzjoni fiskali Nru 131 446423-15/111 tal-25 ta' Awwissu 2015 u Nru 202 377677-17/111 tad-19 ta' Diċembru 2017.

90 Ara l-VAT Notice 700 tas-17 ta' Diċembru 2014 (il-gwida għall-VAT li tkopri r-regoli u l-proċeduri), Taqsima 32(5).

100. Huwa interessanti li fir-Repubblika Ċeka n-Nejvyšší správní soud (il-Qorti Amministrattiva Suprema) qagħdet fuq is-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja f'Český rozhlas[91] flimkien mal-Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Szpunar f'din il-kawża[92] sabiex tiċħad l-argument tar-rikorrent li huwa kien intitolat għad-dritt għal tnaqqis sħiħ peress li l-leġiżlazzjoni applikabbli ma pprevediet l-ebda metodu għat-tqassim tal-VAT tal-input. In-Nejvyšší správní soud (il-Qorti Amministrattiva Suprema) tidher li kkunsidrat li r-rikorrent kien meħtieġ jagħżel l-iktar metodu xieraq u jikkalkola huwa stess il-proporzjon deduċibbli tal-VAT tal-input.[93]

101. Minn din is-sezzjoni trasversali jidher li t-tradizzjonijiet kostituzzjonali komuni bejn l-Istati Membri, bħall-ġurisprudenza tal-Qorti ta' Strasbourg dwar l-Artikolu 1 tal-Protokoll Nru 1, jeżiġu li l-elementi essenzjali ta' taxxa jiġu previsti mil-liġi b'manjiera li hija suffiċjentement ċara, preċiża u prevedibbli, iżda ma jimponu l-ebda obbligu sabiex jirregolaw b'mod eżawrjenti kull dettall.

102. Salv għall-elementi diskussi fil-punti 96 sa 100 iktar 'il fuq, ma inix konxja ta' miżuri jew deċiżjonijiet f'wieħed mill-Istati Membri li fadal li jirregolaw il-metodu tat-tqassim tal-proporzjon deduċibbli tal-VAT tal-input imħallsa fuq provvisti użati b'mod inseparabbli għal attività mhux ekonomika u attività ekonomika jew li jipprekludu xi limitu għad-dritt għal tnaqqis ta' tali taxxa fuq ir-raġuni li l-ebda metodu jew kriterju għall-kalkolu tal-ammont tat-taxxa dovuta ma huwa speċifikat fil-*corpus* tal-liġi nazzjonali dwar it-taxxa. Jekk wieħed iħares lejha minn din il-perspettiva, il-prattika amministrattiva deskritta fid-deċiżjoni tar-rinviju tidher bħala eċċezzjoni.

Eżami fid-dawl tal-Karta u l-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni Ewropea

103. L-Artikolu 16 tal-Karta jirrikonoxxi l-libertà ta' intrapriża, "skond il-liġi ta' l-Unjoni u l-liġijiet u l-prattiċi nazzjonali". Skont l-Artikolu 17(1) tal-Karta, "[k]ull persuna għandha d-dritt li tgawdi mill-proprjetà tal-beni tagħha li tkun akkwistat legalment, li tużahom, li tiddisponi minnhom u li tħallihom bħala wirt". Din id-dispożizzjoni tkompli tispeċifika li "[l]-ebda persuna ma tista' tiġi mċaħħda mill-proprjetà tagħha, ħlief fl-interess pubbliku u fil-każijiet u skond il-kondizzjonijiet previsti mil-liġi, bi ħlas ta' kumpens xieraq fi żmien utli għal dak li tkun tilfet. L-użu tal-proprjetà jista' jiġi rregolat bil-liġi safejn ikun meħtieġ għall-interess pubbliku".

104. Sa fejn l-obbligu ta' persuna taxxabbli jista' jidher sempliċement bħala li tgħaddi lit-teżor pubbliku l-*VAT tal-output* li tkun ġabret mill-klijenti tagħha f'isem l-Istat, id-dritt għall-proprjetà huwa immaterjali. Id-dispożizzjonijiet tal-Karta intiżi sabiex jipproteġu dan id-dritt huma madankollu rilevanti għall-portata tad-dritt għal tnaqqis tal-*VAT tal-input*[94].

105. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet b'mod kostanti li d-dritt għall-proprjetà u l-libertà ta' intrapriża ma humiex assoluti. L-eżerċizzju tagħhom jista' jkun suġġett għal restrizzjonijiet iġġustifikati minn għanijiet ta' interess pubbliku, sakemm dawn ir-restrizzjonijiet fil-fatt jikkorrispondu għal dawn l-għanijiet u ma jikkostitwixxux, b'rabta mal-għan mixtieq, interferenza sproporzjonata u intollerabbli, li tfixkel is-sustanza proprja tad-drittijiet iggarantiti. Fir-rigward b'mod iktar speċifiku għal-libertà li tiġi eżerċitata attività ekonomika, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet — fid-dawl tal-formulazzjoni tal-Artikolu 16 tal-Karta, li tiddistingwi ruħha mill-formulazzjoni tad-dispożizzjonijiet li jistabbilixxu

91 Sentenza tat-22 ta' Ġunju 2016, C-11/15, EU:C:2016:470.

92 Konklużjonijiet f'Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:181.

93 Sentenza tat-30 ta' Awwissu 2016, Nru 5 Afs 124/2014-178.

94 Ara l-punt 39 iktar 'il fuq.

l-libertajiet fundamentali l-oħra stabbiliti fit-Titolu II tagħha, filwaqt li toqrob lejn il-formulazzjoni ta' ċerti dispożizzjonijiet tat-Titolu IV ta' din l-istess Karta — li din il-libertà tal-impriża tista' tiġi suġġetta għal firxa wiesgħa ta' interventi min-naħa tal-awtoritajiet pubbliċi li jistgħu jistabbilixxu, fl-interess ġenerali, limiti għall-eżerċizzju tal-attività ekonomika [95].

106. Barra minn hekk, anki l-prinċipju ta' ċertezza legali huwa rilevanti f'dan il-kuntest. F'konformità mal-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja dan il-prinċipju jeżiġi li dispożizzjonijiet legali għandhom ikunu *ċari, preċiżi u prevedibbli fl-effetti tagħhom* speċjalment fejn dawn jista' jkollhom konsegwenzi negattivi għal individwi u impriżi [96]. Barra minn hekk, il-prinċipju ta' ċertezza legali japplika b'mod partikolarment strett meta jkun hemm inkwistjoni leġiżlazzjoni li tista' tinvolvi responsabbiltajiet finanzjarji, sabiex il-persuni kkonċernati jkunu jistgħu *jsiru jafu b'eżattezza l-obbligi* li din il-leġiżlazzjoni timponi fuqhom [97]. Finalment, li l-leġiżlatur nazzjonali jistabbilixxi l-punt ta' tluq ta' att li jaqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tad-dritt tal-Unjoni Ewropea bħala data li hija preċedenti għall-pubblikazzjoni tiegħu, ikun imur kontra l-prinċipju ta' ċertezza legali salv f'ċirkustanzi eċċezzjonali ġġustifikati minħabba f'għan ta' interess ġenerali (il-projbizzjoni ta' retroattività) [98].

Konklużjoni provviżorja dwar it-tifsira tal-prinċipju ta' legalità fiskali

107. Hawnhekk, ser nenfasizza li d-determinazzjoni tal-istandard ta' protezzjoni skont id-dritt tal-Unjoni Ewropea fid-dawl tat-tradizzjonijiet kostituzzjonali komuni bejn l-Istati Membri u tal-Karta, ma hijiex xjenza preċiża.

108. Jekk taxxa partikolari tikkonformax mal-istandard ta' protezzjoni li jirriżulta mill-prinċipju ta' legalità fiskali dedott b'dan il-mod, tista' tiġi evalwata biss fuq bażi ta' każ b'każ, li bħala punt ta' riferiment tittieħed il-pożizzjoni ta' persuna taxxabbli fl-ordinament ġuridiku kkonċernat *fl-intier tiegħu*. Fil-fehma tiegħi, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha għalhekk, tirreżisti t-tentazzjoni li tidentifika, fis-sentenza tagħha, lista eżawrjenti tal-elementi li jiddefinixxu taxxa li *għandha* tiġi prevista mil-liġi.

109. Fl-istess ħin, naċċetta li huwa meħtieġ li jiġu ddefiniti ċerti parametri komuni ta' konformità ma' dan il-prinċipju. Sa fejn stajt nivverifika, l-istandard ta' protezzjoni fil-kuntest tat-taxxa jvarja xi ftit bejn l-Istati Membri eżaminati iktar 'il fuq. Fl-opinjoni tiegħi dawn id-differenzi fil-livell meħtieġ ta' kompletezza jew preċiżjoni sempliċement jirriflettu l-fatt li Stati Membri differenti joqogħdu fuq mezzi differenti biex jilħqu *riżultat komuni*. Ma għandi l-ebda raġuni biex naħseb li s-sitwazzjoni hija bil-kontra fil-bqija tal-Istati Membri.

110. Inqis li, b'mod ġenerali, l-elementi essenzjali kollha li jiddefinixxu l-karatteristiċi sostantivi ta' taxxa għandhom jiġu stabbiliti b'mod univoku fid-dispożizzjonijiet applikabbli. Hawnhekk, din tfisser l-elementi li għandhom impatt dirett jew indirett fuq il-portata tar-responsabbiltà ta' persuna taxxabbli biex tħallas il-VAT tal-input. It-taxxa inkwistjoni hija prevista mil-liġi skont l-istandard meħtieġ fejn ir-regoli applikabbli, fl-intier tagħhom, jippermettu lill-kontribwent jipprevedi u jikkalkola l-ammont tat-taxxa dovuta u jiddetermina l-mument meta din tista' titħallas.

111. Għall-kuntrarju, ma naċċettax li s-sempliċi assenza fid-dispożizzjonijiet applikabbli ta' element ancillari li ma huwiex kapaċi jipproduċi wieħed minn dawn l-impatti jammonta *minnu nnifsu* għal ksur tal-prinċipju tal-legalità fiskali.

95 Sentenza tat-28 ta' Novembru 2013, Il-Kunsill vs Manufacturing Support & Procurement Kala Naft, C-348/12 P, EU:C:2013:776 punt 121 sa 123.

96 Sentenza tal-10 ta' Settembru 2009, Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, punt 46.

97 Sentenza tas-16 ta' Settembru 2008, Isle of Wight Council *et*, C-288/07, EU:C:2008:505, punt 47.

98 Sentenza tas-26 ta' April 2005, "Goed Wonen", C-376/02, EU:C:2005:251, punt 33.

112. Għalhekk, pereżempju, l-assenza ta' metodu għall-kalkolu tal-ammont tat-taxxa dovuta ma huwiex *minnu nnifsu* ta' detriment għad-drittijiet ta' persuna taxxabbli, fejn mill-banda l-oħra dispożizzjonijiet applikabbli fihom sett ta' parametri neċessarji li jippermettu lil din il-persuna tipprevedi u tiddetermina dan l-ammont[99]. Fl-istess spirtu, jekk sitwazzjoni partikolari ma hijiex irregolata b'mod eżawrjenti, is-sempliċi fatt li persuna taxxabbli għandha tagħżel wieħed mid-diversi modi ta' aġir possibbli li jaqa' fl-ambitu tas-setgħa diskrezzjonali li l-Istat Membru ddeċieda li jagħtiha minnu nnifsu ma għandux effett negattiv fuq id-drittijiet tagħha, sakemm ma jirriżultax fi twessigħ tal-portata tar-responsabbiltà fiskali tagħha.

113. Għall-kuntrarju, jekk l-applikazzjoni ta' rekwiżit li għadu kif ġie introdott jew jekk formalità twassal retroattivament għal żieda fl-ammont tat-taxxa li għandha titħallas, dan manifestament ma jilħaqx l-istandard ta' protezzjoni stabbilit iktar 'il fuq, minkejja l-livell ta' kemm huwa anċillari jew insinjifikanti r-rekwiżit jew il-formalità inkwistjoni. Madankollu, dan ma huwiex il-każ skont l-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112/KE li — moqri fid-dawl tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja — jiddefinixxi b'mod univokali l-portata tad-dritt għal tnaqqis fil-VAT tal-input[100].

114. Fil-qosor, sa fejn hawnhekk huwa rilevanti, inqis li l-elementi li ġejjin għandhom jiġu meqjusa bħala li jifformaw parti mill-istandard *funzjonali* komuni ta' protezzjoni: taxxa għandha tiġi ddefinita f'regoli legalment vinkolanti aċċessibbli għal persuni taxxabbli, bil-quddiem u b'tali mod li huwa suffiċjentement ċar, preċiż u eżawrjenti sabiex tippermetti lill-persuna taxxabbli inkwistjoni tipprevedi u tiddetermina l-ammont ta' taxxa dovuta f'mument partikolari abbażi tat-testijiet u tad-data disponibbli jew aċċessibbli għaliha. Għaldaqstant, dawn ir-regoli ma jistgħux jimponu jew jaggravaw il-piż tat-taxxa retroattivament.

115. Għalhekk ser nikkonkludi li dan l-istandard jimplika b'mod partikolari li, fl-assenza ta' kwalunkwe metodu għall-kalkolu tal-ammont tat-taxxa dovuta fir-regoli applikabbli, l-awtoritajiet tat-taxxa kompetenti għandhom jippermettu lill-persuna taxxabbli inkwistjoni toqgħod fuq metodu tal-għażla tagħha, sakemm, b'kunsiderazzjoni tan-natura tal-attività ekonomika mwettqa, dan il-metodu jkun xieraq biex jirrifletti oġġettivament il-portata sa fejn l-infiq tal-input kien intuża għall-finijiet ta' attività ekonomika, ikun ibbażat fuq kriterji oġġettivi u data kredibbli u jkun jippermetti lill-awtorità kompetenti tivverifika l-preċiżjoni tal-applikazzjoni tagħha.

Tista' l-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali toqgħod fuq il-prinċipju ġenerali ta' legalità fiskali biex titlob id-dritt għal tnaqqis sħiħ?

116. F'konformità mal-ġurisprudenza ċċitata iktar 'il fuq[101], hija biss responsabbiltà tal-qorti tar-rinviju li tiddetermina jekk l-applikazzjoni tad-dritt tal-Unjoni fil-kawża prinċipali twassalx għal ksur tal-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni. Minkejja dan, il-Qorti tal-Ġustizzja fil-proċedura tad-deċiżjoni preliminari hija unikament kompetenti li tipprovdi lill-qorti nazzjonali l-elementi kollha ta' interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni Ewropea li jistgħu jippermettulha tevalwa din il-konformità[102].

117. Fid-dawl ta' dan l-għan, issa ser niddeskrivi elementi varji li l-qorti tar-rinviju tista' tqis bħala rilevanti għall-analiżi tal-konsegwenzi tal-applikazzjoni tal-prinċipju ta' legalità fiskali — osservati mill-perspettiva tal-KEDB, tat-tradizzjonijiet kostituzzjonali komuni bejn l-Istati Membri u tal-Karta — għall-fatti fil-kawża prinċipali.

99 L-istess jista' jingħad *a priori* ta' rekwiżiti proċedurali jew tekniċi. Madankollu, peress li din il-kwistjoni ma taqax fil-portata ta' din il-konklużjoni ma inix ser inkompli niddiskutiha.

100 Ara l-punti 41, 48 u 55 iktar 'il fuq.

101 Ara l-ġurisprudenza ċċitata fil-punti 74 u 75 iktar 'il fuq.

102 Sentenza tal-1 ta' Lulju 2014, Ålands Vindkraft, C-573/12, EU:C:2014:2037, punt 126.

Il-pożizzjoni tal-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali skont id-dritt Pollakk

118. Jirriżulta b'mod ċar mill-ispjegazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju u s-seduti orali li fiż-żmien tal-fatti, jiġifieri sal-1 ta' Jannar 2016, il-Liġi dwar il-VAT ma pprevediet l-ebda metodu jew kriterju għall-kalkolu tal-proporzjon deduċibbli tal-VAT tal-input imħallsa fuq provvisti użati b'mod inseparabbli kemm għall-finijiet tal-attivitajiet ekonomiċi kif ukoll attivitajiet mhux ekonomiċi ta' persuna taxxabbli.

119. Fis-seduta, il-parteċipanti kollha qablu li t-termini użati fl-Artikolu 86(1) tal-Liġi dwar il-VAT jirriflettu mill-qrib l-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112/KE. B'mod partikolari, l-ewwel waħda minn dawn id-dispożizzjonijiet tinkludi l-espressjoni "sakemm" li fl-opinjoni tiegħi tidher ċara ħafna biex tiddefinixxi l-*portata* tad-dritt għal tnaqqis, li tillimitaha għall-VAT tal-input li strettament tikkorrispondi għall-provvisti użati għall-finijiet ta' attivitajiet taxxabbli. Xejn quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja ma jissuġġerixxi li l-ewwel dispożizzjoni għandha tiġi interpretata b'mod differenti minn din tal-aħħar[103].

120. L-elementi li ġejjin kapaċi jkunu rilevanti f'dan ir-rigward:

121. *L-ewwel nett*, fis-seduta l-avukati tal-Polonja u tal-Kap tal-Amministrazzjoni kkonfermaw — mingħajr ma ġie kkontestat mill-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali — li, bħala prinċipju, l-obbligu ġenerali sabiex jiġi kkalkolat u ddikjarat l-ammont tat-taxxa dovuta kif ukoll sabiex din it-taxxa titħallas fit-terminu speċifiku huwa ċertament responsabbiltà tal-persuna taxxabbli[104].

122. *It-tieni nett*, il-parteċipanti, fis-sottomissjonijiet orali tagħhom qablu li, skont id-dritt Pollakk, persuni taxxabbli bħall-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali huma suġġetti għal regoli pjuttost iddettaljati dwar il-kontabbiltà għall-finijiet baġitarji u ta' superviżjoni finanzjarja pubblika li timplika, *inter alia*, l-obbligu li jiġu rreġistrati t-tranżazzjonijiet kollha inkluż dawk rilevanti għall-finijiet tal-VAT.

123. F'dan ir-rigward, l-avukat tal-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali afferma li, fl-assenza ta' metodu previst mil-liġi, id-determinazzjoni tal-ammont deduċibbli tal-VAT tal-input hija pjuttost kumplessa u ta' piż, filwaqt li l-avukat tal-Kap tal-Amministrazzjoni insista — għal darba oħra mingħajr ma ġie kkontestat mill-parteċipanti l-oħra — li entitajiet pubbliċi bħall-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali huma f'pożizzjoni ħafna aħjar mill-awtoritajiet tat-taxxa stess sabiex jagħmlu l-kalkoli meħtieġa.

124. *It-tielet nett*, fis-sottomissjonijiet orali tagħhom, il-parteċipanti kkonfermaw li kull meta persuna taxxabbli jkollha xi dubji fir-rigward tal-interpretazzjoni korretta tad-dispożizzjonijiet applikabbli, hija intitolata li titlob u tikseb mill-awtoritajiet deċiżjoni dwar it-taxxa li tevalwa s-sitwazzjoni speċifika tagħha u tindika kif għandha tiġi applikata l-liġi b'mod korrett[105]. L-avukat tal-Kap tal-Amministrazzjoni kkonferma li, bħall-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali fil-kawża prinċipali, numru ta' persuni taxxabbli oħra f'sitwazzjoni paragunabbli qagħdu fuq din il-proċedura u kisbu tali deċiżjoni fir-rigward tal-proporzjon deduċibbli tal-VAT tal-input.

125. *Ir-raba' nett*, l-avukat tal-Kap tal-Amministrazzjoni spjega fis-seduta li qabel l-1 ta' Jannar 2016 u wara din id-data l-persuni taxxabbli kellhom il-libertà li japplikaw metodu tal-għażla tagħhom għat-tqassim tal-VAT. Kien ġie stabbilit li l-awtorità kompetenti setgħet toġġezzjona din l-għażla biss jekk dan il-metodu ma kienx xieraq fis-sens ta' jekk kienx jirrifletti oġġettivament il-portata sa fejn

103 Għall-interpretazzjoni tal-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112/KE, ara l-punti 41, 48 u 55 iktar 'il fuq.

104 Kif nista' nifhem, dan l-obbligu ġej mill-Artikolu 103(1) tal-Liġi dwar il-VAT, li jidher li jimplimenta l-Artikolu 250(1) tad-Direttiva 2006/112/KE.

105 Ara n-nota ta' qiegħ il-paġna 8 iktar 'il fuq.

l-infiq tal-input intuża għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet ta' persuna taxxabbli li jagħtu d-dritt għal tnaqqis. Huwa kkonferma wkoll li d-dritt għal tnaqqis ma setax jiġi rrifjutat sempliċement abbażi tar-raġuni li l-awtorità ma qablitx mal-metodu li qagħdet fuqu l-persuna taxxabbli. L-ebda minn dawn id-dikjarazzjonijiet ma ġiet ikkontestata mill-avukat tal-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali.

126. Kif qiegħda nifhem jien, l-effett ikkombinat tad-dispożizzjonijiet u ċ-ċirkustanzi msemmija iktar 'il fuq huwa li, fiż-żmien tal-fatti, l-elementi essenzjali kollha tal-VAT li għandhom impatt fuq l-ammont li għandu jitħallas tal-VAT (it-*tributum*) *kienu* previsti mil-liġi (*lex*) b'tali mod li persuni taxxabbli setgħu jwettqu l-kalkoli meħtieġa u jiddikjaraw l-ammont tal-VAT dovuta, ibbażata fuq id-dokumenti u data oħra li jinsabu fil-pussess tagħhom.

127. F'dan il-kuntest, il-metodu attwali għall-kalkolu tal-proporzjon deduċibbli tal-VAT tal-input jidher li huwa sempliċement wieħed mill-mezzi tekniċi li l-persuna taxxabbli inevitabbilment għandha tapplika sabiex tiddetermina b'mod korrett il-portata tad-dritt tagħha għal tnaqqis, meta fil-fatt hija tiddeċiedi li toqgħod fuq dan id-dritt. Il-ħtieġa li jintgħażel metodu xieraq, implikat fiż-żmien tal-fatti, tidher li hija korollarju ovvju ta' dan id-dritt, iktar milli obbligu addizzjonali awtonomu li jkun jeħtieġ li jiġi speċifikament previst mil-liġi [106].

128. Fid-dawl tal-possibbiltà għall-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali biex tikseb deċiżjoni individwali dwar it-taxxa, l-assenza ta' metodu speċifiku fid-dispożizzjonijiet applikabbli ma tidhirx li rrendiet id-dipendenza tagħha fuq id-dritt għal tnaqqis impossibbli jew eċċessivament diffiċli jew li rriżultat f'inċertezza insormontabbli fir-rigward tal-portata tal-obbligi tagħha fil-konfront tat-teżor pubbliku.

129. Pjuttost, mis-sottomissjonijiet bil-miktub jidher li, minħabba l-firxa wiesgħa ta' sitwazzjonijiet fattwali possibbli, ikun ottimistiku u forsi oġġettivament xi ftit eżiġenti li wieħed jistenna li l-leġiżlatur nazzjonali jirregola b'mod eżawrjenti l-aspetti tekniċi kollha ta' aġir ta' persuna taxxabbli għall-finijiet tat-taxxa [107]. Din il-konklużjoni hija perfettament konformi mal-ġurisprudenza tal-Qorti ta' Strasbourg u mal-pożizzjoni fi Stati Membri oħra [108].

130. Għalhekk, jien tal-fehma li l-leġiżlazzjoni applikabbli fiż-żmien tal-fatti għall-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali ma fihom l-ebda *lakuna* fid-definizzjoni tat-taxxa.

Rimarki tal-għeluq

131. Il-kunsiderazzjonijiet preċedenti fil-fehma tiegħi jidhru li qegħdin jegħlbu l-argumenti kollha mressqa mill-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali. Jekk wieħed jgħaddi ġudizzju skont l-istandard ta' protezzjoni li stabbilixxejt iktar 'il fuq [109], l-ebda ksur ta' dritt fundamentali jew ta' prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni ma huwa possibbli li joħroġ mill-kawża prinċipali bħala konsegwenza tal-interpretazzjoni tar-regoli applikabbli f'konformità mad-Direttiva 2006/112/KE, kif interpretata b'mod konsistenti mill-Qorti tal-Ġustizzja [110].

106 Ara l-punt 112 iktar 'il fuq.

107 Hawnhekk, qiegħda ninnota li l-avukat tal-Kap tal-Amministrazzjoni insista — mingħajr ma ġie kkontestat mill-parteċipanti l-oħra — li jkun oġġettivament impossibbli li jsir dan.

108 Ara l-punt 85 u 91 iktar 'il fuq.

109 Ara d-diskussjoni dwar il-prinċipju ta' legalità fiskali fil-punti 78 sa 115 iktar 'il fuq.

110 Jiġifieri f'konformità mal-parametri diskussi fil-punti 35 sa 60 iktar 'il fuq.

132. B'mod partikolari, din l-interpretazzjoni ma tidher li twassal għall-ebda inċertezza legali jew applikazzjoni retroattiva ta' obbligi ġodda li ma humiex previsti mil-liġi. Bl-istess mod, peress li l-elementi kostituttivi kollha tat-taxxa (*tributum*) kienu fil-mument materjali previsti mil-liġi, din l-interpretazzjoni ma tidhirx li twassal, bis-saħħa tad-Direttiva 2006/112/KE, għall-impożizzjoni ta' obbligu mhux previst fl-ordinament ġuridiku nazzjonali [111]. Finalment, ma tidhirx li ġġib l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis fil-VAT tal-input impossibbli jew eċċessivament diffiċli.

133. Il-konklużjonijiet li wasalt għalihom fil-punti 73 u 115 iktar 'il fuq ma jistax jitqajjem dubju dwarhom mill-fatt li, meta att legali tal-Unjoni jirrikjedi miżuri nazzjonali ta' implimentazzjoni — kif inhu fil-każ tal-kawża ineżami — l-awtoritajiet u l-qrati nazzjonali jistgħu japplikaw skont l-Artikolu 53 tal-Karta standards nazzjonali ta' protezzjoni tad-drittijiet fundamentali, u għall-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni [112].

134. L-informazzjoni quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja tissuġġerixxi li — minħabba l-eżistenza tal-prattiki amministrattivi msemmija fid-domandi preliminari — ma hemm l-ebda kunflitt evidenti bejn il-pożizzjoni li qiegħda nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha tadotta fil-kawża ineżami u l-prinċipji li joħorġu mill-Artikolu 217 tal-Kostituzzjoni Pollakka.

135. Kif il-qorti tar-rinviju spjegat, fid-dawl ta' din id-dispożizzjoni, miżuri li huma relatati mal-impożizzjoni ta' taxxi, inkluż id-determinazzjoni ta' persuni taxxabbli, ir-rati tat-taxxa, kif ukoll ir-regoli għall-għoti ta' tnaqqis fiskali u maħfriet, flimkien mal-kategoriji ta' persuni taxxabbli eżentati mit-taxxa għandhom jiġu previsti mil-liġi. Mis-sottomissjonijiet orali ippreżentati mill-avukati tal-Polonja u tal-Kap tal-Amministrazzjoni quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja jidher li din id-dispożizzjoni ġiet b'mod konsistenti interpretata mit-Trybunał Konstytucyjny (il-Qorti Kostituzzjonali tal-Polonja) bħala li teżiġi li l-elementi essenzjali ta' taxxa li għandhom impatt fuq il-portata tar-responsabbiltà fiskali tal-persuna taxxabbli għandhom jiġu previsti mil-liġi, iktar milli *l-elementi kollha* tal-istess taxxa [113].

136. Minn dak li qiegħda nifhem, dawn ir-rekwiżiti ma jidhrux li joffru ostakolu għall-qorti tar-rinviju biex tinterpreta l-leġiżlazzjoni nazzjonali f'konformità mad-dritt tal-Unjoni bil-manjiera stabbilita iktar 'il fuq.

137. Jekk, minkejja dan, il-qorti tar-rinviju tqis li d-dritt nazzjonali interpretat b'dan il-mod ma jissodisfax l-istandard ta' protezzjoni ggarantit mill-Kostituzzjoni Pollakka, ma tistax tikkuntenta ruħha billi sempliċement tagħti lill-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali d-dritt għal tnaqqis sħiħ tal-VAT tal-input b'detriment għall-baġit ġenerali tal-Unjoni u bi ksur tal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament [114].

138. Ma nistax naċċetta li sempliċi inkonsistenza bejn l-istandard nazzjonali ta' protezzjoni huwa tali li jeħles lill-qorti nazzjonali mill-obbligu primarju li tagħti effetti sħiħ tad-dritt tal-Unjoni Ewropea. *A fortiori* dan huwa l-każ meta r-riżultat ikun li jingħata vantaġġ ekonomiku inammissibbli kunsiderevoli li ma kienx intiż mil-leġiżlatur tal-Unjoni [115]. Pjuttost, fl-interpretazzjoni tal-leġiżlazzjoni nazzjonali

111 Hawnhekk il-pożizzjoni tista' tiġi kkontestata minn dik li ġiet applikata f'Pfeiffer *et* (Sentenza tal-5 ta' Ottubru 2004, C-397/01 sa C-403/01, EU:C:2004:584, punt 108).

112 Ara s-sentenza tas-26 ta' Frar 2013, Melloni, C-399/11, EU:C:2013:107, punt 60. Madankollu, f'din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet li, preċiżament *minħabba* li r-regoli rilevanti ġew kompletament armonizzati fuq livell tal-Unjoni, il-qorti nazzjonali *ma kinitx iżjed permessa* tapplika standard ogħla ta' protezzjoni tad-drittijiet fundamentali previst mil-liġi kostituzzjonali nazzjonali tagħha.

113 Sentenza tat-Trybunał Konstytucyjny tas-16 ta' Ġunju 1998, U 9/97, punt 51. Is-seduta wkoll żvelat li din il-qorti għad ma kellhiex l-opportunità li teżamina l-kostituzzjonalità tal-assenza ta' metodi għat-tqassim tal-VAT tal-input.

114 Ara l-punti 61, 64 u 65 iktar 'il fuq.

115 Ara l-punti 57 sa 59 iktar 'il fuq.

l-qorti tar-rinviju għandha tiskjera l-kapaċitajiet kollha tagħha, fid-dawl ta' eżami komprensiv tal-ordinament ġuridiku nazzjonali fl-intier tiegħu, biex tagħżel is-soluzzjoni li tirrispetta l-karatteristiċi essenzjali tal-ordinament ġuridiku tal-Unjoni li huma prinċipalment is-supremazija, l-unità u l-effettività tad-dritt tal-Unjoni Ewropea[116].

139. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nikkonkludi, minbarra dak li jiena għidt fil-punti 73 u 115 iktar 'il fuq, li l-qorti nazzjonali tista' tinħeles mill-obbligu tagħha li tinterpreta d-dritt nazzjonali tagħha f'konformità mad-dritt tal-Unjoni biss jekk din l-interpretazzjoni tkun tinkludi ksur tal-prinċipju li t-taxxa għandha tkun iddefinita f'regoli legalment vinkolanti aċċessibbli għal persuna taxxabbli minn qabel u b'mod li huwa suffiċjentement ċar, preċiż u eżawrjenti sabiex jippermettu lill-persuna taxxabbli inkwistjoni tipprevedi u tiddetermina l-ammont ta' taxxa dovuta fi żmien partikolari fuq il-bażi ta' testi u data disponibbli jew aċċessibbli għaliha. Dan kien ikun il-każ fejn dawn ir-regoli kienu jirriżultaw f'nuqqas ta' ċertezza fir-rigward tal-ammont tat-taxxa dovuta jew minħabba l-impożizzjoni retroattiva jew l-aggravazzjoni ta' dak l-ammont.

Konklużjoni

140. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nissuġġerixxi li l-Qorti tal-Ġustizzja tagħti r-risposti li ġejjin għad-domanda preliminari magħmula mill-Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (il-Qorti Amministrattiva Provinċjali ta' Wrocławiu, il-Polonja):

– Id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud għandha tiġi interpretata bħala li teżiġi qorti nazzjonali, fi proċeduri li jikkonċernaw persuna taxxabbli, bħaż-Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (l-Assoċjazzjoni tal-Gvernijiet Lokali), sabiex tinterpreta d-dritt nazzjonali tagħha sal-punt l-iktar wiesa' possibbli b'tali mod li tiżgura li t-tnaqqis isir biss fir-rigward tal-proporzjon tal-VAT tal-input li oġġettivament jirrifletti l-portata sa fejn l-infiq tal-input intuża għall-finijiet tal-attività ekonomika ta' din il-persuna taxxabbli.

– Fl-assenza ta' kwalunkwe metodu għall-kalkolu tal-ammont tat-taxxa dovuta fir-regoli applikabbli, l-awtoritajiet tat-taxxa kompetenti għandhom jippermettu lill-persuna taxxabbli inkwistjoni toqgħod fuq metodu tal-għażla tagħha, sakemm, b'kunsiderazzjoni tan-natura tal-attività ekonomika mwettqa, dan il-metodu jkun xieraq biex jirrifletti oġġettivament il-portata sa fejn l-infiq tal-input kien intuża għall-finijiet ta' attività ekonomika, ikun ibbażat fuq kriterji oġġettivi u data kredibbli u jkun jippermetti lill-awtorità kompetenti tivverifika l-preċiżjoni tal-applikazzjoni tiegħu.

– Qorti nazzjonali tista' tinħeles mill-obbligu tagħha li tinterpreta d-dritt nazzjonali tagħha f'konformità mad-dritt tal-Unjoni biss jekk din l-interpretazzjoni tkun tinkludi ksur tal-prinċipju li t-taxxa għandha tkun iddefinita f'regoli legalment vinkolanti aċċessibbli għal persuna taxxabbli minn qabel u b'mod li huwa suffiċjentement ċar, preċiż u eżawrjenti sabiex jippermettu lill-persuna taxxabbli inkwistjoni tipprevedi u tiddetermina l-ammont ta' taxxa dovuta fi żmien partikolari fuq il-bażi ta' testi u data disponibbli jew aċċessibbli għaliha. Dan kien ikun il-każ fejn dawn ir-regoli kienu jirriżultaw f'nuqqas ta' ċertezza fir-rigward tal-ammont tat-taxxa dovuta jew minħabba l-impożizzjoni retroattiva jew l-aggravazzjoni ta' dak l-ammont.

116 Sentenza tal-5 ta' Diċembru 2017, M.A.S. u M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punt 47.