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

12 ta' Novembru 2020 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa – Abbandun tal-attività prevista inizjalment – Aġġustament tat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa – Attività fil-proprjetà immobbli"

Fil-Kawża C-734/19,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mit-Tribunalul București (il-Qorti tal-Muniċipalità ta' Bukarest, ir-Rumanija), permezz ta' deċiżjoni tas-27 ta' Settembru 2019, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-4 ta' Ottubru 2019, fil-proċedura

ITH Comercial Timiμoara SRL

vs

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice,

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: Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għall-Gvern Rumen, minn E. Gane u A. Rotăreanu, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn R. Lyal u A. Armenia, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: ir-Rumen.

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 28, 167, 168, 184 u 185 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, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60, iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn, minn naħa, ITH Comercial Timişoara SRL (iktar 'il quddiem "ITH") u, min-naħa l-oħra, l-Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (l-Aġenzija Nazzjonali tal-Amministrazzjoni Fiskali — Direttorat Ġenerali Reġjonali tal-Finanzi Pubbliċi ta' Bukarest, ir-Rumanija) u l-Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (l-Aġenzija Nazzjonali tal-Amministrazzjoni Fiskali — Direttorat Ġenerali Reġjonali tal-Finanzi Pubbliċi ta' Bukarest — Amministrazzjoni tal-Finanzi Pubbliċi tal-Ewwel Distrett ta' Bukarest, ir-Rumanija) dwar it-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) tal-input imħallsa fuq infiq marbut ma' proġetti ta' proprjetà immobbli finalment abbandunati.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

"1. '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."

4 L-Artikolu 28 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

"Fejn persuna taxxabbli li taġixxi f'isimha iżda għall-benefiċċju ta' ħaddieħor tieħu parti fi provvista ta' servizzi, hija għandha tiġi kkunsidrata li rċeviet u pprovdiet dawk is-servizzi hija stess."

5 L-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa fformulat kif ġej:

"Għandu jkun hemm avveniment li jagħti lok għal ħlas u l-VAT għandha tiġi imposta meta l-merkanzija jew is–servizzi huma pprovduti."

6 L-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

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

7 Skont l-Artikolu 168 tad-Direttiva dwar il-VAT:

"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."

8 L-Artikolu 184 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

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

9 L-Artikolu 185 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

"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."

Id-dritt Rumen

Il-Kodiċi tat-Taxxa

10 Skont il-punt 28 tal-Artikolu 125a(1) tal-Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal (il-Liġi Nru 571/2003 dwar il-Kodiċi Fiskali, iktar 'il quddiem il-"Kodiċi tat-Taxxa"), it-taxxa miġbura tirrappreżenta "it-taxxa fuq il-kunsinni ta' oġġetti u/jew il-provvisti ta' servizzi ntaxxati, imwettqa minn persuna taxxabbli, kif ukoll it-taxxa fuq it-tranżazzjonijiet li għalihom il-benefiċjarju huwa obbligat iħallas it-taxxa, skont l-Artikoli 150 sa 151a".

11 L-Artikolu 126 tal-Kodiċi tat-Taxxa huwa fformulat kif ġej:

"1. Għall-finijiet tal-VAT, huma ntaxxati fir-Rumanija t-tranżazzjonijiet li jissodisfaw b'mod kumulattiv il-kundizzjonijiet li ġejjin:

a) it-tranżazzjonijiet li, fis-sens tal-Artikoli 128 sa 130, jikkostitwixxu jew jitqiesu bħala kunsinna ta' oġġetti jew provvista ta' servizzi, li jaqgħu taħt il-VAT, magħmula bi ħlas;

b) il-post tal-kunsinna tal-oġġetti jew tal-provvista tas-servizzi jitqies li jinsab fir-Rumanija, skont id-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 132 u 133;

c) il-kunsinna tal-oġġetti jew il-provvista tas-servizzi ssir minn persuna taxxabbli, kif iddefinita fl-Artikolu 127(1), li taġixxi bħala tali;

d) il-kunsinna tal-oġġetti jew il-provvista tas-servizzi tirriżulta minn waħda mill-attivitajiet ekonomiċi previsti fl-Artikolu 127(2)."

12 Skont l-Artikolu 128(1) tal-Kodiċi tat-Taxxa, "jitqies bħala kunsinna ta' oġġetti t-trasferiment tad-dritt li wieħed jiddisponi minn oġġett bħala proprjetarju".

13 L-Artikolu 129 tal-Kodiċi tat-Taxxa jistabbilixxi:

"1. Provvista ta' servizzi għandha tfisser kwalunkwe tranżazzjoni li ma tikkostitwixxix kunsinna ta' oġġetti, kif iddefinita fl-Artikolu 128.

2. Fejn persuna taxxabbli, li taġixxi f'isimha iżda għan-nom ta' ħaddieħor, tieħu parti fi provvista ta' servizzi, hija għandha tiġi kkunsidrata li rċeviet u pprovdiet dawk is-servizzi hija stess.

3. Il-provvisti ta' servizzi jinkludu tranżazzjonijiet bħal:

a. il-kiri jew it-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' oġġetti fil-kuntest ta' kuntratt ta' leasing.

[…]"

14 L-Artikolu 145(2) tal-Kodiċi tat-Taxxa jipprevedi:

"Kull persuna taxxabbli għandha d-dritt li tnaqqas it-taxxa relatata max-xiri jekk dan tal-aħħar jintuża għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet li ġejjin:

a) it-tranżazzjonijiet intaxxati;

[…]"

15 L-Artikolu 148(1) tal-Kodiċi tat-Taxxa jipprovdi:

"Sa fejn ma jkunux japplikaw ir-regoli dwar il-kunsinna lilha nnifisha jew dwar il-provvista lilha nnifisha, it-tnaqqis inizjali għandu jiġi aġġustat fil-każijiet li ġejjin:

a) it-tnaqqis ikun ogħla jew inqas minn dak li għalih il-persuna taxxabbli kienet intitolata;

b) fejn tibdil fl-elementi meħuda inkunsiderazzjoni fid-determinazzjoni tal-ammont li għandu jitnaqqas isir wara d-dikjarazzjoni, inkluż fil-każijiet previsti fl-Artikolu 138;

c) il-persuna taxxabbli titlef id-dritt li tnaqqas it-taxxa fuq l-oġġetti mobbli mhux ikkunsinnati u s-servizzi mhux użati fil-każ ta' avvenimenti bħal emendi leġiżlattivi, tibdil fis-suġġett tal-attività, it-tqassim tal-oġġetti jew tas-servizzi għal tranżazzjonijiet li jagħtu dritt għal tnaqqis u, sussegwentement, it-tqassim tagħhom għal tranżazzjonijiet li ma jagħtux dritt għal tnaqqis, ta' oġġetti neqsin".

16 L-Artikolu 150(1) tal-Kodiċi tat-Taxxa huwa fformulat kif ġej:

"Il-persuna responsabbli għall-ħlas tal-[VAT], meta din tkun dovuta skont id-dispożizzjonijiet ta' dan it-titolu, tkun il-persuna taxxabbli li tagħmel kunsinni ta' oġġetti jew provvisti ta' servizzi, ħlief fil-każijiet fejn il-benefiċjarju jkun responsabbli għall-ħlas tat-taxxa skont il-paragrafi 2 sa 6 u l-Artikolu 160."

Ir-Regoli għall-Applikazzjoni tal-Kodiċi tat-Taxxa

17 Il-punt 30 tan-Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal (ir-Regoli għall-Applikazzjoni tal-Liġi Nru 227/2015 dwar il-Kodiċi tat-Taxxa) tas-6 ta' Jannar 2016, jipprovdi:

"Meta l-kuntratti jiġu xolti qabel l-iskadenza, il-valur tal-assi fissi tanġibbli jew intanġibbli matul l-eżekuzzjoni li jitħallew mhux mitmuma u rtirati mill-inventarju billi jitqiegħdu fuq il-kont tal-infiq, skont l-approvazzjoni jew id-deċiżjoni ta' waqfien, kif ukoll il-valur residwu tal-investimenti magħmula bil-mezzi fissi mogħtija b'konċessjoni, b'kiri jew b'ġestjoni, jikkostitwixxu nfiq li ma jistax jitnaqqas, jekk dawn ma jkunux ġew kapitalizzati għal bejgħ jew skrappjar."

18 Skont il-punt 45(6) tar-Regoli għall-Applikazzjoni tal-Kodiċi tat-Taxxa tat-22 ta' Jannar 2004, kif emendati, li jimplimenta l-Artikolu 145(2) tal-imsemmi kodiċi:

"Fil-każ ta' assi fissi f'kostruzzjoni li jitħallew mhux imlestija, skont deċiżjoni ta' abbandun tal-eżekuzzjoni tax-xogħlijiet ta' investiment, u li jitneħħew mill-inventarju billi jiddaħħlu fuq il-kont tal-infiq, il-persuna taxxabbli tista' żżomm id-dritt tagħha għal tnaqqis eżerċitat abbażi tal-Artikolu 145(2) tal-Kodiċi tat-Taxxa, indipendentement mill-fatt dwar jekk dawn l-assi fissi jiġux ttrasferiti jew le bħala tali jew wara li dawn jiġu skrappjati, jekk, minħabba ċirkustanzi indipendenti mir-rieda tagħha, il-persuna taxxabbli qatt ma tuża dawn l-oġġetti/servizzi għall-attività ekonomika tagħha, kif jirriżulta mis-sentenza tal-15 ta' Jannar 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1). Id-dritt għal tnaqqis jista' wkoll jinżamm f'sitwazzjonijiet oħra fejn l-oġġetti/servizzi akkwistati li għalihom dan id-dritt ġie eżerċitat konformement mal-Artikolu 145(2) tal-Kodiċi tat-Taxxa ma jintużawx għall-finijiet tal-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli, għal raġunijiet oġġettivi indipendenti mir-rieda tagħha, kif jirriżulta mis-sentenza tad-29 ta' Frar 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67). Fil-każ tax-xiri ta' art mal-bini mibni fuqha, il-persuna taxxabbli għandha d-dritt li tnaqqas [il-VAT] fuq dan ix-xiri, inkluż fuq il-bini li ser jitwaqqa', jekk hija turi bi provi oġġettivi l-intenzjoni tagħha li tkompli tuża s-superfiċji li fuqha kien mibni l-bini għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha, bħal, pereżempju, il-kostruzzjoni ta' bini ieħor intiż għal tranżazzjonijiet taxxabbli, kif jirriżulta mis-sentenza tad-29 ta' Novembru 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759)."

It-tilwima fil-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

19 Matul is-snin 2006 u 2007, ITH ikkonkludiet kuntratti ta' xiri ta' proprjetà immobbli kif ukoll ftehim ma' terzi u bdiet żewġ proġetti ta' investiment li jinvolvu l-kostruzzjoni ta' diversi binjiet li għalihom kienu meħtieġa ċerti awtorizzazzjonijiet.

20 B'mod iktar partikolari, matul is-sena 2006, ITH xtrat art u diversi binjiet qodma mingħand manifattur ta' liftijiet. ITH għamlet dan ix-xiri bl-għan li ġġib fis-seħħ proġett ta' kostruzzjoni ta' bini ta' uffiċċji u ta' ċentri kummerċjali li hija xtaqet tikri iktar tard (iktar 'il quddiem l-"ewwel proġett"). ITH ftehmet mal-manifattur tal-liftijiet li hija kienet ser tfittex u torganizza spazju ta' produzzjoni li hija kienet ser tikrilu għal mill-inqas għaxar snin. B'hekk, matul is-sena 2007, ITH, minn naħa, bdiet il-passi marbuta ma' dan il-proġett sabiex tikseb awtorizzazzjoni għad-distruzzjoni tal-bini eżistenti kif ukoll għal permess ta' bini għall-bini ta' uffiċċji u ta' ċentri kummerċjali u, min-naħa l-oħra, niedet il-proġett imsejjaħ "Dragomirești Vale", (iktar 'il quddiem it-"tieni proġett") marbut mal-kostruzzjoni tal-ispazju ta' produzzjoni intiż għall-manifattur ta' liftijiet, li għall-kiri tiegħu ITH għamlet użu mill-għażla ta' tassazzjoni, filwaqt li ffirmat kuntratti ta' konsulenza għall-ksib tal-permess ta' bini u filwaqt li wettqet diġà xogħol ta' traċċar.

21 L-infiq marbut mal-attivitajiet eżerċitati ġie rreġistrat fil-kontabbiltà bħala "investiment kurrenti" u ITH eżerċitat id-dritt għal tnaqqis tal-VAT relatata. Sussegwentement, u b'mod partikolari fl-isfond tal-kriżi ekonomika li seħħet matul is-sena 2008, iż-żewġ proġetti, inizjalment, ġew sospiżi, qabel, imbagħad, ma l-investimenti relatati ġew illikwidati u rreġistrati bħala nfiq għas-sena finanzjarja 2015.

22 Fil-kuntest ta' żewġ spezzjonijiet fiskali li seħħew matul is-snin 2009 u 2013 u li kienu jkopru l-perijodu mix-xahar ta' Marzu 2006 sax-xahar ta' Ġunju 2012, l-amministrazzjoni fiskali kkonstatat li l-VAT kienet tnaqqset u nġabret korrettament għall-perijodu li hemm riferiment għalih u li s-sitwazzjoni ekonomika u finanzjarja ma kinitx ippermettiet it-tkomplija tal-proġett ta' investiment previst minn ITH.

23 Fil-kuntest ta' spezzjoni fiskali li saret matul is-sena 2016 u li kienet tkopri l-perijodu bejn ix-xahar ta' Lulju 2012 u x-xahar ta' Ġunju 2016, l-amministrazzjoni fiskali qieset li ITH ma kienet la naqqset u lanqas ġabret korrettament il-VAT relatata maż-żewġ proġetti u ammont addizzjonali ta' VAT fl-ammont ta' 239 734 leu Rumen (RON) (madwar EUR 49 316) kien ġie stabbilit fir-rigward ta' din il-kumpannija.

24 L-amministrazzjoni fiskali qieset, b'mod partikolari, li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT kellu jiġi miċħud peress li ITH kienet taf, sa mit-tnedija tal-ewwel proġett, bl-elementi li setgħu jimpedixxu l-ikkompletar tiegħu peress li pjan lokali ta' żvilupp urban kien diġà ġie approvat u peress li ITH kienet qed tassumi r-riskji li jirriżultaw min-nuqqas ta' osservanza tal-proġett tagħha ma' dan il-pjan ta' żvilupp urban.

25 F'dak li jirrigwarda t-tieni proġett, l-amministrazzjoni fiskali kienet tal-fehma li s-servizzi kienu ġew akkwistati minn ITH f'isem il-manifattur ta' liftijiet, li jikklassifika mill-ġdid it-tranżazzjoni b'mod li l-mekkaniżmu ta' aġent kien applikabbli. B'hekk, ITH kellha tiffattura mill-ġdid l-ispejjeż kollha lill-manifattur ta' liftijiet u tiġbor il-VAT relatata magħhom.

26 Peress li l-ilment amministrattiv kontra d-deċiżjoni ta' tassazzjoni maħruġa abbażi tar-rapport ta' spezzjoni ġie miċħud, ITH adixxiet lit-Tribunalul București (il-Qorti tal-Muniċipalità ta' Bukarest, ir-Rumanija), fejn sostniet li l-avviż tat-taxxa kien imur kontra d-Direttiva dwar il-VAT.

27 Il-konvenuti fil-kawża prinċipali jsostnu, min-naħa tagħhom, li ITH kienet taf bl-elementi li setgħu jiddeterminaw in-nuqqas ta' finalizzazzjoni tal-proġetti u kienet assumiet ir-riskji ta' dan, u, b'mod iktar speċifiku, fir-rigward tat-tieni proġett, il-VAT kellha tinġabar mingħand il-parti l-oħra fil-kuntratt li f'isimiha kienu saru l-akkwisti.

28 F'dawn iċ-ċirkustanzi, it-Tribunalul București (il-Qorti tal-Muniċipalità ta' Bukarest) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) a) Id-dispożizzjonijiet tad-[Direttiva dwar il-VAT], u b'mod partikolari l-Artikoli 167 u 168, il-prinċipj[i] ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, il-prinċipju ta' nondiskriminazzjoni u l-prinċipju ta' newtralità fiskali jippermettu jew jipprekludu li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT relatata ma' spejjeż ta' investiment, magħmula mill-persuna taxxabbli bl-intenzjoni li tallokahom għall-eżekuzzjoni ta' tranżazzjoni taxxabbli, għandu jintilef fil-każ li l-investiment ippjanat jiġi abbandunat sussegwentement?

b) L-istess disposizzjonijiet u prinċipji jippermettu jew jipprekludu li d-dritt għal tnaqqis, fil-każ ta' abbandun ta' investiment, jiġi kkontestat ukoll f'ċirkustanzi li ma jikkostitwixxux abbuż jew frodi mwettqa mill-persuna taxxabbli?

c) L-istess disposizzjonijiet u prinċipji jippermettu jew jipprekludu interpretazzjoni fis-sens li ċ-ċirkustanzi, li fihom id-dritt għal tnaqqis jista' jiġi kkonstestat fil-każ ta' abbandun ta' investiment, ikunu jinkludu:

– li sussegwentement iseħħ riskju li jwassal li l-investiment ma jitwettaqx, riskju li jkun magħruf mill-persuna taxxabbli meta jitwettqu l-ispejjeż tal-investiment, bħall-fatt li awtorità pubblika ma tapprovax pjan urban meħtieġ għat-twettiq tal-investiment inkwistjoni;

– bdil fiċ-ċirkustanzi ekonomiċi matul iż-żmien, li jwassal li l-investiment ikun mistenni jitlef il-profittabilità li kellu fil-mument li nbeda?

d) Id-[Direttiva dwar il-VAT] u l-prinċipji ġenerali tad-dritt Ewropew għandhom jiġu interpretati fis-sens li, fil-każ ta' abbandun ta' investiment:

– hemm preżunzjoni ta' abbuż jew ta' frodi li tiġġustifika li d-dritt għal tnaqqis jiġi kkontestat jew dan għandu jiġi pprovat mill-awtoritajiet tat-taxxa;

– il-prova tal-abbuż jew tal-frodi tista' ssir permezz ta' preżunzjonijiet sempliċi, jew teħtieġ prova oġġettiva?

e) Id-[Direttiva dwar il-VAT] u l-prinċipji ġenerali tad-dritt Ewropew jippermettu jew jipprekludu li, fil-każ ta' abbandun ta' investiment, l-abbuż jew il-frodi li jiġġustifikaw il-kontestazzjoni tad-dritt għal tnaqqis għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni meta l-persuna taxxabbli ma tkunx tista' tuża l-prodotti u s-servizzi li fir-rigward tagħhom tkun tnaqqset il-VAT għal kwalunkwe skop, inkluż għal dan il-għan skop purament privat?

f) Id-[Direttiva dwar il-VAT] u l-prinċipji ġenerali tad-dritt Ewropew għandhom jiġu interpretati fis-sens li, fil-każ ta' abbandun ta' investiment, ċirkustanzi sussegwenti għat-twettiq tal-ispejjeż tal-investiment mill-persuna taxxabbli, bħal (i) is-seħħ ta' kriżi ekonomika jew (ii) is-seħħ ta' riskju li jwassal li l-investiment ma jitwettaqx, riskju li jkun jeżisti fiż-żmien meta jitwettqu l-ispejjeż tal-investiment (pereżempju, il-fatt li awtorità pubblika ma tapprovax pjan urban meħtieġ għat-twettiq tal-investiment inkwistjoni) jew (iii) il-bdil fl-estimi dwar il-profittabbiltà tal-investiment, huma ċirkustanzi meqjusa li jkunu barra mill-kontroll tal-persuna taxxabbli li jistgħu jitqiesu tiġi stabbilita l-*bona fide* tagħha?

g) Id-dispożizzjonijiet tad-[Direttiva dwar il-VAT], u b'mod partikolari l-Artikoli 184 u 185, il-prinċipj[i] ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, il-prinċipju ta' nondiskriminazzjoni u l-prinċipju ta' newtralità fiskali għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-abbandun ta' investiment huwa każ ta' aġġustament tal-VAT?

Fi kliem ieħor, il-kontestazzjoni tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT relatat mal-ispejjeż tal-investiment magħmula mill-persuna taxxabbli bl-intenzjoni li tallokahom għall-eżekuzzjoni ta' tranżazzjoni taxxabbli, fil-każ ta' abbandun sussegwenti ta' investiment, isir permezz tal-mekkaniżmu ta' aġġustament tal-VAT?

h) Id-[Direttiva dwar il-VAT] [tippermetti jew tipprekludi] leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi d-dritt għal tnaqqis tal-VAT relatata mal-abbandun ta' investiment esklużivament f'żewġ sitwazzjonijiet, b'dawn ikunu identifikati b'riferiment fil-qosor għal żewġ deċiżjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja: (i) meta, f'ċirkustanzi li ma jiddependux mill-kontroll tagħha, il-persuna taxxabbli qatt ma tagħmel użu minn dawn il-prodotti/servizzi għall-attività ekonomika tagħha, hekk kif il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet fis-sentenza tagħha tal-15 ta' Jannar 1998, État Belge vs Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1) kif ukoll (ii) f'każijiet oħra fejn ix-xiri ta' prodotti/servizzi li għalihom id-dritt għal tnaqqis ikun ġie eżerċitat ma jintużawx għall-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli, għal raġunijiet oġġettivi, li jkunu barra mill-kontroll tiegħu, hekk kif il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet fis-sentenza tagħha tad-29 ta' Frar 1996, Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) vs État Belge (C-110/94, EU:C:1996:67)?

i) Id-[Direttiva dwar il-VAT] [u] il-prinċipj[i] ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi jippermettu jew jipprekludu lill-awtoritajiet tat-taxxa milli jirtiraw awtorizzazzjoni, ukoll f'rapporti ta' kontrolli fiskali preċedenti jew f'deċiżjonijiet preċedenti fuq ilmenti amministrattivi:

   – fejn il-persuna inkwistjoni tkun xtrat prodotti u servizzi bl-intenzjoni li tallokahom għal tranżazzjoni taxxabbli;

   – fejn is-sospensjoni jew l-abbandun ta' proġett ta' investiment ikun ġie ddeterminat minn xi ċirkustanza barra mill-kontroll tal-persuna taxxabbli?

2) a) Id-[Direttiva dwar il-VAT], u b'mod partikolari l-Artikolu 28, jippermettu jew jipprekludu l-applikazzjoni tal-mekkaniżmu li jirregola l-ikkummissjonar fl-assenza ta' kuntratt ta' mandat mingħajr rappreżentanza?

   b) Id-dispożizzjonijiet tad-[Direttiva dwar il-VAT], u b'mod partikolari l-Artikolu 28, għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-mekkaniżmu li jirregola l-ikkummissjonar jkun applikabbli meta persuna taxxabbli twettaq kostruzzjoni konformement mal-ħtiġijiet u mar-rekwiżiti tal-attività ta' persuna ġuridika oħra, bl-intenjoni li żżomm il-kostruzzjoni bħala proprjetà tagħha, u ladarba titlesta tikriha lil din il-persuna ġuridika l-oħra?

   c) Dawn l-istess disposizzjonijiet għandhom jiġu interpretati fis-sens li, fis-sitwazzjoni deskritta iktar 'il fuq, min jibni għandu l-obbligu li jiffattura l-ispejjeż tal-investiment marbuta mal-kostruzzjoni tal-bini lill-persuna ġuridika li lilha jkun biħsiebu jikrija ladarba titlesta, u jiġbor mingħand din il-persuna l-VAT korrispondenti?

   d) Dawn l-istess disposizzjonijiet għandhom jiġu interpretati fis-sens li, fis-sitwazzjoni deskritta iktar 'il fuq, min jibni għandu l-obbligu li jiffattura l-ispejjeż tal-investiment u li jiġbor il-VAT korrispondenti anki meta x-xogħlijiet ta' kostruzzjoni jieqfu b'mod permanenti minħabba t-tnaqqis drastiku tal-attività ekonomika tal-persuna li lilha kellha tinkera din il-kostruzzjoni, tnaqqis li jkun ikkawżat mill-insolvenza imminenti ta' din tal-aħħar?

   e) Id-[Direttiva dwar il-VAT] u l-prinċipji ġenerali tad-dritt Ewropew għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-awtoritajiet tat-taxxa jistgħu jikklassifikaw mill-ġdid it-tranżazzjonijiet imwettqa mill-persuni taxxabbli, mingħajr ma jieħdu inkunsiderazzjoni l-klawżoli tal-kuntratti konklużi minnhom, anki jekk dawn il-kuntratti ma jkunux abbużivi?

   f) Id-[Direttiva dwar il-VAT] u b'mod partikolari l-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, jippermettu jew jipprekludu lill-awtoritajiet tat-taxxa milli jirtiraw awtorizzazzjoni ta' dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-persuna taxxabbli, ukoll f'rapporti ta' kontrolli fiskali preċedenti jew f'deċiżjonijiet preċedenti fuq ilmenti amministrattivi?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq il-punti (a) sa (i) tal-ewwel domanda

29 Permezz tal-punti (a) sa (i) tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 167, 168, 184 u 185 tad-Direttiva dwar il-VAT għandhomx jiġu interpretati fis-sens li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input fuq oġġetti, f'dan il-każ fuq beni immobbli, u fuq servizzi akkwistati sabiex jitwettqu tranżazzjonijiet taxxabbli, jinżamm meta l-proġetti ta' investiment inizjalment previsti jkunu ġew abbandunati jew jekk għandux, f'każ bħal dan, isir aġġustament ta' din il-VAT.

30 Għandu jitfakkar, b'mod preliminari, li, sabiex persuna kkonċernata tkun tista' jkollha d-dritt għal tnaqqis, hemm bżonn, minn naħa, li hija tkun "persuna taxxabbli" fis-sens tad-Direttiva dwar il-VAT, u, min-naħa l-oħra, li l-oġġetti u s-servizzi inkwistjoni jintużaw għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha (sentenza tat-28 ta' Frar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata). Għandu jiġi kkonstatat li, fil-kawża prinċipali, il-kwalità bħala persuna taxxabbli ta' ITH ma tidhirx li hija kkontestata.

31 Barra minn hekk, skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT, id-dritt għal tnaqqis jitnissel fid-data li fiha t-taxxa li tista' titnaqqas issir dovuta. Konsegwentement, hija biss il-kwalità li fiha individwu jaġixxi f'din id-data li tista' tiddetermina l-eżistenza ta' dritt għal tnaqqis (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Frar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

32 Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, mill-mument li fih l-amministrazzjoni fiskali tkun aċċettat, abbażi tad-data trażmessa minn impriża, li l-kwalità ta' persuna taxxabbli tingħata lil din tal-aħħar, dan l-istatus ma jistax, bħala prinċipju, jitneħħa fir-rigward tagħha sussegwentement b'effett retroattiv minħabba s-seħħ jew in-nuqqas ta' seħħ ta' ċerti avvenimenti, ħlief fil-każ ta' frodi jew ta' abbuż (sentenza tat-28 ta' Frar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

33 Għalhekk, huwa l-akkwist tal-oġġetti jew tas-servizzi minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali li jiddetermina l-applikazzjoni tas-sistema tal-VAT u, għaldaqstant, tal-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 dwar il-VAT u l-portata ta' eventwali aġġustamenti matul il-perijodi sussegwenti, iżda ma jaffettwax it-tnissil tad-dritt għal tnaqqis (sentenza tat-28 ta' Frar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 39 u l-ġurisprudenza ċċitata).

34 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ripetutament li d-dritt għal tnaqqis jibqa', bħala prinċipju, miksub, b'mod partikolari, anki jekk, sussegwentement, minħabba ċirkustanzi indipendenti mir-rieda tagħha, il-persuna taxxabbli ma tużax l-imsemmija oġġetti u servizzi li jkunu taw lok għal tnaqqis fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet taxxabbli (sentenza tat-28 ta' Frar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata).

35 Fir-rigward taċ-ċirkustanzi li huma indipendenti mar-rieda tal-persuna taxxabbli, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li ma hijiex l-amministrazzjoni fiskali li għandha tevalwa l-fondatezza tar-raġunijiet li wasslu lil persuna taxxabbli tirrinunzja għall-attività ekonomika inizjalment prevista peress li s-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi n-newtralità fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għanijiet jew mir-riżultati tagħhom, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet ikunu, bħala prinċipju, huma nfushom suġġetti għall-VAT (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-14 ta' Frar 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punt 19, u tas-17 ta' Ottubru 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 23).

36 L-ipoteżi li l-prova tal-eżistenza ta' ċirkustanzi indipendenti mir-rieda tal-persuna taxxabbli ma tistax tiġi prodotta f'sitwazzjoni li fiha din il-persuna taxxabbli kienet taf li kien jeżisti riskju, marbut man-nuqqas ta' approvazzjoni, minn awtorità pubblika, ta' pjan għall-bini tal-art neċessarju sabiex jitwettaq l-investiment inkwistjoni jew mat-telf tal-profittabbiltà tal-proġett ta' investiment minħabba evoluzzjoni taċ-ċirkustanzi ekonomiċi, li l-attività prevista tista' ma tkunx tista' titwettaq, ma tistax tiġi aċċettata peress li mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li tali interpretazzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT tmur kontra l-prinċipju ta' newtralità tal-VAT rigward il-piż fiskali tal-impriżi. Fil-fatt, din għandha mnejn toħloq, fit-trattament fiskali ta' attivitajiet ta' investiment simili, 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, jiġu 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 (ara b'mod partikolari, is-sentenzi tad-29 ta' Frar 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punt 22; tat-28 ta' Frar 2018, Imofloresmira - Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 43, u tas-17 ta' Ottubru 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 25).

37 Għalhekk, huwa biżżejjed li l-persuna taxxabbli kellha effettivament l-intenzjoni li tuża l-oġġetti u/jew is-servizzi inkwistjoni sabiex twettaq l-attivitajiet ekonomiċi li abbażi tagħhom hija eżerċitat id-dritt tagħha għal tnaqqis (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-14 ta' Frar 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punt 24; tad-29 ta' Frar 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punt 17; tat-8 ta' Ġunju 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punt 39, u tas-17 ta' Ottubru 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 18).

38 Huwa minnu li l-amministrazzjoni fiskali tista' titlob lill-persuna taxxabbli tistabbilixxi li l-intenzjoni tagħha hija kkonfermata bi provi oġġettivi u tista', fis-sitwazzjonijiet frawdolenti jew abbużivi li fihom il-persuna taxxabbli ppretendiet li tixtieq teżerċita attività ekonomika partikolari, iżda fir-realtà pprovat iddaħħal fil-patrimonju privat tagħha beni li jistgħu jkunu s-suġġett ta' tnaqqis, titlob, b'effett retroattiv, ir-rimbors tas-somom imnaqqsa peress li dan it-tnaqqis ikun ingħata abbażi ta' dikjarazzjonijiet foloz (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-14 ta' Frar 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punt 24; tad-29 ta' Frar 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punti 23 u 24, kif ukoll tat-8 ta' Ġunju 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punt 39 u l-ġurisprudenza ċċitata).

39 Madankollu, minkejja li l-ġlieda kontra l-frodi, l-evażjoni fiskali u l-eventwali abbużi hija għan irrikonoxxut u inkoraġġut mid-Direttiva dwar il-VAT (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-28 ta' Frar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 51), din il-possibbiltà ma tistax twassal lill-amministrazzjoni fiskali sabiex tistabbilixxi, fil-każ ta' abbandun tal-investiment, modalitajiet ta' prova, bħall-preżunzjoni tal-eżistenza ta' abbuż jew ta' frodi, li l-effett tagħhom ikun li jirrendu prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT mill-persuni taxxabbli, li huwa prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT.

40 F'dan il-każ, u bla ħsara għal stħarriġ mill-qorti tar-rinviju, li hija l-unika li għandha ġurisdizzjoni sabiex tevalwa l-fatti tal-kawża prinċipali, għandu jiġi kkonstatat, minn naħa, li mit-talba għal deċiżjoni preliminari ma jirriżultax li kien hemm aġir frawdolenti jew riskju ta' abbuż min-naħa ta' ITH. Min-naħa l-oħra, lanqas ma jidher ikkontestat li l-intenzjoni inizjali ta' ITH li tuża l-oġġetti u s-servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali għat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha hija kkonfermata minn provi oġġettivi.

41 Fir-rigward tal-punt dwar jekk, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandux isir aġġustament tal-VAT tal-input imnaqqsa, għandu jitfakkar li l-mekkaniżmu ta' aġġustament previst fl-Artikoli 184 sa 187 tad-Direttiva dwar il-VAT jagħmel parti integrali mis-sistema ta' tnaqqis tal-VAT stabbilita minn din id-direttiva. Dan huwa maħsub sabiex tittejjeb il-preċiżjoni tat-tnaqqis b'mod li tiġi żgurata n-newtralità tal-VAT, b'tali mod li t-tranżazzjonijiet imwettqa fi stadju preċedenti jibqgħu jagħtu lok għad-dritt għal tnaqqis biss sa fejn iservu sabiex jiġu pprovduti s-servizzi suġġetti

għal din it-taxxa. Għaldaqstant, dan il-mekkaniżmu għandu l-għan li jistabbilixxi relazzjoni mill-qrib u diretta bejn id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa u l-użu tal-oġġetti jew tas-servizzi kkonċernati għal tranżazzjonijiet ntaxxati tal-output (sentenza tad-9 ta' Lulju 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punt 20).

42 Fil-fatt, fis-sistema komuni tal-VAT, jistgħu jitnaqqsu biss it-taxxi tal-input fuq l-oġġetti jew is-servizzi użati mill-persuni taxxabbli għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet intaxxati tagħhom. It-tnaqqis tat-taxxi tal-input huwa marbut mal-ġbir tat-taxxi tal-output. Meta oġġetti jew servizzi akkwistati minn persuna taxxabbli jintużaw għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet eżenti jew li ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, ma jista' jkun hemm la l-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).

43 Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li 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 proprjetà immobbli tkun baqgħet vojta, wara x-xoljiment ta' kuntratt ta' kiri li hija kienet is-suġġett tiegħu, għal ċirkustanzi indipendenti mir-rieda tal-proprjetarju tagħha, anki jekk jiġi pprovat li dan tal-aħħar għad għandu l-intenzjoni li jisfruttaha għall-finijiet ta' attività ntaxxati u jieħu 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 (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Frar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 47).

44 Huwa biss jekk il-persuna taxxabbli ma kellhiex 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 41 ta' din is-sentenza, li għandha teżisti bejn id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa u t-twettiq ta' tranżazzjonijiet taxxabbli previsti tiġi interrotta.

45 Minn dan isegwi li jekk, kif jirriżulta mit-talba għal deċiżjoni preliminari, il-persuna taxxabbli għad għandha l-intenzjoni, u dan għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju, li tuża l-oġġetti u s-servizzi akkwistati sabiex twettaq tranżazzjonijiet taxxabbli, ma jistax jitqies li hemm bidla sussegwenti fl-elementi meħuda inkunsiderazzjoni għad-determinazzjoni tal-ammont tat-tnaqqis tal-VAT, fis-sens tal-Artikolu 185 tad-Direttiva dwar il-VAT. Sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali għalhekk ma tistax taqa' taħt l-Artikoli 184 u 185 ta' din id-direttiva, fir-rigward tal-aġġustament tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imnaqqsa.

46 Fid-dawl ta' dak kollu li ntqal hawn fuq, ir-risposta għall-punti (a) sa (i) tal-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikoli 167, 168, 184 u 185 tad-Direttiva dwar il-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input fuq oġġetti, f'dan il-każ fuq proprjetà immobbli, u servizzi akkwistati sabiex jitwettqu tranżazzjonijiet taxxabbli jinżamm meta l-proġetti ta' investiment inizjalment previsti jkunu ġew abbandunati minħabba ċirkustanzi indipendenti mar-rieda tal-persuna taxxabbli u li ma hemmx lok li jsir aġġustament ta' din il-VAT jekk il-persuna taxxabbli għad għandha l-intenzjoni li tisfrutta l-imsemmija oġġetti għall-finijiet ta' attività ntaxxata.

Fuq il-punti (a) sa (f) tat-tieni domanda

47 Permezz tal-punti (a) sa (f) tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-Direttiva dwar il-VAT, b'mod partikolari, l-Artikolu 28 tagħha, għandhiex tiġi interpretata fis-sens li, fl-assenza ta' kuntratt ta' mandat mingħajr rappreżentanza, il-mekkaniżmu ta' aġent huwa applikabbli meta persuna taxxabbli twettaq kostruzzjoni konformement mal-bżonnijiet u mar-rekwiżiti ta' persuna oħra mistennija li tieħu l-imsemmija kostruzzjoni b'kiri.

48 Sabiex tingħata risposta għal din id-domanda, għandu jitfakkar, qabel xejn, li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, it-teħid inkunsiderazzjoni tar-realtà ekonomika u kummerċjali jikkostitwixxi kriterju fundamentali għall-applikazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT (sentenza tat-22 ta' Novembru 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punt 43 u l-ġurisprudenza ċċitata).

49 Sussegwentement, l-Artikolu 28 tad-Direttiva dwar il-VAT, li jipprovdi li persuna taxxabbli li, filwaqt li taġixxi f'isimha stess iżda għan-nom ta' ħaddieħor, tinvolvi ruħha fi provvista ta' servizzi hija meqjusa li rċeviet u pprovdiet is-servizzi inkwistjoni hija stess, joħloq il-fizzjoni ġuridika ta' żewġ provvisti ta' servizzi identiċi magħmula b'mod konsekuttiv. Bis-saħħa ta' din il-fizzjoni, l-operatur li jinvolvi ruħu fil-provvista ta' servizzi u li jikkostitwixxi l-aġent huwa meqjus li, l-ewwel, irċieva s-servizzi inkwistjoni mill-operatur li għan-nom tiegħu jkun qiegħed jaġixxi, li jikkostitwixxi l-prinċipal, qabel ma pprovda, sussegwentement, dawn is-servizzi lill-klijent huwa stess (sentenza tal-4 ta' Mejju 2017, Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu, C-274/15, EU:C:2017:333, punti 85 u 86 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

50 Fl-aħħar nett, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li l-istess raġunament japplika fir-rigward tal-akkwist ta' oġġetti bis-saħħa ta' kuntratt ta' xiri b'kummissjoni, konformement mal-Artikolu 14(2)(ċ) tad-Direttiva dwar il-VAT, li wkoll jaqa' taħt it-Titolu IV tagħha, intitolat "Transazzjonijiet Taxxabbli". Għaldaqstant, din id-dispożizzjoni toħloq il-fizzjoni ġuridika ta' żewġ kunsinni ta' oġġetti identiċi mwettqa b'mod konsekuttiv, li jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT (sentenza tal-4 ta' Mejju 2017, Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu, C-274/15, EU:C:2017:333, punt 88).

51 Minn dan isegwi li għandhom jiġu ssodisfatti żewġ kundizzjonijiet sabiex dawn id-dispożizzjonijiet ikunu jistgħu japplikaw, jiġifieri, minn naħa, li jkun hemm mandat li permezz tiegħu l-aġent jintervjeni, f'isem il-prinċipal, fil-kunsinna ta' oġġett u/jew fil-provvista ta' servizzi kif ukoll, min-naħa l-oħra, li jkun hemm identiċità bejn il-kunsinni tal-oġġetti u/jew tal-provvista tas-servizzi akkwistati mill-aġent u l-kunsinni tal-oġġetti u/jew tal-provvisti tas-servizzi mibjugħa jew ittrasferiti lill-prinċipal.

52 Fir-rigward tal-ewwel waħda minn dawn il-kundizzjonijiet, li hija dik imsemmija b'mod iktar partikolari mill-qorti tar-rinviju, għandu jiġi kkonstatat li d-Direttiva dwar il-VAT ċertament ma tipprevedix taħt liema forma, bil-miktub jew orali, il-mandat inkwistjoni għandu jkun ingħata. Madankollu, peress li l-Artikolu 14(2)(ċ) ta' din id-direttiva juża b'mod espliċitu l-kelma "kuntratt" u huwa ppreċiżat, fl-Artikolu 28 tal-imsemmija direttiva, li l-persuna taxxabbli għandha taġixxi "għall-benefiċċju ta' ħaddieħor", għandu jiġi konkluż li għandu jeżisti, bejn l-aġent u l-prinċipal, ftehim li għandu bħala għan l-għoti tal-mandat ikkonċernat.

53 Issa, mill-elementi tal-proċess sottomess lill-Qorti tal-Ġustizzja ma jirriżultax li tali ftehim kien jeżisti fil-kawża prinċipali. Madankollu, fl-aħħar mill-aħħar, hija l-qorti tar-rinviju, l-unika li għandha l-kompetenza sabiex tevalwa l-fatti tal-kawża mressqa quddiemha, li għandha tivverifika jekk dan huwiex effettivament il-każ.

54 F'dak li jirrigwarda t-tieni kundizzjoni, dwar l-identiċità tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni, biżżejjed jiġi kkonstatat li kemm l-Artikolu 14(2)(ċ) kif ukoll l-Artikolu 28 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedu li l-oġġetti rċevuti mill-aġent u/jew is-servizzi pprovduti lil dan tal-aħħar jiġu trażmessi lill-prinċipal. Dan jimplika mhux biss, kif jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, li jkun hemm identiċità bejn it-tranżazzjonijiet inkwistjoni, iżda wkoll li jkun hemm, jekk ikun il-każ, trasferiment tad-dritt għall-proprjetà marbut miegħu.

55 Issa, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li hija kkaratterizzata mill-fatt li persuna taxxabbli takkwista oġġetti u servizzi f'isimha kif ukoll għan-nom tagħha stess, u mhux għan-nom ta' ħaddieħor, sabiex tkun tista' tipprovdi servizzi adattati għall-bżonnijiet partikolari ta' klijent speċifiku, it-tieni kundizzjoni identifikata fil-punt 48 ta' din is-sentenza manifestament ma hijiex issodisfatta meta ma jkunx hemm trasferiment tad-dritt għall-proprjetà bejn l-allegat aġent u l-allegat prinċipal.

56 Fid-dawl ta' dak kollu li ntqal hawn fuq, ir-risposta għall-punti (a) sa (f) tat-tieni domanda għandha tkun li d-Direttiva dwar il-VAT, b'mod partikolari l-Artikolu 28 tagħha, għandha tiġi interpretata fis-sens li, fl-assenza ta' kuntratt ta' mandat mingħajr rappreżentanza, il-mekkaniżmu ta' aġent ma huwiex applikabbli meta persuna taxxabbli twettaq kostruzzjoni konformement mal-bżonnijiet u mar-rekwiżiti ta' persuna oħra li hija mistennija tieħu l-imsemmija kostruzzjoni b'kiri.

Fuq l-ispejjeż

57 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-Tmien Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **L-Artikoli 167, 168, 184 u 185 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 d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) tal-input fuq oġġetti, f'dan il-każ fuq proprjetà immobbli, u servizzi akkwistati sabiex jitwettqu tranżazzjonijiet taxxabbli, jinżamm meta l-proġetti ta' investiment inizjalment previsti jkunu ġew abbandunati minħabba ċirkustanzi indipendenti mar-rieda tal-persuna taxxabbli u li ma hemmx lok li jsir aġġustament ta' din il-VAT jekk il-persuna taxxabbli għad għandha l-intenzjoni li tisfrutta l-imsemmija oġġetti għall-finijiet ta' attività ntaxxata.**

2) **Id-Direttiva 2006/112, b'mod partikolari l-Artikolu 28 tagħha, għandha tiġi interpretata fis-sens li, fl-assenza ta' kuntratt ta' mandat mingħajr rappreżentanza, il-mekkaniżmu ta' aġent ma huwiex applikabbli meta persuna taxxabbli twettaq kostruzzjoni konformement mal-bżonnijiet u mar-rekwiżiti ta' persuna oħra li hija mistennija tieħu l-imsemmija kostruzzjoni b'kiri.**

Firem