DIGRIET TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tmien Awla)

18 ta' Mejju 2021 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Artikolu 99 tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja – Tassazzjoni – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa matul il-fażi ta' kostruzzjoni ta' bini – Skema ta' ssuġġettar għat-taxxa fakultattiv – Abbandun tal-attività prevista inizjalment – Aġġustament tat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa – Risposta għad-domanda preliminari li tista' kjarament tiġi dedotta mill-ġurisprudenza"

Fil-Kawża C-248/20,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Suprema Amministrattiva, l-Isvezja), permezz ta' deċiżjoni tad-19 ta' Mejju 2020, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fid-9 ta' Ġunju 2020, fil-proċedura

Skatteverket

vs

Skellefteå Industrihus AB,

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

komposta minn N. Wahl, President tal-Awla, F. Biltgen (Relatur) u L. S. Rossi, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: H. Saugmandsgaard Øe,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' permezz ta' digriet motivat, konformement mal-Artikolu 99 tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja,

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: l-Isvediż.

Digriet

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 137, 168, 184 sa 187, 189 u 192 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 tal-VAT").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn l-iSkatteverket (l-amministrazzjoni fiskali, l-Isvezja) u Skellefteå Industrihus AB dwar l-obbligu impost fuqha li twettaq aġġustament tat-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) tal-input imħallsa wara l-abbandun ta' proġett ta' investiment immobiljari.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Skont l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT:

"'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."

4 L-Artikolu 135(1) ta' din id-direttiva jipprevedi:

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

[…]

l) il-kiri ta' proprjetà immobbli."

5 L-Artikolu 137 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

"1. L-Istati Membri jistgħu iħallu lil persuni taxxabbli dritt ta' għażla għat-tassazzjoni fir-rigward tat-transazzjonijiet li ġejjin:

[…]

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

ċ) il-provvista ta' art li ma nbnietx ħlief il-provvista ta' art għall-bini msemmija fil-punt (b) ta' l-Artikolu 12(1);

d) il-kiri ta' proprjetà immobbli.

2. L-Istati Membri għandhom jistabbilixxu r-regoli dettaljati li jirregolaw l-eżerċizzju ta' l-għażla skond il-paragrafu 1.

L-Istati Membri jistgħu jirristrinġu l-iskop ta' dak id-dritt ta' għażla."

6 Skont l-Artikolu 168 tal-istess direttiva:

"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 taxxabli oħra;

b) il-VAT dovuta rigward transazzjonijiet trattati bħala provvisti ta' merkanzija jew servizzi skond l-Artikolu 18(a) u l-Artikolu 27;

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

d) il-VAT dovuta fuq transazzjonijiet trattati bħala akkwisti intra-Komunitarji skond l-Artikoli 21 u 22;

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

7 L-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

"It-tnaqqis inizjali għandu jiġi aġġustat fejn dan ikun ogħla jew inqas minn dak li għalih il-persuna taxxabbli kienet intitolata."

8 Skont l-Artikolu 185 ta' din id-direttiva:

"1. L-aġġustament għandu, b'mod partikolari, isir fejn, wara li ssir id-denunzja tal-VAT, isir xi tibdil fil-fatturi użati biex jiddeterminaw l-ammont li għandu jitnaqqas, per eżempju fejn ix-xirjiet huma kkanċellati jew hu miksub roħs fil-prezzijiet.

2. Bħala deroga mill-paragrafu 1, m'għandu jsir l-ebda aġġustament fil-każ ta' transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa jew fil-każ ta' distruzzjoni, telf jew serq tal-proprjetà li ġie ppruvat jew ikkonfermat kif imiss, jew fil-każ ta' merkanzija riżervata għall-iskop ta' għoti ta' rigali ta' valur żgħir jew ta' l-għoti ta' kampjuni, kif speċifikat fl-Artikolu 16.

Madanakollu, fil-każ ta' transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa jew fil-każ ta' serq, l-Istati Membri jistgħu jeħtieġu li jsir aġġustament."

9 L-Artikolu 186 tal-imsemmija direttiva jgħid:

"L-Istati Membri għandhom jistabbilixxu r-regoli dettaljati għall-applikazzjoni ta' l-Artikoli 184 u 185."

10 L-Artikolu 187 tal-istess direttiva huwa fformulat kif ġej:

"1. Fil-każ ta' merkanzija kapitali, l-aġġustment għandu jkun mifrux fuq ħames snin inkluża dik meta l-merkanzija kienet akkwistata jew iffabbrikata.

Madankollu, l-Istati Membri jistgħu jibbażaw l-aġġustament fuq perijodu ta' ħames snin sħaħ li jibda miż-żmien meta l-merkanzija hija użata għall-ewwel darba.

Fil–każ ta' proprjetà immobbli akkwistata bħala merkanzija kapitali, il-perijodu ta' aġġustament jista' jiġi estiż sa 20 sena.

2. L-aġġustament annwali għandu jsir biss fir-rigward ta' wieħed minn ħamsa tal-VAT imposta fuq il-merkanzija kapitali, jew, jekk il-perijodu ta' referenza ġie estiż, fir-rigward tal-frazzjoni korrispondenti tiegħu.

L-aġġustament imsemmi fl-ewwel subparagrafu għandu jsir abbażi tal-varjazzjonijet fid-dritt għal tnaqqis fi snin sussegwenti b'relazzjoni għal dik fis-sena li fiha l-merkanzija kienet akkwistata, iffabbrikata jew, fejn hu xieraq, użata għall-ewwel darba."

11 Skont l-Artikolu 188 tad-Direttiva tal-VAT:

"1. Jekk ipprovduta matul il-perijodu ta' aġġustament, merkanzija kapitali għandha tiġi trattata bħallikieku kienet applikata għal attività ekonomika tal-persuna taxxabbli sa l-iskadenza tal-perijodu ta' aġġustament.

L-attività ekonomika għandha tiġi preżunta bħala kompletament intaxxata f'każijiet fejn il-provvista tal-merkanzija hi ntaxxata.

L-attività ekonomika għandha tkun preżunta bħala kompletament eżenti f'każijiet fejn il-provvista tal-merkanzija kapitali hija eżentati.

2. L-aġġustament previst fil-paragrafu 1 għandu jsir darba biss fir-rigward tal-perijodu kollu kopert mill-perijodu ta aġġustament li għad irid jiġi kopert. Madanakollu, fejn il-provvista ta' merkanzija kapitali hi eżenti, l-Istati Membri jistgħu jirrinunzjaw l-ħtieġa għall-aġġustament sa kemm ix-xerrej hu persuna taxxabbli li juża' l-merkanzija kapitali in kwistjoni biss għal transazzjonijiet li għalihom il-VAT tista' titnaqqas."

12 L-Artikolu 189 ta' din id-direttiva jipprovdi:

"Għall-finijiet ta' l-applikazzjoni ta' l-Artikoli 187 sa 191, l-Istati Membri jistgħu jieħdu l-miżuri li ġejjin:

a) jiddefinixxu l-kunċett ta' merkanzija kapitali [proprjetà immobbli ta' investiment];

b) jispeċifikaw l-ammont tal-VAT li jrid jittieħed in konsiderazzjoni għall-aġġustament;

ċ) jaddottaw kalunkwe miżuri xierqa biex jiżguraw li l-aġġustament ma jwassalx għal kwalunkwe vantaġġ mhux ġustifikat;

d) jippermettu simplifikazzjonijet amministrattivi."

13 L-Artikolu 190 ta' din id-direttiva jipprovdi:

"Għall-finijiet ta' l-Artikoli 187, 188, 189 u 191, l-Istati Membri jistgħu jqisu bħala merkanzija kapitali [proprjetà immobbli ta' investiment] s-servizzi li għandhom karatteristiċi simili għal dawk normalment attribwiti lil merkanzija kapitali."

14 L-Artikolu 191 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"Jekk, fi kwalunkwe Stat Membru, l-effett prattiku ta' l-applikazzjoni ta' l-Artikoli 187 u 188 jkun negliġibbli, dak l-Istat Membru jista', wara li jikkonsulta l-Kumitat tal-VAT, jieqaf milli japplika dawk id-disposizzjonijiet, b'konsiderazzjoni għall-impatt globali tal-VAT fl-Istat Membru kkonċernat u l-bżonn ta' simplifikazzjoni amministrattiva, u sakemm b'hekk ma tinħoloq l-ebda distorsjoni tal-kompetizzjoni."

15 Skont l-Artikolu 192 ta' din id-direttiva:

"Fejn persuna taxxabbli titrasferixxi milli tkun intaxxata b'mod normali għal skema speċjali jew viċi-versa, l-Istati Membri jistgħu jieħdu l-miżuri kollha meħtieġa biex jiżguraw li l-persuna taxxabbli ma tgawdix vantaġġ mhux ġustifikat jew issofri ħsara mhux ġustifikata."

Id-dritt Svediż

16 B'konformità mal-Artikolu 2 tal-Kapitolu 3 tal-Mervärdesskattelag (1994:200) (il-Liġi tal-1994:200 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud), tat-30 ta' Marzu 1994 (SFS 1994, nº 200), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT"), il-kiri ta' proprjetà immobbli huwa, bħala prinċipju, eżenti mill-VAT. Madankollu, il-proprjetarju ta' proprjetà immobbli li jikri din il-proprjetà immobbli kollha jew parti minnha lil kerrej għal użu permanenti għal attività taxxabbli jista' jagħżel l-issuġġettar għat-taxxa, b'applikazzjoni tal-Artikolu 3 tal-Kapitolu 3 u tal-Artikolu 1 tal-Kapitolu 9 tal-Liġi dwar il-VAT.

17 Għalkemm, bħala prinċipju, huwa possibbli li jintgħażel l-issuġġettar għat-taxxa biss wara t-tlestija tal-proprjetà immobbli u l-bidu tal-kiri, madankollu mill-punt 3 tal-Artikolu 3(3) tal-Kapitolu 3 u mill-Artikolu 2 tal-Kapitolu 9 tal-Liġi dwar il-VAT jirriżulta li l-proprjetarju ta' immobbli jista' jagħżel l-issuġġettar għat-taxxa matul il-fażi tal-kostruzzjoni tal-proprjetà immobbli, bil-kundizzjoni b'mod partikolari li huwa jkollu l-intenzjoni li jikri l-bini hekk kif jitlesta.

18 Skont l-Artikolu 6(2) tal-Kapitolu 9 ta' din il-liġi, l-amministrazzjoni fiskali tista', matul il-kostruzzjoni tal-proprjetà immobbli, anki qabel il-bidu tal-kiri, ittemm l-issuġġettar għat-taxxa fakultattiv jekk jirriżulta li l-kundizzjonijiet marbuta ma' din l-iskema ma jkunux għadhom issodisfatti.

19 Il-Kapitolu 8 u l-Kapitolu 8a tal-Liġi dwar il-VAT jinkludu dispożizzjonijiet dwar, rispettivament, id-dritt għal tnaqqis tal-VAT impost fuq it-tranżazzjonijiet tal-input u l-aġġustamenti.

20 Skont l-Artikolu 3 tal-Kapitolu 8 u l-Artikolu 8a tal-Kapitolu 9 ta' din il-liġi, il-proprjetarju ta' proprjetà immobbli li jkun għażel l-issuġġettar għat-taxxa għandu d-dritt li jnaqqas il-VAT tal-input relatata mal-akkwisti fir-rigward tal-attività tiegħu. It-tnaqqis jista' jsir jew mill-issuġġettar għat-taxxa fakultattiv matul il-fażi tal-kostruzzjoni, jew permezz ta' tnaqqis retroattiv, jew permezz ta' aġġustament.

21 Mill-Artikolu 4 tal-Kapitolu 8a tal-imsemmija liġi jirriżulta li l-aġġustament tat-tnaqqis għandu bħala prinċipju jsir fil-każ ta' bidla fl-użu ta' beni ta' investiment li l-akkwist tiegħu kien ta, kompletament jew parzjalment, dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input, b'tali mod li d-dritt għal

tnaqqis huwa mnaqqas. Hemm lok ukoll li jsir aġġustament tat-tnaqqis fis-sitwazzjoni inversa, jiġifieri meta x-xiri ma jagħtix dritt għal tnaqqis jew kien jagħti dritt għalih biss parzjalment u li, wara bidla fl-użu, id-dritt għal tnaqqis huwa kkonstatat jew isir ogħla.

22 Skont l-Artikolu 6 tal-Kapitolu 8a tal-istess liġi, aġġustament jista' jsir biss f'każ ta' bidla fl-użu jew fit-trasferiment ta' beni ta' investiment f'ċertu terminu (perijodu ta' aġġustament). Għall-proprjetajiet immobbli, dan it-terminu huwa ffissat għal għaxar snin.

23 L-Artikolu 11 tal-Kapitolu 9 tal-Liġi dwar il-VAT jinkludi dispożizzjonijiet speċjali dwar l-aġġustament fil-każ fejn jintemm l-issuġġettar għat-taxxa fakultattiv matul il-fażi ta' kostruzzjoni qabel il-bidu ta' kirja taxxabbli. L-aġġustament previst fil-paragrafu 1 għandu jsir darba biss fir-rigward tal-perijodu kollu kopert mill-perijodu ta' aġġustament li jkun għad irid jiġi kopert. Barra minn hekk, it-taxxa tal-input relatata mal-perijodu inkluż bejn id-deċiżjoni li tagħti l-issuġġettar għat-taxxa fakultattiv u t-tmiem tiegħu għandha titħallas lill-Istat, flimkien mal-interessi. Dawn id-dispożizzjonijiet għandhom l-effett li kull taxxa tal-input li tkun tnaqqset għandha tiġi rrimborsata immedjatament, flimkien mal-interessi.

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

24 Billi kellha l-intenzjoni li tibni, fuq art proprjetà tagħha, bini għall-użu ta' uffiċċji intiżi għall-kiri, Skellefteå Industrihus, kumpannija rregolata mid-dritt Svediż, talbet u kisbet, waqt il-kostruzzjoni tal-bini, il-benefiċċju tal-iskema ta' ssuġġettar għat-taxxa fakultattiv sa mix-xahar ta' Novembru 2012. Hija sussegwentement wettqet tnaqqis fl-ammont ta' 966 508 kroni Svediżi (SEK) (madwar EUR 95 400), mill-VAT tal-input imposta fuq xiri li kienet wettqet, prinċipalment servizzi ta' arkitett relatati mal-bini pproġettat. Wara t-tħabbir, minn wieħed mill-eventwali kerrejja futuri, li ma kienx għadu interessat fil-kiri ta' spazju fil-bini inkwistjoni, l-evalwazzjoni mill-ġdid tal-ispejjeż uriet li l-proġett ma kienx finanzjarjament vijabbli. Il-konvenuta fil-kawża prinċipali għalhekk iddeċidiet, fix-xahar ta' Settembru 2013, li tabbanduna l-proġett, u dan temm l-iskema ta' ssuġġettar għat-taxxa fakultattiv.

25 Skellefteå Industrihus, fix-xahar ta' Diċembru 2013, ħallset lura l-VAT kollha mnaqqsa matul il-perijodu li matulu hija kienet ibbenefikat mill-iskema ta' ssuġġettar għat-taxxa fakultattiv. Madankollu, tliet snin wara, peress li qieset li l-obbligu li jsir ir-rimbors tal-VAT tal-input imnaqqsa ma kienx kompatibbli mad-Direttiva tal-VAT, hija talbet li t-tnaqqis tal-input jiġi aċċettat mill-ġdid.

26 Peress li din it-talba ġiet miċħuda mill-amministrazzjoni fiskali, Skellefteå Industrihus ippreżentat rikors quddiem il-Förvaltningsrätten i Umeå (il-Qorti Amministrattiva sedenti f'Umeå, l-Isvezja), li laqgħet dan ir-rikors minħabba li l-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli ma kinitx kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni. Konsegwentement, l-amministrazzjoni fiskali ħallset lura lil Skellefteå Industrihus l-ammont tal-VAT li din tal-aħħar kienet inizjalment irrimborsat.

27 Peress li l-appell ippreżentat mill-amministrazzjoni fiskali ġie miċħud, din ippreżentat appell quddiem il-qorti tar-rinviju fejn talbet li din tobbliga lil Skellefteå Industrihus tħallas il-VAT tal-input imnaqqsa.

28 Il-qorti tar-rinviju tirrileva, qabelxejn, li, f'dan il-każ, ma kienx hemm abbuż jew frodi u li l-akkwisti ma servewx għat-twettiq ta' tranżazzjonijiet eżentati. Għalhekk, il-kawża prinċipali tirrigwarda biss il-kwistjoni tal-kompatibbiltà tal-Artikolu 11 tal-Kapitolu 9 tal-Liġi dwar il-VAT mad-Direttiva tal-VAT meta l-obbligu fiskali jintemm minħabba l-abbandun ta' proġett ta' kostruzzjoni ta' bini qabel it-tlestija tiegħu u li għalhekk ma twettqet l-ebda tranżazzjoni ta' kiri.

29 Hija tosserva, sussegwentement, li d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 11 tal-Kapitolu 9 tal-Liġi dwar il-VAT ma għandhomx ekwivalenti dirett fid-Direttiva tal-VAT u li għalhekk għandu jiġi ddeterminat jekk, kif issostni l-amministrazzjoni fiskali, dawn id-dispożizzjonijiet jaqgħux effettivament fil-kuntest tal-marġni ta' diskrezzjoni mogħti lill-Istati Membri mill-Artikolu 137 tal-imsemmija direttiva sabiex jippreċiżaw l-iskema ta' ssuġġettar għat-taxxa fakultattiv tal-kiri ta' proprjetà immobbli. Issa, ir-risposta għal tali domanda ma tistax tiġi dedotta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja u, b'mod partikolari, ma tistax tiġi dedotta mis-sentenzi tat-12 ta' Jannar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22), tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), u tat-28 ta' Frar 2018, Imofloresmira– Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134).

30 Fl-aħħar nett, hija tippreċiża li, fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tqis li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma hijiex koperta mill-marġni ta' diskrezzjoni rrikonoxxut lill-Istati Membri, ikun għad irid jiġi eżaminat jekk dawn id-dispożizzjonijiet jistgħux madankollu jiġu ammessi fir-rigward tar-regoli tad-Direttiva tal-VAT dwar l-aġġustament tat-tnaqqis. Il-qorti tar-rinviju tqis li, dwar dan il-punt ukoll, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, b'mod partikolari s-sentenza tagħha tad-29 ta' Frar 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), ma tippermettix li tingħata risposta għal din id-domanda.

31 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Suprema Amministrattiva, l-Isvezja) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"Huwa kompatibbli mad-Direttiva 2006/112/KE, b'mod partikolari mal-Artikoli 137, 168, 184 sa 187, 189 u 192 tagħha, il-fatt li proprjetarju ta' proprjetà immobbli, li bbenefika mill-iskema ta' tassazzjoni fakultattiva matul il-kostruzzjoni ta' binja u li naqqas it-taxxa tal-input li kienet imposta fuq xiri intiż għal dan il-proġett ta' bini, jintalab ir-rimbors immedjat tal-ammont sħiħ ta' din it-taxxa tal-input, flimkien mal-interessi, minħabba li l-obbligu ta' tassazzjoni ntemm bl-interruzzjoni ta' dan il-proġett, qabel it-tlestija tal-kostruzzjoni tal-binja u għalhekk qabel il-konklużjoni ta' kwalunkwe kirja?"

Fuq id-domanda preliminari

32 Skont l-Artikolu 99 tar-Regoli tal-Proċedura tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja tista', b'mod partikolari meta r-risposta għal domanda preliminari tkun tista' tiġi dedotta b'mod ċar mill-ġurisprudenza jew meta r-risposta għal tali domanda ma tħalli lok għal ebda dubju raġonevoli, tiddeċiedi, f'kull ħin, fuq proposta tal-Imħallef Relatur u wara li jinstema' l-Avukat Ġenerali, li tiddeċiedi permezz ta' digriet motivat.

33 F'din il-kawża hemm lok li tiġi applikata din id-dispożizzjoni.

34 Permezz tad-domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 137, 168, 184 sa 187, 189 u 192 tad-Direttiva tal-VAT għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi l-obbligu għall-proprjetarju ta' proprjetà immobbli, li ngħata l-benefiċċju tal-iskema ta' ssuġġettar għat-taxxa fakultattiv matul il-kostruzzjoni ta' bini li huwa kellu jagħti b'kiri u li naqqas il-VAT tal-input imposta fuq ix-xiri intiż għal dan il-proġett immobiljari, li jirrimborsa immedjatament it-totalità ta' din il-VAT, flimkien mal-interessi, minħabba li l-proġett maħsub li ta dritt għal tnaqqis ġie abbandunat mingħajr ma kien hemm attività taxxabbli, jew li tipprevedi, f'tali sitwazzjoni, l-obbligu li tiġi rregolarizzata l-VAT tal-input imħallsa.

35 Sabiex tingħata risposta għal din id-domanda, għandu jiġi kkonstatat li l-fatti li wasslu għall-kawża prinċipali ma jikkonċernawx sitwazzjoni ta' tmiem ta' ssuġġettar għat-taxxa, iżda sitwazzjoni ta' assenza ta' tranżazzjonijiet taxxabbli. Fil-fatt, peress li, abbażi tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT, huwa kkunsidrat bħala "persuna taxxabbli" kull min jeżerċita, b'mod indipendenti u jkun fejn ikun il-post, attività ekonomika, ikunu xi jkunu l-għanijiet ta' din l-attività (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Ottubru 2016, Nigl *et*, C-340/15, EU:C:2016:764, punt 26 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata), l-issuġġettar għall-VAT ma jintemmx awtomatikament fil-mument meta l-persuna taxxabbli tiddeċiedi li tabbanduna attività preċedentement intiża.

36 Fir-rigward tal-punt dwar jekk l-Istati Membri jistgħux, fl-eżerċizzju tal-marġni ta' diskrezzjoni mogħti lilhom fl-Artikolu 137 tad-Direttiva tal-VAT, jipprevedu regola li tipprovdi li d-dritt għal tnaqqis mogħti wara l-eżerċizzju tad-dritt ta' għażla previst f'dan l-artikolu jista' jiġi rrevokat retroattivament meta l-attività ekonomika prevista tkun ġiet abbandunata, għandu jitfakkar li, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, huwa l-akkwist tal-oġġetti jew tas-servizzi minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali li jiddetermina l-applikazzjoni tal-iskema tal-VAT u, għaldaqstant, il-mekkaniżmu ta' tnaqqis. L-użu li jsir mill-oġġetti jew mis-servizzi, jew li huwa maħsub għalihom, jiddetermina biss il-portata tat-tnaqqis inizjali li l-persuna taxxabbli għandha dritt għalih skont l-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT u l-portata ta' eventwali aġġustamenti matul il-perijodi sussegwenti, iżda ma jaffettwax it-tnissil tad-dritt għal tnaqqis (sentenza tat-12 ta' Novembru 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata).

37 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet repetutament li d-dritt għal tnaqqis, ladarba jitnissel, jibqa', fil-prinċipju, akkwistat, anki jekk, ulterjorment, l-attività ekonomika maħsuba ma titwettaqx b'mod li ma tagħtix lok għal tranżazzjonijiet taxxabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-29 ta' Frar 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punt 20, u tas-17 ta' Ottubru 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 25), jew jekk, minħabba ċirkustanzi indipendenti mir-rieda tagħha, il-persuna taxxabbli ma tużax l-oġġetti u servizzi li jkunu taw lok għal tnaqqis fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet intaxxati (sentenza tat-12 ta' Novembru 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata).

38 Interpretazzjoni oħra tad-Direttiva tal-VAT tkun kuntrarja għall-prinċipju tan-newtralità tal-VAT fir-rigward tal-piż fiskali tal-impriża. Fil-fatt, din tkun tista' toħloq, fit-trattament fiskali tal-istess attivitajiet ta' investiment, differenzi mhux iġġustifikati bejn impriżi li diġà jwettqu tranżazzjonijiet taxxabbli u oħrajn li qegħdin ifittxu, permezz ta' investimenti, li jibdew attivitajiet li jkunu sors ta' tranżazzjonijiet taxxabbli. Bl-istess mod, ikunu stabbiliti wkoll differenzi arbitrarji bejn dawn l-impriżi tal-aħħar sa fejn l-aċċettazzjoni definittiva tat-tnaqqis tkun tiddependi mill-kwistjoni dwar jekk tali investimenti jirriżultawx fi tranżazzjonijiet intaxxati jew le (sentenza tat-12 ta' Novembru 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

39 Barra minn hekk mill-ġurisprudenza jirriżulta li, anki jekk l-Artikolu 137(2) tad-Direttiva tal-VAT iħalli lill-Istati Membri setgħa diskrezzjonali wiesgħa li tippermettilhom jiddeterminaw il-modalitajiet ta' eżerċizzju tad-dritt ta' għażla u anki li jneħħuh, l-Istati Membri ma jistgħux jużaw din is-setgħa sabiex jiksru l-Artikoli 167 u 168 ta' din id-direttiva, billi jirrevokaw dritt għal tnaqqis diġà miksub (sentenza tat-28 ta' Frar 2018, Imofloresmira– Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 48 u l-ġurisprudenza ċċitata). Fil-fatt, limitazzjoni tat-tnaqqis tal-VAT marbuta mat-tranżazzjonijiet intaxxati, wara li jkun ġie eżerċitat id-dritt ta' għażla, ma tirrigwardax il-"portata" tad-dritt ta' għażla li l-Istati Membri jistgħu jirrestringu skont l-Artikolu 137(2) tad-Direttiva tal-VAT, iżda l-konsegwenzi tal-eżerċizzju ta' dan id-dritt (sentenza tat-28 ta' Frar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 49 u l-ġurisprudenza ċċitata).

40 Madankollu, għalkemm huwa permess li l-Istati Membri jiddefinixxu l-kundizzjonijiet u l-modalitajiet li jippermettu li jiġi implimentat id-dritt ta' għażla, dawn ma jistgħux jippreġudikaw id-dritt għal tnaqqis stess u għandhom josservaw l-għanijiet u l-prinċipji ġenerali tad-Direttiva tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-9 ta' Settembru 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, punt 24; tat-12 ta' Jannar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punt 31, kif ukoll tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punti 45 u 46).

41 Minn dan isegwi li l-Artikolu 137(2) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi dispożizzjoni leġiżlattiva nazzjonali, bħall-Artikolu 11 tal-Kapitolu 9 tal-Liġi dwar il-VAT, li tipprevedi, fil-fatt, ir-revoka tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa meta dan id-dritt ikun ingħata lil persuna taxxabbli fil-kuntest tal-eżerċizzju, minnha, tad-dritt ta' għażla tagħha.

42 Fir-rigward tal-kwistjoni dwar kif il-prinċipju enfasizzat fis-sentenza tad-29 ta' Frar 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), li jgħid li d-dritt għal tnaqqis huwa miksub anki jekk tiġi mitmuma attività qabel ma din tagħti lok għal tranżazzjonijiet taxxabbli, għandu jiġi kkombinat mar-regoli tad-Direttiva tal-VAT dwar l-aġġustament tat-tnaqqis u, b'mod partikolari, jekk dispożizzjoni bħall-Artikolu 11 tal-Kapitolu 9 tal-Liġi dwar il-VAT tistax madankollu tiġi ammessa fir-rigward ta' dawn ir-regoli, għandu jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, minn naħa, li l-mekkaniżmu ta' aġġustament previst fl-Artikoli 184 sa 187 tad-Direttiva tal-VAT jagħmel parti integrali mill-iskema ta' tnaqqis tal-VAT stabbilita minn din id-direttiva u għandha l-għan li tistabbilixxi relazzjoni stretta u diretta bejn id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa u l-użu tal-oġġetti u tas-servizzi kkonċernati ntaxxati fl-input (ara, f'dan is-sens, sentenzi tad-9 ta' Lulju 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punt 20, u tas-17 ta' Settembru 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punt 26). Hija, barra minn hekk, ippreċiżat li, meta oġġetti jew servizzi mixtrija minn persuna taxxabbli jintużaw għall-bżonnijiet ta' tranżazzjonijiet eżenti jew li ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, la għandu jkun hemm ġbir ta' taxxa tal-output u lanqas tnaqqis tat-taxxa tal-input (sentenza tad-9 ta' Lulju 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata).

43 Barra minn hekk, l-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT jiddefinixxi t-tnissil tal-obbligu ta' aġġustament bl-iktar mod wiesa' possibbli, sa fejn "[i]t-tnaqqis inizjali għandu jiġi aġġustat fejn dan ikun ogħla jew inqas minn dak li għalih il-persuna taxxabbli kienet intitolata." Din il-formulazzjoni ma teskludi *a priori* ebda ipoteżi possibbli ta' tnaqqis indebitu, peress li l-portata

ġenerali tal-obbligu ta' aġġustament hija sostnuta mill-elenkar espress tal-eċċezzjonijiet previsti fl-Artikolu 185(2) ta' din id-direttiva (ara, f'dan is-sens, sentenza tas-17 ta' Settembru 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punti 30 u 31).

44 Barra minn hekk, meta, minħabba ċirkustanzi indipendenti mir-rieda tagħha, il-persuna taxxabbli ma tagħmilx użu mill-imsemmija oġġetti u servizzi li jkunu taw lok għal tnaqqis fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet taxxabbli, ma huwiex biżżejjed, sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' "tibdil", fis-sens tal-Artikolu 185 tal-imsemmija direttiva, li bini jkun baqa' vojt, wara x-xoljiment ta' kuntratt ta' kiri li huwa kien is-suġġett tiegħu, anki jekk jiġi pprovat li l-persuna taxxabbli għad għandha l-intenzjoni li tisfruttah għall-finijiet ta' attività ntaxxati u tieħu l-passi neċessarji għal dan il-għan, għaliex dan ikun ekwivalenti għal restrizzjoni tad-dritt għal tnaqqis permezz tad-dispożizzjonijiet applikabbli fil-qasam tal-aġġustamenti (sentenza tat-12 ta' Novembru 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punt 43 u l-ġurisprudenza ċċitata).

45 Huwa biss jekk il-persuna taxxabbli ma għandhiex iktar l-intenzjoni li tuża l-oġġetti u s-servizzi inkwistjoni sabiex twettaq tranżazzjonijiet intaxxati tal-output jew kienet tużahom sabiex twettaq tranżazzjonijiet eżentati li r-relazzjoni mill-qrib u diretta, fis-sens tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 42 ta' dan id-digriet, li għandha teżisti bejn id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa u t-twettiq ta' tranżazzjonijiet taxxabbli previsti tiġi interrotta (ara, f'dan is-sens, sentenza tat-12 ta' Novembru 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punt 44).

46 Konsegwentement, jekk, kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju, is-sitwazzjoni fil-kawża prinċipali tikkorrispondi għal dik deskritta fil-punt preċedenti, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju, din għandha tagħti lok għall-applikazzjoni tal-mekkaniżmu ta' aġġustament previst fl-Artikoli 184 sa 187 tad-Direttiva tal-VAT.

47 Fir-rigward b'mod iktar preċiż tal-Artikolu 187 tad-Direttiva tal-VAT, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li din id-dispożizzjoni ma tirregolax il-modalitajiet ta' aġġustament li għandhom jiġu applikati jekk, fil-mument stess tal-ewwel użu tal-proprjetà immobbli ta' investiment, id-dritt għal tnaqqis ikun ogħla jew inqas mit-tnaqqis imwettaq inizjalment (sentenza tas-17 ta' Settembru 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punt 43). Fil-fatt, l-istabbiliment tal-modalitajiet relatati mal-aġġustament tat-tnaqqis inizjali fid-data tal-ewwel użu tal-oġġett ta' investiment ikkonċernat, meta jidher li, f'din id-data, l-imsemmi tnaqqis kien ogħla minn dak li l-persuna taxxabbli kellha dritt twettaq fid-dawl tal-użu effettiv ta' dan l-oġġett, ma jaqax taħt l-Artikolu 187 tad-Direttiva tal-VAT, iżda taħt il-modalitajiet ta' applikazzjoni tal-Artikoli 184 u 185 ta' din id-direttiva li l-Istati Membri huma obbligati li jiddefinixxu skont l-Artikolu 186 tal-imsemmija direttiva (sentenza tas-17 ta' Settembru 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punt 48).

48 Issa, f'dan il-każ, peress li ma kienx hemm "l-ewwel użu" jew "użu effettiv" tal-oġġett u tas-servizzi akkwistati, għandu jiġi konkluż li l-modalitajiet relatati mal-aġġustament tat-tnaqqis inizjali tal-VAT previsti fid-dritt Svediż ma jaqgħux taħt l-Artikolu 187 tad-Direttiva tal-VAT u għalhekk ma jistgħux, kuntrarjament għal dak li qieset il-qorti tar-rinviju, imorru kontra din id-dispożizzjoni.

49 L-istess konklużjoni tapplika fir-rigward tal-Artikolu 192 tad-Direttiva tal-VAT, peress li mill-formulazzjoni ta' din id-dispożizzjoni jirriżulta b'mod ċar li din tħalli l-għażla lill-Istati Membri li jieħdu jew le l-"miżuri kollha meħtieġa biex jiżguraw li l-persuna taxxabbli ma tgawdix vantaġġ mhux ġustifikat jew issofri ħsara mhux ġustifikata".

50 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet kollha, ir-risposta għad-domanda preliminari għandha tkun li l-Artikoli 137, 168, 184 sa 187, 189 u 192 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi l-obbligu għall-proprjetarju ta' proprjetà immobbli, li ngħata l-benefiċċju tal-iskema ta' ssuġġettar għat-taxxa fakultattiv matul il-kostruzzjoni ta' bini li huwa kellu jagħti b'kiri u li naqqas il-VAT tal-input imposta fuq ix-xiri intiż għal dan il-proġett immobiljari, li jirrimborsa immedjatament it-totalità ta' din it-taxxa, flimkien mal-interessi possibbli, minħabba li l-proġett maħsub li ta dritt għal tnaqqis ma ta lok għal ebda attività taxxabbli, iżda ma jipprekludux leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi, f'tali sitwazzjoni, l-obbligu li tiġi rregolarizzata l-VAT tal-input imħallsa.

Dwar l-ispejjeż

51 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija dik il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż.

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

L-Artikoli 137, 168, 184 sa 187, 189 u 192 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 jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi l-obbligu għall-proprjetarju ta' proprjetà immobbli, li ngħata l-benefiċċju tal-iskema ta' ssuġġettar għat-taxxa fakultattiv matul il-kostruzzjoni ta' bini li huwa kellu jagħti b'kiri u li naqqas it-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) tal-input imposta fuq ix-xiri intiż għal dan il-proġett immobiljari, li jirrimborsa immedjatament it-totalità ta' din it-taxxa, flimkien mal-interessi possibbli, minħabba li l-proġett maħsub li ta dritt għal tnaqqis ma ta lok għal ebda attività taxxabbli, iżda ma jipprekludux leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi, f'tali sitwazzjoni, l-obbligu li tiġi rregolarizzata l-VAT tal-input imħallsa.

Reġistratur