KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI MAZÁK

ippreżentati fit-30 ta' Settembru 2010[1]

I — Introduzzjoni

1. B'digriet tal-10 ta' Lulju 2009, li wasal fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-21 ta' Lulju 2009, il-Court of Session of Scotland (ir-Renju Unit) ressqet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, skont l-Artikolu 234 KE, talba għal deċiżjoni preliminari rigward l-interpretazzjoni tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima[2] (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2. Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn il-Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (iktar 'il quddiem il-"Commissioners"), l-awtorità responsabbli fir-Renju Unit għall-ġbir tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") u ta' taxxi oħrajn, u RBS Deutschland Holdings (iktar 'il quddiem "RBSD"), rigward ir-rifjut tal-Commissioners li jippermettu tnaqqis tal-VAT fuq ix-xiri ta' karozzi użati għal leasing transkonfinali fil-Komunità.

3. Bid-domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq essenzjalment li tistabbilixxi, l-ewwel nett, jekk l-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat bħala li jagħti d-dritt lill-awtoritajiet tat-taxxa ta' Stat Membru li jirrifjutaw it-tnaqqas tal-VAT (tal-input) fuq ix-xiri ta' karozzi bl-iskop ta' tranżazzjonijiet ta' leasing f'ċirkustanzi bħal dawk tal-każ preżenti fejn l-ebda VAT (tal-output) ma ġiet imposta fuq it-tranżazzjonijiet ta' leasing ta' karozzi jew f'dan l-Istat Membru jew f'xi Stat Membru ieħor ikkonċernat.

4. Fit-tieni lok, il-qorti tar-rinviju qed titlob li tingħata gwida dwar jekk it-tranżazzjonijiet inkwistjoni jistgħux jitqiesu bħala li jikkostitwixxu "prattika abbużiva" skont it-tifsira tad-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja f'Halifax *et*[3].

1 — Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

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

3 — Sentenza tal-21 ta' Frar 2006 (C-255/02, Ġabra I-1609).

II — Il-kuntest ġuridiku

A — *Is-Sitt Direttiva*

5. L-Artikolu 5 tas-Sitt Direttiva jistipula, sa fejn huwa rilevanti, kif ġej:

"1. 'Provvista ta' oġġetti' tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà korporali.

[...]

4. Dawn li ġejjin għandhom ukoll jitqiesu bħala provvisti skond it-tifsira tal-paragrafu 1:

[...]

(b) il-konsenja materjali ta' oġġetti, skont kuntratt għall-kiri ta' oġġetti għal ċertu żmien jew għall-bejgħ tal-oġġetti bi ħlas akkont, li jipprovdi li normalment proprjetà għandha tgħaddi mhux aktar tard minn meta jsir il-ħlas akkont;

[...]"

6. L-Artikolu 6 tas-Sitt Direttiva jipprovdi li:

"1. 'Provvista ta' servizzi' tfisser kull operazzjoni [tranżazzjoni] li ma tikkostitwix provvista ta' oġġetti skond it-tifsira tal-Artikolu 5.

[...]"

7. L-Artikolu 8(1) tas-Sitt Direttiva jistipula li:

"1. Il-post tal-provvista tal-oġġetti għandu jitqies li hu:

a) fil-każ ta' oġġetti mibgħuta jew trasportati jew mill-fornitur jew mill-akkwirent jew minn persuna terza: il-post fejn ikunu jinsabu l-oġġetti fil-ħin meta jintbagħtu jew jibda t-trasport għall-akkwirent.

b) fil-każ fejn oġġetti ma jintbgħatux jew ma jkunux trasportati: il-post fejn ikunu jinsabu l-oġġetti meta ssir il-provvista.

[...]"

8. L-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva jistipula li:

“1. Il-post minn fejn jingħata servizz għandu jitqies li jkun il-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tiegħu jew ikollu stabbiliment fiss minn fejn jingħata s-servizz jew, fin-nuqqas ta’ post bħal dan tan-negozju jew stabbiliment fiss, il-post fejn hu ikollu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti. […]”

9. L-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva, intitolat “Oriġini u skop tad-dritt li tnaqqas”, jistipula, sa fejn hu rilevanti:

“[…]

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

(a) taxxa fuq il-valur miżjud dovuta jew mħallsa fir-rigward ta’ oġġetti jew servizzi pprovduti jew li għandhom ikun provduti lilu minn persuna taxxabbli oħra;

[...]

3. Stati Membri għandhom jagħtu wkoll lil kull persuna taxxabbli d-dritt ta’ tnaqqis jew tal-ħlas lura tat-taxxa fuq il-valur miżjud riferut fil-paragrafu 2 sa kemm l-oġġetti u s-servizzi huma użati għall-iskopijiet ta’:

(a) tranżazzjonijiet li għandhom x’jaqsmu ma’ attivitajiet ekonomiċi kif imsemmija fl-Artikolu 4(2) mwettqa f’pajjiż ieħor, li jistgħu jkunu eliġibbli għal tnaqqis tat-taxxa jekk huma saru fit-territorju tal-pajjiż;

[…]”

B — *Il-liġi nazzjonali applikabbli*

10. L-Anness 4, paragrafu 1(2) tal-Value Added Tax Act 1994 (Liġi tal-1994 fuq it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud, iktar ’il quddiem il-“Liġi tal-VAT”), li jinkludi definizzjoni tal-kunċett “provvista ta’ oġġetti”, jistipula li

“Jekk il-pussess tal-oġġetti jiġi ttrasferit —

(a) fil-kuntest ta’ ftehim ta’ bejgħ tal-oġġetti,

jew

(b) fil-kuntest ta' ftehim li jistipula espressament li l-proprjetà ukoll se tiġi ttrasferita f'xi data fil-futur (stabbilita bil-, jew verifikabbli mill-, ftehim imma fi kwalunkwe każ mhux iktar tard minn meta l-oġġetti jitħallsu kompletament),

fiż-żewġ każijiet din tkun provvista ta' oġġetti".

11. Skont din ir-regola, il-liġi nazzjonali tqis il-leasing bħala provvista ta' oġġetti f'każ biss li dan isir taħt kundizzjonijiet fejn, mal-iskadenza tal-kuntratt, il-proprjetà tal-oġġetti mogħtija b'leasing tgħaddi għand l-akkwirent jew għand terzi. F'każijiet oħrajn, il-leasing jitqies li huwa provvista ta' servizzi skont l-Artikolu 5(2)(b) tal-Liġi dwar il-VAT, li jistipula li kwalunkwe ħaġa li mhijiex provvista ta' oġġetti imma li ssir "bi ħlas" hija provvista ta' servizzi.

III — Il-kuntest fattwali, il-proċedura u d-domandi preliminari

12. RBSD hija kumpannija stabbilita fil-Ġermanja li twettaq negozju li jipprovdi servizzi bankarji u ta' leasing. RBSD hija membru tar-Royal Bank of Scotland Group. Din ma għandhiex post ta' stabbiliment fir-Renju Unit, imma hija rreġistrata hemmhekk għal skopijiet ta' taxxa fuq il-valur miżjud bħala persuna taxxabbli mhux stabbilita.

13. F'Jannar 2000, Vinci plc (iktar 'il quddiem "Vinci"), kumpannija awtonoma rreġistrata fir-Renju Unit, ġiet introdotta, permezz ta' Lombard North Central plc, lil RBSD bil-ħsieb li RBSD tipprovdi finanzjament ta' leasing lil Vinci. Għal dan l-iskop, fit-28 ta' Marzu 2001, RBSD ikkonkludiet numru ta' ftehim mal-Vinci Group.

14. L-ewwel nett, RBSD xtrat karozzi fir-Renju Unit mingħand Vinci Fleet Services (iktar 'il quddiem "VFS"), sussidjarja ta' Vinci. VFS kienet akkwistat dawn il-karozzi mingħand aġenti tal-karozzi stabbiliti fir-Renju Unit.

15. It-tieni nett, RBSD u VFS ikkonkludew ftehim ieħor li kien jinkludi għażla ta' bejgħ ("put") fir-rigward tal-istess karozzi. Skont it-termini ta' dan il-ftehim, VFS tat il-fakultà favur RBSD li tista' tobbliga lil VFS tixtri lura l-karozzi li kienu s-suġġett ta' ftehim ta' leasing bejn RBSD u kumpannija fi ħdan il-grupp Vinci.

16. It-tielet nett, ġie konkluż ftehim ta' leasing għal perijodu ta' sentejn, li seta' jiġi estiż, imsejjaħ il-"Master Lease Agreement", li permezz tiegħu RBSD aġixxiet bħala l-persuna li tikri u Vinci bħala l-persuna

li tieħu fil-pussess tagħha fir-rigward tat-tagħmir identifikat fl-annessi għal dan il-ftehim bħala karozzi. Mal-iskadenza tal-leasing, Vinci kienet obbligata li tħallas lil RBSD il-valur residwali sħiħ tal-karozzi. Madankollu, jekk (kif kien mistenni mill-partijiet) RBSD tbiegħ il-karozzi lil terz, Vinci kien ikollha d-dritt jew tkun responsabbli għad-differenza bejn il-prezzijiet tal-bejgħ tal-karozzi u l-valur residwali tagħhom, skont iċ-ċirkustanzi.

17. Bejn it-28 ta' Marzu 2001 u d-29 ta' Awwissu 2002, RBSD talbet il-ħlas bħala kera ta' GBP 335 977 lil Vinci imma ma imponiet ebda VAT fuq dawn it-tranżazzjonijiet.

18. Fid-29 ta' Awwissu 2002, RBSD ċediet il-ftehim inkwistjoni lil sussidjarja Ġermaniża tar-Royal Bank of Scotland Group, Lombard Leasing GmbH (iktar 'il quddiem "LL"). LL imbagħad talbet il-ħlas tal-kera ta' GBP 1 682 876 lil Vinci u ma imponiet ebda VAT fuq din il-kera, matul il-perijodu mid-29 ta' Awwissu 2002 sas-27 ta' Ġunju 2004.

19. Sussegwentement, u sal-15 ta' Diċembru 2004, LL eżerċitat l-għażla ta' bejgħ ("put") ma' VFS fir-rigward tal-karozzi koperti bil-ftehim ta' leasing. VFS xtrat lura l-karozzi għal GBP 663 158 u ġiet mitluba tħallas minn LL is-somma ta' GBP 116 052 bħala taxxa tal-output, li mbagħad ġiet imħallsa lill-Commissioners.

20. Il-pagamenti tal-kera, li l-ewwel irċeviet RBSD u mbagħad LL, ma kinux suġġetti għal VAT fir-Renju Unit peress li, taħt il-liġi tar-Renju Unit, it-tranżazzjonijiet inkwistjoni ġew ittrattati bħala provvisti ta' servizzi u ġew meqjusa bħala li saru fil-Ġermanja, jiġifieri fejn il-fornitur kellu n-negozju tiegħu. Dawn il-pagamenti lanqas kienu suġġetti għal VAT fil-Ġermanja peress li, taħt il-liġi Ġermaniża, it-tranżazzjonijiet inkwistjoni kienu ttrattati bħala provvisti ta' oġġetti u kienu meqjusa li saru fir-Renju Unit, jiġifieri fejn l-oġġetti kienu jinsabu meta saret il-provvista.

21. Għalhekk, ma ġiet imħallsa l-ebda VAT fuq il-pagamenti tal-kera fl-ebda wieħed miż-żewġ Stati Membri. Madankollu, kif ġie osservat iktar 'il fuq[4] ġiet imposta l-VAT fir-Renju Unit fuq il-qligħ mill-bejgħ tal-karozzi wara li ġiet eżerċitata l-għażla ta' bejgħ ("put") minn LL.

22. Quddiem l-awtoritajiet tat-taxxa nazzjonali, RBSD talbet it-tnaqqis b'mod sħiħ tal-VAT tal-input ta' GBP 314 056 imposta fuqha minn VFS meta xtrat il-karozzi mingħand din il-kumpannija[5]. RBSD sostniet *inter alia* li l-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva kien jagħtiha d-dritt li tnaqqas it-taxxa tal-input fuq l-akkwist ta' dawn l-oġġetti. Barra dan, il-kundizzjonijiet li jirregolaw l-applikazzjoni tad-duttrina

4 — Ara l-punt 19 iktar 'il fuq.
5 — Ara l-punt 14 iktar 'il fuq.

tal-abbuż ta' drittijiet ma kinux sodisfatti f'dan il-każ, peress li dawn kienu tranżazzjonijiet ta' leasing bejn tliet negozjanti indipendenti li kienu qed joperaw skont il-kundizzjonijiet tas-suq.

23. Il-Commissioners irrifjutaw li jippermettu lil RBSD it-tnaqqis tal-VAT li kienet talbet u talbu l-ħlas lura tat-taxxa tal-input li kienet ġiet ikkreditata lil RBSD, u sostnew essenzjalment li l-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva ma kienx jippermetti t-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fir-rigward tal-akkwist ta' oġġetti li sussegwentement ġew użati għal tranżazzjonijiet li fuqhom ma kinitx imponibbli l-VAT tal-output. Barra dan, il-Commissioners qiesu li RBSD kienet ħadet sehem fi prattika abbużiva għaliex l-arranġament legali li kienet stabbiliet kellu l-għan essenzjali li jinkiseb vantaġġ fiskali kontra l-għan tad-direttiva u li l-kundizzjonijiet tal-leasing kienu fformulati sabiex tkun tista' tisfrutta d-differenzi fil-modi kif saret it-traspożizzjoni tad-direttiva fir-Renju Unit u fil-Ġermanja.

24. RBSD appellat quddiem il-VAT and Duties Tribunal f'Edinburgh kontra d-deċiżjoni tal-Commissioners. Fid-deċiżjoni tiegħu tal-24 ta' Lulju 2007, it-Tribunal ikkonstata li l-prinċipju tan-newtralità fiskali ma kienx jirrikjedi li tnaqqis tal-VAT għandu jiġi rrifjutat sempliċement għax ma kien hemm ebda responsabbiltà għall-VAT tal-output korrispondenti. Il-VAT and Duties Tribunal ikkonstata wkoll li l-arranġamenti inkwistjoni ma kinux jikkostitwixxu prattika abbużiva.

25. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tiddeċiedi l-appell li ġie ppreżentat mill-Commissioners minn din id-deċiżjoni.

26. Billi ħadet il-pożizzjoni li teħtieġ gwida dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 17(3) tas-Sitt Direttiva u l-applikabbiltà possibbli tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, il-Court of Session of Scotland għaldaqstant iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:

"F'ċirkustanzi bħal dawk tal-każ preżenti, fejn:

(a) sussidjarja Ġermaniża ta' bank tar-Renju Unit xtrat karozzi fir-Renju Unit bil-għan li tikrihom lil kumpannija mhux konnessa magħha fir Renju Unit, u ħallset it-taxxa fuq il-valur miżjud fuq dawn l-akkwisti;

(b) skont il-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit rilevanti, il-provvisti li kienu jikkonsistu fil-kiri tal-karozzi ġew ittrattati bħala servizzi pprovduti fil-Ġermanja u għaldaqstant mhux suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud fir-Renju Unit. Skont il-liġi Ġermaniża, dawn il-provvisti ġew ittrattati bħala provvista ta' prodotti mwettqa fir-Renju Unit u għaldaqstant mhux suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud fil-Ġermanja. Il-konsegwenza

kienet li ma ngħabritx taxxa tal-output fuq dawn il-provvisti fl-ebda Stat Membru;

(ċ) il-bank tar-Renju Unit għażel lis-sussidjarja Ġermaniża tiegħu bħala persuna li tikri u ddetermina t-terminu (tul) tal-kuntratti tal-leasing sabiex jikseb il-benefiċċju li ma jkunx hemm VAT applikabbli fuq il-kirja;

(1) L-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li jagħti d-dritt lill-awtoritajiet tat-taxxa tar-Renju Unit li jirrifjutaw li jippermettu lis-sussidjarja Ġermaniża tnaqqas il-VAT li ħallset fir-Renju Unit fir-rigward tax-xiri tal-karozzi?

(2) Sabiex tingħata risposta għall-ewwel domanda, il-qorti nazzjonali għandha testendi l-analiżi tagħha sabiex tikkunsidra l-possibbiltà tal-applikazzjoni tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi?

(3) Fil-każ ta' risposta affermattiva għad-domanda 2, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq ix-xiri tal-karozzi jmur kontra l-għan tad-dispożizzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva u għaldaqstant jissodisfa l-ewwel rekwiżit għal prattika abbużiva kif deskritt fil-punt 74 tas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Halifax plc *et* [...] (Kawża C-255/03) fid-dawl, fost prinċipji oħra, [tal-] prinċipju tan-newtralità ta' tassazzjoni?

(4) Għal darb' oħra, fil-każ ta' risposta affermattiva għad-domanda 2, il-qorti għandha tikkunsidra li l-għan essenzjali tat-tranżazzjonijiet huwa li jinkiseb vantaġġ fiskali, sabiex it-tieni rekwiżit għal prattika abbużiva kif deskritt fil-punt 75 tal-imsemmija sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja huwa sodisfatt, f'sitwazzjoni fejn tranżazzjoni kummerċjali bejn partijiet li qed joperaw b'mod awtonomu, l-għażla ta' sussidjarja Ġermaniża li tikri l-karozzi lil klijent mir-Renju Unit, u l-kundizzjonijiet tal-leasing, saru fid-dawl li jinkiseb il-vantaġġ fiskali ta' nuqqas ta' tassazzjoni ta' taxxa tal-output fuq il-ħlas tal-kiri?"

IV — Analiżi Legali

A — *Osservazzjonijiet preliminari*

27. L-erba' domandi preliminari magħmula huma intiżi essenzjalment biex jiġi

ddeterminat jekk skont is-Sitt Direttiva, RBSD tistax, fiċ-ċirkustanzi tal-każ preżenti, ikollha dritt tnaqqas, jew tikseb il-ħlas lura ta' VAT li hi ħallset fir-rigward tax-xiri ta' karozzi użati għall-iskopijiet ta' tranżazzjonijiet ta' leasing minkejja l-fatt li, minħabba differenza fil-mod li żewġ Stati Membri implementaw din id-direttiva, ebda VAT tal-output ma ġiet imposta fuq dawn it-tranżazzjonijiet fl-ebda wieħed mill-Istati Membri kkonċernati.

28. Fil-fatt dawn id-domandi jistgħu jinġabru f'żewġ kwistjonijiet prinċipali, li jien se neżamina fl-ordni li ġejja: l-ewwel, l-interpretazzjoni tal-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva (Domanda 1), u, it-tieni, ir-rwol u l-portata, fiċ-ċirkustanzi tal-każ preżenti, tal-projbizzjoni ta' prattiki abbużivi (Domandi 2 sa 4).

29. Kuntrarju għal dak li qed tidher li tissuġġerixxi l-formulazzjoni tad-Domanda 2, dawn iż-żewġ kwistjonijiet huma konċettwalment distinti u għalhekk għandhom jiġu ttrattati waħda wara l-oħra pjuttost milli flimkien.

30. Għalhekk, bħala l-ewwel pass, għandu jiġi eżaminat jekk persuna taxxabbli tistax, bħala prinċipju, titlob tnaqqis tal-VAT tal-input bis-saħħa tad-dispożizzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva, b'mod partikolari l-Artikolu 17(3) (a) tagħha, f'serje ta' tranżazzjonijiet bħal dawk inkwistjoni fil-proċedimenti prinċipali.

31. Huwa biss jekk jiġi stabbilit li, tal-inqas b'mod formali, il-kundizzjonijiet stabbiliti bid-dispożizzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva biex jinkiseb it-tnaqqis inkwistjoni fil-prinċipju jkunu ġew sodisfatti, ikun meħtieġ li jiġi kkunsidrat, bħala t-tieni pass, jekk il-persuna taxxabbli kkonċernata tipprovax, fiċ-ċirkustanzi speċifiċi tal-każ preżenti, tinqeda b'dawn id-dispożizzjonijiet għal skopijiet abbużivi jew frawdolenti, jiġifieri, jekk l-attivitajiet inkwistjoni, fid-dawl tal-kriterji suġġettivi u oġġettivi li l-Qorti tal-Ġustizzja fformulat f'dan ir-rigward fil-ġurisprudenza tagħha [6], għandhomx jitqiesu bħala li jammontaw għal prattiki abbużivi [7].

32. Fl-aħħar nett, għandu jiġi osservat ukoll bħala punt preliminari li d-domandi magħmula fil-każ preżenti jidhru li huma bbażati fuq il-premessa li, fl-ewwel lok, il-provvisti tal-output fil-kuntest tat-tranżazzjonijiet ta' leasing inkwistjoni jikkwalifikaw bħala provvisti ta' servizzi skont it-tifsira tal-Artikolu 6(1) tas-Sitt Direttiva bir-riżultat, fit-tieni lok, li għall-iskopijiet tal-Artikolu 9(1) tas-Sitt Direttiva, il-Ġermanja, fejn RBSD bħala l-fornitur tas-servizzi

6 — Ara, b'mod partikolari, il-punt 72 iktar 'il quddiem.

7 — Ara, f'dan il-kuntest, is-sentenza tal-14 ta' Diċembru 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Ġabra p. I-11569, b'mod partikolari l-punt 46 flimkien mal-punti 51 u 52) u Halifax *et* (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, punti 68, 69 u 74).

hija stabbilita, għandha titqies bħala l-post tal-provvista.

33. Peress li dawn il-kwistjonijiet ma tqajmux bid-domandi preliminari u li hija, fl-analiżi finali, il-qorti tar-rinviju li għandha tiddeċiedi fuqhom abbażi tal-fatti tal-każ [8], jien se neżamina wkoll id-domandi preliminari mill-premessa li l-provvisti ta' leasing inkwistjoni huma servizzi li ġew ipprovduti fil-Ġermanja.

B — *L-ewwel domanda*

34. Bl-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf, essenzjalment, jekk l-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens li Stat Membru jista' jirrifjuta lil persuna taxxabbli tnaqqis jew il-ħlas lura tal-VAT tal-input imħallsa fuq karozzi mixtrija f'dan l-Istat Membru (iktar 'il quddiem l-"Istat Membru tal-ħlas lura") f'sitwazzjoni fejn dawn il-karozzi jintużaw għall-iskopijiet ta' tranżazzjonijiet ta' leasing imwettqa fi Stat Membru ieħor (iktar 'il quddiem l-"Istat Membru tat-tranżazzjoni tal-output") li, minħabba differenza fl-implementazzjoni, ma kinux suġġetti għall-VAT tal-output la fl-Istat Membru tat-tranżazzjoni tal-input u lanqas fl-Istat Membru tat-tranżazzjoni tal-output.

1. Il-pożizzjonijiet prinċipali tal-partijiet huma:

35. Fil-każ preżenti, ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub minn RBSD, il-Gvern tad-Danimarka, tal-Italja u dak tar-Renju Unit, l-Irlanda u l-Kummissjoni. Bl-eċċezzjoni tal-Gvern Daniż, dawn il-partijiet kollha, kif ukoll il-Gvern Ġermaniż, kienu rrappreżentati waqt is-seduta fis-17 ta' Ġunju 2010.

36. Il-Gvern tad-Danimarka, tal-Italja, u dak tar-Renju Unit u l-Irlanda jsostnu li l-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li persuna taxxabbli f'sitwazzjoni bħal dik fil-każ preżenti ma għandhiex id-dritt li tnaqqas il-VAT u li l-ewwel domanda preliminari għandha għalhekk tingħatalha risposta fl-affermattiv.

37. Skont l-argumentazzjoni tagħhom, li jien mhux se niddeskrivi fid-dettall hawnhekk, huwa kontra l-istruttura tas-sistema tal-VAT u, b'mod partikolari, kontra l-għan tad-dritt għal tnaqqis previst taħt l-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva, li huwa li tiġi żgurata n-newtralità fiskali, li tippermetti persuna taxxabbli li tnaqqas il-VAT tal-input fir-rigward ta' tranżazzjoni li ma tatx lok għall-VAT

8 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Diċembru 2005, Centralan Property (C-63/04, Ġabra p. I-11087, punt 63).

tal-output korrispondenti. Skont kemm il-formulazzjoni tal-Artikolu 17 u r-rekwiżiti tal-prinċipju tan-newtralità fiskali kif spejgati fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, tranżazzjonijiet taxxabbli biss jistgħu, bħala regola, jagħtu lok għal dritt għal tnaqqis. Għalhekk, fil-każ preżenti, RBSD setgħet titlob tnaqqis tal-VAT imħallsa fuq ix-xiri ta' karozzi fil-każ biss li hija attwalment kienet tat kont tal-VAT fil-Ġermanja fir-rigward tat-tranżazzjonijiet ta' leasing.

38. Il-Gvern Ġermaniż, filwaqt li ma rrispondiex speċifikament għall-ewwel domanda preliminari, jsostni li, kuntrarjament għal dak li ssostni l-Kummissjoni, huwa ma kienx ittraspona jew applika b'mod skorrett is-Sitt Direttiva, b'mod partikolari l-Artikolu 5(4)(b) tagħha. Madankollu, huwa jaqbel li fil-każ preżenti l-awtoritajiet tat-taxxa tar-Renju Unit għandhom ikollhom id-dritt li jirrifjutaw it-tnaqqis inkwistjoni.

39. Min-naħa l-oħra, skont RBSD u l-Kummissjoni, l-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva ma jagħtix id-dritt lill-awtoritajiet tat-taxxa fi Stat Membru li jirrifjutaw tnaqqis f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni f'dan il-każ. L-ewwel domanda preliminari għandha għalhekk tingħata risposta fin-negattiv.

40. Il-Kummissjoni tirrileva, b'mod iktar partikolari, li, skont interpretazzjoni korretta tal-Artikolu 5 tas-Sitt Direttiva, it-tranżazzjonijiet ta' leasing imwettqa minn RBDS kellhom jiġu kklassifikati, mill-awtoritajiet tat-taxxa Ġermaniżi, bħala provvisti ta' servizzi u kellhom, konsegwentement, jiġu ntaxxati fil-Ġermanja. Madankollu, la t-trattament skorrett ta' din il-kwistjoni fil-Ġermanja, u lanqas il-fatt li l-eżitu, bla ebda dubju, mhuwiex sodisfaċenti u jmur kontra l-istruttura tal-leġiżlazzjoni tal-VAT u l-prinċipju tan-newtralità fiskali jista' jitqies li hu iktar importanti mill-fatt li l-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva, minħabba l-istorja u l-formulazzjoni tiegħu, ma jippermettiex interpretazzjoni li bis-saħħa tagħha l-awtoritajiet tat-taxxa jistgħu jirrifjutaw tnaqqis f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni.

41. L-istess bħall-pożizzjoni tal-Kummissjoni, RBSD tenfasizza li l-Ġermanja implementat b'mod skorrett is-Sitt Direttiva jew jekk, fi kwalunkwe każ, jeżisti nuqqas ta' qbil dwar l-implementazzjoni ta' din id-direttiva bejn ir-Renju Unit u l-Ġermanja, persuna taxxabbli għandha d-dritt li tieħu vantaġġ minnha u l-awtoritajiet tar-Renju Unit ma għandhomx dritt li jirrifjutaw it-tnaqqis minħabba l-fatt li l-armonizzazzjoni tal-VAT matul l-Unjoni għad mhijiex kompluta. Skont RBSD, il-prinċipju tan-newtralità fiskali ma huwiex assolut u ma jeħtieġx neċessarjament il-pagament attwali tat-taxxa tal-output bħala prerekwiżit għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input.

2. Evalwazzjoni

42. Skont l-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva, kull persuna suġġetta għall-VAT fis-sens tal-Artikolu 4(1) ta' din id-direttiva għandha d-dritt li tnaqqas jew li tikseb il-ħlas lura tal-VAT sa fejn l-oġġetti u s-servizzi li għalihom tħallset din it-taxxa tal-input jintużaw għall-attivitajiet ekonomiċi previsti fl-Artikolu 4(2), imwettqa f'pajjiż ieħor, li kienu jagħtu d-dritt għal tnaqqis li kieku dawn it-tranżazzjonijiet twettqu fl-Istat Membru [9].

43. Għalhekk għandu jiġi enfasizzat li, kif joħroġ b'mod inekwivoku mill-formulazzjoni ta' din id-dispożizzjoni, il-kwistjoni ta' jekk hemmx dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fuq il-provvisti li jiġu użati għall-iskopijiet ta' tranżazzjonijiet imwettqa fi Stat Membru ieħor għandha tiġi ddeterminata b'riferiment għall-Istat Membru tat-tranżazzjonijiet tal-input inkwistjoni, mhux b'riferiment għall-Istat Membru l-ieħor fejn ikunu twettqu t-tranżazzjonijiet tal-output.

44. Id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input fir-rigward ta' tranżazzjonijiet tal-output barranin għalhekk jiddependi, skont l-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva, fuq jekk dan id-dritt għal tnaqqis ikunx jeżisti jekk it-tranżazzjonijiet tal-output korrispondenti jkunu saru fl-Istat Membru tal-ħlas lura [10].

45. F'dan il-każ, huwa paċifiku li l-provvisti ta' leasing inkwistjoni għandhom jitqiesu bħala attivitajiet ekonomiċi li jagħtu lok għad-dritt għal tnaqqis, fir-Renju Unit, tal-VAT tal-input inkwistjoni jekk ikunu saru fit-territorju tagħha.

46. Għalhekk jiena nqis li l-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva jikkonferixxi d-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input fiċ-ċirkustanzi tal-każ preżenti.

47. Madankollu, il-problemi mqajma f'dan il-kuntest bid-domandi preliminari apparentement joriġinaw mill-fatt li t-tranżazzjonijiet ta' leasing inkwistjoni, li ma huwiex ikkontestat, ma kinux suġġetti għat-tassazzjoni tal-output fil-Ġermanja fejn dawn it-tranżazzjonijiet jitqiesu li twettqu fit-territorju tagħha, bir-riżultat li, fil-fatt, l-ebda VAT tal-output ma tħallset fil-każ preżenti mill-fornitur li qed jitlob it-tnaqqis.

48. F'dan ir-rigward, dawn il-proċedimenti għal deċiżjoni preliminari ma humiex il-lok fejn għandu jiġi ddeterminat jekk, kif issostni l-Kummissjoni, id-differenza fil-kwalifikazzjoni tal-post tat-tassazzjoni tal-provvisti tal-leasing inkwistjoni huma

9 — Ara s-sentenza tat-2 ta' Lulju 2009, EGN BV (C-377/08, Ġabra p. I-5685, punt 23).

10 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza EGN BV, (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 9, punt 34); kif ukoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża VDP Dental Laboratory, (sentenza tal-14 ta' Diċembru 2006, C-401/05, Ġabra p. I-12121, punt 32).

tabilħaqq ir-riżultat għax il-Ġermanja ttrasponiet b'mod skorrett jew applikat b'mod żbaljat is-Sitt Direttiva, b'mod partikolari l-Artikolu 5 tagħha dwar it-tifsira ta' provvista ta' oġġetti jew, kif jista' jkun il-każ, ir-riżultat ta' applikazzjoni żbaljata tad-direttiva min-naħa tal-awtoritajiet tat-taxxa tar-Renju Unit. Huwa biżżejjed li jiġi nnotat li diverġenza fl-applikazzjoni tas-Sitt Direttiva toriġina minn din il-kawża.

49. Kif ġie osservat ġustament mill-Gvern Ġermaniż, il-problema tad-diskrepanzi li għandna quddiemna fil-każ preżenti hija fi kwalunkwe każ kwistjoni iktar ġenerali fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet intra-Komunitarji u ma hijiex limitata għall-każ fejn Stat Membru attwalment japplika b'mod żbaljat is-Sitt Direttiva. Minbarra dan il-każ, jista' jkun hemm eżempji ta' tranżazzjoni partikolari li tiġi ttrattata minn Stat Membru wieħed bħala suġġetta għall-VAT filwaqt li l-istess tranżazzjoni ma tkunx imposta fuqha l-VAT fi Stat Membru ieħor.

50. Tista' sseħħ din is-sitwazzjoni għax is-Sitt Direttiva u d-direttivi li ġew qabilha ma ġabux magħhom armonizzazzjoni kompleta tal-aspetti kollha tat-taxxa tal-VAT u għax is-sistema Komunitarja tal-VAT hekk stabbilita espressament tippermetti lill-Istati Membri ċerta setgħa diskrezzjonali dwar ċerti affarijiet fir-rigward tal-implementazzjoni tad-direttiva, pereżempju, billi tipprovdi għal ċerti għażliet fit-taxxa tal-VAT li l-Istati Membri jistgħu jagħmlu użu minnhom [11]. Tali għażliet huma, pereżempju, stipulati bl-Artikolu 13Ċ u l-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva fir-rigward ta' eżenzjonijiet mit-taxxa [12].

51. Wara li ntqal dan, f'sitwazzjoni bħal din, meta t-tranżazzjoni tal-output tiġi ttrattata bħala li ma tagħtix lok għal tassazzjoni fl-Istat Membru fejn din titwettaq, jista' xorta waħda jkun hemm dritt għal tnaqqis skont l-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva, minkejja n-nuqqas tat-taxxa tal-output?

52. F'dan ir-rigward, għandu jiġi osservat, minn naħa, li skont is-sistema ta' tnaqqis stabbilita bis-Sitt Direttiva u l-prinċipju tan-newtralità fiskali li din is-sistema tħaddan, id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input huwa, bħala regola, marbut mal-ġbir tat-taxxa tal-output [13].

53. B'mod iktar partikolari, il-Qorti tal-Ġustizzja ripetutament ikkonstatat, f'dan il-kuntest, li d-dritt għal tnaqqis, previst

11 — Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi tas-7 ta' Diċembru 2006, Eurodental (C-240/05, Ġabra p. I-11479, punt 51); tal-5 ta' Diċembru 1989, ORO Amsterdam Beheer u Concerto (C-165/88, Ġabra p. I-4081, punt 21); tal-14 ta' Settembru 2006, Wollny (C-72/05, Ġabra p. I-8297, punt 28); u tad-29 ta' April 2004, Gemeente Leusden et Holin Groep (C-487/01 u C-7/02, Ġabra p. I-5337, punt 48).

12 — Ara, f'dan il-kuntest, pereżempju, is-sentenza tas-26 ta' Settembru 1996, Debouche (C-302/93, Ġabra p. I-4495, punt 3).

13 — Ara, f'dan ir-rigward, pereżempju, is-sentenzi Wollny, (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, punt 20) ; u tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Ġabra p. I-3039, punt 24).

fl-Artikolu 17(2) tal-imsemmija direttiva, li japplika fir-rigward ta' taxxa tal-input li kienet imposta fuq l-oġġetti u s-servizzi użati mill-persuna taxxabbli għall-iskopijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha, għandu l-għan li jeħles kompletament lill-persuna taxxabbli mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fl-ambitu tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tagħha. Konsegwentement, is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi n-newtralità sħiħa fir-rigward tat-taxxa dovuta fuq l-attivitajiet ekonomiċi kollha, sakemm l-istess attivitajiet ikunu, bħala regola ġenerali, huma stess suġġetti għall-VAT [14].

54. Barra minn hekk, skont ġurisprudenza stabbilita, il-prinċipju ta' newtralità fiskali, u b'mod partikolari d-dritt għal tnaqqis, bħala parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT, huwa prinċipju fundamentali inerenti għas-sistema komuni tal-VAT implementata mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni Ewropea rilevanti [15].

55. Għalhekk huwa veru li, kif ħafna mill-partijiet fil-kawża prinċipali sostnew, li jiġi awtorizzat tnaqqis tat-taxxa tal-input skont l-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva fin-nuqqas ta' pagament tat-taxxa tal-output korrispondenti, *prima facie* jmur kontra s-sistema tal-VAT stabbilita bis-Sitt Direttiva, b'mod partikolari s-sistema tat-tnaqqis, u l-prinċipju tan-newtralità fiskali li din is-sistema tħaddan.

56. Min-naħa l-oħra, wieħed ikollu jammetti, kif irrilevat RBSD, li s-Sitt Direttiva tipprovdi espressament, fl-Artikolu 17(3) li d-dispożizzjoni li qed tiġi eżaminata tifforma parti minnha, għal eċċezzjonijiet għar-regola li tranżazzjonijiet taxxabli biss jistgħu jagħtu lok għad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input. Għaldaqstant, l-Artikolu 17(3)(b) u (ċ) jipprovdi għal tnaqqis tal-VAT fuq oġġetti jew servizzi użati għal tranżazzjonijiet eżenti [16].

57. Għalhekk is-Sitt Direttiva tippermetti ċerti derogi minn u limitazzjonijiet għall-iskema ġenerali tas-sistema ta' tnaqqis u l-prinċipju tan-newtralità fiskali li din is-sistema hija maħsuba li tiżgura l-osservanza tiegħu [17].

58. F'dan il-kuntest, jidhirli li, fl-ewwel lok, l-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva ma jistax jiġi interpretat fis-sens li d-dritt għal tnaqqis ikun suġġett għall-kundizzjoni dwar jekk it-tranżazzjoni tal-output tagħtix lok għal pagament tal-VAT fl-Istat Membru fejn tkun saret it-tranżazzjoni mingħajr ma din

14 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Danmark, (C-174/08, Ġabra p. I-567, punt 27); tat-8 ta' Frar 2007, Investrand (C-435/05, Ġabra p. I-1315, punt 22); u tat-22 ta' Frar 2001, Abbey National (C-408/98, Ġabra p. I-1361, punt 24).

15 — Ara s-sentenzi tal-10 ta' Lulju 2008, Sosnowska (C-25/07, Ġabra p. I-5129, punti 14 u 15), u tat-23 ta' April 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Ġabra p. I-3459, punt 15).

16 — Ara, f'dan is-sens, pereżempju, is-sentenza tas-6 ta' April 1995, BLP Group (C-4/94, Ġabra I-983, punti 22 u 23), u Eurodental, (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, punt 33 sa 36).

17 — Ara, f'dan is-sens ukoll, is-sentenza PARAT Automotive Cabrio, (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 15, punt 18).

id-dispożizzjoni jitneħħilha l-iskop tagħha peress li tali interpretazzjoni tmur kontra l-formulazzjoni ċara tagħha li tagħmel it-tnaqqis suġġett għal eliġibbiltà għal tnaqqis fl-Istat Membru tal-ħlas lura.

59. Fit-tieni lok, huwa, fil-fehma tiegħi, inerenti f'din ir-regola, li tistabbilixxi d-dritt għal tnaqqis billi tirreferi għal trattament ta' taxxa ipotetiku (fl-Istat Membru fejn isir il-ħlas lura), flok ma tirreferi għat-trattatament tat-taxxa attwali tat-tranżazzjoni tal-output (fl-Istat Membru fejn tkun saret din it-tranżazzjoni) li, sa fejn is-sistema tal-VAT stabbilita bis-Sitt Direttiva tkompli tawtorizza ċerti differenzi fit-tassazzjoni bejn l-Istati Membri, każijiet bħal dawk inkwistjoni jistgħu jqumu meta l-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva jagħti dritt għal tnaqqis minkejja l-fatt li ebda VAT tal-output ma tkun attwalment tħallset fuq it-tranżazzjoni inkwistjoni.

60. Fi kliem ieħor, meta adotta din id-dispożizzjoni, il-leġiżlatur tal-Komunità aċċetta r-riskju li, sa fejn l-Artikolu 17(3)(a) tad-Direttiva jippermetti, f'dawn iċ-ċirkustanzi partikolari, li jsir tnaqqis tal-VAT tal-input fin-nuqqas ta' VAT tal-output, din id-dispożizzjoni tinvolvi deroga mis-sistema ta' tnaqqis kif prevista, b'mod partikolari, mill-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva u, konsegwentement, mill-prinċipju tan-newtralità fiskali.

61. Għalhekk jiena naqbel, essenzjalment, mal-Kummissjoni, li għandu jkun il-leġiżlatur li għandu jirrimedja s-sitwazzjoni legali inkwistjoni, li tikkostitwixxi, bla dubju, anomalija jew deroga fis-sistema tal-VAT tal-Komunità kif indikat iktar 'il fuq. Peress li din id-deroga li tippermetti t-tnaqqis hija, fl-istat attwali tal-armonizzazzjoni tas-sistema tal-VAT inerenti fl-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva kif inhu, ma tistax tiġi ddikjarata li ma tapplikax billi tirreferi għall-iskema komuni tas-sistema ta' tnaqqis stabbilita minn din id-direttiva u għall-prinċipju tan-newtralità fiskali [18].

62. Fl-aħħar nett, jien naqbel mal-Kummissjoni li s-sentenza Debouche ma toffrix argument konvinċenti insostenn tal-interpretazzjoni, bil-kontra għal dik li ġiet adottata f'dawn il-konklużjonijiet, li ġiet invokata mill-Gvernijiet li ppreżentaw l-osservazzjonijiet tagħhom f'din il-kawża, propju għar-raġuni li apparti min-numru ta' differenzi fattwali bejn din il-kawża u dik li tikkonċerna lilna, bħan-nuqqas ta' ċertifikat li jistabbilixxi l-kwalità ta' persuna taxxabbli — is-sentenza Debouche ma kinitx tirrigwarda l-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva li jċaqlaq il-punt ta' referenza meta jattribwixxi d-dritt għal tnaqqis lill-Istat Membru tal-ħlas lura

18 — Ara wkoll f'dan il-kuntest, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Bor fil-kawża NCC Construction Danmark, (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 14, punt 86) : "Id-dritt għal tnaqqis ma għandux valur superjuri għal-liġi [...]. Il-prinċipju tan-newtralità u d-dritt għal tnaqqis ma jistgħux għaldaqstant iwasslu biex tiġi eskluża jew biex tiġi ddikjarata li ma tapplikax dispożizzjoni tad-dritt nazzjonali li tittrasponi din id-deroga tas-Sitt Direttiva".

u għalhekk speċifikament iwassal għas-sitwazzjoni legali inkwistjoni fil-każ preżenti [19].

63. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, jien għalhekk nipproponi li r-risposta għall-ewwel domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva ma jagħtix id-dritt lill-awtoritajiet tat-taxxa ta' Stat Membru li jirrifjutaw li jippermettu persuna taxxabbli li tnaqqas il-VAT tal-input imħallas fuq oġġetti użati għall-iskopijiet ta' provvisti ta' leasing ipprovduti fi Stat Membru ieħor għar-raġuni unika li dawn il-provvisti attwalment ma tawx lok għall-pagament tal-VAT tal-output f'dan l-aħħar Stat.

C — *It-tieni, it-tielet u r-raba' domandi*

64. Bit-tieni, it-tielet u r-raba' domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tipprova tivverifika jekk id-dritt għal tnaqqis jistax, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni f'dan il-każ, jiġi rrifjutat lil persuna taxxabbli abbażi tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi kif ġie stabbilit mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha fil-kawża Halifax *et* [20].

1. Il-pożizzjonijiet prinċipali tal-partijiet

65. Peress li, b'risposta għall-ewwel domanda preliminari, il-Gvernijiet sostnew li skont l-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva persuna taxxabbli f'sitwazzjoni bħal dik ta' RSBD ma għandha ebda dritt tnaqqas il-VAT, il-parti l-kbira tal-Gvernijiet li ppreżentaw l-osservazzjonijiet tagħhom ħadu l-pożizzjoni li ma huwiex neċessarju li anki jikkunsidraw il-każ preżenti fid-dawl tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi.

66. Madankollu, fl-eventwalità li l-Qorti tal-Ġustizzja ma ssegwiex l-interpretazzjoni li huma jsostnu, il-Gvernijiet tad-Danimarka, tal-Ġermanja, tal-Italja u tar-Renju Unit u l-Irlanda jaqblu li l-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi huwa applikabbli fil-każ preżenti. Huma jaqblu, essenzjalment, li t-tranżazzjonijiet, fid-dawl tal-artifiċjalità tagħhom u l-għan tagħhom li jinkiseb vantaġġ fiskali, jistgħu jiksru dan il-prinċipju, u fl-aħħar analiżi, kif ġie rrilevat minn uħud minn dawn il-Gvernijiet, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tistabbilixxi jekk ir-rekwiżiti kollha għal "prattika abbużiva", kif imfissra mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha Halifax *et* [21] ġewx fil-fatt sodisfatti.

67. Il-Kummissjoni tqis li meta jkun hemm tranżazzjoni kummerċjali ġenwina bejn partijiet li joperaw b'mod awtonomu, u l-fatt li s-servizzi jiġu pprovduti minn

19 — Sentenza Debouche, (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 12, b'mod partikolari l-punti 12 sa 17).

20 — Iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3.

21 — Iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3.

kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor, u li t-termini tal-ftehim huma redatti b'tali mod li jibbenefikaw minn interpretazzjoni favorevoli tad-dritt Komunitarju tal-VAT mill-awtoritajiet tat-taxxa ta' Stat Membru, ma jistax jitqies li jikkostitwixxu abbuż ta' dritt. Hija tirrileva li, jekk il-qorti nazzjonali tikkonstata li RBSD tabilħaqq tipprovdi s-servizzi inkwistjoni minn stabbiliment reali fil-Ġermanja, imbagħad tkun qed titwettaq attività ekonomika ġenwina, u għaldaqstant ikun diffiċli li tikkonkludi li l-għan essenzjali tat-tranżazzjonijiet huwa li jinkiseb vantaġġ fiskali.

68. Waqt li essenzjalment taqbel mal-Kummissjoni, RBSD issostni li ma huwiex neċessarju li l-qorti tar-rinviju tikkunsidra jekk għandux jiġi applikat il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi. Din tiċħad li t-tranżazzjonijiet inkwistjoni huma artifiċjali u tenfasizza li dawn twettqu fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet kummerċjali normali u mhux biss bl-iskop li jinkisbu b'mod abbużiv vantaġġi fiskali. L-għan essenzjali tat-tranżazzjonijiet kien il-leasing ta' karozzi għal skop ta' lukru kummerċjali u mhux sempliċement għall-kisba ta' vantaġġ fiskali.

2. Evalwazzjoni

69. L-ewwel nett, għandu jiġi osservat, partikolarment fil-kuntest tat-tieni domanda preliminari, sa fejn jista' jkun neċessarju — li hija l-qorti nazzjonali li għandha tieħu inkunsiderazzjoni l-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi meta tiddeċiedi din il-kawża, peress li dan il-prinċipju japplika għall-qasam tal-VAT u jipprojbixxi f'dan il-kuntest, b'mod partikolari, id-dritt tal-persuna taxxabbli li tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa meta t-tranżazzjonijiet li jagħtu lok għal dan id-dritt jikkostitwixxu prattika abbużiva [22].

70. Sussegwentement, fir-rigward tal-prinċipju ta' projbizzjoni tal-abbuż ta' dritt, għandu jiġi mfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, b'mod partikolari, fil-qasam tal-VAT, dan huwa intiż sabiex il-leġiżlazzjoni Komunitarja ma tkunx tinftiehem bħala li tkopri l-prattiki abbużivi ta' operaturi ekonomiċi, jiġifieri t-tranżazzjonijiet li huma mwettqa mhux fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet kummerċjali normali, iżda biss bil-għan li jibbenefikaw b'mod abbużiv mill-vantaġġi stabbiliti bid-dritt Komunitarju [23].

71. Għalhekk l-iskop u l-effett ta' dan il-prinċipju huwa li jipprojbixxi arranġamenti għal kollox artifiċjali li ma jirriflettux realtà ekonomika u li jiġu stabbiliti bl-uniku għan li jinkiseb vantaġġ fiskali [24].

22 — Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi Halifax *et*, (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, punt 70); u tal-21 ta' Frar 2006, University of Huddersfield (C-223/2003, Ġabra p. I-1751, punt 52).

23 — Ara s-sentenzi tat-22 ta' Mejju 2008, Ampliscientifica u Amplifin (C-162/07, Ġabra p. I-4019, punt 27); u Halifax *et*, (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, punti 69 u 70).

24 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Ampliscientifica u Amplifin, (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 23, punt 28); u tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C-1960, Ġabra p. I-7995, punt 55).

72. Il-kriterji rilevanti biex jiġi kkonstatat li hemm prattika abbużiva fil-qasam tal-VAT, li f'dan il-każ ma hemm ebda raġuni li ma jiġux segwiti, ġew iddefiniti mill-Qorti tal-Ġustizzja, fis-sentenza tagħha Halifax *et*, kif ġej [25]:

— it-tranżazzjonijiet inkwistjoni, minkejja l-applikazzjoni formali tal-kundizzjonijiet stabbiliti bid-dispożizzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva u tal-leġiżlazzjoni nazzjonali li tittrasponi din id-direttiva, ikollhom bħala riżultat li jiksbu vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jkun kuntrarju għall-għan ta' dawn id-dispożizzjonijiet;

— mill-elementi oġġettivi kollha jirriżulta li l-għan essenzjali tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni huwa li jinkiseb vantaġġ fiskali.

73. F'dan ir-rigward, għandu jiġi osservat, fid-dawl tal-formulazzjoni tat-tielet u r-raba' domandi preliminari, li hija l-qorti nazzjonali li għandha, skont it-tqassim tal-kompetenzi stabbiliti fl-Artikolu 234 KE (li sar l-Artikolu 267 TFUE), tapplika dawn il-kriterji għaċ-ċirkustanzi partikolari tal-kawża quddiemha, u li tivverifika jekk l-elementi li jikkostitwixxu prattika abbużiva humiex sodisfatti f'dan il-każ [26].

74. Madankollu, il-kunsiderazzjonijiet li ġejjin, fid-dawl tal-karatteristiċi speċifiċi tal-każ inkwistjoni, jistgħu jipprovdu lill-qorti tar-rinviju b'xi preċiżjonijiet addizzjonali rigward l-applikazzjoni tal-kriterji msemmija preċedentement [27].

75. Fir-rigward tal-ewwel kriterju, li huwa s-suġġett tat-tielet domanda preliminari, il-fatt li jawtorizza tnaqqis tat-taxxa tal-input f'dan il-każ jidher, fil-prinċipju, li jmur kontra l-għanijiet tas-Sitt Direttiva u, b'mod partikolari, il-prinċipju tan-newtralità fiskali, ma jistax, fil-fehma tiegħi, minnu nnifsu jwassal għal konstatazzjoni li dan it-tnaqqis imur kontra l-għan tal-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva, sa fejn din id-dispożizzjoni, kif irrilevajt iktar 'il fuq [28], se tkun, minħabba l-mod kif inhi fformulata, tinvolvi derogi mis-sistema tal-VAT stabbilita b'din id-direttiva, b'mod partikolari s-sistema ta' tnaqqis, u l-prinċipju tan-newtralità fiskali.

76. Fi kliem ieħor, meta persuna taxxabbli tuża "anomalija" jew inkonsistenza fis-sistema tal-VAT bħal dik inkwistjoni, li hija, madankollu, dovuta għal dik is-sistema nnifisha jew, b'mod iktar partikolari, hija kkawżata mid-differenzi fl-applikazzjoni ta' din is-sistema fl-Istati

25 — Ara s-sentenzi Halifax *et*, (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, punti 74 u 75), u tal-21 ta' Frar, 2008, Part Service (C-425/06, Ġabra p. I-897, punti 42 u 58).

26 — Ara s-sentenzi Halifax *et*, (iċċitata, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, punt 76); u Part Service, (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 25, punt 63).

27 — Ara s-sentenzi Halifax *et* (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, punt 77); u Part Service, (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 25, punt 56).

28 — Ara hawn fuq, punti 58 sa 60.

Membri kkonċernati, mhux kull "użu" ta' din il-possibbiltà minn persuna taxxabbli jista' jitqies li jkun jikkostitwixxi "abbuż".

77. Imbagħad, fir-rigward tat-tieni kriterju, imsemmi fir-raba' domanda preliminari, il-qorti nazzjonali għandha tikkunsidra fl-evalwazzjoni li trid twettaq, fl-ewwel lok, li kif il-Qorti tal-Ġustizzja ripetutament ikkonstatat, li l-għażla, għal persuna taxxabbli, bejn tranżazzjonijiet eżenti u tranżazzjonijiet taxxabbli tista' tibbaża fuq bosta elementi, u b'mod partikolari, kunsiderazzjonijiet ta' natura fiskali relatati mas-sistema oġġettiva tal-VAT. Meta l-persuna taxxabbli għandha l-għażla bejn żewġ tranżazzjonijiet, is-Sitt Direttiva ma teżiġix li hija tagħżel dik li tinvolvi l-ħlas tal-ikbar ammont ta' VAT. Bil-kontra, il-persuni taxxabbli għandhom id-dritt li jagħżlu l-istruttura tal-attività tagħhom b'mod li jillimitaw id-dejn fiskali tagħhom [29].

78. Għalhekk, fil-fehma tiegħi, fil-każ preżenti, il-fatt li sussidjarja barranija ntgħażlet biex twettaq tranżazzjoni minflok fornitur fil-pajjiż ikkonċernat, u konsegwentement daħal fis-seħħ vantaġġ fiskali, ma jistax minnu nnifsu jwassal għall-konstatazzjoni li l-iskop essenzjali tat-tranżazzjonijiet ta' leasing inkwistjoni huwa sempliċement li jinkiseb vantaġġ fiskali.

79. Għall-kuntrarju, sabiex tevalwa jekk l-għan essenzjali tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni huwiex li jinkiseb vantaġġ fiskali, il-qorti nazzjonali tista' teżamina jekk l-arranġamenti konklużi mill-fornitur tal-provvisti ta' leasing inkwistjoni jidhrux li huma għal kollox artifiċjali peress li dawn ma jistgħux jiġu spjegati b'xi raġuni oħra għajr is-sempliċi kisba ta' vantaġġi fiskali, bħal għanijiet ekonomiċi b'riżultat ta' pereżempju, effiċjenzi mil-lat ta' marketing, organizzazzjoni jew spejjeż. Fl-evalwazzjoni tagħha tal-artifiċjalità tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni, il-qorti nazzjonali tista', barra dan, tieħu inkunsiderazzjoni r-rabtiet ta' natura legali, ekonomika u/jew personali bejn l-operaturi kkonċernati [30].

80. Fid-dawl ta' dak li ntqal preċedentement, jien għalhekk nipproponi li r-risposta għat-tieni, it-tielet u r-raba' domanda għandha tkun li hija l-qorti nazzjonali li għandha tiddetermina, fid-dawl tal-kriterji fformulati mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha f'Halifax *et* [31] u tal-indikazzjonijiet li jiena tajt iktar 'il fuq jekk, għall-iskopijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva, tranżazzjonijiet bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali jistgħux jitqiesu li jikkostitwixxu prattika abbużiva fir-rigward tas-Sitt Direttiva, bir-riżultat li l-awtoritajiet nazzjonali tat-taxxa jistgħu jirrifjutaw lil persuna taxxabbli t-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fuq dawn it-tranżazzjonijiet.

29 — Ara f'dan is-sens, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Halifax *et*, (fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, punt 73); BLP Group, (fin-nota ta' qiegħ il-paġna 16, punt 26); u Part Service, (fin-nota ta' qiegħ il-paġna 25, punt 47).

30 — Ara, f'dan il-kuntest, is-sentenzi Halifax *et*, (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, punti 75 u 81); u Part Service, (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 25, punt 62).

31 — Iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3.

V — Konklużjoni

81. Jien għalhekk nipproponi, li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha tirrispondi d-domandi preliminari kif ġej:

"1. L-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima ma jagħtix id-dritt lill-awtoritajiet tat-taxxa ta' Stat Membru li jirrifjutaw li jippermettu persuna taxxabbli li tnaqqas il-VAT tal-input imħallas fuq oġġetti użati għall-iskopijiet ta' provvisti ta' leasing ipprovduti fi Stat Membru ieħor għar-raġuni unika li dawn il-provvisti attwalment ma tawx lok għall-pagament tal-VAT tal-output f'dan l-aħħar Stat.

2. Hija l-qorti nazzjonali li għandha tiddetermina, fid-dawl tal-kriterji fformulati mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, Ġabra p. I-1609) jekk, għall-iskopijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva, tranżazzjonijiet bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali jistgħux jitqiesu li jikkostitwixxu prattika abbużiva fis-sens tas-Sitt Direttiva, bir-riżultat li l-awtoritajiet nazzjonali tat-taxxa jistgħu jirrifjutaw lil persuna taxxabbli t-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fuq dawn it-tranżazzjonijiet.

F'dan ir-rigward, għalkemm meta jitħalla jsir tnaqqis tat-taxxa tal-input f'sitwazzjoni bħal dik tal-kawża prinċipali — sa fejn ebda taxxa tal-output ma tkun ġiet imposta — fil-prinċipju jkun inkompatibbli mas-sistema ta' tnaqqis stabbilita skont is-Sitt Direttiva u, b'mod partikolari, mal-prinċipju tan-newtralità fiskali, dan minnu nnifsu ma jistax iwassal għal konstatazzjoni li dan it-tnaqqis imur kontra l-għan tal-Artikolu 17(3)(a) tas-Sitt Direttiva. Barra dan, il-fatt li sussidjarja barranija tintgħażel biex twettaq tranżazzjoni minflok fornitur fil-pajjiż ikkonċernat, u konsegwentement iwassal għal vantaġġ fiskali, dan minnu nnifsu ma jistax iwassal għal konstatazzjoni li l-għan essenzjali tat-tranżazzjoni inkwistjoni huwa sempliċement li jinkiseb vantaġġ fiskali."