SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tieni Awla)

16 ta’ Novembru 2017*

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 12(1) u (2) – Artikolu 135(1)(j) – Tranżazzjonijiet taxxabbli – Eżenzjoni tal-provvisti ta’ binjiet – Kunċett tal-‘ewwel okkupazzjoni’ – Kunċett ta’ ‘bdil’”

Fil-Kawża C-308/16,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa min-Naczelny Sąd Administracyjny (qorti suprema amministrattiva, il-Polonja), permezz ta’ deċiżjoni tat-23 ta’ Frar 2016, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-30 ta’ Mejju 2016, fil-proċedura

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

vs

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tieni Awla),

komposta minn M. Ilešič, President tal-Awla, A. Rosas, C. Toader (Relatur), A. Prechal u E. Jarašiūnas, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Campos Sánchez-Bordona,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għall-Gvern Pollakk, minn B. Majczyna, bħala aġent,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn R. Lyal u M. Owsiany-Hornung, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-4 ta’ Lulju 2017,

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: il-Pollakk.

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 12(1) u (2) u tal-Artikolu 135(1)(j) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (iktar 'il quddiem, "Kozuba") u d-Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (direttur tal-awla fiskali f'Varsavja, il-Polonja, iktar 'il quddiem, id-"Direttur"), rigward l-issuġġettar għat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) ta' tranżazzjoni ta' bejgħ ta' binja li diġà kienet intużat mill-proprjetarju tiegħu għall-bżonnijiet tiegħu u li kienet is-suġġett ta' xogħlijiet ta' mmodernizzar qabel dan il-bejgħ.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Il-premessi 7 u 35 tad-Direttiva dwar il-VAT jgħidu li ġej:

"(7) Is-sistema komuni ta' VAT għandha twassal, anki jekk ir-rati u l-eżenzjonijiet ma jkunux armonizzati b'mod sħiħ, għal newtralità fil-kompetizzjoni, b'mod li fit-territorju ta' kull pajjiż merkanzija u servizzi simili jġorru l-istess piż ta' taxxa, hu x'inhu t-tul tal-produzzjoni u l-katina tad-distribuzzjoni.

(35) Għandha titfassal lista komuni ta' eżenzjonijiet sabiex ir-riżorsi tal-Komunitajiet infushom ikunu jistgħu jinġabru b'mod uniformi fl-Istati Membri kollha."

4 Id-Direttiva dwar il-VAT tipprevedi fl-Artikolu 2(1) tagħha:

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

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

[...]"

5 L-Artikolu 9(1) ta' din id-direttiva jipprevedi:

"'Persuna taxxabbli' għandha tfisser 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.

Kwalunkwe attività ta' produtturi, kummerċjanti jew persuni li jagħtu servizzi, inklużi attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet, għandhom jitqiesu bħala 'attività ekonomika'. L-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skopijiet ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa għandha b'mod partikolari titqies bħala attività ekonomika."

6 Skont l-Artikolu 12(1) u (2) tal-imsemmija direttiva:

"1. L-Istati Membri jistgħu jikkunsidraw bħala persuna taxxabbli lil kull min iwettaq transazzjoni, fuq bażi okkażjonali, li jkollha x'taqsam ma' l-attivitajiet imsemmija fit–tieni subparagrafu ta' l-Artikolu 9(1) u partikolarment waħda mit-transazzjonijiet li ġejjin:

a) il–provvista, qabel l-ewwel okkupazzjoni, ta' bini jew parti minn bini u ta' l-art li fuqha jinstab il-bini;

b) il-provvista ta' art għall-bini.

2. Għall-finijiet tal-paragrafu 1(a), 'bini' għandha tfisser kull struttura fissa ma' jew fl-art.

L-Istati Membri jistgħu jistabbilixxu r-regoli dettaljati għall-applikazzjoni tal-kriterju msemmi fil-paragrafu 1(a) għal bdil ta' bini u jistgħu jistabbilixxu t-tifsira ta' 'l-art li fuqha jinstab il-bini'.

L-Istati Membri jistgħu japplikaw kriterji oħra barra dak ta' l-ewwel okkupazzjoni, bħalma huwa l-perijodu ta' żmien bejn id-data tat-tlestija tal-bini u d-data ta' l-ewwel provvista, jew il-perijodu bejn id-data ta' l-ewwel okkupazzjoni u d-data tal-provvista sussegwenti, sakemm dawk il-perijodi ma jaqbżux il–ħames snin u s-sentejn rispettivament."

7 Skont l-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, jitqies "provvista ta' merkanzija" it-trasferiment tas-setgħa li wieħed jiddisponi minn proprjetà tanġibbli bħala proprjetarju.

8 L-Artikolu 135(1) ta' din id-direttiva, li jinsab fil-Kapitolu 3 ta' din, intitolat "Eżenzjonijiet għal attivitajiet oħrajn", jipprevedi:

"L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin:

[…]

j) il-provvista ta' bini jew partijiet minnu, u ta' l-art li fuqha hija tinsab, ħlief il-provvista msemmija fil-punt (a) ta' l-Artikolu 12(1);

[…]"

Id-dritt Pollakk

9 L-Artikolu 2(14) tal-ustawa o podatku od towarów i usług (liġi dwar it-taxxa fuq oġġetti u servizzi), tal-11 ta' Marzu 2004 (Dz. U. Nru 54, pożizzjoni 535), kif emendata (iktar 'il quddiem, il-"liġi dwar il-VAT"), jipprevedi kif ġej:

"Għall-finijiet tad-dispożizzjonijiet iktar 'il quddiem, japplikaw dawn id-definizzjonijiet:

[…]

'l-ewwel okkupazzjoni': provvista għall-użu, fit-twettiq ta' atti intaxxati, ta' binjiet, strutturi jew partijiet minnhom, lill-ewwel xerrej jew utent, wara li dawk il-binjiet, strutturi jew partijiet minnhom:

a) ikunu ġew mibnija jew

b) ikunu ġew imtejba, sakemm l-ispejjeż magħmula għat-titjib fis-sens tar-regoli tat-taxxa fuq id-dħul tkun żdiedet mill-inqas 30 % tal-valur inizjali;

[…]"

10 L-Artikolu 43(1), punti 10 u 10a, u paragrafu 7a, ta' din il-liġi jipprevedi:

"1. Huma eżenti mit-taxxa:

[…]

10. il-provvista ta' binjiet, strutturi jew partijiet minnhom, ħlief meta:
   a) il-provvista ssir fl-okkażjoni tal-ewwel okkupazzjoni jew qabel l-ewwel okkupazzjoni,
   b) bejn l-ewwel okkupazzjoni u l-provvista tal-binja, struttura jew parti minn dawn ikunu għaddew inqas minn sentejn;

10a. il-provvista ta' binjiet, strutturi jew partijiet minnhom huma esklużi mill-benefiċċju tal-eżenzjoni prevista fil-punt 10 sakemm:
   a) il-fornitur ma kellux, f'dak li jirrigwarda l-provvisa tal-beni kkonċernati, id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa,
   b) il-fornitur ma nkorriex spejjeż sabiex itejjeb il-beni pprovduti li jagħtu dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa jew, jew huwa sostna tali l-ispejjeż, l-ammont ta' dawn kien inqas minn 30 % tal-valur inizjali tal-imsemmija beni;

[…]

7a. Il-kundizzjoni stabbilita fil-paragrafu 1, punt 10a(b), ma hijiex applikabbli jekk il-binjiet, l-istrutturi jew partijiet minnhom, ladarba mtejba, intużaw mill-persuna taxxabbli sabiex jitwettqu tranżazzjonijiet taxxabbli għal perijodu ta' minn inqas ħames snin."

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

11 Fis-17 ta' Settembru 2005, Poltrex Sp. z o. o., stabbilita fil-Polonja, li l-isem tagħha nbidel sussegwentement sabiex saret Kozuba, iddeċidiet li żżid il-kapital azzjonarju tagħha. Fl-istess jum, wieħed mis-soċji pprovda lill-kumpannija binja residenzjali li tinsab fil-lokalità ta' Jabłonka (il-Polonja) (iktar 'il quddiem, il-"binja inkwistjoni"), mibnija matul is-sena 1992.

12 Matul is-sena 2006, il-binja inkwistjoni ġiet adattata għall-finijiet tal-attività ekonomika ta' Kozuba, u din tal-aħħar qablet għal dan il-għan fuq investimenti li jammontaw għal madwar 55 % tal-valur inizjali ta' dan il-beni. Wara li tlestew ix-xogħlijiet, il-binja inkwistjoni ġiet inkluża, fil-31 ta' Lulju 2007, bħala ass fiss tanġibbli distint fir-reġistru tal-assi fissi, taħt it-taqsima "dar tal-wiri", u baqgħet taħt din it-taqsima sad-data tal-bejgħ tagħha lil terz, fil-15 ta' Jannar 2009.

13 Peress li kienet binja antika, Kozuba qieset li dan il-bejgħ kien eżenti mill-VAT u hija ma niżżlitx fid-dikjarazzjoni tal-VAT tagħha l-profitt iġġenerat permezz ta' dan il-bejgħ għall-ewwel trimestru tas-sena 2009.

14 Permezz ta' deċiżjoni tat-12 ta' April 2013, id-Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (direttur tal-awtorità tal-kontroll fiskali, il-Polonja), peress li qies li Kozuba ma kellhiex raġuni sabiex ma tinkludix, fid-dikjarazzjoni tagħha tal-VAT għall-ewwel trimestru tas-sena 2009, il-profitt iġġenerat permezz tal-bejgħ tal-binja inkwistjoni, iffissa l-ammont ta' tassazzjoni ta' Kozuba għall-finijiet tal-VAT għal dan il-perijodu billi żied l-ammont tal-bejgħ ta' din il-binja.

15 Fis-17 ta' Mejju 2013, Kozuba kkontestat din id-deċiżjoni quddiem id-Direttur.

16 B'deċiżjoni tat-30 ta' Lulju 2013, dan ikkonferma d-deċiżjoni tad-direttur tal-awtorità tal-kontroll fiskali. Bħal dan tal-aħħar, id-Direttur fil-fatt qies li, minkejja li, wara titjib magħmul fiha, il-binja inkwistjoni kienet effettivament ġiet allokata, mil-lat kontabbli, għall-bżonnijiet proprji tal-kumpannija mill-31 ta' Lulju 2007, l-imsemmija allokazzjoni ma kinitx madankollu ġġenerat, minn din id-data, tranżazzjonijiet taxxabbli. Għaldaqstant, minn naħa, l-"ewwel okkupazzjoni" tal-binja inkwistjoni, wara t-titjib magħmul fiha, kellha tiġi ffissata mhux għad-data tal-31 ta' Lulju 2007, iżda għall-15 ta' Jannar 2009, peress li din id-data msemmija l-aħħar tikkorrispondi għal dik tal-ewwel tranżazzjoni taxxabbli li kienet tat lok għaliha l-binja inkwistjoni wara dan it-titjib, jiġifieri l-bejgħ tagħha u, min-naħa l-oħra, Kozuba ma setgħetx titlob l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 43(1), punt 10, tal-liġi dwar il-VAT, ladarba dan il-bejgħ kien sar fil-kuntest tal-ewwel okkupazzjoni tal-binja inkwistjoni.

17 Kozuba ppreżentat rikors kontra din id-deċiżjoni tad-Direttur quddiem il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (qorti amministrattiva reġjonali ta' Varsavja, il-Polonja), li, b'sentenza tat-22 ta' Mejju 2014, annullat din id-deċiżjoni għal raġunijiet ta' natura proċedurali. Madankollu, din il-qorti kkonfermat l-fondatezza tal-perspettiva tal-amministrazzjoni fiskali.

18 Kozuba appellat minn din is-sentenza quddiem il-qorti tar-rinviju.

19 Fid-deċiżjoni tar-rinviju tagħha, din tispeċifika li t-traspożizzjoni tal-Artikolu 135(1)(j) tad-Direttiva dwar il-VAT fid-dritt Pollakk tqajjem dubji rigward il-konformità mad-Direttiva dwar il-VAT tal-kunċett ta' "l-ewwel okkupazzjoni", iddefinit fl-Artikolu 2(14) tal-liġi dwar il-VAT, u użat fl-Artikolu 43(1), punt 10, ta' din l-istess liġi.

20 F'dan ir-rigward, l-imsemmija qorti tenfasizza li huwa meħtieġ li jiġi stabbilit jekk il-kunċett tal-"ewwel okkupazzjoni" ta' binja, fis-sens tal-Artikolu 12(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, għandux jinftiehem fis-sens li l-ewwel okkupazzjoni għandha sseħħ fil-kuntest ta' tranżazzjoni taxxabbli.

21 Din il-qorti għandha wkoll dubji rigward il-kundizzjoni li tinsab fl-Artikolu 2(14) tal-liġi dwar il-VAT, li tgħid li, fil-każ ta' titjib ta' binja, l-eżenzjoni mill-VAT hija possibbli biss jekk l-ispejjeż ikkawżati permezz ta' dawn ix-xogħlijiet ta' titjib ikunu ta' ammont inqas minn 30 % tal-valur inizjali tal-binja inkwistjoni. Għalhekk, il-liġi Pollakka tassimila kwalunkwe titjib ta' binja li jiġġenera valur miżjud li huwa ugwali jew ogħla minn dan il-limitu minimu għal bdil fis-sens tal-Artikolu 12(2) tad-Direttiva dwar il-VAT li għandu mnejn jagħti lok għal "l-ewwel okkupazzjoni mill-ġdid", li tkun tiġġustifika ssuġġettar ġdid għall-VAT.

22 F'dawn iċ-ċirkustanzi, in-Naczelny Sąd Administracyjny (qorti suprema amministrattiva, il-Polonja) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel id-domanda preliminari segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"L-Artikolu 135(1)(j) tad-Direttiva [2006/112] għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi dispożizzjoni nazzjonali (punt 10 tal-Artikolu 43(1) tal-[Liġi dwar il-VAT]) [...] li taħtha l-provvista ta' binjiet, kostruzzjonijiet jew partijiet minnhom huma eżentati mill-VAT, ħlief fil-każ fejn:

a) il-provvista ssir fil-kuntest tal-ewwel okkupazzjoni jew qabel l-ewwel okkupazzjoni,

b) il-perijodu bejn l-ewwel okkupazzjoni u l-provvista tal-binja, kostruzzjoni jew partijiet minnhom kien ta' inqas minn sentejn,

sa fejn l-Artikolu 2(14) tal-Liġi dwar il-VAT jiddefinixxi l-ewwel okkupazzjoni bħala rilaxx għal użu tal-binjiet, kostruzzjonijiet jew partijiet minnhom, b'eżekuzzjoni ta' attivitajiet taxxabbli, lill-ewwel konsumatur jew utent, wara:

a) li jkunu ttellgħu jew

b) li jkun sar titjib, jekk in-nefqa magħmula għat-titjib, kif iddefinit fir-regolamenti dwar it-taxxa fuq id-dħul, kien jikkostitwixxi mill-inqas 30 % tal-valur inizzjali?”

Fuq id-domanda preliminari

23 Bid-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 12(1) u (2) u l-Artikolu 135(1)(j) tad-Direttiva dwar il-VAT għandhomx jiġu interpretati fis-sens li huma jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tissuġġetta l-eżenzjoni mill-VAT tal-provvisti ta’ binjiet għall-kundizzjoni doppja li t-tranżazzjoni ma tkunx tikkonċerna provvista mwettqa fil-kuntest tal-ewwel okkupazzjoni li tkun seħħet fl-eżerċizzju ta’ tranżazzjoni taxxabbli u li, fil-każ ta’ titjib ta’ binja eżistenti, l-ispejjeż inkorsi għal dan il-għan ikunu inqas minn 30 % tal-valur inizjali ta’ din.

24 Qabel kollox għandu jitfakkar li d-Direttiva dwar il-VAT tistabbilixxi sistema komuni ta’ VAT ibbażata, b’mod partikolari, fuq definizzjoni uniformi ta’ tranżazzjonijiet taxxabbli (sentenza tal-11 ta’ Mejju 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

25 Skont l-Artikolu 2(1)(a) ta’ din id-direttiva, il-provvisti ta’ beni magħmula bi ħlas fit-territorju ta’ Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali, huma suġġetti għall-VAT.

26 Skont l-Artikolu 9(1) tal-imsemmija direttiva, jitqies bħala “persuna taxxabbli” kull min jeżerċita, indipendentement u fi kwalunkwe post, attività ekonomika, irrispettivament mill-għanijiet jew mir-riżultati ta’ din l-attività. L-isfruttament ta’ proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skopijiet ta’ dħul minnha fuq bażi kontinwa għandu b’mod partikolari jitqies bħala “attività ekonomika”.

27 Kif osserva l-Avukat Ġenerali fil-punt 43 tal-konklużjonijiet tiegħu, id-Direttiva dwar il-VAT tieħu, għalhekk, inkunsiderazzjoni n-natura professjonali u abitwali tal-eżerċizzju ta’ attivitajiet ekonomiċi bħala kriterji ġenerali sabiex tattribwixxi lill-persuni li jeżerċitaw dawn l-attivitajiet il-kwalità ta’ persuna taxxabbli għall-VAT. Madankollu, dawn il-kriterji huma adattati f’dak li jirrigwarda t-tranżazzjonijiet f’immobbli, għaliex, skont l-Artikolu 12(1)(a) tagħha, id-Direttiva dwar il-VAT tawtorizza lill-Istati Membri jqisu wkoll bħala persuna taxxabbli kull min iwettaq, fuq bażi okkażjonali, il-provvista ta’ binja jew ta’ parti minn binja u l-art li fuqha jinstab il-binja, qabel l-ewwel okkupazzjoni tagħha.

28 L-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jiddefinixxi “provvista ta’ merkanzija [beni]” bħala t-trasferiment tad-dritt li wieħed jiddisponi minn beni tanġibbli bħala proprjetarju.

29 Min-naħa tiegħu, l-Artikolu 135(1)(j) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi eżenzjoni mill-VAT għall-provvisti ta’ binjiet, minbarra dawk li hemm riferiment għalihom fl-Artikolu 12(1)(a) ta’ din.

30 L-Artikolu 12(1)(a) ta’ din id-direttiva jirreferi għall-provvista ta’ binja jew ta’ parti minn binja u l-art li fuqha jinstab il-binja, imwettqa qabel l-ewwel okkupazzjoni tagħha. Għalhekk, dawn id-dispożizzjonijiet, moqrija flimkien, jagħmlu distinzjoni bejn in-natura antika u n-natura ġdida ta’ binja, bil-bejgħ ta’ proprjetà immobbli antika mhux, fil-prinċipju, suġġett għall-VAT (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta’ Lulju 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punt 21).

31 Ir-*ratio legis* ta’ dawn id-dispożizzjonijiet huwa l-assenza relattiva ta’ valur miżjud iġġenerat permezz tal-bejgħ ta’ binja antika. *Fil-fatt, minkejja li jaqa’ taħt il-kunċett ta’ “attività ekonomika” fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-bejgħ ta’ binja wara l-ewwel provvista tagħha lil konsumatur finali, li jindika t-tmiem tal-proċess ta’ produzzjoni, ma jiġġenerax valur miżjud sinjifikattiv u għandu għaldaqstant, fil-prinċipju, jiġi eżentat* (ara, *f’dan is-sens,* is-sentenza tal-4 ta’ Ottubru 2001, “Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:506, punt 52).

32 L-Artikolu 12(2) tad-Direttiva dwar il-VAT jikkonferma wkoll li huwa l-valur miżjud li jiddetermina l-issuġġettar tal-provvista ta' binja għall-VAT, għaliex jawtorizza lill-Istati Membri jiddefinixxu r-regoli ddettaljati għall-applikazzjoni tal-kriterju msemmi fil-paragrafu 1(a) ta' dan l-istess artikolu, jiġifieri dak tal-"ewwel okkupazzjoni", għall-bdil ta' proprjetajiet immobbli. B'dan il-mod, id-Direttiva dwar il-VAT tiftaħ it-triq għat-tassazzjoni tal-provvisti ta' binjiet li jkunu ġew mibdula, peress li din l-operazzjoni msemmija l-aħħar tagħti lill-binja kkonċernata valur miżjud, bħall-kostruzzjoni inizjali ta' din.

33 F'dan il-każ, il-binja inkwistjoni ttellgħet matul is-sena 1992 u t-tranżazzjoni ta' bejgħ ta' din matul is-sena 2009, li hija s-suġġett tat-tilwima fil-kawża prinċipali, setgħet, fil-prinċipju, tiġi eżentata mill-VAT. Min-naħa l-oħra, din il-binja ġiet immodernizzata wara li ġiet integrata fil-patrimonju ta' Kozuba, u b'hekk qajmet il-possibbiltà tal-issuġġettar tagħha għall-VAT, minħabba l-fatt li dawn ix-xogħlijiet ta' mmodernizzar iġġeneraw valur miżjud.

34 Il-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jiġifieri l-Artikolu 2(14) tal-liġi dwar il-VAT, tiddefinixxi l-"ewwel okkupazzjoni" bħala r-rilaxx għal użu, fl-eżerċizzju ta' tranżazzjonijiet taxxabbli, għall-ewwel akkwirent jew utent ta' binja, ta' kostruzzjoni jew ta' parti minn dawn, wara li jkunu ttellgħu jew li jkun sar titjib fihom, jekk l-ispejjeż inkorsi għal dan il-għan jirrappreżentaw mill-inqas 30 % tal-valur inizjali.

35 B'dan il-mod, il-leġiżlatur Pollakk, minn naħa, eskluda mill-imsemmija eżenzjoni, bl-assoċjazzjoni tal-kunċett tal-"ewwel okkupazzjoni" mal-eżerċizzju ta' tranżazzjoni taxxabbli, l-okkupazzjonijiet li ma humiex fis-sors jew li ma jiġġenerawx tranżazzjonijiet taxxabbli, bil-konsegwenza li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 135(1)(j) tad-Direttiva dwar il-VAT ma hijiex applikabbli għal trasferiment ta' binja eżistenti li kienet is-suġġett, bħalma huwa l-każ fil-kawża prinċipali, ta' użu mill-proprjetarju tagħha għall-bżonnijiet kummerċjali proprji tiegħu, għar-raġuni li dan l-użu ma jistax jiġi kklassifikat bħala l-"ewwel okkupazzjoni" fl-assenza ta' tali tranżazzjoni taxxabbli. Min-naħa l-oħra, sa fejn huwa estenda l-kriterju tal-"ewwel okkupazzjoni" għall-bdil ta' proprjetajiet immobbli, huwa stabbilixxa kriterju kwantitattiv skont liema l-ispejjeż ta' tali bdil għandhom jammontaw għal ċerta perċentwali tal-valur inizjali tal-binja kkonċernata, jiġifieri, f'dan il-każ, mill-inqas 30 % ta' dan, sabiex twassal għall-issuġġettar għall-VAT tal-bejgħ tagħha.

36 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi eżaminat jekk l-Artikolu 12(1) u (2), u l-Artikolu 135(1)(j) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprekludux tali leġiżlazzjoni nazzjonali.

37 Fir-rigward, fl-ewwel lok, tal-kunċett tal-"ewwel okkupazzjoni", għandu jiġi osservat li dan jinsab fl-Artikolu 12 tad-Direttiva dwar il-VAT, mingħajr, madankollu, ma huwa ddefinit hemmhekk.

38 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-kliem ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni, li ma tkun tinkludi ebda riferiment espress għad-dritt tal-Istati Membri, għandu normalment jiġi interpretat b'mod awtonomu u uniformi billi jittieħdu inkunsiderazzjoni l-kuntest tad-dispożizzjoni u l-għan li għandu jintlaħaq mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-13 ta' Ottubru 2016, Mikołajczyk, C-294/15, EU:C:2016:772, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata).

39 Għandu jitfakkar ukoll li, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-kliem użat sabiex jiġu indikati l-eżenzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 135(1) tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat b'mod strett, peress li dawn tal-aħħar jikkostitwixxu derogi mill-prinċipju ġenerali li l-VAT tinġabar fuq kull kunsinna ta' oġġetti u fuq kull provvista ta' servizzi li ssir bi ħlas minn persuna taxxabbli (sentenza tad-19 ta' Novembru 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

40 Madankollu, l-interpretazzjoni ta' dan il-kliem għandha tkun konformi mal-għanijiet segwiti mill-imsemmija eżenzjonijiet u għandha tosserva r-rekwiżiti tal-prinċipju ta' newtralità fiskali inerenti għas-sistema komuni ta' VAT. B'hekk, din ir-regola ta' interpretazzjoni stretta ma tfissirx li l-kliem

użat sabiex jiġu ddefiniti l-eżenzjonijiet imsemmija fl-imsemmi artikolu għandu jiġi interpretat b'mod li jċaħħadhom mill-effetti tagħhom (sentenza tad-19 ta' Novembru 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

41 Kif jirriżulta, qabel kollox, mix-xogħol preparatorju 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 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), li jibqa' rilevanti għall-finijiet tal-interpretazzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT, fil-kuntest tal-eżenzjonijiet previsti fl-Artikolu 135(1)(j) ta' din, il-kriterju tal-"ewwel okkupazzjoni" ta' binja għandu jinftiehem fis-sens li jikkorrispondi għal dak tal-ewwel użu tal-beni mill-proprjetarju tiegħu jew mill-persuna li tikrih. F'dan ix-xogħol preparatorju huwa speċifikat li dan il-kriterju ġie adottat bħala dak li jiddetermina l-mument li fih il-prodott jista' joħroġ mill-katina ta' produzzjoni sabiex jidħol fis-settur tal-konsum. Ma jirriżultax, madankollu, minn din l-analiżi storika li l-użu tal-beni mill-proprjetarju tiegħu għandu jseħħ fil-kuntest ta' tranżazzjoni taxxabbli.

42 Sussegwentement, f'dak li jirrigwarda l-kuntest li fih tinsab din id-dispożizzjoni, għandu jiġi kkonstatat li, kif tindika l-premessa 7 tad-Direttiva dwar il-VAT, is-sistema komuni ta' VAT għandha twassal, anki jekk ir-rati u l-eżenzjonijiet ma humiex armonizzati b'mod sħiħ, għal newtralità fil-kompetizzjoni, fis-sens li fit-territorju ta' kull Stat Membru, l-oġġetti u s-servizzi simili jġorru l-istess piż ta' taxxa, indipendentement mit-tul taċ-ċirkuwitu ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni. Barra minn hekk, mill-premessa 35 ta' din id-direttiva jirriżulta li għandha tiġi stabbilita lista komuni ta' eżenzjonijiet sabiex ir-riżorsi proprji jkunu jistgħu jinġabru b'mod komparabbli fl-Istati Membri kollha.

43 Minn dan jirriżulta li l-prinċipju ta' newtralità fiskali, li huwa t-traduzzjoni mil-leġiżlatur tal-Unjoni, fil-qasam tal-VAT, tal-prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fit-trattament (sentenzi tal-10 ta' April 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punt 49, u tal-14 ta' Ġunju 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punt 21), jipprekludi li s-sistema ta' eżenzjonijiet fiskali, kif trasposta fil-leġiżlazzjonijiet nazzjonali, tkun applikabbli b'mod differenti minn Stat Membru għall-ieħor.

44 Fl-aħħar nett, l-eżenzjonijiet mill-VAT għandhom l-għan li jippermettu ġbir komparabbli tar-riżorsi proprji tal-Unjoni fl-Istati Membri kollha. Għaldaqstant, minkejja li l-Artikolu 135(1)(j) tad-Direttiva dwar il-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 12 ta' din id-direttiva, li għalih jagħmel riferiment, jirreferi għall-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni stabbiliti mill-Istati Membri, l-eżenzjonijiet previsti permezz ta' din id-dispożizzjoni għandhom jikkorrispondu għal kunċetti awtonomi tad-dritt tal-Unjoni, sabiex tkun tista' tiġi ddeterminata l-bażi tal-VAT b'mod uniformi u skont regoli komuni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-4 ta' Ottubru 2001, "Goed Wonen", C-326/99, EU:C:2001:506, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata).

45 Minn dan jirriżulta, b'mod partikolari, li, jekk l-Artikolu 12(2) tad-Direttiva dwar il-VAT jawtorizza lill-Istati Membri jiddefinixxu r-regoli ddettaljati għall-applikazzjoni, għall-bdil ta' proprjetajiet immobbli, tal-kriterju msemmi fil-paragrafu 1(a), ta' dan l-artikolu, f'dak li jirrigwarda b'mod partikolari l-provvista ta' binja mwettqa qabel l-ewwel okkupazzjoni tagħha, din id-dispożizzjoni ma tistax madankollu tiġi interpretata fis-sens li l-Istati Membri jibbenefikaw minn diskrezzjoni li tippermettilhom jibdlu l-kunċett innifsu tal-"ewwel okkupazzjoni" fil-leġiżlazzjonijiet nazzjonali tagħhom, inkella jiġi pperikolat l-effett utli tal-imsemmija eżenzjoni.

46 Minn analiżi letterali tal-Artikolu 12 u tal-Artikolu 135(1)(j) tad-Direttiva dwar il-VAT, ikkombinata mal-eżami tal-kuntest u tal-għanijiet segwiti permezz ta' din id-direttiva, jirriżulta għalhekk li din ma tagħtix lill-Istati Membri l-fakultà li jissuġġettaw jew li jirrestrinġu l-eżenzjonijiet li huma previsti fiha.

47 Għaldaqstant, l-Istati Membri ma humiex, b'mod partikolari, awtorizzati jissuġġettaw l-eżenzjoni mill-VAT fil-qasam tal-provvisti ta' binjiet wara l-ewwel okkupazzjoni tagħhom għall-kundizzjoni, mhux prevista mid-Direttiva dwar il-VAT, li din l-ewwel okkupazzjoni tkun seħħet fil-kuntest ta' tranżazzjoni taxxabbli.

48 Fir-rigward, fit-tieni lok, tal-possibbiltà, għall-Istati Membri, li jiddefinixxu, skont l-Artikolu 12(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, ir-regoli ddettaljati għall-applikazzjoni tal-kriterju tal-"ewwel okkupazzjoni" imsemmi fil-paragrafu 1(a) ta' dan l-istess artikolu, għall-bdil ta' proprjetajiet immobbli, għandu jiġi osservat li l-impożizzjoni ta' kriterju kwantitattiv, li jgħid li l-ispejjeż ta' tali bdil għandhom jammontaw għal ċerta perċentwali tal-valur inizjali tal-binja kkonċernata, jiġifieri, f'dan il-każ mill-inqas 30 % ta' din, sabiex iwasslu għall-issuġġettar għall-VAT, tikkostitwixxi implementazzjoni ta' din il-possibbiltà.

49 F'dan il-każ, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-binja inkwistjoni kienet proprjetà immobbli li ġiet irrinovata, u l-ispejjeż għal dan qabżu t-30 % tal-valur inizjali tagħha.

50 Kif l-Avukat Ġenerali osserva fil-punt 69 tal-konklużjonijiet tiegħu, għandu, għaldaqstant, jiġi speċifikat il-kontenut tal-kunċett ta' "bdil", li jinsab fl-Artikolu 12(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, minn lat kwalitattiv.

51 F'dan ir-rigward, għandu jiġi osservat li d-Direttiva dwar il-VAT ma tiddefinixxix il-kunċett ta' "bdil".

52 Minkejja li tali terminu ma huwiex univoku, kif jikkonfermaw id-diversi verżjonijiet lingwistiċi, fosthom dik ta' "*conversions*" bil-lingwa Ingliża, "*Umbauten*" bil-lingwa Ġermaniża, "*transformări*" bil-lingwa Rumena, u "*przebudowa*" bil-lingwa Pollakka, huwa jissuġġerixxi mill-inqas li l-binja kkonċernata għandha tkun ġiet suġġetta għal bdil sostanzjali intiż sabiex jibdel l-użu tagħha jew sabiex jibdel kunsiderevolment il-kundizzjonijiet ta' okkupazzjoni tagħha.

53 Din l-interpretazzjoni ta' "bdil" hija kkorroborata permezz tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li tgħid li hija eżenti mill-VAT operazzjoni ta' provvista ta' proprjetà immobbli magħmula minn art u minn binja antika li qiegħda fil-proċess ta' bdil f'binja ġdida, meta, fil-mument ta' din il-provvista, il-binja antika kienet ġiet suġġetta biss għal xogħlijiet ta' demolizzjoni u, mill-inqas parzjalment, kienet għadha tintuża inkwantu tali (sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punt 39).

54 Għalhekk, il-kunċett ta' "bdil" ikopri, b'mod partikolari, l-ipoteżi li fiha x-xogħlijiet kompleti jew suffiċjentement avvanzati jkunu saru u li fi tmiemhom l-binja kkonċernata tkun intiża sabiex tintuża għal finijiet oħra.

55 L-interpretazzjoni tal-kunċett ta' "bdil" li tinsab fil-punt 52 ta' din is-sentenza li hija parti, barra minn hekk, mill-għan tad-Direttiva dwar il-VAT, b'mod partikolari dak tat-tassazzjoni ta' tranżazzjoni intiża sabiex tgħolli l-valur tal-oġġett inkwistjoni. Għall-binjiet ġodda, kif osserva, essenzjalment, l-Avukat Ġenerali fil-punti 71 u 72 tal-konklużjonijiet tiegħu, dan il-valur miżjud jirriżulta minn xogħol ta' kostruzzjoni, li jwassal għal bidla sostanzjali f'dak li jeżisti fiżikament, minħabba t-tranżizzjoni ta' proprjetà immobbli mhux mibnija, jew saħansitra art mhux żviluppata, għal binja residenzjali. Għall-binjiet antiki, l-imsemmi valur miżjud iseħħ meta jkun hemm bdil sostanzjali, b'tali mod li l-binja antika inkwistjoni tkun tista' tiġi assimilata għal binja ġdida.

56 F'dan il-każ, għandu jiġi osservat li l-kunċett ta' "bdil" li jinsab fl-Artikolu 12(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, ġie traspost fid-dritt Pollakk fl-Artikolu 2(14) tal-liġi dwar il-VAT, billi ntuża l-kunċett ta' "titjib".

57 Madankollu, sakemm it-terminu msemmi l-aħħar ma jiġix interpretat mill-qrati nazzjonali bħala sinonimu għal dak ta' "bdil" fis-sens ippreċiżat fil-punt 52 ta' din is-sentenza, id-differenza terminoloġika osservata b'dan il-mod ma hijiex tali, minnha nnifisha, sabiex twassal għal inkompatibbiltà tal-liġi dwar il-VAT mad-Direttiva dwar il-VAT.

58 F'dan il-każ, l-ispejjeż ikkawżati mit-"titjib" tal-binja inkwistjoni ammontaw għal 55 % tal-valur inizjali tagħha. Minkejja li tali perċentwali tissuġġerixxi *a priori* li t-tibdil magħmul fil-binja seta', minħabba l-iskala tiegħu, jikkontribwixxi sabiex jinbidlu kunsiderevolment il-kundizzjonijet ta' okkupazzjoni tagħha, hija madankollu l-qorti nazzjonali li għandha tevalwa, abbażi tal-provi li hija għandha fid-dispożizzjoni tagħha, sa fejn it-"titjib" inkwistjoni fil-kawża prinċipali wassal għal tibdil sostanzjali ta' din il-binja, fis-sens ippreċiżat fil-punt 52 ta' din is-sentenza.

59 Fid-dawl ta' dak li ntqal hawn fuq, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 12(1) u (2) u l-Artikolu 135(1)(j) tad-Direttiva dwar il-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li huma jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tissuġġetta l-eżenzjoni mill-VAT f'dak li jirrigwarda l-provvisti ta' binjiet għall-kundizzjoni li l-ewwel okkupazzjoni ta' dawn tkun seħħet fil-kuntest ta' tranżazzjoni taxxabbli. Dawn l-istess dispożizzjonijiet għandhom jiġu interpretati fis-sens li huma ma jipprekludux li tali leġiżlazzjoni nazzjonali tissuġġetta tali eżenzjoni għall-kundizzjoni li, fil-każ ta' "titjib" ta' binja eżistenti, l-ispejjeż inkorsi ma jkunux qabżu 30 % tal-valur inizjali ta' din, sakemm l-imsemmi kunċett ta' "titjib" jiġi interpretat bl-istess mod bħal dak ta' "bdil" li jinsab fl-Artikolu 12(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, jiġifieri fis-sens li l-binja kkonċernata għandha tkun ġiet suġġetta għal tibdil sostanzjali intiż sabiex jinbidel l-użu tagħha jew sabiex jinbidlu kunsiderevolment l-kundizzjonijiet ta' okkupazzjoni tagħha.

Fuq l-ispejjeż

60 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tieni Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 12(1) u (2), u l-Artikolu 135(1)(j) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud għandhom jiġu interpretati fis-sens li huma jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tissuġġetta l-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud f'dak li jirrigwarda l-provvisti ta' binjiet għall-kundizzjoni li l-ewwel okkupazzjoni ta' dawn tkun seħħet fil-kuntest ta' tranżazzjoni taxxabbli. Dawn l-istess dispożizzjonijiet għandhom jiġu interpretati fis-sens li huma ma jipprekludux li tali leġiżlazzjoni nazzjonali tissuġġetta tali eżenzjoni għall-kundizzjoni li, fil-każ ta' "titjib" ta' binja eżistenti, l-ispejjeż inkorsi ma jkunux qabżu 30 % tal-valur inizjali ta' din, sakemm l-imsemmi kunċett ta' "titjib" jiġi interpretat bl-istess mod bħal dak ta' "bdil" li jinsab fl-Artikolu 12(2) tad-Direttiva 2006/112, jiġifieri fis-sens li l-binja kkonċernata għandha tkun ġiet suġġetta għal tibdil sostanzjali intiż sabiex jinbidel l-użu tagħha jew sabiex jinbidlu kunsiderevolment l-kundizzjonijiet ta' okkupazzjoni tagħha.

Firem