KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
TANCHEV
ippreżentati fl-20 ta' Mejju 2021 [1]

**Kawżi magħquda C-45/20 u C-46/20**

**E**
**vs**
**Finanzamt N (C-45/20)**
**u**
**Z**
**vs**
**Finanzamt G (C-46/20)**

(Talbiet għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja))

"Talba għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud – Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa – Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/162/KE – Artikoli 167 u 168a – Installazzjoni ta' sistema ta' enerġija fotovoltajka – Stabbiliment ta' uffiċċju f'residenza privata ta' familja – Proprjetà immobbli – Patrimonju ta' użu mħallat – Allokazzjoni fil-patrimonju ta' impriża – Kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni Ewropea ta' terminu ta' dekadenza ta' Stat Membru għall-allokazzjoni u għall-preżunzjoni ta' allokazzjoni fil-patrimonju privat fl-assenza ta' prova kuntrarja – Telf tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa"

1. Dawn it-talbiet għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja, iktar 'il quddiem "il-qorti tar-rinviju"), ifittxu kjarifika tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-allokazzjoni ta' merkanzija kapitali [2], u b'mod iżjed speċifiku proprjetà immobbli [3] użata kemm għal skopijiet professjonali kif ukoll għal skopijiet privati (iktar 'il quddiem il-"patrimonju ta' użu mħallat"), fil-patrimonju privat tal-persuna taxxabbli, jew fil-patrimonju ta' impriża tal-persuna taxxabbli, jew f'taħlita tat-tnejn (iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni ta' allokazzjoni"). B'mod iżjed speċifiku, id-domandi jindirizzaw il-konsegwenzi li jsegwu mid-deċiżjoni ta' allokazzjoni tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa, taħt l-Artikoli 167 u 168(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar

[1] Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

[2] Huwa, madankollu, għall-qorti tar-rinviju sabiex taċċerta fid-dawl tad-dritt nazzjonali jekk il-merkanzija preżentement inkwistjoni hijiex "merkanzija kapitali". Skont l-Artikolu 189(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Istati Membri jistgħu jiddefinixxu l-kunċett ta' "merkanzija kapitali". Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li dan il-kunċett ikopri merkanzija użata għall-finijiet ta' attività ekonomika li tiddistingwi ruħha minħabba n-natura durabbli u l-valur tagħha, li jimplika li l-ispejjeż ta' akkwist tagħha ma humiex normalment ittrattati bħala spejjeż kurrenti iżda huma amortizzati matul diversi snin. Ara, pereżempju, is-sentenza tas-27 ta' Marzu 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punt 23), li tirreferi għas-sentenza tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 35).

[3] Ara l-punt 35 iktar 'l isfel.

is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[4], kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/162/KE tat-22 ta' Diċembru 2009 li temenda diversi dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[5] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT").

2. Id-domandi jistaqsu dwar il-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni Ewropea, b'mod partikolari fid-dawl tad-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tal-25 ta' Lulju 2018, Gmina Ryjewo[6], ta' x'inhuwa fil-fatt terminu ta' preskrizzjoni taħt id-dritt Ġermaniż għal komunikazzjoni lill-amministrazzjoni fiskali Ġermaniża tad-deċiżjoni ta' allokazzjoni, li l-iskadenza tiegħu ġiet interpretata fil-ġurisprudenza tal-qorti tar-rinviju li tirriżulta fit-telf tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. L-istess jidher li jsegwi mill-preżunzjoni mill-ġurisprudenza tal-qorti tar-rinviju ta' allokazzjoni ta' patrimonju ta' użu mħallat fil-patrimonju privat tal-persuna taxxabbli fl-assenza ta' indikazzjonijiet suffiċjenti għall-kuntrarju.

3. Jiena wasalt għall-konklużjoni li, fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, interpretazzjoni tal-liġi tal-Istat Membru fil-ġurisprudenza tal-qorti tar-rinviju, u skont liema persuna taxxabbli titlef id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa għal nuqqas ta' komunikazzjoni ta' deċiżjoni ta' allokazzjoni fir-rigward ta' patrimonju ta' użu mħallat fit-terminu ta' dekadenza operattiv skont id-dritt tal-Istat Membru, hija inkompatibbli mal-Artikoli 167 u 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, għal inkonsistenza mal-prinċipji ta' newtralità fiskali u proporzjonalità, minħabba li ma hemm l-ebda indikazzjoni fil-proċess ta' xi tħassib attiv fir-rigward ta' evażjoni fiskali[7]. L-istess konklużjoni tapplika għall-preżunzjoni msemmija iktar 'il fuq ta' allokazzjoni fil-patrimonju privat tal-kontribwent meta tirriżulta fit-telf tad-dritt għal tnaqqis.

## I. Il-kuntest ġuridiku

### *A. Id-dritt tal-Unjoni*

4. L-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

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

5. L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

"Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mill-VAT li għandha tħallas dan li ġej:

(a) il-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabbli oħra;

[…]"

4 ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60.

5 ĠU 2010, L 10, p. 14, u rettifika fil-ĠU 2006, L 347, p. 1.

6 Kawża C-140/17, EU:C:2018:595 (iktar 'il quddiem il-kawża "Gmina Ryjewo").

7 Sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, EMS Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punti 65 sa 70). Ara wkoll, pereżempju, is-sentenza tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 39), li tirreferi għas-sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 52 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll is-sentenzi reċenti tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret, (C-81/17, EU:C:2018:283, punti 32 sa 34 u 49 sa 51), u tat-2 ta' Lulju 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punti 37 u 38).

6. L-Artikolu 168a(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

"1. Fil-każ ta' proprjetà immobbli li tifforma parti mill-assi kummerċjali ta' persuna taxxabbli u użata kemm għal finijiet tan-negozju tal-persuna taxxabbli kif ukoll għal finijiet privati tal-persuna jew tal-persunal tagħha, jew, b'mod aktar ġenerali, għal finijiet oħra apparti dawk tan-negozju tagħha, il-VAT fuq l-infiq relatat ma' din il-proprjetà għandu jkun deduċibbli f'konformità mal-prinċipji stabbiliti fl-Artikoli 167, 168, 169 u 173 sal-proporzjon biss tal-użu tal-proprjetà għall-finijiet kummerċjali tal-persuna taxxabbli.

B'deroga mill-Artikolu 26, bidliet fil-proporzjon tal-użu tal-proprjetà immobbli msemmija fl-ewwel subparagrafu għandhom jitqiesu f'konformità mal-prinċipji previsti fl-Artikoli 184 sa 192 kif applikati fl-Istat Membru rispettiv."

7. L-Artikolu 250(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

"1. Kull persuna taxxabbli għandha tipprezżenta denunzja tal-VAT li tistipula l-informazzjoni kollha meħtieġa biex tinħadem it-taxxa li ġiet imposta u t-tnaqqis li jrid isir inkluż, sa fejn hu meħtieġ biex tkun stabbilita l-bażi tal-valutazzjoni, il-valur totali tat-transazzjonijiet li għandhom x'jaqsmu ma' dawn it-taxxi u tnaqqis u l-valur ta' kwalunkwe transazzjonijiet eżenti."

## *B. Id-dritt Ġermaniż*

8. Il-paragrafu 15(1) tal-Umsatzsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud, iktar 'il quddiem l-"UStG") jiddikjara:

"Operatur jista' jnaqqas is-segwenti bħala taxxa tal-input imħallsa:

1. it-taxxa li hija pagabbli bil-liġi fuq merkanzija u servizzi pprovduti lill-impriża tiegħu minn operatur ieħor. […]"

9. Il-paragrafu 18(3) tal-UStG jiddikjara:

"In-negozjant għandu jittrasferixxi b'mezz elettroniku, fil-forma preskritta, għas-sena ċivili jew għal perijodu taxxabbli iqsar, dikjarazzjoni tat-taxxa li fiha huwa nnifsu jikkalkola, f'konformità mal-paragrafu 16(1) sa 4 u l-paragrafu 17, it-taxxa pagabbli jew l-eċċess li jirriżulta favurih (dikjarazzjoni tat-taxxa). Fil-każijiet previsti fil-paragrafu 16(3) u (4), id-dikjarazzjoni fiskali għandha tiġi trażmessa fi żmien xahar mill-iskadenza tat-terminu applikabbli iqsar. Sabiex tiġi evitata tbatija żejda, il-Finanzamt jista' fuq talba jirrinunzja għat-trażmissjoni elettronika. F'tali każ, in-negozjant għandu jittrażmetti dikjarazzjoni tat-taxxa fuq formola pprovduta mill-amministrazzjoni u jiffirmaha manwalment."

10. Il-paragrafu 2 tal-Artikolu 149 tal-Abgabenordnung (iktar 'il quddiem "il-Kodiċi Fiskali") fil-verżjoni fis-seħħ fiż-żmien tal-kontenzjuż [8] jiddikjara:

"Ħlief jekk previst mod ieħor fil-liġi fiskali, dikjarazzjonijiet fiskali li jirrigwardaw sena ċivili jew mument iddeterminat mil-liġi, għandhom jiġu ddepożitati sa mhux iktar tard minn ħames xhur wara. […]"

[8] Skont l-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Ġermanja, il-verżjoni fis-seħħ mill-1 ta' Novembru 2011 hija l-verżjoni rilevanti.

## II. Il-fatti fil-kawża prinċipali u d-domandi magħmula

### *A. C-45/20, E vs Finanzamt N (iktar 'il quddiem il-"Kawża E")*

11. Ir-rikorrent fil-Kawża E jmexxi impriża ta' scaffolding. Fl-2014 huwa ħejja abbozz għall-kostruzzjoni ta' dar ta' familja li, konformi mal-pjanti arkitetturali fid-data tad-29 ta' Lulju 2014, inkluda, fis-sular ta' isfel tad-dar, uffiċċju ta' 16.57 $m^2$. Id-dar kienet altrimenti rriżervata għal skopijiet privati u kellu jkollha żona ta' superfiċji totali ta' 149.75 $m^2$. Il-kontijiet għall-kostruzzjoni tad-dar, inkluż l-uffiċċju, kienu stabbiliti fil-perijodu li jibda minn Ottubru 2014 sa Novembru 2014 [9].

12. E ma talabx tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa *pro rata* fir-rigward tal-uffiċċju fid-dikjarazzjonijiet provviżorji (mensili) li kien meħtieġ li jiddepożita għas-snin 2014 u 2015 permezz tat-tieni sentenza tal-paragrafu 18(2) tal-UStG, iżda talbu għall-ewwel darba fid-dikjarazzjoni annwali tal-VAT għas-sena 2015, skont l-ewwel sentenza tal-paragrafu 18(3) tal-UStG [10]. Din id-dikjarazzjoni waslet għand il-Finanzamt (iktar 'il quddiem l-"Uffiċċju tat-Taxxa") fit-28 ta' Settembru 2016.

13. L-Uffiċċju tat-Taxxa, permezz ta' deċiżjoni tal-5 ta' April 2017, iffissa t-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ ta' E għall-2015, mingħajr ma ppermetta t-tnaqqis ta' EUR [X], li jikkorrispondi skont E, għat-taxxa tal-input imħallsa rilevanti għall-uffiċċju inkwistjoni. L-Uffiċċju tat-Taxxa ċaħad l-oġġezzjoni bħala infondata permezz ta' deċiżjoni tas-17 ta' Jannar 2018. Appell ippreżentat fir-rigward ta' din it-talba ġie ugwalment miċħud. Fis-sentenza tagħha tad-19 ta' Marzu 2018, is-Sächsisches Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi, Sachsen, il-Ġermanja) indikat li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa mitlub ma kienx possibbli, għaliex l-allokazzjoni tal-merkanzija fil-patrimonju tal-impriża ma kinitx saret fil-ħin, jiġifieri sal-31 ta' Mejju 2015.

14. Id-deċiżjoni tar-rinviju tiddikjara li, skont il-ġurisprudenza tal-qorti tar-rinviju, isegwi mill-prinċipju ta' tnaqqis immedjat tat-taxxa tal-input imħallsa li d-deċiżjoni tal-allokazzjoni għandha tittieħed mal-akkwist jew mal-produzzjoni tal-merkanzija inkwistjoni [11]. Il-ġurisprudenza tal-qorti tar-rinviju tipprovdi wkoll li, għal raġunijiet ta' prattikabbiltà, il-persuna taxxabbli tista' tikkomunika d-deċiżjoni ta' allokazzjoni permezz ta' indikaturi li jixhdu dan. Madankollu, skont il-paragrafu 18(3) tal-UStG, dan għandu jsir sa mhux iktar tard u b'mod definittiv, f' dikjarazzjoni tat-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ għas-sena li tkopri l-akkwist [12]. Dan il-mument huwa stabbilit fil-ġurisprudenza tal-qorti tar-rinviju mal-iskadenza tat-terminu ta' dekadenza ġenerali għad-depożitu tad-dikjarazzjoni tat-taxxa finali, skont il-paragrafu 149(2) tal-Kodiċi Fiskali. Dak il-mument fil-kawża prinċipali kien il-31 ta' Mejju tas-sena sussegwenti, jiġifieri l-2015 [13]. B'mod ulterjuri, skont il-ġurisprudenza tal-qorti tar-rinviju, estensjoni tat-terminu għad-depożitu tad-dikjarazzjoni tat-taxxa finali ma tammontax għal estensjoni tat-terminu fir-rigward tal-komunikazzjoni tal-elementi li juru d-deċiżjoni ta' allokazzjoni [14].

[9] Skont l-osservazzjonijiet bil-miktub ta' Finanzamt N.

[10] Skont l-osservazzjonijiet bil-miktub ta' Finanzamt N.

[11] BFH-Urteile fil-BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 23; fil-BFH/NV 2012, 808, Rz 18; fil-BFH/NV 2012, 1828, Rz 28ff.; fil-BFH/NV 2013, 266, Rz 38.

[12] BFH-Urteile fil-BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 24ff., 34; fil-BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 24ff.; fil-BFH/NV 2013, 266, Rz 40f; BFH Beschluss fil-BFH/NV 2017, 922, Rz 5, jeweils m.w.N.

[13] BFH-Urteile fil-BFHE 234, 519, BSt1 II2014, 76, Rz 33 ff.; fil-BFH/NV 2013, 266, Rz 40f.; fil-BFH/NV 2014, 1097, Rz 14; BFH-Beschlüsse fil-BFH/NV 2014, 914, Rz 6; fil-BFH/NV 2017, 922, Rz 5. Skont id-deċiżjoni tar-rinviju, din preżentement hija l-31 ta' Lulju tas-sena sussegwenti.

[14] BFH-Urteile fil-BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 36 f; fil-BFH/NV 2012, 808, Rz, 18.

15. Permezz tal-appell tiegħu lill-qorti tar-rinviju, E argumenta li ma kienx essenzjali għalih li jikkomunika lill-Uffiċċju tat-Taxxa l-elementi ulterjuri li jindikaw id-deċiżjoni ta' allokazzjoni tiegħu permezz tad-dikjarazzjoni li tikkonċerna t-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ tiegħu, minħabba li l-pjanti arkitetturali għall-użu effettiv tal-uffiċċju b'mod esklużiv għall-iskopijiet professjonali kkostitwixxew indikaturi suffiċjenti tal-allokazzjoni tiegħu fil-patrimonju tal-impriża.

## *B. C-46/20 Z vs Finanzamt G (iktar 'il quddiem il-"Kawża Z")*

16. Il-Kawża Z tikkonċerna t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa fl-2014 billi ġiet installata sistema ta' enerġija fotovoltajka. Ir-rikorrent Z uża huwa stess ftit mill-elettriku ġġenerat mis-sistema u pprovda l-bqija lil sistema ta' trażmissjoni ta' fornitur tal-enerġija. Il-kuntratt rilevanti għall-injezzjoni tal-enerġija fin-network tal-elettriku ġie konkluż waqt is-sena finanzjarja inkwistjoni, u ppreveda remunerazzjoni li magħha ġiet miżjuda t-taxxa.

17. Fid-29 ta' Frar 2016 Z ppreżenta dikjarazzjoni tat-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ għas-sena finanzjarja kkontestata u ddikjara taxxa tal-input imħallsa fl-ammont ta' EUR [X]. L-ammont irrigwarda t-taxxa tal-input imħallsa li tikkonċerna, essenzjalment, it-taxxa li tidher fuq il-kont tal-11 ta' Settembru 2014 għall-konsenja u l-installazzjoni tas-sistema ta' enerġija fotovoltajka. Ir-rikorrent Z ma kien ippreżenta l-ebda dikjarazzjoni rilevanti għal din is-sistema. Il-konvenut Finanzamt G inizjalment approva d-dikjarazzjoni tat-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ għas-sena kkontestata.

18. Wara verifika speċifika tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, l-Uffiċċju tat-Taxxa kien tal-fehma li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa li tidher fil-kont tal-11 ta' Settembru 2014 ma setax jingħata. Skont l-Uffiċċju tat-Taxxa, Z ma kienx alloka l-merkanzija inkwistjoni fil-patrimonju tal-impriża fil-ħin, jiġifieri sal-31 ta' Mejju 2015.

19. L-Uffiċċju tat-Taxxa għalhekk iffissa t-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ ta' Z għas-sena kkontestata permezz ta' deċiżjoni tat-30 ta' Novembru 2016, immodifikata l-aħħar permezz ta' deċiżjoni tas-27 ta' Marzu 2017. Ilment ġie miċħud permezz ta' deċiżjoni tat-18 ta' Mejju 2017, u ġie miċħud ukoll appell. Fis-sentenza tagħha tat-12 ta' Settembru 2018, il-Finanzgericht Baden-Württemberg (il-Qorti tal-Finanzi, Baden-Württemberg, il-Ġermanja), iddeċidiet li Z, li kellu dritt li jagħżel kif jalloka s-sistema ta' enerġija fotovoltajka inkwistjoni, ma kienx allokaha fil-ħin fil-patrimonju tal-impriża. Dan irriżulta minn ġurisprudenza vinkolanti fuq il-Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi) (ara l-punt 14 iktar 'il fuq). Dan l-approċċ baqa' validu fid-dawl tal-ġurisprudenza sussegwenti tal-Qorti tal-Ġustizzja.

20. Quddiem il-Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi), Z argumenta li, b'mod partikolari fid-dawl tas-sentenza Gmina Ryjewo, il-ġurisprudenza tal-qorti tar-rinviju rilevanti għall-komunikazzjoni, f'terminu ta' dekadenza qasir, tal-elementi li juru l-allokazzjoni tal-patrimonju ta' użu mħallat, kellha tiġi ddubitata.

21. Id-deċiżjoni tar-rinviju tiddikjara li l-Uffiċċju tat-Taxxa ddefenda d-deċiżjoni meħuda fl-ilment, u osserva li r-rikorrent, qabel l-użu tas-sistema tal-enerġija fotovoltajka, ma kienx qiegħed jaġixxi bħala negozjant fis-sens tal-leġiżlazzjoni tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, u fix-xenarju li fuqu l-Qorti tal-Ġustizzja tat is-sentenza Gmina Ryjewo, id-dritt ta' allokazzjoni ma kienx jeżisti.

22. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-qorti tar-rinviju ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri kemm fil-Kawża C-45/20 kif ukoll fil-Kawża C-46/20 u għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"(1) Id-dispożizzjonijiet moqrija flimkien tal-Artikolu 168(a) u tal-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud jipprekludu ġurisprudenza nazzjonali li, fil-każijiet li fihom il-persuna taxxabbli jkollha, meta tingħata provvista, id-dritt li tagħżel l-allokazzjoni tagħha, teskludi d-dritt ta' tnaqqis meta l-amministrazzjoni fiskali ma tkun tat ebda deċiżjoni ta' allokazzjoni identifikabbli qabel l-iskadenza tat-terminu legali għall-preżentazzjoni tad-dikjarazzjoni annwali tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ?

(2) L-Artikolu 168(a) tad-[Direttiva 2006/112] jipprekludi ġurisprudenza nazzjonali li tqis li fl-assenza ta' indikazzjonijiet (suffiċjenti) ta' allokazzjoni fil-patrimonju tal-impriża, provvista tkun allokata fil-patrimonju privat, jew li hemm preżunzjoni f'dan is-sens?"

23. Mistoqsijiet bil-miktub ġew indirizzati mill-Qorti tal-Ġustizzja lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u lill-Kummissjoni Ewropea. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja rrispondiet fl-14 ta' Diċembru 2020, u l-Kummissjoni fis-16 ta' Diċembru 2020.

24. Osservazzjonijiet bil-miktub dwar id-domandi preliminari ġew ippreżentati mill-Finanzamt N (fir-rigward tal-Kawża E), mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, u mill-Kummissjoni. Ma kien hemm l-ebda smigħ.

## III. Osservazzjonijiet preliminari

25. Nipproponi li nirrispondi għall-kwistjonijiet imqajma fid-deċiżjoni tar-rinviju fis-sekwenza segwenti.

26. L-ewwel kwistjoni li għandha tiġi indirizzata għandha neċessarjament tkun jekk kemm E u Z kellhomx id-dritt li jnaqqsu t-taxxa tal-input imħallsa fil-ħin tal-akkwist tal-patrimonju ta' użu mħallat inkwistjoni, jiġifieri dar fil-Kawża E u sistema ta' enerġija fotovoltajka fil-Kawża Z. Din l-evalwazzjoni hija marbuta direttament mad-deċiżjoni ta' allokazzjoni, għaliex, kif intqal fl-osservazzjonijiet bil-miktub tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja, jekk it-taxxa tal-input imħallsa tistax titnaqqas jiddependi mill-mod li bih il-persuna allokat il-patrimonju ta' użu mħallat ikkonċernat [15].

27. It-tieni, kif ġie ssuġġerit b'mod ulterjuri fl-osservazzjonijiet bil-miktub tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja, ugwalment ċentrali għar-reżoluzzjoni tat-tilwima fil-kawża prinċipali huwa jekk id-deċiżjoni ta' allokazzjoni identifikabbli fir-rigward ta' patrimonju ta' użu mħallat hijiex rekwiżit sostantiv jew formali fid-dritt tal-Unjoni dwar il-VAT. Dan huwa għaliex in-nuqqas ta' persuna taxxabbli milli tosserva rekwiżit formali, għall-kuntrarju ta' rekwiżiti sostantivi, ma jiċħadx neċessarjament lil dik il-persuna taxxabbli mid-dritt tagħha li tnaqqas it-taxxa tal-input imħallsa [16]. Kif ser jiġi spjegat iktar 'l isfel, jiena wasalt għall-konklużjoni li l-eżistenza ta' deċiżjoni ta' allokazzjoni identifikabbli hija rekwiżit sostantiv tad-dritt li tnaqqas

[15] Pereżempju s-sentenza tat-22 ta' Marzu 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punti 38 u 39 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[16] Pereżempju s-sentenza tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punti 30 sa 33 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll, pereżempju, is-sentenzi tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punti 60 sa 63), u tal-15 ta' Novembru 2017, Geissel u Butin (C-374/16 u C-375/16, EU:C:2017:867, punt 40).

it-taxxa tal-input imħallsa fuq patrimonju ta' użu mħallat, iżda wieħed li jista' jiġi ddeterminat minn elementi li juru, b'mod oġġettiv, l-eżistenza tad-deċiżjoni ta' allokazzjoni. Sa issa, il-ġurisprudenza ma kinitx teħtieġ lill-persuni taxxabbli sabiex jagħmlu dikjarazzjoni speċifika u ddedikata lill-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru fir-rigward tad-deċiżjoni ta' allokazzjoni. F'din is-sezzjoni, jiena ser nindirizza wkoll il-qasam ta' applikazzjoni tad-diskrezzjoni ta' Stat Membru fir-rigward tal-impożizzjoni ta' termini ta' dekadenza għall-komunikazzjoni ta' allokazzjoni identifikabbli lill-amministrazzjoni fiskali nazzjonali.

28. It-tielet, wara li nindirizza dawn il-kwistjonijiet, ser nikkonkludi sussegwentement billi nirrispondi għad-domandi magħmula.

29. Fir-rigward tar-rilevanza tas-sentenza Gmina Ryjewo, huwa importanti li jiġi nnotat li Gmina Ryjewo ma kinitx tikkonċerna l-konsegwenzi li jsegwu minn (i) allokazzjoni ta' merkanzija kapitali ta' użu mħallat fl-intier tagħha fil-patrimonju tal-impriża, (ii) iż-żamma tagħha fl-intier tagħha fil-patrimonju privat tal-persuna taxxabbli, billi tiġi eskluża kompletament mis-sistema tal-VAT, jew (iii) l-inklużjoni tagħha fl-impriża għal dak li huwa użu professjonali effettiv biss [17].

30. Gmina Ryjewo kienet tikkonċerna iktar il-konsegwenzi li jsegwu meta proprjetà immobbli kienet użata minn komun inizjalment għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet li ma humiex taxxabbli, iżda iżjed tard għal tranżazzjonijiet taxxabbli, u l-konsegwenzi li jsegwu minn dan fir-rigward tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa fil-kostruzzjoni ta' din il-proprjetà immobbli. Konsegwentement, jiena naqbel mas-sottomissjonijiet magħmula fl-osservazzjonijiet bil-miktub ta' Finanzamt N għall-fatt li, għall-kuntrarju tal-fehmiet li setgħu ġew espressi fid-duttrina legali, Gmina Rjewo ma hijiex xhud għall-argument li ma huwiex iżjed neċessarju għal deċiżjoni ta' allokazzjoni li ssir fir-rigward ta' patrimonju ta' użu mħallat sabiex jiġi ddeterminat jekk il-persuna taxxabbli hijiex taġixxi bħala tali.

31. Kemm ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja kif ukoll Finanzamt N argumentaw, fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom, favur li jiġi mminimizzat l-impatt ta' Gmina Rjewo, għar-riżultat tal-kawża prinċipali minħabba, *inter alia*, id-differenzi bejn dak li kien inkwistjoni fi *Gmina Rjewo*, u dak li huwa inkwistjoni fil-kawżi prinċipali. Huwa suffiċjenti li jingħad li riferiment ser isir f'dawn il-konklużjonijiet għal Gmina Rjewo sa fejn huwa rilevanti għall-problema legali li għandha tiġi riżolta hawnhekk.

## IV. Evalwazzjoni

### *A. L-eżistenza tad-dritt għal tnaqqis*

32. L-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa l-punt tat-tluq fil-ġurisprudenza. Skont l-Artikolu 167, dritt għal tnaqqis iseħħ fil-ħin meta l-fatt tat-tnaqqis isir taxxabbli. Il-kwalità li fiha l-persuna qiegħda taġixxi f'dak il-ħin hija fundamentali għad-determinazzjoni tal-eżistenza tad-dritt għal tnaqqis [18].

[17] Sentenza tat-23 ta' April 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punt 39 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll, pereżempju, is-sentenzi tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 53), u tad-9 ta' Lulju 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punt 20).

[18] Konklużjonijiet tal-Avukata Ġenerali Kokott fi Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:273, punt 28) li jagħmlu riferiment għas-sentenza tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punti 8 u 9); u s-sentenzi tat-28 ta' Frar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punt 35); u tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 38).

33. Skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, il-merkanzija jew is-servizzi invokati bħala bażi ta' dan id-dritt għandhom jintużaw mill-persuna taxxabbli għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet tal-output taxxabbli tagħha stess u li dawn il-merkanzija jew servizzi għandhom jiġu pprovduti minn persuna taxxabbli oħra bħala inputs [19]. Minħabba li kemm l-uffiċċju inkwistjoni kif ukoll is-sistema ta' enerġija fotovoltajka jidhru li ntużaw għal skopijiet professjonali, dan ir-rekwiżit jiġi ssodisfatt jekk huma ġew ipprovduti minn persuna taxxabbli oħra bħala inputs [20].

34. Skont il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, ma hemm l-ebda dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa fir-rigward ta' merkanzija allokata totalment fil-patrimonju privat [21]. Hemm dritt parzjali għal tnaqqis jekk merkanzija ta' użu mħallat hija parzjalment allokata fil-patrimonju tal-impriża. Il-parti li ma hijiex użata sabiex tipprovdi servizzi jew konsenji professjonali taxxabbli, ma taqax fis-sistema tal-VAT u ma tistax tittieħed inkunsiderazzjoni għall-finijiet tal-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112 [22]. Madankollu, jekk merkanzija ta' użu mħallat hija allokata totalment fil-patrimonju tal-impriża allura t-taxxa tal-input imħallsa tagħti d-dritt għal tnaqqis [23]. Jekk persuna taxxabbli tagħżel li tittratta merkanzija kapitali, użat kemm għal skopijiet professjonali kif ukoll għal skopijiet privati bħala patrimonju professjonali, il-VAT dovuta bħala taxxa fuq l-input imħallsa mal-akkwist ta' dan il-patrimonju bħala prinċipju tagħti totalment u immedjatament id-dritt għal tnaqqis [24].

35. Madankollu, emenda importanti għad-Direttiva dwar il-VAT li kienet introdotta permezz tad-Direttiva 2009/162, jiġifieri l-Artikolu 168(a), hija rilevanti għall-kawża prinċipali. Kif jista' jidher mill-punt 6 iktar 'il fuq, il-VAT fuq l-ispejjeż li jirrigwardaw proprjetà immobbli għandha tagħti d-dritt għal tnaqqis biss sal-proporzjon tal-użu tal-proprjetà għall-iskopijiet professjonali tal-persuna taxxabbli. Filwaqt li din hija kwistjoni għal verifika mill-qorti tar-rinviju, kemm l-uffiċċju fid-dar tal-Kawża E kif ukoll is-sistema ta' enerġija fotovoltajka fil-Kawża Z jidhru li huma proprjetà immobbli [25].

36. Dak li qiegħed jintalab mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, fi kwalunkwe każ, huwa t-tnaqqis parzjali tat-taxxa tal-input imħallsa, fid-dawl ta' allokazzjoni parzjali ta' patrimonju ta' użu mħallat fil-patrimonju tal-impriża. Fil-Kawża E t-tnaqqis mitlub huwa parzjali għaliex jirrigwarda biss l-uffiċċju fid-dar. Fil-Kawża Z t-tnaqqis mitlub huwa parzjali għaliex it-tnaqqis mitlub fir-rigward tas-sistema ta' enerġija fotovoltajka huwa proporzjonat u marbut sa fejn huwa użat għal finijiet ekonomiċi [26].

[19] Pereżempju s-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 40) li tagħmel riferiment għas-sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 28).

[20] Dan l-element ma huwiex indirizzat direttament fil-proċess. Madankollu, ma huwiex ikkontestat li kemm E kif ukoll Z ħallsu t-taxxa tal-input imħallsa fuq il-merkanzija inkwistjoni.

[21] Pereżempju s-sentenza tat-8 ta' Marzu 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punt 27). Fil-kuntest ta' art, ara s-sentenza tad-9 ta' Lulju 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punt 21).

[22] Sentenza tal-4 ta' Ottubru 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punt 28).

[23] Sentenza tat-22 ta' Marzu 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[24] Pereżempju s-sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, Medicom u Maison Patrice Alard (C-210/11 u C-211/11, EU:C:2013:479, punt 24).

[25] L-Artikolu 13(b) tar-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 282/2011 tal-15 ta' Marzu 2011 li jistabbilixxi miżuri ta' implimentazzjoni fir-rigward tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (minħabba numru ta' bidliet sostantivi, dan ir-regolament ġie rriformulat) (ĠU 2011, L 77, p. 1) kif emendat bir-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 1402/2013 tas-7 ta' Ottubru 2013 li jemenda r-Regolament ta' Implimentazzjoni (UE) Nru 282/2011 fir-rigward tal-post tal-forniment ta' servizzi (ĠU 2013, L 284, p. 1). Ara b'mod ulterjuri, pereżempju, is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2012, Leichenich (C-532/11, EU:C:2012:720).

[26] Fuq l-importanza tat-tqassim fir-rigward ta' patrimonju ta' użu mħallat, ara s-sentenza tat-8 ta' Mejju 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390).

37. Hija ġurisprudenza stabbilita li persuna li ġġarrab spiża ta' investiment bl-intenzjoni, ikkonfermata minn prova oġġettiva, li twettaq attività ekonomika fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT għandha titqies bħala persuna taxxabbli [27]. Għandu jitfakkar li, skont l-Artikolu 168 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-VAT tagħti dritt għal tnaqqis sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet intaxxati ta' persuna taxxabbli. Billi wieħed jaġixxi fil-kwalità ta' persuna taxxabbli, huwa għalhekk għandu, skont l-Artikolu 167 *et seq*. ta' din id-direttiva, id-dritt immedjatament li jnaqqas il-VAT pagabbli jew imħallsa fuq l-ispiża tal-investiment imġarrba għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet li huwa għandu l-intenzjoni li jwettaq u li jagħtu d-dritt għal tnaqqis […] Dan id-dritt għal tnaqqis jirriżulta, skont l-Artikoli 63 u 167 tad-Direttiva dwar il-VAT, fil-ħin meta t-taxxa tiġi imposta, jiġifieri meta l-merkanzija hija kkunsinnata [28].

38. Jiena tal-fehma, madankollu, li skont il-ġurisprudenza stabbilita, il-persuna taxxabbli ma hijiex, effettivament, *marbuta* li tnaqqas it-taxxa tal-input imħallsa eżattament malli jirriżulta d-dritt sabiex tagħmel dan, f'żewġ kuntesti importanti li huma rilevanti għall-kawża prinċipali. L-ewwel nett, filwaqt li Finanzamt N u l-Ġermanja huma korretti li jsostnu li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa għandu jiġi eżerċitat immedjatament fir-rigward tat-totalità tat-taxxi li imposti fuq it-tranżazzjonijiet tal-input [29], dan ma jfissirx li d-dritt tal-Unjoni jippermetti lill-Istati Membri, fiċ-ċirkustanzi kollha, sabiex jikkanċellaw b'mod effettiv id-dritt għal tnaqqis fil-każ ta' nuqqas ta' osservanza mat-terminu ta' dekadenza stabbilit mid-dritt tal-Istat Membru sabiex issir applikazzjoni għal tnaqqis lill-amministrazzjoni fiskali, b'mod partikolari fl-assenza ta' prova ta' frodi [30]. Dan ser jiġi elaborat b'mod ulterjuri fil-punti 50 sa 60 iktar 'l isfel.

39. It-tieni, kif argumentat fl-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Kummissjoni, li ssir applikazzjoni speċifika lill-amministrazzjoni fiskali għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa ma huwiex essenzjali sabiex tiġi pprovata l-eżistenza ta' deċiżjoni ta' allokazzjoni fil-ħin tal-akkwist tal-patrimonju ta' użu mħallat inkwistjoni.

40. Jekk persuna taxxabbli hijiex taġixxi bħala tali għall-finijiet ta' attività ekonomika (ara l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT) hija kwistjoni ta' fatt li għandha tiġi evalwata fid-dawl taċ-ċirkustanzi kollha tal-każ, inkluż in-natura tal-patrimonju kkonċernat u l-perijodu bejn l-akkwist tal-patrimonju u l-użu tiegħu għall-finijiet tal-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli. Huwa għall-qorti tar-rinviju sabiex tagħmel din l-evalwazzjoni [31].

41. B'mod importanti, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet fi Gmina Ryjewo li "għalkemm dikjarazzjoni ċara u espressa tal-intenzjoni li l-bini jiġi assenjat għal użu ekonomiku fil-ħin tal-akkwist tiegħu tista' tkun sufficjenti sabiex jiġi konkluż li l-merkanzija kienet ġiet akkwistata mill-persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali, l-assenza ta' tali dikjarazzjoni ma teskludix li tali

[27] Sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 20).

[28] *Ibid*., li tirreferi għas-sentenzi tad-29 ta' Novembru 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, punt 27), u tat-22 ta' Marzu 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[29] Pereżempju s-sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 44).

[30] Sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punti 65 sa 70). Ara wkoll, per eżempju, is-sentenza tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 39), li tagħmel riferiment għas-sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 52 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll is-sentenzi reċenti tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punti 32 sa 34 u 49 sa 51), u tat-2 ta' Lulju 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punti 37 u 38).

[31] Sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 21), li tirreferi għas-sentenza tat-22 ta' Marzu 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punti 40 u 41). Ara wkoll, pereżempju, is-sentenza tat-8 ta' Marzu 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punt 29).

intenzjoni tista' tkun tidher b'mod impliċitu"[32]. Kif imsemmi iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja għalhekk interpretat "attività ekonomika" fl-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT fil-kuntest tat-tilwima fi Gmina Ryjewo li fiha d-dritt għal tnaqqis kien intalab fir-rigward ta' bidla fl-għan li għalih ingħatat merkanzija kapitali minn wieħed li ma huwiex ekonomiku għal wieħed ekonomiku[33]. Minħabba li r-rifjut tad-dritt għal tnaqqis huwa eċċezzjoni għall-applikazzjoni tal-prinċipju fundamentali kkostitwit minn dan id-dritt[34], il-prinċipju stabbilit fi Gmina Ryjewo għandu japplika ugwalment sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' deċiżjoni ta' allokazzjoni. Jiena naqbel mal-Kummissjoni meta ssostni li din l-interpretazzjoni hija l-unika waħda konsistenti mal-kunċett wiesa' ta' akkwist bħala "persuna taxxabbli" stabbilita fil-ġurisprudenza[35].

42. Dak li jrid jiġi ddeterminat, għalhekk, huwa jekk E u Z akkwistawx jew ipproduċewx il-merkanzija kapitali kkonċernata bl-intenzjoni, ikkonfermata b'elementi oġġettivi, li jeżerċitaw attività ekonomika, u konsegwentement, aġixxew bħala persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT[36]. Hemm rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni partikolari tal-input u tranżazzjoni jew tranżazzjonijiet partikolari tal-output li jagħtu dritt għal intitolament tat-tnaqqis[37]?

43. Filwaqt li din l-evalwazzjoni hija għall-qorti tar-rinviju, ma hemm xejn fil-proċess li jindika l-assenza tar-rabta meħtieġa kemm fir-rigward tal-kostruzzjoni tal-uffiċċju fil-Kawża A[38] kif ukoll tas-sistema tal-enerġija fotovoltajka fil-Kawża Z, fid-dawl tal-kontenut oġġettiv tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni[39] kif deskritt fid-deċiżjoni tar-rinviju. Il-perijodu bejn l-akkwist ta' dan il-patrimonju u l-użu tiegħu għall-finijiet tal-attivitajiet ekonomiċi tal-persuni taxxabbli kien relattivament qasir. Kemm l-uffiċċju inkwistjoni kif ukoll is-sistema tal-enerġija fotovoltajka kienu merkanzija, min-natura tagħhom, adattata għal tali skopijiet[40]. L-iktar importanti, għall-finijiet tal-kawża prinċipali, l-assenza ta' talba immedjata lill-amministrazzjoni fiskali għal tnaqqis ta' taxxa tal-input imħallsa ma hijiex determinanti b'mod konklużiv dwar jekk dritt għal tnaqqis eżistiex fil-ħin ta' akkwist, anki jekk, skont il-ġurisprudenza tal-qorti tar-rinviju, invokazzjoni tad-dritt għal tnaqqis huwa indikatur serju ta' allokazzjoni fil-patrimonju tal-impriża[41].

44. Għalhekk, in-nuqqas ta' E li jiddikjara l-uffiċċju fid-dikjarazzjonijiet tat-taxxi provviżorji ma huwiex ostakolu, minnu nnifsu, għad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. B'mod ulterjuri, ebda sostenn dirett ma jinsab fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja għal kull rekwiżit

32 Sentenza tal-25 ta' Lulju 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, punt 47).

33 Punt 30 iktar 'il fuq.

34 Ara b'mod ulterjuri l-punt 58 iktar 'l isfel.

35 Gmina Ryjewo (punt 54).

36 Sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 23).

37 *Ibid*., punt 27, li jirreferi għas-sentenza tad-29 ta' Ottubru 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punt 57). Kif il-Qorti tal-Ġustizzja osservat fis-sentenza tagħha tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punti 45 u 47 u l-ġurisprudenza ċċitata), il-kriterju li jirrigwarda l-użu tal-merkanzija jew servizzi għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet fl-ambitu tal-attività ekonomika tal-impriża jvarja skont jekk servizz jew merkanzija kapitali humiex jinkisbu (punt 45). Id-dritt għal tnaqqis jirriżulta fil-każijiet kollha "meta l-ispejjeż tas-servizzi inkwistjoni jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali ta' din tal-aħħar u jkunu, bħala tali, elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-oġġetiti jew tas-servizzi li din il-persuna tipprovdi" (punt 47). Ara wkoll fuq l-eżistenza tar-rabta meħtieġa s-sentenza tat-8 ta' Mejju 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punt 27 u l-ġurisprudenza ċċitata).

38 Kawża E hija fil-fatt simili għal dik ikkunsidrata mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tal-21 ta' April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, ara b'mod partikolari punt 52).

39 Sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 29), li jirreferi għas-sentenza tal-21 ta' Frar 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, punti 22, 23 u 33).

40 Fir-rigward tal-bini tal-uffiċċju u l-akkwist tas-sistema tal-enerġija fotovoltajka, ma jidhirx mill-proċess li A jew B kienu qegħdin jaġixxu fi kwalità privata. Ara, pereżempju, is-sentenza tad-9 ta' Lulju 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata).

41 BFH-Urteile fil-BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz23; fil-BFH/NV 2013, 266, Rz 37; BFH-Beschluss vom 20.09.2012 – VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, Rz 3.

skont id-dritt Ġermaniż li rikorrent fil-pożizzjoni ta' E jew Z jipprovdi dikjarazzjoni attiva tal-eżistenza ta' deċiżjoni ta' allokazzjoni fl-akkwist, anki jekk it-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa huwa mitlub *wara* d-dikjarazzjoni tal-VAT rilevanti għall-perijodu tal-akkwist tal-merkanzija. Fid-dawl tas-sentenza fi Gmina Ryjewo, dak li huwa meħtieġ huma elementi li juru b'mod oġġettiv l-eżistenza ta' deċiżjoni ta' allokazzjoni għall-patrimonju tal-impriża, liema deċiżjoni hija neċessarja sabiex jiġi ddeterminat jekk il-VAT tagħtix dritt għal tnaqqis fir-rigward ta' patrimonju ta' użu mħallat [42]. Li jintalab it-tnaqqis fid-dikjarazzjoni tal-VAT rilevanti għall-perijodu tal-akkwist jista' jipprova l-eżistenza ta' deċiżjoni ta' allokazzjoni [43], iżda dan ma huwiex, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, obbligatorju b'mod assolut. Huwa għall-qorti tar-rinviju sabiex tiddetermina jekk il-pjanijiet għal użu effettiv tal-uffiċċju fil-Kawża E, u l-kont tal-11 ta' Settembru 2014 għall-konsenja u l-installazzjoni tas-sistema tal-enerġija fotovoltajka fil-Każ Z ikkostitwixxewx elementi suffiċjenti sabiex juru, b'mod oġġettiv, l-eżistenza ta' deċiżjoni ta' allokazzjoni, flimkien mal-fatti rilevanti l-oħra kollha quddiemha.

45. Dan l-approċċ josserva wkoll il-fondazzjonijiet tar-regoli tal-VAT dwar aġġustamenti u tnaqqis. Huwa notevoli li "perijodi ta' aġġustament tat-tnaqqis ma għandhom, bħala tali, ebda effett fuq l-eżistenza tad-dritt ta' tnaqqis tal-VAT […] li […] hija ddeterminata biss bil-kwalità li fiha l-persuna kkonċernata taġixxi meta takkwista l-beni inkwistjoni" [44]. L-għan tas-sistema tal-aġġustament tat-tnaqqis huwa sabiex tiġi żgurata l-eżattezza ta' tnaqqis u għalhekk in-newtralità tal-piż tat-taxxa [45]. Fil-fatt, hija ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja li r-regoli ddettaljati li jirregolaw l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis huma biss rekwiżiti jew kundizzjonijiet formali. [46]

46. Finalment, kif imsemmi fil-punt 21 iktar 'il fuq, ġie espress dubju dwar jekk Z kienx qiegħed jaġixxi bħala negozjant fil-ħin tal-akkwist tas-sistema ta' enerġija fotovoltajka, u kien hemm mistoqsija dwar id-dritt ta' Z għal tnaqqis fid-dawl tas-sentenza Gmina Ryjewo. Madankollu, is-sistema ta' enerġija fotovoltajka kienet użata, tal-inqas parzjalment, għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet tal-output taxxabbli ta' Z stess, l-investiment kien sar sabiex titwettaq attività ekonomika, u t-tnaqqis kien għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet li Z kellu l-intenzjoni li jwettaq (il-punt 37 iktar 'il fuq). B'mod ulterjuri, għall-kuntrarju li jiġu pprovduti indikazzjonijiet li kienu jillimitaw il-potenzjal ta' Z għall-klassifikazzjoni bħala "persuna taxxabbli", Gmina Ryjewo ssostni l-interpretazzjoni ġeneruża tat-terminu "persuna taxxabbli" [47].

47. Bħala konklużjoni, filwaqt li din hija kwistjoni għall-verifika tal-qorti tar-rinviju fid-dawl tal-prinċipji legali diskussi iktar 'il fuq, A jidher li kellu dritt għal tnaqqis parzjali tat-taxxa tal-input imħallsa fuq l-akkwist tal-uffiċċju inkwistjoni, bħalma kellu Z fuq l-akkwist tas-sistema tal-enerġija fotovoltajka.

[42] Għandu jiġi nnotat, madankollu, li regoli tal-prova tal-Istat Membru ma għandhomx jippreġudikaw l-effettività tad-dritt tal-Unjoni u għandhom ikunu konsistenti mad-drittijiet iggarantiti mid-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari mill-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni. Ara, per eżempju, is-sentenza tal-4 ta' Ġunju 2020, C.F. (Awditu tat-taxxa) (C-430/19, EU:C:2020:429, punt 45) li tirreferi għas-sentenza tas-16 ta' Ottubru 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punt 37).

[43] Kif imsemmi fl-osservazzjonijiet bil-miktub tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet dan fis-sentenza tagħha tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punt 26).

[44] Sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 36), li tirreferi għas-sentenza tal-11 ta' Lulju 1991 Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punti 8 u 20).

[45] Pereżempju, is-sentenza tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 26).

[46] Per eżempju, is-sentenza tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 40).

[47] Sentenza tal-25 ta' Lulju 2018 (C-140/17, EU:C:2018:595, punti 54 u 55).

## *B. Deċiżjoni ta' allokazzjoni identifikabbli bħala rekwiżit sostantiv jew formali u t-terminu ta' dekadenza għall-komunikazzjoni tagħha lill-amministrazzjoni fiskali*

### *1. Deċiżjoni ta' allokazzjoni identifikabbli*

48. Skont il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru għandu jkollha l-informazzjoni neċessarja sabiex tistabbilixxi jekk ir-rekwiżiti sostantivi li jagħtu d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa f'kawża partikolari ġewx issodisfatti, minkejja kwalunkwe nuqqas allegat sabiex jiġu ssodisfatti l-kundizzjonijiet formali [48]. Kif ġie spjegat iktar 'il fuq, id-deċiżjoni ta' allokazzjoni hija essenzjali sabiex jiġi stabbilit id-dritt għal tnaqqis. Ma hijiex sempliċement rekwiżit formali għall-finijiet ta' kontroll [49]. Lanqas ma hija obbligu li jirrigwarda l-kontabbiltà jew id-dikjarazzjonijiet tat-taxxi [50]. Għall-kuntrarju, l-assenza ta' deċiżjoni ta' allokazzjoni identifikabbli tostakola l-produzzjoni ta' prova konklużiva li r-rekwiżiti sostantivi ġew issodisfatti [51], minħabba li hija d-deċiżjoni ta' allokazzjoni nnifisha li tiddetermina jekk it-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa fir-rigward ta' merkanzija ta' użu mħallat huwiex possibbli wara kollox, u sa fejn hija tagħti dritt għal tnaqqis.

49. Għalhekk, kif ġie argumentat fl-osservazzjonijiet bil-miktub ta' Finanzamt N, l-eżistenza ta' deċiżjoni ta' allokazzjoni identifikabbli hija rekwiżit materjali, iżda għandu jiġi enfasizzat li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa fil-perijodu tad-dikjarazzjoni tal-VAT rilevanti għall-akkwist pertinenti huwa element wieħed biss, anki jekk potenzjalment wieħed determinanti, li juri l-eżistenza tad-deċiżjoni ta' allokazzjoni [52]. B'mod ugwali, l-assenza ta' tali dikjarazzjoni ma tipprekludix b'mod assolut l-eżistenza ta' deċiżjoni ta' allokazzjoni.

### *2. It-terminu ta' dekadenza għall-komunikazzjoni ta' deċiżjoni ta' allokazzjoni*

50. L-amministrazzjoni fiskali għandu jkollha d-data neċessarja sabiex tistabbilixxi li l-kundizzjonijiet sostantivi għat-tnaqqis tal-VAT imħallsa bħala taxxa tal-input ġew issodisfatti, li huwa għall-verifika tal-qorti tar-rinviju [53]. Fejn l-amministrazzjoni fiskali għandha l-informazzjoni neċessarja sabiex tistabbilixxi li l-persuna taxxabbli, bħala l-benefiċjarja tal-provvisti inkwistjoni, hija responsabbli għall-VAT, ma tistax, fir-rigward tad-dritt ta' din il-persuna taxxabbli sabiex tnaqqas dik it-taxxa tal-input, timponi kundizzjonijiet addizzjonali li jista' jkollhom l-effett li jagħmlu dan id-dritt ineffettiv għall-finijiet prattiċi [54].

51. Il-mistoqsija għalhekk tqum dwar jekk l-impożizzjoni tat-terminu ta' dekadenza inkwistjoni, it-telf riżultanti tad-dritt għal tnaqqis li jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-qorti tar-rinviju, u preżunzjoni fil-ġurisprudenza tal-qorti tar-rinviju ta' allokazzjoni fil-patrimonju privat fl-assenza ta' evidenza ta' allokazzjoni għall-patrimonju tal-impriża, humiex kundizzjonijiet addizzjonali li qiegħed ikollhom tali effett.

48 Sentenza tas-7 ta' Marzu 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punt 38).

49 Ara s-sentenza tas-7 ta' Marzu 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punt 32).

50 *Ibid*., punt 34.

51 *Ibid*., punt 35, li jirreferi għas-sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 46).

52 Punt 44 iktar 'il fuq.

53 Sentenza tat-12 ta' Settembru 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, punt 43).

54 Sentenza tas-7 ta' Awwissu 2018, TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647, punt 46 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara b'mod simili, pereżempju, is-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 42, u l-ġurisprudenza ċċitata).

52. Skont l-Artikoli 167 u 179 tad-Direttiva dwar il-VAT, id-dritt għal tnaqqis huwa ġeneralment eżerċitat fl-istess perijodu li fih jidħol fis-seħħ, jiġifieri, fil-mument meta t-taxxa tkun dovuta [55]. Madankollu, skont l-Artikoli 180 u 182 tad-Direttiva dwar il-VAT, persuna taxxabbli tista' tkun awtorizzata li teżerċita t-tnaqqis lil hinn minn dan il-perijodu, suġġett għal ċerti kundizzjonijiet u modalitajiet stabbiliti mil-leġiżlazzjoni nazzjonali [56].

53. Diġà huwa stabbilit fil-ġurisprudenza li impożizzjoni minn Stati Membri ta' termini ta' dekadenza li fihom titnaqqas il-VAT tal-input imħallsa huma aċċettati mid-dritt tal-Unjoni sabiex tiġi żgurata ċertezza legali, bla ħsara għar-rekwiżiti ta' effettività u ta' ekwivalenza [57]. Huwa għall-qorti tar-rinviju sabiex tiddetermina jekk it-terminu ta' dekadenza barrani tal-31 ta' Mejju 2015, fir-rigward tad-dikjarazzjoni annwali tal-VAT tal-2014, għall-komunikazzjoni tad-deċiżjoni ta' allokazzjoni, li huwa effettivament terminu għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa, jikkonformax mal-prinċipji ta' effettività u ekwivalenza.

54. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, fir-rigward tal-prinċipju ta' effettività, it-tul totali tal-perijodu ta' limitazzjoni għandu jittieħed inkunsiderazzjoni, u l-qrati tal-Istati Membri għandhom jikkunsidraw jekk dan it-terminu ta' dekadenza fil-prattika jagħmilx impossibbli jew eċċessivament diffiċli d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa [58].

55. Mingħajr it-telf *in toto* skont id-dritt tal-Istat Membru tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa għal nuqqas ta' komunikazzjoni lill-amministrazzjoni fiskali sal-31 ta' Mejju 2015, l-elementi li juru, b'mod oġġettiv, l-eżistenza ta' deċiżjoni ta' allokazzjoni, it-terminu inkwistjoni ma jkunx jidher oġġezzjonabbli mill-perspettiva tad-dritt tal-Unjoni. [59]

56. Madankollu, huwa stabbilit b'mod ulterjuri fil-ġurisprudenza li l-issanzjonar tan-nuqqas ta' osservanza mill-persuna taxxabbli tal-obbligi li jirrigwardaw il-kontabbiltà u d-dikjarazzjonijiet tat-taxxi, permezz ta' rifjut tad-dritt għal tnaqqis, imur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan li tiġi żgurata l-applikazzjoni korretta ta' dawn l-obbligi, sa fejn id-dritt tal-Unjoni ma jipprekludix lill-Istati Membri milli jimponu, fejn neċessarju, multa jew sanzjoni pekunjarja proporzjonata għall-gravità tal-ksur [60], bħala alternattivi proporzjonali għall-kanċellazzjoni tad-dritt għal tnaqqis.

57. Fil-qosor, l-azzjoni tal-Istat Membru ma għandux ikollha effett eċċessiv fuq il-prinċipju tan-newtralità tal-VAT [61]. B'mod iżjed speċifiku, meta l-ebda kwistjoni ma tirriżulta fir-rigward tal-evażjoni jew id-detriment għall-baġit tal-istat, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, minħabba

55 Sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 31).

56 *Ibid*., punt 32 u l-ġurisprudenza ċċitata. Fis-sentenza tas-27 ta' Marzu 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punt 22), il-Qorti tal-Ġustizzja osservat li "l-[Artikolu 187 tad-Direttiva dwar il-VAT] jippreved[i] regoli speċifiċi dwar l-aġġustament tat-tnaqqis tal-VAT f'dak li jirrigwarda l-proprjetajiet immobbli ta' investiment. […] B'mod partikolari, mill-Artikolu 187(1) tal-imsemmija direttiva jirriżulta li, fir-rigward ta' tali oġġetti, l-aġġustament jitwettaq matul perijodu ta' ħames snin, liema perijodu jista' jiġi estiż sa għoxrin sena fil-każ tal-proprjetajiet immobbli ta' investiment".

57 *Ibid*., punti 33 sa 38 u l-ġurisprudenza ċċitata. Ara wkoll, per eżempju, is-sentenza tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punt 38) u s-sentenza tat-2 ta' Lulju 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 32).

58 Sentenzi tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punti 52 u 58), u tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punti 38 u 41). Ara wkoll, per eżempju, is-sentenza tat-2 ta' Lulju 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punt 32).

59 Dan huwa suġġett għall-prinċipju li termini tal-Istati Membri ma jistgħux "jintużaw b'mod tali li huma jikkontestaw b'mod sistematiku d-dritt għal tnaqqis tal-VAT". Ara s-sentenza tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 48).

60 Sentenza tat-12 ta' Settembru 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, punt 37), li tirreferi għas-sentenzi tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 63), u tas-7 ta' Marzu 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punt 34). Ara wkoll, pereżempju, is-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punti 47 u 48).

61 Sentenza tat-8 ta' Mejju 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 33).

l-pożizzjoni ċentrali tad-dritt għal tnaqqis fis-sistema komuni tal-VAT, it-telf tad-dritt għal tnaqqis jekk it-taxxa tqieset 'il barra miż-żmien, jidher sproporzjonat [62]. Kontabbiltà tardiva ma tistax, *per se*, titqies bħall-evażjoni [63]. Rispons xieraq, fit-tali ċirkustanzi, huwa multa amministrattiva [64] jew ħlas ta' interessi moratorji. [65]

58. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet b'mod ulterjuri li minħabba li r-rifjut tad-dritt għal tnaqqis huwa eċċezzjoni għall-applikazzjoni tal-prinċipju fundamentali kkostitwit minn dan id-dritt, huwa l-obbligu tal-amministrazzjoni fiskali kompetenti li tistabbilixxi, sal-istandard legali meħtieġ, li hemm il-prova oġġettiva li tistabbilixxi l-eżistenza ta' frodi jew abbuż. Huwa għall-qrati nazzjonali sussegwentement sabiex jiddeterminaw jekk l-amministrazzjoni fiskali kkonċernata stabbilixxietx l-eżistenza ta' tali prova oġġettiva [66]. Tali prova ma tidhirx fil-proċess.

59. Il-pożizzjoni tkun differenti jekk il-ksur tat-terminu tal-31 ta' Mejju 2015 fisser li r-rekwiżit sostantiv ta' elementi li juru b'mod oġġettiv l-eżistenza tal-allokazzjoni parzjali għall-patrimonju tal-impriża ma setax jiġi ssodisfatt [67]. Madankollu, jekk komunikazzjoni tad-deċiżjoni ta' allokazzjoni, permezz ta' elementi suffiċjenti li juru l-eżistenza oġġettiva tagħha, waslet għand l-amministrazzjoni fiskali fit-28 ta' Settembru 2016 fil-Kawża E, u fid-29 ta' Frar 2016 fil-Kawża Z, ir-rekwiżiti sostantivi għal tnaqqis tal-VAT jistgħu fil-fatt ikunu ssodisfatti [68]. B'mod ulterjuri, il-perijodu ta' dewmien kemm ta' E kif ukoll ta' Z ma setax jiġi deskritt li huwa bla kontroll mil-lat amministrattiv. It-talba ta' E għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa waslet għand l-Uffiċċju tat-Taxxa fit-28 ta' Settembru 2016, jiġifieri sittax-il xahar wara t-terminu tal-31 ta' Mejju 2015, u Z ppreżenta dikjarazzjoni tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ fid-29 ta' Frar 2016, disa' xhur wara l-iskadenza tat-terminu tal-31 ta' Mejju 2015.

60. Għall-grazzja tal-kompletezza, jista' jiżdied li dubju dwar l-osservanza tal-prinċipju ta' proporzjonalità, u impatt eċċessiv fuq il-prinċipju ta' newtralità, jista' jirriżulta wkoll fir-rigward tal-ġurisprudenza tal-qorti tar-rinviju, imsemmija fil-punt 14 iktar 'il fuq, bl-effett li estensjoni tat-terminu għall-preżentazzjoni tal-kontijiet annwali ma testendix it-terminu għall-komunikazzjoni tad-deċiżjoni ta' allokazzjoni fir-rigward ta' patrimonju ta' użu mħallat. Tista' tqum mistoqsija wkoll b'riferiment għall-prinċipju ta' ekwivalenza.

[62] Sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punti 65 sa 70). Ara wkoll is-sentenza tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punt 51). Ara s-sentenza tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 43).

[63] Sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punt 74). Ara wkoll s-sentenza tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 56), fejn il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li filwaqt li "l-assenza ta' preżentata tad-dikjarazzjonijiet fiskali previsti mil-liġi tista' titqies bħala indizju ta' frodi, hija ma tipprovax b'mod inkonfutabbli l-eżistenza ta' frodi tal-VAT".

[64] Sentenza tas-26 ta' April 2018 Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punt 49).

[65] Sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punt 75).

[66] Sentenza tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 39), li tirreferi għas-sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 52).

[67] Huwa għall-persuna taxxabbli li qiegħda titlob it-tnaqqis tal-VAT sabiex tistabbilixxi li hija tissodisfa l-kundizzjonijiet ta' eliġibbiltà. L-amministrazzjoni fiskali tista' għalhekk teħtieġ lill-persuna taxxabbli nnifisha sabiex tipproduċi l-prova li hija tikkunsidra neċessarja għad-determinazzjoni dwar jekk it-tnaqqis mitlub għandux jingħata. Ara s-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 46 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[68] Dan huwa differenti mis-sitwazzjoni li jiena kkunsidrajt fil-konklużjonijiet tiegħi f'Văban (C-664/16, EU:C:2018:346, ara b'mod partikolari l-punt 80) li fiha ż-żamma ta' fatturi pprekludiet il-produzzjoni ta' prova konklużiva li r-rekwiżiti sostantivi kienu ġew issodisfatti.

## V. Risposti għad-domandi magħmula

61. Jiena wasalt għall-konklużjoni li, fiċ-ċirkustanzi tal-kawżi prinċipali, ġurisprudenza nazzjonali li tipprekludi d-dritt għal tnaqqis tal-VAT f'każijiet li fihom in-negozjant ikollu d-dritt li jagħżel l-allokazzjoni ta' provvista fil-mument tax-xiri, iżda l-ebda deċiżjoni ta' allokazzjoni identifikabbli mill-amministrazzjoni fiskali ma ġiet ikkomunikata lil dik l-amministrazzjoni fiskali mal-iskadenza tat-terminu legali għall-preżentazzjoni tad-dikjarazzjoni annwali tal-VAT hija inkompatibbli mal-Artikolu 168(a), moqri flimkien mal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT. L-istess għandu neċessarjament japplika għal preżunzjoni ta' allokazzjoni ta' patrimonju ta' użu mħallat għal patrimonju ta' użu privat meta l-penali hija, ugwalment, it-telf tad-dritt għal tnaqqis.

62. Skont il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-dritt għal tnaqqis jifforma parti integrali mill-iskema tal-VAT u bħala prinċipju ma jistax' jiġi limitat. Ir-regoli tat-tnaqqis huma maħsuba sabiex jilliberaw lill-persuna taxxabbli kompletament mill-piż tal-VAT li nkiseb jew tħallas fl-attivitajiet ekonomiċi kollha tagħha. Is-sistema komuni tal-VAT għalhekk tiżgura li l-attivitajiet ekonomiċi kollha, ikun xi jkun l-għan jew ir-riżultat tagħhom, sakemm huma nnifishom, bħala prinċipju, huma suġġetti għall-VAT, huma ntaxxati b'mod newtrali [69].

63. Skont l-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Istati Membri jistgħu jadottaw miżuri sabiex jiżguraw il-kollezzjoni korretta tal-VAT u jevitaw l-evażjoni, iżda tali miżuri għandhom ikunu konsistenti mal-prinċipju ta' proporzjonalità, u newtralità [70], u ma għandhomx jippreġudikaw b'mod sistematiku d-dritt għal tnaqqis tal-VAT [71].

64. Finalment, minħabba li d-deċiżjoni tar-rinviju tistaqsi, prinċipalment, dwar il-kompatibbiltà tal-ġurisprudenza tal-qorti tar-rinviju mal-prinċipji rilevanti tad-dritt tal-Unjoni, għandu jitfakkar li r-rekwiżit li jiġi interpretat id-dritt nazzjonali b'osservanza tad-dritt tal-Unjoni jinkludi l-obbligu, fuq qrati nazzjonali, sabiex ibiddlu l-ġurisprudenza stabbilita tagħhom fejn neċessarju jekk din il-ġurisprudenza hija bbażata fuq interpretazzjoni ta' dritt nazzjonali li hija inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni [72].

## VI. Konklużjoni

65. Jiena għalhekk nipproponi r-risposti li ġejjin għad-domandi magħmula mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja):

"1. Fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, ġurisprudenza nazzjonali li tipprekludi d-dritt għal tnaqqis tal-VAT fil-każijiet li fihom l-operatur ikollu d-dritt li jagħżel l-allokazzjoni ta' provvista fil-mument tax-xiri, iżda l-ebda deċiżjoni ta' allokazzjoni identifikabbli mill-amministrazzjoni fiskali ma ġiet ikkomunikata lil dik l-amministrazzjoni fiskali mal-iskadenza tat-terminu legali għall-preżentazzjoni tad-dikjarazzjoni annwali tal-VAT hija inkompatibbli mal-Artikolu 168(a), moqri flimkien mal-Artikolu 167, tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/162/KE tat-22 ta' Diċembru 2009.

[69] Sentenza tas-26 ta' April 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punti 42 sa 43 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll, pereżempju, is-sentenzi tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punti 37 sa 39); tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punti 32 sa 34); u tal-21 ta' Novembru 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punti 39 sa 40).

[70] Sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[71] Sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 49 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[72] Pereżempju s-sentenza tal-4 ta' Marzu 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punt 60 u l-ġurisprudenza ċċitata).

2. Fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, ġurisprudenza nazzjonali li tassumi jew tippreżumi allokazzjoni fil-patrimonju privat fl-assenza ta' indikazzjonijiet (suffiċjenti) ta' allokazzjoni fil-patrimonju tal-impriża hija inkompatibbli mal-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/162."